

Inhalt

1. Ziele des Standards im Überblick	2
2. Definitionen	3
3. Anwendungsbereich	4
4. Wesentliche Inhalte	5
I. Bedeutung der funktionalen Währung für den Konzernabschluss	5
II. Bedeutung der funktionalen Währung bei Geschäftsvorfällen im Ausland	7
III. Umrechnung von Abschlüssen eines Tochterunternehmens	8
5. Beispiel	9

1. Ziele des Standards im Überblick

- Bilanzieller Umgang mit Fremdwährungen im Unternehmensverbund

2. Definitionen

- **Berichtswährung**
 - *Währung, in der ein Unternehmen bilanziert*
- **Funktionale Währung**
 - *Währung des primären Wirtschaftsumfelds, in dem ein Unternehmen tätig ist. Bei einem europäischen Unternehmen, das europaweit tätig ist und in Euro bilanziert, ist das in der Regel der Euro.*
 - *In der Regel handelt es sich bei der funktionalen Währung also um jene Währung, in der der Großteil der Umsatzerlöse und Kosten eines Unternehmens anfällt.*
- **Fremdwährung**
 - *Jede Währung außer der „funktionalen Währung“ des berichtenden Unternehmens.*
- **Ausländischer Geschäftsbetrieb**
 - *Tochterunternehmen,*
 - *assoziiertes Unternehmen (Unternehmen, bei dem keine Mehrheitsbeteiligung besteht, jedoch ein maßgeblicher Einfluss)*
 - ✓ *i. d. R. bei Beteiligungen i. H. v. mindestens 20% der Stimmrechte*
 - *Joint Venture (Gemeinschaftsunternehmen) oder*
 - *eine Niederlassung des bilanzierenden Unternehmens, dessen Geschäftstätigkeit in einem anderen Land angesiedelt ist.*

3. Anwendungsbereich

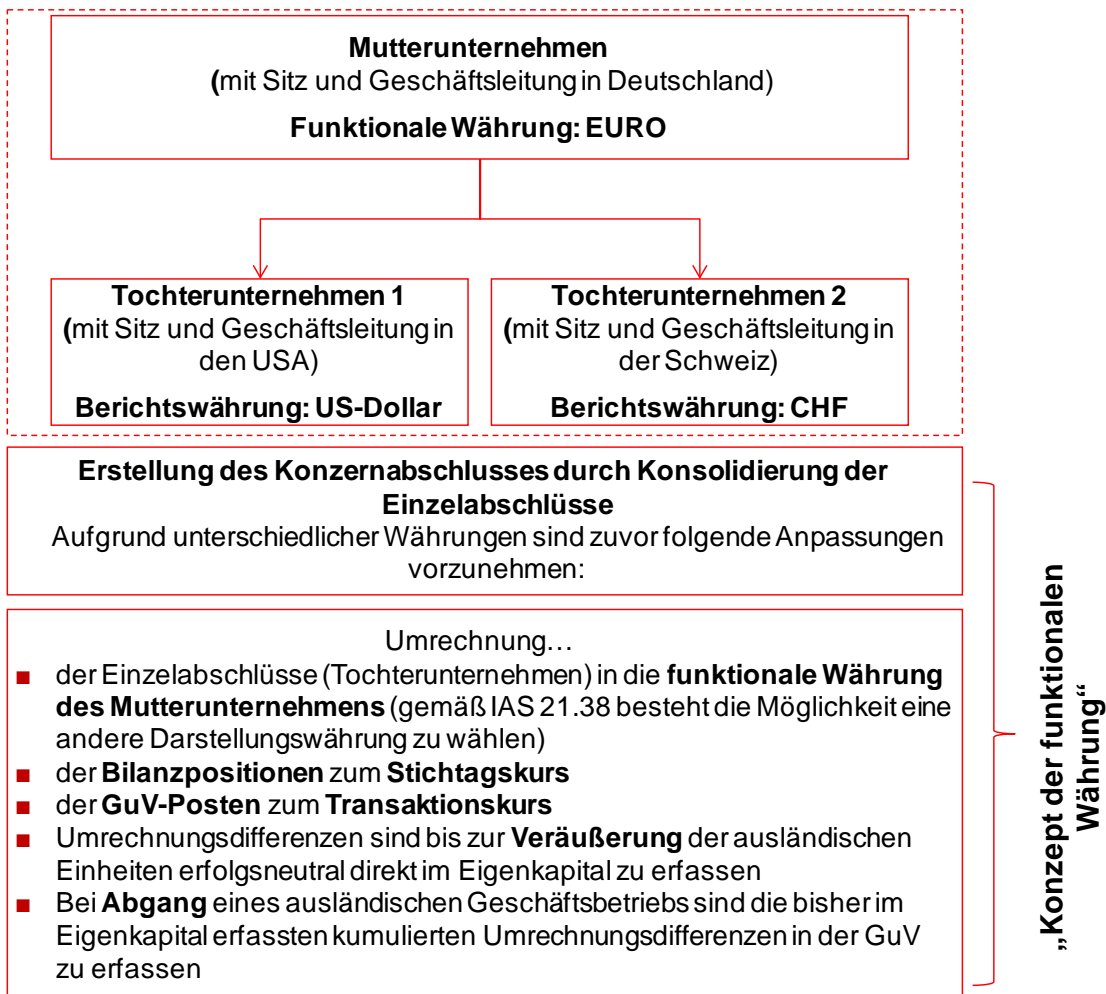
- Bilanzierung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährungen (Fremdwährungsgeschäfte);
 - *Beispiel: ABC-AG mit Sitz in Deutschland bilanziert in Euro, benötigte Rohstoffe werden jedoch aus den USA bezogen und in Dollar bezahlt.*
- Unterschiedliche Währungsräume bei international tätigen Konzernen;
 - *Beispiel: In den in Euro aufgestellten Konzernabschluss werden ausländische Tochterunternehmen (die z. B. in US-Dollar bilanzieren) einbezogen.*
- Keine Anwendung des Standards auf Fremdwährungsderivate; sie fallen in den Anwendungsbereich des IAS 39 (Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung).

