



© DRSC e.V

Zimmerstr. 30  
Internet: www.drsc.de

10969 Berlin

Tel.: (030) 20 64 12 - 0

Fax: (030) 20 64 12 - 15

E-Mail: info@drsc.de

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.

## HGB-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

<b>Sitzung:</b>	<b>44. HGB-FA / 11.09.2019 / 10:30 – 11:30 Uhr</b>
<b>TOP:</b>	<b>02 – E-DRÄS 10 – Änderungen an DRS 25 <i>Währungsumrechnung im Konzernabschluss</i> sowie Änderungen an verschiedenen DRS infolge geänderter WpHG-Nummerierungen</b>
<b>Thema:</b>	<b>Auswertung der Stellungnahmen zu E-DRÄS 10 und Diskussion der Änderungen</b>
<b>Unterlage:</b>	<b>44_02a_HGB-FA_E-DRÄS10_SN</b>

### 1 Vorbemerkung

- 1 In dieser Unterlage werden die Inhalte der Stellungnahmen wiedergegeben, die das DRSC im Zuge der Konsultation zu E-DRÄS 10 erhalten hat. Die zum E-DRÄS 10 eingegangenen Stellungnahmen werden darüber hinaus vom Mitarbeiterstab gewürdigt.
- 2 Die unten im Abschnitt 3 wiedergegebenen Textpassagen aus den DRS und aus IAS 29 sind grau hinterlegt. Die Änderungen gemäß E-DRÄS 10 sind einfach unterstrichen bzw. einfach durchgestrichen. Die neuen Änderungsvorschläge des DRSC-Mitarbeiterstabs sind doppelt unterstrichen bzw. doppelt durchgestrichen.

## 2 Eingegangene Stellungnahmen

3 Folgende **Stellungnahmen** wurden an das DRSC übermittelt:

Nr.	Name	Branche
1	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.	Verband
2	Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V.	Verband

## 3 Auswertung der Stellungnahmen

### Frage 1: Anmerkungen zum Entwurf

*Haben Sie Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs?*

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	ja	siehe Frage 2	siehe Frage 2
2	ja	siehe Frage 2	siehe Frage 2

### Frage 2: DRS 25 Währungsumrechnung im Konzernabschluss: Umfang der Änderungen

Die Änderungen an DRS 25 betreffen die Regelungen in den Textziffern 104 und B40 zur Inflationsbereinigung durch Indexierung sowie die Angabe im Konzernanhang gemäß Textziffer 106 Buchstabe c.

*Stimmen Sie den vorgeschlagenen Änderungen zu?*

*Sehen Sie weiteren Änderungsbedarf an DRS 25?*

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
1	Grundsätzliche Zustimmung	In Tz. 104 sollte präzisiert werden, dass nur solche nichtmonetären Posten (hier: Vermögensgegenstände) angesprochen sind, die zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet sind.	Gemäß Tz. 99 bezieht sich die Inflationsanpassung durch Indexierung auf einen Jahresabschluss, der in der (hochinflationären) Landeswährung aufgestellt und <b>auf dem Anschaffungskosten-/Nominalwertprinzip beruht</b> . Insofern erscheint die in der Stellungnahme



