

03
E-DRS 33

Herrn
Prof. Dr. Andreas Barckow
Präsident des Deutschen Rechnungslegungs
Standards Committee e.V.
Zimmerstraße 30
10969 Berlin

Düsseldorf, 27. Oktober 2017

585/565

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

E-DRS 33: Währungsumrechnung im Konzernabschluss

Sehr geehrter Herr Professor Barckow,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu E-DRS 33: Währungsumrechnung im Konzernabschluss und begrüßen die Entwicklung eines Standards zu diesem praxisrelevanten Thema der Konzernrechnungslegung. Wir beschränken unsere Anmerkungen auf die in E-DRS 33 adressierten Fragen.

Frage 1: Regelungen zu nichtmonetären Verpflichtungen und weitere Sonderfragen

E-DRS 33 enthält keine Regelungen zur Umrechnung von nichtmonetären Verpflichtungen (Sachleistungsverpflichtungen, z.B. Gewährleistungsrückstellung, Rekulktivierungsrückstellung) 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?

Wir sehen hierzu keinen weiteren Regelungsbedarf.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/6 zum Schreiben vom 27.10.2017 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Unseres Erachtens ist die in E-DRS 33 vorgesehene Vorgehensweise, auch die im Berichtsjahr realisierten Kursgewinne und -verluste in den gesonderten Ausweis einzubeziehen, vertretbar, obschon der Wortlaut des § 277 Abs. 5 Satz 2 HGB dafür spricht, dass nur Erträge und Aufwendungen aus der Umrechnung von am Abschlussstichtag noch in der Bilanz enthaltenen Vermögensgegenständen und Schulden nach § 256a HGB gesondert auszuweisen sind. In diesem Fall hat u.E. jedoch eine weitere Aufgliederung der Währungseffekte zu erfolgen, aus der erkennbar ist, inwieweit ergebniswirksame Währungseffekte allein auf der Anwendung des § 256a Satz 2 HGB beruhen (vgl. Roß, WPg 2012, S. 24; Wobbe, in: Bertram et al. (Hrsg.), Haufe Kommentar, 7. Aufl., § 277 HGB, Rn. 2).

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[en], nicht aber für sonstige Änderungen des beizulegenden Werts in Fremdwährung.

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

Wir befürworten die vorgeschlagene Vorgehensweise.

Seite 3/6 zum Schreiben vom 27.10.2017 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Wir halten die gewählte Vorgehensweise, Vermögensgegenstände und Schulden einer ausländischen, rechtlich unselbstständigen Zweigniederlassung als Teil des einheitlichen Vermögens des inländischen Unternehmens (Hauptniederlassung) zu behandeln, für konzeptionell zutreffend. Gleichwohl regen wir an, aufgrund des damit verbundenen hohen Aufwands für die Praxis ggf. Vereinfachungsregelungen zuzulassen.

Die strikte Ablehnung einer entsprechenden Anwendung des § 308a HGB erscheint z.B. fraglich, sofern Bücher von ausländischen Zweigniederlassungen eigenständig in den Landeswährungen geführt werden und sich aus einer Übernahme eines solchen Betriebsstättenabschlusses analog den Vorschriften zur Konsolidierung eines Tochterunternehmens keine wesentlichen Abweichungen im Vergleich dazu ergeben, wenn die einzelnen Geschäftsvorfälle unter Berücksichtigung der allgemeinen Umrechnungsgrundsätze für den Jahresabschluss einbezogen würden (vgl. auch Grottel/Leistner, in: Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 10. Aufl., § 256a HGB, Anm. 242).

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.

Seite 4/6 zum Schreiben vom 27.10.2017 an das DRSC e.V., Berlin

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?

Wir begrüßen die in E-DRS 33 vorgesehene Empfehlung, für die Umrechnung des Fremdwährungsabschlusses eines assoziierten Unternehmens, dessen Anteile im Konzernabschluss nach der Equity-Methode gemäß § 312 HGB bewertet werden, § 308a HGB entsprechend anzuwenden, da das Gesetz insoweit keine eindeutige Regelung enthält.

Hinsichtlich des Ausweises einer sich ergebenden Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung halten wir beide Varianten für gleichermaßen vertretbar. Sollte auch der finale DRS mehr als eine Ausweisvariante enthalten, sollten in jedem Fall die Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Bewertungs- und Darstellungsstetigkeit (§ 298 Abs. 1 i.V.m. §§ 252 Abs. 1 Nr. 6, 265 Abs. 1 Satz 1 HGB) beachtet werden müssen.

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

Seite 5/6 zum Schreiben vom 27.10.2017 an das DRSC e.V., Berlin

Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung einzustellen sind, für erforderlich? Wenn ja, welche Vorgehensweise für diese Effekte ist nach Ihrer Ansicht dabei sachgerecht?

Wir begrüßen, dass E-DRS 33 keine expliziten 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, vorsieht.

In diesem Zusammenhang erachten wir auch die Klarstellung in Tz. B3. als hilfreich, wonach die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung als Folge der Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode keine temporäre Differenz i.S.d. § 306 Satz 1 HGB darstellt (§ 308a HGB ist keine „Vorschrift[en] dieses [Vierten] Titels [§§ 300 bis 307 HGB]), so dass eine Bilanzierung sekundärer latenter Steuern gemäß § 306 HGB nicht in Betracht kommt.

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?

Wir halten die vorgesehenen Regelungen für sachgerecht und ausreichend.

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?

Wir haben keine weiteren Anmerkungen.

Seite 6/6 zum Schreiben vom 27.10.2017 an das DRSC e.V., Berlin

Wir hoffen, dass unsere Anmerkungen für die weiteren Beratungen im DRSC zweckdienlich sind, und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm