

Prüfungs-Info

vom 20. Oktober 2016

Kapitalflussrechnung nach DRS 21 in der Praxis

An alle Mitgliedsunternehmen

Die bei der erstmaligen Erstellung von Kapitalflussrechnungen zum 31.12.2015 nach dem DRS 21 aufgetretenen Fragestellungen und diskutierten Punkte möchten wir in dieser Prüfungs-Info nochmal aufgreifen und den aktuellen Stand jeweils darstellen. Zudem möchten wir auf eine Änderung des DRS 21 im Zusammenhang mit dem BilRUG aufmerksam machen.

Schon in der Einleitung des DRS 21 wird darauf hingewiesen, dass bei der Anwendung des Standards der **Grundsatz der Wesentlichkeit** zu beachten ist. Die im Folgenden dargestellten Themen werden daher in der Praxis aufgrund des Wesentlichkeitsgrundsatzes oftmals nicht beachtet werden müssen, da sie unwesentlich sind. Sie sind jedoch für das Grundverständnis des DRS 21 hilfreich und können im Einzelfall auch mal wesentlich sein.

- Für die einzelnen Geldanlagen in den **Sonstigen Wertpapieren** und den **Wertpapieren des Umlaufvermögens** aber auch in den **Flüssigen Mitteln** muss entschieden werden, ob sie
 - dem Finanzmittelfonds (= Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente) zuzuordnen sind
 - oder
 - als im Cashflow aus Investitionstätigkeit (Einzahlungen bzw. Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen i. R. d. kurzfristigen Finanzdisposition) zu erfassen sind.

Die Zuordnung kann anhand folgender Abgrenzung vorgenommen werden:

Finanzmittelfonds

Dem Finanzmittelfonds zuzuordnende Zahlungsmitteläquivalente umfassen als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und nur eine Restlaufzeit von maximal drei Monaten im Erwerbszeitpunkt haben dürfen. Nur aus Sicht des Unternehmens kurzfristige Mittel können hier zugeordnet werden. Wenn eine Geldanlage im Erwerbszeitpunkt eine längere Laufzeit hat, aber innerhalb von drei Monaten gekündigt werden und zur Auszahlung gelangen kann, halten wir es für vertretbar, eine derartige Geldanlage ebenfalls dem Finanzmittelfonds zuzuordnen, wenn es sich dabei aus Sicht des Unternehmens um eine Liquiditätsvorhaltung handelt.

Cashflow aus Investitionstätigkeit

Ein- und Auszahlungen von Geldanlagen, die nicht der Liquiditätsvorhaltung im oben beschriebenen Sinne dienen, sind im Cashflow aus der Investitionstätigkeit darzustellen (Einzahlungen bzw. Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen i. R. d. kurzfristigen Finanzdisposition).

Im Regelfall werden Veränderungen der Sonstigen Wertpapiere und der Wertpapiere des Umlaufvermögens dem Cashflow aus Investitionstätigkeit zuzuordnen sein.

- Bei **Bausparguthaben** handelt es sich in aller Regel nicht um Zahlungsmitteläquivalente. Einzahlungen auf Bausparverträge in der Ansparphase sind dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen, auch wenn mit dem angesammelten Bausparguthaben künftig Darlehen abgelöst werden sollen und auch wenn sie verpfändet worden sind.
- Vom Finanzmittelfonds sind **jederzeit fällige Verbindlichkeiten** gegen Kreditinstituten sowie andere kurzfristige Kreditaufnahmen abzusetzen, und zwar nur dann, wenn sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören. Wenn sie nicht zur Disposition der liquiden Mittel gehören, sind die Veränderungen im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit zu erfassen (Einzahlungen aus Valutierung von Darlehen bzw. Rückzahlungen/außerplanmäßige Tilgungen). Kontokorrentkonten mit negativen Salden zum Stichtag gehören i. d. R. zur Disposition der liquiden Mittel und sind daher vom Finanzmittelfonds abzusetzen.
- **Zinserträge** können sowohl Geldanlagen betreffen, die dem Cashflow aus der Investitionstätigkeit zugeordnet worden sind, als auch die Verzinsung von Konten, die im Finanzmittelfonds erfasst sind. Sie müssen aufgeteilt werden, wenn es sich um wesentliche Beträge handeln sollte (was beim derzeitigen Zinsniveau schwer vorstellbar ist). Die Zinsen für o. a. Geldanlagen wären dann dem Cashflow aus Investitionstätigkeit zuzuordnen und die Zinsen für die dem Finanzmittelfonds zugeordneten Konten verbleiben im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit.
- **Investitions- oder Baukostenzuschüsse**, die im Jahr ihrer Gewährung nicht oder nicht in voller Höhe zur Auszahlung gekommen sind, dürfen in der Kapitalflussrechnung nur insoweit dargestellt werden, wie tatsächlich ein Zahlungszufluss stattgefunden hat. Das betrifft insbesondere Zuschüsse der IFB Hamburg, die erst verteilt über sechs oder zehn Jahre ratierlich zur Auszahlung an das Wohnungsunternehmen gelangen. In diesen Fällen darf im entsprechenden Jahr nur der Betrag als Einzahlung aus Baukosten- oder Investitionszuschüssen im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit berücksichtigt werden, der auch tatsächlich zugeflossen ist.
- Durch das BilRUG sind bekanntlich die GuV-Posten außerordentliche Erträge und Aufwendungen gestrichen worden. Stattdessen besteht jetzt die Verpflichtung, Erträge und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung, die nicht von untergeordneter Bedeutung sind, im Anhang zu erläutern. Der Umfang der betroffenen Erträge und Aufwendungen hat sich durch die Gesetzesänderung erweitert. Die Änderung wurde im DRS 21 in der Weise vollzogen, dass nunmehr Zahlungsströme aus **Erträgen und Aufwendungen von außergewöhnlicher Größenordnung oder außergewöhnlicher Bedeutung** (soweit sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind) in der Kapitalflussrechnung in dem Tätigkeitsbereich gesondert auszuweisen sind, dem die Zahlungen zuzuordnen sind (bisher war hier von außerordentlichen Posten die Rede).¹

¹ Artikel 11, Nr. 4 ff. DRÄS 6 des DRSC (bekanntgemacht vom Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz am 14.06.2016)