

IFRS für die Praxis

Coronavirus: Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung nach dem 31. Dezember 2019

März 2020

Inhalt

Aktueller Anlass	1
Mögliche Auswirkungen auf Ansatz und Bewertung	2
(Sonstige) Angabepflichten	8
Ereignisse nach der Berichtsperiode	8
Going Concern	9
Konzernlagebericht	9
Zwischenberichterstattung	10

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office	12
--	----

Bestellung und Abbestellung	13
-----------------------------------	----



Aktueller Anlass

Das neuartige Coronavirus, durch das die Lungenkrankheit COVID-19 ausgelöst werden kann, hat sich im Jahr 2020 ausgehend von China mit einer signifikanten Anzahl von Infektionen auf der ganzen Welt rasch verbreitet. Die zur Eindämmung des Virus getroffenen Maßnahmen haben Auswirkungen auf wirtschaftliche Aktivitäten von Unternehmen bzw. Konzernen und damit auch auf deren Finanzberichterstattung. Zu den Maßnahmen zur Verhinderung der Übertragung des Virus gehören u. a. Einschränkungen der Bewegungsfreiheit von Personen, die Einschränkung von Flügen und anderen Reisen, die vorübergehende Schließung von Unternehmen sowie die Absage von Veranstaltungen. All dies hat unmittelbare Auswirkungen auf z. B. Unternehmen der Tourismusbranche, der Einzelhandels- und Konsumgüterindustrie sowie der Unterhaltungsindustrie. Aber auch Lieferketten und damit die Produktion von Gütern in der ganzen Welt beginnen zunehmend betroffen zu sein. Die damit verbundene geringere wirtschaftliche Aktivität führt wiederum zu einer geringeren Nachfrage nach Gütern und Dienstleistungen. Finanzdienstleistungsunternehmen wie Banken, die Kredite an betroffene Unternehmen vergeben und Versicherungsunternehmen sowie diejenigen, die in betroffene Unternehmen investieren, sind ebenfalls betroffen. Volatile Finanzmärkte können den Wert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beeinflussen.

Dadurch können sich vielfältige und zum Teil erhebliche Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung in IFRS-Konzernabschlüssen und dazugehörigen Konzernlageberichten bzw. Zwischenabschlüssen nach IAS 34 und dazugehörigen Zwischenlageberichten ergeben. Sie umfassen nicht nur die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, sondern auch Angabepflichten und im schlimmsten Fall wirken sie sich auf die Fähigkeit eines Unternehmens aus, seine Geschäftstätigkeit fortzuführen (Going Concern-Prognose). Daher empfiehlt es sich nicht nur für Unternehmen in den offensichtlich am stärksten betroffenen Bereichen, sondern für nahezu sämtliche Unternehmen, eine sorgfältige Analyse der



möglichen Auswirkungen vorzunehmen.

In unserem [IFRS direkt aus Februar 2020](#) haben wir bereits mögliche wesentliche Auswirkungen aufgrund der Ausbreitung des Coronavirus auf die Finanzberichterstattung für bis zum 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre dargestellt. In der vorliegenden Ausgabe erläutern wir potenziell wesentliche Auswirkungen der Folgen des Coronavirus auf die Finanzberichterstattung für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre bzw. Zwischenberichtsperioden. Die Darstellung erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Mögliche Auswirkungen auf Ansatz und Bewertung

Umsatzrealisierung

Wie eingangs erwähnt können die zur Eindämmung des Coronavirus getroffenen Maßnahmen zu einem Rückgang der wirtschaftlichen Aktivitäten des Unternehmens und damit zu einem Rückgang der Umsatzerlöse führen. Sollte dies der Fall sein, ist dies in der Finanzberichterstattung entsprechend zu berücksichtigen.

Umsatz darf nur dann erfasst werden, wenn das Management erwartet, dass der Kunde seinen Verpflichtungen bei Fälligkeit nachkommt, d. h. der Erhalt der Gegenleistung wahrscheinlich ist. Unternehmen sollten nicht nur die Notwendigkeit von Abschreibungen auf ausstehende Forderungssalden erwägen, sondern Umsatzerlöse für neue Verkäufe auch nur dann erfassen, wenn eine Zahlung wahrscheinlich ist. In den Fällen, in denen sich das Management dafür entscheidet, einen Kunden weiterhin zu beliefern, obwohl es sich bewusst ist, dass der Kunde wahrscheinlich nicht mehr in der Lage sein wird, für die gelieferten Waren zu bezahlen, dürfen keine Umsatzerlöse erfasst werden.

Außerdem könnten sich im Hinblick auf die Umsatzrealisierung Auswirkungen auf Annahmen des Managements ergeben, welche bei der Bemessung von Umsatzerlösen von bereits gelieferten Waren oder erbrachten Dienstleistungen zugrunde gelegt wurden, insbesondere im Hinblick auf variable Gegenleistungen. Angesichts der Unterbrechung von Lieferketten und dem Rückgang von Konsumausgaben müssen die Schätzungen von variablen Gegenleistungen möglicherweise angepasst werden. Variable Gegenleistungen können in vielen Formen auftreten, beispielsweise können sie aus (Mengen-)Rabatten, Rückgaberechten, Rückerstattungen oder variablen Lizenzgebühren resultieren. Eine Gegenleistung ist auch dann variabel, wenn sie vom Eintritt eines zukünftigen Ereignisses abhängt, wie z. B. der Einhaltung von Leistungszielen bzw. Fristen oder der Erzielung bestimmter Ergebnisse, wie z. B. das Erreichen einer bestimmter Bruttomarge beim Wiederverkauf. Die Höhe der variablen Gegenleistung wird bei Vertragsbeginn geschätzt und muss an jedem Bilanzstichtag überprüft werden. Variable Gegenleistungen dürfen nur dann in den Transaktionspreis einbezogen werden, wenn es hochwahrscheinlich ist, dass es bei den erfassten Erlösen nicht zu einer signifikanten Stornierung kommt, sobald die Unsicherheit in Verbindung mit der variablen Gegenleistung nicht mehr besteht. Das Management muss daher analysieren, ob sich durch die Auswirkungen des Coronavirus etwas an seinen bisherigen Wahrscheinlichkeitsüberlegungen geändert hat und die im Transaktionspreis erfassten variablen Gegenleistungen entsprechend anzupassen sind. So könnte beispielsweise die gesunkene Nachfrage zu einem Anstieg erwarteter Rückgaben, geringeren Mengenrabatten oder einer Verringerung der Preise führen, die ein Unternehmen erzielen kann.

Wertminderungen von Goodwill und anderen nicht-finanziellen Vermögenswerten

Die Maßnahmen zur Verhinderung der Ausbreitung des Coronavirus können dazu führen, dass die wirtschaftliche Situation von Unternehmen - etwa durch Verzögerungen in der Lieferkette oder Schwierigkeiten auf den Absatzmärkten - erheblich beeinträchtigt

wird. Die Regelungen des IAS 36 verlangen, dass bei Vorliegen bestimmter Indikatoren („triggering events“) ein Werthaltigkeitstest durchgeführt werden muss. Unternehmen sollten daher beurteilen, ob solche Indikatoren für einen Wertminderungstest im konkreten Fall vorliegen. Im Rahmen der Werthaltigkeitsprüfung ist zu analysieren, inwiefern etwa durch eine geringere Nachfrage nach Produkten oder Dienstleistungen oder durch eine längere Unterbrechung in der Lieferkette oder in der Produktion die wesentlichen Annahmen der Ergebnisprognosen beeinträchtigt werden.

Es kann davon ausgegangen werden, dass die Auswirkungen des Coronavirus bei vielen Unternehmen zu negativen wirtschaftlichen Folgen führen, die wiederum (in Abhängigkeit vom Betroffenheitsgrad und der derzeit nicht leichten Einschätzung der Nachhaltigkeit dieser Folgen) zu Wertminderungen von nicht-finanziellen Vermögenswerten führen könnten. Unternehmen, die den Betrieb vorübergehend einstellen müssen oder einem starken Nachfragerückgang ausgesetzt sind, wie z. B. Fluggesellschaften, müssen prüfen, ob diese Ereignisse Indikatoren für eine Wertminderung darstellen. Auswirkungen wie etwa eine verringerte wirtschaftliche Aktivität im Allgemeinen und Folgeeffekte wie z. B. geringere Erlöse und Verzögerungen in der Lieferkette können eine Vielzahl von Unternehmen betreffen. Zudem sind die Auswirkungen auf die jährlich vorzunehmenden Werthaltigkeitstests der Geschäfts- oder Firmenwerte und bestimmten immateriellen Vermögenswerte zu überprüfen.

Folgende Aspekte sollten von den Unternehmen in die Überlegungen, ob Wertminderungen ggf. notwendig sind, einbezogen werden:

- Werden sich künftige Cashflows aufgrund der Ausbreitung des Coronavirus und den zu seiner Eindämmung getroffenen Maßnahmen voraussichtlich verringern?
- Stellen die Ereignisse einen Indikator für eine Wertminderung dar, der es erforderlich macht, die Geschäfts- oder Firmenwerte sowie bestimmte immaterielle Vermögenswerte auch außerhalb der für vorgesehenen jährlichen Überprüfung zu testen bzw. andere nicht-finanzielle Vermögenswerte auf Wertminderungsbedarf zu testen? Ein Rückgang des Aktienkurses eines Unternehmens kann beispielsweise ein solcher Indikator sein.
- Sind die bisherigen Modelle und Cashflow-Prognosen, die den Wertminderungstests zugrunde liegen, zu aktualisieren, um die potenziellen Auswirkungen des Coronavirus widerzuspiegeln?
- Sind die im Rahmen früherer Wertminderungstests zur Bestimmung des erzielbaren Betrags verwendeten Budgets, Prognosen und andere Annahmen zu ändern, um die wirtschaftlichen Bedingungen am Bilanzstichtag entsprechend widerzuspiegeln und insbesondere den erhöhten Risiken und Unsicherheiten Rechnung zu tragen?
- Sollte ein „Expected Cashflow“-Ansatz (Einbezug mehrerer wahrscheinlichkeitsgewichteter Szenarien und Verwendung bedingter Wahrscheinlichkeiten) anstelle eines einzigen Szenarios zur Schätzung des erzielbaren Betrags angewendet werden? Beispielsweise könnte es sachgerecht sein, eine Reihe unterschiedlicher Szenarien zu berücksichtigen, wenn Unternehmen in vom Virus betroffene Gebiete importieren oder aus diesen exportieren. Die Auswirkungen der zur Eindämmung der Virusausbreitung ergriffenen Maßnahmen sollten in jedem Fall adäquat in den Cashflow-Prognosen Berücksichtigung finden.
- Ist der bei der Ermittlung des erzielbaren Betrags verwendete Abzinsungszinssatz, der in der Regel auf den gewichteten durchschnittlichen Kapitalkosten (WACC) einer für das Testobjekt repräsentativen Peer Group basiert, angemessen? Mögliche Anpassungen umfassen etwa das Länderrisiko und das Währungsrisiko. Auch könnte sich eine anhaltende Volatilität an den Finanzmärkten auf den Betafaktor der Peer Group-Unternehmen auswirken. Bei jeder der Annahmen sollten die Auswirkungen des Virus und die zu seiner Eindämmung getroffenen Maßnahmen berücksichtigt werden. Generell sollte der Abzinsungszinssatz jedoch nicht die Risiken widerspiegeln oder für Risiken angepasst werden, für die die Schätzungen der zukünftigen Cashflows bereits angepasst wurden (Äquivalenzprinzip).

IAS 36 sieht zudem umfangreiche Angabevorschriften im Zusammenhang mit Wertminderungstests bzw. erfassten Wertminderungen vor. Unternehmen sollten insbesondere bei der Darstellung von Sensitivitätsanalysen einen besonderen Fokus auf die Auswirkungen, die sich aus der Ausbreitung des Virus ergeben können, legen. Bei

der Darstellung von Annahmen sowie vorgenommener Schätzungen und deren Sensitivität sind neben den entsprechenden Regelungen des IAS 36 ggf. auch die einschlägigen Regelungen von IAS 1 „Darstellung des Jahresabschlusses“, bspw. zu Quellen von Schätzunsicherheiten und Ermessensentscheidungen, zu beachten. Aufgrund der globalen wirtschaftlichen Auswirkungen des Virus ist u. E. zu erwarten, dass die Angaben von Regulierungsbehörden verstärkt geprüft bzw. kritisch hinterfragt werden.

Vorräte

Im Zusammenhang mit dem Coronavirus ist zu überprüfen, ob Vorräte ggf. auf ihren Nettoveräußerungswert abgeschrieben werden müssen. Abwertungen können sich etwa aus einer geringeren Umschlagshäufigkeit oder Überalterung der Vorräte aufgrund von Absatzrückgängen ergeben. Sofern es zu Abwertungen kommt, muss auch deren Wesentlichkeit beurteilt werden. Es ist denkbar, dass Abschreibungen auf den Nettoveräußerungswert so wesentlich sind, dass sie gemäß IAS 1 entweder im Anhang oder in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert angegeben werden müssen.

Eine verringerte Produktion kann sich darüber hinaus auch auf das Ausmaß auswirken, in dem Gemeinkosten in die Vorratsbewertung einbezogen werden können. Die Unternehmen haben möglicherweise ungenutzte Produktionskapazitäten, weil ihre Mitarbeiter zu Hause bleiben müssen. In Zeiten der „normalen“ Produktion sollten die fixen Gemeinkosten den Vorräten auf Stückbasis zugeordnet werden. In Perioden mit „anormalen“ Produktionsniveaus (d. h. Produktionsniveaus unterhalb der normalen Kapazität) dürfen die überschüssigen Gemeinkosten jedoch nicht den Vorräten zugeordnet werden, sondern sind stattdessen als Aufwand in der angefallenen Periode zu erfassen. Vorübergehend leere oder nicht genutzte Einrichtungen werden i. d. R. weiterhin planmäßig abgeschrieben. Die Abschreibung würde aber dann gestoppt werden, wenn die Anlage dauerhaft aufgegeben wird. Zur Durchführung einer anlassbezogenen Werthaltigkeitsprüfung nach IAS 36 vgl. den vorangegangenen Abschnitt.

Wertminderung und Modifikation von finanziellen Vermögenswerten

Unternehmen müssen prüfen, inwieweit sich aus der Verbreitung des Coronavirus Auswirkungen auf die erwarteten Kreditverluste („ECL“) aus finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden oder Schuldinstrumenten, die erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, ergeben. Dies betrifft sowohl Forderungen aus Lieferungs- und Leistungsbeziehungen von Industrie- und Handelsunternehmen als auch Darlehensforderungen oder andere Schuldinstrumente, die von Banken gehalten werden.

Dabei sind sowohl unmittelbare Auswirkungen auf einzelne Forderungen (z. B. Forderung an Unternehmen mit Sitz in besonders betroffener Region, das bereits seinen Betrieb einstellen musste), als auch mittelbare Auswirkungen über erwartete Beeinträchtigungen der globalen wirtschaftlichen Lage denkbar. Diese schlagen sich sowohl in der Beurteilung, ob ein signifikanter Anstieg des Kreditrisikos stattgefunden hat, als auch bei der Ermittlung der Parameter und makroökonomischen Szenarien zur Berechnung der erwarteten Kreditverluste sowie bei der Frage, ob ein finanzieller Vermögenswert „credit-impaired“ (Stage 3) ist, nieder. Letztlich muss ein Unternehmen hinterfragen, ob vor dem Hintergrund der aktuellen Entwicklungen die bisher gebildete Risikovorsorge noch ausreichend ist. Soweit das Unternehmen zur Einschätzung gelangt, dass die Risiken aus der Verbreitung des Coronavirus im bestehenden Modell zur Ermittlung der erwarteten Kreditverluste nicht angemessen erfolgen kann, ist die Berücksichtigung mittels eines sog. „Post Model Adjustments“ zu prüfen. Bei wesentlichen Auswirkungen sind entsprechende Erläuterungen im Anhang vorzunehmen.

Sofern bestehende Verträge geändert werden (z. B. um Zins- und Tilgungszahlungen für den Darlehensnehmer auszusetzen), sind insbesondere die Regelungen zu Wertminderung und zur Modifikation finanzieller Vermögenswerte relevant. Sehen neu ausgereichte Darlehen bzw. neu zugehende finanzielle Vermögenswerte im Falle der

substantiellen Modifikation eines bestehenden Darlehens Klauseln vor, nach denen der Darlehensnehmer bei Eintritt bestimmter im Zusammenhang mit dem Coronavirus stehender Situationen Zins- und Tilgungszahlungen aussetzen kann, ist insbesondere das SPPI-Kriterium sowie die Marktgerechtigkeit zu analysieren. Je nach Ausgestaltung einer solchen Klausel könnte auch eine Qualifikation als Versicherungsvertrag zu prüfen sein.

Finanzinstrumente und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien – Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert

Die Volatilität der Preise von Finanzinstrumenten hat durch die Ausbreitung des Coronavirus zuletzt zugenommen. Dies wirkt sich auf die Bemessung des beizulegenden Zeitwerts aus. Direkte Auswirkungen auf den beizulegenden Zeitwert ergeben sich, wenn dieser anhand von beobachtbaren Marktpreisen bestimmt wird, wie z. B. im Falle von Aktien oder Schuldverschreibungen, die auf einem aktiven Markt gehandelt werden. Indirekt wirkt sich die gestiegene Volatilität aus, wenn der beizulegende Zeitwert eines Finanzinstruments mittels eines Bewertungsmodells ermittelt wird und einzubeziehende Parameter von volatilen Märkten abgeleitet werden (z. B. risikoloser Zinssatz, credit spreads).

Für in der Bilanz zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten ist die gestiegene Volatilität insbesondere auch bei der Erstellung der im Anhang darzustellenden Sensitivitätsanalyse für in Stufe 3 der Bemessungshierarchie eingeordnete beizulegende Zeitwerte zu berücksichtigen. Im Falle von in der Bilanz nicht zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Finanzinstrumenten ist eine gewählte Annahme, wonach der Buchwert näherungsweise dem beizulegenden Zeitwert entspricht, im aktuellen Marktumfeld und insbesondere dann, wenn Finanzinstrumente nicht entsprechend den ursprünglichen Vertragsbedingungen bedient werden (z. B. in Folge von Stundungen), besonders kritisch zu hinterfragen.

Die vorstehend für Finanzinstrumente dargestellten Überlegungen sind analog auch für als Finanzinvestition gehaltene Immobilien anzustellen.

Sicherungsbeziehungen (Hedge-Accounting)

Eine der spezifischen Anforderungen an Cashflow-Hedges, bei denen als Grundgeschäft eine erwartete Transaktion (forecast transaction) designiert wird, ist, dass die abgesicherte erwartete Transaktion (z. B. Rohstoffeinkäufe oder Verkäufe von Erzeugnissen in Fremdwährung) hochwahrscheinlich (highly probable) sein muss. Die Wahrscheinlichkeit des Eintritts erwarteter Transaktionen könnte durch die jüngsten Entwicklungen im Zusammenhang mit der Ausbreitung des Coronavirus beeinflusst werden, z. B. wenn im Falle einer Absicherung eines Beschaffungsgeschäfts der Lieferant seinen Betrieb vorübergehend stilllegen musste. Wenn der Eintritt der abgesicherten erwarteten Transaktion nicht mehr hochwahrscheinlich ist, muss die Bilanzierung der Sicherungsbeziehung prospektiv beendet werden. Ab diesem Zeitpunkt sind alle weiteren Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsderivats erfolgswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Alle bis dahin in der Cashflow-Hedge-Rücklage erfassten Änderungen des beizulegenden Zeitwerts des Sicherungsderivats verbleiben grundsätzlich dort, bis die künftigen Zahlungsströme eintreten. Wenn nicht länger erwartet wird, dass die abgesicherten künftigen Zahlungsströme eintreten, ist der Betrag aus der Cashflow-Hedge-Rücklage in die Gewinn- und Verlustrechnung umzugliedern.

Finanzielle Verbindlichkeiten

Aufgrund von Liquiditätsengpässen müssen sich Unternehmen möglicherweise um zusätzliche Finanzierungen oder um eine Änderung der Konditionen bestehender Finanzierungen bemühen. Im letztgenannten Fall könnte beispielsweise eine Reduzierung des Zinssatzes, eine Verlängerung der Laufzeit oder ein vorübergehendes Aussetzen von Zins- und Tilgungszahlungen vereinbart werden. Kommt es zu derartigen Änderungen an bestehenden Finanzierungen ist zu

analysieren, wie diese nach den Regelungen des IFRS 9 für Modifikationen finanzieller Verbindlichkeiten abzubilden sind.

Versicherungsverbindlichkeiten

Für Versicherungen kann bei bestimmten Produkten (z. B. Krankenversicherungen oder Kreditausfallversicherungen) eine Anpassung der passivierten Verpflichtung erforderlich sein.

Rückstellungen

Gemäß IAS 37 „Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen“ ist eine Rückstellung dann anzusetzen, wenn einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung entstanden ist, der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist und eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.

