

Corona-Krise Ausgewählte Einzelfragen zu Rechnungslegung, Berichterstattung und Prüfung

Dr. Kleeberg & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Member Crowe Global

Aktuelle IDW-Hinweise

Die Corona-Krise beeinträchtigt nicht nur das tägliche Leben, sondern nimmt auch Einfluss auf die Rechnungslegung, Berichterstattung sowie Prüfung von Unternehmen. Hierzu bezog das IDW bereits mit seinen fachlichen Hinweisen vom 04.03.2020 und vom 25.03.2020 Stellung. Mit einer dritten Veröffentlichung vom 08.04.2020 adressiert das IDW nunmehr konkrete Zweifelsfragen zu diesen Themengebieten und bezieht weitere ausgewählte Sachverhalte mit ein. Insbesondere für die Durchführung der Prüfung von Unternehmen ergeben sich wesentliche Herausforderungen, die organisatorische und operative Umstellungen auf Seiten des Abschlussprüfers erforderlich machen können.

Aber auch die Rechnungslegung und Berichterstattung der Unternehmen werden tangiert. Zudem können sich Schwierigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung hinsichtlich der Beurteilung zukunftsbezogener Sachverhalte, wie bspw. hinsichtlich der Fortführungsprämisse, zeigen.

Corona-Berichterstattung

Im Rahmen der Nachtragsberichterstattung sind im Anhang Ausführungen zu Vorgängen von besonderer Bedeutung zu machen. Inwiefern die Corona-Krise als ein solcher Vorgang anzusehen ist, hängt von der individuellen Betroffenheit des Unternehmens ab. Unternehmen, die keinen Anhang oder Lagebericht erstellen müssen, sind allerdings nicht verpflichtet, Angaben zur Corona-Krise zu machen, selbst wenn sie von den Auswirkungen betroffen sind. Nur bei bedeutsamen Zweifeln an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung sind Angaben – sofern möglich im Anhang, andernfalls unter der Bilanz – erfor-

derlich. Die Angabe selbst kann in Form von allgemeinen, qualitativen Ausführungen erfolgen, die die Auswirkungen der Corona-Krise auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage hinreichend verdeutlicht. Gegebenenfalls kann im Anhang auf die Berichterstattung im Lagebericht verwiesen werden, um identische Angaben an beiden Stellen zu vermeiden.

Ausführliche Erläuterungen zum Einfluss der Corona-Krise auf die Berichterstattung im Anhang und Lagebericht von Unternehmen können Sie auch unserer Kurzinformation vom 30.03.2020 entnehmen (→ [Link zur Kurzinfo](#)).

Bilanzierung von Kurzarbeitergeld

Bei der Gewährung von Kurzarbeitergeld ist das Unternehmen für die Zahlungsabwicklung zuständig. Der Arbeitgeber tritt demnach in Vorleistung und erhält eine Erstattung der ausgezahlten Beträge von der Agentur für Arbeit. In Höhe der Erstattung ist eine Forderung gegenüber der Agentur für Arbeit zu bilanzieren, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung des Kurzarbeitergelds bis zur Aufstellung der Bilanz gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten gestellt wird. Da es sich beim Kurzarbeitergeld um einen durchlaufenden Posten handelt, soll nach Ansicht des IDW die Gewinn- und Verlustrechnung des betroffenen Unternehmens nicht berührt werden, sodass im Ergebnis eine Saldierung mit den Auszahlungen an die Arbeitnehmer erfolgt. Dies gilt sowohl für die Bilanzierung nach HGB als auch nach IFRS. Hierbei begründet das IDW seine Auffassung damit, dass der Arbeitnehmer einen unmittelbaren Anspruch auf Kurzarbeitergeld gegenüber der Agentur für Arbeit hat und der Arbeitge-

ber insoweit nur als Treuhänder für die Zahlungsabwicklung zuständig ist. Der Arbeitgeber tritt in Vorleistung und erhält nachträglich die Erstattung von der Agentur für Arbeit auf Basis eines von ihr zuvor erlassenen Leistungsbescheids.

