

Coronavirus und Auswirkungen auf die Rechnungslegung

7. Juli 2020

COVID-19-Pandemie- Überlegungen zur Erfassung von Aufwendungen und Erträgen im ausserordentlichen Ergebnis unter Swiss GAAP FER

1 Grundsätzliche Regelungen nach Swiss GAAP FER

Gemäss Swiss GAAP FER 3/9 in Verbindung mit Swiss GAAP FER 3/22 gelten diejenigen Aufwendungen und Erträge als ausserordentlich, welche im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit äusserst selten anfallen und die nicht voraussehbar waren. Weiter wird verlangt, dass ausserordentliche Aufwendungen und Erträge nach denselben Kriterien zu definieren sind.

2 Überlegungen zur Erfassung von Positionen im ausserordentlichen Ergebnis

Wir sind der Ansicht, dass gewisse Aufwendungen und Erträge aufgrund von COVID-19 die Kriterien von ausserordentlich erfüllen können, weil eine Pandemie von diesem Ausmass äusserst selten vorkommt und auch nicht vorausgesehen werden konnte. Spezifische Aufwendungen / Erträge im Zusammenhang mit COVID-19 können somit die genannten Voraussetzungen erfüllen, wenn kumulativ bestimmte Bedingungen eingehalten sind:

- a.** Der Aufwand / Ertrag ist direkte, unmittelbare Folge von Massnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Ausbreitung, insbesondere wenn diese Massnahmen staatlich verordnet / empfohlen sind, und
- b.** es handelt sich um zusätzlichen Aufwand / Ertrag, der im normalen Geschäftsverlauf ohne Corona-Krise nicht angefallen wäre. (inkl. COVID-19 bedingte zusätzliche Abschreibungen / Wertberichtigungen).

Schliesslich sollte das ausserordentliche Element eine gewisse Tragweite haben. Wir erachten es nicht als opportun, unwesentliche Einzelereignisse als ausserordentlich auszuweisen, ausser diese seien auf das gleiche Ereignis zurückzuführen und seien zusammen mit anderen erfolgswirksamen Sachverhalten in der Gesamtheit wesentlich.

Mit dem Übergang in eine «neue Normalität» werden auch verschiedene im In- und Ausland angeordnete Massnahmen ihren notrechtlichen bzw. ausserordentlichen Charakter verlieren. Entsprechend sind die vorerwähnten Grundsätze vorerst insbesondere für Jahresabschlüsse

anzuwenden, welche den Zeitraum der notrechtlichen Phase der COVID-19 Krise teilweise oder ganz beinhalten. Die Frage des ausserordentlichen Charakters von COVID-19-spezifischen Aufwendungen / Erträgen ist für folgende Abschlüsse jeweils neu zu beurteilen.

Bezüglich Einordnung von Aufwendungen / Erträgen als ordentlich oder ausserordentlich besteht grundsätzlich kein Wahlrecht, da ausserordentliche Posten der Erfolgsrechnung Teil der Mindestgliederung sind (Swiss GAAP FER 3/7 und 3/8). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass in der Praxis schwierige Ermessensentscheide notwendig sein können und ein Ereignis mit den entsprechenden Aufwendungen und Erträgen im Zweifelsfall als Teil des ordentlichen bzw. betrieblichen Ergebnisses zu klassifizieren sein wird. Somit ist zwar im Einzelnen zu begründen, wenn ein Posten als ausserordentlich erfasst wurde, nicht jedoch, wenn dies nicht der Fall ist. Unwesentliche Posten können gestützt auf Ziff. 29 des Rahmenkonzepts vernachlässigt werden.

Unabhängig von der Klassifizierung von Aufwänden und Erträgen als ausserordentlich stellt sich für das bilanzierende Unternehmen die Frage, welche (zusätzlichen) Erläuterungen zu einzelnen Posten der Jahresrechnung dem Abschlussadressaten nützlich sein können, um die finanziellen Auswirkungen der COVID-19 Pandemie auf das Unternehmen zu verstehen. Die Einflüsse von COVID-19 sind u.E. in jedem Fall zu erläutern, unabhängig davon, ob dies als ordentlich oder ausserordentlich ausgewiesen wird.

3 Beispiele von ausserordentlichen Positionen im Kontext der COVID-19-Pandemie

Als ausserordentlich können beispielsweise folgende Sachverhalte angesehen werden:

- eine erhebliche Konventionalstrafe, die entstanden ist, weil eine Unternehmung aufgrund staatlich verfügbarer Massnahmen ihren Lieferverpflichtungen nicht nachkommen konnte
- eine erhebliche Wertberichtigung auf Warenlager von non-food Retailern (z.B. Kleider einer Frühjahrskollektion), die COVID-19 bedingt ihre Geschäfte nicht öffnen durften
- die Auswirkungen von erheblichen Mietreduktionen (sei es als Vermieter und ggf. als Mieter), die aufgrund von behördlichen oder gesetzlichen Vorgaben entstanden sind

In der Regel nicht als ausserordentlich gelten beispielsweise folgende Sachverhalte:

- Wertbeeinträchtigungen auf Sachanlagen, immateriellen Anlagen oder Goodwill, weil die Werthaltigkeit primär von der langfristigen Ertragskraft abhängt, sofern davon ausgegangen wird, dass die COVID-19 Situation sich nicht wesentlich auf den Terminal Value niederschlägt
- Personalkosten (z.B. freiwillige Lohnfortzahlung) im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit
- Debitorenverluste, die das normale Ausmass überschreiten
- Zusätzliche Mietkosten, weil aufgrund der Pandemie zusätzlicher Lagerraum gemietet werden musste
- Abschreibungen der Sachanlagen und immateriellen Anlagen während des Lockdowns

Anhang: Relevante Bestimmungen

Swiss GAAP FER 3/22

- 22 Als ausserordentlich gelten solche Aufwendungen und Erträge, welche im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit äusserst selten anfallen und die nicht voraussehbar waren. Ausserordentliche Aufwendungen und Erträge sind nach denselben Kriterien zu definieren.

SIX Rundschreiben Rechnungslegung vom 17.10.2019

Rundschreiben Nr. 2

17.10.2019

Damit Aufwendungen und Erträge zur ausserordentlichen Erfassung qualifizieren, müssen sie gemäss Swiss GAAP FER 3/22 äusserst selten im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit anfallen und nicht voraussehbar gewesen sein. Diese Anforderungen müssen fallspezifisch in Bezug auf das berichtserstattende Unternehmen beurteilt werden. Für das Kriterium „äusserst selten“ kann der Zeitraum seit dem letzten vergleichbaren Ereignis als Indiz für die Erfüllung des Kriteriums gewertet werden. Das Kriterium „nicht voraussehbar“ bezieht sich sachlogisch auf das auslösende Ereignis und nicht auf den Verbuchungszeitpunkt. Eine tiefe Eintretenswahrscheinlichkeit des auslösenden Ereignisses (z.B. von weniger als 50%) oder die Tatsache, dass ein Sachverhalt nicht budgetiert war, bedeutet nicht zwingend, dass der Sachverhalt "nicht voraussehbar" war. Ein Beschluss der Gesellschaft kann nur in seltenen Fällen als "nicht voraussehbar" qualifizieren, wenn ein erkennbarer Zusammenhang zwischen einem nicht vorhersehbaren externen Ereignis und dem Beschluss, der die als ausserordentlich erfassten Aufwendungen/Erträge auslöst, besteht. Dabei erscheint es wichtig, dass der Zeitraum zwischen dem externen Ereignis und dem Beschluss bezogen auf die Art des Ereignisses nicht ungebührlich lang ist.

104