RECHNUNGSLEGUNG: WAS UNTERNEHMEN BEI ERSTELLUNG VON JAHRESABSCHLÜSSEN IN ZEITEN VON CORONA BEACHTEN MÜSSEN

TEIL I:

- Wie das Institut der Wirtschaftsprüfer die Corona-Krise einstuft
- Welche Bedeutung die Krise auf die Annahme der Unternehmensfortführung hat
- Welche grundsätzlichen Anforderungen an die Beurteilung der Unternehmensfortführung gestellt werden.

TEIL II

- Erstellungspflicht von Jahres- und Konzernabschlüssen trotz Corona-Krise
- Diese Fristen gelten weiterhin

TEIL III

- Die Corona-Krise und der Anhang als Vorgang nach dem Bilanzstichtag
- Die Corona-Krise und der Anhang als bestandsgefährdendes Risiko

TEIL I

Auch die Erstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen ist durch die Corona-Pandemie betroffen. Wie stuft das Institut der Wirtschaftsprüfer die Corona-Krise ein, welche Bedeutung hat die Krise auf die Annahme der Unternehmensfortführung und welche grundsätzlichen Anforderungen werden an die Beurteilung der Unternehmensfortführung gestellt.

Einstufung der Corona-Krise als wertbegründendes Ereignis

Das Institut der Wirtschaftsprüfer hat in seinem fachlichen Hinweis vom 04.03.2020 klargestellt, dass die Corona-Krise ein wertbegründendes Ereignis im Januar 2020 darstellt, da die sprunghafte Ausweitung der Infektionen verbunden mit den wirtschaftlichen Auswirkungen (Beeinträchtigungen von Lieferketten, Schließung von Betrieben) erst ab Januar 2020 aufgetreten sind. Bilanzielle Konsequenzen (z. B. in Form von außerplanmäßigen Abschreibungen oder dem Ansatz von Rückstellungen) sind damit grundsätzlich erst in Abschlüssen, die nach dem 31.12.2019 enden, zu ziehen. Konsequenzen ergeben sich aber bei der Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung sowie für den Anhang und Lagebericht .

Grundsätzlich erhöhte Unsicherheit bei der Annahme der Unternehmensfortführung

Gem. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB ist „bei der Bewertung […] von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern bei dieser nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen. Damit ist der vom Gesetz unterstellte Regelfall die Unternehmensfortführung.

Zur Eindämmung des Corona-Virus wurden von der Politik drastische Maßnahmen ergriffen, die zu weitgehenden Einschränkungen im öffentlichen Leben und damit auch der Wirtschaft geführt haben. Damit wird die Corona-Krise zwar nicht für alle, aber dennoch für eine Vielzahl von Unternehmen zu teilweise massiven Einschnitten führen. Um diese einzudämmen, wurden von der Bundesregierung milliardenschwere Hilfspakete geschnürt.

Insoweit kann davon ausgegangen werden, dass in jedem Fall die Unsicherheit bei der Annahme der Unternehmensfortführung deutlich angestiegen ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Annahme der Fortführung nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Aber die Anforderungen an die Dokumentation der Unternehmensfortführung wird steigen. Diese ist gem. § 238 Abs. 1 HGB angemessen zu dokumentieren. Für die Beurteilung der Annahme der Unternehmensfortführung sind dabei die Verhältnisse am Abschlussstichtag nicht alleine ausschlaggebend, sondern die Verhältnisse zum Aufstellungszeitpunkt maßgebend. Damit ist eine Unterscheidung nach werterhellenden und wertbegründenden, nach dem Abschlussstichtag eintretenden Ereignissen, unerheblich (IDW PS 270 Tz. 7, begründete Durchbrechung des Stichtagsprinzips).

Werden durch die gesetzlichen Vertreter die Verhältnisse einer KapGes im Jahres-/Konzernabschluss oder (Konzern-)Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert, so drohen den gesetzlichen Vertretern Freiheits- oder Geldstrafen (§ 331 HGB). Dabei muss es sich um wesentliche bzw. erhebliche Verletzungen von Rechnungslegungsvorschriften handeln. Nur geringfügige Verletzungen werden durch die Festsetzung von Ordnungsgeld gem. § 334 HGB geahndet.

Wesentliche bzw. erhebliche Verletzungen können vorliegen, wenn der Jahresabschluss unter der Annahme der Unternehmensfortführung aufgestellt wird, obwohl diese aufgrund eindeutiger und objektiver Hinweise nicht aufrechterhalten werden kann. Geringfügige Verletzungen könnten denkbar sein, wenn die Annahme der Unternehmensfortführung leichtfertig getroffen wurde und damit verbundene Risiken nicht oder unvollständig im Anhang oder Lagebericht dargestellt werden.

