

Christiane Kohs

Wesentliche Bilanzierungsunterschiede zwischen HGB und IFRS dargestellt anhand von Fallbeispielen

Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung

Auf einen Blick ...

- Wir zeigen, welche bilanziellen Konsequenzen sich nach HGB und IFRS aus Geschäftsvorfällen in Fremdwährungen und der somit erforderlichen Währungsumrechnung ergeben.
- Wir zeigen beispielhaft, wie eine Fremdwährungsforderung gegenüber ausländischen Kunden bei schwankenden Wechselkursen bilanziell zu behandeln ist.

1. Forderungen und Verbindlichkeiten in Fremdwährung

1.1. Rechtsgrundlagen

HGB

§ 256a HGB

IFRS

IAS 21

1.2. Definitionen

Fremdwährungstransaktionen sind Geschäftsvorfälle, die entweder in Fremdwährung abgewickelt werden oder deren Erfüllung in Fremdwährung erfolgt. Somit ist die Notwendigkeit zur Währungsumrechnung im Einzelabschluss immer dann gegeben, wenn Geschäftsvorfälle

- auf eine ausländische Währung lauten oder
- zu irgendeinem Zeitpunkt in einer ausländischen Währung abzuwickeln sind.

1.3. Erstbewertung

HGB

Die Erstbewertung erfolgt zum Zeitpunkt des Entstehens des Geschäftsvorfalles in ausländischer Währung, der regelmäßig nicht dem Abschlussstichtag entspricht. Für die Umrechnung ist grundsätzlich der Wechselkurs zum Zeitpunkt des Entstehens relevant.

Bei Forderungen ist der Briefkurs heranzuziehen, bei Verbindlichkeiten der Geldkurs. Aus Vereinfachungsgründen kann in beiden Fällen auch ein Mittelkurs (arithmetisches Mittel zwischen Brief- und Geldkurs) genutzt werden.

Ein Wechselkurs wird in der Regel als Geldkurs und Briefkurs angegeben. Der Geldkurs ist immer niedriger als der Briefkurs. Der Geldkurs stellt dar, was man in der Kurswährung erhält, wenn man eine Einheit der Basiswährung verkauft. Der Briefkurs stellt dar, was man in der Kurswährung bezahlen muss, um eine Einheit der Basiswährung zu erhalten. Die folgende €/US-\$-Kursquotierung ist ein Beispiel einer Geld-/Briefkurs-Notierung: €/US-\$ 0,7726/0,7732. Der Mittelkurs beläuft sich hier auf €/US-\$ 0,7729.

IFRS

International gibt IAS 21.21 vor, dass die erstmalige Erfassung eines Fremdwährungsgeschäfts in der Währung des abschlusserstellenden Unternehmens zum im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gültigen Devisenkassamittelkurs zu erfolgen hat. IAS 21 enthält keine Regelung, welcher Kassakurs (Brief-, Geld- oder Mittelkurs) he-

ranzuziehen ist. Da die Unterschiede zwischen Brief- und Geldkurs regelmäßig keinen wesentlichen Einfluss auf die Darstellung im Abschluss haben, kommt aus Vereinfachungsgründen der (Kassa-)Mittelkurs in Betracht.

1.4. Folgebewertung

HGB

Auf fremde Währung lautende Forderungen und Verbindlichkeiten sind zum Devisenkassamittelkurs am Abschlussstichtag umzurechnen. Werden Fremdwährungsforderungen oder Fremdwährungsverbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit (gerechnet vom Abschlussstichtag) von kleiner oder gleich einem Jahr umgerechnet, so werden entstehende unrealisierte Kursgewinne oder Kursverluste analog IFRS ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Bei Restlaufzeiten größer einem Jahr, werden Kursverluste ergebniswirksam gebucht, aber Kursgewinne aus der Umrechnung dürfen nicht erfasst werden. Hier gilt weiterhin das Imparitätsprinzip des HGB.

IFRS

Nach IFRS erfolgt zum Bewertungsstichtag eine Umrechnung der Fremdwährungsforderungen oder -verbindlichkeiten zum Stichtagskurs. Entstehen aus der Umrechnung unrealisierte Kursgewinne oder -verluste werden diese ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst (IAS 21.28). Die Überlegung, die hinter der Erfolgsrealisierung steht, ist, dass auf den Devisenmärkten jederzeit eine Realisierbarkeit der entsprechenden Währungsumrechnungsdifferenzen erfolgen kann.

