JAHRESABSCHLUSS

Auswirkungen der Corona-Pandemie auf den Anhang und den Lagebericht

von Prof. Dr. Hanno Kirsch, Meldorf

| Bei der Erstellung der Jahresabschlüsse für die Geschäftsjahre 2019 und 2019/20 kommt es nicht nur auf die zutreffende Bewertung von Abschlussposten an, sondern auch auf die vollständige und zutreffende Darstellung in den Anhängen und Lageberichten. Der folgende Beitrag zeigt in Abhängigkeit des Abschlussstichtags die wichtigsten Punkte zur korrekten Erstellung der Anhänge und Lageberichte unter Berücksichtigung der Auswirkungen durch die Corona-Pandemie. |

1. Einführung

Das neuartige Coronavirus hat sich in den letzten Monaten in vielen Staaten schnell ausgebreitet. Auch wenn erste Fälle von Infektionen bei Menschen bereits im Dezember 2019 bekannt wurden, waren jedoch die Auswirkungen seinerzeit noch eng regional begrenzt. Erst ab Januar 2020 kam es durch die stark gestiegene Erhöhung der Infektionsfälle und die in der Folge eintretende weltweite Verbreitung zu signifikanten wirtschaftlichen Auswirkungen (vgl. „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.19 und deren Prüfung“, Fachlicher Hinweis des IDW vom 4.3.20, Abschnitt 2).

2. Angaben bei Abkehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung oder wesentlichen Zweifeln

Die Einschätzung des IDW, dass die wirtschaftlichen Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus erst als ein nach dem Stichtag 31.12.19 eintretendes Ereignis zu betrachten sind, bedeutet, dass sich dieses Ereignis bilanziell erst in Abschlüssen auswirkt, deren Abschlussstichtag nach dem 31.12.19 liegt (IDW 4.3.20, Abschnitt 2).

In einem weiteren fachlichen Hinweis vom 25.3.20 „Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung (Teil 2)“ weist das IDW in Abschnitt 3.1.1 unter Bezugnahme auf § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB explizit darauf hin, dass ausnahmsweise bereits in den zum 31.12.19 endenden Berichtsperioden bilanzielle Auswirkungen auftreten, wenn nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann.

Bei der Abschlusserstellung hat der Bilanzierende (bzw. die gesetzlichen Vertreter) eine Einschätzung zur Fähigkeit der Unternehmensfortführung im Regelfall für die Dauer von mindestens einem Jahr nach dem Abschlussstichtag abzugeben (IDW RS HFA 270 n. F., Rz. 18). Für diese Einschätzung sind alle relevanten und im Rahmen der Abschlussprüfung bekannt gewordenen Erkenntnisse zu verwenden (IDW RS HFA 270 n. F., Rz. 19). Dies schließt insbesondere auch „konkretisierbare und belastbare Aussagen der Bundes-

Wirtschaftliche Auswirkungen ergaben sich erst in 2020

Grundsatz: Keine Auswirkungen zum Stichtag 31.12.19

Ausnahme: Fortführung der Unternehmenstätigkeit gilt als unwahrscheinlich

regierung bzw. der Landesregierungen zur Durchführung von Stützungsmaßnahmen bzw. Gewährung von öffentlichen Unterstützungsmaßnahmen ... [ein; der Verf.], auch wenn hierfür zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch erforderliche rechtliche Schritte ausstehen, da deren Umsetzung erwartet werden kann“ (IDW 25.3.20, Abschnitt 2).

Sofern trotz Berücksichtigung der erwarteten öffentlichen Stützungsmaßnahmen nicht von einer Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden kann, ist der Abschluss in Abweichung von den allgemeinen handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln nach IDW RS HFA 17 (insbesondere Bewertung unter Liquidationsgesichtspunkten) aufzustellen.

Falls der Jahresabschluss auf einer anderen Annahme als der der Unternehmensfortführung aufgestellt wird, ergibt sich für den Anhang in jedem Fall eine Angabepflicht der auf die einzelnen Posten der Bilanz (und der GuV) angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB). Zudem liegt eine – zulässige – Durchbrechung der Stetigkeit der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden vor. Diese ist nach § 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB anzugeben und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gesondert darzustellen (IDW RS HFA 17, Rz. 40).

