



© DRSC e.V.	Zimmerstr. 30	10969 Berlin	Tel.: (030) 20 64 12 - 0	Fax: (030) 20 64 12 - 15
	Internet: www.drsc.de			E-Mail: info@drsc.de
<p>Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des FA wieder. Die Standpunkte des FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.</p>				

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	34. HGB-FA / 12.12.2017 / 14:15 – 15:30 Uhr
TOP:	13 – E-DRS 33 Währungsumrechnung im Konzernabschluss
Thema:	Auswertung Stellungnahmen zum E-DRS 33
Unterlage:	34_13a_HGB-FA_DRS WU_SN

Auswertung der Stellungnahmen und Fachbeiträge zum E-DRS 33 *Währungsumrechnung im Konzernabschluss*

A. Eingegangene Stellungnahmen und Fachbeiträge

Folgende **Stellungnahmen** wurden an das DRSC übermittelt. Die Stellungnahmen 5 bis 7 sind anonymisiert, da deren Veröffentlichung nicht erwünscht war.

Nr.	Name	Branche	Versand an HGB-FA
1	Ralf Pöller	Wirtschaftsprüfung	2. November 2017
2	Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.	Verband	2. November 2017



3	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.	Verband	2. November 2017
4	Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V.	Verband	2. November 2017
5	X	Natürliche Personen	2. November 2017
6	Y	Industrie	2. November 2017
7	Z	Industrie	2. November 2017

Darüber hinaus sind die folgenden **Fachbeiträge** erschienen bzw. werden demnächst erscheinen:

Nr.	Name	Versand an HGB-FA
8	Lüdenbach, Norbert: Konzerninterner Währungserfolg; in: StuB 21/2017; S. 828 – 829	4. Dezember 2017
9	Wirth/Dusemond/Küting: Ausgewählte Einzelfragen der Währungsumrechnung im handelsrechtlichen Konzernabschluss unter Beachtung von E-DRS 33 und DRS 23, erscheint demnächst in: Der Betrieb	4. Dezember 2017
10	Busch/Zwirner: Grundlagen der Währungsumrechnung im Konzernabschluss nach nationalen und internationalen Normen, in: IRZ 11/2017, S. 442-445	4. Dezember 2017



B. Auswertung der Stellungnahmen

Hinweise zur Auswertung der Stellungnahmen

Unten werden die in den Stellungnahmen und Fachbeiträgen geäußerten Anmerkungen zu den in E-DRS 33 gestellten Fragen zusammengefasst. Sofern die Stellungnahmen keine expliziten Aussagen zu den konkreten Fragen enthalten, den Ausführungen im Standardentwurf jedoch grundsätzlich zugestimmt wird, werden die Antworten in eckigen Klammern erfasst. Da der Fachbeitrag von Busch/Zwirner keine Kritikpunkte/Empfehlungen enthält, wird dieser in die Auswertung der Stellungnahmen nicht einbezogen.

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	keine Aussage	-	-
2	nein	Die Annahme, in fremder Währung zu erfüllende Gewährleistungs- oder Rekultivierungsverpflichtungen seien in der Praxis selten vorzufinden, ist schwer nachvollziehbar. Dennoch wird eine Regelung hierzu für nicht erforderlich erachtet.	Kein Handlungsbedarf. Die Annahme ist lediglich im Fragenkatalog, nicht im Standardtext bzw. Begründung enthalten.
3	nein	-	-
4	wäre zu erwägen	Sofern Sonderfragen für den Konzernabschluss relevant sind und eine Klarstellung aus Sicht der Anwender wünschenswert erscheint, sollte erwogen werden, diese Sonderfragen aufzugreifen.	Kein Handlungsbedarf. In seiner 29. Sitzung am 19. September 2016 hat sich der HGB-FA – zustimmend zur Auffassung der AG WU – gegen die Aufnahme der Regelungen zu nicht monetären Verpflichtungen sowie gegen weitere Detailregelungen zur Umrechnung von einzelnen Posten ausgesprochen.
5	nein	-	-
6	[nein]	-	-
7	[nein]	-	-