Grundsätzliche Anforderungen an die Beurteilung der Unternehmensfortführung

Eine Kernfrage ist, inwieweit die jetzige Corona-Krise negative Auswirkungen auf Liquidität aus dem operativen Geschäftsbetrieb hat und welche Finanzierungsmaßnahmen zu Verfügung stehen, um etwaige Liquiditätsengpässe auszugleichen bzw. aufzufangen. Der Untersuchungszeitraum beträgt hierbei zwölf Monate ab Abschlussstichtag, es sei denn, es sprechen fundierte Anhaltspunkte zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung dafür, dass die Fortführungsprognose nach Ablauf der zwölf Monate nicht mehr aufrechterhalten werden kann. Ausgangspunkt sind die unter Berücksichtigung der Corona-Krise zu erwartenden Umsätze und Aufwendungen innerhalb des Prognosezeitraums und ihre Auswirkung auf die vorhandenen sowie über Kreditlinien frei verfügbaren flüssigen Mittel. Aufgrund der mit der Krise verbundenen hohen Unsicherheiten empfiehlt es sich, anhand verschiedener möglicher Szenarien einen Erwartungswert zu bilden. Angedachte Finanzierungsmaßnahmen, die aber noch nicht umgesetzt sind, insbesondere öffentliche Stützungsmaßnahmen (z. B. Kurzarbeitergeld, KfW-Kredite), sind hierbei zu berücksichtigen.

TEIL II

Zwar sind die Auswirkungen der Corona-Pandemie weitgreifend, die Pflicht, Jahres- und Konzernabschlüsse zu erstellen, bleibt davon aber unberührt. Weshalb kann dies für Unternehmen bedeutend sein und was gilt ebenso unverändert.

Unveränderte Pflicht zur Erstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen

Auch wenn von der Bundesregierung umfangreiche Hilfsmaßnahmen zur Unterstützung der von der Corona-Krise wirtschaftlich betroffenen Unternehmen beschlossen wurden und auch die Insolvenzantragspflicht für eine gewisse Dauer ausgesetzt ist, verbleibt die Pflicht zur Erstellung eines Jahres- und ggf. Konzernabschlusses unverändert. Dies kann auch deshalb von Bedeutung sein, weil Jahresabschlüsse und/oder Konzernabschlüsse für das Beziehen von Hilfsgeldern oder Krediten möglicherweise relevant sein können.

Grundsätzlich unveränderte Aufstellungs- und Offenlegungsfristen

Kaufleute in der Rechtsform eines Einzelkaufmanns sowie (reine), nicht unter das PublG fallende Personenhandelsgesellschaften haben ihren Jahresabschluss im Rahmen eines gewöhnlichen Geschäftsgangs durchzuführen. Dieser wird in der Literatur mit bis zu zwölf Monaten als zulässig definiert. Für KapGes und KapGes & Co KGs gelten die Aufstellungsfristen von drei bzw. sechs Monaten. Für Kaufleute, die unter das PublG fallen, gilt eine Frist von drei Monaten.

Wird die Aufstellungsfrist nicht eingehalten, sieht zumindest das HGB keine Sanktionen vor, es sei denn, Unternehmen befinden sich in einer Krise und die gesetzlichen Vertreter kommen trotz dieser Kenntnis der fristgerechten Aufstellung schuldhaft nicht nach. So können Strafrechtsvorschriften zu Geld- oder auch Freiheitsstrafen führen (§§ 283, 283b StGB). Die Straftatbestände entfallen jedoch nach herrschender Auffassung, wenn die Aufstellungsfrist aufgrund einer nicht verschuldeten faktischen Unmöglichkeit nicht eingehalten werden konnte.

Eine solche faktische Unmöglichkeit könnte durch das Corona-Virus dann hervorgerufen werden, wenn z. B. Buchhaltungspersonal in Folge von Infektionen oder behördlich angeordneten Schließungen ausfällt oder kein Zugang zu relevanten Informationen besteht.

Befindet sich ein Unternehmen in der Krise, werden im Interesse der Gläubiger grundsätzlich kürzere Aufstellungsfristen für notwendig erachtet. Nach BGH und BVerfG seien Abschlüsse in der Krise zeitnah und ohne schuldhaftes Zögern aufzustellen. Eine Verkürzung der Aufstellungsfrist unter die für Kapitalgesellschaften gem. § 264 Abs. 1 Satz 3 und 4 HGB geltenden Aufstellungsfristen von drei bzw. sechs Monaten kann für Einzelkaufleute und reine Personenhandelsgesellschaften unseres Erachtens jedoch nicht erwartet werden. Insofern greift die Ausnahme von der Aufstellungsfrist für Unternehmen, die sich in einer Krise befinden, nur dann, wenn sie durch die beschriebenen Beschränkungen tatsächlich nicht in der Lage sind, ihrer Aufstellungspflicht nachzukommen.

Gleiches gilt für die Offenlegung von Abschlüssen, die innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen hat; für kapitalmarktorientierte KapGes beträgt die Frist nur vier Monate. Ein Verstoß gegen die Offenlegungsfrist wird grundsätzlich mit einem Ordnungsgeld sanktioniert. Sofern aber die Offenlegung wie die Aufstellung faktisch nicht innerhalb der gesetzlichen Frist möglich ist, ist auf Antrag beim Bundesamt für Justiz Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 335 Abs. 5 Satz 1 HGB zu gewähren.

TEIL III

Von der Corona-Krise sind vor allem Anhang und Lagebericht betroffen. Welche Erweiterung erfährt der Anhang und welche Informationen müssen im Lagebericht enthalten sein.

Die Corona-Krise und der Anhang

1. als Vorgang nach dem Bilanzstichtag

KapGes und KapGes & Co. KGs haben ihren Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern. Danach ist gem. § 285 Nr. 33 HGB über Vorgänge von besonderer Bedeutung zu berichten, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind und weder Eingang in Bilanz noch in die Gewinn- und Verlustrechnung gefunden haben (Nachtragsbericht). Danach ist über ihre Art und ihre finanziellen Auswirkungen zu berichten. Über die Corona-Krise dürfte daher aufgrund ihres Ausmaßes im Nachtragsbericht regelmäßig zu berichten sein.

Bei der Angabe der finanziellen Auswirkungen wäre eine quantitative Angabe sicher wünschenswert. Diese ist aber zum einen vom Gesetzeswortlaut nicht gefordert, zum anderen werden die finanziellen Auswirkungen der Corona-Krise häufig nicht quantifizierbar sein. Die Angabe der finanziellen Auswirkungen muss aber die Richtung erkennbar machen. Dies dürften vor allem negative Auswirkungen auf die Ertrags- oder Liquiditätslage sein.

Über die Corona-Krise ist im Nachtragsbericht unabhängig davon zu berichten, ob die Corona-Krise ein bestandsgefährdendes Risiko darstellt oder nicht.

2. als bestandsgefährdendes Risiko

Stellt die Corona-Krise ein bestandsgefährdendes Risiko für ein Unternehmen dar, d. h. bestehen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Corona-Krise und der Fähigkeit der Unternehmensfortführung und werden diese Unsicherheiten bis zur Aufstellung des Abschlusses nicht ausgeräumt, so haben die gesetzlichen Vertreter eindeutig darüber zu berichten, dass die Corona-Krise ein bestandsgefährdendes Risiko darstellt und welche Maßnahmen sie zur Sicherstellung der Unternehmensfortführung ergreifen möchten (IDW PS 270 Tz. 9). Maßnahmen zum Umgang mit der Corona-Krise können z. B. die Beantragung von Hilfsgeldern oder Kurzarbeitergeld sein.

Die Berichterstattung muss eindeutig sein und zum Ausdruck bringen, dass möglicherweise im gewöhnlichen Geschäftsverlauf die Schulden nicht vollständig beglichen und die Vermögenswerte nicht vollständig realisiert werden können.

Wird kein Anhang aufgestellt (z. B. Kleinstkapitalgesellschaften oder Einzelkaufleute bzw. reine Personenhandelsgesellschaften, die nicht unter das PublG fallen), so kann die Angabe auch unter der Bilanz, analog der Angabe von Haftungsverhältnissen, erfolgen (IDW PS 270 Tz. 9).

Werden die Angaben im Fall von zumindest mittelgroßen KapGes oder KapGes & Co KGs im Lagebericht gemacht, so muss im Anhang ein eindeutiger Verweis auf die Ausführungen im Lagebericht unter Bezugnahme des bestehenden bestandsgefährdenden Risikos aufgenommen werden (IDW PS 270 Tz. 9).

Die Corona-Krise und der Lagebericht

Die Corona-Krise ist aus unserer Sicht in zweierlei Hinsicht relevant für den Lagebericht: zum einen für den Chancen- und Risikobericht und zum anderen für die abzugebende Prognose.

Eine Berichtspflicht dürfte aus unserer Sicht grundsätzlich immer gegeben sein, da die Corona-Krise nicht branchenbezogen ist und von einer nicht unerheblichen gesamtwirtschaftlichen Auswirkung auszugehen ist. Für die meisten Unternehmen stellt die Corona-Krise ein Risiko dar, das negative Abweichungen von Prognosen oder Unternehmenszielen der Unternehmen hervorrufen kann. In Einzelfällen aber profitieren Unternehmen von der Corona-Krise, so dass sich auch positive Abweichungen von Zielen und Prognosen ergeben können. Zu denken ist z. B. an Unternehmen, die Desinfektions- oder Hygienemittel herstellen, Unternehmen der Lebensmittelindustrie oder Supermarktketten.

Gem. DRS 20 ist eine Prognose der finanziellen Leistungsindikatoren abzugeben, d. h. die Kennziffern sind zu benennen, die zur internen Unternehmenssteuerung eingesetzt werden. Als Prognoseart kommen entweder Punkt-, Intervall- oder qualifiziertkomparative Prognosen in Frage.

Allerdings sind in Ausnahmefällen, z. B. wenn gesamtwirtschaftliche Rahmenbedingungen zu einer außergewöhnlichen Unsicherheit in Bezug auf die künftige Entwicklung der Unternehmen existieren, auch komparative Prognosen ausreichend. Ebenso kann die Darstellung verschiedener Szenarien, ausgehend von der originären internen Planung, in Betracht kommen. Dabei sind die den jeweiligen Szenarien zugrunde gelegten Annahmen anzugeben.