

Corona-Krise IDW-Update des Q & A vom 08.04.2020

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Member Crowe Global

Corona-Hinweise des IDW

Die Corona-Krise beeinflusst neben dem täglichen Leben auch die Rechnungslegung, Berichterstattung sowie Prüfung von Unternehmen. Hierzu bezog das IDW bereits mit seinen fachlichen Hinweisen vom 04.03.2020, vom 25.03.2020 und – in Form eines Q & A – vom 08.04.2020 Stellung. Nun publizierte das IDW im Juli 2020 ein Update zum Q & A vom 08.04.2020, in dem es zum einen neue Teilfragen zu bereits behandelten Sachverhalten ergänzt und zum anderen bisher nicht behandelte Sachverhalte neu aufnimmt.

Ausführliche Erläuterungen zum dritten Corona-Hinweis des IDW in Form eines Q & A vom 08.04.2020 können Sie auch unserer Kurzinformation vom 28.04.2020 entnehmen (→ Link zur Kurzinfor).

Bilanzierung von Finanzinstrumenten

Die Corona-Pandemie kann zwar zu einer Änderung des Geschäftsmodells nach IFRS 9.4.4.1 führen, als Resultat kann es aber nur dann zu einer Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte kommen, wenn die Geschäftsmodelländerung vom leitenden Management festgelegt wurde, für die operative Tätigkeit des Bilanzierenden signifikant und gegenüber externen Parteien nachweisbar ist. Die Geschäftsmodelländerung ergibt sich hierbei aus der Aufnahme oder Einstellung einer für den Betrieb signifikanten Tätigkeit. Handelsrechtlich ist zu beachten, dass auch weiterhin ein Preisverfall nicht ausreichend ist für die Umgliederung von Finanzinstrumenten aus dem Handelsbestand heraus. Eine Umgliederung in den Handelsbestand ist ausgeschlossen.

Hinsichtlich der Erfassung von Wertminderungen nach IFRS 9 ist besonderes Augenmerk darauf zu richten, inwiefern zukunftsgerichtete Informationen weiterhin angemessen berücksichtigt werden, insbesondere inwie-

fern vergangenheitsbasierte Informationen weiterhin als Indiz für zukünftige Entwicklungen dienen können. Hierbei sind staatliche Stützungsmaßnahmen zu berücksichtigen. Gegebenenfalls ist die bisherige Methodik zu überarbeiten oder es sind sogenannte *management adjustments* vorzunehmen. Portfoliobildungen für die Einschätzung hinsichtlich einer wesentlichen Erhöhung des Kreditrisikos sind zu überprüfen. Ansonsten sind etwaige Auswirkungen im Anhang angemessen zu erläutern. Hinsichtlich detaillierter Ausführungen zu den Auswirkungen der Corona-Pandemie auf die Wertminderung von Finanzinstrumenten nach IFRS 9 wird auf die Hinweise des IDW BFA verwiesen.

Sicherungsbeziehungen, die mit erwarteten und mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden Transaktionen eingegangen werden, sind dann aufzulösen, wenn die Transaktion nicht mehr mit hoher Wahrscheinlichkeit erwartet wird. Dies gilt nicht, falls die Transaktion in einem vertretbaren Zeitraum und mit hinreichender Sicherheit früher oder später durchgeführt wird. Im Fall einer Auflösung sind in der cash flow hedge reserve erfasste Beträge weiterhin dort auszuweisen, wenn weiterhin mit der Transaktion gerechnet wird. Andernfalls sind sie als reclassification adjustment in das Periodenergebnis umzugliedern. Ungeachtet dessen können sich Auswirkungen auf die Effektivität der Sicherungsbeziehung ergeben.

Weitere Erläuterungen des IDW zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach den IFRS im Zusammenhang mit der Corona-Krise können Sie auch unserer Kurzinformation vom 30.03.2020 entnehmen (→ Link zur Kurzinfor).

Leasing

Der Leasingnehmer hat nach IFRS ein Nutzungsrecht und eine Leasingverbindlichkeit zu bilanzieren, wobei das Nutzungsrecht nach den Regelungen für Sachanlagen ab-

zuschreiben ist. Das Nutzungsrecht für eine Immobilie ist auch dann weiter abzuschreiben, wenn deren Nutzung, beispielsweise durch eine behördliche Anordnung, beschränkt ist. Gleichzeitig wird empfohlen, analog zu IAS 16.79, Buchwerte von signifikant eingeschränkt nutzbaren Nutzungsrechten separat anzugeben. Zudem ist zu überprüfen, inwiefern ein Nutzungsrecht entlang den Vorschriften des IAS 36 wertgemindert ist.

