

09.08.2022

Auswirkungen des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung und deren Prüfung **(3. Update, August 2022)**

Fachlicher Hinweis des IDW

1.	Vorbemerkungen – Aktualisiert	3
2.	Auswirkungen auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021 (HGB und IFRS)	6
3.	Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung für Stichtage nach Kriegsausbruch	12
3.1.	Konsolidierungswahlrecht für Tochterunternehmen	12
3.2.	Niederstwerttest.....	14
3.3.	Verfügungsbeschränkungen bei liquiden Mitteln.....	19
3.4.	Rückstellungen	21
3.5.	Fremdwährungsumrechnung	23
3.6.	Anhangangaben	25
4.	Auswirkungen auf die IFRS-Rechnungslegung für Stichtage nach Kriegsausbruch	28
4.1.	Beherrschung nach IFRS 10.....	28
4.2.	Werthaltigkeitsprüfung nach IAS 36.....	29
4.3.	Finanzinstrumente	33
4.3.1.	Klassifizierung und Bewertung (ohne Wertminderung).....	33
4.3.2.	Wertminderung.....	37
4.3.3.	Hedge Accounting.....	44
4.3.4.	Ausweis und Angaben.....	47
4.4.	Verfügungsbeschränkungen bei Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.....	48
4.5.	Rückstellungen	49
4.6.	Fremdwährungsumrechnung	51
4.7.	Darstellung und Anhangangaben.....	53
5.	Auswirkungen auf die Abschlussprüfung – Aktualisiert	57
5.1.	Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung.....	57
5.2.	Feststellung relevanter Ereignisse nach dem Abschlussstichtag	60

09.08.2022

5.3.	Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going-Concern-Prämisse sowie von prognostischen Angaben.....	62
5.4.	Besonderheiten bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen	64
5.5.	Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken und entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen	67
5.6.	Berichterstattung über Key Audit Matters.....	68
5.7.	Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen in den Bestätigungsvermerk	69
5.8.	Berichterstattung über Sanktionsverstöße – Aktualisiert	71
5.9.	Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen.....	72
5.10.	Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks	73
5.11.	Sonstige Aspekte.....	75
6.	Auswirkungen der Sanktionen auf Vertragsbeziehungen – Aktualisiert	76
6.1.	Wirksamkeit von Verträgen – Aktualisiert	76
6.2.	Weitere Informationen	80
6.3.	Rechtsfolgen bei Verstößen.....	81

09.08.2022

1. Vorbemerkungen – Aktualisiert

Der Einmarsch der russischen Streitkräfte in die souveräne Ukraine am 24.02.2022 stellt ein einschneidendes Ereignis dar, das auch in der globalen Wirtschaft und damit in der Rechnungslegung der Unternehmen deutliche Spuren hinterlassen wird. An den Güter- und Finanzmärkten waren die Reaktionen sofort spürbar, die demokratischen Staaten haben in großer Geschlossenheit scharfe Sanktionen gegen Russland verhängt. Deren Konsequenzen für Russland, aber auch für die verhängenden Staaten, zeigen sich bereits unmittelbar, werden aber auch langfristig erhebliche Konsequenzen für die Weltwirtschaft haben. Aussagen zur zeitlichen Erstreckung der Krise, die sich durch weitere Aktionen Russlands auch verschärfen kann, sind gegenwärtig kaum möglich.

Hinsichtlich möglicher Konsequenzen für die Rechnungslegung und Prüfung sind gewisse Parallelen zum Beginn der Corona-Pandemie zu erkennen: Viele Abschlüsse zum Stichtag 31.12.2021 sind noch nicht (abschließend) aufgestellt und geprüft oder noch nicht festgestellt bzw. gebilligt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Falle eines Abschlusses, der geprüft wird, der Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung dem Zeitpunkt der Erteilung bzw. dem Datum des Bestätigungsvermerks entspricht. Damit stellt sich unmittelbar die Frage der Berücksichtigung in der Rechnungslegung sowie auch in der Abschlussprüfung betroffener Unternehmen. Inhaltlich betreffen die Fragen insb. die Berichtspflichten im Anhang und Lagebericht für Ereignisse nach dem Abschlussstichtag. Diese wirken gleichsam als eine Art „Korrektiv“, da eine Berücksichtigung in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung aufgrund des Stichtagsprinzips in Abschlüssen per 31.12.2021 grundsätzlich zu verneinen ist. Für Abschlussstichtage nach Kriegsausbruch schließen sich zahlreiche Folgefragen an.

Wesentliche Risiken treffen die Realwirtschaft z.B. aus ihren Lieferketten (insb. hinsichtlich des Energiebedarfs), auf ihren Absatzmärkten, hinsichtlich der Kreditversorgung durch Banken oder aus Cyberangriffen. Solche Risiken wirken sich dann mittelbar auch auf den gesamten Finanzsektor aus (Werthaltigkeit von Investitionen in die Realwirtschaft, Inflation etc.). Übergreifend ist fraglich, welche Mittel die öffentliche Hand in Form von staatlichen Stützungsmaßnahmen zur Verfügung stellen wird. Zudem zeigt sich deutlich, dass der Pfad zu einer nachhaltigen Transformation der Wirtschaft überdacht werden wird, ohne – das sei deutlich hervorgehoben – das Ziel dabei aus den Augen zu verlieren.

Auf den Ausbruch der Corona-Pandemie hatte das IDW unmittelbar mit laufend aktualisierten Fachlichen Hinweisen reagiert, die dem Berufsstand und Unternehmen Leitlinien für den Umgang mit der aktuellen Situation gegeben haben. Diesem Beispiel wird mit dem vorliegenden Papier zu den Konsequenzen des Ukraine-Krieges für Rechnungslegung und Prüfung gefolgt. Dabei standen zunächst Fragen hinsichtlich des Abschlussstichtags 31.12.2021 im Vordergrund. Weitere relevante Fragen und Antworten werden nun in fortlaufenden Updates veröffentlicht.

09.08.2022

Im Rahmen der Updates werden neu aufgetretene Fragestellungen ergänzt, sei es infolge der Entwicklung des Kriegsgeschehens oder der staatlichen Reaktionen hierauf in Form der Verhängung weiterer Sanktionen sowie der russischen Gegenreaktionen, aber auch infolge unternehmerischer Reaktionen, die sich derzeit u.a. in dem Rückzug aus Märkten in Russland zeigen. Außerdem werden bestehende Ausführungen aktualisiert, bspw. wenn bestimmte neue Aspekte besondere Beachtung erfordern oder sich die Meinungsbildung zu bestehenden Zweifelsfragen fortentwickelt hat. Im Vergleich zum vorherigen Stand des Fachlichen Hinweises aktualisierte bzw. ergänzte Kapitel, Abschnitte und Fragestellungen sind durch den Zusatz „Aktualisiert“ bzw. „Neu“ gekennzeichnet.

Mit dem **ersten Update** vom 08.04.2022 wurden Fragestellungen zu den möglichen Konsequenzen für das Ende des ersten Quartals des laufenden Kalenderjahres (vgl. Kap. 3 (HGB) und 4 (IFRS)) ergänzt. Dementsprechend sind auch die Ausführungen zu den Auswirkungen auf die Abschlussprüfung im Hinblick auf die Prüfung von Abschlüssen mit einem Stichtag nach Kriegsausbruch ergänzt worden (vgl. Kap. 5). Zudem wurden weitere Aspekte der Auswirkungen auf die Abschlussprüfung vertieft oder neu aufgenommen, wie etwa Fragestellungen zu Besonderheiten bei Konzernabschlussprüfungen und zur Berichterstattung über Sanktionsverstöße (neue Abschn. 5.4. und 5.8.). Auch Ausführungen zu den Auswirkungen der verhängten Sanktionen auf Vertragsbeziehungen sind nunmehr in dem Fachlichen Hinweis enthalten (vgl. Kap. 6.).

Das **zweite Update** hat weitere Fragen beantwortet, die sich insb. im Zusammenhang mit der Bilanzierung von Finanzinstrumenten nach IFRS vor dem Hintergrund des Krieges in der Ukraine bei betroffenen Unternehmen stellen können (vgl. das aktualisierte bzw. ergänzte Abschn. 4.3.).

Im vorliegenden **dritten Update** wurden Ausführungen zum Verhältnis sanktionsrechtlicher Meldepflichten zur berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht ergänzt (vgl. die neue Frage 6.1.11.). Außerdem wurde Frage 6.1.3. hinsichtlich des Verbots der Erbringung bestimmter Dienstleistungen, einschließlich Abschlussprüfung, für die Regierung Russlands oder in Russland niedergelassene juristische Personen, Organisationen oder Einrichtungen aktualisiert.

Die Ausführungen gelten übergreifend unabhängig von der Branchenzugehörigkeit der Unternehmen. Besonderheiten bestimmter Branchen (insb. im Finanzsektor oder im Energiebereich) werden bei Bedarf in Form von Ergänzungen dieses Fachlichen Hinweises aufgenommen oder als eigenständige Fachliche Hinweise veröffentlicht (eine Übersicht der IDW Informationen und Hinweise zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges befindet sich auf der Internetseite des IDW unter <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/russland-ukraine-krieg>). Zudem wird das IDW auch die langfristigen Konsequenzen für die Wirtschaft und den Berufsstand in den Blick nehmen.

09.08.2022

Um die eigenständige Nutzbarkeit des Papiers zu gewährleisten, werden Verweise auf andere Quellen (insb. die Fachlichen Hinweise zur Corona-Pandemie) auf das notwendige Maß beschränkt.

09.08.2022

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021 (HGB und IFRS)

Frage 2.1.: Wie ist das Ereignis „Ukraine-Krieg“ für Zwecke der HGB-Rechnungslegung (wertaufhellend vs. wertbegründend) und der IFRS-Rechnungslegung (berücksichtigungspflichtig vs. nicht zu berücksichtigen) zu qualifizieren?

Wertaufhellung vs. Wertbegründung in der HGB-Rechnungslegung

Die unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen des Krieges sind für Abschlüsse auf Stichtage vor dem 24.02.2022 als wertbegründend einzustufen. Als maßgebliches Ereignis ist der widerrechtliche Übertritt der Grenzen des ukrainischen Staatsgebiets (bzw. der Eintritt in den ukrainischen Luftraum) durch das russische Militär an eben jenem Tag anzusehen. Dementsprechend sind die bilanziellen Konsequenzen (Bewertung und Ansatz) aufgrund des Stichtagsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 (ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1) HGB) grundsätzlich erst in der (Konzern-)Bilanz und (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung von Konzern-/Jahresabschlüssen mit Stichtag nach dem 23.02.2022 zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt allein in den Fällen, in denen aufgrund der Auswirkungen des Krieges die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten werden kann (vgl. *IDW RS HFA 17*, Tz. 2, i.V.m. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 9).

Berücksichtigungspflichtige vs. nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag in der IFRS-Rechnungslegung

Ereignisse, die (weitere) substantielle Hinweise zu Gegebenheiten (*conditions*) liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben, sind berücksichtigungspflichtig (*adjusting events*) und erfordern eine Anpassung entsprechender Beträge im Abschluss (IAS 10.3(a) i.V.m. IAS 10.8). Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die erst nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, dürfen dagegen nicht in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt werden (*non-adjusting events*) (IAS 10.3(b) i.V.m. IAS 10.10). Für die Qualifizierung der unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen des Kriegsausbruchs als nicht zu berücksichtigendes Ereignis in IFRS-Einzel- oder Konzernabschlüssen, die auf einen vor dem 24.02.2022 liegenden Stichtag aufzustellen sind, gelten die vorstehenden Ausführungen zum Handelsrecht entsprechend.

Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Abschlussstichtag kann ein Hinweis darauf sein, dass überprüft werden muss, ob die Aufstellung des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung noch angemessen ist (IAS 10.15). Hierfür hat das Unternehmen sämtliche verfügbaren Informationen über die Zukunft in Betracht zu ziehen (mindestens jedoch die ersten zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag) (IAS 1.26).

09.08.2022

Frage 2.2.: Wie wirkt sich der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf die Nachtragsberichterstattung im (Konzern-)Anhang in der HGB- und IFRS-Rechnungslegung aus?

Da der Kriegsausbruch nach den Ausführungen zu Frage 2.1. als wertbegründend einzustufen ist, ist im (Konzern-)Anhang des handelsrechtlichen (Konzern-)Abschlusses zum 31.12.2021 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ nach § 285 Nr. 33 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob der Kriegsausbruch (und die damit einhergehenden unmittelbaren und mittelbaren wirtschaftlichen Konsequenzen) für das jeweilige Unternehmen dann von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde.

Zur Erfüllung der Anforderung der (Konzern-)Anhangangabepflicht ist hinsichtlich der Darstellung der Art des Vorgangs ein allgemeiner Hinweis auf den Ausbruch des Ukraine-Krieges ausreichend. Bei der Darstellung der finanziellen Auswirkungen sind die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu berücksichtigen, soweit diese jeweils betroffen sind. Konkrete quantitative Angaben sind nicht erforderlich, eine qualitative Berichterstattung ist ausreichend. Die verbalen Ausführungen müssen aber hinreichend die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage des Unternehmens insgesamt bzw. die drei Teillagen (falls betroffen) verdeutlichen. Maßstab hierfür ist der Zweck der Vorschrift, den Adressaten zumindest grundlegende Hinweise für die weitere Entwicklung des Unternehmens als Grundlage ihrer Entscheidungen zu geben. Insofern erstreckt sich auch der Zeitraum, für welchen die finanziellen Auswirkungen darzustellen sind, sachgerechter Weise vom Beginn des Folgegeschäftsjahres bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Jahresabschlusses (im Falle eines Abschlusses, der geprüft wird, ist dies der Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks).

Nach den IFRS muss für den Fall, dass ein nicht zu berücksichtigendes Ereignis wesentlich ist, über die Art des Ereignisses berichtet werden (IAS 10.21(a)). Gemäß IAS 10.21(b)) ist zusätzlich eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen oder die Tatsache, dass eine solche Schätzung nicht möglich ist, im Anhang anzugeben.

Frage 2.3.: Welche besonderen Auswirkungen des Ausbruchs des Ukraine-Krieges ergeben sich für den HGB-Jahresabschluss einer kleinen bzw. Kleinstkapitalgesellschaft oder für eine Gesellschaft, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellt?

Die gesetzlichen Vertreter kleiner Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB) sind nach § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB nicht verpflichtet, einen Lagebericht aufzustellen. Gemäß § 288 Abs. 1 Nr. 1 HGB brauchen sie zudem keinen Nachtragsbericht (§ 285 Nr. 33 HGB) in den Anhang aufzunehmen. Für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a Abs. 1 HGB) sind weder ein

09.08.2022

Lagebericht (§ 267a Abs. 2 i.V.m. § 264 Abs. 1 Satz 4 Halbsatz 1 HGB) noch ein Anhang erforderlich (§ 264 Abs. 1 Satz 5 HGB). Dies gilt auch für Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (z.B. nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften oder Gesellschaften, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses von den Befreiungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB Gebrauch machen). Insofern ist fraglich, ob sich gleichwohl Berichtspflichten aufgrund des Ausbruchs des Ukraine-Krieges für solche Gesellschaften ergeben.

Aufgrund der expliziten gesetzlichen Befreiungsvorschriften in Bezug auf Nachtrags- bzw. Lageberichterstattung ist nach der Wertung des Gesetzgebers keine entsprechende Berichterstattung erforderlich. Bestehen allerdings wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen und Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (sog. bestandsgefährdende Risiken), muss der Bilanzierende darüber berichten (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9; vgl. Frage 2.5.). Kleine Kapitalgesellschaften, die nicht freiwillig einen Lagebericht aufstellen, haben eine solche Berichterstattung in den Anhang aufzunehmen. Für Kleinstgesellschaften und Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (und nicht freiwillig einen Anhang und/oder einen Lagebericht aufstellen), ist die Berichterstattung z.B. unterhalb der Bilanz wiederzugeben.

Frage 2.4.: Kann auf einen ansonsten verpflichtenden Nachtragsbericht im HGB-Anhang (§ 285 Nr. 33 HGB) mit Verweis auf die Berichterstattung im Lagebericht verzichtet werden?

Eine explizite Verweismöglichkeit und einen Verzicht auf die Berichterstattung in einem der Berichtselemente sieht das HGB nicht vor. Somit ist grundsätzlich der jeweils einschlägigen Berichterstattungspflicht sowohl im Anhang als auch im Lagebericht nachzukommen. Aufgrund der ähnlich gelagerten Berichtsinhalte sind dabei Doppelungen nicht auszuschließen. Zur Erhöhung der Transparenz für die Adressaten und der Übersichtlichkeit der Berichterstattung – zukunftsbezogene Informationen zu den Auswirkungen des Ausbruchs des Ukraine-Krieges an einer zentralen Stelle – ist es indes als zulässig anzusehen, im Nachtragsbericht auf die Darstellungen im Lagebericht zu verweisen, falls ansonsten identische Angaben an beiden Stellen aufzunehmen wären. Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall des empfohlenen Verweises im Lagebericht auf die Angaben im Nachtragsbericht (DRS 20.114). Die Verweise im Nachtragsbericht auf den Lagebericht bzw. im Lagebericht auf den Nachtragsbericht müssen eindeutig und klar erkennbar sein.

Frage 2.5.: Welche Angabepflichten sind im Fall von wesentlichen Unsicherheiten bei der Beurteilung der Going-Concern-Aannahme zu beachten (HGB und IFRS)?

Bei der Aufstellung eines Abschlusses hat das Management die Fähigkeit des Unternehmens, den Geschäftsbetrieb fortzuführen, einzuschätzen. Darf der Abschluss unter Zugrundelegung

09.08.2022

der Going-Concern-Annahme aufgestellt werden, bestehen aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (= bestandsgefährdende Risiken i.S. des

IDW PS 270 n.F.), muss der Bilanzierende im Anhang – oder bei Entfall eines Anhangs z.B. unter der Bilanz – diese Tatsache sowie den geplanten Umgang mit diesen Risiken angeben. Es bietet sich an, diese Berichterstattung im Nachtragsbericht oder zu Beginn des Anhangs (ggf. mit Verweis auf den Nachtragsbericht) vorzunehmen. Zudem ist im Fall der Aufstellung eines Lageberichts über die bestandsgefährdenden Risiken im Lagebericht zu berichten, wobei die Risiken explizit als bestandsgefährdend zu benennen sind (DRS 20.148). Im Anhang eines HGB-Abschlusses kann dann unter eindeutiger Bezugnahme auf das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit (bestandsgefährdendes Risiko) auf die Ausführungen im Lagebericht verwiesen werden bzw. umgekehrt (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 4, 24 f.).

Ein pauschaler Hinweis auf bestandsgefährdende Risiken infolge bestehender Unsicherheiten über den weiteren Verlauf des Ukraine-Krieges und dessen unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Anhang bzw. Lagebericht allein ist nicht ausreichend. Um den Informationsbedürfnissen der Abschlussadressaten gerecht zu werden, haben die gesetzlichen Vertreter gemäß *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9, die wichtigsten Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und die Pläne zum Umgang mit diesen Ereignissen oder Gegebenheiten im Abschluss klar und eindeutig anzugeben. Hierfür kann die Darstellung unterschiedlicher Szenarien unter Angabe der getroffenen Annahmen sinnvoll sein. Die gesetzlichen Vertreter müssen zudem im Abschluss eindeutig angeben, dass eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten besteht, die Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen (Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos).

Die IFRS regeln ausdrücklich, dass das Management über bestehende wesentliche Unsicherheiten (*material uncertainties*) zu berichten hat, die sich auf Ereignisse oder Gegebenheiten beziehen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen (IAS 1.25). Die IFRS Foundation hat am 13.01.2021 Hinweise (*educational material*) für die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse und zu den erforderlichen Angaben veröffentlicht.¹ Die Hinweise sollen die konsistente Anwendung der IFRS unterstützen. Sie ändern oder ergänzen nicht bestehende Anforderungen, sondern fassen vielmehr die Anforderungen relevanter Standards zusammen. Dementsprechend verweist die IFRS Foundation zuerst auf

¹ Vgl. *IFRS Foundation*, Educational material, Going concern – a focus on disclosure, Januar 2021, abrufbar unter: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/01/ifrs-foundation-publishes-edu-material-to-support-companies-in-applying-going-concern-requirements/>.

09.08.2022

die Regelungen von IAS 1.25 f., betont jedoch, dass in Bezug auf die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse nicht nur die spezifischen Regelungen und Angabepflichten nach IAS 1.25 f. beachtet werden müssen, sondern auch die übergreifenden Angabepflichten nach IAS 1. Dazu zählen insb. die Angaben nach IAS 1.122 über Ermessensentscheidungen, die das Management bei der Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, die den größten Einfluss auf die im Abschluss ausgewiesenen Beträge haben, getroffen hat. Die Angabepflicht nach IAS 1.122 betrifft auch knappe Ermessensentscheidungen des Managements („close call“) in Bezug auf die Beurteilung der Going-Concern-Prämisse bzw. das Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit (vgl. IFRIC Update, Juli 2014, S. 6). Zudem können Angaben zu Quellen von Schätzunsicherheiten gemäß IAS 1.125-133 relevant werden.

Frage 2.6.: Wie wirkt sich der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf die (Konzern-)Lageberichterstattung aus? Welche Anforderungen sind an die Genauigkeit der Prognosen im (Konzern-)Lagebericht zu stellen?

Der Ausbruch des Ukraine-Krieges wird sich in vielen Fällen in den (Konzern-)Lageberichten für am 31.12.2021 endende Geschäftsjahre zumindest in den Risikoberichten niederschlagen. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich dann, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens bzw. des Konzerns führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens bzw. des Konzerns vermittelt wird (vgl. DRS 20.11 und 20.146 ff.; zum Erfordernis der Berücksichtigung von nach dem Schluss des Berichtszeitraums neu aufgetretenen Risiken vgl. DRS 20.155).

Wenn infolge der aktuellen Geschehnisse bereits eine geänderte Erwartung des Managements zu den prognostizierten Leistungsindikatoren besteht, ist dies sachgerechter Weise entsprechend im Prognosebericht zu verarbeiten. DRS 20.130 sieht für die in den (Konzern-)Lagebericht aufzunehmenden Prognosen grundsätzlich die Prognosearten der Punkt-, Intervall- oder qualifiziert-komparativen Prognose vor. Nach DRS 20.133 brauchen Unternehmen bzw. Konzerne ausnahmsweise, „[w]enn besondere Umstände dazu führen, dass in Bezug auf die zukünftige Entwicklung aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen außergewöhnlich hohe Unsicherheit besteht und daher die Prognosefähigkeit der Unternehmen wesentlich beeinträchtigt ist, [...] [stattdessen nur] komparative Prognosen oder die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung der zur internen Steuerung verwendeten finanziellen und nichtfinanziellen Leistungsindikatoren in verschiedenen Zukunftsszenarien unter Angabe ihrer jeweiligen Annahmen“ zu berichten. Nach Auffassung des IDW können für Unternehmen, deren Tätigkeiten wesentlich von den unmittelbaren und/oder vor allem von den mittelbaren Auswirkungen des Ukraine-Krieges betroffen sind bzw. nach vernünftiger Erwartung betroffen sein werden, die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieser Erleichterung erfüllt sein. Von der Erleichterung darf indes nur Gebrauch gemacht werden, wenn die beiden in DRS 20.133

09.08.2022

genannten Voraussetzungen (außergewöhnlich hohe Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen; wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit des Unternehmens/Konzerns) kumulativ erfüllt sind. Ein pauschaler Verweis auf den Ukraine-Krieg und dessen Folgen allein reicht nicht aus. Ob die Voraussetzungen erfüllt sind, ist sachgerechter Weise anhand derjenigen Umstände zu beurteilen, die zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des (Konzern-)Lageberichts bestehen, d.h. i.d.R. zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks. Bezüglich solcher (Konzern-)Lageberichte, deren Aufstellung in zeitlicher Nähe zum Ausbruch des Krieges (24.02.2022) beendet wird, kann nach Auffassung des IDW regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzung der außergewöhnlich hohen Unsicherheit hinsichtlich der Zukunftsaussichten aufgrund gesamtwirtschaftlicher Rahmenbedingungen erfüllt ist. Wie sich der Grad der Unsicherheit mit zunehmendem zeitlichen Abstand zwischen dem Tag des Kriegsausbruchs und dem Tag der Beendigung der (Konzern-)Lageberichts-aufstellung verändert, kann derzeit nicht abgesehen werden und bedarf einer Beurteilung im Einzelfall zum Aufstellungszeitpunkt. Die zweite Voraussetzung, eine wesentliche Beeinträchtigung der Prognosefähigkeit des Unternehmens bzw. des Konzerns, setzt einen hohen, vom Bilanzierenden darzulegenden individuellen Grad der Betroffenheit des jeweiligen Unternehmens bzw. Konzerns von den unmittelbaren und/oder mittelbaren Kriegsauswirkungen voraus.

Ein vollständiger Verzicht auf eine Prognoseberichterstattung ist unzulässig.

Frage 2.7.: Welche Auswirkungen kann der Ausbruch des Ukraine-Krieges auf die Rechnungslegung haben, wenn zwar der Jahres-/Konzernabschluss und ggf. der (Konzern-)Lagebericht bereits vor dem 24.02.2022 aufgestellt und testiert worden sind, aber der Jahres-/Konzernabschluss bis zu diesem Tag noch nicht festgestellt bzw. gebilligt worden ist?

Ist der Jahres-/Konzernabschluss nicht bereits vor Ausbruch des Krieges (24.02.2022) durch das zuständige Unternehmensorgan festgestellt bzw. gebilligt worden, obliegt diesem Organ die Entscheidung, ob die seit der Beendigung der Aufstellung und der Testierung des Jahres-/Konzernabschlusses und des (Konzern-)Lageberichts eingetretenen Entwicklungen von so erheblicher Bedeutung für das Unternehmen bzw. den Konzern sind, dass der testierte Jahres-/Konzernabschluss (hier: der Nachtragsbericht) und/oder der testierte (Konzern-)Lagebericht vor der Feststellung bzw. Billigung des Jahres-/Konzernabschlusses noch geändert werden sollen. Ein Erfordernis zu einer solchen Änderung ist jedenfalls in denjenigen Fällen anzunehmen, in denen aufgrund der unmittelbaren und/oder mittelbaren Auswirkungen des Ukraine-Krieges die Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr aufrechterhalten ist. Soweit eine Änderung von Jahres-/Konzernabschluss und/oder (Konzern-)Lagebericht erfolgt, zieht dies das Erfordernis einer Nachtragsprüfung nach § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB nach sich (vgl. auch Frage 5.10.1.).

09.08.2022

3. Auswirkungen auf die handelsrechtliche Rechnungslegung für Stichtage nach Kriegsausbruch

3.1. Konsolidierungswahlrecht für Tochterunternehmen

Frage 3.1.1.: Können der Ukraine-Krieg und die durch ihn unmittelbar oder mittelbar hervorgerufenen Entwicklungen und Ereignisse dazu führen, dass für ukrainische, russische oder belarussische Tochterunternehmen (Satzungssitz) ein Anwendungsfall für die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Konsolidierungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB gegeben ist?

Nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB braucht ein Tochterunternehmen nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen zu werden, wenn erhebliche und andauernde Beschränkungen die Ausübung der (formalrechtlich ggf. fortbestehenden) Rechte des Mutterunternehmens in Bezug auf das Vermögen oder die Geschäftsführung des Tochterunternehmens nachhaltig beeinträchtigen.

Neben Beschränkungen der Rechteaübung beim Tochterunternehmen, die auf gesellschaftsrechtlichen oder vertraglichen Regelungen beruhen (was im vorliegenden Kontext nur selten von Relevanz sein dürfte), können die Beschränkungen auch rein tatsächlicher Natur sein. Zu letzteren zählen politische, wirtschaftliche oder finanzielle Beschränkungen (vgl. DRS 19.82), insb. Beschränkungen infolge (ggf. drohender) staatlicher Zwangsmaßnahmen (DRS 19.85 Buchst. d).

Die Beschränkungen der Rechteaübung müssen kumulativ sowohl erheblich (sachlicher Umfang) als auch andauernd sein (voraussichtliche zeitliche Erstreckung); sie können sich alternativ auf das Vermögen oder die Geschäftsführung des Tochterunternehmens beziehen. Beschränkungen hinsichtlich des Vermögens müssen sich zumindest auf wesentliche Teile des Vermögens beziehen bzw. die Nutzenziehung wesentlich beeinträchtigen; erhebliche Beschränkungen der Geschäftsführung liegen vor, wenn wesentliche, die Geschäfts- und Finanzpolitik des Tochterunternehmens betreffende Entscheidungen nicht vom Mutterunternehmen durchgesetzt bzw. von Dritten verhindert (z.B. durch Einlegung eines Vetos) oder zurückgenommen werden können (DRS 19.83). Die Dauerhaftigkeit der Beschränkungen der Rechteaübung ist nicht i.S. einer allgemeinen voraussichtlichen Mindestdauer der Beschränkungen zu verstehen; in jedem Einzelfall muss daher entsprechend den Aktivitäten des Tochterunternehmens zukunftsgerichtet entschieden werden, ob ein beherrschender Einfluss i.S. des § 290 Abs. 1 Satz 1 HGB tatsächlich nicht ausgeübt werden kann (DRS 19.84).