Die durch das Coronavirus verursachten Betriebsunterbrechungen und Beeinträchtigungen könnten Unternehmen dazu veranlassen, über eine geografische Diversifizierung von Lieferanten, Betrieben, Personal oder Lagerbeständen nachzudenken. Eine umfassende Restrukturierung könnte die Folge sein. Um eine Restrukturierungsrückstellung zu erfassen, muss jedoch eine gegenwärtige Verpflichtung bestehen. Diese liegt nur dann vor, wenn ein Unternehmen einen detaillierten formalen Plan hat und berechnete Erwartungen hinsichtlich dieser Pläne geweckt hat. Voraussetzung ist die Ankündigung der wesentlichen Bestandteile des Plans gegenüber den Betroffenen, die hinreichend detailliert sein muss. Ist Personal betroffen und kommt es aufgrund Vertragsauflösungen zu Abfindungszahlungen, ist anhand der Regelungen des IAS 19 zu beurteilen, ob für diese Kosten eine Rückstellung zu erfassen ist. Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen ist zu beachten, dass IAS 37 keine Rückstellungen für künftige Betriebskosten (etwa Kosten für die vorübergehende Stilllegung eines Betriebes) oder künftige Kosten zur Wiederherstellung des Geschäftsbetriebs erlaubt.

Werden Rückstellungen gebildet, müssen die Unternehmen sicherstellen, dass die Art der Verpflichtung und der erwartete Zeitpunkt des Abflusses des wirtschaftlichen Nutzens offengelegt werden. Ist der Abfluss wirtschaftlichen Nutzens nicht wahrscheinlich, darf keine Rückstellung gebildet werden. Es sind jedoch Angaben zu den geschätzten finanziellen Auswirkungen und bestehenden Unsicherheiten zu machen.

Rückstellungen für belastende Verträge

Belastende Verträge (onerous contracts) sind Verträge, bei denen die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen den erwarteten wirtschaftlichen Nutzen übersteigen. Unvermeidbare Kosten im Rahmen eines Vertrags spiegeln den Mindestbetrag der bei Ausstieg aus dem Vertrag anfallenden Nettokosten wider (d. h. den niedrigeren Betrag von Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern). Zu solchen Verträgen könnten z. B. Lieferverträge gehören, die das Unternehmen aufgrund des Coronavirus nicht erfüllen kann. Das Management sollte daher prüfen, ob einer seiner Verträge belastend geworden ist.

Ertragsteuern

Wie bereits erläutert, könnte der Coronavirus zukünftige Gewinne direkt oder indirekt beeinflussen. Die Wertminderung von Vermögenswerten kann auch die Höhe latenter Steuerschulden verringern und/oder zusätzliche abzugsfähige temporäre Differenzen schaffen. Unternehmen mit aktiven latenten Steuern müssen daher ihre prognostizierten Gewinne und die Werthaltigkeit der latenten Steuerforderungen gemäß IAS 12 „Ertragsteuern“ unter Berücksichtigung der zusätzlichen Unsicherheit, die sich aus dem Coronavirus und den zu seiner Eindämmung unternommenen Schritten ergibt, neu beurteilen.

Das Unternehmen sollte auch prüfen, ob die Auswirkungen des Coronavirus die Pläne zur Ausschüttung von Gewinnen von Tochtergesellschaften beeinträchtigt und ob sich daraus Auswirkungen auf den Ansatz latenter Steuerschulden (outside basis differences) ergeben. Alle wesentlichen Beurteilungen, die in Bezug auf die Beurteilung der Werthaltigkeit von latenten Steueransprüchen getroffen wurden, sind gemäß IAS 1 offenzulegen.

Leistungen an Arbeitnehmer und anteilsbasierte Vergütungen

Unternehmen müssen prüfen, ob Annahmen, die zur Bewertung der Leistungen an Arbeitnehmer und anteilsbasierter Vergütungen getroffen wurden, revidiert werden müssen. Beispielsweise Berücksichtigung von aktuellen Aktienkursen für anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich oder es könnten sich die Rendite hochwertiger Anleihen oder der risikofreie Zinssatz in einer bestimmten Währung aufgrund der jüngsten Entwicklungen geändert haben.

Unternehmen müssen auch die Auswirkungen von vorgenommenen Änderungen der Bedingungen z. B. eines aktienbasierten Vergütungsplans berücksichtigen, um die Veränderungen im wirtschaftlichen Umfeld und die Wahrscheinlichkeit, dass die Leistungsbedingungen erfüllt werden, zu berücksichtigen. In dem Maße, in dem solche Änderungen für den Arbeitnehmer von Vorteil sind, würden sie als Modifikation gewertet und entsprechend den Regelungen des IFRS 2 aufwandswirksam erfasst werden.

Eventualforderungen

Einer der Schritte, um die Verbreitung des Coronavirus einzudämmen, besteht in der vorübergehenden Schließung einiger Unternehmen. Ein Unternehmen könnte für einen derartigen Fall eine Versicherung zur Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs (Betriebsunterbrechungsversicherung) abgeschlossen haben und dadurch in der Lage sein, einen Teil oder die gesamten Kosten der Schließung bzw. Unterbrechung zu decken. Betriebsunterbrechungsversicherungen gewähren im Allgemeinen einen Versicherungsschutz für Erlöseinbußen, welche entstehen, wenn das Geschäft eines Unternehmens beeinträchtigt oder unterbrochen wird. Ob und in welcher Höhe ein durch das Coronavirus entstandener Schaden von der Versicherung getragen wird, ist oftmals ungewiss. Gemäß IAS 37 dürfen Eventualforderungen bilanziell nicht angesetzt werden, sondern sind nur anzugeben, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens lediglich wahrscheinlich ist. Ein Anspruch aus der o. g. Versicherung ist daher erst dann als Forderung anzusetzen, wenn die Erstattung so gut wie sicher (virtually certain) geworden ist. Dies ist typischerweise dann der Fall, wenn der Versicherer akzeptiert hat, dass ein gültiger Anspruch besteht, und das Management davon überzeugt ist, dass der Versicherer seinen Verpflichtungen nachkommen kann. Bei der Beurteilung, ob eine Forderung ansatzfähig ist, hat das Unternehmen jegliche Auflagen und Bedingungen des Versicherers und seine historischen Erfahrungswerte hinsichtlich der Realisierung derartiger Forderungen zu berücksichtigen.