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
8	keine Aussage	-	-
9	keine Aussage	-	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	keine Aussage	-	-
2	nein	Für einen gesonderten GuV-Ausweis unrealisierter Beträge ist handelsrechtlich kein Raum.	Siehe Ergänzung der Begründung in Tz. B16.
3	ja	Es hat eine weitere Aufgliederung der Währungseffekte zu erfolgen, aus der erkennbar ist, inwieweit ergebniswirksame Währungseffekte allein auf der Anwendung des § 256a Satz 2 HGB beruhen.	Siehe Tz. 37 n.F. sowie Ergänzung der Begründung in Tz. B16.
4	nein	Eine Einschränkung der gesetzlich zulässigen Interpretationsspielräume in einem DRS ist nicht zulässig.	Keine Änderung im Standardtext. Siehe Ergänzung der Begründung in Tz. B16.
5	ja	Ausweis der währungskursbedingten Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Bewertung von Vermögensgegenständen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 HGB: Sofern die Wertminderung allein durch die Währungskursänderung verursacht ist, sollte ein gesonderter Ausweis gemäß § 277 Abs. 5 Satz 2 HGB erfolgen. Tz. 18 und Tz. 34 sollten diesbezüglich ergänzt bzw. präzisiert werden.	Siehe Änderungen in Tz. B15.
6	[ja]	-	-
7	[ja]	-	-



8	keine Aussage	-	-
9	keine Aussage	-	-

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	keine Aussage	-	-
2	ja	-	-
3	ja	-	-
4	ja	-	-
5	ja	-	-
6	[ja]	-	-
7	[ja]	-	-
8	keine Aussage	-	-
9	keine Aussage	-	-



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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	Keine Aussage	-	-
2	ja	-	-
3	konzeptionell ja	Konzeptionell wird der Vorgehensweise zugestimmt. Aufgrund des hohen Aufwands für die Praxis wird angeregt, Vereinfachungsregelungen zuzulassen.	Keine Änderung. Bei der Anwendung des Standards gilt der allgemeine Grundsatz der Wesentlichkeit (übergeordneter Grundsatz vor Tz. 1).
4	keine Anmerkungen	-	-
5	keine Anmerkungen	-	-
6	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Definition einer Zweigniederlassung in Tz. 7: Sofern die Betriebsstätte über eine eigene Geschäftsführung verfügt, die die Entscheidungen zum operativen Geschäft selbständig trifft und die Verantwortung für die Buchführung und Abschlusserstellung hat, kann eine Weisungsgebundenheit im Innenverhältnis gegenüber der Hauptniederlassung nicht vorliegen. Folglich soll eine Klarstellung der Definition vorgenommen werden. Dabei könnte auf die ursprüngliche Definition in DRS 14 zurückgegriffen werden. • Tz. 36: Die Bezeichnung „rechtlich unselbständige Zweigniederlassung“ ist irreführend. Es wird empfohlen, in Satz 1 das Wort „rechtlich“ durch die Wörter „wirtschaftlich und organisatorisch“ zu ersetzen und Satz 3 zu streichen. • Tz. 37: Die Regelung ist missverständlich; deren Anwendung 	<p>Die Definition wurde aus DRS 20 übernommen.</p> <p>Die Regelungen in Tz. 36-38 a.F. (Tz. 38-40 n.F.) beziehen sich ausschließlich auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss der Hauptniederlassung, nicht jedoch auf den Konzernabschluss. Aus Sicht der AG sind die Regelungen in Tz. 36-38 a.F. inhaltlich zutreffend. Die AG empfiehlt daher, die Regelungen des Standardent-</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		<p>würde zum Ergebnis führen, das nicht den tatsächlichen Verhältnissen der VFE-Lage entspricht. Es wird empfohlen, diese Tz. komplett zu streichen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Tz. 38: Sofern in Tz. 36 klargestellt wird, dass die Regelung nur für „wirtschaftlich und organisatorisch“ unselbständige Zweigniederlassungen Anwendung findet (siehe Anm. zu Tz. 36 oben), bedarf es keiner klarstellenden Regelung bzgl. einer wirtschaftlichen Betrachtung für die Berechnung von latenten Steuern in Tz. 38. Folglich wird empfohlen, Tz. 38 zu streichen. 	wurfs unverändert zu lassen.
7	[ja]	-	-
8	keine Aussage	-	-
9	keine Aussage	-	-

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:

- 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.
- 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?



