

UGB Alert

Coronavirus – Auswirkungen nach dem 31.12.2019

Auswirkungen der Ausbreitung auf die unternehmensrechtliche Finanzberichterstattung

Aktueller Anlass

SARS-CoV-2 ist die Bezeichnung eines im Januar 2020 in der chinesischen Stadt Wuhan in der Provinz Hubei neu identifizierten Coronavirus. Das Virus verursacht die Lungenerkrankung namens COVID-19 und ist Auslöser der Coronavirus-Epidemie 2019/2020, die von der WHO als „gesundheitliche Notlage von internationaler Tragweite“ eingestuft wurde. Diese Notlage hat inzwischen weltweite Auswirkungen, insbesondere auf die Wirtschaft, aufgrund von Produktions- und Handelseinschränkungen oder Reisebeschränkungen. Die von der österreichischen Regierung getroffenen Maßnahmen haben mitunter gravierende Konsequenzen wie etwa Umsatzeinbußen, Lieferengpässe, mögliche Schließung von Zweigniederlassung, Fluktuation in der Belegschaft uvm. Besonders betroffen sind Gesellschaften mit Geschäftstätigkeiten in China bzw. Geschäftsbeziehungen mit im asiatischen Raum ansässigen Unternehmen. Im vorliegenden Alert werden die Konsequenzen für die Finanzberichterstattung auf Geschäftsjahre, die nach 31. Dezember 2019 enden, dargestellt.



Auswirkungen für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre

Jahresabschluss

Allgemeine Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Die aktuellen weltweiten wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus (insb. aufgrund realwirtschaftlicher Beschränkungen) sind ab Januar 2020 eingetreten. Für danach endende Geschäftsjahre sind deshalb Ereignisse nach dem Abschlussstichtag, die bessere Erkenntnisse über die wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus auf das Unternehmen zum Abschlussstichtag liefern, grundsätzlich als wertaufhellende Ereignisse bilanziell zu berücksichtigen.

Ungeachtet dessen kann das Coronavirus auch neue, wertbegründende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag auslösen, die bilanziell nicht berücksichtigt werden dürfen. Dazu können sowohl externe Ereignisse (z.B. strukturelle und konjunkturelle Maßnahmen der öffentlichen Hand) wie auch interne Ereignisse (z.B. nicht rückbeziehbar Entscheidungen der Unternehmensleitung) gehören.

Ansatz- und Bewertungsstetigkeit

Die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind beizubehalten, es sei denn es liegen (unter Beachtung der Generalnorm) besondere Umstände vor, die ein Abweichen rechtfertigen (§ 201 Abs 2 Z 1 und Abs 3 UGB).

Die Auswirkungen des Coronavirus allein rechtfertigen eine solche Abweichung nicht. Führen die Auswirkungen allerdings zu einer grundlegend anderen Einschätzung der Unternehmensentwicklung, ggf. zu einer Unternehmenskrise, kann eine Abweichung von den bisher angewandten Ansatz- und Bewertungsmethoden einen verbesserten Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln und damit zulässig sein. Dies erscheint z.B. dann vertretbar, wenn in der Vergangenheit Wahlrechte sehr konservativ ausgeübt und dadurch stille Reserven gelegt worden sind. Die Stetigkeitsdurchbrechung ist im Anhang anzugeben, zu begründen und die Auswirkung auf die VFE-Lage des Unternehmens ist darzulegen (§ 201 Abs 3 UGB).

Keine Stetigkeit bei Ermessensentscheidungen

Basiert die Bilanzierung und Bewertung auf Ermessensentscheidungen, z.B. auf Schätzungen, ist zu beurteilen, ob bisherige Entscheidungen noch angemessen sind oder an bereits geänderte oder sich voraussichtlich ändernde wirtschaftliche Gegebenheiten aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus angepasst werden müssen. Dies betrifft z.B. die Schätzung von künftigen Ausfallraten von Forderungen (für Zwecke ihrer Bewertung) oder der Wahrscheinlichkeit der künftigen Entstehung von oder der künftigen Inanspruchnahme aus Verpflichtungen (für Zwecke des Ansatzes von Rückstellungen, z.B. für Erlösschmälerungen oder für Haftungsübernahmen).