Für den Fall, dass dem Leasingnehmer Leasingraten bei einem Operating Lease erlassen werden, ergibt sich eine Modifikation des Leasingverhältnisses. Bei dem folgenden Ansatz eines neuen Leasingverhältnisses sind alle vereinbarten Leasingzahlungen ertragswirksam auf die Laufzeit linear zu verteilen. Bei Stundungen von Leasingzahlungen ohne Verzugszinsen kommt es dagegen zu keiner Modifikation und keiner geänderten bilanziellen Abbildung.

Sofern es zu einer Reduktion der Leasingzahlungen aufgrund von sogenannten force-majeure-Klauseln kommt, sind negative variable Leasingzahlungen gemäß IFRS 16.27(b) zu bilanzieren. Sie beeinflussen nicht die Leasingverbindlichkeit, sondern schlagen sich unmittelbar im Periodenergebnis nieder, wobei die Regelung auch für den Leasinggeber anwendbar ist. I.d.R. gehen mit der Anwendbarkeit von force-majeure-Klauseln Anhangangaben einher.

Ausgelagerte Rechnungslegung

Bilanzierung von Aufstockungsbeträgen

Von Unternehmen übernommene Verpflichtungen zum Ausgleich des Verdienstaufschlags durch Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld sind als laufender Personalaufwand zu erfassen. Der Ansatz einer Rückstellung scheidet aus. Ein analoges Ergebnis ergibt sich nach den IFRS. Aufstockungsbeträge sind als kurzfristig fällige Leistungen nach IAS 19.9 und damit als laufender Personalaufwand anzusehen. Die Bildung von Rückstellungen ist nicht zulässig.

Abschlagszahlungen gemäß § 59 AktG

Nach § 59 AktG kann der Vorstand einer AG – sofern er nach § 59 Abs. 1 AktG durch die Satzung dazu ermächtigt ist – unter bestimmten Voraussetzungen Abschlagszahlungen an die Aktionäre auf den voraussichtlichen Bilanzgewinn vornehmen. Nach § 1 Abs. 4

Satz 1 COVMG bedarf es nunmehr einer solchen Satzungsermächtigung zwar nicht, das IDW weist aber darauf hin, dass die sonstigen Voraussetzungen, unter anderem die Zustimmung des Aufsichtsrats, weiterhin Gültigkeit besitzen. In den Fällen, in denen eine Abschlagszahlung erfolgen soll, weil die Hauptversammlung zeitlich verzögert wird, dürften die Voraussetzungen im Regelfall erfüllt sein.

Die Leistung der Abschlagszahlung wirkt sich nicht auf die Bilanz und GuV des abgelaufenen Geschäftsjahrs aus. Die Abschlagszahlung ist aber im Anhang im Rahmen des Gewinnverwendungsvorschlags nach § 285 Nr. 34 HGB anzugeben, wenn der Abschluss im Zeitpunkt der Aufsichtsratszustimmung noch nicht geprüft ist. Wurde der Jahresabschluss bereits geprüft, ergibt sich dagegen keine Änderung.

Zu prüfende Unternehmen können Teile ihrer Rechnungslegung und die damit zusammenhängenden Geschäftsprozesse an Dienstleistungsunternehmen auslagern. Diese Dienstleistungsunternehmen veranlassen oftmals die Prüfung des eigenen IKS, sodass nicht für jeden einzelnen Abschlussprüfer entsprechende Prüfungsnachweise bereitgestellt werden müssen. Ist eine entsprechende Berichterstattung über die Prüfung des dienstleistungsbezogenen IKS nach IDW PS 951 n.F. nicht verfügbar, kann der Abschlussprüfer des auslagernden Unternehmens auch eigene, nicht ortsgebundene Prüfungshandlungen zum grundsätzlichen Verständnis des IKS vornehmen. Unabhängig davon kann eine Berichterstattung nach IDW PS 951 n.F. unterbleiben, wenn das auslagernde Unternehmen selbst wirksame Kontrollen unterhält, die wiederum einer Prüfung durch den Abschlussprüfer unterzogen werden können. Wird eine entsprechende Berichterstattung für den betrachteten Zeitpunkt (Typ 1) aber als notwendig erachtet und liegt diese nicht vor, kann der Abschlussprüfer im Zweifelsfall die letztjährige Berichterstattung heranziehen und anhand von zielgerichteten Prüfungshandlungen diese für die aktuelle Periode plausibilisieren. Falls eine zeitraumbezogene Berichterstattung (Typ 2) nicht vorliegt, ist zu beurteilen, inwiefern der zu prüfende Abschluss gegebenenfalls verschoben werden

