

Entwurf

Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 10

E-DRÄS 10

Änderungen des DRS 16 *Halbjahresfinanzberichterstattung*, DRS 19 *Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises*, DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* und DRS 25 *Währungsumrechnung im Konzernabschluss*

[*einfügen Datum der Veröffentlichung des E-DRÄS 10*]

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme **bis zum XX.XX.2019** aufgefordert.
Die Stellungnahmen werden auf unserer Homepage veröffentlicht, sofern das nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

Inhaltsverzeichnis

	<i>Seite</i>
Aufforderung zur Stellungnahme	3
Präambel	5
Vorbemerkung	6
Abkürzungsverzeichnis	7
Artikel 1: Änderungen des DRS 16	8
Artikel 2: Änderungen des DRS 19	8
Artikel 3: Änderungen des DRS 23	8
Artikel 4: Änderungen des DRS 25	8
Artikel 5: Inkrafttreten	9

Aufforderung zur Stellungnahme

Das DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum **XX.XX.2019**. Stellungnahmen sind zu jedem in diesem Entwurf geregelten Sachverhalt erbeten. Dabei sind insbesondere Antworten zu den nachfolgend aufgeführten Fragen erwünscht. Bitte begründen Sie Ihre Ansichten.

Frage 1: Anmerkungen zum Entwurf

Haben Sie Anmerkungen und Anregungen zu einzelnen Textziffern des Entwurfs?

Frage 2: DRS 25 Währungsumrechnung im Konzernabschluss: Behandlung der negativen Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung bei Vorhandensein eines Inflationsgewinns

Alternative a (sofern sich der HGB-FA für die in Tz. 15 der Sitzungsunterlage 43 04a vorgeschlagene Alternative a entscheidet):

Eine der beim DRSC eingegangenen Fragestellungen zur Anwendung von DRS 25 betrifft die Behandlung einer im Konzernabschluss des Mutterunternehmens bilanzierten negativen Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung (Währungsverlust), die auf ein Tochterunternehmen aus einem Hochinflationland entfällt, das in seinem unter analoger Anwendung von IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationländern* indexierten Jahresabschluss einen Inflationsgewinn ausweist. Fraglich ist, ob die negative Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung in Höhe des Inflationsgewinns im Konzernabschluss aufgelöst werden darf bzw. muss. Hierzu enthält DRS 25 keine Regelungen.

Der HGB-FA hält eine ergebniswirksame Auflösung der negativen Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung in Höhe des Inflationsgewinns für sachgerecht. Mit den neuen Tz. 104a und B41a soll diese Vorgehensweise im Standard klargestellt und begründet werden.

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

Alternative b (sofern sich der HGB-FA für die in Tz. 15 der Sitzungsunterlage 43 04a vorgeschlagene Alternative b entscheidet):

Eine der beim DRSC eingegangenen Fragestellungen zur Anwendung von DRS 25 betrifft die Behandlung einer im Konzernabschluss des Mutterunternehmens bilanzierten negativen Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung (Währungsverlust), die auf ein Tochterunternehmen aus einem Hochinflationland entfällt, das in seinem unter analoger Anwendung von IAS 29 *Rechnungslegung in Hochinflationländern* indexierten Jahresabschluss einen Inflationsgewinn ausweist. Fraglich ist, ob die negative Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung in Höhe des Inflationsgewinns im Konzernabschluss aufgelöst werden darf bzw. muss. Hierzu enthält DRS 25 keine Regelungen.

Aus ökonomischer Sicht beurteilt der HGB-FA eine erfolgswirksame Auflösung der negativen Eigenkapitaldifferenz aus der Währungsumrechnung in Höhe des Inflationsgewinns als gerechtfertigt. Aus konzeptioneller Sicht bestehen jedoch Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit dieser Vorgehensweise mit dem Wortlaut des § 308a Satz 4 HGB, da dabei eine mit der Indexierung einhergehende Zeitwertbewertung des bilanzierten (Rein-) Vermögens des ausländischen Tochterunternehmens einem teilweisen oder vollständigen Ausscheiden i.S.d. § 308a Satz 4 HGB gleichgestellt wird.

Angesichts der erst kürzlich gestarteten Diskussionen im IFRS Interpretations Committee hinsichtlich der Behandlung der Effekte aus der Währungsumrechnung und der Inflationsbereinigung erachtet der HGB-FA die Schaffung einer lokalen Regelung für die deutschen Bilanzierer zum gegenwärtigen Zeitpunkt als nicht sinnvoll. Ggf. würde eine solche Regelung die einschlägigen IFRS-Vorschriften konterkarieren, was aufgrund des dynamischen Verweises auf die Regelungen des IAS 29 in DRS 25.B40 irreführend wäre. Deshalb wird das Thema der Behandlung der negativen Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung bei Vorhandensein eines Inflationsgewinns vorerst zurückgestellt und in E-DRÄS 10 nicht behandelt.

Sehen Sie Regelungsbedarf zum Thema der Behandlung der negativen Eigenkapitaldifferenz aus Währungsumrechnung bei Vorhandensein eines Inflationsergebnisses?