Wird eine Ermessensentscheidung aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus anders als bisher ausgeübt, handelt es sich nicht um eine Methodenänderung und damit nicht um eine angabepflichtige Durchbrechung der Ansatz- und Bewertungsstetigkeit.

Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

Liegt der beizulegende Wert von immateriellen Vermögensgegenständen und Sachanlagen am Abschlussstichtag voraussichtlich dauernd unter deren Buchwert, ist insoweit eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (§ 204 Abs 2 S 1 UGB). Im Fall abnutzbarer Vermögensgegenstände ist eine Wertminderung voraussichtlich dauernd, wenn der beizulegende

Wert voraussichtlich während eines erheblichen Teiles der Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegen wird. Ob dies aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus der Fall ist, ist im Einzelfall zu beurteilen. Im Zweifel ist nach dem Vorsichtsprinzip von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung auszugehen.

Eine verschlechterte Ertragslage des Unternehmens oder eines Unternehmensteils allein rechtfertigt i.d.R. keine außerplanmäßige Abschreibung einer Anlage. Wird eine Anlage aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus vorübergehend stillgelegt oder vorübergehend nicht voll genutzt, ist sie weiterhin planmäßig abzuschreiben, ggf. unter Berücksichtigung des geringeren Verschleißes. Wird eine Anlage voraussichtlich dauerhaft stillgelegt, ist sie ab dem Zeitpunkt, ab dem sie nicht mehr genutzt wird, auf den Nettoveräußerungswert (ggf. Schrottwert) außerplanmäßig abzuschreiben. Wird eine Anlage nicht mehr voll genutzt, kann eine kapazitätsbedingte außerplanmäßig Abschreibung erforderlich sein.

Finanzanlagen

Im Fall einer voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderung besteht bei Finanzanlagen ein Wahlrecht, auf den niedrigeren beizulegenden Wert abzuschreiben. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung besteht hingegen eine Abschreibungspflicht (§ 204 Abs 2 S 2 UGB).

Anhaltspunkte, unter welchen Voraussetzungen eine Wertminderung bei Wertpapieren des Anlagevermögens voraussichtlich von Dauer ist, liefert die AFRAC- Stellungnahme 14 zur Bilanzierung von nicht-derivativen Finanzinstrumenten (UGB) (November 2019), Rz 9ff).

Danach sind Kursrückgänge, die auf die Verschlechterung der Bonität des Emittenten zurückzuführen sind, ein Indikator für eine voraussichtliche dauernde Wertminderung (siehe AFRAC 14, Rz 10). Weiters ist die Herabstufung des Bonitätsratings in den Non Investment Grade-Bereich ebenfalls ein Indikator für eine voraussichtliche dauerhafte Wertminderung. Bei nicht gerateten Wertpapieren ist auf die entsprechenden Markt-Creditspreads analog zur Unterscheidung in Investment Grades und Non Investment Grades abzustellen.

Bei Aktien, Partizipationsscheinen und vergleichbaren Finanzinstrumenten des Anlagevermögens sind darüber hinaus folgende weitere Indikatoren für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung zu nennen:

- wesentliche negative Veränderungen des technologischen, ökonomischen, rechtlichen oder Marktumfelds des Emittenten;
- wesentliche Abnahme des Börsenkurses zum Abschlussstichtag und im Wertaufhellungszeitraum;
- länger anhaltende Abnahme des Börsenkurses in der Zeit vor dem Abschlussstichtag. Liegt der Börsenkurs in den letzten sechs Monaten vor dem Abschlussstichtag permanent um mehr als 20% unter dem Buchwert oder in den letzten zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag im Durchschnitt mehr als 10% unter dem Buchwert, liegt ein Indikator für eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor. Entwicklungen des Börsenkurses bis zum Ende des Wertaufhellungszeitraums sind zu berücksichtigen.

Bei Vorliegen besonderer Umstände kann das Unternehmen die Ausübung des Abschreibungswahlrechts ändern, wenn die Änderung einer getreueren Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dient (vgl. AFRAC 14 Rz 18). Dies ist im Anhang inkl. Begründung und Auswirkungen des Abweichens auf die VFE-Lage dazustellen (§§ 201 Abs 3; 237 Abs 1 Z1 UGB)

Zu Ausleihungen siehe Abschnitt „Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter“.