In zeitlicher Hinsicht müssen die Beschränkungen spätestens am Konzernabschlussstichtag Wirkung erlangt haben. Entfallen am Konzernabschlussstichtag bestehende und zu diesem Zeitpunkt als nachhaltig anzusehende erhebliche Beschränkungen bis zur Beendigung der Aufstellung des Konzernabschlusses, führt dies nicht zu einem rückwirkenden Entfallen des

09.08.2022

Konsolidierungswahlrechts (DRS 19.84). Umgekehrt bedeutet dies aber auch, dass aus Entwicklungen und Ereignissen, die sich erst nach dem Konzernabschlussstichtag vollziehen, nicht per se auf eine Beschränkung bereits am Stichtag geschlossen werden kann. § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB ist im Falle solcher „wertbegründender“ neuer Ereignisse auf den Konzernabschluss auf den zurückliegenden Stichtag nicht anwendbar. Indes könnte in diesen Konstellationen, wenn die neuen Ereignisse ein Problem der Datenbeschaffung auslösen, das Konsolidierungswahlrecht nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB anwendbar sein (vgl. Frage 3.1.2.).

Frage 3.1.2.: Können der Ukraine-Krieg und die durch ihn unmittelbar oder mittelbar hervorgerufenen Entwicklungen und Ereignisse mit Blick auf ukrainische, russische oder belarussische Tochterunternehmen (Verwaltungssitz) ein Anwendungsfall für die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Konsolidierungswahlrechts nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB sein?

Nach § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB braucht ein Tochterunternehmen nicht im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen zu werden, wenn die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Angaben nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen zu erhalten sind. Die Auswirkungen des Ausbruchs des Ukraine-Krieges können nach Auffassung des IDW im Einzelfall die Voraussetzungen für eine unangemessene Verzögerung i.S. der Vorschrift erfüllen, wenn die sog. „Reporting Packages“ nicht oder nur mit erheblicher Verzögerung an das Mutterunternehmen geliefert werden können. Etwas anderes gilt, wenn eine geeignete Hochrechnung von bereits vorliegenden Finanzinformationen möglich ist oder vorläufige Zahlen vorliegen, die ggf. mit vertretbarem Aufwand punktuell angepasst werden können.

Welches Ausmaß die trotz vertretbarem Einsatzes voraussichtlichen Verzögerungen mindestens annehmen müssen, um als unangemessen zu gelten, kann nicht allgemeingültig bzw. nicht durch Angabe einer konkreten, ab dem Konzernabschlussstichtag gerechneten Zeitspanne gesagt werden. Ist die voraussichtliche Verzögerung für die Erlangung hinreichend verlässlicher Zahlen des Tochterunternehmens indes so groß, dass ein Abwarten der fristgerechten Aufstellung des Konzernabschlusses und Konzernlageberichts innerhalb von fünf bzw. vier Monaten nach dem Konzernabschlussstichtag entgegensteht, ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Verzögerung unangemessen wäre (DRS 19.90).

09.08.2022

Frage 3.1.3.: Welche Folgen ergeben sich für den Konzernabschluss, wenn für ein zum vorangegangenen Konzernabschlussstichtag noch im Wege der Vollkonsolidierung einbezogenes Tochterunternehmen nunmehr für den auf den jüngsten Konzernabschlussstichtag aufzustellenden Konzernabschluss von der Möglichkeit nach § 296 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 HGB Gebrauch gemacht wird?

Ist die Einbeziehung eines Tochterunternehmens im Wege der Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss nach den Ausführungen zu den Fragen 3.1.1. und 3.1.2. nicht mehr erforderlich bzw. nicht mehr möglich, muss durch die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens – außerhalb der Fälle des § 290 Abs. 5 HGB, d.h. bei fortbestehender Konzernrechnungslegungspflicht – geprüft werden, ob subsidiär die Beteiligung an dem Tochterunternehmen im Konzernabschluss mit ihrem Equity-Wert nach § 312 HGB zu bewerten ist (DRS 26.11). Scheidet auch eine Equity-Bewertung der Anteile aus (entweder weil das Mutterunternehmen am aktuellen Konzernabschlussstichtag keinen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des Beteiligungsunternehmens mehr ausübt bzw. einen solchen Einfluss nicht mehr ausüben kann oder wegen § 296 Abs. 1 Nr. 2 HGB analog), ist die Beteiligung im Konzernabschluss mit ihren (fortgeführten) Anschaffungskosten anzusetzen. Beim Übergang von der Vollkonsolidierung zur Equity-Bewertung oder zur Bewertung der Beteiligung mit ihren (fortgeführten) Anschaffungskosten ist eine Übergangskonsolidierung (hier Abwärtskonsolidierung) nach Maßgabe von DRS 23.187-190 vorzunehmen. Die Übergangskonsolidierung selbst ist erfolgsneutral; indes kann sich aus dem sich anschließenden Niederwerttest das Erfordernis zur außerplanmäßigen Abschreibung der Beteiligung ergeben. Die zulässige Inanspruchnahme des Vollkonsolidierungswahlrechts ist nach § 296 Abs. 3 HGB im Konzernanhang zu begründen.

3.2. Niederwerttest

Frage 3.2.1.: Der Ukraine-Krieg und dessen unmittelbare und mittelbare Folgen können das Erfordernis außerplanmäßiger Abschreibungen sowohl im Anlage- als auch im Umlaufvermögen auslösen. Welche Aspekte gilt es in diesem Kontext zu beachten?

Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (einschließlich Geschäfts- oder Firmenwert) und Sachanlagen

Bei immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie Sachanlagen ist gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich, falls der beizulegende Wert zum Abschlussstichtag den letzten Buchwert voraussichtlich dauernd unterschreitet. Weder die Ermittlung des beizulegenden Werts noch das Kriterium der Dauerhaf-

09.08.2022

tigkeit sind gesetzlich normiert. Für den beizulegenden Wert existieren in der Praxis verschiedene Ausprägungen/Vergleichswerte. Besonderheiten aufgrund der aktuellen, durch die Kriegsauswirkungen gekennzeichneten Bewertungssituation bestehen grundsätzlich nicht.

Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen des Anlagevermögens wird grundsätzlich angenommen, falls der beizulegende Wert zum Abschlussstichtag den Wert, der sich unter Berücksichtigung planmäßiger Abschreibungen ergibt, während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unterschreitet. Davon, dass der beizulegende Wert am Abschlussstichtag den planmäßig fortgeführten Buchwert der Anlage voraussichtlich während eines erheblichen Teils der Restnutzungsdauer unterschreitet, darf im Falle von Sachanlagen, die keine Gebäude sind, dann ausgegangen werden, wenn dieses Verhältnis (d.h. planmäßig fortgeführter Buchwert > beizulegender Wert am Abschlussstichtag) nach den Kenntnissen im Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses für mehr als die halbe Restnutzungsdauer oder einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren zu erwarten ist. Im Falle von Immobilien darf eine voraussichtlich *nicht* dauernde Wertminderung nur dann angenommen werden, wenn aufgrund nachweisbarer Umstände erwartet werden darf, dass schon mittelfristig, d.h. innerhalb eines Zeitraums von grundsätzlich maximal drei bis fünf Jahren, die am Abschlussstichtag bestehenden Gründe für eine außerplanmäßige Abschreibung wieder entfallen sein werden; bei Gebäuden, die am Bewertungsstichtag eine besonders lange voraussichtliche Restnutzungsdauer haben (d.h. i.d.R. ein Zeitraum von mindestens 40 Jahren), kann es sachgerecht sein, den Zeitraum von drei bis fünf auf bis zu zehn Jahre zu verlängern (vgl. *IDW RS IFA 2*, Tz. 40).

Für die Einstellung oder Einschränkung der Nutzung von Sachanlagen (etwa aufgrund von Störungen in der Lieferkette durch Kriegsausweitung) gilt Folgendes:

- Vorübergehend stillgelegte oder vorübergehend nur eingeschränkt genutzte Anlagen sind weiterhin planmäßig abzuschreiben. Bei voraussichtlich dauerhaft eingeschränkter Nutzung sind ggf. zusätzliche außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich.
- (Voraussichtlich dauerhaft) stillgelegte Anlagen sind zum Zeitpunkt der Stilllegung auf ihren Veräußerungswert (im Zweifel den Schrottwert) außerplanmäßig abzuschreiben.

Falls die Gründe für einen nach einer außerplanmäßigen Abschreibung bestehenden niedrigeren Wertansatz zu einem späteren Stichtag nicht mehr bestehen, ist eine Wertaufholung geboten (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB). Dies gilt nicht für einen Geschäfts- oder Firmenwert (dazu sogleich).

Aufgrund der Auswirkungen des Krieges ist es ggf. notwendig, infolge der Kapitalkonsolidierung von Tochterunternehmen (§ 301 HGB, Share Deal) oder infolge des Erwerbs eines Unternehmens durch einen Asset Deal (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB) entstandene Geschäfts- oder Firmenwerte auf Werthaltigkeit zu testen. Die Kriegsfolgen könnten die Wahrscheinlichkeit erhöht haben, dass sich der beizulegende Wert von Geschäfts- oder Firmenwerten aus dem

09.08.2022

Erwerb von (Tochter-)Unternehmen aufgrund verschlechterter Geschäftsaussichten (z.B. wegen Problemen auf den Absatz- oder Beschaffungsmärkten) reduziert hat und auch den bisher ausgewiesenen Restbuchwert unterschreitet. Die Vorgehensweisen zur Ermittlung eines etwaigen Bedarfs für eine außerplanmäßige Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Kapitalkonsolidierung und von im Konzernabschluss at equity-bewerteten Anteilen werden in DRS 23 bzw. DRS 26 ausführlich dargelegt. Es ist sachgerecht, die in DRS 23 dargelegte Vorgehensweise zur Ermittlung eines etwaigen Bedarfs für eine außerplanmäßige Abschreibung eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus der Kapitalkonsolidierung entsprechend anzuwenden auf die Ermittlung eines etwaigen Abschreibungsbedarfs eines Geschäfts- oder Firmenwerts aus einem Asset Deal im Jahresabschluss. Soweit die Werthaltigkeit nicht gegeben ist, ist eine (außerplanmäßige) Abschreibung vorzunehmen. Das Gleiche gilt für Anteile an assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen, die im Konzernabschluss nach Maßgabe der Equity-Methode zuletzt mit einem Wert ausgewiesen worden sind, der oberhalb des Buchwerts der Beteiligung im Jahresabschluss des Mutterunternehmens liegt. Werden Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen im Jahresabschluss des Mutterunternehmens außerplanmäßig abgeschrieben, ist dies ein Hinweis auf einen ggf. auch im Konzernabschluss bestehenden Wertberichtigungsbedarf. Aufgrund von § 298 Abs. 1 HGB gelten für die Beurteilung eines (außerplanmäßigen) Abschreibungsbedarfs die Regelungen zum Jahresabschluss entsprechend (siehe dazu sogleich unter „Finanzanlagevermögen“). Soweit ein Geschäfts- oder Firmenwert außerplanmäßig abgeschrieben worden ist, besteht ein Wertaufholungsverbot (§ 253 Abs. 5 Satz 2 ggf. i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB).

Finanzanlagevermögen

Finanzanlagen müssen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB nur im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung abgeschrieben werden; ist die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer, besteht nach § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB ein Abschreibungswahlrecht. Auf die Frage, ob eine am Abschlussstichtag gegenüber dem letzten Buchwert eingetretene Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist, gibt es keine explizite gesetzliche Antwort. Allerdings sind dazu in der Praxis anerkannte Regelungen entwickelt worden.

Für **Anteile an verbundenen Unternehmen** (§ 271 Abs. 2 HGB) und **Beteiligungen** (§ 271 Abs. 1 HGB), für die seitens des Bilanzierenden eine (kurzfristige) Veräußerung nicht beabsichtigt ist und eine solche auch nicht aus anderen Gründen anzunehmen ist, ist der beizulegende Wert unabhängig davon, ob die betreffenden Anteile öffentlich gehandelt werden oder nicht, über die Anwendung eines Zukunftserfolgswertverfahrens (Ertragswert- oder DCF-Verfahren) nach Maßgabe von *IDW RS HFA 10* zu ermitteln (Equity Value) (zur Vorgehensweise bei der Prognose der Zukunftserfolge und bei der Bestimmung des Diskontierungszinssatzes wird auf den Fachlichen Hinweis des FAUB vom 20.03.2022 „Auswirkungen von Russlands Krieg gegen die Ukraine auf Unternehmensbewertungen“ verwiesen). Bei fortbestehender Be-

09.08.2022

teiligungsabsicht und -fähigkeit spielt für die Beurteilung der Frage, ob diese Unternehmensanteile voraussichtlich dauernd i.S. des § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB wertgemindert sind, ein etwaiger Börsenkurs keine unmittelbare Rolle, da für die Bewertung der subjektive Unternehmenswert maßgeblich ist (vgl. *IDW RS HFA 10*, Tz. 5 ff.). Ein Börsenkurs kann jedoch der Plausibilisierung des ermittelten beizulegenden Werts dienen.

Bei Veräußerungsabsicht ist der Bewertung solcher Anteile demgegenüber der objektivierte Unternehmenswert zugrunde zu legen. Falls ein verbindliches Angebot für den Erwerb solcher Unternehmensanteile vorliegt, ist auf dieses anstelle des objektivierten Unternehmenswerts abzustellen (vgl. *IDW RS HFA 10*, Tz. 11 ff.). Auch bei Veräußerungsabsicht dient ein etwaig vorhandener Börsenkurs für die Bewertung solcher Unternehmensanteile somit der Plausibilisierung. Lediglich wenn solche Unternehmensanteile über die Börse veräußert werden sollen, ist der Börsenkurs (für diese Anteile) unmittelbar maßgeblich.

Obige Systematik von *IDW RS HFA 10* gilt auch für **sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens** (d.h. solche Unternehmensanteile, die nicht als Anteile an verbundenen Unternehmen und auch nicht als Beteiligungen qualifizieren), die (zum Abschlussstichtag) nicht öffentlich gehandelt werden.

Für sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens, die (spätestens zum bzw. mindestens bis zum Abschlussstichtag) öffentlich gehandelt werden, ist demgegenüber als beizulegender Wert der am letzten Handelstag der Berichtsperiode aufgrund einer Handelstransaktion zustande gekommene Börsenschlusskurs anzusehen. Für die Beurteilung der Frage, ob solche Wertpapiere des Anlagevermögens, für die der Schlusskurs unterhalb des letzten Buchwerts liegt (und die eine hinreichend lange Handelsdauer bis zum Bewertungsstichtag aufweisen), voraussichtlich dauernd i.S. des § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB wertgemindert sind, kann auch von Bilanzierenden außerhalb der Versicherungswirtschaft auf die Indikator-Kriterien des Versicherungsfachausschusses in *IDW RS VFA 2* i.V.m. der Berichterstattung über dessen 149. Sitzung zurückgegriffen werden. Danach ist die Wertminderung solcher Wertpapiere als voraussichtlich dauernd anzusehen, wenn entweder

- a) der Zeitwert (= Marktwert/Tagesschlusskurse) des Wertpapiers in den dem Abschlussstichtag vorangegangenen sechs Monaten permanent um mehr als 20 % unter dem letzten Buchwert lag, oder
- b) der Zeitwert des Wertpapiers über einen längeren Zeitraum als ein Geschäftsjahr unter dem letzten Buchwert lag und zudem der (einfache) Durchschnitt der täglichen Börsenschlusskurse des Wertpapiers in den letzten zwölf Monaten um mehr als 10 % unter dem letzten Buchwert lag.

Wird der beizulegende Wert von Finanzanlagen über ein Zukunftserfolgswertverfahren ermittelt und resultiert daraus ein Wert, der unterhalb des bisherigen Buchwerts der Beteiligung bzw. der Anteile liegt, ist regelmäßig – d.h. bei Fehlen substantiierter Anhaltspunkte für das

09.08.2022

Gegenteil – davon auszugehen, dass die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist und demzufolge eine Abschreibung notwendig ist.

Vorräte

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten dürfen gemäß § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB nur angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten sowie des Werteverzehrs des Anlagevermögens berücksichtigt werden, soweit diese durch die Fertigung veranlasst sind. Aufgrund der Kriegsauswirkungen kann es durch vorübergehende Stilllegungen oder Nutzungseinschränkungen zu einer erheblichen Auslastungsbeschränkung von Anlagen kommen. Gleiches gilt, wenn Herstellungsvorgänge, z.B. durch die Unterbrechung von Lieferketten, ihrerseits unterbrochen werden müssen. Die auf diese Zeiträume entfallenden Gemeinkosten stellen nicht angemessene und nicht aufgrund der Fertigung veranlasste Kosten dar. Sie dürfen als sog. „Leerkosten“ nicht in die Herstellungskosten der Vorräte einbezogen werden (vgl. auch *IDW RS HFA 31 n.F.*), sondern stellen Aufwand der Periode dar, in der sie anfallen.

Abschreibungen auf das Vorratsvermögen sind nach § 253 Abs. 4 HGB vorzunehmen. Wird der am Abschlussstichtag geltende beizulegende Wert mangels eines am Abschlussstichtag festzustellenden Börsen- oder Marktpreises für einen grundsätzlich absatzmarktorientiert zu bewertenden Vermögensgegenstand des Vorratsvermögens (d.h. unfertige und fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen und Waren) zum Zwecke der verlustfreien Bewertung retrograd ermittelt, ist dem (voraussichtlich) zu erzielenden Veräußerungserlös (abzgl. etwaiger Erlösschmälerungen) die Summe aus letztem Buchwert des Vermögensgegenstands (= fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und den nach dem Abschlussstichtag bis zur Veräußerung voraussichtlich noch anfallenden (anteiligen) Kosten (im Falle fertiger Erzeugnisse und Waren: Verpackungskosten und Ausgangsfrachten, allgemeine Vertriebskosten, Verwaltungskosten, Fremdkapitalkosten für Lagerung bis zur Veräußerung; im Falle unfertiger Erzeugnisse oder Leistungen: *zusätzlich* die noch bis zur Fertigstellung anfallenden Herstellungskosten auf Vollkostenbasis) gegenüberzustellen. Soweit der (um etwaige Erlösschmälerungen geminderte) Veräußerungserlös hinter dieser Summe zurückbleibt, ist der bisherige Buchwert in Höhe des Differenzbetrags außerplanmäßig abzuschreiben, um den bei Veräußerung andernfalls entstehenden Verlust zu antizipieren. Wenn die Gründe für eine vormalige außerplanmäßige Abschreibung entfallen, ist gemäß § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB eine Wertaufholung geboten. Die Werterholung muss nicht notwendigerweise dadurch bedingt sein, dass exakt diejenigen („nämlichen“) Gründe entfallen sind, die Ursache der vormaligen außerplanmäßigen Abschreibung waren, um das Zuschreibungsgebot auszulösen.

Forderungen des Umlaufvermögens

Schuldner des Bilanzierenden könnten infolge der Kriegsauswirkungen in Zahlungsschwierigkeiten geraten (sein), wodurch das Risiko der Nichterfüllung (oder der nicht vollständigen oder

09.08.2022

nicht fristgerechten Erfüllung) von Forderungen aus Lieferungen oder Leistungen (ggf. signifikant) gestiegen ist. Dem ist durch Vornahme von Abschreibungen auf den „beizulegenden“ Wert (Einzelwertberichtigungen) gemäß § 253 Abs. 4 HGB Rechnung zu tragen. Wertaufholungen sind nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB geboten.

3.3. Verfügungsbeschränkungen bei liquiden Mitteln

Frage 3.3.1.: Wie sind Bankguthaben, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen, in der Bilanz zu behandeln?

Unter dem Bilanzposten „B.IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ nach § 266 Abs. 2 HGB sind u.a. Kassenbestände sowie Bankguthaben (einschließlich Devisen) auszuweisen. Wie die in der Praxis verbreitete Bezeichnung „flüssige Mittel“ suggeriert, handelt es sich bei den Posteninhalten um hochliquide Vermögensgegenstände.

Sofern jedoch Verfügungsbeschränkungen in der Form bestehen, dass z.B. ein im Ausland für den Bilanzierenden geführtes (Bank-)Konto eingefroren oder ein solches Konto aufgrund von Sanktionsmaßnahmen gesperrt wurde, ist das jeweils betroffene Guthaben unter den sonstigen Vermögensgegenständen **auszuweisen** (vgl. Schubert/Waubke, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 12. Aufl., § 266 HGB, Anm. 155); alternativ kann auch ein Ausweis in einem nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB gebildeten gesonderten Posten erfolgen (vgl. Adler/Düring/Schmaltz (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 266 HGB, Tz. 152). Gleiches gilt, wenn über das Guthaben auf einem Währungskonto mangels Konvertierbarkeit nicht (mehr) verfügt werden kann. Sofern entsprechende Bankguthaben in wesentlichem Umfang unter den sonstigen Vermögensgegenständen ausgewiesen werden, empfiehlt sich eine Erläuterung im Anhang.

Unabhängig von der Ausweisfrage sind etwaige Einschränkungen der Verfügungsmöglichkeiten im Rahmen der **Bewertung** bei entsprechenden Vermögensgegenständen nach den allgemeinen Grundsätzen zu berücksichtigen.

Sofern der Bilanzierende durch entsprechende Beschränkungen in der Weise in seiner Verfügungsgewalt über die **Vermögensgegenstände** eingeschränkt wird, dass sie ihm **nicht mehr zuzurechnen** sind (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB), sind sie aufwandswirksam **auszubuchen**. Bei nicht untergeordneter Bedeutung dieser Aufwendungen ist die Anhangangabepflicht nach § 285 Nr. 31 bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 25 HGB zu beachten.

09.08.2022

Frage 3.3.2.: Wie sind Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen, in der Kapitalflussrechnung zu behandeln?

Der Finanzmittelfonds einer Kapitalflussrechnung, welche nach § 264 Abs. 1 Satz 2 bzw. § 297 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzustellen ist und durch DRS 21 für die Konzernrechnungslegung konkretisiert wird, setzt sich aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen.

Zu den Zahlungsmitteln zählen qua Definition Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen. Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene, kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen, definiert. Daneben dürfen sie im Erwerbszeitpunkt eine maximale Restlaufzeit von drei Monaten aufweisen (DRS 21.9).

Es sind nur **äußerst liquide** Mittel in den Finanzmittelfonds einzubeziehen (vgl. DRS 21.B15), um eine **zutreffende Darstellung** der Ausstattung des Unternehmens/Konzerns mit liquiden Mitteln zu gewährleisten. Mithin ist zu prüfen, ob durch die jeweils konkret im Einzelfall bestehenden Beschränkungen die durch den DRS 21 geforderten Fälligkeiten bzw. Restlaufzeiten noch gegeben sind und somit eine fortgesetzte Einbeziehung der betroffenen Finanzmittel in den Finanzmittelfonds gerechtfertigt ist. Ein geänderter bilanzieller Ausweis (vgl. die Ausführungen zu Frage 3.3.1.) von Finanzmitteln nach DRS 21.9 unter den sonstigen Vermögensgegenständen oder in einem gesonderten Posten und nicht mehr unter dem Bilanzposten „B.IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ *allein* ist jedoch noch kein Grund, diese nicht vollständig in den Finanzmittelfonds der Kapitalflussrechnung einzubeziehen. Die Definition des DRS 21.9 bei der Abgrenzung der Zahlungsmittel und der Zahlungsmitteläquivalente des Finanzmittelfonds stellt nicht einschränkend auf (nur) bestimmte Bilanzposten ab. Wird im Rahmen der Überprüfung der Beschränkungen festgestellt, dass die Anforderungen an äußerst liquide Finanzmittel nicht mehr erfüllt wird, ist analog DRS 21.35 ff. ein **gesonderter Ausweis der nicht zahlungswirksamen Veränderungen** des Finanzmittelfonds erforderlich, um dessen Höhe zu Beginn der Berichtsperiode auf die Höhe am Ende der Berichtsperiode überzuleiten. Eine gesonderte Angabe verfügungsbeschränkter Bestände im Finanzmittelfonds erübrigt sich in dieser Konstellation.

Sofern trotz der Verfügungsbeschränkungen weiterhin die Definition des Finanzmittelfonds als erfüllt angesehen werden kann, ist ggf. eine **Überleitungsrechnung** mit Blick auf den Bilanzposten „B.IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ und etwaigen nicht in dem Posten enthaltenen Finanzmittelfondsbestandteilen erforderlich (DRS 21.52 Buchst. b). Nach DRS 21.52 Buchst. e sind zusätzlich die **Bestände, die Verfügungsbeschränkungen unterliegen**, in die ergänzenden Angaben zur Kapitalflussrechnung aufzunehmen.

09.08.2022

3.4. Rückstellungen

Frage 3.4.1.: Welche Auswirkungen kann der Ukraine-Krieg und dessen unmittelbare und mittelbare Folgen für den Ansatz und die Bewertung von Rückstellungen (in handelsrechtlichen Abschlüssen) haben?

Erfordernis der Bildung von Drohverlustrückstellungen

Vor allem für am Abschlussstichtag schwebende **Absatz**geschäfte mit vereinbarten fixen Entgelten kann sich infolge des Kriegsausbruchs, aber insb. aufgrund der durch den Krieg hervorgerufenen Steigerungen der Energiepreise sowie der Preise von bestimmten Rohstoffen oder von anderen Inputfaktoren, die zur Erbringung der eigenen, vertraglich geschuldeten Lieferung oder sonstigen Leistung benötigt werden, das Erfordernis zur Bildung von Drohverlustrückstellungen ergeben. Das ist dann der Fall, wenn der Wert der vom Bilanzierenden aufgrund eines gegenseitigen Vertrags nach dem Abschlussstichtag noch zu erbringenden Lieferung(en) oder sonstigen Leistung(en) hinter dem Wert seines Gegenleistungsanspruchs zurückbleibt. Bezieht sich der Drohverlust aus dem schwebenden Absatzgeschäft auf am Abschlussstichtag aktivierte Vermögensgegenstände, ist der drohende Verlust zunächst durch eine außerplanmäßige Abschreibung der unmittelbar betroffenen Vermögensgegenstände zu erfassen; nur für einen darüber hinausgehenden Verlust ist eine Drohverlustrückstellung zu bilden (vgl. im Einzelnen *IDW RS HFA 4*).

Bei der Beurteilung, ob eine Drohverlustrückstellung gebildet werden muss, sollte durch die gesetzlichen Vertreter zudem geprüft werden, ob in den zugrunde liegenden Verträgen *force majeure*- oder vergleichbare Klauseln enthalten sind, die die Liefer- oder Leistungsverpflichtung des Bilanzierenden aussetzen oder entfallen lassen und aus diesem Grund das Erfordernis zur Passivierung einer Drohverlustrückstellung entfällt.

Verbindlichkeitsrückstellungen wegen etwaiger Verstöße gegen Sanktionsregelungen

Hat das bilanzierende Unternehmen vor dem Abschlussstichtag möglicherweise gegen ordnungs- oder bußgeldbewehrte, im Gefolge des Kriegsausbruchs erlassene Sanktionsregelungen verstoßen, müssen die gesetzlichen Vertreter anhand der allgemeinen Kriterien prüfen, ob infolge des etwaigen Verstoßes eine Verbindlichkeitsrückstellung für eine drohende Strafe bzw. ein drohendes Ordnungs- oder Bußgeld zu passivieren ist. Hierbei ist bezüglich des Kriteriums der sicher bestehenden oder hinreichend wahrscheinlich entstehenden Verpflichtung gegenüber einem Dritten besonders zu würdigen, ob die Ahndung des etwaigen Verstoßes

09.08.2022

ein Verschulden derjenigen Personen voraussetzt, deren Handlungen dem bilanzierenden Unternehmen nach § 31 BGB analog zuzurechnen sind.

Bewertung von in der Währung einer der Kriegsparteien zu erfüllenden ungewissen Geldleistungsverpflichtungen

Da § 256a Satz 1 HGB nur Verbindlichkeiten (und nicht Schulden) regelt, sind Rückstellungen (= ungewisse Verbindlichkeiten) von seinem sachlichen Anwendungsbereich nicht erfasst. Zudem sind Rückstellungen gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB an jedem Abschlussstichtag mit ihrem nach vernünftiger kaufmännischer Betrachtung notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen; für sie erfolgt an jedem Stichtag eine „Neubewertung“, bei der auch Wechselkursänderungen wertbeeinflussend zu berücksichtigen sind; dies gilt unabhängig davon, ob sich die Kursänderungen rückstellungsmindernd (bei einer Abwertung der fremden Währung) oder rückstellungserhöhend (bei einer Aufwertung der fremden Währung) auswirken. Insoweit gilt das Höchstwertprinzip – unabhängig von der (voraussichtlichen) Restlaufzeit der ungewissen Verbindlichkeit – nicht.

Restriktionen bezüglich des Geldtransfers

Der Ansatz einer Schuld in der Bilanz und deren Bewertung bleiben von dem Umstand unberührt, dass das Unternehmen, das am Abschlussstichtag eine (fällige) Geldzahlungsverpflichtung gegenüber einem russischen oder belarussischen Gläubiger hat, seine Verpflichtung deshalb nicht erfüllen kann, weil bestimmte russische Banken vom SWIFT-Zahlungsabwicklungssystem ausgeschlossen worden sind und dementsprechend keine Gelder auf Konten übertragen werden können, die bei diesen Banken für die Gläubiger geführt werden.