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>Der zeitliche Bezug der in Tz. 104 Satz 1, 2 und 3 genannten Erträge und Aufwendungen sollte klargestellt werden: Sind nur die Erträge bzw. Aufwendungen der Berichtsperiode der erstmaligen Indexierung zu indexieren oder sind damit auch Erträge und Aufwendungen gemeint, die mit solchen Posten korrespondieren, die unter Berücksichtigung der Indexentwicklung seit der Ersterfassung des betreffenden Postens zu ermitteln sind?</p>	<p>empfohlene erneute Präzisierung in Tz. 104 u.E. nicht erforderlich. Für ein besseres Verständnis könnte Tz. 104 Satz 1 dennoch z.B. wie folgt ergänzt werden:</p> <p><u>Bei einer Indexrechnung werden die nichtmonetären Posten, die zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, und die damit korrespondierenden Erträge und Aufwendungen mit einem Index, der die allgemeine Preisentwicklung im Hochinflationsland zwischen dem Zeitpunkt der erstmaligen Inflationsbereinigung (Basisjahr) Erfassung dieser Posten und der jeweiligen Erträge und Aufwendungen und dem Abschlussstichtag widerspiegelt, an die Preisverhältnisse zum Abschlussstichtag angepasst.</u></p> <p>Die in Tz. 104 Satz 1 genannten Aufwendungen und Erträge betreffen solche Aufwendungen und Erträge, die im Zusammenhang mit den entsprechenden bilanzierten nichtmonetären Posten anfallen, wie etwa die kumulierten Abschreibungen, die – wie die zugehörigen nichtmonetären Posten – zwischen dem Zeitpunkt deren erstmaligen Erfassung (d.h. in der Regel zum Zeitpunkt deren Anschaffung) und dem Abschlussstichtag indexiert werden. Dies wird in Tz. 104 Satz 1 durch die Worte „und die damit korrespondierenden [...]“ zum Ausdruck gebracht.</p> <p>Die Indexierung der übrigen Aufwendungen und Erträge der Berichtsperiode (etwa Personalaufwand, Miete u.a.) erfolgt gemäß Tz. 104 Satz 2 zwischen ihrem Entstehen bis zum Abschlussstichtag.</p> <p>In Tz. 104 Satz 3 handelt es sich um Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit monetären Posten (z.B. Zinserträge).</p> <p>Zur besseren Unterscheidung zwischen den in Satz 1 und Satz 2 genannten Aufwendungen und Erträge könnte Tz. 104 ggf. wie folgt ergänzt werden:</p> <p><b>DRS 25.104</b>  <u>Bei einer Indexrechnung werden die nichtmonetären Posten, die zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden, und die damit korrespondierenden Erträge und Aufwendungen</u></p>



Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
			<p>mit einem Index <u>an die Preisverhältnisse zum Abschlussstichtag angepasst. Dieser Index spiegelt</u>, <del>der</del> die allgemeine Preisentwicklung im Hochinflationsland zwischen dem Zeitpunkt der erstmaligen <u>Inflationsbereinigung (Basisjahr) Erfassung dieser Posten und der jeweiligen korrespondierenden Erträge und Aufwendungen</u> und dem Abschlussstichtag <u>widerwiderspiegelt, an die Preisverhältnisse zum Abschlussstichtag angepasst.</u> Die übrigen <u>in der Berichtsperiode anfallenden Erträge und Aufwendungen</u> sind für die Zeit zwischen ihrem Entstehen bis zum Abschlussstichtag zu indexieren. Monetäre Posten und die damit korrespondierenden Erträge und Aufwendungen, denen eine vertragliche Preisindexierung zugrunde liegt, werden vertragsgemäß angeglichen. Danach sind alle Posten mit dem Devisenkassamittelkurs am Konzernabschlussstichtag in Euro umzurechnen.</p> <p>Alternativ kann nach Tz. 104 Satz 1 ein neuer Satz eingefügt werden, in dem der in Satz 1 genannter Grundsatz analog zu IAS 29.15 erläutert wird:</p> <p><u>Die fortgeführten indizierten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedes nichtmonetären Postens werden bestimmt, indem man die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die kumulierten Abschreibungen an die Veränderung des allgemeinen Preisindexes zwischen dem Anschaffungsdatum und Abschlussstichtag anpasst.</u></p>
		Zur Erleichterung des Verständnisses der Tz. 104 sollte ein Zahlenbeispiel in die Begründung des DRS 25 aufgenommen werden.	Siehe Sitzungsunterlage <b>44_02b</b>
		Zu Tz. B40 wird angeregt, über die in Artikel 4 Nr. 3 des E-DRÄS 10 vorgesehene erweiternde Bezugnahme hinsichtlich der Anwendbarkeit der Regeln des IAS 29 hinaus die Kategorisierung der Bilanzposten bezüglich der vorzunehmenden Indexierung, wie sie in IAS 29, Tz. 12 bis 14, vorgegeben ist, auch	<p>IAS 29.12-14:</p> <p>12. Monetary items are not restated because they are already expressed in terms of the monetary unit current at the end of the reporting period. Monetary items are money held and items to be received or paid in money.</p> <p>13. Assets and liabilities linked by agreement to changes in prices, such as index linked bonds and loans, are adjusted in accordance</p>