Wenn ja, stimmen Sie der Entscheidung des HGB-FA zu, dieses Thema bis zum Abschluss der Diskussionen im IFRS Interpretations Committee zur Behandlung der Effekte aus der Währungsumrechnung und der Inflationsbereinigung zurückzustellen und im DRÄS 10 nicht zu adressieren?

Sofern sich der HGB-FA für die in Tz. 15 der Sitzungsunterlage 43_04a vorgeschlagene Alternative c entscheidet, wird Frage 2 gelöscht.

Frage 3: 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?

Präambel

Der Anlass der aktuellen Überarbeitung des Deutschen Rechnungslegungs Standards Nr. 25 *Währungsumrechnung im Konzernabschluss* sind die Fragestellungen, die im Zuge der erstmaligen Anwendung von DRS 25 Währungsumrechnung im Konzernabschluss beim DRSC eingegangen sind. Die Fragestellungen betreffen hauptsächlich die Regelungen des Standards zur Inflationsbereinigung durch Indexierung. Zur Vermeidung möglicher Missverständnisse in der Praxis beschloss der zuständige HGB-Fachausschuss, den Standard im Rahmen eines Änderungsstandards kurzfristig klarzustellen.

Bei den Änderungen an DRS 16 *Halbjahresfinanzberichterstattung*, DRS 19 *Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises* und DRS 23 *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* handelt es sich um Aktualisierungen, bedingt durch Paragrafenverschiebungen im Wertpapierhandelsgesetz aufgrund des Zweiten Gesetzes zur Novellierung von Finanzmarktvorschriften aufgrund europäischer Rechtsakte (Zweites Finanzmarktnovellierungsgesetz – 2. FiMaNoG).

Vorbemerkung

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des § 315e Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Anwendungshinweis

Die Standards zur Konzernrechnungslegung werden nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Wenn die Standards in deutschsprachiger Fassung vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind, haben sie die Vermutung für sich, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung der Konzernrechnungslegung zu sein. Da Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung gewährleisten sollen, dass die Gesetze ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden, unterliegen sie einem stetigen Wandel. Es ist daher jedem Anwender zu empfehlen, bei einer Anwendung der Standards sorgfältig zu prüfen, ob diese unter Berücksichtigung aller Besonderheiten im Einzelfall der jeweiligen gesetzlichen Zielsetzung entspricht.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Standard steht dem DRSC zu. Der Standard ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Werden Standards nach ihrer amtlichen Bekanntmachung wiedergegeben, dürfen diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem ist unter Angabe der Quelle darauf hinzuweisen, dass es sich um den *Entwurf des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 10 (E-DRÄS 10)* des DRSC handelt. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des *E-DRÄS 9* berufen. Das DRSC behält sich vor, dieses Recht Anwendern zu versagen, die nach seiner Auffassung Standards fehlerhaft anwenden.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
BAnz	Bundesanzeiger
BAnz AT	Bundesanzeiger Amtlicher Teil
DRÄS	Deutscher Rechnungslegungs Änderungsstandard
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
E-DRÄS	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards
ggf.	gegebenenfalls
HGB	Handelsgesetzbuch
HGB-FA	HGB-Fachausschuss
IAS	International Accounting Standard
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
Tz.	Textziffer(n)
vgl.	vergleiche
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz

Artikel 1 Änderungen des DRS 16

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 16 (DRS 16) *Halbjahresfinanzberichterstattung* vom 2. November 2012 (BANz vom 04.12.2012), zuletzt geändert durch Artikel 7 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BANz AT 04.12.2017 B2) wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer 3 wird die Angabe „§ 37y i.V.m. §§ 37v, 37w WpHG“ durch die Angabe „§ 117 i.V.m. §§ 114, 115 WpHG“ ersetzt.
2. In Textziffer 5 wird die Angabe „§ 37w WpHG“ jeweils durch die Angabe „§ 115 WpHG“ ersetzt.
3. In Textziffer 8 wird die Angabe „§ 37y Nr. 2 WpHG“ durch die Angabe „§ 117 Nr. 2 WpHG“ ersetzt.
4. In Textziffer 10 wird die Angabe „§ 2 Abs. 7 WpHG“ durch die Angabe „§ 2 Abs. 14 WpHG“ ersetzt.
5. In Textziffer 56 wird die Angabe „§ 37y WpHG i.V.m. § 37w Abs. 2 Nr. 3 WpHG“ durch die Angabe „§ 117 WpHG i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 3 WpHG“ ersetzt.

Artikel 2 Änderungen des DRS 19

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 19 (DRS 19) *Pflicht zur Konzernrechnungslegung und Abgrenzung des Konsolidierungskreises* vom 29. Dezember 2010 (BANz Nr. 28a vom 18.02.2011), zuletzt geändert durch Artikel 10 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BANz AT 04.12.2017 B2) wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer 24 wird die Angabe „§ 21 Abs. 1 WpHG“ durch die Angabe „§ 33 Abs. 1 WpHG“ ersetzt.

