

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 4,
Februar 2018

HGB direkt

pwc

DRSC verabschiedet DRS 25 „Währungsumrechnung im Konzernabschluss“

Aktueller Anlass

Der HGB-Fachausschuss des DRSC hat auf seiner Sitzung am 8. Februar 2018 den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 25 (DRS 25) zur Währungsumrechnung im Konzernabschluss verabschiedet und dem BMJV zur Veröffentlichung nach § 342 Abs. 2 HGB zugeleitet.

Auswirkungen

DRS 25 konkretisiert die Grundsätze zur Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen nach der modifizierten Stichtagskursmethode gem. § 308a HGB und adressiert in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen bei den einzelnen Vollkonsolidierungsmaßnahmen. Ferner konkretisiert der Standard die Grundsätze zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in den Handelsbilanzen II der einbezogenen Unternehmen und empfiehlt deren entsprechende Anwendung in den handelsrechtlichen Jahresabschlüssen. Außerdem werden die Anforderungen an die Angaben zur Währungsumrechnung im Konzernanhang im Standard konkretisiert.

Im Folgenden werden wesentliche Regelungen bzw. Konkretisierungen des DRS 25 im Überblick dargestellt:

Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in der Handelsbilanz II

- Bei der Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften in der HB II unterscheidet DRS 25 die Umrechnung im Erstverbuchungszeitpunkt sowie im Rahmen der Folgebewertung der betreffenden Vermögensgegenstände und Schulden und dabei weiter zwischen monetären und nichtmonetären Vermögensgegenständen und Schulden.
- Nach DRS 25 werden nichtmonetäre Vermögensgegenstände und Fremdwährungsverbindlichkeiten im **Erstverbuchungszeitpunkt** mit dem Geldkurs, monetäre Vermögensgegenstände (z.B. Forderungen) mit dem Briefkurs umgerechnet (DRS 25.10 ff.). Statt differenzierter (Geld- oder Brief-)Kurse dürfen bei der Erstverbuchung aus Vereinfachungsgründen auch der Devisenkassamittelkurs oder zeitraumbezogene Durchschnittskurse verwendet werden, wenn die damit verbundene Beeinträchtigung der Vermögens- und Ertragslage unwesentlich ist (DRS 25.13).

- Zur **Folgebewertung nichtmonetärer** Vermögensgegenstände findet eine Währungsumrechnung nur dann statt, wenn diese ausschließlich in fremder Währung (wieder-)beschafft werden können. In diesem Fall ist der nach Maßgabe des § 253 Abs. 3 Satz 5 und 6 bzw. Abs. 4 HGB ermittelte Wert in Fremdwährung mit dem jeweiligen Stichtagskurs umzurechnen und mit dem in der Landeswährung des Tochterunternehmens fortgeführten Buchwert zu vergleichen. Nach DRS 25.20 i.V.m. .B7 sind währungsbedingte Wertminderungen nichtmonetärer Vermögensgegenstände nur in Ausnahmefällen vorübergehender Natur, was vom (Mutter-)Unternehmen dann nachzuweisen ist, z.B. anhand der Entwicklung der Terminkurse.
- Im Rahmen der **Folgebewertung monetärer** Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten differenziert DRS 25 zwischen währungskursbedingten Wertänderungen und (sonstigen) Änderungen des beizulegenden Zeitwerts. Für währungskursbedingte Wertänderungen gilt § 256a HGB, der nach DRS 25.23 als besondere Bewertungsvorschrift für „monetäre Posten“ der Regelung des § 253 HGB vorgeht, dessen Geltung im Übrigen unberührt bleibt. Daher sind wechselkursbedingte Wertminderungen unabhängig davon zu erfassen, ob diese dauerhaft oder nur vorübergehend sind (DRS 25.28 i.V.m. .26), während dies bei anderen Änderungen des beizulegenden Zeitwerts nach wie vor relevant ist. Bei der Beurteilung der Frage, ob bei monetären Vermögensgegenständen eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist, ist in diesem Zusammenhang auch zu beachten, dass währungskursbedingte Wertänderungen und Änderungen des beizulegenden Zeitwerts nach DRS 25.24 auch kompensatorisch wirken können. Schließlich ist bei der Folgebewertung monetärer Posten zu berücksichtigen, ob deren Restlaufzeit weniger als ein Jahr beträgt oder nicht. Dabei sieht DRS 25.25 zur Vereinfachung vor, dass bei monetären Posten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr, (Teil-)Beträge, die im nächsten Jahr fällig werden, nicht getrennt nach § 256a Satz 2 HGB bewertet werden müssen.
- Entstandene **Umrechnungsdifferenzen**, unabhängig ob diese aus der Folgebewertung von nichtmonetären und monetären Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten resultieren, sind nach DRS 25.33 stets **erfolgswirksam** zu behandeln. Dies gilt jedoch nicht für Umrechnungsdifferenzen, die Teil von Bewertungseinheiten i.S.d. § 254 HGB sind.
- Die aus der Währungsumrechnung resultierenden Beträge sind nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 Abs. 1 HGB in der Gewinn- und Verlustrechnung der HB II gesondert unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ bzw. unter den „Sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ auszuweisen. Nicht zu diesem Ausweis gehören wechselkursbedingte Abschreibungen sowie Veränderungen des beizulegenden Werts (DRS 25.35).

Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen

- DRS 25 enthält zunächst Regelungen zur Umrechnung der **Bilanz** insb. Konkretisierungen zu Ermittlung der historischen Kurse für die Umrechnung der Eigenkapitalposten (DRS 25.45 f.). Darüber hinaus sollen z.B. von Tochterunternehmen gehaltene eigene Anteile sowie Rückbeteiligungen am Mutterunternehmen aus Vereinfachungsgründen wie eine Eigenkapitalposition mit historischen (Entstehungs-)Kursen umgerechnet werden (DRS 25.56, .58). Genussrechtskapital ist dagegen nach DRS 25.57, auch wenn es im Jahresabschluss als Eigenkapital ausgewiesen wird, mit dem Devisenkassamittelkurs umzurechnen, weil die Kapitalüberlassung auf schuldrechtlicher Grundlage erfolgt. Ferner wird die Ermittlung der Durchschnittskurse für die Umrechnung der **GuV**-Posten in DRS 25.49 ff. konkretisiert.

- Um eine thematisch geschlossene Darstellung zu erreichen hat sich der HGB-Fachausschuss entschieden im Bereich der **Kapitalkonsolidierung** (§§ 301, 307 und 309 HGB), statt eines Verweises auf DRS 23, die dort bereits enthaltenen Regelungen zu Besonderheiten der Währungsumrechnung bei der Erst-, Folge- und Endkonsolidierung sowie zur Vorgehensweise beim sog. Abwärtswechsel (Übergang von der Vollkonsolidierung auf die Equity- oder Anschaffungskostenbewertung) in den Standardentwurf zu übernehmen (vgl. DRS 25.59 ff.). Darüber hinaus bestimmt DRS 25.69, dass die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung auch dann erfolgswirksam aufzulösen ist, wenn statt der Anteile an einem Tochterunternehmen dessen gesamtes (Rein-)Vermögen an konzernfremde Dritte im Wege eines *asset deal* veräußert wird. Ferner sind in DRS 25.77 Regelungen zur Kapitalkonsolidierung im mehrstufigen Konzern enthalten.
- DRS 25 spricht sich grds. dafür aus währungsbedingte Differenzen aus der **Schuldenkonsolidierung** nach § 303 HGB während der Laufzeit des konzerninternen Darlehensverhältnisses (erfolgsneutral) in die Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung einzustellen (DRS 25.78). Eine erfolgswirksame Behandlung dieser Differenzen soll jedoch, mit Ausnahme von beteiligungsähnlichen Darlehen, aus Vereinfachungsgründen zulässig sein (DRS 25.80 f.). Erfolgt für konzerninterne Kreditverhältnisse eine externe Währungssicherung, führt die Schuldenkonsolidierung nach DRS 25.82) nicht zur Beendigung einer dafür gebildeten Bewertungseinheit im Konzernabschluss.
- Weicht die Währung, in der das Lieferunternehmen bilanziert, von der des Empfängerunternehmens ab, ist bei der **Zwischenergebniseliminierung** (§ 304 HGB) ein zu eliminierendes Zwischenergebnis im Lieferzeitpunkt in die Währung des Empfängerunternehmens umzurechnen (DRS 25.83). Aus Vereinfachungsgründen darf das gegen die Bestände zu eliminierenden Zwischenergebnis auch mit dem Betrag gleichgesetzt werden, der aus dem Ergebnis des Lieferunternehmens zu eliminieren ist (DRS 25.85).
- DRS 25 empfiehlt für Abschlüsse von Unternehmen außerhalb der Euro-Zone, die im HGB-Konzernabschluss nach der **Equity-Methode** (§ 312 HGB) bewertet werden, die entsprechende Anwendung der modifizierten Stichtagskursmethode nach § 308a HGB (DRS 25.42). Er sieht dabei eine Ausweialternative für eine sich ergebende Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung vor (DRS 25.90). Diese darf entweder als Teil der Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung im Konzerneigenkapital, mit Kenntlichmachung durch einen Davon-Vermerk oder als Teil des Equity-Werts im Finanzanlagevermögen ausgewiesen werden. Erfolgt die Equity-Bewertung auf der Grundlage eines Konzernabschlusses des assoziierten Unternehmens, soll eine dort ausgewiesene Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung anteilig in den HGB-Konzernabschluss des Gesellschafters übernommen werden (DRS 25.93).
- Tochter- oder Gemeinschaftsunternehmen in **Hochinflationenländern** dürfen erst dann in einen HGB-Konzernabschluss einbezogen werden, wenn die inflationsbedingten Auswirkungen auf den Vermögens- und Ergebnisausweis eliminiert wurden (DRS 25.43). Dies kann entweder durch die Aufstellung eines Hartwährungsabschlusses oder durch die Indexierung eines auf dem Nominalwertprinzip beruhenden und in der Landeswährung des Hochinflationenlands aufgestellten Jahresabschlusses erfolgen (DRS 25.99). DRS 25.B40 spricht sich dabei dafür aus, dass eine Indexierung nach den Regeln des IAS 29 Rechnungslegung in Hochinflationenländern erfolgt. In DRS 25.97 f. werden in diesem Zusammenhang auch Kriterien für das Vorliegen eines Hochinflationenlands genannt. Außerdem wird bestimmt, dass die erstmalige bzw. letztmalige Inflationsbereinigung jeweils zum Abschlussstichtag des Tochterunternehmens erfolgen darf (DRS 25.100).