Darüber hinaus ist im Lagebericht deutlich darzustellen, falls nicht mehr vom Grundsatz der Unternehmensfortführung ausgegangen werden kann. Dies schließt die Nennung der Gründe bzw. Darstellung der Anhaltspunkte ein, die zu dieser Einschätzung geführt haben. Zudem ist zu erläutern,

- von welchem Zeitraum die gesetzlichen Vertreter ausgehen, innerhalb dessen das Vermögen liquidiert und die Schulden beglichen werden sollen,
- auf welche Weise die Liquidation erfolgen soll (z. B. Zerschlagung im Einzelnen oder Verkauf einzelner Geschäftsbereiche) und
- welche voraussichtlichen finanziellen Auswirkungen hieraus erwartet werden (IDW RS HFA 17, Rz. 41).

Kommen die gesetzlichen Vertreter zum Ergebnis, dass zwar weiterhin von einer Zugrundelegung der Going-Concern-Prämisse für den Abschluss ausgegangen werden kann, jedoch – trotz Einbeziehung der bereits erwähnten öffentlichen Stützungsmaßnahmen – „wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten [besteht; der Verf.], die ... bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können ...“ (IDW RS HFA 270 n. F., Rz. 9), müssen diese Tatsache und der geplante Umgang mit diesem Risiko im Anhang angegeben werden.

MERKE | Wird kein Anhang erstellt (z. B. Einzelkaufmann, reine Personenhandels-gesellschaft oder auch Kleinstkapitalgesellschaft), sind diese Angaben unter der Bilanz darzustellen (IDW RS HFA 270 n. F., Rz. 9).

Da es sich hierbei um bestandsgefährdende Risiken handelt, ergibt sich für die zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichteten Unternehmen (insbesondere mittelgroße und große Kapitalgesellschaften) regelmäßig eine ge-

**Bewertung
unter Liquidations-
gesichtspunkten**

**Zwingende Angaben
im Anhang und ...**

... im Lagebericht

**Angabe des Risikos
bei Going-Concern-
Prämisse**

sonderte Darstellungspflicht mit entsprechender Kennzeichnung als ein den Bestand des Unternehmens gefährdendes Risiko (DRS 20.148). Die Ausführungen im Anhang können auf die Darstellungen im Lagebericht verweisen (IDW 25.3.20, Abschnitt 3.1.1).

3. Auswirkungen für bis zum 31.12.19 endende Geschäftsjahre

Für die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.19 ist insbesondere auf folgende Aspekte hinzuweisen:

3.1 Anhang

Obwohl es sich bei den wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie um kein werterhellendes Ereignis handelt, können sich – abgesehen von den dargestellten Auswirkungen unter Abschnitt 2 – folgende Auswirkungen für den Anhang ergeben:

In der **Nachtragsberichterstattung** sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahrs eingetreten und weder in der GuV noch in der Bilanz berücksichtigt sind, unter Angabe ihrer Art und finanziellen Auswirkungen anzugeben (§ 285 Nr. 33 HGB). Die nach dem 31.12.19 sichtbar werdenden wirtschaftlichen Folgen der Ausbreitung des Coronavirus erfüllen die Voraussetzungen für die Nachtragsberichterstattung. Eine Berichterstattung darf nur dann unterbleiben, wenn es sich ausnahmsweise nicht um einen besonders bedeutsamen Vorgang für das jeweilige Unternehmen handeln sollte. Darüber hinaus dürfen kleine Kapitalgesellschaften (einschl. kleine Personenhandelsgesellschaften i. S. des § 264a HGB) generell auf die Nachtragsberichterstattung verzichten (§ 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB).

