

HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	43. HGB-FA / 27.06.2019 / 14:30 – 15:15 Uhr
TOP:	04 – E-DRÄS 10 – Änderungen an DRS 25 Währungsumrechnung im Konzernabschluss sowie Änderungen an verschiedenen DRS infolge geänderter WpHG-Nummerierungen
Thema:	Behandlung der negativen Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung bei Vorhandensein eines Inflationsgewinns
Unterlage:	43_04b_HGB-FA_E-DRÄS10_WUD_Beispiel

Beispiel: Inflationsbereinigung und anschließende Umrechnung in die Berichtswährung

Sachverhalt:

Das Mutterunternehmen (MU) mit der Konzernberichtswährung EUR hält 100 % Anteile an einem vollkonsolidierten ausländischen Tochterunternehmen (TU). Das TU erstellt seinen Jahresabschluss in lokaler Währung (LC). Am Anfang der Periode X1 wird das Land des TU als Hochinflationland eingestuft. Das Beispiel wird gegenüber der Realität sehr stark vereinfacht:

- Es wird eine lineare Entwicklung der Inflationsrate im Laufe des jeweiligen Kalenderjahres unterstellt, so dass die durchschnittliche Inflationsrate die Hälfte der jährlichen Inflationsrate beträgt.
- Personalaufwand von jährlich 200 LC, Zinsaufwand von jährlich 300 LC und Umsatzerlöse von jährlich 700 LC fallen gleichverteilt über das jeweilige Geschäftsjahr an.
- Beim Fremdkapital handelt es sich vollständig um monetäre Posten.
- Der Jahresüberschuss wird in die Gewinnrücklagen eingestellt.

Preisindexentwicklung:

	Preisindex	Inflation	Durchschn. Inflation
01.01.X1	120		
31.12.X1	154	28%	14%
31.12.X2	210	36%	18%

Wechselkursentwicklung (EUR : LC):

01.01.X1	1,0 : 10 = Historischer Kurs
31.12.X1	1,0 : 22
31.12.X2	1,0 : 32
Durchschnittskurs X1	1,0 : 16
Durchschnittskurs X2	1,0 : 28

Ausgangssituation: Bilanz des TU per 31.12.X0

Bilanz 31.12.X0 in LC			
Grundstücke	3.000	Gezeichnetes Kapital	2.000
Liquide Mittel	500	Fremdkapital	1.500
	3.500		3.500

Bilanz 31.12.X0 in EUR			
Grundstücke	300	Gezeichnetes Kapital	200
Liquide Mittel	50	Fremdkapital	150
	350		350

1. Periode X1

1.1. Bilanz und GuV des TU per 31.12.X1 vor Indexierung:

Bilanz 31.12.X1 in LC nicht indexiert			
Grundstücke	3.000	Gezeichnetes Kapital	2.000
Liquide Mittel	700	Jahresüberschuss	200
		Fremdkapital	1.500
	3.700		3.700

GuV X1 in LC nicht indexiert			
Personalaufwand	200	Umsatzerlöse	700
Zinaufwand	300		
Jahresüberschuss	200		
	700		700

1.2. Bilanz und der GuV des TU per 31.12.X1 nach Indexierung:

Bilanz 31.12.X1 in LC indexiert			
Grundstücke	3.840	Gezeichnetes Kapital	2.560
Liquide Mittel	700	Jahresüberschuss	480
		Fremdkapital	1.500
	4.540		4.540

GuV in X1 in LC indexiert			
Personalaufwand	228	Umsatzerlöse	798
Zinaufwand	342	Inflationsgewinn	252
Jahresüberschuss	480		
	1.050		1.050

Berechnung des Inflationsgewinns in LC			
Gezeichnetes Kapital	560	Grundstücke	840
Umsatzerlöse	98	Personalaufwand	28
Inflationsgewinn	252	Zinsaufwand	42
	910		910

Schätzung des Inflationsgewinns	
Verbindlichkeiten (konstant über die Periode X1)	1.500
Liquide Mittel (Jahresdurchschnitt: (500+700)/2)	-600
Durchschnittliche Nettoposition der monetären Posten	900
Inflationsrate X1	28%
Geschätzter Inflationsgewinn:	252

Erläuterungen:

Grundstücke und das gezeichnete Kapital werden an den Preisindex zum 31.12.X1 (154) angepasst. Liquide Mittel und Fremdkapital sind monetäre Posten und werden folglich nicht angepasst. Der angepasste Jahresüberschuss von 480 LC setzt sich aus dem erwirtschafteten und an die durchschnittliche Inflationsrate angepassten Jahresüberschuss von 228 LC (200*1,14) und dem Inflationsgewinn (Schuldnergewinn) von 252 LC zusammen. Der Inflationsgewinn errechnet sich als Saldo aus der Anpassung der nichtmonetären Posten und der Posten der GuV. Er lässt sich auch aus der durchschnittlichen Nettoposition der monetären Posten der Periode X1 schätzen.