Ausführliche Erläuterungen zu Kurzarbeit und Kurzarbeitergeld können Sie auch unserer Kurzinformation vom 17.03.2020 entnehmen (→ [Link zur Kurzinfor.](#))

Allerdings wird nach der hier vertretenen Meinung in der Praxis regelmäßig auch eine Kürzung des Personalaufwands oder eine Erfassung der Erstattungen in den sonstigen betrieblichen Erträgen vertretbar sein. Es dürfte also nicht zu beanstanden sein, wenn der wegen des Kurzarbeitergelds geminderte Personalaufwand sowie die Erstattungen seitens der Agentur für Arbeit auf gesonderten Konten ausgewiesen werden. Vor dem Hintergrund der Abstimmbarkeit der an den Arbeitnehmer geleisteten Zahlungen und auch in Anbetracht der Abrechnung der Löhne des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer erscheint die Erfassung des Personalaufwands als solcher in der Gewinn- und Verlustrechnung und einer separaten Erfassung der Erstattung durch die Agentur für Arbeit zulässig.

Der Arbeitgeber kann sich zudem auf Antrag die von ihm zu tragenden Beiträge zur Sozialversicherung während des Bezugs von Kurzarbeitergeld erstatten lassen. Die Erstattungen sind als Forderung gegenüber der Agentur für Arbeit zu aktivieren, wenn am Abschlussstichtag die Voraussetzungen für die Gewährung der Erstattung erfüllt sind und zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung der Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten gestellt wird. Im Gegenzug erfolgt eine Buchung als sonstiger (betrieblicher) Ertrag oder eine Kürzung der Personalaufwendungen. Auch diesbezüglich ist nach HGB und nach IFRS identisch vorzugehen.

Beurteilung zukunftsbezogener Sachverhalte durch den Abschlussprüfer

Die Tatsache, dass zukunftsbezogene Sachverhalte im Abschluss derzeit eine hohe Unsicherheit aufweisen, begründet für sich allein noch kein Prüfungshemmnis. Ein solches liegt erst dann vor, wenn der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zu den Rechnungsle-

gungsinformationen, bspw. in Bezug auf die den prognostischen Angaben zugrundeliegenden Annahmen, zu erlangen. Solche Annahmen sollen auf aktuellen Informationen aufsetzen und zu anderweitig unternehmensintern getroffenen Annahmen (z.B. Budgetplanung) sowie zu Prognosen anderer wichtiger Institutionen (z.B. Bundesregierung, Sachverständigenrat) konsistent sein. Ferner ist bei der Prüfung zu würdigen, inwiefern das tatsächliche Handeln der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens mit den getroffenen Annahmen im Einklang steht. Das tatsächliche Eintreten der den Annahmen zugrunde liegenden Erwartungen ist indes nicht von Prüfungsrelevanz.

Vor dem Hintergrund der Corona-Krise ist zudem besonderes Augenmerk darauf zu richten, inwiefern ein bestandsgefährdendes Risiko vorliegen könnte und die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going-Concern-Prämisse) angemessen ist. Hierfür ist auch der Erhalt von staatlichen Stützmaßnahmen oder – sofern diese noch nicht verbindlich zugesagt wurden – die Wahrscheinlichkeit, die Voraussetzungen für den Erhalt solcher Stützmaßnahmen zu erfüllen, zu berücksichtigen. Allgemein ist zudem die Annahme nicht zu beanstanden, dass die pandemiebedingten Beschränkungen des Wirtschaftslebens in absehbarer Zeit ab der zweiten Jahreshälfte 2020 schrittweise aufgehoben werden können und die damit verbundenen Folgen dann sukzessive abgemildert werden.

Auch wenn Unternehmen voraussichtlich in der Lage sind, ggf. unter Zuhilfenahme von Staatshilfen, ihre Liquidität bis zum Jahresende zu sichern, kann gegen die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung die Tatsache sprechen, dass das Geschäftsmodell durch die Krise nicht mehr tragfähig ist. Selbst wenn insgesamt von der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung ausgegangen wird, besteht dennoch in vielen Fällen eine hohe Unsicherheit. Über dieses bestandsgefährdende Risiko ist im Anhang und im Lagebericht zu informieren und der Prüfer hat im Bestätigungsvermerk (in einem gesonderten Abschnitt) einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen.

Ausführliche Erläuterungen zu Beurteilung der Fortführungsprämisse können Sie auch unserer Kurzinformation vom 06.04.2020 entnehmen (→ [Link zur Kurzinfor.](#))

Weitere Fragestellungen

Verbrauchern und Kleinunternehmern steht in Bezug auf Ansprüche aus vor dem 08.03.2020 geschlossenen Dauerschuldverhältnissen, mit Ausnahme von Miet-, Pacht-, Darlehens- und Arbeitsverträgen, rückwirkend zum 01.04.2020 zunächst bis zum 30.06.2020 ein Leistungsverweigerungsrecht zu, wenn die Dauerschuldverhältnisse zur Eindeckung mit Leistungen der angemessenen Daseinsvorsorge dienen. Sofern dieses Recht geltend gemacht wird, kann die Schuldbegleichung vorübergehend verweigert werden, wobei es nicht zu Verzug kommt. Hierzu muss belegt werden, dass die Nicht-Leistung aus der Corona-Krise resultiert. Das Leistungsverweigerungsrecht greift allerdings dann nicht, wenn es für den Gläubiger unzumutbar ist, auf die Leistung zu verzichten. Die Vorschrift zum Leistungsverweigerungsrecht gilt bis zum 30.09.2022, danach gerät der Schuldner mit ggf. noch ausstehenden Zahlungen aus dem o.g. Zeitraum in Verzug.

Miet- und Pachtverträge dürfen nicht gekündigt werden, wenn Mieter bzw. Pächter in der Zeit vom 01.04.2020 bis zunächst zum 30.06.2020 keine Miete zahlen, sofern dies nachweislich mit der Corona-Krise in Zusammenhang steht. Mieter bzw. Pächter sind weiterhin zur Leistung verpflichtet und können weiterhin in Verzug geraten, Vermietern wird lediglich ihr Kündigungsrecht beschränkt. Ein Ausgleich der ausstehenden Miete ist bis zum 30.06.2022 möglich.

Ausführliche Erläuterungen zum Kündigungsschutz für Mieter können Sie auch unserer Kurzinformation vom 02.04.2020 entnehmen (→ [Link zur Kurzinfo](#)).

Ferner können Ansprüche von Darlehensgebern auf Rückzahlung, Zins- oder Tilgungsleistungen aus vor dem 15.03.2020 geschlossenen Verbraucherdarlehensverträgen, die zwischen dem 01.04.2020 und zunächst dem 30.06.2020 fällig werden, für maximal drei Monate gestundet werden, wofür vom Schuldner auf der Corona-Krise basierende Einnahmenausfälle und die ohne entsprechende Stundung eintretende Gefährdung

des angemessenen Lebensunterhalts nachzuweisen sind. Der Schuldner kommt nicht in Verzug; der Darlehensvertrag wird um den Zeitraum der Stundung verlängert, sodass die Fälligkeit von Forderungen nach Ablauf der Stundung ebenfalls um diesen Zeitraum verschoben wird.

Fazit

Das IDW spezifiziert mit seinem dritten fachlichen Hinweis vom 08.04.2020 zu den Auswirkungen der Corona-Krise seine bereits zuvor veröffentlichten Stellungnahmen und geht auf anwendungsbezogene Detailfragen ein. Dies betrifft die Berichterstattung in Anhang und Lagebericht. Zudem äußert sich das IDW zur Bilanzierung von Kurzarbeitergeld. Ausgewählte Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Prüfung von Abschlüssen werden ebenso thematisiert. Darüber hinaus werden mit dem neu verabschiedeten Leistungsverweigerungsrecht für Verbraucher und Kleinunternehmer, den Regelungen zum Mieterschutz und der Möglichkeit zur Darlehensstundung bei Verbraucherkrediten weitere neue Sachverhalte aufgegriffen.

Insgesamt gibt das IDW mit seinen Hinweisen vom 04.03.2020, vom 25.03.2020 und vom 08.04.2020 Impulse, wie mit den Auswirkungen der Corona-Krise vor allem in Rechnungslegung, Berichterstattung und Prüfung umzugehen ist.

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