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		handelsbilanziell für entsprechend anwendbar zu erklären.	<p>with the agreement in order to ascertain the amount outstanding at the end of the reporting period. These items are carried at this adjusted amount in the restated statement of financial position.</p> <p>14. All other assets and liabilities are non-monetary. Some non-monetary items are carried at amounts current at the end of the reporting period, such as net realisable value and fair value, so they are not restated. All other non-monetary assets and liabilities are restated.</p> <p>Der Inhalt von IAS 29.12-14 entspricht im Wesentlichen den Regelungen in DRS 25:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Monetäre und nichtmonetäre Posten sind in DRS 25.7 definiert.</li> <li>- IAS 29.13 entspricht inhaltlich der Regelung in DRS 25.104 Satz 3.</li> <li>- IAS 29.14 Satz 2 und 3 entsprechen inhaltlich der Regelung in DRS 25.99. Ferner wird die Anwendung von IAS 29.14 durch DRS 29.B40 zugelassen.</li> </ul> <p>Die Nichtindexierung von monetären Posten ist in DRS 25 zwar geregelt, jedoch nicht begründet. Zur besseren Verständlichkeit kann dies in der Begründung – analog zu IAS 29.12 – z.B. wie folgt erläutert werden:</p> <p><b>DRS 25.B40</b>  <u>Monetäre Posten werden nicht indexiert, da sie bereits in der am Abschlussstichtag geltenden Geldeinheit ausgedrückt sind.</u> In Bezug auf die Währungsumrechnung von nichtmonetären Posten erscheint es sachgerecht, die Inflationsbereinigung/Indexierung, vorbehaltlich abweichender gesetzlicher Bestimmungen im Hochinflationsland, nach den Regeln des IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationsländern vorzunehmen. <u>Zudem können die Regeln des IAS 29 zur Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Nettoposition der monetären Posten angewendet werden.</u></p>
		Schließlich wird bedauert, dass die Behandlung einer vorhandenen aktiven Eigenkapitaldifferenz	In seiner 43. Sitzung am 26. Juni 2019 hat der HGB-FA das Thema „Behandlung der im Konzernabschluss eines Mutterunternehmens

Nr.	Antwort	Anmerkung/Empfehlung	Anmerkungen/Empfehlungen des DRSC-Mitarbeiterstabs
		<p>(=negative Eigenkapitaldifferenz) aus der Währungsumrechnung anlässlich einer Inflationsbereinigung durch Indexierung zumindest derzeit (also im Rahmen des E-DRÄS 10) noch nicht aufgegriffen und einer Lösung zugeführt werden soll. Im Einzelfall könne der Umgang mit einer solchen Eigenkapitaldifferenz erhebliche Auswirkungen auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Konzerns haben.</p>	<p>bilanzierten negativen Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung bei Vorhandensein eines Inflationsgewinns beim Tochterunternehmen“ diskutiert und beschlossen, dieses Thema bis auf weiteres zurückzustellen und im E-DRÄS 10 nicht zu behandeln.</p>
2	Keine Antwort	<p>Der dynamische Verweis auf die IFRS (hier: IAS 29) in einem Standardtext zur Auslegung des HGB wird für kritisiert. Sollte eine bestimmte IFRS-Regelung im Einzelfall als Auslegung des HGB in Frage kommen, so wäre diese IFRS-Regelung explizit zu übernehmen und in DRS 25 auszuformulieren. Andernfalls bestünde hinsichtlich der Änderung der IFRS keine Rechtssicherheit für den Ersteller eines HGB-Konzernabschlusses, da sich IAS 29 in nicht HGB-konformer Weise verändern kann.</p> <p>Folglich wird angeregt, die Ergänzung zu DRS 25.B40 „Zudem können die Regeln des IAS 29 zur Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Nettosition der monetären Posten angewendet werden.“ zu streichen.</p>	<p>Neben DRS 25 findet sich ein Verweis auf die IFRS-Vorschriften in DRS 16 <i>Halbjahresberichterstattung</i> in Bezug auf das Verständnis des Begriffs „nahe stehende Unternehmen und Personen“. Es sei jedoch angemerkt, dass DRS 16 sowohl für HGB- als auch für IFRS-Bilanzierer gilt.</p> <p><b>DRS 16.54</b> Die Definition der nahe stehenden Unternehmen und Personen ergibt sich für Anwender, die einen Halbjahresabschluss nach den in § 315e Abs. 1 HGB bezeichneten internationalen Rechnungslegungsstandards und Vorschriften erstellen, aus den dort einschlägigen Vorschriften. Für HGB-Anwender ergibt sich die Definition aus dem § 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB zugrundeliegenden Verständnis, so dass der Begriff der „nahe stehenden Unternehmen und Personen“ gemäß den zum jeweiligen Abschlussstichtag in europäisches Recht übernommenen Vorschriften des IAS 24 <i>Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen</i> zu verstehen ist.</p>