

## Corona-Krise Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach IFRS

Dr. Kleeberg & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Member Crowe Global

### Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach IFRS

Aufgrund der anhaltenden Corona-Krise können sich weitreichende Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung in IFRS Abschlüssen sowie den Lageberichten ergeben. Das IDW hat mit ihrem fachlichen Hinweis vom 04.03.2020 zu den Auswirkungen der Ausbreitung des Corona-Virus auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2019 und deren Prüfung sowie dazu ergänzend mit fachlichem Hinweis vom 25.03.2020 Stellung zu ausgewählten Aspekten im Zusammenhang mit der Rechnungslegung nach IFRS genommen.

#### adjusting events vs. non-adjusting events

Nach IAS 10.3(a) i.V.m. IAS 10.8 sind Ereignisse, die weitere substantielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben, zu berücksichtigen (adjusting events). Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, sind nach IAS 10.3(a) i.V.m. IAS 10.8 nicht zu berücksichtigen (non-adjusting events).

Bezüglich der aktuellen Corona-Krise weist das IDW darauf hin, dass das Corona-Virus zwar bereits im Dezember 2019, d.h. vor dem Abschlussstichtag 31.12.2019 bekannt gewesen ist, der globale Ausbruch und insbesondere die mit diesem Ausbruch in Verbindung stehenden wirtschaftlichen Konsequenzen, bspw. Lieferengpässe oder Werkschließungen, erst ab Januar 2020 spürbar waren. Insofern sind die bilanziellen Folgen erst in Abschlüssen zu berücksichtigen, die nach dem 31.12.2019 enden. In den Fällen, in

denen die nicht zu berücksichtigen Ereignisse wesentlich sind, d.h. entscheidungsrelevant für den Bilanzadressaten, ist nach IAS 10.21(a) über die Art des Ereignisses zu berichten sowie zusätzlich nach IAS 10.21(b) eine Schätzung zu den finanziellen Auswirkungen vorzunehmen. Sofern eine Schätzung nicht möglich ist, ist im Anhang explizit anzugeben, dass eine Schätzung nicht möglich ist.

#### Umsatzrealisierung

Gemäß IFRS 15.9 darf eine Umsatzrealisierung erst dann verbucht werden, wenn der Erhalt einer Gegenleistung wahrscheinlich ist. In diesem Zusammenhang sind sowohl die Absicht als auch die Fähigkeit des Kunden zur Zahlung zu berücksichtigen. Das gilt sowohl für Neuverträge als auch für bestehende Verträge.

Sofern ein Kunde aufgrund der Corona-Krise nicht mehr in der Lage ist, die vertraglich vereinbarte Gegenleistung zu erbringen, muss eine Umsatzrealisierung unterbleiben. Zudem muss variablen Gegenleistungen – bspw. Preisnachlässe, Leistungsprämien, Strafzahlungen oder Rückgaberechte – nach IFRS 15.48 Rechnung getragen werden.

Nach IFRS 15.56 dürfen Erlösvereinnahmungen nämlich nur in dem Umfang erfolgen, in dem es hochwahrscheinlich ist, dass später keine signifikante Stornierung der erfassten kumulierten Erlöse erforderlich ist. Diese Einschätzung muss zu jeder Berichtsperiode vorgenommen werden.

## Wertminderung von Vermögenswerten nach IAS 36

Nach IAS 36.9 hat ein Unternehmen an jedem Abschlussstichtag einzuschätzen, ob irgendein Anhaltspunkt (sogenanntes „triggering event“) dafür vorliegt, dass ein Vermögenswert wertgemindert sein könnte. Nach IAS 34.28 gilt das nicht nur für Jahres- und Konzernjahresabschlüsse, sondern auch für Zwischenabschlüsse.

Für zahlreiche Unternehmen dürften die aktuellen Entwicklungen der Corona-Krise dazu führen, dass bisherige Einschätzungen im Zusammenhang mit der Zukunftsprognose revidiert werden müssen. Des Weiteren definiert IAS 36.12(d) ein triggering event, sobald der Buchwert des Nettovermögens des Unternehmens größer ist als seine Marktkapitalisierung (sogenannte Buchwert-Marktwert-Lücke). Bei branchenübergreifenden Kursverlusten von mittlerweile bis zu 50 % sind zahlreiche Unternehmen davon betroffen.