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	Keine Aussage	-	-
2	ja	-	-
3	teilweise ja	Der entsprechenden Anwendung des § 308a HGB wird zugestimmt. Hinsichtlich des Ausweises der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung werden beide Ausweisalternativen für gleichermaßen vertretbar gehalten. Sollte der finale DRS beide Alternativen enthalten, sollten in jedem Fall die Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Bewertungs- <u>und</u> Darstellungstetigkeit beachtet werden müssen.	Aus Sicht der AG WU ist es ein expliziter Hinweis auf den Stetigkeitsgrundsatz im Standard nicht erforderlich.
4	ja	-	-
5	Keine Anmerkungen	-	-
6	[ja]	-	-
7	[ja]	-	-
8	keine Aussage	-	-
9	nein	<ul style="list-style-type: none"> • Die Formulierung in Tz. 87 (b) Satz 2 ist widersprüchlich zum Satz 1: Damit eine Buchung im Posten „Anteile aus assoziierten Unternehmen“ erfolgen kann, wäre eine Gegenbuchung auf der Position „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ notwendig, was der Ausweisalternative in Tz. 87 (a) entsprechen würde. • Die Ausweisalternative gemäß Tz. 87 (b) ist mit § 308a HGB nicht vereinbar und ist klar abzulehnen, da bei dieser Methode die währungsbedingten Effekte nicht in den Equity-Wert eingehen. • Bei der Fortschreibung des Equity-Werts im Beispiel in Tz. B35 wird unterstellt, dass der Equity-Wert parallel in der Währung des Beteiligungsunternehmens und in der Konzernwährung geführt wird. Dabei wird der in Landeswährung 	Der Standard stellt gibt keine Buchungssystematik vor, sondern zeigt die zwei möglichen Alternativen für den Ausweis der Währungsumrechnungsdifferenz auf: Wird die Währungsumrechnungsdifferenz passivisch im Eigenkapital ausgewiesen, kann man sie unmittelbar aus der Bilanz erkennen. Wird sie aktivisch im Equity-Wert erfasst, soll sie dort oder im Anhang kenntlich gemacht werden. Beide Alternativen sind aus Informationsgesichtspunkten für den Bilanzleser gleichwertig. Sofern im Nachfolgestandard zu DRS 8 keine Festlegung erfolgt, ob es bei der Equity-Methode um eine Konsolidierungsmethode oder eine Bewertungsmethode geht, empfiehlt die AG WU, die beiden Alternativen für den Ausweis der Währungsumrechnungsdifferenz beizubehalten.



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		<p>zu führende Wertansatz lediglich in einer Nebenbuchhaltung verwaltet und ist nur für Zwecke der Erfassung der Währungsumrechnungseffekte erforderlich. Es wäre wünschenswert, dass im finalen Standard die erwartete Form und das dahinter stehende Konzept der bilanziellen Abbildung stärker akzentuiert herausgearbeitet werden.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Soweit es im Beispiel in Tz. B35 lediglich darauf ankam, die zentralen Unterschiede zwischen beiden Ausweisalternativen aufzuzeigen, sollte dies in der finalen Standardfassung deutlich gemacht werden. • Im Beispiel in Tz. B35 wird das Thema außerplanmäßiger Abschreibungen aufgegriffen, die Ausführungen hierzu sind jedoch zu knapp gehalten, um ein Gesamtverständnis zu vermitteln. Es könne vermutet werden, dass eine jährliche (währungsumrechnungsbedingte) Werthaltigkeitsüberprüfung gefordert wird. • Die erfolgswirksame Erfassung der außerplanmäßigen Abschreibung gegen die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung gemäß Tz. 89 sowie im Beispiel in Tz. B35 ist abzulehnen, denn gemäß § 308a HGB ist die Währungsumrechnungsdifferenz erst bei einem teilweisen oder vollständigen Ausscheiden eines Tochter- bzw. – bei entsprechenden Anwendung des § 308a HGB auf die Equity-Methode – at-Equity bilanzierten Unternehmens zu realisieren. Diese Voraussetzungen sind im Kontext einer außerplanmäßigen Abschreibung nicht gegeben. Zudem würde sich die Frage stellen, wie die Equity-Fortschreibung in den darauffolgenden Geschäftsjahren vorzunehmen wäre. 	<p>Siehe Ergänzung in Tz. B35.</p> <p>Kein Handlungsbedarf, da dies nicht Gegenstand des Standards ist.</p> <p>Keine Änderung. Sichtweise der AG WU: § 308a Satz 4 HGB ist die Konkretisierung des Nettoinvestitionskonzepts. Die Abschreibung der Beteiligung wird als Realisationstatbestand für die erfolgswirksame Auflösung der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung i.S.d. § 308A Satz 4 HGB gesehen. Wird im Einzelabschluss der Zeitwert der Beteiligung abgeschrieben (im Extremfall auf null), ist es nicht gerechtfertigt, im Konzernabschluss eine Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung für diese Beteiligung beizubehalten.</p> <p>Nach der Auffassung der AG WU hat eine erfolgswirksame Auflösung der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung in folgenden Fällen zu erfolgen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Abgang/Teilabgang der Anteile. 2. Monetarisierung der Vermögensgegenstände und