kann; ist dies nicht möglich, sind aussagebezogene Prüfungshandlungen vorzunehmen. Können nach Ansicht des Abschlussprüfers für diese Berichterstattungen grundsätzlich keine ausreichend geeigneten Prüfungsnachweise erlangt werden, liegt möglicherweise ein Prüfungshemmnis vor, was zu einer Modifizierung des Bestätigungsvermerks führt.

Berichterstattung über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen

Eine trennscharfe Abgrenzung entwicklungsbeeinträchtigender Tatsachen von bestandsgefährdenden Risiken ist oftmals nicht möglich. Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen sollten bestandsgefährdenden Risiken aber für gewöhnlich vorausgehen. Gleichwohl muss es sich um Tatsachen handeln, die mehr als nur eine angespannte wirtschaftliche Lage des Unternehmens verursachen. Insgesamt ist eine Einzelfalleinschätzung erforderlich. Bei Unternehmen, die z.B. Ertragseinbußen nach der Krise voraussichtlich kompensieren können, sollten i.d.R. noch keine entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen vorliegen. Können die krisenbedingten Auswirkungen dagegen nur teilweise kompensiert werden, kann eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache vorliegen, die in der Folge auch bestandsgefährdende Risiken aufwerfen könnte. Wenn der Erfolg des Geschäftsmodells nachhaltig negativ beeinträchtigt wird, liegt mindestens eine entwicklungsbeeinträchtigende Tatsache vor. Außerdem kann eine Bestandsgefährdung vorliegen. Sofern das Unternehmen keine Geschäftsmodellanpassung plant, kann darüber hinaus bereits heute die Fortführungsprämisse nicht mehr gerechtfertigt sein. Über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen und bestandsgefährdende Risiken ist in unterschiedlichem Ausmaß durch das Unternehmen und durch den Abschlussprüfer zu berichten.

Weitere Fragestellungen

Auswirkungen der Corona-Pandemie können als besonders wichtiger Prüfungssachverhalt nach ID PS 401 klassifiziert werden. Die

Auswahl der relevanten Sachverhalte kann sich daran orientieren, inwiefern es zu Problemen bei der Erlangung von ausreichend geeigneten Prüfungsnachweisen kommt oder welche Ereignisse oder Geschäftsvorfälle einen erheblichen Einfluss auf den Abschluss haben. Unter Umständen kann es sich bei einem solchen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt gleichzeitig um ein bestandsgefährdendes Risiko handeln.

Weiter sollen Informationen über signifikante Effekte der Corona-Pandemie als Teil der Erläuterungen zu den in der GuV dargestellten Beträgen separat im Anhang und nicht in der Bilanz oder der GuV selbst quantitativ dargestellt werden.

Das IDW stellt ferner fest, dass der Abschlussprüfer bei Bilanzsitzungen des Aufsichtsrats oder des Prüfungsausschusses nicht körperlich anwesend sein muss. Es genügt vielmehr die Zuschaltung über Telefon- oder Videokonferenz, selbst wenn alle Aufsichtsratsmitglieder körperlich anwesend sind.

Fazit

Das IDW aktualisierte im Juli 2020 seinen fachlichen Hinweis vom 08.04.2020. Damit reagierte es punktuell auf Themen, die im Nachgang der zuvor veröffentlichten Hinweise als noch nicht ausreichend erläutert angesehen wurden, und gibt weitere Hilfestellungen zum Umgang mit den Auswirkungen der Corona-Pandemie in der Rechnungslegung, Berichterstattung und Prüfung.

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

Ihre Ansprechpartner:

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

christian.zwirner@crowe-kleeberg.de

Dr. Corinna Boecker, WP/StB
Tel. + 49(0)89-55983-270

corinna.boecker@crowe-kleeberg.de