1.3. Umrechnung der indexierten Bilanz und GuV des TU per 31.12.X1 in EUR:

Variante A: keine Verrechnung des Inflationsgewinns mit der Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung

Bilanz 31.12.X1 in EUR			
Grundstücke	175	Gezeichnetes Kapital	256
Liquide Mittel	32	Währungsumrechnung	-148
		Jahresüberschuss	30
		Fremdkapital	68
	206		206

GuV in X1 in EUR			
Personalaufwand	14	Umsatzerlöse	50
Zinaufwand	21	Inflationsgewinn	16
Jahresüberschuss	30		
	66		66

Variante B: Inflationsgewinn wird mit der Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung verrechnet

Bilanz 31.12.X1 in EUR			
Grundstücke	175	Gezeichnetes Kapital	256
Liquide Mittel	32	Währungsumrechnung	-132
		Jahresüberschuss	14
		Fremdkapital	68
	206		206

GuV in X1 in EUR			
Personalaufwand	14	Umsatzerlöse	50
Zinaufwand	21	Inflationsgewinn	0
Jahresüberschuss	14		
	50		50

Erläuterungen:

Grundstücke, Liquide Mittel sowie Fremdkapital werden mit dem Stichtagskurs zum 31.12.X1, das gezeichnete Kapital mit dem historischen Kurs (01.01.X1) und die GuV-Posten mit dem Durchschnittskurs der Periode X1 umgerechnet. Die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung ergibt sich als Saldo aus der Umrechnung der Bilanz- und GuV-Posten.

2. Periode X2

2.1. Bilanz und GuV des TU per 31.12.X2 vor Indexierung:

Bilanz 31.12.X2 in LC nicht indexiert			
Grundstücke	3.000	Gezeichnetes Kapital	2.000
Liquide Mittel	900	Gewinnrücklagen	200
		Jahresüberschuss	200
		Fremdkapital	1.500
	3.900		3.900

GuV X2 in LC nicht indexiert			
Personalaufwand	200	Umsatzerlöse	700
Zinaufwand	300		
Jahresüberschuss	200		
	700		700

2.2. Bilanz und der GuV des TU per 31.12.X2 nach Indexierung:

Bilanz 31.12.X2 in LC indexiert			
Grundstücke	4.080	Gezeichnetes Kapital	2.720
Liquide Mittel	900	Gewinnrücklagen	272
		Jahresüberschuss	488
		Fremdkapital	1.500
	4.980		4.980

GuV in X2 in LC indexiert			
Personalaufwand	236	Umsatzerlöse	826
Zinaufwand	354	Inflationsgewinn	252
Jahresüberschuss	488		
	1.078		1.078

Berechnung des Inflationsgewinns in LC			
Gezeichnetes Kapital	720	Grundstücke	1.080
Gewinnrücklagen	72	Personalaufwand	36
Umsatzerlöse	126	Zinaufwand	54
Inflationsgewinn	252		
	1.170		1.170

Schätzung des Inflationsgewinns			
Verbindlichkeiten (konstant über die Periode X2)			1.500
Liquide Mittel (Jahresdurchschnitt: (900+700)/2)			-800
Durchschnittliche Nettoposition der monetären Posten			700
Inflationsrate X2			36%
Geschätzter Inflationsgewinn:			252

2.3. Umrechnung der indexierten Bilanz und GuV des TU per 31.12.X2 in EUR:

Variante A: keine Verrechnung des Inflationsgewinns mit der Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung

Bilanz 31.12.X2 in EUR			
Grundstücke	128	Gezeichnetes Kapital	272
Liquide Mittel	28	Gewinnrücklagen	30
		Währungsumrechnung	-211
		Jahresüberschuss	17
		Fremdkapital	47
	156		156

GuV in X2 in EUR			
Personalaufwand	8	Umsatzerlöse	30
Zinaufwand	13	Inflationsgewinn	9
Jahresüberschuss	17		
	39		39

Variante B: Inflationsgewinn wird mit der Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung verrechnet

Bilanz 31.12.X2 in EUR			
Grundstücke	128	Gezeichnetes Kapital	272
Liquide Mittel	28	Gewinnrücklagen	14
		Währungsumrechnung	-186
		Jahresüberschuss	8
		Fremdkapital	47
	156		156

GuV in X2 in EUR			
Personalaufwand	8	Umsatzerlöse	30
Zinaufwand	13	Inflationsgewinn	0
Jahresüberschuss	8		
	30		30

Erläuterungen:

Grundstücke, Liquide Mittel sowie Fremdkapital werden mit dem Stichtagskurs zum 31.12.X2, das gezeichnete Kapital mit dem historischen Kurs (01.01.X1) und die GuV-Posten mit dem Durchschnittskurs der Periode X2 umgerechnet. Die Gewinnrücklagen entsprechen dem Jahresüberschuss der Periode X1. Die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung ergibt sich als Saldo aus der Umrechnung der Bilanz- und GuV-Posten.