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
			Schulden (asset deal). 3. Die Monetarisierung beim Tochterunternehmen ist noch nicht erfolgt, der Kaufvertrag liegt zum Bilanzstichtag jedoch bereits vor. 4. Abschreibung der Beteiligung aufgrund der Verringerung des beizulegenden Werts.

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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	keine Aussage	-	-
2	nein	-	-
3	nein	Klarstellung in Tz. B3 ist hilfreich.	-
4	nein	Temporäre Differenzen, die die Bildung latenter Steuern gemäß § 274 HGB nach sich ziehen, sind nicht Gegenstand des Standards. Insofern ist es fraglich, ob es eines Verweises auf DRS 18 bedarf.	Der Verweis auf DRS 18 erfolgte analog zu DRS 23 (vgl. DRS 23.4).
5	Keine Anmerkungen	-	-
6	[nein]	-	-



7	[nein]	-	-
8	keine Aussage	-	-
9	keine Aussage	-	-

Frage 7: Regelungen zur Umrechnung von Abschlüssen aus Hochinflationländern

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

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

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	keine Aussage	-	-
2	nein	Auf die Nennung von expliziten Prozentwerten und Jahresgrenzen (kumulierte Inflationsrate über drei Jahre über 100 % gemäß Tz. 94) soll verzichtet werden. Das Abschreibungserfordernis und der eventuelle Verzicht auf eine Konsolidierung sollte dagegen in den Vordergrund gestellt werden. Zudem sollte die Annahme der Unternehmensfortführung hinsichtlich des betreffenden Tochterunternehmens problematisiert werden.	Keine Änderung. Kumulierte Inflationsrate über drei Jahre über 100% ist ein in der Praxis gängiges und ein sehr wichtiges Kriterium, das auch international üblich ist. Gemäß Tz. 94 Satz 1 a.F. ist beim Erfüllen dieses Kriteriums regelmäßig von einem Hochinflationland auszugehen. Ergänzend werden in Satz 2 Buchstaben a bis f Indikatoren aufgelistet.
3	ja	-	-
4	keine Anmerkungen	-	-
5	keine Anmerkungen	-	-
6	[ja]	-	-
7	[ja]	-	-
8	keine Aussage	-	-
9	keine Aussage	-	-



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?

Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
1	ja	Umrechnung von Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen (Tz. 45): Die Verwendung des Devisenkassamittelkurses im Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung ist nicht sachgerecht. Stattdessen sollte der gewogene Durchschnittskurs der bisher nicht ausgeschütteten erwirtschafteten Jahresergebnisse verwendet werden.	Keine Änderung. Die Vorgehensweise gemäß E-DRS 33 (Verwendung des Entstehungskurses) und die in der Stellungnahme vorgeschlagene Vorgehensweise (Verwendung des Devisenkassamittelkurses) führen auf Konzernebene zum selben Ergebnis. Der Unterschied besteht lediglich darin, auf welcher Ebene die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung erfasst wird. Während bei der Verwendung des Entstehungskurses die Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung bereits in der umgerechneten HB II des Tochterunternehmens erfasst wird, wird sie bei der Verwendung des Durchschnittskurses auf der Konzernebene im Rahmen der Durchführung der Schuldenkonsolidierung erfasst.
2	nein	Eine weitere Ausweitung des Standards ist nicht zielführend.	-
3	nein	-	-
4	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Grundsätzliche Anmerkung: Es besteht keine Notwendigkeit für einen DRS zur Währungsumrechnung. Sofern ein DRS dennoch für notwendig erachtet wird, sollte sich dieser auf Konzernrechnungslegungsfragen beschränken, d.h. lediglich die Umrechnung von Abschlüssen von ausländischen Tochterunternehmen in die Konzernberichtswährung. • Gesetzlich zulässige Wahlrechte und Ermessensspielräume dürfen durch den Standard nicht eingeschränkt werden (vgl. Anmerkung zur Frage 2). • Tz. 14: Der in Satz 1 enthaltene Hinweis auf die Wesentlich- 	<p>Das Projekt zur Erarbeitung eines DRS zur Währungsumrechnung wurde 2012 in das Arbeitsprogramm des HGB-FA aufgenommen und im Rahmen des öffentlichen Konsultationsprozesses durch den GDV befürwortet.</p> <p>Siehe Frage 2 Nr. 4.</p> <p>Keine Änderung. Durch das Wort „regelmäßig“ in</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		<p>keit ist überflüssig. Sollte der Hinweis bleiben, wird angeregt, Satz 2 zu streichen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Niederstwerttest bei nichtmonetären Vermögensgegenständen, die in Landeswährung wiederbeschafft oder veräußert werden können (Tz. 17): Dem Niederstwerttest auf Landeswährungsbasis soll der Test auf Fremdwährungsbasis grundsätzlich gleichrangig sein. • Dauerhaftigkeit der währungskursbedingten Wertminderungen (Tz. 19 und B7): Die Regelung ist nicht zielführend, lässt sich nicht mit dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) begründen und würde zu einer übervorsichtigen Bilanzierung führen. Die Beurteilung, ob eine Wertminderung dauernd ist, soll dem gewissenhaften Kaufmann überlassen werden. Ggf. könnten im Standard qualitative Merkmale (Z.B. lang anhaltende Wertminderungen oder Wertminderungen von unüblich großem Ausmaß) genannt werden. • Währungskursbedingte Wertminderungen monetärer Vermögensgegenstände unabhängig von deren Dauerhaftigkeit (Tz. 27 und B12): Sofern sich nach der Umrechnung der Vermögenswerte mit dem Devisenkassakurs am Abschlussstichtag eine Wertminderung ergibt, ist diese gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB auf ihre Dauerhaftigkeit zu prüfen. • Anwendung auf Bewertungseinheiten (Tz. 32): Der Verweis auf Bewertungseinheiten ausschließlich an dieser Stelle wird der Bedeutung der Vorschrift nicht gerecht. Bereits in den einleitenden Ausführungen zum Gegenstand und Geltungsbereich soll klargestellt werden, dass der Standard auf Bewertungseinheiten gemäß § 254 HGB nicht anzuwenden ist. • Ausweis währungskursbedingter Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Bewertung von Vermögensge- 	<p>Satz 2 wird impliziert, dass auch andere Faktoren für Wesentlichkeitsbeurteilung möglich sind.</p> <p>Siehe Tz. 19 n.F.</p> <p>Keine Änderung. Gemäß Tz. 19 a.F. (Tz. 20 n.F.) ist grundsätzlich von einer dauernden Natur der währungskursbedingten Wertminderungen auszugehen. Dies kann durch den gewissenhaften Kaufmann unter Berücksichtigung qualitativer sowie quantitativer Kriterien, die in Tz. B7 beispielhaft genannt werden, widerlegt werden.