Sehen die maßgeblichen privatrechtlichen (vertraglichen) oder die einschlägigen, dem jeweiligen Schuldverhältnis zugrunde liegenden oder gelegten supra- oder internationalen Regelungen für den Fall eines Zahlungsverzugs das grundsätzliche Entstehen von Verzugszinsen vor, ist durch die gesetzlichen Vertreter zu prüfen, ob über die Fortführung der Primärschuld hinaus ein Schuldposten für bis zum Abschlussstichtag entstandene Zinsschulden anzusetzen ist.

09.08.2022

3.5. Fremdwährungsumrechnung

Fragen zur Währungsumrechnung von ukrainischem Hrywnja, russischem Rubel und belarussischem Rubel in Euro können sich für Fremdwährungsgeschäfte im Jahres- oder Konzernabschluss und für die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen im Rahmen der Konzernabschlusserstellung ergeben.

Frage 3.5.1.: Wie sind die Wechselkurse zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften zu ermitteln, wenn keine offiziellen Kursnotierungen mehr vorliegen?

Der Krieg gegen die Ukraine und die Einführung von Sanktionen und Beschränkungen gegen Russland und Belarus hat zu einer erheblichen Volatilität des Wechselkurses des ukrainischen Hrywnja, des Rubels und des belarussischen Rubels geführt. Insbesondere die Restriktionen gegen die russische Zentralbank werden wahrscheinlich die Fähigkeit Russlands einschränken, den Wechselkurs des Rubels zu stabilisieren, und können sich ggf. auf die Fähigkeit auswirken, Rubel in andere Währungen zu tauschen.

Es stellt sich daher die Frage, welche Umrechnungskurse bei Fremdwährungsgeschäften sowohl zum Erstverbuchungszeitpunkt als auch im Rahmen der Folgebewertung zugrunde zu legen sind, wenn die Europäische Zentralbank bzw. die Deutsche Bundesbank keine Wechselkurse für die betreffenden Zeitpunkte bzw. -räume mehr bereitstellt. Solange die Währungen noch konvertibel sind, sind bei fehlenden offiziellen Wechselkursen inoffizielle oder auch Graumarktkurse zu verwenden, sofern sie bekannt sind. Dabei ist derjenige Wechselkurs (Geld- oder Briefkurs) heranzuziehen, mit dem die jeweilige Transaktion beglichen wird oder werden kann (Grundsatz der Einzelbewertung; § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Bei der Bestimmung des zur Umrechnung heranzuziehenden Wechselkurses sind alle bekannten Tatsachen und Umstände im Einzelfall, z.B. ob auf dem Grau-/Schwarzmarkt überhaupt Beträge in der benötigten Größenordnung beschafft werden können, sowie das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu berücksichtigen (vgl. z.B. Schubert/Waubke, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 12. Aufl., § 256a HGB, Anm. 14).

Nach DRS 25 werden nichtmonetäre Vermögensgegenstände und Fremdwährungsverbindlichkeiten im Erstverbuchungszeitpunkt grundsätzlich mit dem Geldkurs, monetäre Vermögensgegenstände (z.B. Forderungen) mit dem Briefkurs umgerechnet (DRS 25.10 ff.). Statt differenzierter (Geld- oder Brief-)Kurse dürfen bei der **Erstverbuchung** aus Vereinfachungsgründen auch zeitraumbezogene Durchschnittskurse verwendet werden, wenn die damit verbundene Beeinträchtigung der Vermögens- und Ertragslage unwesentlich ist (DRS 25.14). Vor dem Hintergrund einer ggf. gestiegenen Volatilität ist kritisch zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Verwendung von zeitraumbezogenen Durchschnittskursen für die betroffenen Währungen für die laufende Erfassung der Transaktionen in den Landeswährungen noch erfüllt sind bzw. ggf. die Zeiträume für die Ermittlung des jeweiligen Durchschnittskurses verkürzt werden müssen, d.h. z.B. Verwendung von Wochen- statt Monatsdurchschnittskursen.

09.08.2022

Zur **Folgebewertung** nichtmonetärer Vermögensgegenstände findet eine Währungsumrechnung nur dann statt, wenn diese ausschließlich in fremder Währung (wieder-)beschafft werden können. In diesem Fall ist der nach Maßgabe des § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 bzw. Abs. 4 HGB ermittelte Wert in Fremdwährung mit dem jeweiligen Stichtagskurs umzurechnen und mit dem in Euro fortgeführten Buchwert zu vergleichen. Nach DRS 25.20 i.V.m. .B7 sind währungsbedingte Wertminderungen nichtmonetärer Vermögensgegenstände nur in Ausnahmefällen vorübergehender Natur, was vom (Mutter-)Unternehmen dann nachzuweisen ist, z.B. anhand der Entwicklung evtl. Terminkurse, was aber bei fehlenden Notierungen ausgeschlossen sein dürfte. Im Rahmen der Folgebewertung monetärer Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten differenziert DRS 25 zwischen währungskursbedingten Wertänderungen und (sonstigen) Änderungen des beizulegenden Zeitwerts. Für währungskursbedingte Wertänderungen gilt § 256a HGB, der nach DRS 25.23 als besondere Bewertungsvorschrift für „monetäre Posten“ der Regelung des § 253 HGB vorgeht, dessen Geltung im Übrigen unberührt bleibt. Daher sind wechselkursbedingte Wertminderungen unabhängig davon zu erfassen, ob diese dauerhaft oder nur vorübergehend sind (DRS 25.28 i.V.m. .26), während dies bei anderen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts nach wie vor relevant ist. Bei der Beurteilung der Frage, ob bei monetären Vermögensgegenständen eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist, ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass währungskursbedingte Wertänderungen und (sonstige) Änderungen des beizulegenden Werts nach DRS 25.24 auch kompensatorisch wirken können.

Es sei darauf hingewiesen, dass entstandene Umrechnungsdifferenzen, unabhängig davon, ob diese aus der Folgebewertung von nichtmonetären oder monetären Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten resultieren, nach DRS 25.33 stets erfolgswirksam zu behandeln sind. Dies gilt jedoch nicht für Differenzen aus der Währungsumrechnung von auf fremde Währung lautenden Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten, die Teil von (fortbestehenden) Bewertungseinheiten i.S. des § 254 HGB sind.

Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für die Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in den Handelsbilanzen II der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen (§ 298 Abs. 1 HGB).

Im (Konzern-)Anhang sind nach §§ 284 Abs. 2 Nr. 1, 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB Angaben zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften/-posten im Rahmen der Erläuterung der im (Konzern-)Abschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu machen.

Frage 3.5.2.: Welche Auswirkungen auf die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen hat die Inanspruchnahme des Einbeziehungswahlrechts gemäß § 296 Abs. 1 Nr. 1 HGB für Tochterunternehmen in der Ukraine oder in Russland?

Kommt es infolge des Krieges bzw. etwaiger staatlicher Zwangsmaßnahmen zu erheblichen und andauernden Beschränkungen der Geschäftsführungs- und/oder Vermögensrechte des Mutterunternehmens und wird infolgedessen vom Einbeziehungswahlrecht gemäß § 296

09.08.2022

Abs. 1 Nr. 1 HGB Gebrauch gemacht, hat eine **Übergangskonsolidierung** auf die Equity- oder Anschaffungskostenbewertung zu erfolgen (DRS 25.70 ff.) (vgl. auch Frage 3.1.3.).

Bei einem Übergang von der Vollkonsolidierung **auf die Equity-Bewertung** (vgl. DRS 23.187) ist der auf die im Konzern verbleibenden Anteile entfallende Betrag der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung nach den in DRS 25.90 ff. beschriebenen Regeln entweder gesondert im Konzerneigenkapital oder als Teil des Equity-Werts fortzuführen (DRS 25.71). Eine anteilig im Ausgleichsposten für nicht beherrschende Anteile enthaltene Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung ist gemeinsam mit dem anteilig auf diese Anteile entfallenden und aus Anlass der Entkonsolidierung aus dem Konzernabschluss ausscheidende Reinvermögen mit dem Ausgleichsposten für Anteile nicht beherrschender Gesellschaft zu verrechnen, ohne dass sich daraus eine Ergebniswirkung ergibt (DRS 25.68, DRS 23.184).

Bei einem Übergang von der Vollkonsolidierung **auf die Anschaffungskostenbewertung** ist die auf die im Konzern verbleibenden Anteile entfallende Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung mit dem Zugangswert der Anteile, der dem darauf entfallenden anteiligen Reinvermögen zu Konzernbuchwerten zum Zeitpunkt des Statuswechsels entspricht (vgl. DRS 23.190), zu verrechnen (DRS 25.72), d.h. eine aktivische bzw. passivische Differenz erhöht bzw. vermindert den Zugangswert.

In den **Konzernanhang** sind nach DRS 25.105 f. ebenso Angaben zur Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen als Teil der Erläuterung der im Konzernabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB) aufzunehmen.

Frage 3.5.3.: Ist bei Tochterunternehmen aus der Ukraine oder Russland eine Inflationsbereinigung im Rahmen der Währungsumrechnung erforderlich?

Derzeit ist noch nicht davon auszugehen, dass es sich nach den Kriterien des DRS 25.97 und der nach DRS 25.98 gebotenen Gesamtbetrachtung dieser Indikatoren bei der Ukraine, Russland bzw. Belarus um ein **Hochinflationsland** handelt, insb. weil die kumulierte Inflationsrate der vergangenen drei Jahre nicht 100 % oder mehr beträgt. Abhängig von den weiteren Entwicklungen kann sich diese Beurteilung für künftige Stichtage ändern, wenn z.B. zum Schutz der Landeswährung (insb. Rubel) eine strikte Devisenbewirtschaftung erfolgt.

3.6. Anhangangaben

Frage 3.6.1.: Welche Anhangangabepflichten sind für einen handelsrechtlichen Abschluss mit einem Stichtag nach dem 23.02.2022 besonders zu würdigen?

Neben den Anhangangabeerfordernissen, die bereits in den Ausführungen zu anderen Fragen dieses Fachlichen Hinweises adressiert werden, können insb. die folgenden Anhangangabepflichten in Abhängigkeit von der unternehmensspezifischen Betroffenheit durch den Ukraine-

09.08.2022

Krieg eine erhöhte Bedeutung erlangen und sind daher besonders kritisch auf ihre Einschlägigkeit hin zu würdigen:

- §§ 285 Nr. 3 und 3a, 314 Abs. 1 Nr. 2 und 2a HGB: ggf. gebotene Neubeurteilung des Erfordernisses zur Angabe außerbilanzieller Geschäfte und sonstiger finanzieller Verpflichtungen, weil die Angabepflicht unter dem Vorbehalt steht, dass die Angaben für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich bzw. von Bedeutung sind und sich die Liquiditätslage durch den Krieg und dessen unmittelbaren und mittelbaren Auswirkungen möglicherweise negativ verändert hat
- §§ 285 Nr. 27, 314 Abs. 1 Nr. 19 HGB: im Falle eingegangener Haftungsverhältnisse und der Nichtpassivierung einer Rückstellung Angabe der Gründe für die Einschätzung, wonach die Wahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme nicht so hoch ist, als dass der Ansatz einer Schuld geboten ist
- §§ 285 Nr. 31, 314 Abs. 1 Nr. 23 HGB: Betrag und Art der Aufwendungen und Erträge von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, soweit diese nicht von untergeordneter Bedeutung sind; die außergewöhnliche Bedeutung ist als gegeben anzusehen.

Kleine haftungsbeschränkte Gesellschaften, haftungsbeschränkte Kleinstgesellschaften und Gesellschaften, die ihren Jahresabschluss nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Vorschriften aufstellen (z.B. nicht haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften oder Gesellschaften, die im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses von den Befreiungsvorschriften der §§ 264 Abs. 3, 264b HGB Gebrauch machen), sind entweder von der Pflicht zur Nachtragsberichterstattung im Anhang befreit oder stellen insgesamt keinen Anhang auf. Sollten bei solchen Gesellschaften wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen und Gegebenheiten bestehen, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (sog. bestandsgefährdende Risiken), muss der Bilanzierende darüber berichten (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 9). Wird ein Anhang aufgestellt, sind Angaben hierzu in den Anhang aufzunehmen, ansonsten unterhalb der Bilanz anzugeben.

Daneben ist darauf hinzuweisen, dass

- Angaben oder Erläuterungen im Anhang nicht an die Stelle gebotener Abbildungen von Sachverhalten in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung treten dürfen,
- „als ob-Angaben“ (z.B. wie hoch wären die Umsatzerlöse gewesen, wenn es keinen Ukraine-Krieg geben würde) nicht sachgerecht sind, da sie nicht hinreichend objektivierbar ermittelt werden können,
- es in bestimmten Fällen geboten sein kann, soweit es für das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder erforderlich ist, Angaben zu unterlassen (§ 286

09.08.2022

Abs. 1 HGB). Diese Vorschrift kann bspw. für Unternehmen des Rüstungssektors relevant sein.

09.08.2022

4. Auswirkungen auf die IFRS-Rechnungslegung für Stichtage nach Kriegsausbruch

4.1. Beherrschung nach IFRS 10

Frage 4.1.1.: Welche Implikationen können sich für die Beurteilung von Beherrschung (*control*) über ein Tochterunternehmen nach IFRS 10 ergeben?

Die Beurteilung von Beherrschung über ein Tochterunternehmen ist nach IFRS 10 stets unter Berücksichtigung aller Tatsachen und Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Auch bei einer unmittelbaren Betroffenheit des (Mutter-)Unternehmens (z.B. durch ein in der Ukraine, Russland oder Belarus ansässiges Beteiligungsunternehmen) können keine pauschalen Aussagen hinsichtlich der Kontrollfrage getroffen werden. In einem solchen Fall ist die Beurteilung des Vorliegens von Beherrschung nach wie vor anhand der allgemeinen Prinzipien des Standards und unter Berücksichtigung der zum Beurteilungszeitpunkt geltenden Rahmenbedingungen vorzunehmen.

Ein (Mutter-)Unternehmen beherrscht ein (Tochter-)Unternehmen, wenn (1) die Möglichkeit besteht, Verfügungsmacht (*power*) über die relevanten Aktivitäten auszuüben, (2) das Unternehmen variablen Rückflüssen ausgesetzt ist und (3) seine Verfügungsmacht nutzen kann, die variablen Rückflüsse zu steuern (IFRS 10.7).

Das Beherrschungskonzept des IFRS 10 basiert grundsätzlich auf einer gesicherten Rechtsposition, die Verfügungsmacht begründet („*power arises from rights*“). Dabei sind nur solche Rechte zu berücksichtigen, die substantiell (*substantive*) sind (IFRS 10.B22 ff.). Liegen wesentliche Hinderungsgründe vor, die bestehenden Rechte auszuüben, sind sie nach IFRS 10 nicht substantiell und damit nicht (weiter) zu berücksichtigen.

Die Einschätzung, ob Beherrschung nach den Grundsätzen des IFRS 10 besteht, ist in der Gesamtsicht aller relevanten Sachverhaltsdetails zu treffen; ändern sich Sachverhaltsdetails, ist die getroffene Einschätzung zu überprüfen und ggf. anzupassen (IFRS 10.8).

Wurde bspw. in der Vergangenheit aufgrund einer bestehenden Stimmrechtsmehrheit die Möglichkeit zur Beherrschung bejaht und das Beteiligungsunternehmen mithin vollkonsolidiert, so kann eine etwaige Einschränkung der Ausübbarkeit der unverändert gehaltenen Stimmrechte dazu führen, dass diese Stimmrechte nicht mehr als substantiell zu würdigen und damit der Beurteilung der Beherrschung nach IFRS 10 nicht weiter zugrunde zu legen sind. Im Gegensatz zum Handelsrecht kann bei unverändertem Stimmrechtsbesitz die Beherrschung verlorengehen, etwa dann, wenn das relevante Unternehmensorgan durch staatliche Eingriffe nicht mehr durch Stimmrechte bestellt werden kann oder wenn staatliche Vorgaben zur betrieblichen Tätigkeit die Verfügungsmacht der Stimmrechtseigner abbedingen.

Die Frage, ob bestehende Rechte nicht mehr substantiell i.S. des IFRS 10 sind, kann anhand der in IFRS 10.B23 genannten Faktoren evaluiert werden; die Beurteilung erfordert in jedem

09.08.2022

Fall die Einwertung aller relevanten Sachverhaltsdetails in der Gesamtsicht. Für die Einwertung sind hohe Anforderungen an Umfang und voraussichtliche Dauer der Einschränkungen zu stellen. Eine Entkonsolidierung vor dem Hintergrund absehbar vorübergehender Einschränkungen wird nur in extremen Ausnahmefällen in Betracht kommen. An dieser Stelle sollen die folgenden Einzelregelungen hervorgehoben werden, ohne andere mögliche Faktoren auszuschließen:

- Können die für die Ausübung bestehenden Rechte erforderlichen Informationen nicht erhoben werden, kann das dazu führen, dass die Rechte nicht mehr substantiell sind (IFRS 10.B23(a)(v)).
- Gesetzliche oder regulatorische Anforderungen können die Ausübbarkeit von Stimmrechten beeinträchtigen oder ggf. auch zu Änderungen im Normalstatut der *corporate governance* führen, etwa, wenn Aufsichtsorgane, in denen die Verfügungsmacht angesiedelt ist, künftig paritätisch oder gar mehrheitlich mit Staatsvertretern besetzt werden sollten (IFRS 10.B23(a)(vii)).

Kapitalausfuhrbeschränkungen begründen für sich genommen keinen Verlust der Beherrschung; vielmehr sind die Implikationen für die aufgezeigte Definition von Beherrschung zu evaluieren.

Führen die aktuellen Umstände dazu, dass Gläubigerrechte, bspw. aufgrund bestehender Covenants, erstarken, sind die Implikationen dieser „neuen“ Rechte mit Blick auf die fortgesetzte Beherrschung des betreffenden Beteiligungsunternehmens zu evaluieren (IFRS 10.B26 i.V.m. IFRS 10.8).²

Frage 4.1.2.: Besteht nach IFRS ein dem § 296 Abs. 1 HGB vergleichbares Wahlrecht?

Im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung gibt es kein den Regelungen des § 296 Abs. 1 HGB vergleichbares Konsolidierungswahlrecht. Wird die Frage nach dem Vorliegen von Beherrschung (vgl. Frage 4.1.1.) bejaht, ist eine Konsolidierung vorzunehmen. Andernfalls besteht eine Pflicht zur Ent- bzw. Übergangskonsolidierung.

4.2. Werthaltigkeitsprüfung nach IAS 36

Frage 4.2.1.: In Abhängigkeit von der unmittelbaren und/oder mittelbaren Betroffenheit der Bilanzierenden von den Ereignissen in der Ukraine sowie den aktuellen Sanktionen gegen bzw. durch Russland können sich Auswirkungen auf die Werthaltigkeitsprüfungen (*impairment test*) von Vermögenswerten nach IAS 36 ergeben.

² Siehe hierzu auch *IFRS IC*, IFRIC Update, Agenda-Entscheidung „Effect of protective rights on an assessment of control“, September 2013.

09.08.2022

Welche Vermögenswerte unterliegen den Anforderungen von IAS 36?

Im sachlichen Anwendungsbereich von IAS 36 liegen zahlreiche Arten von nicht-finanziellen Vermögenswerten, wie z.B. immaterielle Vermögenswerte, Geschäfts- oder Firmenwerte und Sachanlagen sowie Nutzungsrechte, biologische Vermögenswerte und als Finanzinvestition gehaltene Immobilien, die zu Anschaffungskosten bewertet werden.³ Auch auf Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, findet IAS 36 Anwendung.⁴ Für sonstige finanzielle Vermögenswerte sind hingegen die Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 einschlägig.

Frage 4.2.2.: Wann ist eine Werthaltigkeitsprüfung durchzuführen?

Für alle Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IAS 36 ist eine Werthaltigkeitsprüfung durchzuführen, sofern zum Abschlussstichtag Anhaltspunkte (*triggering events*) für eine Wertminderung vorliegen (IAS 36.9). Das gilt sowohl für Geschäftsjahresabschlüsse als auch für Zwischenberichte (IAS 34.30(a)). Unabhängig von der Existenz solcher Anhaltspunkte sind Geschäfts- oder Firmenwerte, immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer sowie noch nicht zur Nutzung verfügbare immaterielle Vermögenswerte mindestens jährlich auf Werthaltigkeit zu überprüfen.

Insbesondere bei einer unmittelbaren Betroffenheit des bilanzierenden Unternehmens von den Kriegsgeschehnissen (z.B. aufgrund von Produktionsstätten in der Ukraine), aber auch bei einer mittelbaren Betroffenheit (z.B. Lieferkettenprobleme, Konjunkturerinbrüche, verminderte Wachstumserwartungen) ist eine erhöhte Wahrscheinlichkeit für das Vorliegen eines oder mehrerer Anhaltspunkte für eine Wertminderung gegeben.

Frage 4.2.3.: Welche Anhaltspunkte kann es im Zusammenhang mit dem Krieg in der Ukraine für eine Wertminderung geben?

Anhaltspunkte für eine Wertminderung von Vermögenswerten bzw. zahlungsmittelgenerierenden Einheiten aufgrund der aktuellen Situation in Russland, Belarus und der Ukraine können – unter Berücksichtigung sowohl externer als auch interner Informationsquellen – bspw. sein:

- Signifikante Veränderungen mit nachteiligen Folgen für das Unternehmen im technischen, marktbezogenen, ökonomischen oder gesetzlichen Umfeld, in dem das Unternehmen tätig ist, oder in Bezug auf den Markt, für den der Vermögenswert bestimmt ist, sind eingetreten oder werden in der nächsten Zukunft eintreten.
 - Signifikante nachteilige Änderungen von Rohstoff- und anderen Marktpreisen

³ Zu den Ausnahmen vom Anwendungsbereich siehe IAS 36.2 ff.

⁴ Die nach der Equity-Methode bilanzierten Beteiligungen sind nach IAS 36 zu testen, wenn Anhaltspunkte bzw. objektive Hinweise für eine Wertminderung vorliegen (IAS 28.32 i.V.m. IAS 36.8). Ob solche objektiven Hinweise vorliegen, ist gemäß IAS 28.40 nach den speziellen Regelungen in IAS 28.41A-41C zu ermitteln.

09.08.2022

- Erhöhte Kosten und/oder Betriebsunterbrechungen aufgrund von Problemen in der Lieferkette
- Zugangsbeschränkungen zu in der Ukraine, Russland oder Belarus gelegenen Vermögenswerten oder Betriebsstätten
- Produktionseinschränkungen aufgrund von Personalengpässen
- Marktzugangsbeschränkungen infolge von Sanktionen
- Angedrohte bzw. unmittelbar drohende Enteignungen
- Vermögenstransfer- und Konvertierungsrisiken
- Negative Änderungen von Wechselkursparitäten.
- Substanzielle Hinweise für eine Überalterung, Diebstahl, Beschlagnahmung oder physische Schäden von Vermögenswerten.
- Entscheidung eines Bilanzierenden, angesichts der sich ändernden politischen und geschäftlichen Rahmenbedingungen in den betroffenen Gebieten, signifikante Veränderungen vorzunehmen, bspw.:
 - Stilllegung von Vermögenswerten oder Gruppen von Vermögenswerten
 - Planungen für die Einstellung des Geschäftsbereichs, zu dem ein Vermögenswert gehört
 - Planungen für den Abgang eines Vermögenswerts vor dem ursprünglich erwarteten Zeitpunkt
 - Neueinschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts als begrenzt anstatt unbegrenzt.

Ein weiterer Anhaltspunkt für eine Wertminderung liegt vor, wenn angesichts der jüngsten Börsenkursrückgänge der Buchwert des Nettovermögens des Bilanzierenden seine Marktkapitalisierung übersteigt. In diesem Fall muss grundsätzlich eine Werthaltigkeitsprüfung für alle Vermögenswerte bzw. zahlungsmittelgenerierenden Einheiten vorgenommen werden (IAS 36.9; zu den Ausnahmen vgl. IAS 36.15, IAS 36.99).⁵

Frage 4.2.4.: Was ist bei der Ermittlung des erzielbaren Betrags zu beachten?

Ein Vermögenswert bzw. eine zahlungsmittelgenerierende Einheit (z.B. eine in der Ukraine oder Russland gelegene Produktionsstätte) ist wertgemindert, wenn ihr Buchwert (*carrying amount*) ihren erzielbaren Betrag übersteigt. Mit anderen Worten, der Bilanzierende ist nicht in der Lage, den Buchwert zu realisieren – weder durch Nutzung noch durch Verkauf.

⁵ Für weitere Details siehe auch die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zu Wertminderungen von Vermögenswerten nach IAS 36 (IDW RS HFA 40)* (Stand: 14.06.2016), Tz. 10 ff.

09.08.2022

Der erzielbare Betrag ist der höhere Betrag aus Fair Value abzüglich Abgangskosten (*fair value less costs of disposal*) und Nutzungswert (*value in use*) (IAS 36.18).

Für die Ermittlung des Fair Value sind die Regelungen des IFRS 13 maßgeblich (IAS 36.6 i.V.m. IFRS 13.5 ff.).⁶ Die Abgangskosten werden in Übereinstimmung mit den Regelungen von IAS 36 ermittelt.

Der Nutzungswert ist der Barwert der künftigen Zahlungsströme, die voraussichtlich aus einem Vermögenswert oder einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit abgeleitet werden können (IAS 36.6). Er kann in Einklang mit den Regelungen des IAS 36 anhand zweier unterschiedlicher Ansätze ermittelt werden. Im Gegensatz zum „traditionellen“ Ansatz, bei dem zur Ermittlung des Barwerts ein einziger Zahlungsstrom herangezogen wird, basiert der „erwartete Zahlungsstrom“-Ansatz (*expected cash flow approach*) auf mehreren, wahrscheinlichkeitsgewichteten Zahlungsströmen (vgl. IAS 36.A2, .A4 ff.). Die Anwendung des *expected cash flow approach* ist für die Berücksichtigung der Entwicklungen infolge des Krieges in der Ukraine zu empfehlen, da durch die erforderliche Modellierung von verschiedenen Szenarien und der Zuordnung von Eintrittswahrscheinlichkeiten zu diesen Szenarien die aus den Ereignissen in der Ukraine resultierende Unsicherheit transparent und nachvollziehbar abgebildet werden kann.

Der zu verwendende Kapitalisierungszinssatz ist der Vorsteuer-Zinssatz, der die gegenwärtigen Markteinschätzungen des Zeitwerts des Geldes und die spezifischen Risiken des Bewertungsobjekts widerspiegelt, für die die erwarteten künftigen Zahlungsströme nicht angepasst wurden (IAS 36.55, IAS 36.A15 f.).⁷ Es handelt sich dabei um diejenige Rendite, die Investoren für eine Investition verlangen würden, deren Zahlungsströme (in Bezug auf Beträge, Zeiträume und Risikoprofil) gleichwertig wären mit den Zahlungsströmen, die das Unternehmen aus dem Bewertungsobjekt erwartet (IAS 36.56). Der Kapitalisierungszinssatz orientiert sich auch in der gegenwärtigen Situation des Krieges in der Ukraine an langfristigen Analysen von durchschnittlichen Marktrenditen und an einer Marktrisikoprämie, die aktuell am oberen Rand der Bandbreite historisch messbarer Marktrisikoprämien liegt (vgl. Kapitalkostenempfehlung des FAUB vom 25.10.2019, abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/neue-kapitalkostenempfehlungen-des-faub/120158>). Es sind bisher keine Gründe für eine Änderung der Methodik zur Ableitung des Kapitalisierungszinssatzes erkennbar. Die erhöhte Unsicherheit aufgrund des Krieges in der Ukraine ist in der Planung zu berücksichtigen und nicht durch pauschal erhöhte Risikoprämien abzubilden.⁸

⁶ Siehe hierzu ergänzend die *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13 (IDW RS HFA 47)* (Stand: 06.12.2013) sowie *IDW RS HFA 40*, Tz. 15 ff.

⁷ Für weitere Erläuterungen zum Kapitalisierungszinssatz siehe *IDW RS HFA 40*, Tz. 33 i.V.m. Tz. 52.

⁸ Vgl. *IDW*, Fachlicher Hinweis des Fachausschusses für Unternehmensbewertung und Betriebswirtschaft (FAUB) zu den Auswirkungen von Russlands Krieg gegen die Ukraine auf Unternehmensbewertungen vom 20.03.2022.

09.08.2022

Die vorgenannten Aussagen und Empfehlungen sind im Grundsatz auch für den Fair Value abzüglich Kosten der Veräußerung zu beachten, sofern dieser über ein Discounted-Cashflow-Verfahren ermittelt wird.

Die Ermittlung des erzielbaren Betrags wird eine erhebliche Herausforderung für die Bilanzierenden und ihre Prüfer darstellen, da sowohl Ausmaß und Dauer als auch Folgen des Krieges in der Ukraine derzeit schwer prognostizierbar sind. Umso mehr empfiehlt es sich, die Annahmen und Schätzungen des Managements umfassend im Anhang zu erläutern und insb. bei der Darstellung von Sensitivitätsanalysen auf die Auswirkungen des Krieges einzugehen (IAS 36.132, .134, IAS 1.125 ff.). Ähnlich wie bei der Corona-Pandemie ist zu erwarten, dass die Bandbreiten der für möglich erachteten Veränderungen wesentlicher Parameter im Rahmen der Sensitivitätsanalyse höher sein werden als bisher.

4.3. Finanzinstrumente

4.3.1. Klassifizierung und Bewertung (ohne Wertminderung)

Frage 4.3.1.1.: Welche Implikationen ergeben sich durch den Krieg und die (gegenseitigen) Sanktionsmaßnahmen für die Überlegungen zum Markt bei der Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13?

Ableitung des Fair Value vom Markt

Nach IFRS 13.9 ist der Fair Value der Preis, der im Rahmen einer gewöhnlichen Transaktion (*orderly transaction*) zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für die Veräußerung eines Vermögenswerts erhalten bzw. für die Übertragung einer Verbindlichkeit gezahlt würde. Dabei ist auf die aktuellen Marktbedingungen am Bewertungsstichtag abzustellen. Der Standard verweist auf den sog. Hauptmarkt (*principal market*) bzw. subsidiär auf den vorteilhaftesten Markt (*most advantageous market*). Die Bestimmung des Hauptmarkts bzw. des vorteilhaftesten Markts erfolgt unter Berücksichtigung der Geschäftsaktivitäten eines Unternehmens und des damit einhergehenden Marktzugangs (IFRS 13.19). Der Hauptmarkt ist der Markt mit dem größten Handelsvolumen und dem höchsten Aktivitätsgrad (IFRS 13, Appendix A).

Das bilanzierende Unternehmen muss am Bewertungsstichtag die Möglichkeit zum Zugang zum Hauptmarkt oder ggf. vorteilhaftesten Markt haben. Für die Ermittlung des Fair Value auf der Grundlage des Preises in dem betreffenden Markt ist es aber nicht erforderlich, dass das Unternehmen am Bewertungsstichtag in der Lage ist, den betreffenden Vermögenswert (bzw. die betreffende Verbindlichkeit) zu verkaufen (bzw. zu übertragen) (IFRS 13.20). Zum Bewertungsstichtag bestehende Verkaufsrestriktionen eines Vermögenswerts verhindern nicht den Zugang zum Hauptmarkt bzw. zum vorteilhaftesten Markt. Vielmehr beeinflussen sie als charakteristisches Merkmal des Bewertungsobjekts die Höhe des Fair Value, sofern sie

09.08.2022

auch von anderen Marktteilnehmern in der Preisfindung berücksichtigt würden (IFRS 13.11(b), IFRS 13.12, IFRS 13.BC46 sowie Illustrative Examples 8 und 9 in IFRS 13.IE27 ff.).⁹

Vor dem Hintergrund der derzeitigen Situation in der Ukraine und den aktuellen (gegenseitigen) Sanktionsmaßnahmen im Hinblick auf Russland und Belarus ist zu überprüfen, ob insb. für finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die zum Fair Value bewertet werden, auf dem entsprechenden Markt geordnete Geschäftsvorfälle beobachtet werden können. Dabei ist auch zu prüfen, inwieweit sich Handelsbeschränkungen für Finanzinstrumente (z.B. russische Staatsanleihen) auf das Vorliegen von Märkten ausgewirkt haben. Ferner ist zu untersuchen, ob das bilanzierende Unternehmen noch Zugang zu den Märkten hat (z.B. aufgrund russischer Maßnahmen bzgl. russischer Finanzmärkte). Ist kein Marktzugang mehr gegeben, können Informationen dieser Märkte grundsätzlich nicht zur Ermittlung des Fair Value herangezogen werden. Selbst wenn ein Markt und ein Zugang des bilanzierenden Unternehmens zu einem solchen Markt vorliegt, muss analysiert werden, ob die Transaktionen an diesem Markt als gewöhnlich angesehen werden können.

Gewöhnliche vs. erzwungene Geschäftsvorfälle und aktiver Markt

Ein Geschäftsvorfall ist i.S. des IFRS 13 dann „gewöhnlich“, wenn für einen Zeitraum vor dem Bewertungsstichtag eine Marktpräsenz angenommen wird, um Vermarktungstätigkeiten zu ermöglichen, die für Geschäftsvorfälle unter Beteiligung der betroffenen Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten allgemein üblich sind (vgl. IFRS 13, Appendix A). Sofern vorhanden, ist auf Transaktionen an einem aktiven Markt abzustellen, der dadurch charakterisiert ist, dass auf ihm Geschäftsvorfälle mit dem Vermögenswert oder der Verbindlichkeit mit ausreichender Häufigkeit und Volumen auftreten, sodass fortwährend Preisinformationen zur Verfügung stehen (vgl. IFRS 13, Appendix A). Erzwungene Transaktionen stellen keine gewöhnlichen Geschäftsvorfälle dar.

IFRS 13.B37 ff. enthält spezifische Vorgaben für den Fall, dass das Volumen oder Tätigkeitsniveau im Vergleich zur normalen Markttätigkeit für einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit erheblich zurückgegangen ist. Bilanzierende Unternehmen haben zunächst zu untersuchen, ob entsprechende Indikatoren für die betroffenen Märkte vorliegen. Für den Fall, dass die Transaktionen an einem Markt im vorstehenden Sinne erheblich zurückgegangen sind, sind weitere Analysen erforderlich, um festzustellen, ob Transaktionspreise oder Marktpreisnotierungen tatsächlich noch den Fair Value darstellen. Falls dies nicht oder nicht mehr gegeben ist, sind Anpassungen der Transaktionspreise/Marktnotierungen oder eine Umstellung der Bewertungsverfahren bzw. -methoden notwendig. Die Anpassungen haben insb. auch das Risiko aus Sicht der Marktteilnehmer abzubilden, selbst wenn die diesbezügliche angemessene Anpassung schwer zu bestimmen ist. Ebenso kann der Einsatz mehrerer Bewertungsmetho-

⁹ Siehe auch IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13 (IDW RS HFA 47) (Stand: 06.12.2013), Tz. 15 f.

09.08.2022

den zur Ermittlung des Fair Value gerechtfertigt sein. Nach IFRS 13.B40 muss bei der Gewichtung der Anhaltspunkte für den Fair Value, die aus dem Einsatz mehrerer Bewertungsmethoden gewonnen wurden, die Plausibilität des Wertebereichs für die Ermittlung des Fair Value berücksichtigt werden. Die Zielsetzung besteht in der Bestimmung des Punkts innerhalb des Wertebereichs, der für den Fair Value unter den gegenwärtigen Marktbedingungen am repräsentativsten ist. Weit gestreute Bemessungen des Fair Value können darauf hindeuten, dass weitere Analysen notwendig sind (IFRS 13.B40). Dies dürfte im aktuellen Umfeld gegeben sein.

Sind Umfang und/oder Tätigkeitsniveau auf den entsprechenden Märkten reduziert, ergibt sich nicht automatisch, dass Geschäftsvorfälle nicht gewöhnlich sind. Dies ist vielmehr in einem nächsten Schritt zu untersuchen (vgl. IFRS 13.B43 ff.). Dabei hat ein bilanzierendes Unternehmen für die Feststellung, ob ein gewöhnlicher Geschäftsvorfall vorliegt, keine umfassenden Anstrengungen zu unternehmen, darf aber Informationen, die bei vertretbarem Aufwand verfügbar sind, nicht ignorieren (IFRS 13.B44). Indikatoren für einen nicht gewöhnlichen Geschäftsvorfall sind u.a., dass

- in einem bestimmten Zeitraum vor dem Bewertungsstichtag keine angemessene Marktpräsenz bestand, um Vermarktungstätigkeiten zu ermöglichen, die für Geschäftsvorfälle unter den aktuellen Marktbedingungen allgemein üblich sind;
- kein allgemein üblicher Vermarktungszeitraum bestand;
- der Verkäufer verkaufen musste, um aufsichtsbehördliche oder gesetzliche Vorschriften zu erfüllen (Zwang).

Sind Geschäftsvorfälle nicht gewöhnlich, kann zur Ermittlung des Fair Value wenig oder gar kein Gewicht auf entsprechende Transaktionspreise gelegt werden. Liegen keine ausreichenden Informationen vor, um daraus schließen zu können, dass ein Geschäftsvorfall gewöhnlich ist, wird der Transaktionspreis bei der Fair-Value-Ermittlung zwar berücksichtigt, stellt aber ggf. nicht unmittelbar den Fair Value dar. Ist der Transaktionspreis ein „gewöhnlicher“ Preis, ist dessen ungeachtet ebenfalls weiter zu analysieren, welches Gewicht diesem bei der Bewertung beizumessen ist (vgl. IFRS 13.B44).

Konsequenzen aus dem Zusammenspiel von Marktzugang und in-/aktiven Märkten für die Ermittlung des Fair Value

Ein bilanzierendes Unternehmen, das bisher den Fair Value von Finanzinstrumenten von einem Markt in der Ukraine, in Russland oder Belarus abgeleitet hat, muss beurteilen, ob noch Zugang zu diesem Markt besteht. Sollte der Marktzugang noch gegeben sein und wurde der Fair Value in der Vergangenheit als Preis auf einem aktiven Markt für identische Vermögenswerte oder Schulden ermittelt (Level 1-Inputfaktor), ist zudem festzustellen, ob der Markt noch aktiv i.S. von IFRS 13 ist (siehe oben). Sofern der Markt weiterhin aktiv ist, ist der Fair Value wie bisher zu ermitteln. Ist der Markt nicht mehr aktiv, muss auf andere Bewertungsverfahren

09.08.2022

bzw. -methoden zurückgegriffen werden (unter Verwendung von Level 2- und/oder Level 3-Inputfaktoren).

Wenn kein Zugang mehr zu einem bisherigen Markt in der Ukraine, in Russland oder Belarus besteht, ist zu klären, ob es andere Märkte für das gleiche Bewertungsobjekt gibt, zu denen das bilanzierende Unternehmen Zugang hat (z.B. Börse in einem anderen Land). Im Fall von mehreren Märkten ist der Hauptmarkt bzw. subsidiär der vorteilhafteste Markt zu identifizieren (siehe oben). Sofern Zugang zu diesem Markt besteht und der Markt zudem als aktiver Markt i.S. des IFRS 13 eingestuft werden kann, ist der auf diesem Markt ermittelte Preis zum Bewertungsstichtag für die Fair-Value-Ermittlung heranzuziehen (Level 1-Inputfaktor). Wenn dieser Markt hingegen nicht aktiv ist, sind andere Bewertungsverfahren bzw. -methoden anzuwenden (unter Verwendung von Level 2- und/oder Level 3-Inputfaktoren).

Wenn ein bilanzierendes Unternehmen keinen Zugang mehr zu einem bisherigen Markt in der Ukraine, in Russland oder Belarus hat und auch kein alternativer Markt (bzw. Marktzugang) existiert, dann kann der Preis von einem solchen Markt (aktiv oder nicht aktiv) Eingang in die Fair-Value-Ermittlung im Rahmen eines sachgerechten Bewertungsverfahrens finden. Keinesfalls können diese Marktpreise aber ohne Weiteres übernommen werden (d.h. ohne Berücksichtigung evtl. erforderlicher Anpassungen i.S. von IFRS 13. Ein derartig ermittelter Fair Value führt nicht zu einer Einstufung in Level 1 der Fair-Value-Hierarchie.).

Rohstoff-Derivate

Vorstehende Überlegungen gelten ebenfalls für Verträge auf Energie- und Rohstoffmärkten, die wie Finanzinstrumente bilanziert werden (vgl. IFRS 9.2.4). So wurde bspw. Anfang März 2022 der Handel mit Nickel von der London Metal Exchange (LME) wegen großer Verwerfungen kurzfristig eingestellt.

Frage 4.3.1.2.: Was bedeutet die aktuelle Marktsituation für die anzuwendenden Bewertungsverfahren/-methoden und Inputfaktoren (Level 2 und 3)?

Nach IFRS 13.61 sind für die Ermittlung des Fair Value die Bewertungsverfahren und -methoden anzuwenden, die unter den jeweiligen Umständen sachgerecht sind und für deren Anwendung ausreichend Daten zur Verfügung stehen. Dabei müssen möglichst viele (relevante) beobachtbare Inputfaktoren und möglichst wenige nicht beobachtbare Inputfaktoren verwendet werden. Wie unter Frage 4.3.1.1. bereits dargestellt, ist eine Zuordnung eines Fair Value zu Level 1 der Fair-Value-Hierarchie des IFRS 13 nicht mehr möglich, wenn der Fair Value nicht auf einem aktiven Markt beobachtet werden konnte, zu dem das bilanzierende Unternehmen Zugang hat.

Bei der dann erforderlichen Anwendung von Bewertungsverfahren ist zu beachten, dass auf Basis der derzeitigen Situation insb. die Liquidität von Finanzinstrumenten angemessen berücksichtigt werden muss. Dazu ist als Inputfaktor ein stichtagsaktueller Liquiditätsspread aus Sicht der Marktteilnehmer zu verwenden.

09.08.2022

Auch weitere Risiken, die Marktteilnehmer in die Bewertung einpreisen würden, sind zu berücksichtigen. Dazu zählen auch Risiken, die sich nicht unmittelbar in den Vertragskonditionen finden lassen (z.B. Transferrisiken, vgl. Fragen 4.3.2.1. und 4.3.2.6.).

Derzeit kann es sich als schwierig erweisen, einen angemessenen Zinssatz für Abzinsungen zu ermitteln (z.B. für Rubel-Instrumente). Entsprechende Unsicherheiten sind in der Bewertung zu berücksichtigen. Zu beachten ist außerdem, dass aktuell Märkte mit großen Bid-Ask-Spreads vorhanden sein können (insb. für Währungssachverhalte). Grundsätzlich muss der für die Fair-Value-Ermittlung zu verwendende sachgerechte Wert/Kurs innerhalb des Bid-Ask-Spreads liegen (vgl. IFRS 13.70). Dabei ist zu beurteilen, ob ein Abstellen auf Marktmittelkurse aus Sicht eines Marktteilnehmers noch sachgerecht ist.

Des Weiteren sind die Auswirkungen der derzeitigen Marktsituation im Hinblick auf erhöhte Ausfallrisiken bei der Ermittlung von Fair Values zu berücksichtigen. Dies kann auch bilanzierende Unternehmen außerhalb der Ukraine, von Russland und Belarus betreffen (siehe dazu die Fragen 4.3.2.7. f.).

Der Fair Value ist nach IFRS 13 stichtagsbezogen zu ermitteln. Daher sind die verwendeten Inputfaktoren am jeweiligen Bewertungsstichtag zu aktualisieren.

Frage 4.3.1.3.: Was ist mit Blick auf das Risiko des Wechsels der Transaktionswährung zu beachten?

Bestimmte auf USD, EUR oder andere Währungen lautende russische Staatsanleihen können Klauseln enthalten, welche wahlweise eine Zahlung in Rubel vorsehen. Solche im ursprünglichen Vertrag enthaltenen Klauseln stellen eine Option dar, die im Rahmen der Fair-Value-Ermittlung zu berücksichtigen ist.

Frage 4.3.1.4.: Wie ist mit in Finanzinstrumenten enthaltenen Garantien bei der Fair-Value-Ermittlung umzugehen?

Garantien, sofern diese integraler Bestandteil von Finanzinstrumenten und nicht separat bilanziert sind, müssen bei der Ermittlung des Fair Value nach IFRS 13 berücksichtigt werden. Garantien sind daraufhin zu untersuchen, ob sie auch im Kriegsfall gelten (beachte insb. das evtl. Wirksamwerden von *force majeure*-Klauseln („Höhere Gewalt“)) und/oder ob die Garantien unter den aktuellen Bedingungen werthaltig sind.

4.3.2. Wertminderung

Frage 4.3.2.1.: Der Krieg in der Ukraine ist ein unvorhergesehenes Ereignis mit erheblichen politischen, gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen. Das Kriegsgeschehen selbst, aber auch die Reaktionen darauf, weisen eine enorme Dynamik auf. Die aktuelle Unsicherheit stellt die bilanzierenden Unternehmen vor Herausforderungen bei

09.08.2022

der Anwendung des Wertminderungsmodells nach IFRS 9. – Welche grundlegenden Überlegungen ergeben sich dabei?

Bei dem Krieg in der Ukraine handelt es sich zwar um ein regional begrenztes Ereignis, aus dem sich jedoch bedeutende mittelbare Konsequenzen weit über die Region der Ukraine, Russland und Belarus hinaus ergeben können. Zudem hat das aktuelle Kriegsgeschehen staatliche Sanktionen hervorgerufen, deren rechtliche Auswirkungen unklar sind und die sich insb. auf die Transferwege von vertraglich vereinbarten Zahlungsmitteln auswirken. Im Rahmen der Beurteilung des Kreditausfallrisikos nimmt daher das Transferrisiko als Unterkategorie des Kreditausfallrisikos eine bedeutsame Rolle ein.

Frage 4.3.2.2.: Welche Finanzinstrumente unterliegen dem Wertminderungsmodell von IFRS 9?

Die Vorschriften des IFRS 9 zur Ermittlung und Erfassung von erwarteten Kreditverlusten (*expected credit losses*) sind maßgeblich für alle wie folgt klassifizierten Schuldinstrumente:

- zu fortgeführten Anschaffungskosten unter Anwendung der Effektivzinsmethode (*amortised cost*) oder
- zum Fair Value bewertet, wobei die Wertänderungen im sonstigen Ergebnis erfasst werden (*Fair Value through Other Comprehensive Income, FVOCI*).

Zudem sind die Vorschriften für alle Leasingforderungen, aktive Vertragsposten (*contract assets*) i.S. von IFRS 15 sowie herausgelegte Finanzgarantien und unwiderrufliche Kreditzusagen einschlägig, die nicht erfolgswirksam zum Fair Value bewertet werden (vgl. IFRS 9.5.5.1).¹⁰

Frage 4.3.2.3: Welche Besonderheiten sind bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Leasingforderungen zu beachten?

Für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und aktive Vertragsposten (*contract assets*) ohne signifikante Finanzierungskomponente ist das sog. vereinfachte Wertminderungsmodell (*simplified approach*) verpflichtend anzuwenden (vgl. IFRS 9.5.5.15(a)(i)). Für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und aktive Vertragsposten mit signifikanter Finanzierungskomponente sowie für Leasingforderungen besteht ein Wahlrecht zur Anwendung des vereinfachten Modells (vgl. IFRS 9.5.5.15(a)(ii) und IFRS 9.5.5.15(b)).

Im vereinfachten Modell entfällt die Stufe 1 des allgemeinen Modells und die Wertminderungen werden stets in Höhe der über die (Rest-)Laufzeit erwarteten Kreditverluste erfasst (vgl. IFRS 9.5.5.15).

¹⁰ Für weitere Ausführungen zum Anwendungsbereich der Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 siehe *IDW RS HFA 48*, Tz. 254 f.

09.08.2022

Die Berechnung der erwarteten Kreditverluste für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen kann unter bestimmten Voraussetzungen auf der Grundlage einer Wertberichtigungstabelle (*provision matrix*) erfolgen. Auch hierbei sind zukunftsgerichtete Informationen zu berücksichtigen. Da die genutzten Wertberichtigungsquoten der Wertminderungstabelle aus den bisherigen Erfahrungen der bilanzierenden Unternehmen aus der Vergangenheit abgeleitet werden, sind sie im Hinblick auf die aktuelle Situation kritisch zu beurteilen und bei Bedarf anzupassen. Damit einhergehend ist zu beurteilen, inwieweit in der Vergangenheit verwendete Wertberichtigungstabellen, die auf gemeinsamen/homogenen Kreditrisikoeigenschaften, z.B. im Hinblick auf geografische Regionen, beruhen, in Bezug auf vom Krieg betroffene Forderungen aus Lieferungen und Leistungen weiterhin herangezogen werden können oder ob für diese eine gesonderte Betrachtung erforderlich ist (vgl. IFRS 9.B5.5.35).

Frage 4.3.2.4.: Welche Regelungen des IFRS 9 führen bei zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanzierten finanziellen Vermögenswerten in der derzeitigen Situation mit hoher Wahrscheinlichkeit zu Aufwendungen?

Auf die Ermittlung der fortgeführten Anschaffungskosten von finanziellen Vermögenswerten haben nach IFRS 9 folgende Regelungen einen Einfluss und verursachen in der derzeitigen Situation mit hoher Wahrscheinlichkeit im Periodenergebnis (*profit or loss*) zu erfassende Aufwendungen:

- Wertminderungen (insb. Stufentransfer und Status „beeinträchtigte Bonität“ (*credit-impaired*); vgl. IFRS 9.5.5.1, IFRS 9, Appendix A)
- Schätzung der vertraglichen Zahlungsströme (IFRS 9.B5.4.6) und
- Modifikationen (IFRS 9.5.4.3).

Jede der genannten Vorschriften hat bei Vorliegen der Voraussetzungen Auswirkungen auf das Periodenergebnis (*profit or loss*).

Frage 4.3.2.5.: Was sind Anhaltspunkte für die Beurteilung der Betroffenheit von bilanzierenden Unternehmen von den Auswirkungen des Krieges in der Ukraine?

Die Kriegsauswirkungen müssen unternehmensindividuell beurteilt werden. Die Betroffenheit kann sich zum einen unmittelbar z.B. aufgrund von direkten Geschäftsbeziehungen in die Ukraine, nach Russland und/oder Belarus ergeben. Charakteristisch für ein solches direktes Exposure ist bspw., dass ein Kreditnehmer in Zahlungsschwierigkeiten gerät, weil er keine oder weniger Umsätze realisieren kann oder er selbst von Kundenausfällen betroffen ist. Zum anderen kann ein Kreditnehmer ein indirektes Exposure besitzen, d.h. mittelbar von den Kriegsgeschehnissen betroffen sein. Solche sog. „Zweitrundeneffekte“ können sich bspw. aus Problemen in der Lieferkette, einem Anstieg der Kosten (u.a. Rohstoff-/Energiepreise), der aktuellen Inflationsentwicklung oder auch allgemein aus einer verschlechterten makroökonomischen Markteinschätzung ergeben.

09.08.2022

Frage 4.3.2.6.: Wie ist der Zusammenhang zwischen der Feststellung eines Kreditausfalls und dem Status „beeinträchtigte Bonität“ bei der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste?

Aufgrund von unterschiedlichen (Sanktions-)Maßnahmen und Gegebenheiten einschließlich deren rechtlicher Beurteilung mag es derzeit schwierig sein, einen Kreditausfall (*default*) für bestimmte Kreditexposures eindeutig festzustellen (nachfolgend: Default-Status). Wenngleich die Feststellung des Default-Status ein wichtiges Element des Wertminderungsmodells nach IFRS 9 darstellt, enthält der Standard keine konkrete Definition eines Kreditausfalls. Das bilanzierende Unternehmen muss daher im Rahmen seiner Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden eine Definition festlegen. In der praktischen Anwendung muss sich das bilanzierende Unternehmen darauf aufbauend letztlich eine Erwartung hinsichtlich der Einbringlichkeit der vertraglichen Zahlungsströme auf Basis aller angemessenen und belastbaren Informationen¹¹ bilden. Nach IFRS 9.B5.5.37 sind dabei auch qualitative Indikatoren zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist es nach dem Wertminderungsmodell von IFRS 9 unbeachtlich, aus welchem Grund Zahlungsströme ausfallen (z.B. fehlende Zahlungsfähigkeit oder Zahlungswilligkeit). In der aktuellen Situation wird dem Transferrisiko bei der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste und dem Stufentransfer eine besondere Bedeutung zukommen.

Der Begriff „*default*“ wird in unterschiedlichen Zusammenhängen verwendet. Der Default-Status ist oftmals gleichgestellt mit dem Status „*credit-impaired*“ (beeinträchtigte Bonität) und führt in diesem Fall zu einer Zuordnung zu Stufe 3 nach dem Wertminderungsmodell des IFRS 9. Im Gegensatz zur Festlegung des Default-Status beinhaltet IFRS 9 bezüglich „*credit-impaired*“ jedoch konkretere Vorgaben. Danach ist ein finanzieller Vermögenswert in seiner Bonität beeinträchtigt, wenn Indikatoren dafür vorliegen, dass die zukünftigen Zahlungsströme negativ beeinflusst werden (*detrimental impact*) (siehe dazu auch die beispielhaften Aufzählungen in IFRS 9, Appendix A).

Frage 4.3.2.7.: Welche Besonderheiten sind bei der Ermittlung einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallrisikos (SICR) und damit eines ggf. erforderlichen Stufentransfers (mit der Konsequenz der Erfassung des erwarteten Kreditverlusts über die gesamte Restlaufzeit) zu berücksichtigen?

Zu jedem Abschlussstichtag hat ein bilanzierendes Unternehmen zu beurteilen, ob sich bei einem Finanzinstrument im Anwendungsbereich der Wertminderungsvorschriften des IFRS 9 (siehe Fragen 4.3.2.2. f.) das Kreditausfallrisiko seit dem erstmaligen Ansatz signifikant erhöht hat (IFRS 9.5.5.9). Maßgeblich für diese Beurteilung ist der Vergleich zwischen dem Risiko des Eintretens eines Kreditausfalls (= Ausfallwahrscheinlichkeit (*probability of default*, PD)) am Abschlussstichtag mit dem bereits zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes ermittelten Risiko

¹¹ Für weitere Ausführungen zum Thema „angemessene und belastbare Informationen“ siehe *IDW RS HFA 48*, Tz. 305 ff.

09.08.2022

des Eintretens eines Kreditausfalls für diesen Abschlussstichtag (IFRS 9.5.5.9). Für das Vorliegen eines Stufentransfers ist die PD der maßgebliche Einflussfaktor. Bestehende Sicherheiten und damit die Verlustquote bei Kreditausfall (*loss given default*, LGD) spielen damit erst bei der Ermittlung der Höhe der erwarteten Kreditverluste eine Rolle.¹²

Generell wird je nach Betroffenheit des bilanzierenden Unternehmens von den Kriegsgeschehnissen und eingeführten Sanktionen eine regionale und/oder branchenspezifische Betrachtung der Exposures notwendig sein. In dem Zusammenhang kann wegen veränderter Risiken in den betroffenen Ländern eine geänderte Portfoliobetrachtung notwendig werden, z.B. wenn vor Kriegsausbruch die Ukraine zusammen mit anderen osteuropäischen Ländern einem Portfolio zugeordnet wurde und die Vermögenswerte des Portfolios aufgrund des Krieges nicht länger gemeinsame/homogene Kreditrisikoeigenschaften (*shared credit risk characteristics*) i.S. von IFRS 9.B5.5.5 aufweisen. Eine entsprechende Betrachtung ergibt sich auch bei der Beurteilung eines Stufentransfers, der nach IFRS 9.5.5.4 nicht nur auf der Ebene des einzelnen Exposures stattfinden kann, sondern auch auf kollektiver Ebene. Dies gilt möglicherweise auch nur als Zwischenschritt auf dem Weg zu einer individuellen Beurteilung.

Hat sich das Kreditausfallrisiko signifikant erhöht, ist für ein Finanzinstrument, das bislang der Stufe 1 zugeordnet war, ein Transfer in Stufe 2 vorzunehmen, wodurch die Wertminderung (Risikovorsorge) nicht mehr in Höhe der erwarteten 12-Monats-Kreditverluste zu erfassen ist, sondern in Höhe der über die (Rest-)Laufzeit des Finanzinstruments erwarteten Kreditverluste (IFRS 9.5.5.3 ff.). Liegt neben einer signifikanten Erhöhung des Kreditausfallrisikos am Abschlussstichtag zusätzlich ein objektiver Hinweis auf eine beeinträchtigte Bonität vor (Stufe 3), ist für das Finanzinstrument neben der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste über die (Rest-)Laufzeit auch die Zinserfassung in den darauffolgenden Berichtsperioden anzupassen, d.h. der Zinsertrag ist künftig auf Basis des Nettobuchwerts zu berechnen (IFRS 9.B5.5.33).

Der Stufentransfer basiert auf der Berücksichtigung von angemessenen und belastbaren zukunftsgerichteten Informationen, deren Auswirkungen auf das Kreditausfallrisiko aus Erfahrungen der Vergangenheit abgeleitet werden. Eine solche dynamische Extremsituation wie das aktuelle Kriegsgeschehen mitsamt seinen (potenziellen) Folgewirkungen führt zu großen Schätzungsunsicherheiten und Ermessensspielräumen, die sachgerecht auszuüben sind. Die Ausübung von Ermessensentscheidungen und die den Schätzungen zugrunde gelegten Annahmen sind im Anhang transparent darzustellen (vgl. insb. auch IAS 1.122 und IAS 1.125). Dies gilt auch für viele Fragestellungen zur Ermittlung der Höhe der erwarteten Kreditverluste.

Frage 4.3.2.8.: Was ist bei der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste zu beachten?

