

02
E-DRS 33

Herrn Präsident
Prof. Dr. Andreas Barckow
DRSC e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin



Grundsatzfragen
WP Dieter Gahlen
T. +49 30 726220-943
F. +49 30 726220-985
gahlen@dgrv.de

27. Oktober 2017
Ga/TS

Stellungnahme zum Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 33 Währungsumrechnung im Konzernabschluss (E-DRS 33)

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum E-DRS 33 und nehmen zu Ihren Fragen gerne nachfolgend Stellung:

Frage 1: Regelungen zu nichtmonetären Verpflichtungen und weitere Sonderfragen

E-DRS 33 enthält keine Regelungen zur Umrechnung von nichtmonetären Verpflichtungen (Sachleistungsverpflichtungen, z.B. Gewährleistungsrückstellung, Rekultivierungsrückstellung) in der Handelsbilanz II, da solche Sachverhalte in der Praxis selten vorzufinden sind. Ferner werden im Standardtext keine Sonderfragen zur Umrechnung von Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten und Anzahlungen adressiert.

Sehen Sie Bedarf, in E-DRS 33 das Thema der Umrechnung von nichtmonetären Verpflichtungen zu adressieren?

Halten Sie es für erforderlich, weitere Sonderfragen im Standard zu adressieren? Wenn ja, welche?

Zu 1: Die Annahme, in fremder Währung zu erfüllende Gewährleistungs- oder Rekultivierungsruckstellungen seien in der Praxis selten vorzufinden, ist u.E. schwer nachvollziehbar. Auch mittelständische Unternehmen, die zur Erstellung eines Konzernabschlusses verpflichtet sind und diesen Konzernabschluss in der Regel vorzugsweise nach HGB als nach IFRS erstellen, sind oftmals international tätig. Dabei exportieren sie die in Deutschland hergestellten Güter in Länder außerhalb des Euro-Raums oder produzieren dort vor Ort. Im ersten Fall entstehen Gewährleistungsverpflichtungen in Fremdwährung, im zweiten können Rekultivierungen in ausländischer Währung zu leisten sein. Folglich können auch für diese Konzerne in Fremdwährung zu erfüllende Gewährleistungs- oder Rekultivierungsruckstellungen eine wesentliche Bedeutung haben.

Dennoch halten wir es nicht für erforderlich weitere Sonderfragen im Standard zu adressieren, da diese Fragen prinzipienorientiert gelöst werden können.

Frage 2: Umfang des gesonderten Ausweises nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298

Abs. 1 HGB

E-DRS 33 sieht vor, in den gesonderten Ausweis nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB sowohl unterjährig realisierte Wechselkursgewinne/-verluste als auch unrealisierte Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Anwendung des § 256a HGB einzubeziehen.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Zu 2: Die gesetzliche Regelung zum gesonderten Ausweis nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB bezieht sich eindeutig auf die Gewinn- und Verlustrechnung. Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist es, den Bilanzleser über Erfolgsbestandteile zu informieren, zumal diese mit der Durchbrechung des Realisationsprinzips einhergehen können. Für einen gesonderten GuV-Ausweis unrealisierter Beträge, die im übrigen über einen Sonderposten aus der Währungsumrechnung in der Bilanz transparent gemacht werden können, ist handelsrechtlich kein Raum. (Hier darf die handelsrechtliche GuV nicht mit der Gesamtergebnisrechnung der IFRS verwechselt werden, in der unrealisierte Erträge und Aufwendungen im OCI erfasst werden.)

Frage 3: Anwendung des Niederstwertprinzips

Gemäß E-DRS 33 sind bei der Ermittlung niedrigerer beizulegender Werte von auf fremde Währung lautenden Vermögensgegenständen bzw. höherer beizulegender Werte von auf fremde Währung lautenden Verbindlichkeiten die wertbestimmenden Komponenten (Änderung des beizulegenden Werts in Fremdwährung und währungskursbedingte Wertänderung) nicht gesondert, sondern grundsätzlich insgesamt für den Vermögensgegenstand bzw. die Verbindlichkeit, d.h. kompensatorisch zu berücksichtigen. Die Suspendierung des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips nach § 256a Satz 2 HGB gilt bei monetären Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von weniger als einem Jahr nur für währungskursbedingte Wertänderung, nicht aber für sonstige Änderungen des beizulegenden Werts in Fremdwährung.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Zu 3: Wir befürworten ausdrücklich die vorgeschlagene Vorgehensweise. Sie stellt eine praxisgerechte Lösung dar.

Frage 4: Ausländische Zweigniederlassungen

Gemäß E-DRS 33 ist die entsprechende Anwendung der Grundsätze des § 308a HGB zur Umrechnung eines in fremder Währung erstellten Abschlusses einer Zweigniederlassung zum Zweck der Übernahme der umgerechneten Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie der korrespondierenden Erträge und Aufwendungen in einen handelsrechtlichen Jahresabschluss der Hauptniederlassung nicht zulässig.

