

Corona-Krise Auswirkungen auf ausgewählte Bilanzposten im Jahresabschluss 2020

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Member Crowe Global

Bilanzstichtag nach dem 31.12.2019

Seit Ausbreitung des sogenannten Corona-Virus überschlagen sich buchstäblich die Meldungen zu den Auswirkungen der Pandemie. Unternehmen spüren bereits deutliche wirtschaftliche Konsequenzen, die sich unter anderem in Form von Produktionsstopps, Kurzarbeit und Anträgen hinsichtlich möglicher Steuerstundungen zeigen. Derartige Entwicklungen haben zwangsläufig auch Folgen für die Rechnungslegung. Im Folgenden werden die Auswirkungen auf HGB-Jahresabschlüsse aufgezeigt, deren Bilanzstichtag nach dem 31.12.2019 liegt.

Anders als für Jahresabschlüsse zum 31.12.2019 können die augenblicklichen wirtschaftlichen Verwerfungen für Abschlüsse, deren Geschäftsjahr später endet, erhebliche materielle Bilanzierungsänderungen nach sich ziehen. Das IDW geht in seiner Stellungnahme vom 25.03.2020 davon aus, dass die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Krise vollumfänglich im Jahresabschluss zu berücksichtigen sind, sofern der Bilanzstichtag am 31.03.2020 oder später liegt.

Analyse der Wertminderung erforderlich

Inwiefern im Einzelfall konkrete nachhaltige Beeinträchtigungen zu erwarten sind, die eine Auswirkung auf die laufende Rechnungslegung haben, hängt nicht zuletzt davon ab, in welcher Branche ein Unternehmen agiert und wie hoch die Abhängigkeit von Gütern und Dienstleistungen aus den am stärksten betroffenen Ländern und Regionen ist. Zudem sind der weitere Verlauf der Corona-Krise sowie Art und Umfang der nachhaltig verbleibenden Auswirkungen heute noch nicht abzusehen. Wie viele Insolvenzen noch

folgen und welche Standorte endgültig geschlossen bleiben, ist noch vollkommen offen. Bereits heute hat die Corona-Krise jedoch schon deutliche Spuren am Aktienmarkt bzw. hinsichtlich der Marktwerte der Unternehmen hinterlassen. Auch hier bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

Im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Krise müssen aktuell bereits eingetretene Wertminderungen identifiziert und abgebildet werden.

GoB und Bewertungsgrundsätze

Ansatz- und Bewertungsmethoden sowie die Ausübung von Ermessensentscheidungen des letzten Abschlusses sind nach §§ 246 Abs. 3 S. 1, 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB (Stetigkeitsgrundsatz) grundsätzlich beizubehalten. In begründeten – d.h. sachlich gerechtfertigten – Ausnahmefällen darf vom Stetigkeitsgrundsatz gemäß § 252 Abs. 2 HGB abgewichen werden. Durchbrechungen des Stetigkeitsgrundsatzes sind stets zulässig, sofern hierdurch ein besserer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ermöglicht wird. Wenn beispielsweise die bisherige Bilanzpolitik den Aufbau stiller Reserven vorsah, darf im Einzelfall nach Prüfung der individuellen Beeinträchtigungen hiervon abgewichen werden.

Im Anhang sind Stetigkeitsdurchbrechungen anzuzeigen und zu begründen. Eine Durchbrechung des Stetigkeitsgrundsatzes liegt dagegen nicht vor, wenn Corona-induzierte Erkenntnisse lediglich im Rechnungswesen verarbeitet werden, beispielsweise in Form von notwendigen außerplanmäßigen Abschreibungen.

Staatliche direkte oder indirekte Hilfsmaßnahmen dürfen erst bilanziell erfasst werden, wenn eine verbindliche Zusage vorliegt. Bedingungslose und nicht rückzuführende Zuschüsse müssen unmittelbar nach der verbindlichen Zusage in voller Höhe erfolgswirksam vereinnahmt werden. Krisenbedingte Beschlüsse des Managements (beispielsweise Kurzarbeit) sind ebenso erst nach einer verbindlichen Entscheidung des Managements bilanziell zu berücksichtigen.

Die Wertbegründung der Corona-Krise in ihrer aktuellen Form liegt im Jahr 2020. Während im Jahresabschluss 2019 daher die Folgen der Corona-Pandemie regelmäßig nur Eingang in den Nachtragsbericht oder Lagebericht gefunden haben bzw. finden, schlagen sich die Effekte für spätere Zeiträume in der Bilanz sowie der Ergebnisrechnung der Unternehmen nieder. Die Analyse der einzelnen bilanziellen Auswirkungen ist daher von erheblicher Bedeutung. Zu beachten sind hierbei insbesondere die in § 252 HGB definierten Bilanzierungsgrundsätze, denen eine vorsichtige, dem Gläubigerschutz gerechte werdende, Bilanzierung immanent ist.