4. Wesentliche Inhalte

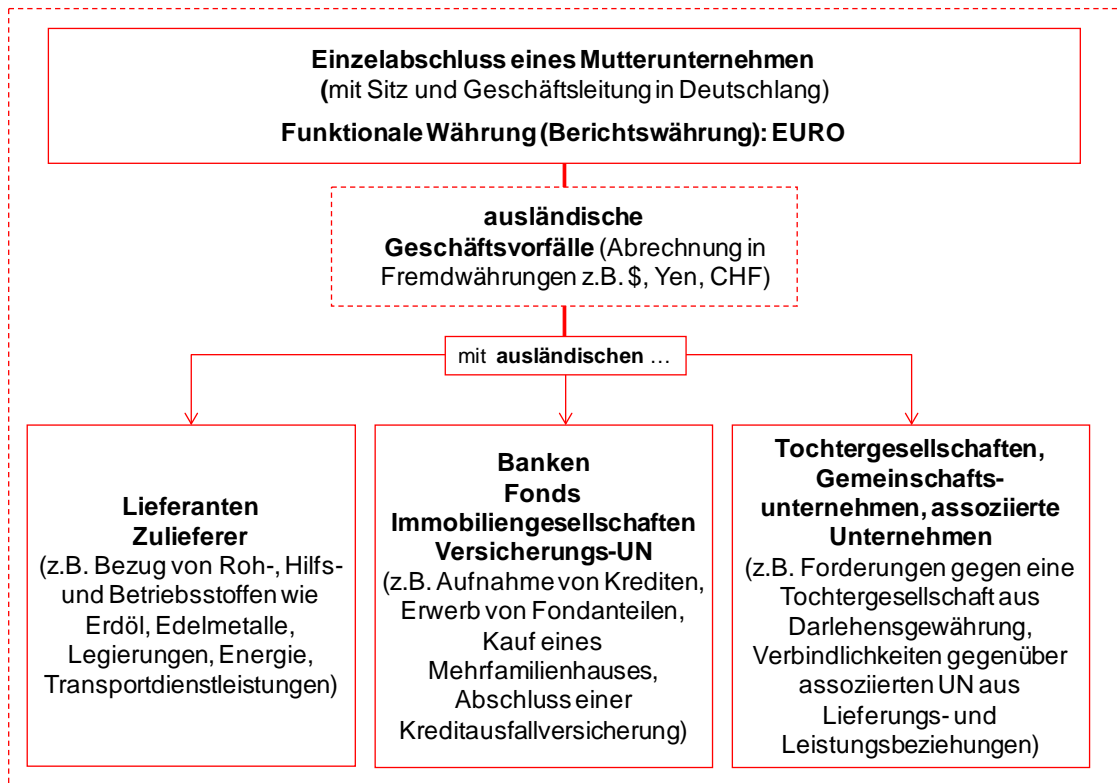
I. Bedeutung der funktionalen Währung für den Konzernabschluss

- Notwendigkeit der Währungsumrechnung ergibt sich aus der Tatsache, dass ausländische Geschäftsbetriebe im Konzernverbund in unterschiedlichen Währungsräumen tätig sind.
- Das führt zu unterschiedlichen Bilanzierungs-Währungen in den verschiedenen Konzerngesellschaften.
- Die funktionale Währung des Konzerns ist gewissermaßen die „Leitwährung“ des Unternehmensverbundes (z. B. Euro).
- Soweit einzelne Tochtergesellschaften überwiegend in Wirtschaftsräumen mit einer von der funktionalen Währung abweichenden Währung (z. B. US-Dollar) tätig sind, haben diese – für sich betrachtet – eine abweichende funktionale Währung. Dadurch ist eine Umrechnung in die funktionale Währung des Mutterunternehmens erforderlich.
- Eine Änderung der funktionalen Währung erfolgt nur, wenn sich das wirtschaftliche Umfeld der Unternehmenstätigkeit grundlegend wandelt (IAS 21.13).