Bei der Ermittlung der erwarteten Kreditverluste sind neben der Ausfallwahrscheinlichkeit auch Auswirkungen auf die Werthaltigkeit von Sicherheiten zu berücksichtigen. Dies gilt umso mehr, wenn diese in einem Krisenland belegen oder durch Sanktionsmaßnahmen zugriffsbeschränkt

¹² Zur Berücksichtigung von Sicherheiten siehe auch *IDW RS HFA 48*, Tz. 284 f.

09.08.2022

sind. Zudem sind bei Verträgen über Sicherheiten mögliche *force majeure*-Klauseln zu beurteilen, welche die Sicherungsleistung im Falle höherer Gewalt ausschließen. Sofern Finanzgarantien als integraler Bestandteil eines finanziellen Vermögenswerts betrachtet werden, sind auch deren Bedingungen im Hinblick auf mögliche Ausschlüsse in Bezug auf kriegerische Auseinandersetzungen zu betrachten und bei der Ermittlung der Höhe der erwarteten Kreditverluste entsprechend zu berücksichtigen.

Wesentliches Augenmerk ist auf die Szenario-Bildung bei der Schätzung der erwarteten Zahlungsströme zu legen. Hierbei spielt die Festlegung der relevanten Szenarien, deren Eintrittswahrscheinlichkeit, aber auch die Granularität hinsichtlich der Risikofaktoren eine entscheidende Rolle. Regionen- bzw. branchenspezifischen Aspekten kommt im Rahmen der Risikobetrachtung eine besondere Bedeutung zu.

Insbesondere zur Berücksichtigung der vorgenannten Aspekte kann die Verwendung von *Post-Model Adjustments* notwendig sein, um diejenigen Auswirkungen abzubilden, die aktuell noch keinen Eingang in die Modelle – vor allem zur Ermittlung der Ausfallwahrscheinlichkeit (PD), der Verlustquote bei Kreditausfall (LGD) und des Exposures bei Kreditausfall (*exposure at default*, EAD) – gefunden haben. Im Rahmen der Festlegung der Höhe von *Post-Model Adjustments* ist auf eine hinreichende Ursachenanalyse zu achten, sodass sich bspw. noch bestehende Corona-Pandemie-bedingte *Post-Model Adjustments* von neu notwendig werdenden *Post-Model Adjustments* infolge des Krieges in der Ukraine abgrenzen und begründen lassen. Bei der Entscheidung zur Bildung von *Post-Model Adjustments* sind neben der Begründung für deren Bildung auch Umstände zu definieren, in denen bis dahin nicht verbrauchte Beträge aufzulösen sind, weil die Gründe für die Bildung entfallen sind.

Die bilanzierenden Unternehmen sollten im Fall der Verwendung von *Post-Model Adjustments* auf entsprechende Transparenz hinsichtlich der Darstellung und der zur Verfügung gestellten Informationen achten.¹³

Frage 4.3.2.9.: Was ist bei der Ermittlung von Wertminderungen von finanziellen Vermögenswerten von den Versicherungsunternehmen zu beachten, die noch nach IAS 39 bilanzieren?

Nach dem Wertminderungsmodell des IAS 39 (*incurred loss model*) hat ein bilanzierendes (Versicherungs-)Unternehmen an jedem Abschlussstichtag zu ermitteln, ob es objektive Hinweise (*objective evidence*) darauf gibt, dass bei einem finanziellen Vermögenswert (oder einer Gruppe von finanziellen Vermögenswerten) eine Wertminderung eingetreten ist. Eine Wertminderung liegt nur dann vor, wenn infolge eines oder mehrerer Ereignisse, die nach dem erstmaligen Ansatz des Vermögenswerts eingetreten sind („*loss event*“), ein objektiver Hinweis

¹³ Vgl. ESMA, Public Statement, ESMA coordinates regulatory response to the war in Ukraine and its impact on EU financial markets, 14.03.2021, sowie entsprechend ESMA, Public Statement, European common enforcement priorities for 2021 annual financial reports, Priority 3: ECL disclosures of credit institutions – Management overlays, p. 7.

09.08.2022

auf eine Wertminderung vorliegt und dieses „*loss event*“ eine verlässlich schätzbare Auswirkung auf die erwarteten künftigen Zahlungsströme des finanziellen Vermögenswerts hat. Verluste aus künftig erwarteten Ereignissen dürfen ungeachtet ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit nicht erfasst werden (IAS 39.58 f.).

Für die Kategorien *loans and receivables* und *held-to-maturity* bedeutet dies, dass ggf. eine Wertminderung (*impairment loss*) in Höhe der Differenz zwischen dem Barwert der erwarteten Zahlungsströme abgezinst mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz und dem Buchwert zu erfassen ist. Für zum Fair Value bewertete finanzielle Vermögenswerte des *available-for-sale*-Bestands ist bei Vorliegen objektiver Hinweise eine erfolgswirksame Umbuchung der bisher in der Neubewertungsrücklage (sonstiges Ergebnis) im Eigenkapital erfassten Bewertungseffekte durchzuführen (sog. Recycling, IAS 39.67). Für Eigenkapitalinstrumente des *available-for-sale*-Bestands enthält IAS 39.61 gesonderte Vorschriften, wonach diese aufwandswirksame Buchung dann zu erfolgen hat, wenn der Fair Value signifikant oder länger anhaltend (*significant or prolonged*) unter den Anschaffungskosten liegt.

Frage 4.3.2.10.: Was ist bei einer Änderung der vertraglichen Bedingungen (Modifikation) zu beachten?

Im Fall einer nicht-substanziellen Modifikation¹⁴ sind die neuen vertraglichen Zahlungsströme mit dem ursprünglichen Effektivzinssatz abzuzinsen und der Unterschiedsbetrag zum bisherigen Buchwert ist dann erfolgswirksam zu erfassen. Das rechnerische Vorgehen zur Ermittlung des Ergebniseffekts entspricht somit dem für die Berechnung der Wertminderung nach IFRS 9.B5.5.33 und damit ebenfalls IFRS 9.B5.4.6.

Eine substanzielle Modifikation führt dagegen zur Ausbuchung des finanziellen Vermögenswerts und einem erstmaligen Ansatz eines neuen finanziellen Vermögenswerts, sodass entweder eine Zuordnung zu Stufe 1 vorzunehmen ist oder (bei Vorliegen des Status „*credit-impaired*“) eine Behandlung als finanzieller Vermögenswert mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität (*purchased or originated credit-impaired financial asset*) nach IFRS 9.5.5.13 f. notwendig wird.

In jedem Fall ist vor Erfassung einer Modifikation die auf den finanziellen Vermögenswert entfallende Wertminderung/Risikovorsorge zu aktualisieren¹⁵. Erfolgt eine Änderung des Vertrags aus bonitätsinduzierten Gründen, d.h. liegt mindestens einer der im Appendix A zu IFRS 9 aufgeführten Tatbestände für einen finanziellen Vermögenswert mit beeinträchtigter Bonität (*credit-impaired financial asset*) vor, hat die Zuordnung zu Stufe 3 und die Erfassung einer Wertminderung Vorrang.

¹⁴ Zur Differenzierung zwischen substanziellen und nicht-substanziellen Modifikationen siehe *IDW RS HFA 48*, Tz. A8 ff.

¹⁵ Für weitere Ausführungen zur Modifikation finanzieller Vermögenswerte siehe *IDW RS HFA 48*, insb. Tz. A1 und A13 ff.

09.08.2022

Frage 4.3.2.11.: Wann kann eine (Teil-)Ausbuchung (*write-off*) erforderlich werden?

Wenn nach angemessener Einschätzung nicht davon auszugehen ist, dass ein finanzieller Vermögenswert ganz oder teilweise realisierbar ist, ist ein *write-off*, d.h. eine (Teil-)Ausbuchung vorzunehmen (IFRS 9.5.4.4).

4.3.3. Hedge Accounting

Frage 4.3.3.1.: Welche Auswirkungen können sich durch den Krieg in der Ukraine auf die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen ergeben?

Der Krieg in der Ukraine kann sich sowohl auf die Möglichkeit zur Anwendung von Hedge Accounting als auch auf die Wirksamkeit von Sicherungsbeziehungen auswirken.

Das bilanzierende Unternehmen könnte z.B. seine Absicht ändern (müssen), Käufe oder Verkäufe im geplanten Umfang zu tätigen, oder angesichts finanzieller Schwierigkeiten oder der allgemeinen wirtschaftlichen Schwierigkeiten im Zusammenhang mit dem Krieg in der Ukraine in Bezug auf die Durchführung von geplanten Kapitalmaßnahmen eingeschränkt sein.

Auch die Fähigkeit von Vertragspartnern und Kunden, Transaktionen mit dem bilanzierenden Unternehmen durchzuführen, könnte z.B. durch Sanktionen beeinträchtigt werden, etwa wenn diese Gegenparteien im gegenwärtigen Umfeld nicht in der Lage sind, ihre Verpflichtungen zu erfüllen.

Auswirkungen auf erwartete Transaktionen

Stellt das bilanzierende Unternehmen fest, dass eine erwartete Transaktion nicht mehr mit hoher Wahrscheinlichkeit eintritt, es aber immer noch wahrscheinlich ist, dass sie eintritt, so ist die Sicherungsbeziehung aufzulösen (IFRS 9.6.5.6) und der Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der im sonstigen Ergebnis kumuliert im Eigenkapital erfasst wurde, erst dann in das Periodenergebnis (*profit or loss*) umzugliedern, wenn die erwartete Transaktion eintritt.

Wird hingegen der Eintritt einer Transaktion nicht mehr innerhalb einer angemessen spezifizierten und grundsätzlich engen Zeitspanne erwartet, ist die Sicherungsbeziehung aufzulösen und das bilanzierende Unternehmen muss alle kumulierten Gewinne oder Verluste aus dem Sicherungsinstrument sofort in das Periodenergebnis (*profit or loss*) umgliedern (IFRS 9.6.5.6, IFRS 9.6.5.12(b), IFRS 9.B6.5.26, IFRS 9.B6.5.27(b)). Es darf insb. nicht ersatzweise auf ein entsprechend höheres Transaktionsvolumen in einem früheren oder späteren Zeitraum verwiesen werden, sofern dies nicht Teil der ursprünglich geplanten und hinreichend identifizierten erwarteten Transaktion war. Etwas anderes kann jedoch im Einzelfall gelten, wenn die ursprüngliche, hinreichend identifizierte erwartete Transaktion aufgrund eines unvorhersehbaren Ereignisses zeitlich nicht wie geplant eintritt, allerdings in einem vertretbaren Zeitraum und

09.08.2022

mit hinreichender Sicherheit früher oder später durchgeführt wird (siehe *IDW RS HFA 48*, Tz. 347).

Unternehmen, welche die Vorschriften zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nach IFRS 9, und nicht nach IAS 39, anwenden, haben eine Anpassung der Sicherungsquote (*re-balancing*) in Übereinstimmung mit dem Risikomanagement vorzunehmen, wenn sich die Änderung des abgesicherten Grundgeschäfts – z.B. in Form einer Verminderung des Umfangs einer erwarteten Transaktion – auf die designierte Sicherungsquote ausgewirkt hat (IFRS 9.6.5.5, IFRS 9.B6.5.7 ff. sowie *IDW RS HFA 48*, Tz. 371 ff.).

Tritt eine hinreichend identifizierte erwartete Transaktion, die innerhalb einer angemessen spezifizierten und grundsätzlich engen Zeitspanne geplant war, (voraussichtlich) früher oder später innerhalb dieser Zeitspanne ein, berührt dies zwar die Designation des ursprünglichen Sicherungszusammenhangs nicht. Dies kann jedoch Auswirkungen auf die Effektivität haben. Im Fall eines späteren Eintritts der erwarteten Transaktion darf das Sicherungsinstrument prolongiert bzw. ein neues Sicherungsinstrument designiert werden, sofern sich dies aus der Dokumentation der Sicherungsbeziehung ergibt (Anschlusssicherung) (vgl. *IDW RS HFA 48*, Tz. 346).

Rollierende Sicherungsstrategien

Ähnliche Anforderungen ergeben sich auch für sog. rollierende Sicherungsstrategien. Verschiebt sich bspw. die Fertigstellung eines Projekts als Folge von Lieferengpässen und damit auch der Empfang des für dieses Projekt vereinbarten und hinsichtlich seines Währungskursrisikos abgesicherten Kaufpreises, kann ein Unternehmen die mittels des ursprünglichen Sicherungsgeschäfts (z.B. Fremdwährungs-Forward) erreichte Sicherungswirkung durch ein Anschlusssicherungsgeschäft (z.B. Fremdwährungs-Swap) auf das neue erwartete Projektende und damit den erwarteten Fälligkeitstag für den Erhalt der Kaufpreiszahlung „vorrollen“. Voraussetzung dafür ist, dass das bilanzierende Unternehmen eine solche Sicherungsstrategie in seiner Risikomanagementstrategie dokumentiert und entsprechende Risikomanagementziele bestimmt hat. Es muss mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden können, dass sowohl eine Verschiebung der Projektfertigstellung als auch damit verbundene Kaufpreiszahlungstermine verlässlich bestimmt werden können.

Ineffektivitäten

Eine Änderung des Zeitpunkts einer abgesicherten erwarteten Transaktion, deren Eintritt weiterhin hoch wahrscheinlich ist, kann ebenfalls Auswirkungen auf den Gewinn oder Verlust des bilanzierenden Unternehmens haben. Eine Hedge-Ineffektivität kann z.B. vorliegen, weil eine Differenz zwischen dem Betrag und/oder dem Zeitpunkt des Grundgeschäfts und des Sicherungsinstruments entsteht. Es ist üblich, dass die Unternehmen ein „hypothetisches Derivat“ bestimmen, welches den Zeitpunkt und den Betrag des Grundgeschäfts widerspiegelt, und die Bewertung dieses Derivats zum Vergleich mit dem Sicherungsinstrument verwenden, um den Betrag der ergebniswirksam zu erfassenden Hedge-Ineffektivität zu ermitteln (vgl. *IDW RS*

09.08.2022

HFA 48, Tz. 366 ff.). Wenn sich der Zeitpunkt und/oder der Betrag des Grundgeschäfts als Reaktion auf ein unvorhergesehenes wirtschaftliches Ereignis mit erheblichen Auswirkungen wie den Krieg in der Ukraine ändert, muss das bilanzierende Unternehmen das hypothetische Derivat anpassen, um die Änderungen in Bezug auf das Grundgeschäft auch für Zwecke der Effektivitätserfassung widerzuspiegeln.

Auswirkungen des Kreditausfallrisikos auf Sicherungsbeziehungen

Zudem können infolge des Krieges bzw. der daraufhin verhängten Sanktionen eingetretene Erhöhungen des Ausfallrisikos des Unternehmens oder der Gegenpartei dazu führen, dass die Effektivität der Sicherungsbeziehung dadurch beeinträchtigt wird (vgl. IDW RS HFA 48, Tz. 367) oder sogar die Voraussetzungen für die Anwendung von Hedge Accounting nicht länger gegeben sind, sofern das Ausfallrisiko die Wertänderungen dominiert, die sich aus der wirtschaftlichen Beziehung zwischen dem Sicherungsinstrument und dem Grundgeschäft ergeben (vgl. IDW RS HFA 48, Tz. 362).

Fremdwährungs-Basis spreads

Die aktuellen durch den Krieg ausgelösten wirtschaftlichen Folgen erhöhen die Volatilitäten der Märkte und damit die Kosten der Absicherungen auch gegen bilanzielle Risiken. Gestiegene Volatilitäten (z.B. von Fremdwährungs-Basis spreads) können die Ineffektivitäten von Sicherungsbeziehungen deutlich erhöhen, sofern diese Teil der Sicherungsbeziehung sind. Dies gilt sowohl unter IFRS 9 als auch unter IAS 39.

Kosten der Sicherung

Die Regelungen des IFRS 9 gestatten es, dass der Zeitwert einer Option oder die Terminkomponente eines Terminkontrakts und/oder ein Fremdwährungs-Basis spread im Rahmen der Bestimmung des Sicherungsinstruments abgespalten bzw. als nicht-sichernder Bestandteil des Sicherungsinstruments aus dem Absicherungszusammenhang außen vorgelassen werden kann (vgl. IFRS 9.6.5.15 ff.). Die nicht-designierte Komponente des Sicherungsinstrumentes führt dann nicht zu Ineffektivitäten der Sicherungsbeziehung, sondern stellt Kosten der Absicherung dar (vgl. IFRS 9.B6.5.29 ff.). Die Wertänderungen der nicht-designierten Komponenten werden erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis erfasst, soweit sie sich auf das Grundgeschäft beziehen. Eine Umgliederung in das Periodenergebnis (*profit or loss*) ist vorzunehmen, wenn sich das Grundgeschäft auf den Gewinn oder Verlust auswirkt. Wird nicht länger erwartet, dass der so erfasste Betrag (oder ein Teil davon) in künftigen Perioden erzielt werden kann, sind die im sonstigen Ergebnis erfassten Beträge sofort in das Periodenergebnis (*profit or loss*) umzugliedern (vgl. IFRS 9.6.5.15 ff.; IFRS 9.B6.5.29; IFRS 9.B6.5.34, siehe auch IDW RS HFA 48, Tz. 376 ff.).

09.08.2022

4.3.4. Ausweis und Angaben

Frage 4.3.4.1.: Aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten ausgelöst durch den Krieg in der Ukraine können sich Auswirkungen auf den Ausweis finanzieller Verbindlichkeiten in der Bilanz ergeben. Worauf sollten Bilanzierende achten?

Eingetretene Verstöße gegen Covenants

Werden Kreditvereinbarungsklauseln (*covenants*) zum Abschlussstichtag nicht erfüllt und hat daraufhin die Gegenpartei einen Anspruch auf eine vorzeitige Rückzahlung, ist ein Ausweis unter den langfristigen Verbindlichkeiten unzulässig, wenn der Schuldner kein unbedingtes Recht hat, die Erfüllung der Verbindlichkeit für zumindest zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag aufzuschieben (vgl. IAS 1.69(d)). Dies gilt auch dann, wenn der Bruch der Covenants zu einer sofortigen Fälligkeit der Verbindlichkeit geführt hat und der Gläubiger nach dem Ende der Berichtsperiode, aber noch vor der Genehmigung des Abschlusses darauf verzichtet hat, die sofortige Rückzahlung zu verlangen (vgl. IAS 1.74). In diesen Fällen ist die Verbindlichkeit als kurzfristig zu klassifizieren. Etwas anderes gilt, wenn der Bruch der Covenants bereits zum Ende der Berichtsperiode durch Verhandlungen mit dem Gläubiger geheilt und infolgedessen eine Stillhaltefrist vereinbart wurde, innerhalb derer eine sofortige Rückzahlung nicht innerhalb der nächsten zwölf Monate verlangt werden kann (vgl. IAS 1.75).¹⁶

Darüber hinaus ergeben sich bei Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen (*default*) sowie Verstößen gegen Covenants neben den Auswirkungen auf den Ausweis in der Bilanz weitere Angabepflichten (vgl. IFRS 7.18 f., IAS 34.15B(i) sowie *IDW RS HFA 24*, Tz. 20). Außerdem ist die Angabe des daraus resultierenden Liquiditätsrisikos nach IFRS 7.31 ff. erforderlich, falls es sich um wesentliche Darlehen bzw. um Risikokonzentrationen handelt (vgl. *IDW RS HFA 24*, Tz. 28). Derartige Angabepflichten können gleichermaßen für Zwischenabschlüsse im Kalenderjahr 2022 erforderlich sein (vgl. IAS 34.15C).

Angabe von Liquiditätsrisiken aufgrund von potenziellen Verstößen gegen Covenants

Absehbare Auswirkungen auf die Finanzlage können sich insb. aufgrund von durch den Krieg in der Ukraine verursachten drohenden (potenziellen) Verstößen gegen Covenants ergeben.

Ausgehend von in den vertraglichen Grundlagen der finanziellen Verbindlichkeiten enthaltenen Covenant-Regelungen, sollte aufgrund der aktuellen Umstände eine Risikoanalyse hinsichtlich der Voraussetzungen für deren Wirksamwerden erfolgen.

¹⁶ Den Ausführungen sind die aktuell gültigen Regelungen von IAS 1 zugrunde gelegt (d.h. keine Berücksichtigung der noch nicht in EU-Recht übernommenen *Amendments to IAS 1 Presentation of Financial Statements: Classification of Liabilities as Current or Non-current and Classification of Liabilities as Current or Non-current – Deferral of Effective Date* des IASB vom 23.01.2020 und 15.07.2020 sowie den geplanten Änderungen nach IASB ED/2021/9 *Non-current Liabilities with Covenants – Proposed amendments to IAS 1*, November 2021).

09.08.2022

Klauseln über eine vorzeitige Rückzahlung, deren Voraussetzungen für ihr Wirksamwerden mitunter erst nach Rücksprache mit einem Rechtsberater beurteilt werden können, könnten u.a. die folgenden sein:

- Klauseln zu (drohender) Enteignung
- „Cross-Default“-Klauseln
- Klauseln zu Zahlungsmoratorien
- Zahlungsunfähigkeits-/Insolvenz-Klauseln
- Rating-bezogene Klauseln
- Material Adverse Effects-Klauseln.

Im Anhang des IFRS-Abschlusses muss nach IFRS 7.B11F(f) bei den Angabepflichten gemäß IFRS 7.39(c) (und damit der Beschreibung, wie das Liquiditätsrisiko gesteuert wird) auch berücksichtigt werden, ob das bilanzierende Unternehmen über finanzielle Verbindlichkeiten verfügt, die Klauseln über eine vorzeitige Rückzahlung enthalten. Sofern die drohende Wirksamkeit einer der vorstehenden Klauseln evident wird und eine betragsmäßige Wesentlichkeit vorliegt, ergibt sich eine Pflicht, die Auswirkung auf das Liquiditätsrisiko auch dann anzugeben, wenn der Bruch von Covenants nicht eingetreten ist, aber potenziell die Zahlungszeitpunkte beeinflusst. Grundsätzlich ist nach IFRS 7.39(a) und (b) im Anhang eine Beschreibung des Liquiditätsrisikos durch eine Fälligkeitsanalyse für (nicht-derivative und derivative) finanzielle Verbindlichkeiten vorzunehmen, deren vertragliche Restlaufzeiten (typischerweise tabellarisch) darzustellen sind. Die Beschreibung von durch potenzielle Brüche von Covenants ausgelösten Auswirkungen auf das Liquiditätsrisiko erfolgt daher durch (i) eine Benennung der betroffenen finanziellen Verbindlichkeiten und (ii) eine Beschreibung, in welchem Umfang mit einer Verkürzung der vertraglichen Restlaufzeiten zu rechnen ist.

Frage 4.3.4.2.: Was ist hinsichtlich der Angaben zum Kapital zu beachten?

Aufgrund der aktuellen Umstände kommt den Angaben nach IAS 1.134 ff. besondere Bedeutung zu. Dabei ist insb. auf die Einhaltung der Mindestkapitalanforderungen in regulierten Branchen einzugehen.

4.4. Verfügungsbeschränkungen bei Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten

Frage 4.4.1.: Welche Besonderheiten können sich im Zusammenhang mit Kassen- und Bankbeständen ergeben?

Sanktionen oder andere rechtliche Maßnahmen können dazu führen, dass daraus resultierende Restriktionen auf Kassen- und Bankbestände, deren Nutzungsmöglichkeit oder die Fä-

09.08.2022

higkeit, die Bestände zu transferieren, einschränken. Zum Beispiel wird der Ausschluss bestimmter Finanzinstitute aus der *Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication* (SWIFT) die Ausführung von Banktransaktionen, an denen diese Finanzinstitute beteiligt sind, stören.

Vor diesem Hintergrund können sich einerseits Auswirkungen auf die Klassifikation von Kassen- und Bankbeständen als Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente ergeben. In diesem Zusammenhang ist zu würdigen, ob eine Restriktion so weitreichend ist, dass sie einer Einbeziehung in die Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente entgegensteht. Anlagen bspw. in Geldmarktfonds erfüllen zudem u.a. auch dann nicht mehr die Voraussetzung für eine Einbeziehung in die Zahlungsmitteläquivalente, wenn das Risiko einer signifikanten Wertänderung besteht (vgl. IAS 7.6).

Bei einer Klassifikation als Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente können sich andererseits Angabepflichten ergeben. So ist nach IAS 7.48 der Betrag von wesentlichen Beständen an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die nicht zur Verwendung im Konzern zur Verfügung stehen, anzugeben, zusammen mit einer Erläuterung der Art der Restriktion. Dies ist bspw. der Fall, wenn Kassen- und Bankbestände zwar innerhalb des Landes, aber etwa aufgrund von Devisenverkehrsbeschränkungen nicht frei innerhalb des Konzerns transferiert werden können.

4.5. Rückstellungen

Frage 4.5.1.: Unter welchen Bedingungen kann es notwendig sein, Drohverlustrückstellungen nach IAS 37 zu bilden?

Durch den Krieg in der Ukraine kann es bspw. zu folgenden Entwicklungen kommen:

- Preisänderungen auf relevanten Beschaffungs- und/oder Absatzmärkten, insb. für Rohstoffe und Energie
- Leistungsstörungen in Beziehungen mit Geschäftspartnern (z.B. Lieferanten), die in der Ukraine oder in Russland ansässig sind oder deren Wertschöpfungskette Verbindungen zu diesen Ländern aufweist
- Eingeschränkte Verfügbarkeit eigenen Personals mit der Folge verzögerter Produktions- und Absatzprozesse oder einer Ersatzbeschaffung zu höheren Kosten.

Derartige und weitere Entwicklungen können bewirken, dass sich die Wirtschaftlichkeit bestehender schwebender Verträge für das bilanzierende Unternehmen nachteilig verändert. Ein Handelsunternehmen kann sich z.B. vertraglich zum Verkauf einer Ware an einen Kunden zu einem festen Preis verpflichtet haben, die es selbst nun aufgrund zwischenzeitlicher Preisän-

09.08.2022

derungen an den Märkten nur noch zu einem höheren Preis einkaufen kann, oder ein produzierendes Unternehmen kann wegen Schwierigkeiten in der Lieferkette vertraglich zugesagte Liefertermine gegenüber Kunden nicht einhalten und sieht sich deshalb Pönalen ausgesetzt.

In derartigen Fällen ist zunächst nach IAS 36 zu beurteilen, ob die mit diesen Verträgen in Verbindung stehenden (langfristigen) Vermögenswerte des bilanzierenden Unternehmens wertgemindert sind; ggf. sind entsprechende außerplanmäßige Abschreibungen zu erfassen (IAS 37.69).

Anschließend ist die Passivierung einer Drohverlustrückstellung zu prüfen. IAS 37 verlangt die Passivierung von Drohverlustrückstellungen, wenn ein Vertrag belastend (*onerous*) ist bzw. wird (IAS 37.66). Als belastend gilt ein Vertrag dann, wenn die unvermeidbaren Kosten zur Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen höher als der erwartete wirtschaftliche Nutzen sind. Die unvermeidbaren Kosten sind der niedrigere Betrag aus den Erfüllungskosten und etwaigen aus der Nichterfüllung resultierenden Entschädigungszahlungen oder Strafgeldern (IAS 37.68).

Diese Regelungen gelten für alle Verträge, unabhängig von ihrer Laufzeit. Besondere Relevanz dürfte die Problematik in der Praxis für längerfristige Verträge („Dauerschuldverhältnisse“) besitzen. So ist insb. an (längerfristige) Beschaffungs- oder Absatzverträge für Güter sowie an Dienstleistungsverträge zu denken. Bei Absatzverträgen sind neben der Beurteilung nach IAS 37 auch die Auswirkungen auf die Bemessung der Umsatzerlöse gemäß IFRS 15 zu beurteilen (z.B., wenn sich herausstellt, dass Vertragsstrafen vom bilanzierenden Unternehmen zu tragen sein werden).

In der besonderen Situation des Krieges ist bei der Beurteilung der Verträge nach IAS 37 zu berücksichtigen, ob darin Klauseln zu Ausnahmesituationen (z.B. Regelungen zu höherer Gewalt, sog. *force majeure*-Klauseln) enthalten sind. Falls derartige Regelungen bestehen, ist zu analysieren, wie diese Klauseln im Einzelfall auf die Rechte und Pflichten des bilanzierenden Unternehmens und damit auch auf die unvermeidbaren Kosten sowie auf den erwarteten wirtschaftlichen Nutzen aus den Verträgen wirken. Daneben sollte sich das bilanzierende Unternehmen auch damit auseinandersetzen, inwieweit vertragliche Regelungen in der aktuellen Situation im konkreten Einzelfall tatsächlich greifen bzw. durchsetzbar sind (etwa angesichts der von Regierungen angeordneten Maßnahmen, die vertraglichen Regelungen entgegenstehen können, z.B. Embargos, oder aufgrund der faktischen Umstände des Krieges, wie z.B. der Zerstörung oder der Insolvenz von Geschäftspartnern).