Teilen Sie diese Auffassung? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Zu 4: Wir teilen diese Auffassung.

Frage 5: Währungsumrechnung bei Anwendung der Equity-Methode

E-DRS 33 empfiehlt für die Währungsumrechnung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, die im Konzernabschluss nach der Equity-Methode gemäß § 312 HGB bewertet werden, eine entsprechende Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode (§ 308a HGB) und lässt dabei zwei unterschiedliche Varianten für den Ausweis einer sich ergebenden Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung zu:

a) Die einheitliche Umrechnung des in fremder Währung ermittelten Equity-Werts mit dem

Stichtagskurs und Bildung einer Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung im Konzerneigenkapital gegenüber dem Wert, der sich bei einer Umrechnung mit differenzierten (historischen) Kursen ergibt.

b) Die unmittelbare Verwendung von differenzierten (historischen) Kursen bei der Ermittlung des Equity-Werts in der Konzernwährung. Bei dieser Vorgehensweise wird im Ergebnis die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung nicht im Konzerneigenkapital, sondern als Teil des Equity-Werts ausgewiesen.

Die erste Vorgehensweise, d.h. Ausweis einer Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung, wird dabei empfohlen.

Befürworten Sie diese Vorgehensweise? Wenn nein, welche andere Vorgehensweise schlagen Sie vor und warum?

Zu 5: Wir befürworten diese Vorgehensweise.

Frage 6: Bilanzierung latenter Steuern auf Währungsumrechnungsdifferenzen

E-DRS 33 enthält keine Regelungen zur Bilanzierung von aus der Anwendung dieses Standards ggf. resultierenden latenten Steuern. Hierzu wird auf DRS 18 verwiesen. Nach Auffassung des HGB-FA führen die aus der Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode entstehenden Währungsumrechnungsdifferenzen nicht zum Ansatz latenter Steuern nach § 306 Satz 1 HGB. Darüber hinaus sind unter bestimmten Voraussetzungen auch Effekte aus sonstigen Konsolidierungsmaßnahmen erfolgsneutral in die Eigenkapitaldifferenz einzustellen. Die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen für die zuletzt genannten Effekte die Bilanzierung latenter Steuern geboten sein kann, wird weder in E-DRS 33 noch in DRS 18 adressiert.

Halten Sie explizite Regeln zur Bilanzierung latenter Steuern auf Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode sowie auf Effekte aus sonstigen Konsolidierungsmaßnahmen, die in die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung einzustellen sind, für erforderlich? Wenn ja, welche Vorgehensweise für diese Effekte ist nach Ihrer Ansicht dabei sachgerecht?

Zu 6: Wir halten eine explizite Regelung nicht für erforderlich.

Frage 7: Regelungen zur Umrechnung von Abschlüssen aus Hochinflationenländern

E-DRS 33 enthält Grundsätze zur Behandlung von Abschlüssen aus Hochinflationenländern. Im Einzelnen werden im Standardentwurf Indikatoren für die Identifikation eines Hochinflationenlandes sowie Methoden der Inflationsbereinigung dargelegt.

Erachten Sie die in E-DRS 33 enthaltenen Regelungen zur Umrechnung von Abschlüssen aus Hochinflationenländern für ausreichend? Wenn nein, welche weiteren Themen in Bezug auf die Währungsumrechnung bei Hochinflation sollten adressiert werden?

Zu 7: Auf die Nennung von expliziten Prozentwerten und Jahresgrenzen (kumulierte Inflationsrate über drei Jahre über 100 %) ist nach GoB bei der Überprüfung des Vorliegens von Hochinflation zu verzichten. Explizite Quantifizierungen der Grenzen führen im Einzelfall in die Irre. (Was ist bei 200 % Inflation über zwei Jahren oder bei 80 % über vier Jahre oder bei 1000% Inflation in einem Jahr?)

Aus handelsrechtlicher Sicht sollten bei Hochinflation zunächst das Abschreibungserfordernis und der eventuelle Verzicht auf eine Konsolidierung in den Vordergrund gestellt werden. Zudem wäre bei Hochinflation die Annahme der Unternehmensfortführung hinsichtlich des betreffenden Tochterunternehmens zu problematisieren.

Frage 8: Weitere Anmerkungen zum Standardentwurf

Haben Sie über die in den vorhergehenden Fragen adressierten Sachverhalte hinausgehende Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Tz. des Standardentwurfs?

| |
|---|
| <p>Zu 8: Wir halten eine Ausweitung des ohnehin schon umfangreichen Standards nicht für zielführend.</p> |
|---|

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.

gez. Dr. Eckhard Ott

gez. i. V. Dieter Gahlen