1.5. Latente Steuern

Im Steuerrecht dürfen unrealisierte Gewinne aus der Fremdwährungsumrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten generell nicht erfolgswirksam erfasst werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Unrealisierte Verluste sind demgegenüber zu verbuchen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Bei kurzfristigen Forderungen ist von einer dauerhaften Kursänderung auszugehen, wenn die Veränderung des Wechselkurses bis zur Aufstellung der Bilanz bzw. bis zum tatsächlichen Ausgleich anhält.

Für unterschiedliche Bilanzansätze sind latente Steuern nach HGB bzw. IFRS zu berücksichtigen.

1.6. Beispiel

1.6.1. Fremdwährungsforderung (Beispiel 19)

Die CFK AG verkauft am 20. Dezember 01 eine Maschine für TUS-\$ 270. Diese ist bereits abgeschrieben, so dass der Buchwert € 0 beträgt. Der Briefkurs zu diesem Datum beträgt US-\$ 1,35 : € 1,00.

Die Zahlung durch den Käufer ist erst am 2. Januar 03 fällig.

Der Devisenkassamittelkurs beläuft sich zum 31. Dezember 01 auf US-\$ 1,30, : € 1,00 sowie zum 31. Dezember 02 und 2. Januar 03 auf US-\$ 1,40 : € 1,00.

Auf eine Abzinsung der unverzinslichen Forderung kann aus Wesentlichkeitsgründen verzichtet werden.

Wie erfolgt die Bilanzierung und welche Buchungen sind in 01 und 02 vorzunehmen?

Die Forderung ist zum 20. Dezember 01 zum Briefkurs umzurechnen, so dass sie mit T€ 200 (=TUS-\$ 270 / US-\$ 1,35) zu bewerten ist.

Buchung HGB und IFRS			Soll	Haben
19.1	20.12.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	200	
		Sonstige betriebliche Erträge		200

Zum Abschlussstichtag 01 weist die Forderung einen Wert von T€ 208 (=TUS-\$ 270 / US-\$ 1,30) auf.

Nach HGB erfolgt keine Aufwertung der Forderung über die Anschaffungskosten hinaus, da die Restlaufzeit der Forderung mehr als ein Jahr beträgt. Auch nach Steuerrecht wird der Wert von T€ 200 beibehalten.

Die unrealisierten Kursgewinne von T€ 8 (= T€ 208 – T€ 200) aus der Umrechnung werden nach IFRS ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

Auf den Bewertungsunterschied der Forderung zwischen IFRS-Bilanz (T€ 208) und Steuerbilanz (T€ 200) sind passive latente Steuern in Höhe von T€ 2 (= T€ 8 x 30%) zu berücksichtigen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 01 um T€ 6 (= T€ 8 – T€ 2) höher aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
19.2	31.12.01	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	8	
		Sonstige betriebliche Erträge		8
19.3	31.12.01	Latenter Steueraufwand	2	
		Passive latente Steuern		2

Zum Abschlussstichtag 02 beläuft sich der Wert der Forderung auf T€ 193 (= TUS-\$ 270 / US-\$ 1,40).

Nach HGB wird der unrealisierte Kursverlust von T€ 7 (= T€ 200 – T€ 193) in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Aufwendungen aus der Währungsumrechnung sind gesondert unter dem Posten „sonstige betriebliche Aufwendungen“ auszuweisen (§ 277 Abs. 5 Satz 2 HGB). In gleicher Weise wird nach Steuerrecht verfahren.

Buchung HGB			Soll	Haben
19.4	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Währungsumrechnung)	7	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		7

Auch nach IFRS wird in 02 der unrealisierte Kursverlust von T€ 15 (= T€ 208 – T€ 193) ergebniswirksam erfasst.

Die passiven latenten Steuern in Höhe von T€ 2 sind wieder aufzulösen.

Das Ergebnis nach IFRS fällt in 02 um T€ 6 (= T€ 15 – T€ 2 – T€ 7) niedriger aus als nach HGB.

Buchung IFRS			Soll	Haben
19.5	31.12.02	Sonstige betriebliche Aufwendungen	15	
		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		15
19.6	31.12.02	Passive latente Steuern	2	
		Latenter Steueraufwand		2