Nach IAS 37 sind keine Rückstellungen zu bilden für wirtschaftliche Nachteile, die für die Zukunft erwartet werden, sich aber noch nicht in gegenwärtigen Verträgen und damit Verpflichtungen niedergeschlagen haben (z.B. Verlusterwartungen aufgrund zwischenzeitlicher Preisänderungen oder anderer nachteiliger wirtschaftlicher Entwicklungen aus der künftigen Geschäftstätigkeit, IAS 37.63 ff.). Die Bildung von Drohverlustrückstellungen scheidet ebenfalls

09.08.2022

in den Fällen aus, in denen z.B. aufgrund temporärer Schließungen von (Produktions-)Standorten Personal vom bilanzierenden Unternehmen unter Lohn-/Gehaltsfortzahlung freigestellt wird und zeitweise keine Arbeitsleistungen erbringt; in diesen Fällen gilt die für Arbeitsverhältnisse übliche Ausgeglichenheitsvermutung bezüglich Leistung und Gegenleistung. In den genannten Fällen ist jedoch ggf. ein Test auf Werthaltigkeit nach IAS 36 für diejenigen Vermögenswerte durchzuführen, die i.V.m. den jeweiligen wirtschaftlichen Nachteilen stehen (IAS 36.9 und IAS 36.12).

4.6. Fremdwährungsumrechnung

Frage 4.6.1.: Welche Besonderheiten ergeben sich vor dem Hintergrund des Krieges in der Ukraine mit Blick auf Fremdwährungstransaktionen?

Der Krieg in der Ukraine und die Einführung von Sanktionen und Beschränkungen gegen Russland und Belarus haben zu einer erheblichen Volatilität des Wechselkurses des russischen Rubels, der ukrainischen Hrywnja und des belarussischen Rubels geführt. Insbesondere die Restriktionen gegen die russische Zentralbank werden voraussichtlich die Fähigkeit Russlands einschränken, den Wechselkurs des Rubels zu stabilisieren, und könnten sich auf die Fähigkeit Russlands auswirken, Rubel in andere Währungen zu tauschen.

Es stellt sich daher die Frage, welche Umrechnungskurse bei Fremdwährungsgeschäften sowohl zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes als auch im Rahmen der Folgebewertung zugrunde zu legen sind.

Eine Fremdwährungstransaktion ist erstmalig in der funktionalen Währung des bilanzierenden Unternehmens anzusetzen, indem der Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umgerechnet wird. Aus praktischen Gründen kann ein Durchschnittskurs verwendet werden, sofern dieser einen Näherungswert für den aktuellen Kurs zum Transaktionszeitpunkt darstellt. Die Verwendung eines Durchschnittskurses bei stark schwankenden Wechselkursen ist jedoch nicht sachgerecht (IAS 21.21 f.). In Anbetracht der hohen Volatilität der Wechselkurse der o.g. Währungen ist demnach kritisch zu prüfen, ob die Verwendung von Durchschnittskursen weiterhin zulässig ist.

IAS 21 schreibt für die Umrechnung bestimmter Bilanzposten die Verwendung von Stichtagskursen vor. Nach IAS 21.8 wird der Stichtagskurs einer Währung am Abschlussstichtag definiert, wobei der Kassakurs der bei sofortiger Ausführung gültige Wechselkurs ist. Bei der Bestimmung, ob es sich bei einem Kurs um einen Stichtagskurs handelt, ist zu berücksichtigen, ob die Währung am Abschlussstichtag zu einem amtlich notierten Kurs erhältlich ist und der notierte Kurs zur sofortigen Lieferung verfügbar ist. In der Praxis ist dabei eine geschäftsübliche Verzögerung hinsichtlich des Erhalts der Geldmittel vertretbar.

09.08.2022

Die Europäische Zentralbank (EZB) hat seit dem 01.03.2022 die Veröffentlichung ihres Euro-Rubel-Wechselkurses eingestellt. Unternehmen haben daher zu jedem Erstellungszeitpunkt zu prüfen, ob offiziell notierte Wechselkurse aus alternativen Quellen verfügbar sind, welche die Anforderungen des IAS 21 an einen Stichtagskurs erfüllen.

Sollte der Umtausch des russischen Rubels (bzw. der ukrainischen Hrywnja oder des belarussischen Rubels) vorübergehend zum Datum des Geschäftsvorfalles oder einem nachfolgenden Abschlussstichtag ausgesetzt sein, ist von den Unternehmen der Kurs zu verwenden, der am ersten darauffolgenden Tag gilt, an dem ein Umtausch wieder möglich ist (IAS 21.26). Das IFRS IC hatte hierzu im September 2018 im Rahmen einer Agenda-Entscheidung zur Bestimmung des Wechselkurses bei langfristig bestehenden Umtauschbeschränkungen¹⁷ (damals im Zusammenhang mit Venezuela) festgestellt, dass in einem derartigen Fall alle wesentlichen Beschränkungen des Unternehmens, Zugang zu Vermögenswerten zu erlangen oder diese zu nutzen und Verbindlichkeiten zu erfüllen, gemäß IFRS 12.20 und IFRS 12.22 anzugeben sind. Auch sollten Unternehmen den für die Umrechnung verwendeten Kurs und dessen Ableitung im Anhang erläutern sowie alle weiteren wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und Ermessensentscheidungen sowie ggf. bestehende Schätzungsunsicherheiten, die bei der Bestimmung des Umrechnungskurses getroffen wurden, in Übereinstimmung mit IAS 1.117-124 und IAS 1.125-133 angeben.

Darüber hinaus können sich durch die Volatilität der Wechselkurse Auswirkungen auf nicht monetäre Posten hinsichtlich potenzieller Wertminderungen ergeben. So sieht IAS 36.54 für die Berechnung des Nutzungswerts vor, künftige Zahlungsströme in der Währung zu schätzen, in der sie generiert werden, und mit einem für diese Währung angemessenen Zinssatz abzuzinsen. Ein Unternehmen rechnet dann den Barwert mit dem Devisenkassakurs am Tag der Berechnung des Nutzungswerts um.

Frage 4.6.2.: Was ist im Fall von ausländischen Geschäftsbetrieben und Konzernabschlüssen zu beachten?

Werden geschäftliche Tätigkeiten durch ausländische Geschäftsbetriebe ausgeübt, sind die Jahresabschlüsse dieser ausländischen Geschäftsbetriebe in die Darstellungswährung des Konzerns umzurechnen, damit sie durch Vollkonsolidierung oder Anwendung der Equity-Methode in den Abschluss des berichtenden Unternehmens einbezogen werden können. Der Prozess der Umrechnung beinhaltet, ebenso wie bei der Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen, die Bestimmung geeigneter Wechselkurse, die für die Umrechnung der GuV- und Bilanzposten des ausländischen Geschäftsbetriebs zu verwenden sind, sowie die Erfassung finanzieller Auswirkungen von Wechselkursänderungen im Abschluss des berichtenden Unternehmens.

¹⁷ Vgl. *IFRS IC*, IFRIC Update, Agenda-Entscheidung „Determination of the exchange rate when there is a long-term lack of exchangeability“, September 2018.

09.08.2022

Gemäß IAS 21.39 ist der Abschluss eines ausländischen Geschäftsbetriebs, dessen funktionale Währung nicht mit der Berichtswährung des Mutterunternehmens übereinstimmt (und nicht die Währung eines Hochinflationlandes ist), für Konzernzwecke

- mit dem Kassakurs im Erstellungszeitpunkt (Vermögenswerte und Schulden) bzw.
- mit dem im Zeitpunkt der jeweiligen Geschäftsvorfälle gültigen Wechselkurse bzw. vereinfachungshalber ggf. mit einem Durchschnittskurs (Erträge und Aufwendungen)

in die Berichtswährung des Mutterunternehmens umzurechnen.

Für die Umrechnung des Nettovermögens eines ausländischen Geschäftsbetriebs verwenden Mutterunternehmen i.d.R. den Kurs, der gelten würde, wenn Dividenden aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb zum Abschlussstichtag an die Muttergesellschaft überwiesen würden. Dies ist sachgerecht, weil dieser Kurs i.d.R. gelten würde, wenn Mittel aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb zum Abschlussstichtag an das Mutterunternehmen überwiesen würden. Die ggf. eingeschränkte Möglichkeit, in Rubel oder Hrywnja umzutauschen, kann sich allerdings auf den zu verwendenden Wechselkurs auswirken.

Bei der Bestimmung geeigneter Kurse ist, ebenso wie bei der unterjährigen Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften, zu prüfen, ob die zur Verfügung stehenden Kurse die Anforderungen des IAS 21 erfüllen. Unternehmen sollten den für die Umrechnung verwendeten Kurs offenlegen und die Auswirkungen des entsprechenden Kurses im Anhang erläutern.

4.7. Darstellung und Anhangangaben

Frage 4.7.1.: Der Krieg in der Ukraine als ein unvorhersehbares exogenes Ereignis wird regelmäßig dazu führen, dass die ursprünglichen Prognosen zur wirtschaftlichen Entwicklung bei vielen Unternehmen nicht erreicht werden. Wie können die Effekte den Umständen und ihrer Bedeutung im Einzelfall angemessen im IFRS-Abschluss dargestellt werden?

Auch in einer solchen Ausnahmesituation sind die allgemeinen Regelungen des IAS 1 zur Darstellung des Abschlusses zu beachten. Dies gilt im Besonderen auch für ggf. geplante „Sonderausweise“ o.ä.

Qualitative und quantitative Informationen über signifikante Effekte der Kriegsgeschehnisse sowie die Methoden zu deren Bestimmung sollten ein klares und unverzerrtes Bild der betroffenen Bereiche vermitteln. Die Angaben können als Teil der Erläuterungen zu den im Periodenergebnis (*profit or loss*) dargestellten und ausgewiesenen Beträgen in einer separaten Angabe (*single note*) im Anhang des Abschlusses gemacht werden oder es können, falls die Auswirkungen an mehreren Stellen des Anhangs erläutert werden, klare und eindeutige Querweise zwischen den relevanten Abschnitten innerhalb des Anhangs vorgenommen werden.

09.08.2022

Frage 4.7.2.: Welche Anhangangaben sind speziell mit Blick auf den Krieg in der Ukraine in einem IFRS-Konzernabschluss mit Stichtagen nach dem 23.02.2022 in Erwägung zu ziehen?

Neben den Anhangangaben zu den oben beschriebenen Sachverhalten können die folgenden Anhangangaben in Abhängigkeit der unternehmensspezifischen Betroffenheit im Kontext des Krieges in der Ukraine eine besondere Bedeutung erlangen und sind daher kritisch zu würdigen:

Allgemeine Angaben nach IAS 1

- Going Concern
 - Erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (IAS 1.25)
 - Close call-Entscheidungen, dass keine erheblichen Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorliegen (IAS 1.122)
- (Andere) Ermessensentscheidungen, die die Beträge im Abschluss am signifikantesten beeinflusst haben (IAS 1.122), z.B.
 - Konsolidierungssachverhalte,
 - Beurteilung der Neueinschätzung von Verlängerungsoptionen in Leasingverhältnissen,
 - Beurteilung, welcher Stufe der Bewertungshierarchie der Fair Value eines Vermögenswerts / einer Schuld zuzuordnen ist
- Annahmen und Angaben zu wesentlichen Schätzunsicherheiten (d.h. solche mit einem beträchtlichen Risiko, dass innerhalb des nächsten Geschäftsjahres eine wesentliche Anpassung der Buchwerte der Vermögenswerte oder Schulden erforderlich wird). Dazu gehören insb. die Art und die Buchwerte der betroffenen Vermögenswerte und Schulden am Abschlussstichtag (IAS 1.125)
- Angaben zu wesentlichen Ertrags- oder Aufwandsposten (Art und Betrag) (IAS 1.97).

Segmentberichterstattung nach IFRS 8

- Unternehmensweite Angaben bzw. Informationen über geografische Gebiete (IFRS 8.33):
 - Umsatzerlöse, die von externen Kunden erwirtschaftet wurden, getrennt nach Umsatzerlösen von Kunden aus dem Herkunftsland des bilanzierenden Unternehmens und aus Drittländern. Sofern die Umsatzerlöse mit einem Drittland wesentlich sind, ist eine gesonderte Angabe erforderlich.

09.08.2022

- Langfristige Vermögenswerte, die (i) im Herkunftsland des bilanzierenden Unternehmens und (ii) in Drittländern belegen sind. Sofern die Vermögenswerte in einem Drittland wesentlich sind, ist eine gesonderte Angabe erforderlich.

Wesentlichkeit/Signifikanz in diesem Zusammenhang ist in IFRS 8 nicht definiert. Unabhängig vom Schwellenwert laut unternehmensspezifischer Rechnungslegungsmethode (bzw. (Konzern-)Bilanzierungsrichtlinie) ist es im Kontext des Krieges in der Ukraine zu empfehlen, auch geringere Werte freiwillig zu berichten. Solche freiwilligen Informationen könnten vor dem Hintergrund, dass die unmittelbar betroffenen Länder (Russland, Belarus, Ukraine) möglicherweise insgesamt statt nur einzeln betroffen sind, von Bedeutung sein.

- Angaben zu Großkunden mit mehr als 10 % der Gesamtumsatzerlöse. Zu einem Großkunden zählen dabei auch dessen Konzerngesellschaften, soweit dem berichtenden Unternehmen bekannt (IFRS 8.34).

Sonstige Angaben

- Angaben zu Zuwendungen der öffentlichen Hand (vgl. IAS 20.39)
- Qualitative und quantitative Angaben zu Ausfall-, Liquiditäts-, und Marktrisiken von Finanzinstrumenten. Im Zweifel sind diese Angaben gesondert zu den betroffenen Ländern zu machen (vgl. IFRS 7.31-42)
- Sensitivitätsangaben zu wiederkehrenden Ermittlungen von Fair Values der Stufe 3 (vgl. IFRS 13.93(h))
- Angaben zu Planvermögenswerten. Eine Darstellung ist möglicherweise mit erhöhter Disaggregation als üblich sachgerecht vorzunehmen (d.h. auf Ebene der betroffenen Länder, vgl. IAS 19.138 i.V.m. IAS 19.136(a))
- Angaben zu weiteren Ereignissen nach dem Stichtag (vgl. IAS 10.21)

Frage 4.7.3.: Welche Anhangangaben sind in einem verkürzten Zwischenabschluss nach IAS 34 zu würdigen?

Anhangangaben in einem verkürzten Zwischenabschluss sind auf „erhebliche Ereignisse und Geschäftsvorfälle“ i.S. des IAS 34.15-15C sowie auf „weitere Angaben“, die in IAS 34.16A explizit aufgeführt werden, begrenzt.

Gemäß den Angabepflichten nach IAS 34.15-15C ist über solche Ereignisse und Geschäftsvorfälle zu berichten, die erheblich sind für das Verständnis der Veränderungen, die seit dem Ende des letzten Geschäftsjahres hinsichtlich der VFE-Lage des bilanzierenden Unternehmens eingetreten sind. Die Liste der Beispiele in IAS 34.15B(a)-(m) ist nicht abschließend. Im Kontext des Krieges in der Ukraine könnten insb. Wertminderungen auf nicht-finanzielle und finanzielle Vermögenswerte, Kreditausfälle, Veränderungen im Unternehmensumfeld sowie

09.08.2022

Änderungen bei der Einstufung finanzieller Vermögenswerte einschlägig sein. Daher ist zu empfehlen, sich an den Angaben zu orientieren, die auch in einem Abschluss zum Geschäftsjahresende zu machen sind (siehe dazu Frage 4.7.2.).

Von den aufgelisteten Angaben nach IAS 34.16A kommen insb. folgende in Betracht:

- Art und Umfang von Sachverhalten, die aufgrund ihrer Art ungewöhnlich sind (IAS 34.16A(c))
- Art und Umfang von Änderungen bei Schätzungen (IAS 34.16A(d))
- Angaben zu Änderungen des Konsolidierungskreises (IAS 34.16A(i))
- Sensitivitätsangaben zu wiederkehrenden Ermittlungen von Fair Values der Stufe 3 von Finanzinstrumenten (IAS 34.16A(j) i.V.m. IFRS 13.93(h))
- Ereignisse nach dem Stichtag des Zwischenabschlusses (IAS 34.16A(h)).

09.08.2022

5. Auswirkungen auf die Abschlussprüfung

5.1. Auswirkungen auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung

Frage 5.1.1.: Besteht im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegereignissen ein erhöhtes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen in der Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021?

In einigen Fällen ja. Die Auswirkungen des Ukraine-Krieges können sowohl das Risiko von wesentlichen unbeabsichtigten falschen Darstellungen (Irrtümer) als auch von beabsichtigten falschen Darstellungen (dolose Handlungen) erhöhen. Der Abschlussprüfer hat die Faktoren für ein möglicherweise erhöhtes Risiko im Rahmen seiner Risikobeurteilung zu würdigen. Grundlage für diese Würdigung ist die Erlangung eines Verständnisses von dem zu prüfenden Unternehmen, seinem rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeld und dem Internen Kontrollsystem (zu Beispielen für die im Zusammenhang mit den Kriegereignissen relevanten Aspekte der Verständniserlangung vgl. Frage 5.1.2.).

Ein erhöhtes Risiko von unbeabsichtigten falschen Darstellungen in der Rechnungslegung zum Stichtag 31.12.2021 kann insb. den Nachtragsbericht im Anhang (vgl. Fragen 2.2. bis 2.4.) sowie den Prognose- und Risikobericht innerhalb des Lageberichts (Frage 2.6.) betreffen. Es kann z.B. gegeben sein, wenn potenziell zu berücksichtigende Ereignisse kurz vor dem geplanten Datum des Bestätigungsvermerks eintreten und das Management bei der Feststellung und Verarbeitung der Ereignisse im Abschluss und im Lagebericht hohem Zeitdruck ausgesetzt ist.

Darüber hinaus kann das Risiko von unbeabsichtigten falschen Darstellungen im Prognose- und Risikobericht des Lageberichts erhöht sein, wenn infolge der Kriegereignisse die Prognoseunsicherheit aus Sicht des geprüften Unternehmens wesentlich angestiegen ist (vgl. *IDW PS 350 n.F.*, Tz. 43 f.). Die Prognoseunsicherheit kann bspw. in folgenden Fällen erhöht sein (vgl. auch die in Frage 5.1.2. aufgeführten Aspekte der Verständniserlangung):

- In die Lieferketten (Beschaffungsseite) sind Unternehmen mit Sitz und/oder Tätigkeitsschwerpunkt im Kriegsgebiet eingebunden.
- In die Lieferketten (Beschaffungsseite) sind Unternehmen eingebunden, die Sanktionen, z.B. der Europäischen Union oder der USA, unterliegen.
- Wesentliche Absatzmärkte liegen im Kriegsgebiet.
- Wesentliche Absatzmärkte sind aufgrund von Sanktionen gegen bisherige Geschäftspartner nicht mehr wie gehabt erreichbar oder das Unternehmen zieht sich freiwillig aus diesen Märkten zurück.
- Die voraussichtliche Entwicklung der prognostizierten finanziellen Leistungsindikatoren hängt wesentlich von der Entwicklung der Kapitalmärkte ab.

09.08.2022

- Das Unternehmen hat hohe Investitionen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus getätigt und/oder hat hohe Forderungsbestände gegenüber von dem Ukraine-Krieg unmittelbar oder mittelbar betroffenen Geschäftspartnern.
- Das Unternehmen betreibt eine energieintensive Produktion und wird voraussichtlich durch infolge der Kriegsereignisse steigende Energiepreise stark beeinträchtigt.
- Es handelt sich um ein Unternehmen der Strom- und Gasversorgung, das durch die steigenden Kosten für Sicherheitsleistungen im Handel sowie das Wiederbeschaffungsrisiko bei einem Ausfall von Vertragspartnern beeinträchtigt wird.
- Das Unternehmen ist in einer Branche tätig, die von einem sich infolge des Krieges abschwächenden Investitions- und Konsumklima stark betroffen sein wird.

Die Prüfungshandlungen zur Risikoidentifizierung und -beurteilung des Abschlussprüfers umfassen auch die Identifikation etwaiger Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 15 und A5). Die Auswirkungen der Kriegsereignisse können zu solchen Ereignissen oder Gegebenheiten führen (zur Einschätzung und Beurteilung der Going-Concern-Prämisse vgl. Frage 2.5. bzw. Abschn. 5.3.).

Das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen kann insb. erhöht sein, wenn das Unternehmen aufgrund der Kriegsereignisse einen Nachfrageeinbruch befürchtet und das Management bspw. hohem Druck ausgesetzt ist, bestimmte finanzielle Ziele künftig dennoch zu erreichen, oder Anreize bestehen, die finanziellen Ziele für das zu prüfende Geschäftsjahr zu maximieren.

Frage 5.1.2.: Welche Auswirkungen haben die Kriegsereignisse auf die Risikoidentifizierung und -beurteilung bei der Prüfung der Rechnungslegung für Stichtage nach dem Kriegsausbruch?

Der Abschlussprüfer hat im Rahmen seiner Tätigkeiten zur Identifizierung und Beurteilung von Risiken wesentlicher falscher Darstellungen in der Rechnungslegung ein Verständnis von dem zu prüfenden Unternehmen, seinem rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeld und dem Internen Kontrollsystem zu erlangen (vgl. *IDW PS 261 n.F.*, Tz. 13 ff.; ISA [DE] 315 (Revised), Tz. 11 ff.). Im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen können u.a. folgende Aspekte bei der Erlangung dieses Verständnisses von Bedeutung sein (vgl. auch die in Frage 5.1.1. genannten Fälle einer ggf. erhöhten Prognoseunsicherheit):

- Auswirkungen des Krieges auf die Stabilität von Lieferketten und die Preise für zu beschaffende Rohstoffe, Vorprodukte und Dienstleistungen
- Auswirkungen des Krieges auf das Investitionsverhalten und die Möglichkeit sowie Absicht, auf den Absatzmärkten in Russland und Belarus weiterhin tätig zu sein

09.08.2022

- Vorhandensein, Art und Ausmaß von Beschränkungen der Beherrschungsrechte in Bezug auf Tochterunternehmen mit Sitz in Russland oder Belarus (vgl. auch Abschn. 3.1. und 4.1.)
- Risiken durch mögliche Zwangsverwaltung und anschließende Enteignung von russischen Beteiligungsunternehmen
- bereits durchgeführte oder geplante Desinvestitionen und Entflechtungen von Konzernstrukturen
- Art und Umfang von Vermögensgegenständen, bei deren Bewertung eine erhöhte Prognoseunsicherheit zu berücksichtigen ist, bspw. im Falle der Bewertung mit einem Ertragswert- oder Discounted Cashflow-Verfahren
- Auswirkungen der als Reaktion auf den Angriffskrieg verhängten Sanktionen gegen Russland und Belarus bzw. gegen bestimmte Personen sowie möglicher Gegenreaktionen auf das Unternehmen und dessen Geschäftspartner (vgl. auch Kap. 0)
- Berücksichtigung des jeweils aktuellen Sanktionsrahmens im rechnungslegungsbezogenen Internen Kontrollsystem des Unternehmens, bspw. hinsichtlich der Auswirkungen auf die Bilanzierung schwebender Absatz- und Beschaffungsgeschäfte (vgl. auch Fragen 3.4.1. und 4.5.1.)
- Vorhandensein, Art und Ausmaß etwaiger Verfügungsbeschränkungen in Bezug auf liquide Mittel von in Russland ansässigen Tochterunternehmen aufgrund von russischen Gegenmaßnahmen zur Verhinderung des Kapitalabflusses (vgl. auch Abschn. 3.3. und 4.4.)
- Auswirkungen der Möglichkeit für russische Personen und Unternehmen, geistiges Eigentum, wie bspw. Patente von Patentinhabern u.a. aus der EU, ohne deren Zustimmung und ohne Zahlung eines Entgelts zu nutzen
- Art und Umfang von Forderungen gegen russische Personen oder Unternehmen, einschließlich solcher, zu deren Begleichung es einer Genehmigung von russischen Behörden bedarf
- Ausmaß, in dem das Unternehmen erhöhten Risiken eines Cyberangriffs ausgesetzt ist, durch den rechnungslegungsrelevante IT-Systeme betroffen sein können, und diesbezüglich getroffene Vorkehrungen des Managements.

Die vorgenannten Aspekte können insb. die Komplexität der Abschlussaufstellung und das Ausmaß der Subjektivität bei Ansatz und Bewertung von Abschlussposten sowie bei den Darstellungen im Anhang und Lagebericht erhöhen. Komplexität und Subjektivität können die Anfälligkeit der Rechnungslegung für unbeabsichtigte falsche Darstellungen erhöhen. Auch die

09.08.2022

mit dem Kriegsgeschehen verbundene Dynamik der Änderung des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfelds (z.B. Ausweitung von EU-Sanktionen sowie von Gegenmaßnahmen von russischer Seite) können die Fehleranfälligkeit erhöhen.

Das Risiko wesentlicher falscher Darstellungen aufgrund von dolosen Handlungen kann aufgrund der Kriegseignisse ebenfalls erhöht sein (zu den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung vgl. *IDW PS 210*, Tz. 22 ff.; *ISA [DE] 240*, Tz. 17 ff.), bspw. in folgenden Fällen:

- Das Unternehmen muss aufgrund von Problemen in der Lieferkette die Produktion herunterfahren oder erleidet einen Umsatzeinbruch infolge des Rückzugs aus Märkten in Russland und Belarus und auf das Management wird hoher Druck ausgeübt, bestimmte finanzielle Ziele dennoch zu erreichen. Dies kann bspw. zu einem erhöhten Risiko zu früher Umsatzrealisierung oder der Erfassung fiktiver Umsatzerlöse sowie der Unterlassung von erforderlichen Wertberichtigungen führen.
- Das Unternehmen ist von den Kriegseignissen derzeit noch nicht in wesentlichem Umfang betroffen. Es wird aber erwartet, dass ein sich möglicherweise abschwächendes Investitions- und Konsumklima künftig starke Auswirkungen auf das Unternehmen haben könnten. Vor diesem Hintergrund bestehen Anreize für das Management, stille Reserven zu legen, indem bspw. Aufwand entgegen dem Prinzip der periodengerechten Erfassung buchhalterisch vorgezogen wird oder Umsätze in das nächste Geschäftsjahr „verschoben“ werden, Rückstellungen überbewertet oder Vorräte unterbewertet werden (vgl. auch Frage 5.1.1. zur Prüfung der Rechnungslegung für Stichtage vor Kriegsausbruch).

Die Prüfungshandlungen zur Risikoidentifizierung und -beurteilung des Abschlussprüfers umfassen auch die Identifikation etwaiger Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 15 und A5). Die Auswirkungen der Kriegseignisse können zu solchen Ereignissen oder Gegebenheiten führen (zur Einschätzung und Beurteilung der Going-Concern-Prämisse vgl. Frage 2.5. bzw. Abschn. 5.3.).

5.2. Feststellung relevanter Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

Frage 5.2.1.: Die Entwicklung des Kriegsgeschehens sowie der Reaktionen hierauf in Form von Sanktionen und anderen Maßnahmen kann dazu führen, dass für den Nachtragsbericht oder die Berichterstattung im Lagebericht relevante Ereignisse (ggf. kurz) vor dem geplanten Datum des Bestätigungsvermerks eintreten. Wie kann der Abschlussprüfer in dieser Situation reagieren, um zu beurteilen, ob die Ereignisse angemessen im Abschluss und ggf. Lagebericht verarbeitet sind?

09.08.2022

Der Abschlussprüfer hat die Auswirkungen von Ereignissen nach dem Abschlussstichtag auf die Rechnungslegung sowie auf die Berichterstattung im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk zu würdigen. Durch geeignete Prüfungshandlungen sind ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen, um Ereignisse zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks, die sich auf die Rechnungslegung auswirken können, festzustellen (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 11; ISA [DE] 560, Tz. 6). Zu den potenziellen Auswirkungen auf die Rechnungslegung gehören z.B. notwendige Angaben im Nachtragsbericht aufgrund von wertbegründenden Ereignissen sowie damit zusammenhängende Ergänzungen bzw. Anpassungen des Risiko- bzw. Prognoseberichts im Lagebericht (zur Einordnung der Kriegsausbruchs als wertbegründend vgl. Frage 2.1.), ebenso die Notwendigkeit angemessener Angaben für den Fall des Vorliegens einer wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (vgl. Frage 2.5.). Gleichzeitig ist sicherzustellen, dass nach dem Abschlussstichtag eingetretene wertbegründende Ereignisse in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht berücksichtigt werden, mit Ausnahme einer notwendigen Abkehr von der Going-Concern-Prämisse (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 9 und 11).

Zur Feststellung von Ereignissen zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks gehören u.a. folgende Prüfungshandlungen (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 13 f.; ISA [DE] 560, Tz. 7, A7 ff.):

- Erzielung eines Verständnisses von den Maßnahmen, die das Management getroffen hat, um eine vollständige Erfassung der für den Jahresabschluss und Lagebericht relevanten Auswirkungen des Ukraine-Krieges zu gewährleisten
- kritisches Lesen von Protokollen über seit Beginn des Kriegsgeschehens ggf. bereits stattgefundene Gesellschafterversammlungen und Vorstands-/Geschäftsführungssitzungen
- kritisches Lesen von unternehmensinternen Ad-hoc-Berichten o.ä. zu den Auswirkungen des Kriegsgeschehens auf das Unternehmen
- Befragung des Managements und ggf. der für die Überwachung Verantwortlichen nach den Auswirkungen der Kriegseignisse auf das Unternehmen, z.B. im Hinblick auf Lieferanten, Absatzmärkte oder Investitionen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus sowie im Hinblick auf die Abhängigkeiten von der Entwicklung der Kapital- und Energiemärkte.

Im Fall von Konzernabschlussprüfungen muss der Konzernabschlussprüfer sicherstellen, dass auch in den Teilbereichen, deren „Reporting Packages“ einer Prüfung unterzogen werden, die relevanten Ereignisse nach dem Abschlussstichtag im Zusammenhang mit dem Ukraine-Krieg im Rahmen des „subsequent events reporting“ festgestellt und gewürdigt werden (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 17; *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 35, zum Fall der prüferischen Durchsicht des Reporting Packages eines Teilbereichs vgl. Tz. 36; entsprechend ISA [DE] 600, Tz. 38 f.).

09.08.2022

Zu diesem Zweck kann es auch hilfreich sein, dass der Konzernabschlussprüfer die Prüfungsanweisungen für Teilbereichsprüfer entsprechend ergänzt.

Ergeben sich aufgrund der durchzuführenden Prüfungshandlungen Auswirkungen auf den zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung, bspw. wenn kurz vor den geplanten Berichtsterminen neue Ereignisse eintreten, hat der Abschlussprüfer hierüber mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren (vgl. Frage 5.9.1.).

5.3. Beurteilung von zukunftsbezogenen Sachverhalten einschließlich der Going-Concern-Prämisse sowie von prognostischen Angaben

Frage 5.3.1.: Ist ein Prüfungshemmnis anzunehmen, wenn zukunftsbezogene Sachverhalte im Abschluss oder prognostische Angaben im Lagebericht infolge der aktuellen Kriegereignisse einer außergewöhnlich hohen Unsicherheit unterliegen?

Die Modifizierung des Bestätigungsvermerks aufgrund eines Prüfungshemmnisses kommt nur in Betracht, wenn der Abschlussprüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten nicht in der Lage ist, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Rechnungslegungsinformationen des geprüften Unternehmens zu erlangen. Die den zukunftsbezogenen Sachverhalten im Abschluss (z.B. Liquiditätsprognose für Zwecke der Beurteilung der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit, Prognose zukünftiger Überschüsse für Zwecke der Bewertung von Vermögensgegenständen mit dem Ertragswert- oder Discounted Cashflow-Verfahren) sowie den prognostischen Angaben im Lagebericht aufgrund der dynamischen Entwicklung und unklaren Folgen der Kriegereignisse innewohnenden erheblichen Unsicherheiten allein begründen nicht das Vorliegen eines Prüfungshemmnisses. Ein Prüfungshemmnis in Bezug auf die Beurteilung von Rechnungslegungsinformationen, denen zukunftsbezogene Sachverhalte zugrunde liegen, oder in Bezug auf prognostische Angaben im Lagebericht kann z.B. vorliegen, wenn der Abschlussprüfer keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise für Zwecke der Beurteilung der zugrunde liegenden Annahmen der gesetzlichen Vertreter erlangt (vgl. Frage 5.3.2.).

Frage 5.3.2.: Wie können die von den gesetzlichen Vertretern getroffenen Annahmen durch den Abschlussprüfer beurteilt werden?

Eine Prognose beinhaltet die Annahmen der gesetzlichen Vertreter zum Eintritt künftiger Ereignisse (z.B. zu den (welt-)wirtschaftlichen Folgen des Krieges und der verhängten Sanktionen für Lieferketten, Zinsentwicklung und Inflation) sowie zu den von den gesetzlichen Vertretern beabsichtigten Handlungen (z.B. hinsichtlich der Anpassung von Lieferketten und den Gegenmaßnahmen zu erwarteten Preissteigerungen für Energiebezug).

Die Annahmen der gesetzlichen Vertreter müssen ausreichend begründet sein. Der Abschlussprüfer wird diese daher regelmäßig dahingehend würdigen, ob sie auf aktuellen Infor-

09.08.2022

mationen aufsetzen, ob sie konsistent sind mit den für andere Zwecke (z.B. infolge der aktuellen Kriegsereignisse aktualisierten Budgetplanungen) unternehmensintern getroffenen Annahmen und ob sie mit zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses und des Lageberichts (Datum des Bestätigungsvermerks) bereits verfügbaren externen Prognosen zur gesamtwirtschaftlichen Entwicklung unter Berücksichtigung der Kriegsereignisse in Einklang zu bringen sind (z.B. mit der am 30.03.2022 veröffentlichten aktualisierten Konjunkturprognose für die Jahre 2022 und 2023 des Sachverständigenrats zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung). Darüber hinaus wird zu würdigen sein, ob bei bereits eingeleiteten ersten Maßnahmen des Managements das tatsächliche Handeln nicht im Widerspruch zu den getroffenen Annahmen steht. Das Prüfungsurteil des Abschlussprüfers beinhaltet dagegen keine Aussage dazu, ob die den prognostischen Angaben oder den Rechnungslegungsinformationen mit Zukunftsbezug zugrunde liegenden Erwartungen eintreffen werden.

Frage 5.3.3.: Aufgrund der hohen Unsicherheit bzgl. der Auswirkungen der Kriegsereignisse auf die Branche des geprüften Unternehmens wollen die gesetzlichen Vertreter auf eine handelsrechtliche Fortführungsprognose verzichten, da sie nicht der Auffassung sind, die Wahrscheinlichkeiten für denkbare künftige Szenarien halbwegs sicher einschätzen zu können. Wie geht der Abschlussprüfer damit um?

Die Einschätzung der gesetzlichen Vertreter über die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit ist Voraussetzung für die Aufstellung eines HGB-Abschlusses und berührt Fragen des Ansatzes, der Bewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB), des Ausweises und/oder der Erläuterungen zum Abschluss (vgl. *IDW RS HFA 17*). Damit ist es auch bei Aufstellung sämtlicher HGB-Abschlüsse letztendlich erforderlich, dass die gesetzlichen Vertreter eine Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vornehmen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 5). Nach IAS 1.25 f. wird diese Einschätzung explizit verlangt.

Die Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit umfasst immer eine Ermessensentscheidung der gesetzlichen Vertreter zu einem bestimmten Zeitpunkt über die ihrem Wesen nach unsicheren künftigen Auswirkungen von Ereignissen oder Gegebenheiten (so auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 8; zum Prognosehorizont vgl. entsprechend Frage 3.4.11. des Fachlichen Hinweises des IDW zu den Auswirkungen des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 5. Update von April 2021 (abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus>)). Die Kriegsereignisse haben die Unsicherheiten in vielen Fällen erhöht. Diesen kann durch Szenario-Analysen begegnet werden (vgl. Frage 2.5.). Einen Verzicht auf eine Einschätzung zur Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit rechtfertigen diese Unsicherheiten nicht.

Darüber hinaus kommt einer detaillierten Analyse der gesetzlichen Vertreter als Grundlage für die Einschätzung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zumindest bei Unternehmen, die stark von dem Krieg betroffen sind, z.B. weil wesentliche Investitionen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus getätigt wurden, eine gesteigerte Bedeutung zu.

09.08.2022

Wenn die gesetzlichen Vertreter nicht bereit sind, nach entsprechender Aufforderung durch den Abschlussprüfer ihre Einschätzung der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit vorzunehmen, hat der Abschlussprüfer die Auswirkungen auf seinen Bestätigungsvermerk abzuwägen (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 33).

5.4. Besonderheiten bei der Durchführung von Konzernabschlussprüfungen

Frage 5.4.1.: Welche Probleme können sich im Rahmen von Konzernabschlussprüfungen bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen ergeben, wenn Tochterunternehmen mit Sitz in der Ukraine oder in Russland bzw. Belarus vorhanden sind, und wie kann der Konzernabschlussprüfer hierauf reagieren?

Die konkreten Auswirkungen auf die Konzernabschlussprüfung hängen stark von den jeweiligen Umständen ab. Probleme bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen können sich z.B. ergeben, wenn

- der Zugang zu den Betriebsstätten eines Tochterunternehmens für den Teilbereichsprüfer oder das Konzernprüfungsteam erschwert oder unmöglich ist,
- Mitarbeiter des Rechnungswesens des Teilbereichs gar nicht mehr oder nicht mehr in ausreichendem Umfang verfügbar sind, um Auskünfte zu erteilen und Auswertungen aus dem IT-System zu generieren, oder
- vorgesehene Teilbereichsprüfer nicht mehr verfügbar sind oder diese keine ausreichenden personellen oder sonstigen Ressourcen mehr zur Verfügung haben.

Falls die Probleme im Rechnungswesen des Teilbereichs begründet sind, ist zunächst zu berücksichtigen, ob das Mutterunternehmen ggf. die für die Aufstellung des Konzernabschlusses erforderlichen Informationen nicht ohne unverhältnismäßig hohe Kosten oder unangemessene Verzögerungen erhalten kann. In diesem Fall kommt aus Sicht eines Mutterunternehmens, das einen HGB-Konzernabschluss aufstellt, der Verzicht auf die Konsolidierung des entsprechenden Tochterunternehmens im Konzernabschluss in Betracht (vgl. Frage 3.1.2.).

In allen anderen Fällen muss der Konzernabschlussprüfer im Rahmen der Prüfungsplanung festlegen, wie mit etwaigen o.g. Problemen bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen umzugehen ist. Zum Teil kann diesen Problemen eventuell begegnet werden, indem von dem Teilbereichsprüfer oder dem Konzernprüfungsteam Fernprüfungshandlungen durchgeführt werden (vgl. im Einzelnen zu den Möglichkeiten und Grenzen von Fernprüfungshandlungen den Fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 5. Update von April 2021, insb. Frage 3.3.1. und Anlage 1 (abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus>)). Grundsätzlich kommt auch die zeitliche Verschiebung von Prüfungshandlungen in Betracht, wenn eine berechnete Erwartung besteht, dass die Zugangs- und Ressourcenprobleme in vertretbarer Zeit gelöst sein werden.

09.08.2022

Darüber hinaus – ggf. auch zusätzlich zur Durchführung von Fernprüfungshandlungen – kann das Konzernprüfungsteam abwägen, ob eine Änderung der geplanten Prüfungshandlungen in Bezug auf die Finanzinformationen eines Teilbereichs möglich ist, z.B. die Durchführung von aussagebezogenen Prüfungshandlungen (ggf. remote) anstelle der Durchführung von Kontrolltests, auf die sich das Konzernprüfungsteam ursprünglich zu stützen beabsichtigte. Sind Teilbereichsprüfer nicht mehr im notwendigen Maße verfügbar, muss das Konzernprüfungsteam seine eigene Einbindung in die Risikobeurteilung und die Durchführung von Prüfungshandlungen zu den Finanzinformationen des Teilbereichs neu abwägen (vgl. *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 28 f.; vgl. auch Frage 5.4.2.).

Die Notwendigkeit zur Änderung des Prüfungsverfahrens kann sich auch bei der Einholung von Bestätigungen Dritter (externen Bestätigungen) als Nachweis für bestimmte im „Reporting Package“ abgebildete Sachverhalte ergeben. So kann es unmöglich sein, Bankbestätigungen von bestimmten in Russland ansässigen Banken einzuholen, oder die Verlässlichkeit der Bestätigungen ist infrage zu stellen. Das Konzernprüfungsteam muss in diesen Fällen auf der Grundlage seines Verständnisses des Teilbereichs und des Teilbereichsprüfers entscheiden, ob es unter Berücksichtigung der Risikobeurteilung für den Konzernabschluss notwendig ist, alternative Prüfungshandlungen durchzuführen (vgl. *IDW PS 302 n.F.*, Tz. 24; ISA [DE] 330, Tz. 19, 27). Wird dies als notwendig angesehen, sind dem Teilbereichsprüfer entsprechende Vorgaben zu machen oder das Konzernprüfungsteam hat die entsprechenden Prüfungshandlungen selbst vorzunehmen.

Kann der Konzernabschlussprüfer für wesentliche Darstellungen in den Finanzinformationen eines in der Ukraine, Russland oder Belarus ansässigen Tochterunternehmens keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erlangen, muss er die Auswirkungen auf die Prüfungsurteile zum Konzernabschluss und Konzernlagebericht beurteilen (vgl. *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 42; ISA [DE] 600, Tz. 44).

Frage 5.4.2.: Was ist aus Sicht des Konzernabschlussprüfers zu berücksichtigen, wenn ein in Russland oder Belarus ansässiger Teilbereichsprüfer kein Mitglied des Netzwerks des Konzernabschlussprüfers mehr ist?

Das Ausscheiden aus dem Netzwerk hat regelmäßig u.a. zur Folge, dass der Teilbereichsprüfer nicht mehr auf fachliche und technologische Ressourcen des Netzwerks zurückgreifen kann, nicht mehr in netzwerkweite Qualitätssicherungsmaßnahmen eingebunden ist und den Qualitätssicherungsregeln des Netzwerks nicht mehr unterliegt sowie nicht mehr davon ausgegangen werden kann, dass der Teilbereichsprüfer die gleiche Prüfungsmethodologie anwendet wie der Konzernabschlussprüfer. Der Umfang der Prüfungshandlungen zur notwendigen Gewinnung eines Verständnisses von dem Teilbereichsprüfer wird sich infolgedessen regelmäßig erhöhen (vgl. *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 16 und A17; ISA [DE] 600, Tz. 19 und A33 f.). Dies betrifft z.B. folgende Aspekte:

09.08.2022

- ob von dem Teilbereichsprüfer die für die Konzernabschlussprüfung maßgeblichen Berufspflichten – insb. zur Unabhängigkeit und Unparteilichkeit – beachten werden
- ob der Teilbereichsprüfer über ausreichende fachliche Kompetenzen verfügt
- ob das Konzernprüfungsteam in dem nach *IDW PS 320 n.F.* bzw. ISA [DE] 600 erforderlichen Umfang in die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers eingebunden werden kann.

Aufgrund der aktuellen politischen Situation in Russland und Belarus können Bedenken bestehen, ob Teilbereichsprüfer unter unangemessenem Druck stehen und infolgedessen ihre Unabhängigkeit und Objektivität gefährdet ist. Fraglich kann auch sein, ob Teilbereichsprüfer kurze Zeit nach dem Ausscheiden aus einem Prüfernnetzwerk bereits über anderweitige personelle, fachliche und technologische Ressourcen sowie ein Qualitätsmanagement verfügen, um die Abschlussprüfung weiterhin kompetent durchzuführen. Es wird daher regelmäßig nicht ausreichen, schriftliche Bestätigungen vom Teilbereichsprüfer einzuholen, sondern es werden weitere Prüfungshandlungen erforderlich sein (vgl. *IDW PS 320 n.F.*, Tz. A22; ISA [DE] 600, Tz. A35).

Das Konzernprüfungsteam darf die Arbeit der betreffenden Teilbereichsprüfer grundsätzlich nicht nutzen bzw. die betreffenden Teilbereichsprüfer nicht zu Tätigkeiten in Bezug auf Teilbereiche auffordern, wenn schwerwiegende Bedenken hinsichtlich der o.g. Aspekte verbleiben. In diesem Fall muss das Konzernprüfungsteam ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu den Rechnungslegungsinformationen der Teilbereiche erlangen, ohne auf die Arbeit der betreffenden Teilbereichsprüfer zurückzugreifen (vgl. *IDW PS 320 n.F.*, Tz. 7; ISA [DE] 600, Tz. 20). Dies gilt insb. bei Bedenken gegen die Unabhängigkeit. Die Tatsache, dass ein Teilbereichsprüfer nicht unabhängig ist, kann nicht dadurch ausgeglichen werden, dass das Konzernprüfungsteam seine Einbindung in die Arbeit des Teilbereichsprüfers ausweitet oder selbst weitere Prüfungshandlungen zu den Rechnungslegungsinformationen des Teilbereichs durchführt. Demgegenüber können weniger schwerwiegende Bedenken gegen die fachliche Kompetenz eines Teilbereichsprüfers (z.B. wegen des noch nicht vollständig ausgeglichenen Wegfalls bestimmter fachlicher oder technologischer Ressourcen des Netzwerks) ggf. dadurch ausgeglichen werden, dass das Konzernprüfungsteam in einem größeren Umfang in die Tätigkeit des Teilbereichsprüfers eingebunden wird oder zusätzliche eigene Prüfungshandlungen durchführt (vgl. *IDW PS 320 n.F.*, Tz. A21).

09.08.2022

5.5. Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken und entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen

Frage 5.5.1.: In welchen Fällen hat ein Hinweis auf Bestandsgefährdung im Bestätigungsvermerk zu erfolgen?

Ein bestandsgefährdendes Risiko liegt vor, wenn der Abschluss unter Zugrundelegung der Going-Concern-Annahme aufgestellt werden kann, aber ungeachtet dessen wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen oder Gegebenheiten bestehen, die bedeutende Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können. Das ist der Fall, wenn das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, im gewöhnlichen Geschäftsverlauf seine Vermögenswerte zu realisieren sowie seine Schulden zu begleichen (*IDW PS 270 n.F.*, Tz. 23, 24 Buchst. b). Sind z.B. für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit notwendige Sanierungsmaßnahmen zum Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks noch nicht eingeleitet, aber geplant, und ist deren Realisierung unsicher, ist dies ein Indiz für das Vorliegen eines bestandsgefährdenden Risikos (wesentliche Unsicherheit).

Besteht eine wesentliche Unsicherheit, ist eine angemessene Information der Abschlussadressaten hierüber im Abschluss und – sofern einschlägig – im Lagebericht erforderlich (vgl. Frage 2.5.). Der Abschlussprüfer hat in diesem Fall in den Bestätigungsvermerk einen entsprechenden Hinweis aufzunehmen (gesonderter Abschnitt mit der Überschrift „Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit“; vgl. § 322 Abs. 2 Satz 3 und 4 HGB sowie *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 29).

Frage 5.5.2.: Unter welchen Voraussetzungen sind die Auswirkungen der aktuellen Kriegereignisse als entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen zu qualifizieren?

Nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer im Prüfungsbericht neben bestandsgefährdenden Risiken auch über bei Durchführung der Abschlussprüfung festgestellte Tatsachen zu berichten, welche die Entwicklung des geprüften Unternehmens wesentlich beeinträchtigen. Entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen werden bestandsgefährdenden Risiken regelmäßig vorausgehen. Es muss sich jedoch um Tatsachen handeln, die mehr als eine nur angespannte wirtschaftliche Lage des Unternehmens verursachen. Es kann sich dabei um Tatsachen handeln wie den „Bruch“ von zentralen, bisher positiven Trends, stark rückläufige Auftragseingänge, stark erhöhte Beschaffungspreise, Wegfall wesentlicher Absatzmärkte oder Sanktionen gegen wesentliche Geschäftspartner mit gravierenden Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit oder die Rentabilität, ohne dass schon in absehbarer Zeit das Risiko der Einstellung des Geschäftsbetriebs einzutreten droht. Eine trennscharfe Abgrenzung von entwicklungsbeeinträchtigenden Tatsachen und bestandsgefährdenden Risiken wird nicht immer möglich sein und muss stets anhand der Umstände des Einzelfalls beurteilt werden.

09.08.2022

Zu den Unterschieden in der Berichterstattung des Abschlussprüfers über entwicklungsbeeinträchtigende Tatsachen im Vergleich zur Berichterstattung über bestandsgefährdende Risiken (einschließlich der Unterschiede bei der Darstellung in der Rechnungslegung) vgl. den Fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 5. Update von April 2021 (abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus>).

5.6. Berichterstattung über Key Audit Matters

Frage 5.6.1.: Können die Auswirkungen der aktuellen Kriegsereignisse Bedeutung für die Berichterstattung über Key Audit Matters (KAM) im Bestätigungsvermerk haben?

Sofern *IDW PS 401* „Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte im Bestätigungsvermerk“ bei der Abschlussprüfung anzuwenden ist, kann sich aus den aktuellen Kriegsereignissen ein im Bestätigungsvermerk zu berichtender besonders wichtiger Prüfungssachverhalt (Key Audit Matters (KAM)) ergeben. *IDW PS 401*, Tz. 9, definiert KAM als solche Sachverhalte, die nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlussprüfers am bedeutsamsten in der Prüfung des Abschlusses für den aktuellen Berichtszeitraum waren. KAM sind aus Sachverhalten ausgewählt, die mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörtert wurden (vgl. Abschn. 5.9.). Hierunter fallen auch die „bedeutsamsten beurteilten Risiken wesentlicher falscher Darstellungen“, die in Übereinstimmung mit Artikel 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO zur Untermauerung des Prüfungsurteils im Bestätigungsvermerk beschrieben werden müssen.

Um die KAM festzulegen, sind zunächst diejenigen mit den für die Überwachung Verantwortlichen erörterten Sachverhalte zu bestimmen, die bei der Durchführung der Prüfung vom Abschlussprüfer besondere Befassung erforderten (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 12 f.). Die Bestimmung dieser Sachverhalte und die Auswahl derjenigen Sachverhalte hieraus, die am bedeutsamsten in der Prüfung waren, kann durch die Auswirkungen des Ukraine-Krieges beeinflusst sein. Zu denken ist bspw. an Folgendes:

- *Identifizierte Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können:* Die Einschätzung, ob bei der Aufstellung des Abschlusses die Going-Concern-Prämisse zugrunde zu legen ist und ob eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit besteht, kann bei stark von den Auswirkungen der Kriegsereignisse betroffenen Unternehmen mit hoher Unsicherheit behaftet sein. Hieraus kann sich auch eine höhere Risikobeurteilung des Abschlussprüfers hinsichtlich der Angemessenheit der Aufrechterhaltung der Going-Concern-Prämisse bzw. der Angemessenheit von Angaben zu wesentlichen Unsicherheiten ergeben, was auf das Vorliegen eines KAM hindeuten kann (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 12a; zu den Folgen für den

09.08.2022

Bestätigungsvermerk, wenn die wesentliche Unsicherheit ein „bedeutsamstes beurteiltes Risiko wesentlicher falscher Darstellungen“ i.S. des Artikels 10 Abs. 2 Buchst. c EU-APrVO darstellt, vgl. *IDW PS 270 n.F. (10.2021)*, Tz. 35 und A45 f.). Dies ist auch bereits bei Prüfungen von auf den 31.12.2021 aufgestellten Abschlüssen von Relevanz.

- *Probleme, ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu erlangen*: Kriegsbedingte Umstände können insb. bei Konzernabschlussprüfungen (vgl. Abschn. 5.4.), ggf. aber auch bei Jahresabschlussprüfungen (z.B. bei Niederlassungen oder Beteiligungsunternehmen in der Ukraine, Russland oder Belarus), zu Problemen bei der Durchführung von Prüfungshandlungen und der Erlangung relevanter und verlässlicher Nachweise als Grundlage für das Prüfungsurteil führen (vgl. *IDW PS 401*, Tz. A30). Dies kann auch bereits bei Prüfungen von auf den 31.12.2021 aufgestellten Abschlüssen von Relevanz sein.
- *Bestimmte Ereignisse oder Geschäftsvorfälle, die einen erheblichen Einfluss auf den Abschluss haben*: Die Auswirkungen des Krieges können Entwicklungen beinhalten, die sich auf mehrere Abschlussposten in unterschiedlicher Weise auswirken und/oder ungewöhnliche bzw. einmalige Geschäftsvorfälle nach sich ziehen (z.B. neue Wertminderungen von nichtfinanziellen oder finanziellen Vermögensgegenständen oder Entkonsolidierung von Geschäftsbereichen).
- *Hohe Schätzunsicherheiten*: KAM können auch geschätzte Werte betreffen, die aufgrund der dynamischen Entwicklung und unklaren Folgen der Kriegsereignisse mit einer hohen Schätzunsicherheit behaftet sind. Dies gilt auch, wenn diesbezüglich kein bedeutendes Risiko vorliegt. Solche geschätzten Werte sind u.a. stark abhängig von der Beurteilung der gesetzlichen Vertreter, betreffen häufig die komplexesten Bereiche des Abschlusses und können daher die Einbindung sowohl eines Sachverständigen der gesetzlichen Vertreter als auch eines für den Abschlussprüfer tätigen Sachverständigen erfordern (vgl. *IDW PS 401*, Tz. A26).

5.7. Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen in den Bestätigungsvermerk

Frage 5.7.1.: Unter welchen Voraussetzungen kann ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden? Wann darf ein solcher Hinweis nicht erfolgen?

IDW PS 406, Tz. 10, regelt die Voraussetzungen dafür, einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts in den Bestätigungsvermerk aufzunehmen. Eine häufige Verwendung von Hinweisen zur Hervorhebung eines Sachverhalts kann die Wirksamkeit von solchen Mitteilungen des Abschlussprüfers verringern. Deshalb hat der Abschlussprüfer grundsätzlich in den Bestätigungsvermerk einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts nur dann aufzuneh-

09.08.2022

men, wenn er es für notwendig erachtet, die Adressaten auf einen im Abschluss, im Lagebericht oder in einem sonstigen Prüfungsgegenstand dargestellten oder angegebenen Sachverhalt aufmerksam zu machen, der nach seiner Beurteilung von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des betroffenen Prüfungsgegenstands durch die Adressaten ist.

Ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts darf nicht in den Bestätigungsvermerk aufgenommen werden, wenn

- das Prüfungsurteil aufgrund des Sachverhalts nach *IDW PS 405* modifiziert werden muss, bspw. weil das Management des geprüften Unternehmens die Auswirkungen der derzeitigen Ereignisse im Abschluss und Lagebericht nicht angemessen dargestellt hat.
- aufgrund des Sachverhalts ein Hinweis über eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (bestandsgefährdende Risiken) gemäß *IDW PS 270 n.F.* erforderlich ist (vgl. Abschn. 5.5.), oder
- der Sachverhalt als ein im Bestätigungsvermerk mitzuteilender besonders wichtiger Prüfungssachverhalt gemäß *IDW PS 401* bestimmt wurde (vgl. Abschn. 5.6.).

Darüber hinaus darf ein Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts nicht aufgenommen werden, wenn der Sachverhalt einen sonstigen Prüfungsgegenstand betrifft, über den nur im Prüfungsbericht zu berichten ist, bspw. die Ergebnisse der Prüfung des Risikofrüherkennungssystems nach § 317 Abs. 4 HGB.

Dazu, ob bzw. in welchen Konstellationen die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegsereignissen in Betracht kommen kann, vgl. die Ausführungen zur Frage 5.7.2.

Frage 5.7.2.: In welchen Fällen kann die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegsereignissen angebracht sein?

IDW PS 406, Tz. A8, nennt Beispiele, in denen der Abschlussprüfer die Aufnahme eines Hinweises zur Hervorhebung eines Sachverhalts als notwendig erachten kann, etwa ein bedeutendes Ereignis, das zwischen dem Abschlussstichtag und dem Datum des Bestätigungsvermerks eingetreten ist oder ein katastrophales Ereignis, das bedeutsame Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage des Unternehmens hatte oder weiterhin hat.

Bei der Prüfung von auf den 31.12.2021 aufgestellten Abschlüssen und Lageberichten kann der Abschlussprüfer einen Hinweis zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Zusammenhang mit den aktuellen Kriegsereignissen insb. für notwendig erachten, wenn die hierzu gemachten Angaben im Nachtragsbericht und die Darstellungen im Prognose- und Risikobericht innerhalb des Lageberichts von grundlegender Bedeutung für das Verständnis des Abschlusses und des Lageberichts sind (vgl. auch *IDW PS 406 n.F.*, Anlagen 1 und 2). Dies gilt umso mehr, wenn die künftigen Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage stark vom weiteren

09.08.2022

Kriegsgeschehen und den Reaktionen hierauf abhängen und daher erhebliche Unsicherheiten verbleiben.

Auch im Fall der Abkehr vom Rechnungslegungsgrundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit kann der Abschlussprüfer es für sachgerecht erachten, die Adressaten hierauf hinzuweisen (vgl. auch *IDW PS 270 n.F.*, Tz. A33 sowie Beispiel 5 der Anlage 1 zu *IDW PS 270 n.F.*).

Die Auswirkungen des Kriegsausbruchs sind in der Rechnungslegung für Stichtage nach dem 24.02.2022 zu verarbeiten (vgl. Kap. 3. und 4.). Dem Nachtragsbericht als „Korrektiv“ kommt in diesem Zusammenhang somit regelmäßig nicht mehr die grundlegende Bedeutung zu wie ggf. zum Stichtag 31.12.2021. Hinweise zur Hervorhebung eines Sachverhalts sollten daher nur in engen Grenzen eingesetzt werden (zu ausgewählten Beispielen im Zusammenhang mit den Auswirkungen der Corona-Pandemie vgl. den Fachlichen Hinweis des IDW zu den Auswirkungen des Coronavirus auf die Rechnungslegung und deren Prüfung, Teil 3, 5. Update von April 2021, insb. Frage 3.7.4. (abrufbar unter: <https://www.idw.de/idw/themen-und-branchen/coronavirus>).