</p> <p>Keine Änderung. In § 256a HGB erfolgt kein Verweis auf § 253 Abs. 3 HGB. Die Umrechnung von monetären Vermögensgegenständen erfolgt unabhängig von der Dauerhaftigkeit der währungskursbedingten Wertminderung stets mit dem Stichtagskurs.</p> <p>Keine Änderung. Der Verweis auf § 254 HGB erfolgte nur an der für die konkrete Vorschrift des Standards relevanten Stelle.</p> <p>Siehe Frage 2 Nr. 4.</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		<p>genständen nach § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 sowie Abs. 4 HGB stehen (Tz. 34): Eine Einschränkung des gesetzlichen Wahlrechts in einem DRS ist nicht zulässig.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Währungsumrechnung bei Einbeziehung eines Tochterunternehmens mit abweichendem Stichtag (Tz. 53): Eine Abweichung vom Stichtagsprinzip ist nicht nachvollziehbar, zumal dies im Konzernabschluss zu eventuellen Konsolidierungsdifferenzen führen kann. Es sollte der Kurs des Konzernbilanzstichtags genutzt werden. Ferner soll klargestellt werden, welcher Kurs bei der Berücksichtigung von Vorgängen von wesentlicher Bedeutung gemäß § 299 Abs. 3 HGB Verwendung finden soll. Hierzu wäre ein Wahlrecht anzustreben. • Regelungen zur Währungsumrechnung im Rahmen der Kapitalkonsolidierung (Tz. 57 ff.): Aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit sollte dieses Thema nur im E-DRS 33, nicht jedoch parallel im DRS 23, geregelt werden. 	<p>Keine Änderung. In der Praxis wird es vermutlich selten vorkommen, dass ein Tochterunternehmen dauerhaft mit abweichendem Stichtag in den Konzernabschluss einbezogen wird. In der Regel wird der Abschlussstichtag des Tochterunternehmens an den des Mutterunternehmens angepasst.</p> <p>Die Entscheidung sollte durch den HGB-FA getroffen werden.</p>
5	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Schuldenkonsolidierung (Tz. 76-80): Die Regelung in Tz. 76, währungskursbedingte Differenzen aus der Schuldenkonsolidierung grundsätzlich ergebnisneutral in den Posten „Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung“ einzustellen, ist wenig praktikabel. Eine Vereinfachungsregel gemäß Tz. 78 ist daher zu begrüßen. Eine Präzisierung des Wesentlichkeitsbegriffs wäre jedoch wünschenswert. • Zwischenergebniseliminierung (Tz. 81-83): Die Regelung in Tz. 81, das Zwischenergebnis, das gegen den Bestandswert erfasst wird, in der Währung des Empfängerunternehmens zu bewerten, ist nicht praktikabel. Bei einer günstigen Entwicklung des Wechselkurses zwischen dem Transaktionsstichtag und Stichtag würde Bestand mit einem Euro-Wert ausgewiesen werden, der über dem Euro-Wert der Konzernherstellungskosten liegen würde, was AK-Prinzip verletzen würde. Bei einer negativen Entwicklung des Wechselkurses würde 	<p>Keine Änderung. Es gilt der allgemeine Grundsatz der Wesentlichkeit.</p> <p>Keine Änderung. Eine Schwankung des Bestandswerts in Euro ist der Stichtagskursmethode nach § 308a HGB immanent. Diese Schwankungen werden in der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung erfasst. Es macht keinen Unterschied, ob ein Vermögensgegenstand das Konzernunternehmen wechselt und in die Fremdwährung des Empfängers umrechnet wird, oder ob er durch das Tochterunternehmen gleich in Fremdwährung erworben wird. In beiden Fällen wird der Wert</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		der Bestand mit einem Euro-Wert ausgewiesen werden, der unter den Konzernherstellungskosten liegt, was nicht sachgerecht wäre.	in Fremdwährung mit dem Stichtagskurs in Euro umgerechnet. Ein Verstoß gegen das Anschaffungskostenprinzip liegt hier nicht vor.
6	nein	-	-
7	ja	Umrechnung von Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen (Tz. 45): Statt der Anwendung des Devisenkassamittelkurses zum Zeitpunkt der Entstehung der Verpflichtung sollte ein Quotientenkurs (Verhältnis der Summe der mit Entstehungskursen umgerechneten Jahresergebnisse zur Summe der Jahresergebnisse in Landeswährung) verwendet werden.	Siehe Frage 8 Nr. 1.