Vorräte

Im Fall der Herstellung von Erzeugnissen dürfen in die Ermittlung der Herstellungskosten nur angemessene Teile der Gemeinkosten einbezogen werden (§ 203 Abs 3 UGB). Werden Fertigungsbereiche durch die Auswirkungen des Coronavirus zeitweilig stillgelegt oder offensichtlich deutlich weniger als normal ausgelastet, sind die betreffenden Gemeinkosten als Leerkosten von der Einrechnung in die Herstellungskosten ausgeschlossen. Gleiches gilt für Aufwendungen während des Zeitraums, in dem ein Herstellungsvorgang durch die Auswirkungen des Coronavirus unterbrochen wird.

Die Auswirkungen des Coronavirus können sich auch auf die Folgebewertung von Vorräten auswirken. Ein außerplanmäßiger Abschreibungsbedarf kann z.B. aus Gängigkeitsabschlägen (aufgrund gesunkener Umschlagshäufigkeit) oder aus Wertänderungen i.R.d. verlustfreien Bewertung (z.B. erhöhte Lagerkosten oder Zinseffekte aufgrund verzögerter Verkäufe) resultieren. Zur Bewertung siehe auch Abschnitt „Drohverlustrückstellungen“.

Vermögensgegenstände mit Forderungscharakter

Bei der Ermittlung des beizulegenden Werts von Vermögensgegenständen mit Forderungscharakter (z.B. Ausleihungen oder Forderungen aus Lieferungen und Leistungen) sind ein aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus geändertes Ausfall- und Spätzahlungsrisiko der Schuldner zu berücksichtigen.

Sofern im Einzelfall bis zum Abschlussstichtag durch die Auswirkungen des Coronavirus ein Schaden eingetreten ist, gegen den das Unternehmen versichert ist, setzt die Aktivierung eines Versicherungsanspruchs voraus, dass dieser hinreichend konkretisiert ist, bspw. durch eine Anerkennung bzw. Abrechnung der Versicherung bis zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses.

Latente Steuern

Der Ansatz aktiver oder passiver latenter Steuern setzt voraus, dass in künftigen Perioden bei Abbau bzw. Umkehr der ihnen zugrunde liegenden temporären Differenzen eine Steuerbe- oder -entlastung eintritt.

Grundlage für die Prognose der Realisierbarkeit der künftigen Steuerbe- oder -entlastungen ist eine aus der Unternehmensplanung abzuleitende steuerliche Planungsrechnung.

Soweit die Unternehmens- und die Steuerplanung aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus angepasst werden müssen, können sich somit Konsequenzen für die Bilanzierung latenter Steuern ergeben. Bei der Berücksichtigung der Auswirkungen sind ggf. sachgerechte und plausible Annahmen unter Beachtung des Vorsichtsprinzips zu treffen.

Rückstellungen

Drohverlustrückstellungen

Für ein schwebendes Geschäft ist nach § 198 Abs 8 Z 1 UGB eine Drohverlustrückstellung zu passivieren, wenn ernsthaft damit zu rechnen ist, dass der Wert der Leistungsverpflichtung des Bilanzierenden den Wert seines Gegenleistungsanspruchs übersteigt.

Die Auswirkungen des Coronavirus können für den Bilanzierenden sowohl zu einer wertmäßig erhöhten Leistungsverpflichtung wie auch zu einem wertmäßig gesunkenen Gegenleistungsanspruch führen, und zwar sowohl bei schwebenden Beschaffungs- wie auch bei schwebenden Absatzgeschäften. Beispiele sind Schadensersatzpflichten aus Absatzverträgen aufgrund verzögerter Lieferungen oder Leistungen oder aus Beschaffungsverträgen bei fehlender hinreichender Abnahme (z.B. bei Take or Pay-Verträgen), gesunkene Verkaufserlöse aufgrund von geplanten Notverkäufen oder Abnahmeverpflichtungen nicht mehr benötigter Produkte oder Dienstleistungen.

Bei der Bewertung schwebender Verträge ist für den jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob diese

sog. Force Majeure-Klauseln enthalten, die für die Dauer von höherer Gewalt eine Suspendierung betroffener Leistungspflichten vorsehen, und ob das Coronavirus ein solcher Fall von höherer Gewalt ist.

Resultiert aus einem schwebenden Absatzgeschäft i.Z.m. einem aktivierten Vermögensgegenstand (z.B. des Vorratsvermögens) ein Verlust, ist dieser vorrangig durch eine außerplanmäßige Abschreibung dieses Vermögensgegenstands zu erfassen.

Verbindlichkeitsrückstellungen

Resultiert aus den Auswirkungen des Coronavirus aus geschäftlichen Erwägungen heraus (z.B. zur Aufrechterhaltung von Kunden- oder Lieferantenbeziehungen) ein faktischer Leistungszwang, dem sich das Unternehmen nicht entziehen kann oder will, kann dafür eine Rückstellung zu passivieren sein.

Soweit bei Haftungsverhältnissen i.S.d. § 199 UGB (z.B. Patronatserklärungen) aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus ernsthaft mit einer Inanspruchnahme aus der Haftung zu rechnen ist, ist dafür eine Rückstellung zu passivieren.

Die Auswirkungen des Coronavirus können Restrukturierungsmaßnahmen auslösen. Der Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung setzt eine hinreichend konkretisierte Außenverpflichtung voraus. Dies erfordert grundsätzlich einen Beschluss der zuständigen Unternehmensorgane bis zum Abschlussstichtag, an dessen Durchführung im Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses keine wesentlichen Zweifel mehr bestehen dürfen. Eine Information des Betriebsrats oder der betroffenen Arbeitnehmer bis zur Aufstellung des Abschlusses ist für die Konkretisierung der Verpflichtung zum Abschlussstichtag ausreichend.

Die Auswirkungen des Coronavirus können die Unternehmensentwicklung nachhaltig beeinträchtigen und zu Verlusten führen. Ist bei Vorliegen eines Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrags beim abhängigen Unternehmen für den Zeitraum bis zur frühestmöglichen Beendigung des Unternehmensvertrags ein Verlust zu erwarten, ist es im Abschluss des herrschenden Unternehmens sachgerecht, den Barwert der voraussichtlichen Verlustübernahme zurückzustellen. Folgt man dieser Auffassung nicht, müssen diese voraussichtlichen Verluste bei der Beteiligungsbewertung wertmindernd berücksichtigt werden.

Verbindlichkeiten

Werden (Finanz-)Verbindlichkeiten aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus restrukturiert bzw. modifiziert – z.B. hinsichtlich des Chancen und Risikoprofils –, kann dies durch nicht erhebliche Vertragsanpassungen (unwesentliche Veränderung der bestehenden Verbindlichkeit) oder durch erhebliche Vertragsanpassungen (der wirtschaftliche Gehalt der Verbindlichkeit wird wesentlich verändert) erfolgen (siehe AFRAC 14 (November 2019, Rz 39aff)).

Bei vertraglichen Anpassungen ist auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen. Hinsichtlich Vertragsanpassungen ist i.S.d. wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Unterscheidung in erhebliche Vertragsanpassungen, die eine Ausbuchung der Verbindlichkeit nach sich ziehen, und nicht erhebliche Vertragsanpassungen ohne Ausbuchungserfordernis vorzunehmen. Vertragsanpassungen sind unter qualitativen und quantitativen Gesichtspunkten im Wege eines Vergleichs des Vertrags vor und nach der Änderung zu beurteilen, um festzustellen, ob es sich um eine erhebliche oder nicht erhebliche Vertragsanpassung handelt.

Führen Verstöße gegen Covenant-Klauseln eines Kreditvertrags aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus zur vorzeitigen Rückzahlungsverpflichtung, ändert dies grundsätzlich nichts an der Bilanzierung der entsprechenden Verbindlichkeit, vorausgesetzt der Erfüllungsbetrag nach § 211 Abs 1 UGB bleibt unverändert. Eine derartige Änderung ist bei der Angabe der Restlaufzeiten der Verbindlichkeiten (§§ 225 Abs 6 UGB; 237 Abs 1 Z 5 UGB) zu berücksichtigen.