Verstoß gegen Kreditvereinbarungen (Covenants)

Sofern ein Unternehmen seinen Verpflichtungen aus finanziellen Verbindlichkeiten nicht vertragsgemäß nachkommt, sei es weil Zins- und/oder Tilgungszahlungen nicht wie vereinbart erfolgen oder weil im Darlehensvertrag vorgesehene Covenants nicht eingehalten werden, ist insbesondere auch die Klassifizierung der betroffenen finanziellen Verbindlichkeit als lang- oder kurzfristig zu überprüfen. Die vorgenannten Verstöße können zur Folge haben, dass der Darlehensgeber die finanzielle Verbindlichkeit sofort fällig stellen kann. Sofern ein Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag eine vertragliche Verpflichtung verletzt und der Darlehensgeber in Folge dessen das Recht besitzt, die finanzielle Verbindlichkeit sofort fällig zu stellen, ist diese zum Abschlussstichtag auch dann als kurzfristig zu klassifizieren, wenn der Darlehensgeber im Wertaufhellungszeitraum darauf verzichtet, von diesem Recht Gebrauch zu machen.

(Sonstige) Angabepflichten

Angabevorschriften

Häufig sehen bereits die für den Ansatz und die Bewertung zu Anwendung kommenden Regelungen bereits konkrete Angaben zur Erläuterung vor (vgl. dazu auch schon die vorangegangenen Abschnitte). Das IFRS-Regelwerk enthält darüber hinaus auch allgemeine Erläuterungs- und Angabepflichten sowie spezifische Angabevorschriften für bestimmte Sachverhalte vor. Zur Berichterstattung im Konzernlagebericht bzw. (Konzern-)Zwischenlagebericht vgl. die entsprechenden Abschnitte unten.

Unternehmen beurteilen, ob die Auswirkungen des Coronavirus Angaben innerhalb der Unternehmensberichterstattung erforderlich machen könnten. Diese Beurteilung kann sowohl die direkten Auswirkungen auf die eigene Geschäftstätigkeit als auch die potenziellen Auswirkungen zweiter Ordnung umfassen, wie die Veränderungen in der Nachfrage nach Produkten/Dienstleistungen, die Auswirkungen auf Lieferketten, Dienstleister und Geschäftspartner sowie Veränderungen in den Geschäftspraktiken.

Unternehmen müssen bei der Angabe von Risiken und Unsicherheiten in Betracht ziehen und berücksichtigen, ob die in der Finanzberichterstattung enthaltenen Einschätzungen durch die Folgen des Coronavirus beeinflusst werden könnten.

Angaben zu Schätzunsicherheiten und Sensitivitäten

Kritische Beurteilungen, Sensitivitäten und Risiken könnten durch die potenziellen wirtschaftlichen Folgen der Ausbreitung des Coronavirus erheblich beeinflusst werden.

Das Ausmaß der Angaben von Schätzunsicherheiten muss möglicherweise erhöht werden. Beispielsweise könnte sich der Buchwert von mehr Bilanzposten innerhalb des nächsten Jahres wesentlich ändern.

Angaben zu finanziellen Risiken

Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob aus der Verbreitung des Coronavirus mittelbare oder unmittelbare Änderungen seiner finanziellen Risiken wie beispielsweise Liquiditätsrisiko, Währungsrisiko oder anderen Preisrisiken resultieren und diese in den entsprechenden Angaben nach IFRS 7 zu berücksichtigen. Dabei ist auch darauf einzugehen, wie das Management diese veränderten Risiken steuert.

Wesentlichkeit

Wie alle Angabepflichten stehen auch die Angaben zu den Auswirkungen des Coronavirus unter dem Vorbehalt der Wesentlichkeit. Informationen gelten dabei als wesentlich, wenn ihr Weglassen die wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflussen würde.

Ereignisse nach der Berichtsperiode

Die globale Situation entwickelt sich rasch. Das Management hat daher die Anforderungen von IAS 10 „Ereignisse nach der Berichtsperiode“ zu berücksichtigen und insbesondere zu prüfen, ob die jüngsten Entwicklungen mehr Informationen über Umstände liefern, die zum Bilanzstichtag (Stichtage nach dem 31.12.2019) bestanden. Ereignisse, die mehr Informationen über die Ausbreitung des Virus und die damit verbundenen Kosten liefern, könnten zu berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Abschlussstichtag (werterhellend) sein. Ereignisse, wie die Ankündigung der Verabschiedung neuer Maßnahmen zur Eindämmung des Virus oder die vom Management zu ergreifenden Maßnahmen, sind wahrscheinlich nicht zu berücksichtigende Ereignisse (wertbegründend). Eine klare Angabe der nicht zu berücksichtigenden Ereignissen ist erforderlich, wenn diese für den Abschluss wesentlich sind.