Hinsichtlich der „**finanziellen Auswirkungen**“ ist anzumerken, dass rein auf die Liquidität des Unternehmens bezogene Aussagen nicht ausreichend sind, sondern auch die Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragslage zu betrachten sind (z. B. Grottel in Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl. 2020, § 285 HGB, Rz. 944). Die Angabe der finanziellen Auswirkungen beinhaltet nicht zwingend quantitative Angaben; nach h. M. genügen qualitative, verbale Aussagen und Umschreibungen zur Darstellung der finanziellen Auswirkungen (stellvertretend Böcking/Gros/Wirth in Wiedmann u. a., Bilanzrecht, 4. Aufl. 2019, § 285 HGB, Rz. 61).

3.2 Lagebericht

Auswirkungen ergeben sich aus den wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie bei den zum 31.12.19 endenden Geschäftsjahren insbesondere in Bezug auf

- den Prognosebericht und die diesem zugrunde liegenden Annahmen und
- den (Chancen- und) Risikenbericht (vgl. § 289 Abs. 1 S. 4 HGB).

Während das IDW in seinem fachlichen Hinweis vom 4.3.20 bezüglich der Auswirkungen auf den **Prognosebericht** teilweise vage bleibt, stellt es im fachlichen Hinweis vom 25.3.20 (Abschnitt 3.1.3) klar, dass „solche prognose- und risikoberichtsrelevanten Erkenntnisse und Ereignisse noch im Lagebericht Berücksichtigung finden [müssen; der Verf.], die zwischen dem Zeit-

Nicht werterhellend,
sondern wert-
begründend

Kleine Gesellschaften
sind von der
Nachtragsbericht-
erstattung befreit

Reiner Bezug zur
Finanzlage ist nicht
ausreichend

punkt der (in diesem Fall nur vorläufigen) Beendigung der Aufstellung des Lageberichts und der Erteilung des Bestätigungsvermerks erlangt werden bzw. eintreten.“

MERKE | Somit besteht für den Prognosebericht (und die diesem zugrunde liegenden Annahmen) sowie für den Chancen- und Risikenbericht, welcher die möglichen positiven bzw. negativen Abweichungen von der Prognose aufzeigen soll, generell eine Aktualisierungspflicht bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks (bzw. dem Abschluss der Jahresabschlussprüfung).

Der Prognosebericht muss Prognosen zu den bedeutsamsten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren enthalten (DRS 20.126). Grundsätzlich sollen die Prognosen sowohl Aussagen hinsichtlich der Richtung als auch der Intensität der Veränderungen im Vergleich zum Istwert enthalten; als geeignete Prognoseformen kommen insbesondere Punktprognosen, Intervallprognosen (z. B. Ergebnis vor Steuern zwischen 80 und 90 Mio. EUR) und qualifiziert-komparative Prognosen (z. B. es wird ein leicht steigendes Ergebnis vor Steuern erwartet) in Betracht (DRS 20.129 f.).

Beachten Sie | Besteht hinsichtlich der zukünftigen Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit und ist die Prognosefähigkeit der Unternehmen daher wesentlich beeinträchtigt, stellt DRS 20.133 nur reduzierte Anforderungen an den Prognosebericht. Unter diesen besonderen Umständen sind rein komparative Prognosen (niedrigeres Ergebnis vor Steuern) oder die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der finanziellen bzw. nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in verschiedenen Zukunftsszenarien unter Angabe ihrer jeweiligen Annahmen ausreichend.

Im Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Auswirkungen der Ausbreitung des Coronavirus stellt das IDW fest, dass die Voraussetzungen des DRS 20.133 vorliegen können. Allerdings ist auch in diesen Fällen kein vollständiger Verzicht auf eine Prognoseberichterstattung zulässig (IDW 4.3.20, Abschnitt 2). Eine Unterlassung oder nicht angemessene Darstellung in der Prognoseberichterstattung – trotz schwer abschätzbarer Folgen für das einzelne Unternehmen – kann eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum Lagebericht nach sich ziehen (IDW 4.3.20, Abschnitt 3).

In dem **(Chancen- und) Risikenbericht** ist zunächst eine Abschätzung der Schwere der Auswirkungen vorzunehmen, insbesondere, ob es sich um ein bestandsgefährdendes Risiko (zur besonderen Kennzeichnungspflicht vgl. Abschnitt 2) oder ein sonstiges Risiko handelt.