Bewertungseinheiten

Die Bildung antizipativer Bewertungseinheiten, d.h. Bewertungseinheiten mit erwarteten Transaktionen als Grundgeschäft (z.B. künftige Beschaffungs- oder Absatzgeschäfte mit Preis- oder Währungsrisiken), setzt voraus, dass diese Transaktionen mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten werden (siehe AFRAC-Stellungnahme 15: Derivate und Sicherheitsinstrumente (UGB) (September 2017), Rz 29ff). Ist dies aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus nicht (mehr) hinreichend sicher, dürfen derartige Bewertungseinheiten nicht gebildet werden bzw. sind ergebniswirksam aufzulösen.

Entsprechendes gilt bei Bewertungseinheiten, falls das Grundgeschäft (im Fall eines Vermögensgegenstands mit Forderungscharakter) oder das Sicherungsinstrument aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus aktuell ausfallgefährdet ist.

Going Concern

Kann aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus nicht mehr von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit gem § 201 Abs 2 Z 2 UGB ausgegangen werden, ist der Abschluss unter Abkehr von der Going Concern-Prämisse aufzustellen. Ohne formale Auflösung des Unternehmens sind die übrigen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze weiterhin zu beachten. Insbesondere gelten nach wie vor das Vorsichts- und das Realisationsprinzip (siehe KFS/RL 28 (Juni 2018), Rz 34ff). Es ist auch unter Durchbrechung des Stichtagsprinzips von der Going Concern-Prämisse abzugehen, wenn der Wegfall der Going Concern-Prämisse aus nach dem Abschlussstichtag liegenden Gründen, z.B. einer Entscheidung der Unternehmensleitung, resultiert. Nach dem Fachgutachten ist ein Abgehen von der Fortführungsannahme auch dann geboten, wenn eine realistische Alternative zur Einstellung des Unternehmenstätigkeit oder zur Auflösung des Unternehmens fehlt (vgl. KFS/RL 28, Rz 20). Sollte der Bewertungsgrundsatz der Fortführungsannahme nicht angewandt werden, ist dies im Anhang und Lagebericht anzugeben und zu begründen. Die Auswirkungen der Abkehr von diesem Bewertungsgrundsatz sind im Anhang zu erläutern.

Kann zwar noch von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgegangen werden, besteht aber eine wesentliche Unsicherheit darüber, ob das Unternehmen dazu fähig ist – d.h. liegt ein bestandsgefährdendes Risiko vor –, ist darüber zum einen im Lagebericht i.R.d. Berichts über die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten zu berichten (siehe AFRAC 9 (September 2019), Rz 58ff). Zum anderen sind nach KFS/RL 28 Rz 25ff im Anhang die wesentlichen der Unternehmensfortführung möglicherweise entgegenstehenden Gründe und die Pläne der gesetzlichen Vertreter des Unternehmens, diesen Gründen zu begegnen (d.h. der Umgang mit den Auswirkungen des Coronavirus), angemessen darzustellen und die Tatsache anzugeben, dass aufgrund des Coronavirus eine solche wesentliche Unsicherheit besteht. Wird kein Anhang aufgestellt, geht § 242 Abs 1 UGB davon aus, dass auch ohne Erstellung eines Anhangs ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, eine Kleinstkapitalgesellschaft ist daher auch bei Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung nicht zu den beschriebenen Angaben verpflichtet (vgl. KFS/RL 28, Rz 30).

Verteilungsfähiger Gewinn

Wird den Geschäftsführern zwischen dem Ende des Geschäftsjahres und der Feststellung des Jahresabschlusses ein erheblicher und nicht bloß vorübergehender Verlust bekannt, so ist der Bilanzgewinn in entsprechender Höhe von der Ausschüttung an die Gesellschafter ausgeschlossen und ist auf laufende Rechnung vorzutragen (§ 82 Abs 5 GmbHG). Die Geschäftsführer haben die Gesellschafter auf derartige Umstände hinzuweisen und ggfs. bei gegenteiliger Beschlussfassung der Gesellschafter die Auszahlung des Gewinns zu verweigern. Eine entsprechende Regelung für die AG besteht nicht – allerdings sind Entwicklungen nach dem Bilanzstichtag beim Gewinnverwendungsbeschluss zu berücksichtigen.