Going Concern

Das Management muss die potenziellen Auswirkungen des Coronavirus und der Maßnahmen zu seiner Eindämmung bei der Beurteilung der Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen (going concern), berücksichtigen. Ein Abschluss ist nicht mehr unter der Annahme der Unternehmensfortführung aufzustellen, wenn das Management entweder beabsichtigt, das Unternehmen zu liquidieren oder das Geschäft einzustellen oder es keine realistische Alternative mehr hat, als dies zu tun. Bei der Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung hat das Management die Auswirkungen der von Regierungen und Banken ergriffenen Maßnahmen zu berücksichtigen. Dabei ist auch zu beachten, dass Ereignisse nach der Berichtsperiode, die darauf hindeuten, dass ein Unternehmen nicht mehr unter der Annahme der Unternehmensfortführung steht, immer als berücksichtigungspflichtige Ereignisse i. S. d. IAS 10 zu werten sind.

Unsicherheiten über den Fortbestand des Unternehmens sind angabepflichtig.

Konzernlagebericht

Im Folgenden werden ausgewählte potenzielle Auswirkungen auf den Konzernlagebericht des Mutterunternehmens für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre anhand der Ausführungen des DRS 20 dargestellt.

Wirtschaftsbericht

Auf wesentliche Auswirkungen des Coronavirus ist im Rahmen der Darstellung, Analyse und Beurteilung des Geschäftsverlaufs und der Lage gesondert einzugehen (DRS 20.62 und 64).

Da es sich bei dem Coronavirus um ein ungewöhnliches bzw. nicht jährlich wiederkehrendes Ereignis handelt, sind dessen Auswirkungen auf die Ertragslage, sofern wesentlich, zu quantifizieren (DRS 20.66).

Hat sich das Coronavirus wesentlich auf die Auftragslage (insbesondere auf den Auftragsbestand und die Auftragsreichweite am Abschlussstichtag) ausgewirkt, ist dies darzustellen und zu analysieren (DRS 20.72 f.).

Auch über wesentliche Auswirkungen des Coronavirus auf die Vermögens- und insbesondere die Finanzlage ist zu berichten, z. B. über absehbare Liquiditätsengpässe (DRS 20.95), über die Gefahr, gegen Covenant-Klauseln in Kreditverträgen zu verstoßen (DRS 20.96), über geplante Finanzierungsvorhaben (z. B. die Aufnahme von Überbrückungskrediten; DRS 20.83), über Änderungen von Kreditkonditionen (DRS 20.85) oder über eine Unsicherheit über die Fortführung bedeutender Investitionsvorhaben (DRS 20.87).

Sind Segmente in unterschiedlichem Umfang von den Auswirkungen des Coronavirus betroffen, kann dies in größerem Umfang als bisher segmentbezogene Angaben erforderlich machen (DRS 20.77 und 91). Dies gilt für die Prognose- und die Risikoberichterstattung entsprechend (DRS 20.132 und 151).

Prognosebericht

Die Prognosen zu den bedeutsamsten Leistungsindikatoren sind unter Berücksichtigung der erwarteten Auswirkungen des Coronavirus abzugeben (DRS 20.118). Die Erwartungen müssen mit den dem Abschluss zugrunde liegenden Annahmen (z. B. für Zwecke eines Werthaltigkeitstests) in Einklang stehen (DRS 20.120). Dabei ist es sachgerecht, sämtliche Erkenntnisse über die Auswirkungen des Coronavirus bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts bei der Prognose zu berücksichtigen.

Führt das Coronavirus dazu, dass die künftige Entwicklung des Konzerns außergewöhnlich unsicher ist und daher die Prognosefähigkeit des Konzerns wesentlich beeinträchtigt ist, sind komparative Prognosen („steigt“; „sinkt“) ausreichend. In diesem Fall ist auf das Coronavirus und dessen Auswirkungen auf die Prognosefähigkeit des Geschäftsverlaufs und der Lage hinzuweisen (DRS 20.133), d. h. die Anwendung der Erleichterung hinsichtlich der Prognosegenauigkeit zu begründen.

Risikobericht

Besteht ein wesentliches Risiko, dass die Auswirkungen des Coronavirus zu einer negativen Abweichung von Prognosen oder Zielen des Konzerns führen, ist darüber unter Beachtung der Grundsätze des DRS 20.146 ff. im Risikobericht zu berichten. Dies bedeutet insbesondere Folgendes:

- Das Risiko ist einzeln mit den zu erwartenden Konsequenzen so darzustellen, dass seine Bedeutung erkennbar wird (DRS 20.149 f.).
- Die Einschätzung ist zum Abschlussstichtag vorzunehmen. Ändert sich das Risiko danach in seiner Bedeutung, ist die geänderte Einschätzung zusätzlich darzustellen, wenn anders kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Konzerns vermittelt wird (DRS 20.155).
- Das Risiko ist zu quantifizieren, wenn dies auch zur internen Steuerung erfolgt und die quantitativen Angaben für den verständigen Adressaten wesentlich sind (DRS 20.152).
- Über eventuell getroffene Risikobegrenzungsmaßnahmen ist zu berichten (DRS 20.157).

Risiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten sind gesondert darzustellen – ggf. integriert in den Risikobericht –, sofern dies für die Beurteilung der Lage oder der voraussichtlichen Entwicklung des Konzerns wesentlich ist. Die Auswirkungen des Coronavirus können z. B. eine geänderte Risikoberichterstattung über das geänderte Ausmaß von Ausfall- und Liquiditätsrisiken aus der Verwendung von Finanzinstrumenten bedingen (DRS 20.181).