Artikel 3 Änderungen des DRS 23

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 23 (DRS 23) *Kapitalkonsolidierung (Einbeziehung von Tochterunternehmen in den Konzernabschluss)* vom 25. September 2015 (BANz AT 23.02.2016 B2), zuletzt geändert durch Artikel 14 des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 8 vom 22. September 2017 (BANz AT 04.12.2017 B2) wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer B23 wird die Angabe „§ 2 Abs. 5 WpHG“ durch die Angabe „§ 2 Abs. 11 WpHG“ ersetzt.

Artikel 4 Änderungen des DRS 25

Der Deutsche Rechnungslegungs Standard Nr. 25 (DRS 25) *Währungsumrechnung im Konzernabschluss* vom 03. Mai 2018 (BANz AT 03.05.2018 B1) wird wie folgt geändert:

1. In Textziffer 104 Satz 1 werden die Wörter „Inflationsbereinigung (Basisjahr)“ durch die Wörter „Erfassung dieser Posten und der jeweiligen Erträge und Aufwendungen“ ersetzt.
2. Textziffer 106 Buchstabe c enthält folgende Fassung:
„die der Ermittlung der Durchschnittskurse zugrunde liegenden Bezugszeiträume sowie eine dabei ggf. vorgenommene Gewichtung“.
3. Textziffer B40 wird folgender Satz angefügt:
„Zudem können die Regeln des IAS 29 zur Erfassung des Gewinns oder Verlusts aus der Nettoposition der monetären Posten angewendet werden.“

4. Nach Textziffer B42 wird die Überschrift „Änderungen des DRS 25 Währungsumrechnung im Konzernabschluss durch DRÄS 10“ sowie die folgenden Textziffern B43 bis B46 angefügt.

„B43.

Die Änderungen des DRS 25 durch DRÄS 10 betreffen die Tz. 104, 106 und B40. Im Zuge der erstmaligen Anwendung des DRS 25 sind beim DRSC einige Fragestellungen eingegangen. Zur Vermeidung möglicher Missverständnisse in der Anwendungspraxis beschloss der HGB-FA, entsprechende Klarstellungen in den Standard aufzunehmen.

B44.

Eine Fragestellung bezog sich auf die Formulierung der Tz. 104 Satz 1 betreffend die Verwendung des Indexes, der die Preisentwicklung zwischen dem Basisjahr und dem Abschlussstichtag widerspiegelt. Aus der ursprünglichen Formulierung hätte abgeleitet werden können, dass zunächst die Indexierung bis zum Basisjahr und anschließend zwischen dem Basisjahr und dem Abschlussstichtag zu erfolgen hat, was durch den HGB-FA im Rahmen der Standarderarbeitung jedoch nicht intendiert war. Durch die Änderung in Tz. 104 Satz 1 soll nun klargestellt werden, dass mit dem Begriff »Basisjahr« der Zeitpunkt der erstmaligen Erfassung der jeweiligen Bilanzposten oder der jeweiligen Erträge und Aufwendungen gemeint ist.

B45.

Die zweite Fragestellung bezog sich auf die Angabevorschrift gemäß Tz. 106 Buchstabe c, die – zumindest in Bezug auf die Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen – als obsolet empfunden wurde, da § 308a Satz 2 HGB für die Umrechnung der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung ohnehin die Verwendung der Durchschnittskurse vorschreibt. Nach Auffassung des HGB-FA gehört die Angabe der Durchschnittskurse zu den allgemeinen Angabepflichten in Bezug auf die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nach § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB. Folglich sind im Konzernabschluss Angaben sowohl zu den Durchschnittskursen bei Inanspruchnahme der Vereinfachungen gemäß Tz. 14 und 101 als auch zu den Durchschnittskursen bei der Umrechnung der Posten der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 308a Satz 2 HGB zu machen. Insofern stellt die Regelung in Tz. 106 Buchstabe c eine Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben gemäß § 313 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 HGB dar. Da jedoch nicht das mathematische Verfahren der Ermittlung, sondern die Zeiträume, die der Ermittlung der Durchschnittskurse zugrunde liegen, sowie (falls relevant, vgl. Tz. 50) die Gewichtung bei der Durchschnittskursermittlung, relevant sind, beschloss der HGB-FA, die Formulierung in Tz. 106 Buchstabe c zu ändern, um dies klarzustellen.

B46.

Die Ergänzung der Tz. B40 um den Satz 2 dient der Klarstellung, dass die in Satz 1 eingeräumte Möglichkeit der Anwendung der Vorgaben des IAS 29 nicht auf die Inflationsbereinigung/Indexierung von nichtmonetären Posten begrenzt ist.“

[sofern sich der HGB-FA für die in Tz. 15 der Sitzungsunterlage 43 04a vorgeschlagene Alternative a entscheidet, ist E-DRÄS 10 um die Tz. 104a und B41a zu ergänzen]

Artikel 5 **Inkrafttreten**

Dieser Änderungsstandard tritt mit seiner Verabschiedung durch das DRSC in Kraft.