Beachten Sie | Sofern im Prognosebericht verschiedene Szenarien der möglichen Auswirkungen dargestellt werden, erscheint es vertretbar, die Anforderungen des Risikenberichts auch dadurch zu erfüllen, dass auf die möglichen Auswirkungen bei Eintritt des dargestellten worst-case-Szenario verwiesen wird.

Aktualisierungspflicht bis zum Abschluss der JA-Prüfung

Geeignete Prognoseformen nach DRS

Kein vollständiger Verzicht auf eine Prognoseberichterstattung

Zumindest in Einzelfällen sind auch Chancen darzustellen. Hiervon betroffen sind Unternehmen, die

- aufgrund der Krise Produkte herstellen und fertigen, die sie vorher nicht im Angebotsportfolio hatten (z. B. Herstellung von Desinfektionsmitteln durch Spirituosenproduzent oder von Mundschutz durch Textilunternehmen) oder
- deren Absatz sich aufgrund der Krise signifikant erhöht hat.

Diese möglichen oder sich abzeichnenden positiven Trends gegenüber der Prognose sind dann ebenso in der Chancen- und Risikenberichterstattung anzugeben.

Die fachlichen Stellungnahmen des IDW enthalten keinen Hinweis darauf, ob und inwieweit auch die Darstellung der Lage durch die wirtschaftlichen Auswirkungen der Corona-Pandemie beeinflusst wird. DRS 20.11 definiert den Begriff der „wirtschaftlichen Lage“ als „zeitpunktbezogene Situation ... einschließlich aller Faktoren, die die Fähigkeit ... beeinflussen, künftige Einzahlungsüberschüsse zu generieren.“

Auch im Schrifttum wird überwiegend neben der auf den Abschlussstichtag bezogenen stichtagsbezogenen Komponente die dynamische in die Zukunft reichende Komponente gesehen (vgl. hierzu Kirsch in: Bonner Handbuch, § 289 HGB, Rz. 94 f., Stand Aug. 2017). Daher bildet der Bericht über die Lage auch das zeitliche Verbindungsglied zwischen der Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und dem Prognosebericht. Allerdings stellt der „dynamische Bezug“ der Lage mehr auf das künftige Potenzial der im Unternehmen vorhandenen Ressourcen und weniger auf externe und aus Sicht des Abschlussstichtags künftige Bedrohungen der Ertragsfähigkeit der Unternehmen ab. Daher dürften nach der hier vertretenen Meinung keine besonderen Anforderungen hinsichtlich der Darstellung der Lage (zwingend) zu beachten sein.

Allerdings empfiehlt DRS 20.114 – trotz der Verlagerung der Nachtragsberichterstattung durch das BilRUG in den Anhang – auf den im Anhang enthaltenen Nachtragsbericht gemäß § 285 Nr. 33 HGB zu verweisen. Einige Autoren sehen – unverändert – den Nachtragsbericht als Bestandteil des Lageberichts an, da ohne eine Nachtragsberichterstattung als Bestandteil des Lageberichts keine zutreffende Darstellung der Lage des Unternehmens erreicht werden kann (stellvertretend Fink/Theile, DB 2015, 760).

4. Auswirkungen für nach dem 31.12.19 endende Geschäftsjahre

Bei Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.19 enden, ist beim Anhang und Lagebericht wie folgt zu unterscheiden:

4.1 Anhang

Klarstellend ist zunächst festzuhalten, dass die im Rahmen der Nachtragsberichterstattung anzugebenden Vorgänge von besonderer Bedeutung (vgl. Abschnitt 3.1) aus Sicht des jeweiligen Abschlussstichtags zu beurteilen sind. Zum Abschlussstichtag 31.3.20 ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Pandemie im Abschluss zu berücksichtigen ist (vgl. IDW 25.3.20, Abschnitt 3.2.1).