Zwischenberichterstattung

Zwischenabschlüsse

Viele Unternehmen werden voraussichtlich erstmals im Rahmen ihrer Zwischenberichterstattung die Auswirkungen des Coronavirus erfassen. Die oben beschriebenen Überlegungen zu Ansatz und Bewertung gelten grundsätzlich auch für Zwischenabschlüsse. Das Management hat jedoch festzustellen, ob die Auswirkungen des Coronavirus für Zwecke der Berechnung des erwarteten effektiven Steuersatzes (bspw. aufgrund der Wertminderung aktiver latenter Steuern) ggf. ein eigenständiges Ereignis (discrete item) darstellt.

Informationen im Zwischenbericht aktualisieren normalerweise die Informationen in den Jahresabschlüssen. IAS 34 „Zwischenberichterstattung“ verlangt, dass ein Unternehmen in seinen Zwischenbericht eine Erläuterung der Ereignisse und Geschäftsvorfälle aufnimmt, die für ein Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahres bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eingetreten sind, erheblich sind. Dies bedeutet, dass zusätzliche Angaben gemacht werden müssen, um die finanziellen Auswirkungen des Coronavirus und der Maßnahmen zu seiner Eindämmung widerzuspiegeln. Diese Angaben müssen unternehmensspezifisch sein und die Umstände jedes Unternehmens widerspiegeln.

Das Management sollte etwa folgende Angaben in Betracht ziehen, weitere sind je nach Situation denkbar:

- Die Auswirkungen des Coronavirus und der Maßnahmen zu seiner Eindämmung auf Gesamtergebnisrechnung, Bilanz und Kapitalflussrechnung
- Wesentliche Ereignisse, zum Beispiel eine wesentliche Wertminderung

- Wesentliche Beurteilungen, die bisher nicht erforderlich waren, z. B. im Zusammenhang mit erwarteten Kreditverlusten
- Ereignisse seit dem Ende der Zwischenberichtsperiode.

(Konzern-)Zwischenlagebericht

Ist ein Unternehmen nach §§ 115 Abs. 2, 117 WpHG verpflichtet, einen (Konzern-) Zwischenlagebericht aufzustellen, ist insbesondere Folgendes zu berücksichtigen (DRS 16.35 ff.):

- Haben sich die Ausbreitung des Coronavirus und die sich daraus ergebenden unternehmensexternen (z. B. Lieferengpässe) oder -internen Ereignisse (z. B. Änderungen in der Beschaffungspolitik) wesentlich auf die Entwicklung der Geschäftstätigkeit im Berichtszeitraum ausgewirkt, sind diese wichtigen Ereignisse und ihre Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darzustellen (DRS 16.40).
- Haben sich die im letzten (Zwischen-)Lagebericht abgegebenen Prognosen aufgrund des Coronavirus wesentlich verändert, ist hierüber zu berichten (DRS 16.43).
- Wesentliche Änderungen der Risiken aufgrund des Coronavirus (aufgrund geänderter Eintrittswahrscheinlichkeiten oder geänderter Auswirkungen) sind darzustellen (DRS 16.46). Ist das Risiko bestandsgefährdend, ist es als solches zu bezeichnen (DRS 16.49).
- Für andere verpflichtende Zwischenberichterstattungen (z. B. Quartalsmitteilungen aufgrund einer Börsenordnung) sind die jeweils einschlägigen Regelungen zu beachten.

Ihre Ansprechpartner aus dem National Office

**Guido Fladt**

Leiter des National Office (Grundsatzabteilung HGB und IFRS)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

**Andreas Bödecker**

Unternehmenszusammenschlüsse,
Joint Arrangements, assoziierte
Unternehmen und Impairmenttest
nach IFRS
Hannover
Tel.: +49 511 5357-3230
andreas.boedecker@pwc.com

**Peter Flick**

Bankspezifische Fragestellungen
nach HGB und IFRS
(Finanzinstrumente)
Frankfurt am Main
Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

**Karsten Ganssaug**

Bilanzierung von Finanzinstrumenten
und Leasing
nach IFRS
Hamburg
Tel.: +49 40 6378-8164
karsten.ganssaug@pwc.com

**Dr. Sebastian Heintges**

Umsatzrealisierung, Mitarbeiter-
vergütungen und latente Steuern
nach IFRS
Düsseldorf
Tel.: +49 69 9585-3220
sebastian.heintges@pwc.com

**Dr. Bernd Kliem**

Handelsbilanzielle Fragestellungen
München
Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

**Dr. Holger Meurer**

Bilanzierung von Versicherungs-
verträgen nach HGB und IFRS
Köln
Tel.: +49 221 2084-163
holger.meurer@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sie können den PDF-Newsletter *IFRS für die Praxis* über unser PwCPlus-Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen.

Haben Sie sich bereits registriert? Dann können Sie mit den Zugangsdaten, die wir Ihnen zugesandt haben, online recherchieren.

Wenn Sie sich neu registrieren wollen, senden Sie dazu bitte eine E-Mail an: pwplus.knowledgetransfer@de.pwc.com oder registrieren Sie sich [hier](#).

Alternativ können Sie den Newsletter auch über folgenden Link abonnieren: <https://www.pwc.de/de/newsletter/kapitalmarkt/newsletter-fuer-internationale-rechnungslegung-neu.html>.

Sind Sie darüber hinaus an unserer Webcast-Reihe „PwC Accounting and Reporting Talks“ interessiert, können Sie diese abonnieren, indem Sie uns eine E-Mail an nachfolgende Adresse senden:

SUBSCRIBE_Accounting_Reporting_Talks@de.pwc.com.

Diese Bezugsmöglichkeiten sind für Sie gebührenfrei.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:

UNSUBSCRIBE_International_Accounting_News@de.pwc.com

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© März 2020 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.