Sonst tatbestandsmäßige Vermögensschmälerungen zwischen Feststellung des Jahresabschlusses und etwaigem Gewinnverwendungsbeschluss – d.h. zukünftig erwartete Verluste aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus, die nach der Feststellung des Jahresabschlusses eintreten – sind nicht von der Ausschüttungsbeschränkung des § 82 Abs 5 GmbHG erfasst. Es liegt in der Verantwortung der Organe einer Gesellschaft, bei der Beschlussfassung über den Jahresabschluss auf zwischenzeitig eingetretene Verluste aufmerksam zu machen. Allerdings könnte die Treuepflicht bei einer Existenzgefährdung der Gesellschaft, wenn der Gewinn (ganz) entnommen würde, eine (teilweise) Belassung des Gewinns in der Gesellschaft gebieten.

Anhang

Über die bereits genannten Anhangangaben hinaus können sich die wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus auch auf andere Anhangangaben auswirken. Beispiele sind geänderte Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten (§ 237 Abs 1 Z 5 UGB) eine geänderte Finanzlage des Unternehmens und eine deshalb geänderte Bedeutung sonstiger finanzieller Verpflichtungen (§ 237 Abs 1 Z 2 iVm 238 Abs 1 Z 14 UGB), ein geändertes Risiko der Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (§ 237 Abs 1 Z 2 UGB) oder Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder Bedeutung (§ 237 Abs 1 Z 5 UGB).

Konzernabschluss

Das zum Jahresabschluss Gesagte gilt für den Konzernabschluss grundsätzlich entsprechend. Im Folgenden werden deshalb nur ausgewählte konzernspezifische Auswirkungen dargestellt.

Einbeziehung von Tochterunternehmen

Tochterunternehmen müssen ausnahmsweise nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss einbezogen werden, wenn die hierfür erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind (§ 249 Abs 1 Z 1 UGB). Eine unangemessene Verzögerung liegt nur vor, wenn dadurch der Konzernabschluss nicht innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist aufgestellt werden kann und nicht von wesentlicher Bedeutung ist.

Sind die erforderlichen Informationen von Tochterunternehmen aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus nicht oder nur mit unangemessener Verzögerung zu erhalten, rechtfertigt dies den Verzicht auf Einbeziehung. Dies ist im Konzernanhang zu begründen (§ 249 Abs 3 UGB).

Außerplanmäßige Abschreibungen (insb. Geschäfts- oder Firmenwert)

Wird im Jahresabschluss des Mutterunternehmens die Beteiligung an einem Tochterunternehmen außerplanmäßig abgeschrieben, ist zu prüfen, ob im Konzernabschluss ggf. außerplanmäßige Abschreibungen auf die dahinterstehenden Vermögensgegenstände und insb. den Geschäfts- oder Firmenwert vorzunehmen sind. Letztgenannter ist außerplanmäßig abzuschreiben, wenn der Zeitwert der Beteiligung abzgl. des Zeitwerts des Reinvermögens niedriger als der Restbuchwert des Geschäfts- oder Firmenwerts ist (§ 203 Abs 5 UGB).

Latente Steuern

Auch wenn der Konzern für Zwecke der Konzernrechnungslegung als fiktiv rechtlich einheitliches Unternehmen behandelt wird, ist er kein einheitliches Steuersubjekt. Daher kann z.B. zu versteuerndes Einkommen eines Tochterunternehmens nicht als Nachweis für die Realisierbarkeit steuerlicher Verlustvorträge oder abzugsfähiger temporärer Differenzen herangezogen werden, die in Folge der Auswirkungen des Coronavirus bei einem anderen Tochterunternehmen fragwürdig geworden sind.

(Konzern-)Lagebericht

Im Folgenden werden ausgewählte potenzielle Auswirkungen auf den (Konzern-) Lagebericht des (Mutter-)Unternehmens für nach dem 31. Dezember 2019 endende Geschäftsjahre anhand der Ausführungen des AFRAC 9 dargestellt.

Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage

Die Berichterstattung soll vor allem jene Informationen enthalten, die dem Jahresabschluss nicht entnommen werden können. Die Auswirkungen des Coronavirus auf den Verlauf des Geschäftsjahrs sind zu schildern, insbesondere die Absatzentwicklung/-lage, der Produktions- und Leistungsbereich, der Beschaffungsbereich, wesentliche Investitionen und Umgründungen sowie die Entwicklung des Geschäftsergebnisses (siehe AFRAC 9, Rz 28ff). Falls aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus Zweigniederlassungen geschlossen werden sollen, ist im Rahmen des Berichts über beabsichtigte Schließungen zu berichten, wenn die Pläne wesentliche Bedeutung für die Lage des Unternehmens haben.

Bericht über die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens

In diesem Abschnitt des Lageberichts sollen die für das Unternehmen relevanten Entwicklungen der gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die Entwicklung der Branchensituation sowie deren Auswirkungen auf die VFE-Lage aufgrund der Corona-Auswirkungen dargestellt werden. Anzugeben sind weiters die wesentlichen geschäftspolitischen Vorhaben und deren Auswirkung auf die Lage des Unternehmens. In beiden Fällen sind die getroffenen Annahmen zu erläutern und zu begründen.

Für die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung ist eine qualitative Form ausreichen. Es ist nicht erforderlich, die im Bericht über den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage angeführten Leistungsindikatoren zu prognostizieren oder Planzahlen anzugeben.

Bericht über die wesentlichen Risiken und Ungewissheiten

Bestehen wesentliche Risiken und Ungewissheiten, denen das Unternehmen aufgrund der Ausbreitung des Coronavirus ausgesetzt ist, sind diese gemäß § 243 Abs 1 UGB im Lagebericht zu beschreiben. Hierbei ist, angelehnt an AFRAC 9 (September 2019), insbesondere Folgendes zu beachten:

- Die Beschreibung der Risiken hat zumindest in qualitativer Form zu erfolgen. Wenn Zahlenangaben gemacht werden, sind die zugrunde liegenden Annahmen und ihre Berechnungsweise zu erläutern.
- Auf bestandsgefährdende Risiken ist besonders einzugehen; sie sind als solche zu bezeichnen.
- Die Angabe der Absicherungsstrategie für die beschriebenen Risiken (soweit vorhanden) wird empfohlen.

Neben den finanziellen Risiken ist auch über Personalrisiken, operative Risiken, Geschäftsrisiken uÄ gegebenenfalls zu berichten.

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 (§ 243 Abs 3 Z 5 UGB; AFRAC 9, Rz 65). In diesem Zusammenhang ist auch eine Beschreibung des Risikomanagements (Angabe der Risikomanagementziele und – methoden) anzuführen.

Nichtfinanzielle Berichterstattung

Zusätzlich ergibt sich aus der Anwendung der § 243 Abs. 5 UGB sowie § 267a Abs. 3 UGB die Verpflichtung der Unternehmen über die wesentlichen Risiken, die wahrscheinlich negative Auswirkungen auf einzelne Belange sowie über die Handhabung dieser Risiken zu berichten. Aus der Ausbreitung des Coronavirus und den daraus seitens der politisch Verantwortlichen getroffenen Maßnahmen ergeben sich Risiken, aber auch Chancen, die in der nichtfinanziellen Berichterstattung zu berücksichtigen sind. Die Maßnahmen der Regierung beeinflussen in unterschiedlichsten Weisen die verschiedenen Industriezweige sowohl in ökonomischer, ökologischer, aber auch gesellschaftlicher Hinsicht.

Grundsätzlich ist durch die vorübergehende Schließung von Produktionsstandorten und die Einschränkungen des Reise- und Lieferverkehrs zu erwarten, dass bei den produktions- und den transportorientierten Unternehmen weniger Ressourcen verbraucht werden. Konkret betrifft dies den Energie-, Strom- und Wassersektor, den Verbrauch von Produktionsmitteln sowie anfallenden Abfall. Produktionsstopps und Einschränkungen des Flug- und Lieferverkehrs bedingen eine Reduktion ausgestoßener Treibhausgase, wie beispielsweise der CO₂-Emissionen. Weiters wird sich die von Wirtschaftsexperten vorhergesagte Corona-bedingte Rezession jedoch nicht nur auf den Strommarkt, sondern auch auf den Kraftwerksmix auswirken. Der aus dem Produktionsstopp resultierende Rückgang der Stromnachfrage könnte zu sinkenden Preisen führen, vergleichsweise niedrige Gaspreise würden für eine verstärkte Nutzung von Gas- und Dampf-Kraftwerken sorgen. Es ist daher grundsätzlich zu erwarten, dass sich das Coronavirus daher eher positiv auf die Umweltbelange und die Klimabilanz auswirken wird.