5.8. Berichterstattung über Sanktionsverstöße – Aktualisiert

Frage 5.8.1.: Wie hat der Abschlussprüfer über erkannte Verstöße gegen EU-Sanktionen zu berichten? – Aktualisiert

Der Abschlussprüfer hat gemäß § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht u.a. über bei der Durchführung der Prüfung festgestellte schwerwiegende Verstöße gegen gesetzliche Vorschriften zu berichten, die sich nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung, d.h. nicht auf die für die Aufstellung des Jahresabschlusses oder Lageberichts geltenden Vorschriften einschließlich der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beziehen („sonstige Gesetzesverstöße“ i.S. des *IDW PS 210*, Tz. 7). Zu den von § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB erfassten gesetzlichen Vorschriften zählen auch die EU-Verordnungen, auf denen die Sanktionen gegen Russland und Belarus beruhen (für weitergehende Informationen zu den EU-Sanktionen vgl. Frage 6.2.1.).

Verstöße gegen EU-Sanktionen stellen Straftatbestände bzw. Ordnungswidrigkeiten dar (§§ 18, 19 AWG, § 82 AWW; vgl. Frage 6.3.1.). Das hieraus resultierende Risiko für die Gesellschaft sowie auch weitere mit einem Sanktionsverstoß verbundene denkbare Risiken, wie z.B. Reputationsrisiken, sprechen ebenso wie die vor dem Hintergrund des Krieges als hoch einzustufende Bedeutung der betreffenden EU-Rechtsnormen insgesamt dafür, dass Sanktionsverstöße als schwerwiegend i.S. des § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB zu beurteilen sind (zu den Kriterien vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 49). Es ist unerheblich für die Auslösung der Berichtspflicht, ob es sich um beabsichtigte oder unbeabsichtigte Verstöße handelt.

Für die Berichtspflicht genügt es zudem, wenn die dem Abschlussprüfer bekannt gewordenen Tatsachen für einen Sanktionsverstoß sprechen (vgl. § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB: „erkennen

09.08.2022

lassen“). Es liegt nicht in der Verantwortung des Abschlussprüfers, zweifelhafte Fälle abschließend aufzuklären. Zu dem im Rahmen der Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung gleichwohl zu erlangenden Verständnis von den für das zu prüfende Unternehmen relevanten Sanktionen einschließlich der relevanten internen Kontrollen des Unternehmens vgl. Frage 5.1.2.

Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse haben bei berechtigtem Grund zu der Vermutung, dass Sanktionsverstöße möglicherweise eintreten oder eingetreten sind, zudem Artikel 7 EU-APrVO zu beachten. Danach hat der Abschlussprüfer die für die Untersuchung des Verstoßes zuständige Behörde zu unterrichten, wenn das Unternehmen die Angelegenheit nach Mitteilung des Abschlussprüfers an das Unternehmen nicht angemessen untersucht (vgl. im Einzelnen IDW Positionspapier zu Zweifelsfragen der EU-Regulierung, 6. ergänzte Aufl., Abschn. 14.2., abrufbar unter <https://www.idw.de/idw/medien/idw-positionspapiere>). Grundsätzlich muss nach § 323 Abs. 5 HGB an die BaFin berichtet werden, bei Verdacht einer Straftat oder Ordnungswidrigkeit auch an die für die Verfolgung jeweils zuständige Behörde (§ 323 Abs. 5 HGB), d.h. bei einer Straftat an die für die Strafverfolgung zuständige Staatsanwaltschaft und bei einer Ordnungswidrigkeit an die zuständige Verwaltungsbehörde.

Zu Verbindlichkeitsrückstellungen für eine drohende Strafe bzw. ein drohendes Ordnungs- oder Bußgeld vgl. Frage 3.4.1.

Zum Verhältnis sanktionsrechtlicher Meldepflichten zur berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht vgl. Frage 6.1.11.

5.9. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

Frage 5.9.1.: Welche Aspekte der Auswirkungen des Ukraine-Krieges hat der Abschlussprüfer mit den für die Überwachung Verantwortlichen zu kommunizieren?

Die Pflichten des Abschlussprüfers zur Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen hängen von der Bedeutsamkeit der aktuellen Kriegseignisse für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ab. Die zu kommunizierenden Sachverhalte können z.B. folgende Aspekte betreffen:

- Informationen über die Auswirkungen auf den geplanten Umfang und zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung, bspw. wenn kurz vor den geplanten Berichtsterminen neue Ereignisse mit möglichen Auswirkungen auf den Nachtragsbericht und die Darstellung im Lagebericht eintreten (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 20 und A16 ff.)
- Berichterstattung über bedeutsame aufgetretene Probleme bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen, insb. wenn das Unternehmen im Kriegsgebiet oder in Russland/Belarus tätig ist (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21b und A26); bei Vorliegen eines Prüfungshemmnisses, das nach *IDW PS 405* zu einer Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss im Bestätigungsvermerk führt (z.B. wenn das „Reporting Package“ eines bedeutsamen

09.08.2022

Teilbereichs nicht geprüft werden kann), ist hierauf hinzuweisen (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21d (betrifft auch Modifizierungen wegen Einwendungen))

- Austausch über infolge des Kriegsgeschehens festgestellte Ereignisse oder Gegebenheiten, die bedeutsame Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können (vgl. *IDW PS 270 n.F.*, Tz. 34)
- Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse: Mitteilung von erkannten oder vermuteten wesentlichen Sanktionsverstößen einschließlich der Aufforderung, den Sachverhalt zu untersuchen und geeignete Maßnahmen zum Umgang damit und zur Vermeidung einer Wiederholung von Verstößen zu treffen bzw. Information über die an die gesetzlichen Vertreter ergangene entsprechende Aufforderung (vgl. Artikel 7 EU-APrVO).
- Bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse: Erörterung derjenigen Auswirkungen der Kriegsereignisse, die als Sachverhalte anzusehen sind, die aus Sicht des Abschlussprüfers als besonders wichtige Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters (KAM)) zu behandeln sind (vgl. Abschn. 5.6.) (vgl. *IDW PS 401*, Tz. 20; *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21d und A28)
- Erörterung der Absicht, einen im Abschluss oder Lagebericht dargestellten Sachverhalt im Zusammenhang mit den Kriegsereignissen im Bestätigungsvermerk gesondert hervorzuheben (vgl. Abschn. 5.7.) (vgl. *IDW PS 406*, Tz. 15; *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21d und A28)
- Erörterung der Kriegsereignisse als wesentliche Quelle von Schätzunsicherheiten, wenn es sich dabei um einen bedeutsamen qualitativen Aspekt der Rechnungslegungspraxis des betreffenden Unternehmens handelt (vgl. *IDW PS 470 n.F.*, Tz. 21a).

5.10. Pflichten nach der Erteilung des Bestätigungsvermerks

Frage 5.10.1.: Wie hat der Abschlussprüfer mit nach dem Datum des Bestätigungsvermerks eingetretenen Kriegsereignissen umzugehen, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass diese wesentliche Auswirkungen auf das geprüfte Unternehmen haben?

Nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet, zu dem geprüften Jahresabschluss und ggf. Lagebericht weitere Prüfungshandlungen vorzunehmen (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 18 ff.; ISA [DE] 560, Tz. 10 und 14). Liegt zwischen dem Datum des Bestätigungsvermerks und seiner Auslieferung jedoch ein nicht unbeachtlicher Zeitraum oder ist auch bei einem kürzeren Zeitraum das Eintreten wesentlicher Ereignisse zu erwarten, hat der Abschlussprüfer vor der Auslieferung des Bestätigungsvermerks mit der Unternehmensleitung zu klären, ob zwischenzeitliche Ereignisse und Entwicklungen die Aussage des Bestätigungsvermerks berühren (vgl. *IDW PS 203 n.F.*, Tz. 18 ff.).

09.08.2022

Die weiteren Entwicklungen des Kriegsgeschehens nach dem Datum der Erteilung des Bestätigungsvermerks führen nicht dazu, dass der Abschluss und/oder Lagebericht im Zeitpunkt der Erteilung des Bestätigungsvermerks als unzutreffend zu beurteilen gewesen wäre. Dies gilt auch, wenn diese Entwicklungen wertaufhellende Ereignisse beinhalten, die zum Datum des Bestätigungsvermerks noch nicht bestanden haben, oder wenn es sich um neue wertbegründende Vorgänge von besonderer Bedeutung für das Unternehmen handelt, die im Nachtragsbericht berichtspflichtig wären und ggf. den Prognose- und Chancen-/Risikobericht im Lagebericht beeinflussen würden. Daher liegt darin auch kein Grund zum Widerruf des Bestätigungsvermerks.

Es erscheint jedoch sachgerecht, dass der Abschlussprüfer bei ihm bekannt gewordenen Umständen, die möglicherweise von ganz erheblicher Bedeutung für das geprüfte Unternehmen sind, die für die Aufstellung und Feststellung bzw. Billigung verantwortlichen Unternehmensorgane auf deren Verantwortlichkeit zur Beurteilung einer Änderungsnotwendigkeit des Abschlusses hinweist, solange der Abschluss nach der Kenntnis des Abschlussprüfers noch nicht festgestellt bzw. gebilligt wurde (vgl. auch Frage 2.7.).

Entscheiden die Unternehmensorgane, den Abschluss und/oder Lagebericht zu ändern, ist dieser (sind diese) im Wege der Nachtragsprüfung gemäß § 316 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB zu prüfen, soweit es die Änderungen erfordern. Zu weitergehenden Prüfungshandlungen im Rahmen der Nachtragsprüfung ist der Abschlussprüfer grundsätzlich nicht verpflichtet. Etwas anderes gilt, wenn die Auswirkungen der seit dem ursprünglichen Datum des Bestätigungsvermerks eingetretenen Kriegereignisse Anhaltspunkte für eine nicht mehr gerechtfertigte Going-Concern-Prämisse oder für eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit beinhalten. In diesem Fall hat der Abschlussprüfer seine Beurteilung der Fortführung der Unternehmenstätigkeit, einschließlich der Beurteilung angemessener Angaben im Abschluss bei Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit im Rahmen der Nachtragsprüfung zu aktualisieren (vgl. Berichterstattung über die 234. HFA-Sitzung, FN-IDW 2/2014, S. 198).

Entscheiden die Unternehmensorgane – ungeachtet des Hinweises des Abschlussprüfers zu deren Verantwortlichkeiten –, den aufgestellten und geprüften Abschluss und/oder Lagebericht vor der Feststellung des Abschlusses nicht mehr zu ändern, obwohl anzunehmen ist, dass die Organpflichten dies vor dem Hintergrund zwischenzeitlich eingetretener Ereignisse erfordern würden (vgl. Frage 2.7.), liegt darin kein Grund für den Widerruf des Bestätigungsvermerks. Die Verletzung der Organpflichten ändert nichts daran, dass die Voraussetzungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerks zum Datum des Bestätigungsvermerks, zu dem die betreffenden Kriegereignisse noch nicht eingetreten sind, vorgelegen haben.

09.08.2022

5.11. Sonstige Aspekte

Frage 5.11.1.: Ist davon auszugehen, dass der Umgang mit den Auswirkungen des Ukraine-Krieges in der Abschlussprüfung vermehrt Gegenstand externer Überprüfungen sein wird?

Die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) hat ihr Arbeitsprogramm 2022 im März 2022 hinsichtlich der Auswirkungen des Ukraine-Krieges erweitert (abrufbar auf der https://www.apas-bafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Arbeitsprogramme/arbeitsprogramme_node.html). Danach wird sich die APAS in Inspektionen mit den Risikoeinschätzungen der Praxen zu den Auswirkungen des Ukraine-Krieges und den hieraus abgeleiteten Maßnahmen für die Qualitätssicherungssysteme sowie sukzessive mit einzelnen Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse, die besonderen Risiken aus dem Ukraine-Krieg ausgesetzt sind, befassen.

Es ist ferner davon auszugehen, dass bei entsprechender Mandantenstruktur (z.B. Konzernabschlussprüfungen von Unternehmen mit Geschäftstätigkeit in der Ukraine, Russland oder Belarus) auch im Rahmen der externen Qualitätskontrolle die Angemessenheit und Wirksamkeit der Reaktionen der Praxis auf etwaige aus dem Krieg resultierende qualitätsgefährdende Risiken überprüft wird.

09.08.2022

6. Auswirkungen der Sanktionen auf Vertragsbeziehungen – Aktualisiert

6.1. Wirksamkeit von Verträgen – Aktualisiert

Frage 6.1.1.: Können neue Verträge, die gegen EU-Sanktionen verstoßen, wirksam geschlossen werden?

Nein, neue Verträge, die gegen bereits erlassene EU-Sanktionen verstoßen, sind nichtig (§§ 134, 139 BGB). Nach § 134 BGB ist ein Rechtsgeschäft nichtig, das gegen ein gesetzliches Verbot verstößt. Die mit Änderung bzw. Erweiterung der Verordnungen (EU) Nr. 269/2014 und Nr. 833/2014 seit dem 23.02.2022 erlassenen EU-Sanktionen gelten in allen EU-Mitgliedstaaten als unmittelbares Recht. Eine mittels EU-Verordnung verhängte Sanktion ist daher ein Verbotsgesetz i.S. von § 134 BGB. Auch Umgehungsgeschäfte sind erfasst.

Frage 6.1.2.: Bleiben bestehende Verträge bei einem Verstoß gegen EU-Sanktionen wirksam?

Ja, bereits bestehende Verträge bleiben grundsätzlich wirksam. Um nichtig zu sein, muss der Vertrag bereits bei Abschluss ein Verbotsgesetz verletzen. Die EU-Sanktionen gelten grundsätzlich nicht rückwirkend. Eine Rückwirkung kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht. Soweit der Vertrag noch nicht vollständig abgewickelt wurde, sind die Altvertragsklauseln bzw. Abwicklungsfristen für vor dem 26.02.2022 geschlossene Verträge zu beachten.

Frage 6.1.3.: Kann sich der Abschlussprüfer vom gesetzlichen Prüfungsauftrag lösen? – Aktualisiert

Grundsätzlich nein. Ein wirksamer Prüfungsauftrag kann vom gesetzlichen Abschlussprüfer nur in den engen Grenzen des § 318 Abs. 6 Satz 1 HGB aus wichtigem Grund gekündigt werden. Soweit der Abschlussprüfer jedoch durch die Fortführung der Prüfung bzw. die Erteilung des Bestätigungsvermerks gegen EU-Sanktionen verstoßen würde, dürfte darin ein wichtiger Grund i.S. des § 318 Abs. 6 Satz 1 HGB bestehen. Ein etwaiger drohender Reputations- oder Imageverlust dürfte eine Kündigung aus wichtigem Grund hingegen nicht rechtfertigen.

Die EU hat mit Änderung von Artikel 5n der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 durch Verordnung (EU) Nr. 2022/879 vom 03.07.2022 verboten, unmittelbar oder mittelbar Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, einschließlich Abschlussprüfung, Buchführung und Steuerberatung, sowie Unternehmens- und Public-Relations-Beratung für die Regierung Russlands oder in Russland niedergelassene juristische Personen, Organisationen oder Einrichtungen zu erbringen. Artikel 5n der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 ist als Verbotsgesetz i.S. von § 134 BGB zu qualifizieren (s. Frage 6.1.1.).

Eine Ausnahme von diesem Verbot galt für die Erbringung von Dienstleistungen, die unbedingt erforderlich waren, um vor dem 04.06.2022 geschlossene Verträge, die mit dem Verbot nicht

09.08.2022

vereinbar waren, oder für deren Erfüllung erforderlichen akzessorischen Verträge bis zum 05.07.2022 zu beenden (Artikel 5n Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 833/2014). Zu beachten ist, dass in der deutschen Sprachfassung der Verordnung die Daten (versehentlich) vertauscht wurden. Es handelt sich insoweit um ein Redaktionsversehen. Den hiesigen Ausführungen wurde die englische Sprachfassung zugrunde gelegt.

Frage 6.1.4.: Kann sich der Wirtschaftsprüfer außerhalb der gesetzlichen Pflichtprüfung von Aufträgen lösen?

Grundsätzlich ja. Je nachdem, ob es sich bei den beruflichen Tätigkeiten außerhalb der gesetzlichen Abschlussprüfung um einen Werk- oder Dienstvertrag handelt, sind die entsprechenden zivilrechtlichen Kündigungsregeln anwendbar.

Da es sich bei Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers regelmäßig um Dienste höherer Art handelt, die auf einem besonderen Vertrauensverhältnis beruhen, ist eine Kündigung nach § 627 Abs. 1 BGB möglich. Zu beachten ist jedoch, dass eine solche Kündigung nicht zur Unzeit erfolgen darf (§ 627 Abs. 2 Satz 2 BGB), ansonsten macht der Wirtschaftsprüfer sich Schadensersatzpflichtig (§ 627 Abs. 2 Satz 2 BGB). Dies wäre dann der Fall, wenn die Kündigung zu einem Zeitpunkt erfolgt, in dem der Mandant nicht in der Lage ist, sich die notwendigen Dienste eines anderen Wirtschaftsprüfers zu besorgen – z.B. kurz vor Ablauf einer (gesetzlichen) Frist. Soweit der Wirtschaftsprüfer jedoch durch die Fortführung des Auftrags bzw. die Erbringung seiner Dienstleistung gegen EU-Sanktionen verstoßen würde, dürfte darin ein wichtiger Grund nach § 627 Abs. 2 BGB bestehen, der auch eine Kündigung zur Unzeit rechtfertigen würde.

Soweit Werkvertragsrecht einschlägig ist, gilt auch hier, dass, soweit der Wirtschaftsprüfer durch die Fortführung des Auftrags bzw. die Erstellung und Lieferung des Werkes gegen EU-Sanktionen verstoßen würde, er nach § 648a BGB zur Kündigung aus wichtigem Grund berechtigt sein dürfte.

Daneben findet das allgemeine Leistungsstörungenrecht Anwendung (vgl. Frage 6.1.5.). Im Hinblick auf Schadensersatzzahlungen ist zu beachten, dass diese vom Erfüllungsverbot nach Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 erfasst sind.

Frage 6.1.5.: Gibt es noch andere Möglichkeiten des Schuldners, sich vom Vertrag zu lösen?

Sofern ein gesetzliches Leistungsverbot infolge einer Sanktion besteht, kommt ein Rücktritt nach § 313 BGB („Störung der Geschäftsgrundlage“) in Betracht. Eine Störung der Geschäftsgrundlage liegt vor, wenn sich Umstände, die zur Grundlage des Vertrags geworden sind, nach Vertragsschluss schwerwiegend verändert haben und die Parteien den Vertrag in Kenntnis

09.08.2022

dieser Umstände nicht oder mit anderem Inhalt geschlossen hätten. Bei Dauerschuldverhältnissen tritt an die Stelle des Rücktritts ein außerordentliches Kündigungsrecht aus wichtigem Grund (§ 314 BGB).

Weitere Trennungsmöglichkeiten können sich im Einzelfall aus vertraglichen Sonderregelungen, z.B. sog. *force majeure*-Klauseln („Höhere Gewalt“) oder Härtefall-Regelungen ergeben. Ob diese sanktionsrechtliche Sachverhalte umfassen, ist eine Frage des Einzelfalls.

Frage 6.1.6.: Steht dem Schuldner ein Leistungsverweigerungsrecht zu?

Soweit der Vertrag wirksam ist, steht dem Schuldner u.U. nach § 275 Abs. 1 BGB ein Leistungsverweigerungsrecht wegen Unmöglichkeit zu, wenn die Leistungserbringung einen Verstoß gegen EU-Sanktionen darstellen würde. In diesem Fall dürfte eine rechtliche Unmöglichkeit der Leistungserbringung i.S. von § 275 Abs. 1 BGB vorliegen. Die Leistungs- bzw. Zahlungspflicht entfällt in diesem Fall kraft Gesetzes.

Soweit die Leistung nicht gegen EU-Sanktionen verstößt, besteht trotz Ausschlusses bestimmter russischer Banken aus dem SWIFT-Zahlungsdienstleistungssystem weiterhin eine Leistungs- bzw. Zahlungspflicht. Gegebenenfalls kann sich der zur Anzahlung bzw. Vorleistung Verpflichtete aber auf die Unsicherheitseinrede nach § 321 BGB berufen.

Im Übrigen ist im Hinblick auf andere Fälle der Unmöglichkeit (z.B. bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Leistung wegen zerstörter Infrastruktur etc.) zu beachten, dass für eine Leistungsverweigerung nach § 275 Abs. 1 BGB eine dauerhafte, also nicht nur vorübergehende Nichterbringbarkeit vorliegen muss. Dies kann bei kriegerischen Auseinandersetzungen als schwer prognostizierbar angesehen werden.

Frage 6.1.7.: Was passiert mit der Gegenleistung, wenn der Schuldner die Leistung verweigert?

Braucht der Schuldner nach § 275 Abs. 1 BGB nicht zu leisten, entfällt der Anspruch auf die Gegenleistung (§ 275 Abs. 4 i.V.m. § 326 Abs. 1 BGB). Bereits Geleistetes ist zurückzugewähren (§ 275 Abs. 4 i.V.m. § 326 Abs. 4 BGB). Allerdings ist das Erfüllungsverbot nach Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 und Artikel 11 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 zu beachten, womit Rückzahlungsansprüche nicht erfüllt werden dürfen.

Der Gläubiger ist zudem zum Rücktritt berechtigt (§ 275 Abs. 4 i.V.m. § 326 Abs. 5 BGB) und kann u.U. Schadensersatzansprüche gegen den Schuldner geltend machen (§ 275 Abs. 4 i.V.m. § 280 BGB). Im Hinblick auf Schadensersatzzahlungen ist zu beachten, dass diese vom Erfüllungsverbot nach Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr. 833/2014 erfasst sind.

Frage 6.1.8.: Was regelt das Bereitstellungsverbot (Artikel 2 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014)?

09.08.2022

Die Sanktionen der EU verfolgen unterschiedliche Ziele, wie z.B. das Einfrieren von Geldern, den Transfer von Geldern, die Zurverfügungstellung von wirtschaftlichen Ressourcen oder die Ein- bzw. Ausfuhr bestimmter Wirtschaftsgüter oder Waren. Gemäß Artikel 2 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 werden sämtliche Gelder und wirtschaftlichen Ressourcen der in Anhang I dieser Verordnung aufgeführten natürlichen und juristischen Personen, Einrichtungen und Organisationen „eingefroren“. Daneben gilt das in allen EU-Mitgliedstaaten allgemeinverbindliche „Bereitstellungsverbot“ (Artikel 2 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014). Beim Bereitstellungsverbot handelt es sich um eine personenbezogene Maßnahme. Entsprechend dem Bereitstellungsverbot nach Artikel 2 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 dürfen den in Anhang I dieser Verordnung aufgeführten natürlichen und juristischen Personen, Einrichtungen und Organisationen und den mit diesen in Verbindung stehenden natürlichen und juristischen Personen, Einrichtungen und Organisationen weder unmittelbar noch mittelbar Gelder oder wirtschaftliche Ressourcen zur Verfügung gestellt werden oder zugutekommen.

Mit den Durchführungsverordnungen (EU) 2022/260 und 2022/261 vom 23.02.2022, 2022/330 und 2022/332 vom 25.02.2022, 2022/336 vom 28.02.2022 und 2022/353 vom 02.03.2022 wurde das bereits 2014 im Zuge der Krim-Annexion erlassene Bereitstellungsverbot nunmehr nach dem Angriff Russlands auf die Ukraine auf einen größeren Personenkreis ausgeweitet. Da es sich bei dem Konflikt um einen dynamischen Prozess handelt, ist davon auszugehen, dass die bestehenden EU-Sanktionen fortlaufend je nach Krisenlage angepasst werden – ggf. also weiter verschärft werden.

Frage 6.1.9.: Was ist unter „Geldern“ und „wirtschaftlichen Ressourcen“ i.S. der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 zu verstehen?

„Gelder“ i.S. von Artikel 2 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 sind finanzielle Vermögenswerte und Vorteile jeder Art, insb. Bargeld, Schecks, Geldforderungen, Wechsel, Zahlungsanweisungen und andere Zahlungsmittel, Einlagen bei Finanzinstituten oder anderen Einrichtungen, Guthaben auf Konten, Zahlungsansprüche und verbrieft Forderungen, öffentlich und privat gehandelte Wertpapiere und Schuldtitel einschließlich Aktien und Anteilen, Wertpapierzertifikate, Obligationen, Schuldscheine, Optionsscheine, Pfandbriefe und Derivate, Zinserträge, Dividenden und andere Einkünfte oder Wertzuwächse aus Vermögenswerten, Kredite, Rechte auf Verrechnung, Bürgschaften, Vertragserfüllungsgarantien und andere finanzielle Ansprüche, Akkreditive, Konnossemente, Übereignungsurkunden und Dokumente zur Verbriefung von Anteilen an Fondsvermögen oder anderen Finanzressourcen.

„Wirtschaftliche Ressourcen“ i.S. von Artikel 2 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 sind Vermögenswerte jeder Art, unabhängig davon, ob sie materiell oder immateriell, beweglich oder unbeweglich sind, bei denen es sich nicht um Gelder handelt, die aber für den Erwerb von Geldern, Waren oder Dienstleistungen verwendet werden können. Erfasst sind mithin insb. (Handels-)Güter.

09.08.2022

Frage 6.1.10.: Was ist unter einer „mittelbaren Bereitstellung“ i.S. der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 zu verstehen?

Eine „mittelbare Bereitstellung“ liegt dann vor, wenn der nicht gelistete Empfänger zu mehr als 50 % im Eigentum einer gelisteten Person steht oder anderweitig von dieser kontrolliert wird. Eine entsprechende Beherrschung kann z.B. über die rechtliche oder faktische Befugnis, die Mehrheit der Mitglieder eines Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen, gegeben sein, erfordert jedoch immer eine Einzelfallbetrachtung unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls.

Frage 6.1.11.: Bestehen Meldepflichten im Hinblick auf sanktionsrechtlich relevante Sachverhalte? – Neu

Die allgemeinen Meldepflichten nach Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 208/2014 und Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 sehen keine gesetzliche Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht von Berufsgeheimnisträgern vor. Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 208/2014 und Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 sind nach dem Wortlaut unter zusätzlicher Heranziehung der englischen Sprachfassung der Verordnung so auszulegen, dass eine sanktionsrechtliche Meldepflicht u.a. die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht unberührt lässt („Without prejudice to the applicable rules concerning reporting, confidentiality and professional secrecy...“).

Diese Auslegung wird durch gesetzessystematische Überlegungen untermauert. Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 208/2014 und Artikel 8 Abs. 1 der Verordnung (EU) Nr. 269/2014 sind keine „Jedermann-Paragrafen“. Die Meldepflicht richtet sich dem Kontext nach vielmehr an Banken und Kreditinstitute, welche Gelder sanktionierter Personen einzufrieren haben. Eine abweichende Auslegung zu Lasten der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht ist auch vor dem Hintergrund nicht haltbar, dass anderenfalls sogar Strafverteidiger Informationen über Mandanten an Behörden melden müssten.

Zur Unterrichtung der zuständigen Behörde durch einen Abschlussprüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse gemäß Artikel 7 EU-APrVO vgl. Frage 5.8.1.

6.2. Weitere Informationen

Frage 6.2.1.: Wo erhalte ich weitergehende Informationen zu den EU-Sanktionen?

Erste Informationen finden sich auf den jeweiligen Internetseiten der Deutschen Bundesbank (<https://www.bundesbank.de/de/service/finanzsanktionen/sanktionsregimes/russland-ukra->

09.08.2022

[ine--610842](#)) und des BAFA (https://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/Embargos/Russland/russland_node.html). Die Deutsche Bundesbank ist zuständige Aufsichtsbehörde für Finanzsanktionen, das BAFA für die Außenwirtschaft.

Weitergehende Informationen finden sich u.a. in den FAQs des BMWK (<https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/FAQ/Sanktionen-Russland/fag-russland-sanktionen.html>) und der Deutschen Bundesbank (<https://www.bundesbank.de/de/startseite/haeufig-gestellte-fragen-zum-thema-finanzsanktionen-886614>).

Das BAFA und die Deutsche Bundesbank haben zudem Hotlines zu Auslegungs- und Anwendungsfragen eingerichtet (https://www.bafa.de/DE/Aussenwirtschaft/Ausfuhrkontrolle/Embargos/Russland/russland_node.html; <https://www.bundesbank.de/de/service/finanzsanktionen/sanktionsregimes/ukraine-russland-610842>).

6.3. Rechtsfolgen bei Verstößen

Frage 6.3.1.: Werden Verstöße gegen die EU-Sanktionen bestraft?

Ja, Verstöße gegen EU-Sanktionen stellen Straftatbestände bzw. Ordnungswidrigkeiten dar und können mit Freiheitsstrafen bis zu fünf Jahren bzw. Geldbußen bis zu 500.000 Euro bestraft werden (§§ 18, 19 AWG; § 82 AWW).

Wirtschaftsprüfer, die beruflichen Kontakt zu natürlichen oder juristischen Personen bzw. Einrichtungen oder Organisationen aus Russland haben, sollten im Einzelfall prüfen, ob Dienstleistungen erbracht werden, die nunmehr verboten sind, und ob diese Personen bzw. Einrichtungen betreffen, die auf den jeweils aktuellen Sanktionslisten der EU stehen.

Soweit tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, die dafür sprechen, dass ein Sachverhalt in den Anwendungsbereich der EU-Sanktionen fallen könnte, empfiehlt es sich dringend, (ggf. auch externen) rechtlichen Rat einzuholen. Dies gilt auch für etwaige Sanktionen nach US-Recht.