8	ja	Konzerninterner Währungserfolg aus der Schuldenkonsolidierung (Tz. 76 ff.): Entgegen der Regelung in Tz. 76 wäre eine Nichteliminierung des konzerninternen Währungserfolgs vertretbar.	Keine Änderung. Konzeptionell ist eine Eliminierung des konzerninternen Währungserfolgs geboten. Tz. 78 a.F. (Tz. 80 n.F.) enthält eine Vereinfachungsregelung.
9	ja	<ul style="list-style-type: none"> • Verknüpfung der Regelungen im Standard und in der Begründung: Die Aufnahme von Querverweisen zu den Begründungen könnte hilfreich sein. • Folgebewertung monetärer Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten (Tz. 22): Bei der Regelung in Tz. 22 Satz 2 greift das DRSC in eine allein dem Gesetzgeber überlassene Hoheitskompetenz ein, die ihm so nicht zusteht. • Anteilsveräußerung ohne Statuswechsel (Tz. 63): Das auf DRS 23.171 gründende Abbildungswahlrecht, die auf die veräußerten Anteile entfallende Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung entweder erfolgswirksam aufzulösen oder erfolgsneutral in den Posten „nicht beherrschende Anteile“ umzugliedern, ist mit dem Wortlaut des § 308a Satz 4 HGB unvereinbar. • Übergangskonsolidierung (Tz. 71): Hinsichtlich der Behandlung der auf die veräußerten Anteile entfallenden Währungsumrechnungsdifferenz soll der Verweis auf Tz. 65, nicht 	<p>Keine Änderung. Da die Begründung nicht im Amtsblatt bekannt gemacht wird, sind Querverweise zur Begründung im Standard nicht sinnvoll.</p> <p>Keine Änderung. Die Regelung in Tz. 22 Satz 2 a.F. (Tz. 23 n.F.) stellt eine Interpretation des Gesetzestextes dar.</p> <p>Keine Änderung. Die Regelung in Tz. 63 a.F. (Tz. 65 n.F.) ist nicht neu, sondern referiert die entsprechenden Vorschriften aus DRS 23.</p> <p>Siehe geänderter Verweis in Tz. 73 n.F. (Tz. 71 a.F.).</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		<p>auf Tz. 63 erfolgen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Begriffsverwendung in Tz. 74: Die Terminologie „Auflösung einer aktiven Differenz“ bzw. Auflösung einer passiven Differenz“ sollte überdacht werden, da sowohl positive als auch negative Währungsumrechnungsdifferenzen gemäß § 308a HGB auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen werden. • Zwischenergebniseliminierung (Tz. 81-83): <ul style="list-style-type: none"> ○ Die vorgeschlagene Vorgehensweise in Tz. 81-82 dürfte in der praktischen Anwendung insb. im Bereich des Vorratsvermögens zu großen Herausforderungen führen. Bei mehrstufigen Lieferungs- und Leistungsketten in unterschiedlichen Währungsräumen über ggf. mehrere Berichtsstichtage wäre die praktische Umsetzung der vorgeschlagenen Regelungen unmöglich sein. Die Regelungen sollten – wenn überhaupt – nur auf wesentliche Zwischenergebnisse im Anlagevermögen angewendet werden. ○ Die Vereinfachungslösung sollte sich an den Belangen der Praxis orientieren und die in der Praxis weit verbreitete retrograde Berechnung der Zwischenergebnisse nach dem Bruttogewinnverfahren (in Kombination mit Konzerndurchschnittssätzen) zulassen. Die Vereinfachungslösung in Tz. 23 stellt in wesentlichen Fällen keine Vereinfachung für die Praxis dar, da die seit Jahrzehnten praktizierte Vereinfachung so als nicht (mehr) zulässig eingestuft werden würde. • Wechsel von der Landeswährung zur Konzernwährung (Tz. 91-92): <ul style="list-style-type: none"> ○ Es ist fraglich, warum bei der Einführung des Euro als Berichtswährung keine erfolgswirksame Realisierung der erfolgsneutral erfassten Währungsumrechnungs- 	<p>Siehe Änderung in Tz. 76 n.F. (Tz. 74 a.F.)</p> <p>Siehe Ergänzung in Tz. 85 n.F. (Tz. 83 a.F.).</p> <p>Keine Änderung im Standardtext. Siehe die neue Tz. B36 in der Begründung.</p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Begründung/Erläuterung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen der AG Währungsumrechnung
		<p>differenz zulässig sein sollte.</p> <ul style="list-style-type: none"><li data-bbox="584 320 1350 451">○ In Zeiten von Austrittsbestrebungen aus der EU sollte aus Gründen der Vollständigkeit auch der Wechsel von Euro in die Landeswährung angedacht und geregelt werden.	<p>Keine Änderung. Das Thema ist aus Sicht der AG WU nicht praxisrelevant.</p>