- Schließlich konkretisiert der Standardentwurf in DRS 25.105 f. die Angaben im **Konzernanhang** zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften/-posten sowie von Fremdwährungsabschlüssen als Teil der Erläuterung der im Konzernabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 313 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB). Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung dürfen nach DRS 25.108 aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung statt eines gesonderten Ausweises in der (Konzern-)Gewinn- und Verlustrechnung auch im (Konzern-)Anhang angegeben werden. Hierzu gehören sowohl unterjährig realisierte als auch die am Bilanzstichtag unrealisierten Wechselkursgewinne und -verluste (DRS 25.36) sowie ggf. (Teil-)Beträge einer Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung, die erfolgswirksam zu erfassen sind (DRS 25.77).

Änderungen gegenüber E-DRS 33

Ausweislich der öffentlich zugänglichen Sitzungsunterlagen beschränken sich die Änderungen im finalen Standard gegenüber dem am 1. September 2017 veröffentlichten Entwurf (E-DRS 33), neben reinen redaktionellen Änderungen, auf folgende Punkte:

- In DRS 25.37 wurde eine Empfehlung aufgenommen, die **unrealisierten Währungskursgewinne** aus der Anwendung des § 256a Satz 2 HGB innerhalb der gesonderten Angabe der Erträge und Aufwendungen aus der Währungsumrechnung nach § 277 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 298 HGB **kenntlich zu machen**. Begründet wird dies damit, dass die (unrealisierten) Währungsgewinne keiner gesetzlichen Ausschüttungssperre unterliegen und diese Information für die Abschlussadressaten deshalb relevant ist.
- Zur Vereinfachung der Bereinigung von Währungskurseffekten im Rahmen der **Zwischenergebniseliminierung** (§ 304 HGB) wurde ergänzt, dass das zu eliminierende Zwischenergebnis in fremder Währung auch mithilfe anderer in der Praxis gebräuchlicher Verfahren (z.B. Bruttogewinnverfahren) ermittelt werden darf (DRS 25.85).
- Ferner darf aus Vereinfachungsgründen bei der **Aufwands- und Ertragseliminierung** auf eine Umgliederung der währungskursbedingten Aufrechnungsdifferenzen in die Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ bzw. „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ verzichtet werden (DRS 25.87).

Handlungsbedarf

DRS 25 ist nach seiner Bekanntmachung durch das BMJV verpflichtend auf handelsrechtliche Konzernabschlüsse anzuwenden, die aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung (§§ 290 ff. HGB bzw. §§ 11 ff. PublG) oder freiwillig für die Geschäftsjahre beginnend nach dem 31. Dezember 2018 aufgestellt werden. Eine frühere vollumfängliche Anwendung ist zulässig und wird empfohlen (DRS 25.109). Weiterhin empfiehlt das DRSC die Regelungen zur Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen in der HB II entsprechend auch im handelsrechtlichen Jahresabschluss anzuwenden.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Michael Deubert

Tel.: +49 69 9585-1116
michael.deubert@pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: pwcplus.knowledgetransfer@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse: Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.