Handlungsbedarf besteht für viele Unternehmen bereits jetzt. Es ist regelmäßig nicht ausreichend, die Auswirkungen der Corona-Krise zu beobachten bzw. abzuwarten, wie sich die Situation zum Geschäftsjahresende 2020 darstellen wird.

*Ausführliche Erläuterungen zum Einfluss der Corona-Krise auf Impairment Tests nach IAS 36 können Sie auch unserer Kurzinformation vom 24.03.2020 entnehmen (→ [Link zur Kurzinformatio](#)).*

## Fair Value-Bewertungen

Im Rahmen der Rechnungslegung nach IFRS ist der Fair Value-Gedanke von hoher Relevanz. Der Fair Value entspricht nach IFRS 13.9 dem Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern bei Veräußerung eines Vermögenswerts oder bei einer Übertragung einer Verbindlichkeit im Rahmen einer gewöhnlichen Transaktion gezahlt würde. Sofern der Bewertungsstichtag und der Zeitpunkt der Durchführung der Fair Value Ermittlung auseinanderfallen sind grundsätzlich nur preisrelevante Informationen zum Bewertungsstichtag zu berücksichtigen. Berücksichtigungspflichtige Ereignisse i.S.v. IAS 10.3, 8 f. fließen in die Fair Value-Bewertung ein. Das Sinken von zum Fair Value bewerteten Finanzinstrumenten zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird, ist kein berücksichtigungspflichtiges Ereignis, da das

Absinken nicht mit der Beschaffenheit der Finanzinstrumente zum Stichtag zusammenhängt, sondern auf nachträglich eingetretene Umstände zurückzuführen ist.

Die Corona-Krise hat auch Auswirkungen auf die dreistufige Fair Value-Hierarchie i.S.v. IFRS 13 Stufe 1 der Fair Value-Hierarchie stellt auf Preise auf einem aktiven Markt für identische Vermögenswerte oder Schulden ab. Stufe 2 bezieht sich auf andere als für Stufe 1 genannte Marktpreise, die für den Vermögenswert oder die Schuld mittelbar oder unmittelbar beobachtet werden können. Stufe 3 stellt auf Inputfaktoren ab, die für den betreffenden Vermögenswert oder die Schuld nicht beobachtet werden können. Insbesondere auf Stufe 1 und 2 wirken sich die Verwerfungen an den Kapitalmärkten aufgrund der Corona-Krise unmittelbar aus. Auch auf der 3. Stufe ist zu beachten, dass keine Widersprüche zu den Einschätzungen des Marktes bestehen. Im Anhang zum Jahresabschluss sollten sich die Auswirkungen der Corona-Krise bezüglich der für Stufe 3 beobachtbaren Inputfaktoren angemessen und unternehmensindividuell widerspiegeln.

## Finanzinstrumente

Die Kategorisierung von finanziellen Vermögenswerten erfolgt in Abhängigkeit des Zahlungsstrom- und Geschäftsmodellkriteriums (IFRS 9.4.4.1). Sollte es aufgrund der Corona-Krise zu einer nachträglichen vertraglichen Anpassung in Bezug auf den finanziellen Vermögenswert (z.B. hinsichtlich der Laufzeit oder des Zinssatzes) kommen, könnte es zur Ausbuchung des finanziellen Vermögenswerts und zur Aktivierung eines geänderten finanziellen Vermögenswerts kommen (IFRS 9.B5.5.25). Hierbei ist eine Gesamtbeurteilung aller qualitativen und quantitativen Faktoren vorzunehmen. Qualitative Faktoren sind beispielsweise Schuldnerwechsel, Währungsänderungen oder anderweitige Vertragsmodifikationen, die das Zahlungsstromkriterium verletzen. In quantitativer Hinsicht ist beispielsweise auf einen Zahlungsstromtest abzustellen (IAS 8.11 (a) i.V.m. IFRS 9.3.3.2, B3.3.6). Diese Ausführungen gelten grundsätzlich auch für finanzielle Verbindlichkeiten (IFRS 9.3.3.2).