In Einzelfällen sind auch Chancen darzustellen

Keine besonderen Anforderungen bei der Darstellung der Lage

Zum Stichtag 31.3.20 dürfte die Pandemie im Abschluss zu berücksichtigen sein

Neben Angaben bzw. Erläuterungen zu einzelnen Abschlussposten, die wegen der Berücksichtigung der Pandemie in den Abschlüssen besondere Bedeutung erlangen können (vgl. IDW 25.3.20, Abschnitt 3.2.2–3.2.4), sind vor allem diejenigen Angaben besonders herauszustellen, welche für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich bzw. von Bedeutung sind (§ 285 Nr. 3 und Nr. 3a HGB). Die durch die Corona-Pandemie negativ beeinflusste Liquiditätslage kann eine Neuurteilung der Relevanz dieser Angaben auslösen und damit verbunden die Berichtsschwelle herabsetzen (IDW 25.3.20, Abschnitt 3.2.5).

Da die Eintrittswahrscheinlichkeiten zu jedem Abschlussstichtag zu beurteilen sind, dürften einzelne zuvor als Haftungsverhältnisse und unter der Bilanz darzustellende Verbindlichkeiten nunmehr als Rückstellungen zu klassifizieren sein. Für die unverändert außerhalb der Bilanz auszuweisenden Haftungsverhältnisse und Verbindlichkeiten ist ein besonderes Augenmerk auf die Angabe des § 285 Nr. 27 HGB zu richten. Hier geht es um die Darlegung, warum das Risiko der Inanspruchnahme weiterhin als nicht so hoch eingeschätzt wird, als dass die Aufnahme einer Schuld geboten ist (insbesondere Gewährleistungen für fremde Leistungen, wie harte Patronatserklärungen, Belegungs- oder Preisgarantien; vgl. IDW 25.3.20, Abschnitt 3.2.5).

4.2 Lagebericht

Neben den unter Abschnitt 3.2 dargestellten Auswirkungen hat die Corona-Pandemie bei nach dem 31.12.19 endenden Geschäftsjahren als ein innerhalb des Geschäftsjahrs 2019/20 liegendes Ereignis unmittelbare Auswirkungen auf den Wirtschaftsbericht. Dies bedeutet, dass bereits die Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses sowie die Lage zum Abschlussstichtag hierdurch geprägt sind und diese Effekte jeweils integrierend in die Gesamtsituation des Geschäftsverlaufs und der Lage einbezogen werden müssen.

In Bezug auf die Lage ist dabei aufgrund des sachlich – im Vergleich zu § 264 Abs. 2 S. 1 HGB – umfassenderen Lagebegriffs des § 289 Abs. 1 HGB nicht allein auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einzugehen. Vielmehr sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie auch in der Darstellung und Analyse der anderen betrieblichen Teillagen zu berücksichtigen (z. B. erwartete Absatz- und Umsatzeinbußen, Personalanpassungsmaßnahmen bis hin zu Werksschließungen, Auswirkungen auf die Lieferkette, Verschiebung geplanter Investitionen, mögliche Verletzungen von „Financial Covenants“).

FAZIT | Die Corona-Pandemie stellt die Unternehmen bei der Aufstellung ihrer Jahresabschlüsse und Lageberichte 2019 und 2019/20 vor zahlreiche Herausforderungen. Dies betrifft zum einen die hier nicht dargestellten organisatorischen und die unmittelbar auf die Bilanz und GuV bezogenen Aspekte. Zudem kommen auf die Unternehmen auch eine Reihe von Fragen zur Darstellung in Anhang und Lagebericht zu. In Abhängigkeit des Stichtags gibt es dabei unterschiedliche Schwerpunkte. Zum Abschlussstichtag 31.12.19 ist ein besonderes Gewicht auf die Nachtragsberichterstattung im Anhang und den Prognose-, (Chancen-) und Risikenbericht im Lagebericht zu legen. Bei einem späteren Abschlussstichtag sind insbesondere Angaben zu den Haftungsverhältnissen, außerbilanziellen Geschäften und sonstigen finanziellen Verpflichtungen relevant. Zudem ist auf eine angepasste Lagedarstellung zu achten.

Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich sind

Unmittelbare Auswirkungen auf den Wirtschaftsbericht

Zahlreiche Herausforderungen sind zu meistern