Konzernstruktur



II. Bedeutung der funktionalen Währung bei Geschäftsvorfällen im Ausland



- Ansatz und Bewertung von Fremdwährungsgeschäften
 - *Einzelnes Fremdwährungsgeschäft (z. B. Beschaffung von Rohstoffen in US-Dollar) wird in die funktionale Währung zum jeweiligen Stichtagskurs (IAS 21.21) bei der erstmaligen Erfassung (Buchung) umgerechnet.*
- Zusammenfassung
 - *Bewertung der einzelnen Posten*

Überblick zur Bewertung von...	Umrechnungskurs	Erfassung von Umrechnungsdifferenzen
Monetäre Posten Bsp.: Fremdwährungsforderungen und Fremdwährungsverbindlichkeiten	Stichtagskurs (IAS 21.23 (a)) (entspricht dem Wechselkurs am Stichtag des Konzernabschlusses)	Erfolgswirksam (IAS 21.28) in der Gesamtergebnisrechnung
Nicht monetäre Posten zu historischen Anschaffungskosten Bsp.: Grundstück einer ausländischen Betriebsstätte	Kurs am Tag der Transaktion, vereinfachend Durchschnittskurs (IAS 21.23 (b))	-
Nicht monetäre Posten zum beizulegenden Zeitwert (Fair Value) Bsp.: als Finanzinvestition gehaltenes ausländisches Bürogebäude	Kurs am Tag der Neubewertung (IAS 21.23 (c))	Entsprechend der Erfassung bei der Neubewertung

III. Umrechnung von Abschlüssen eines Tochterunternehmens

- Es ist zu unterscheiden, ob es sich bei dem Unternehmen um eine weitgehend selbstständige oder eher um eine abhängige Tochter handelt.
- Um Falle eines abhängigen Tochterunternehmens, das eher als „verlängerter Arm“ der Mutter handelt, kann davon ausgegangen werden, dass seine funktionale Währung die des Mutterunternehmens ist. Seine Geschäftsvorfälle werden entsprechend der obigen Tabelle so behandelt, als seien sie direkt bei der Mutter angefallen. (sogenannte Zeitbezugsmethode). Aufwendungen und Erträge des Umsatzprozesses werden zu Stichtagskursen der Realisierung oder vereinfacht zu Durchschnittskursen der Berichtsperiode umgerechnet.
- Agiert das Tochterunternehmen dagegen weitgehend selbstständig in einem anderen Währungsraum, kann unterstellt werden, dass es auch eine eigene funktionale Währung besitzt. In diesem Fall soll die Bilanz- und GuV-Struktur der Tochter im Rahmen der Umrechnung möglichst erhalten bleiben, so dass für alle monetären und nicht-monetären Vermögenswerte und Schulden der Wechselkurs des Bilanzstichtages angewendet wird (sogenannte modifizierte Stichtagskursmethode). Für die Aufwendungen und Erträge in der GuV sind jeweils die Kurse des Realisierungstages (bzw. Transaktionstages) anzuwenden. Vereinfachend kann auch hier ein Durchschnittskurs für die Periode verwendet werden.

5. Beispiel

Sachverhalt:

- IFRS-AG kauft am 30.06.2010 10.000 Barrel Erdöl zum Preis von 50 US \$ je Barrel.
- Devisenkassakurs (Wechselkurs am jeweiligen Tag, hier: 30.06.2010) betrug zum 30.06.2010: 1,50 US \$ je €.
- Bilanzierung des Geschäftsvorfalles erfolgt noch am selben Tag.
- Vor der Verbuchung des Geschäftsvorfalles muss der Betrag in die funktionale Währung (Euro) umgerechnet werden.
- Zum Bilanzstichtag 31.12.2010 steigt der Devisenkassakurs auf 1,70 US \$ je €.

Frage:

- Wie hoch sind die Anschaffungskosten in Euro?
- Welche Auswirkungen hat der Anstieg des Wechselkurses zum 31.12.2010?

Lösung:

- Berechnung der Anschaffungskosten mittels Devisenkassakurs zum Transaktionszeitpunkt (1,50 US \$ je €):
 - ☞ $10.000 \text{ Barrel} * 50 \text{ US \$ je Barrel} / 1,50 \text{ US \$ je €} = 333,3 \text{ T€}$
- Bewertung dieser Position zum 31.12.2010:
 - ☞ $10.000 \text{ Barrel} * 50 \text{ US \$ je Barrel} / 1,70 \text{ US \$ je €} = 294,1 \text{ T€}$ (Bewertung der Vorräte)
 - ☞ Umrechnungsdifferenz ist bis zur Veräußerung (Verkauf der 10.000 Barrel) erfolgsneutral i.H.v. 39,2 T€ ($333,3 \text{ T€} - 294,1 \text{ T€}$) direkt im Eigenkapital zu erfassen