Bezogen auf die Arbeitnehmerbelange ergeben sich ebenfalls eine Reihe von Chancen und Risiken. Einerseits ermöglichen viele Unternehmen, insbesondere des Dienstleistungssektors nun ihren Mitarbeitern die Arbeit von zu Hause aus, während dies in der Vergangenheit nicht in diesem Ausmaß erfolgte. Andererseits wird die Ausbreitung der Virusinfektion einen Einfluss auf die Arbeitnehmeranzahl und damit auf die Fluktuationsraten der Unternehmen, auf die Art der Beschäftigungsverhältnisse sowie auf die Gesundheits- bzw. Krankenquoten haben.

Bezüglich der Sozialbelange kann es aufgrund des Coronavirus hingegen zu erhöhten Risiken kommen, da soziales Engagement in Krisenzeiten eher zurückgefahren wird. Umsatzeinbußen und Lieferengpässe könnten dazu führen, dass Unternehmen auf Standorte und Lieferanten mit einem höheren Risiko für Kinder-, Zwangs- und Pflichtarbeit sowie MitarbeiterInnen, die gefährlicher Arbeit ausgesetzt sind, zurückgreifen und sich dadurch ebenfalls das Risiko der Missachtung von Menschenrechten erhöht. Ferner könnte die von der Regierung getroffene Maßnahme zur Einschränkung der Bewegungsfreiheit zumindest temporär das Recht auf Versammlungsfreiheit begrenzen.

Eng verknüpft mit der Achtung der Menschenrechte ist die Bekämpfung von Korruption und Bestechung. So könnten Umsatzeinbußen und Lieferengpässe auch im Hinblick auf die Korruptionsrate zu einem Anstieg führen.

Die Folgen der Verbreitung des Coronavirus sind grundsätzlich noch ungewiss, gleichwohl ist eine transparente Berichterstattung über die daraus resultierenden unternehmensspezifischen Risiken und über entsprechende Konzepte für eine vertrauenswürdige Unternehmensdarstellung notwendig.

Handlungsbedarf

Unternehmen bzw. Konzerne sind in Abhängigkeit von ihren Produkten und Dienstleistungen, den dafür erforderlichen Einsatzfaktoren, ihren Geschäftsprozessen und ihren Beschaffungs- und Absatzmärkten in unterschiedlichstem Umfang von den wirtschaftlichen Auswirkungen des Coronavirus betroffen. Diese Auswirkungen können weitreichende unmittelbare sowie mittelbare Auswirkungen auf die Finanzberichterstattung haben. Es empfiehlt sich, die anstehende Finanzberichterstattung detailliert und kritisch im Hinblick auf diese Auswirkungen zu überprüfen.

Gerne stehen wir für Fragen zur Verfügung.

Freundliche Grüße

Euer UGB Fachteam



Bettina Maria Szaurer

Tel: +43 1 501 88-1833
bettina.szaurer@pwc.com



Markus Haslinger

Tel: +43 1 501 88-1626
markus.haslinger@pwc.com



Annette Köll

Tel: +43 1 501 88-1648
annette.koell@pwc.com



Christine Dicken

Tel: +43 1 501 88- 1494
christine.dicken@pwc.com

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Bettina Maria Szaurer, Markus Haslinger, Annette Köll, und Christine Dicken

Der Inhalt dieses Newsletters wurde sorgfältig ausgearbeitet. Er enthält jedoch lediglich allgemeine Informationen und kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. PwC übernimmt keine Haftung und Gewährleistung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der enthaltenen Informationen und weist darauf hin, dass der Newsletter nicht als Entscheidungsgrundlage für konkrete Sachverhalte geeignet ist. PwC lehnt daher den Ersatz von Schäden welcher Art auch immer, die aus der Verwendung dieser Informationen resultieren, ab.

www.pwc.at

„PwC“ bezeichnet das PwC-Netzwerk und/oder eine oder mehrere seiner Mitgliedsfirmen. Jedes Mitglied dieses Netzwerks ist ein selbstständiges Rechtssubjekt. Weitere Informationen finden Sie unter www.pwc.com/structure.