Ausgewählte Bilanzposten im Überblick

Die Corona-Krise führt zu zahlreichen Effekten, die in der Rechnungslegung und Berichterstattung der Unternehmen zu berücksichtigen sind.

Nachstehend findet sich ein Überblick über ausgewählte, wesentliche bilanzielle Bereiche, in denen sich die Folgen der Corona-Krise regelmäßig niederschlagen dürften.

Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagevermögen

Immaterielles Vermögen und Sachanlagevermögen ist außerplanmäßig abzuschreiben, sofern der beizulegende Wert den Buchwert voraussichtlich dauerhaft unterschreitet. Eine verschlechterte Ertragslage allein rechtfertigt keine außerplanmäßige Abschreibung. Die Planungen und Erwartungen, die der Ermittlung des beizulegenden Wertes als Vergleichswert zu den fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zugrunde gelegt werden, müssen auf eine mittel- bis langfristige Sicht ausgelegt sein.

Eine Legaldefinition der Begrifflichkeiten des beizulegenden Werts und der Dauerhaftigkeit existiert nicht. Krisenbedingt sind wohl augenblicklich viele notwendige Vergleichswerte für den beizulegenden Wert nur schwer bzw. gar nicht ermittelbar. IDW S 5 bietet zahlreiche alternative Vorgehensweisen für die Ermittlung des beizulegenden Werts für immaterielle Vermögenswerte.

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird vermutet, sofern der beizulegende Wert zum Abschlussstichtag unterhalb des Restbuchwerts liegt. Zusätzlich muss davon auszugehen sein, dass der beizulegende Wert voraussichtlich während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unterhalb des Restbuchwerts bleiben wird. Es geht demnach um eine langfristige Einschätzung. Erreicht der beizulegende Wert während der halben Restnutzungsdauer oder eines Zeitraums von mehr als fünf Jahren den ansonsten planmäßig fortgeführten Restbuchwert nicht, ist in der Regel eine außerplanmäßige Abschreibung geboten. Dauerhaft stillgelegte Anlagen sind – anders als nur temporär abgeschaltete Anlagen – auf den Veräußerungswert oder Schrottwert außerplanmäßig abzuschreiben. Falls die Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung zu einem späteren Stichtag entfallen, ist – mit Ausnahme bei Geschäfts- oder Firmenwerten – eine Wertaufholung vorzunehmen.

Finanzanlagen

Finanzanlagen müssen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB nur im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung abgeschrieben werden; ist die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer, besteht nach § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB ein Abschreibungswahlrecht.

Für Beteiligungen ist eine Überprüfung der Werthaltigkeit des Beteiligungsansatzes nach § 253 HGB in Verbindung mit IDW RS HFA 10 (zur Beteiligungsbewertung) dann erforderlich, wenn das Beteiligungsunternehmen unter der Corona-Krise leidet. In diesem Zusammenhang sind die Planungsrechnungen und Erwartungen an die Zukunft ebenso anzupassen wie weitere bewertungsrelevante Parameter. Regelmäßig sind daher Bewer-

tungen unter Berücksichtigung der Vorgaben nach IDW S 1 zu überprüfen.

Der FAUB des IDW hat sich in seinem fachlichen Hinweis vom 25.03.2020 mit der Frage beschäftigt, welchen Verlauf die Krise für die Wirtschaft nehmen kann und welche Folgen damit für Planungsrechnungen und Kapitalkosten einhergehen können. Der FAUB des IDW geht davon aus, dass der Verlauf der Corona-Pandemie hinsichtlich ihrer weiteren Entwicklung dem Verlauf vorangegangener Pandemien ähneln wird. Insofern könne sich das Ausmaß der Corona-Krise bei langfristig orientierten Zukunftserfolgswertverfahren relativieren.

Da die Folgen der Corona-Krise für jedes Unternehmen in Abhängigkeit der Branche respektive des Geschäftsmodells individuell sein dürften, kann nicht pauschal davon ausgegangen werden, dass nach der Krise langfristig für alle Unternehmen gleichermaßen eine Erholung eintritt. Es kann allerdings ebenso wenig unterstellt werden, dass alle Unternehmen in gleichem Ausmaß (z.B. hinsichtlich der Höhe etwaiger Verluste sowie der zeitlichen Dauer einer solchen negativen Entwicklung) von der Corona-Krise betroffen sind. Bezüglich des konkreten Einzelfalls ist daher regelmäßig eine tiefergehende (unternehmensspezifische) Analyse bezüglich der kurz- bis mittelfristigen sowie der langfristigen Folgen vorzunehmen.