*Ausführliche Erläuterungen zum Einfluss der Corona-Krise auf Finanzinstrumente nach IFRS können Sie auch unserer Kurzinformation vom 30.03.2020 entnehmen (→ [Link zur Kurzinformatio](#)).*

## Rückstellungen

Nach IAS 37.14 ist eine Rückstellung anzusetzen, wenn (1) aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung entstanden, (2) der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist und (3) eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist. Für künftige betriebliche Verluste, die bspw. aufgrund von Betriebsschließungen aufgrund der Corona-Krise entstehen, dürfen nach IAS 37.63 keine Rückstellungen gebildet werden.

Sofern aufgrund der Corona-Krise mit einem Verkauf, einer Beendigung, einer Stilllegung von Standorten oder einer grundsätzlichen Umorganisation mit wesentlichen Auswirkungen auf den Charakter und Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit des Unternehmens gerechnet wird, darf eine Rückstellung für Restrukturisierungskosten nur angesetzt werden, wenn die allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen nach IAS 37.14 erfüllt sind. Eine Verpflichtung zur Durchführung einer Restrukturierungsmaßnahme ist erst dann begründet, wenn das Unternehmen einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan vorweisen kann und bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt wurde, dass die Restrukturierungsmaßnahmen durch den Beginn der Umsetzung des Plans oder die Ankündigung seiner wesentlichen Bestandteile den Betroffenen gegenüber durchgeführt werden.

## Vorräte

Nach IAS 2.10 sind in die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Vorräten alle Kosten des Erwerbs und der Herstellung sowie sonstige Kosten einzubeziehen, die angefallen sind, um die Vorräte an ihren derzeitigen Ort und in ihren derzeitigen Zustand zu versetzen. Die (Folge-)Bewertung von Vorräten erfolgt nach IAS 2.16 (a) zum niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Nettoveräußerungswert.

Aufgrund der Corona-Krise könnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch den Nettoveräußerungswert unterschritten werden, sodass ein Abwertungsbedarf gegeben sein könnte.

## Ertragsteuern

Für den Ansatz aktiver latenter Steuern muss es nach IAS 12.24, .34 ff. wahrscheinlich sein, dass ein künftiges zu versteuerndes Einkommen zur Verfügung steht, gegen das die abzugsfähigen temporären Differenzen oder noch nicht genutzten steuerlichen Verlustvorträge verwendet werden können.

Die in diesem Zusammenhang stehenden Prognosen über künftige Erträge dürfen nicht im Widerspruch zu anderen Planungen und Prognosen (bspw. Planungen im Rahmen des Impairment Tests) stehen, sodass auf konsistente Annahmen zu achten ist.

## Fazit

Der Einfluss des Fair Value-Gedanken ist bei der Rechnungslegung nach IFRS hoch. Insofern sind zu einem wesentlichen Anteil Marktpreise, die nicht zuletzt auf den Kapitalmärkten zu beobachten sind, zu berücksichtigen. Sämtliche zum Fair Value zu bewertenden Vermögenswerte und Schulden müssen im Rahmen der Bilanzierung nach IFRS in Zeiten der Corona-Krise einer kritischen Überprüfung unterzogen werden. Darüber hinaus ist zu untersuchen, ob weitere Auswirkungen der Krise auf Geschäftsvorfälle, bspw. Umsatzrealisierung oder Rückstellungen, bestehen.

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](mailto:christian.zwirner@crowe-kleeberg.de)

Gregor Zimny  
Tel. + 49(0)89-55983-117

[gregor.zimny@crowe-kleeberg.de](mailto:gregor.zimny@crowe-kleeberg.de)

Dr. Kleeberg & Partner GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft  
Member Crowe Global

München

[www.kleeberg.de](http://www.kleeberg.de)

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Rechtsstand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die Informationen in dieser Publikation ersetzen auch keinesfalls die individuelle Prüfung des Einzelfalls. Wir übernehmen keine Gewähr für Gestaltungen, die ohne unsere individuelle Beratung umgesetzt werden.

© 04/2020. Herausgeber dieses Druckwerks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Druckwerk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z.B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photomechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Druckwerk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.