Auch wenn sich die Corona-Krise ab Sommer 2020 (langsam) abmildern sollte, sind die Auswirkungen auf die wirtschaftlich veränderten Rahmenbedingungen teilweise erheblich. Planungen und Prognosen müssen daher bereits heute möglichst gut die noch heute ungewisse Zukunft abbilden. Davon auszugehen, dass sich nach der Krise die in der Vergangenheit für die Zukunft erwarteten Prognosen wieder einstellen werden, kann im Einzelfall möglich sein, dürfte aber in zahlreichen Fällen gerade nicht vertretbar sein.

Sofern für die Finanzanlagen und Beteiligungen Marktwerte vorliegen, muss hinsichtlich der aktuellen Marktverhältnisse im Einzelfall beurteilt werden, ob die am Kapitalmarkt beobachtbare Wertminderung nachhaltig ist oder nicht.

Vorräte

Im Umlaufvermögen spielt es – im Gegensatz zum Anlagevermögen – für die Abschreibung keine Rolle, ob es sich um eine voraussichtlich dauernde oder nicht dauernde Wertminderung handelt. Abschreibungen des Vorratsvermögens sind aufgrund des strengen Niederstwertprinzips beim Umlaufvermögen zwingend notwendig, sofern beispielsweise eine Veräußerbarkeit zum Abschlussstichtag nicht mehr gegeben ist. Des Weiteren sind Abschreibungen vorzunehmen bei gesunkener Umschlagshäufigkeit (Gängigkeitsabschläge) oder durch erhöhte Lagerkosten, die im Zusammenhang mit einer verlustfreien Bewertung entstehen.

Herstellungskosten umfassen nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB neben einem angemessenen Teil der Materialgemeinkosten und der Fertigungsgemeinkosten auch den fertigungsbedingten Werteverzehr des Anlagevermögens. Sofern durch Produktionsunterbrechungen – sei es aufgrund von Lieferengpässen oder zeitlich befristeten Werkschließungen – Leerkosten entstehen, sind diese nicht in die Herstellungskosten miteinzubeziehen. Leerkosten sind keine Fertigungsgemeinkosten und dementsprechend im Aufwand der Periode zu erfassen.

Ist ein Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben (Wertuntergrenze).

Sofern die Gründe der außerplanmäßigen Abschreibung entfallen, ist später zwingend eine ertragswirksame Zuschreibung nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB vorzunehmen.

Forderungen

Aufgrund des sich abzeichnenden allgemeinen wirtschaftlichen Abschwungs ist einerseits substanziell zu prüfen, ob einzelne Forderungen auf den beizulegenden Wert abgeschrieben werden müssen. Andererseits könnte für den nicht einzelwertberichtigten Teil des Forderungsbestands eine krisenbedingte Anpassung der Pauschalwertberichtigung erforderlich sein.

Die Bewertung der Forderungen setzt hierbei eine genaue Analyse der einzelnen Kunden voraus. Je mehr der einzelne Kunde des Bilanzierenden unter der Corona-Krise zu leiden hat, desto wahrscheinlicher ist die Vornahme einer Abschreibung.

Rückstellungen

Aufgrund der sich abzeichnenden wirtschaftlichen Eintrübung ist zu prüfen, ob Drohverlustrückstellungen für schwebende Absatz- oder Beschaffungsgeschäfte zu bilden sind. Dies ist der Fall, sofern die Ausgeglichenheitsvermutung für zweiseitige Geschäfte nicht mehr gegeben ist. Eine Drohverlustrückstellung ist zu bilden, wenn die Leistungspflicht den Gegenleistungsanspruch übersteigt.

Ob beispielsweise Unternehmen, die aufgrund des Gesundheitsschutzes ihrer Mitarbeiter ihre Arbeitsabläufe entsprechend umstellen, berechtigt sind, Rückstellungen (beispielsweise für die IT-Umrüstung auf Homeoffice) zu bilden, ist im Einzelfall zu prüfen.

Sofern das Unternehmen infolge der Corona-Krise umfangreiche Sanierungs-, Restrukturierungs- und/oder Personalmaßnahmen eingeleitet hat, sind diese Maßnahmen nach den allgemeinen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen bilanziell zu erfassen, soweit die Voraussetzungen für den Ansatz einer Verbindlichkeitsrückstellung vorliegen.

Im Zusammenhang mit Haftungsverhältnissen ist zu prüfen, ob bereits der Ansatz einer Rückstellung geboten ist.

Haftungsverhältnisse

Durch die Corona-Krise können im Einzelfall Haftungsverhältnisse aufleben. Dies kann die Stellung von Sicherheiten bedeuten, Nachschusspflichten bei Personengesellschaften oder die Zahlung an Unternehmen, für die das bilanzierende Unternehmen in der Vergangenheit beispielsweise Liquiditätszusagen gemacht oder Garantien abgegeben hat.

Sofern zum Beurteilungsstichtag für die (erhöhten) Risiken aus bestehenden Haftungsverhältnissen noch keine Rückstellung gebildet wird, sind die Gründe für die Einschätzung dafür anzugeben, dass die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme nicht so hoch ist, dass der Ansatz einer Schuld geboten ist (§ 285 Nr. 27 HGB).

Verbindlichkeiten

Auf die Bilanzierung von Verbindlichkeiten dürfte sich die Corona-Krise nur in Ausnahmefällen auswirken. Regelmäßig wird sich der Erfüllungsbetrag einer Verbindlichkeit durch die Auswirkungen der Corona-Krise nicht verändern.

Latente Steuern

Die Werthaltigkeit latenter Steuern ist im Besonderen hinsichtlich der aktivierten Beträge zu hinterfragen. Wenn in der Vergangenheit aktive latente Steuern auf steuerliche Verlustvorträge angesetzt worden sind, muss deren Werthaltigkeit angesichts angepasster Planungsrechnungen überprüft werden.

Die Prognose der Nutzbarkeit bestehender steuerlicher Verlustvorträge setzt eine steuerliche Planungsrechnung voraus. Soweit infolge der Corona-Krise künftig geringere steuerliche Gewinne geplant werden und insoweit bisher als werthaltig angesehene aktive latente Steuern nicht mehr realisiert werden können, sind entsprechende Wertminderungen erforderlich. Im Zweifelsfall werden bestehende Corona-induzierte Prognose-schwierigkeiten aufgrund des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips in Form einer Wertminderung der aktivierten latenten Steuern zu berücksichtigen sein.

Financial Covenants

Sofern infolge der Corona-Krise etwaige Financial Covenants nicht eingehalten werden können, sind mögliche Auswirkungen hieraus zu beachten. Zwar wird die Bewertung einer Verbindlichkeit zum Erfüllungsbetrag regelmäßig hierdurch nicht tangiert, allerdings kann eine vorzeitige Fälligkeit Auswirkungen auf die nach §§ 268 Abs. 5 Satz 1, 285 Nr. 1 Buchst. a HGB anzugebenden Restlaufzeiten haben. Zudem sind etwaige Vertragsstrafen gegebenenfalls bilanziell zu berücksichtigen.

Sofern ein Covenants-Bruch dazu führt, dass Verbindlichkeiten vorzeitig zurückgezahlt werden müssen, sind zudem potenzielle Auswirkungen auf die Annahme der Unternehmensfortführung (Going-Concern-Prämisse) zu prüfen.

Fazit und Empfehlung

Die Corona-Krise und der damit einhergehende wirtschaftliche Abschwung ist im HGB-Jahresabschluss – anders als nach IFRS, wo für die Berichterstattung der Grundsatz der „Fair Presentation“ im Vordergrund steht – insbesondere unter Beachtung des Vorsichtsprinzips abzubilden.

Wie die Folgen der Corona-Krise im Detail in den einzelnen Rechenwerken abgebildet werden, muss daher Gegenstand einer wohlüberlegten Berichterstattung sein.

Hierbei müssen neben kurzfristig eingetretenen Wertminderungen insbesondere die nachhaltigen Folgen der Krise abgeschätzt werden. Aufgrund der Komplexität der gegenwärtigen Situation und der ihr anhaftenden Unsicherheit müssen die notwendigen und richtigen Maßnahmen frühzeitig eingeleitet werden. Einer unterjährigen Berichterstattung und Bewertung kommt hierbei eine zentrale Rolle zu. Dies ist nicht zuletzt auch deswegen notwendig, um den Kapitalmarkt, Eigentümer, Gläubiger oder Banken zeitnah mit den relevanten Informationen zu versorgen.

Es muss allerdings vermieden werden, dass aus der Krise heraus überzogene Wertminderungen und Abschreibungen vorgenommen werden, die am Ende dazu führen könnten, dass sich die Corona-Krise im Hinblick auf die wirtschaftlichen Folgen weiter verstärkt. Notwendige Wertminderungen müssen daher angemessen und bestmöglich die nachhaltigen Folgen der Krise reflektieren. Auch wenn diese heute in vielen Fällen nicht oder nur schwer absehbar sind, müssen die Bilanzierenden auf Basis vertretbarer Annahmen und unter Zuhilfenahme von Szenario-Rechnungen sowie Sensitivitätsanalysen aktuell eingetretene Wertminderungen identifizieren und entsprechend abbilden.

Für Ihre Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gerne als Ansprechpartner zur Verfügung.

Ihre Ansprechpartner:

Prof. Dr. Christian Zwirner, WP/StB
Tel. + 49(0)89-55983-248

christian.zwirner@crowe-kleeberg.de

Dr. Julia Busch, WP/StB
Tel. + 49(0)89-55983-271

julia.busch@crowe-kleeberg.de