

Gesamtabschluss

mit *Doppik al dente!*[®]

– Themensammlung zur Methodik –

**Kapitalflussrechnung
zur Analyse des Cashflows
nach DRS 21 bzw. DRS 2**

Version 01

Stand: 06.05.2019

Inhalt

Seite

1.	Über dieses Dokument.....	3
2.	Der Rechengang zur <i>derivativen</i> Ermittlung des Cashflows.....	4
2.1	Schritt 1: Ermittlung eines Rohentwurfs durch Bilanzvergleich	5
2.2	Schritt 2: Verfeinerung anhand der Ergebnisrechnung.....	6
2.3	Schritt 3: Verfeinerung anhand des Anlagenspiegels.....	6
3.	Das Definitionswerk zur Kapitalflussrechnung.....	7
4.	Unzulänglichkeiten der automatischen Analyse, erforderliche Nachbearbeitung.....	10
4.1	Inkonsistenzen des zugrundeliegenden Zahlenwerks	10
4.2	Unzulänglichkeiten der <i>derivativen Methode</i> zur Ermittlung des Cashflows	10
4.3	Empfehlungen zur Nachbearbeitung der Kapitalflussrechnung	13
4.3.1	Prüfung auf periodengerechte Zahlung	13
4.3.2	Aufschlüsselung nach Aus- und Einzahlungen	14
4.3.3	Veränderungen des Konzern-Eigenkapitals und gezahlte Dividenden	14
4.3.4	Zahlungswirksame Veränderung des Konzerns.....	15
5.	Umgliederungen zur Nachbearbeitung der Kapitalflussrechnung (CF-Beleg).....	16

1. Über dieses Dokument

In der Software *Doppik al dente!*[®] wird die Kapitalflussrechnung (Cashflow) nach DRS 21 (sowie auch nach dem alten Standard DRS 2 bzw. nach speziellen Vorgaben der einzelnen Bundesländer) soweit wie möglich automatisch aufgestellt.

Die Analyse des Cashflows erfolgt *Top-Down*, d.h. auf der Grundlage des bereits konsolidierten Zahlenwerks (Gesamtbilanz, Gesamtergebnisrechnung, Gesamtanlagenspiegel). ¹⁾ Dabei werden alle Bestandteile des Cashflows nach dem im Kapitel 2 beschriebenen Rechengang zunächst *derivativ* ermittelt. Aufgrund der hiermit zwangsläufig verbundenen Unzulänglichkeiten sind die Rechenergebnisse kritisch zu sichten und – zumindest bei wesentlichen Abweichungen – durch entsprechende Korrekturen richtig zu stellen.

Dieses Dokument beschreibt

- den Rechengang zur automatischen Ermittlung des Cashflows,
- das Definitionswerk zur Ermittlung des Cashflows,
- die Unzulänglichkeiten der automatischen Ermittlung und die erforderliche Nachbearbeitung.

Dieses Dokument richtet sich an Leser, die bereits einen guten Überblick über die Methodik des Gesamtabchlusses und deren Umsetzung in *Doppik al dente!*[®] haben. Ein solcher Überblick wird in der Publikation "Gesamtabschluss mit *Doppik al dente!*[®] - Hinweise zur Methodik" vermittelt.

¹⁾ Im Unterschied hierzu würden bei einer Ermittlung nach dem *Bottom-Up*-Prinzip die Kapitalflussrechnungen der einbezogenen Betriebe zu einer Summen-Kapitalflussrechnung addiert und anschließend um konzerninterne Zahlungsströme bereinigt.

2. Der Rechengang zur *derivativen* Ermittlung des Cashflows

In der Kapitalflussrechnung wird die Veränderung der Liquiden Mittel (der Cashflow) nach laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit aufgeschlüsselt.²⁾

In *Doppik al dente!*[®] wird die Kapitalflussrechnung – sofern das Kommunalrecht des jeweiligen Bundeslandes nichts anders bestimmt – nach der im DRS 21 festgelegten Mindestgliederung aufgestellt: ³⁾

Zeile	+/-	Bezeichnung
01		Periodenergebnis (Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag einschließlich Ergebnisanteile anderer Gesellschafter)
02	+/-	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
03	+/-	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
04	+/-	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge
05	-/+	Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder zuzuordnen sind Finanzierungstätigkeit
06	+/-	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
07	-/+	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
08	+/-	Zinsaufwendungen/Zinserträge
09	-	Sonstige Beteiligungserträge
10	+/-	Aufwendungen/Erträge aus außerordentlichen Posten
11	+/-	Ertragsteueraufwand/-ertrag
12	+	Einzahlungen aus außerordentlichen Posten
13	-	Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
14	-/+	Ertragsteuerzahlungen
15	=	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 14)
16		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
17	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
18	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
19	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
20	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
21	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
22	+	Einzahlungen aus Abgängen aus dem Konsolidierungskreis
23	-	Auszahlungen für Zugänge zum Konsolidierungskreis
24	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
25	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
26	+	Einzahlungen aus außerordentlichen Posten

²⁾ Zu den liquiden Mitteln in diesem Sinne gehören – zumindest nach DRS 21 – auch die Kredite zur Liquiditätssicherung (quasi als "negative liquide Mittel"). Man spricht in diesem Zusammenhang vom *Finanzmittelfonds*.

³⁾ In einigen Bundesländern schreibt das Kommunalrecht eine eigene Gliederung der Kapitalflussrechnung (oder aber die Anwendung des alten Standards DRS 2) vor. In diesen Fällen sind die vorliegenden Ausführungen sinngemäß zu verstehen,

Zeile	+/-	Bezeichnung
27	-	Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
28	+	Erhaltene Zinsen
29	+	Erhaltene Dividenden
30	=	Cashflow aus der Investitionstätigkeit (Summe aus 16 bis 29)
31		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Gesellschaftern des Mutterunternehmens
32	+	Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von anderen Gesellschaftern
33	-	Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen an Gesellschafter des Mutterunternehmens
34	-	Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen an andere Gesellschafter
35	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
36	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
37	+	Einzahlungen aus erhaltenen Zuschüssen/Zuwendungen
38	+	Einzahlungen aus außerordentlichen Posten
39	-	Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
40	-	Gezahlte Zinsen
41	-	Gezahlte Dividenden an Gesellschafter des Mutterunternehmens
42	-	Gezahlte Dividenden an andere Gesellschafter
43	=	Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit (Summe aus 31 bis 42)
44	=	Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 15, 30, 43)
45	+/-	Wechselkurs- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
46	+/-	Konsolidierungskreisbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
FEH	+/-	verbleibende Cashflow-Differenzen <i>wird nur im Fehlerfall ausgewiesen</i>
47	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
48	=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode (Summe aus 44 bis 47)

Auf der Grundlage dieser Gliederung der Kapitalflussrechnung wird der Cashflow in den nachfolgend beschriebenen Schritten *derivativ* ("ableitend") ermittelt.

2.1 Schritt 1: Ermittlung eines Rohentwurfs durch Bilanzvergleich

Beim Bilanzvergleich geht man von der Tatsache aus, dass innerhalb des laufenden Jahres

die Veränderung des Finanzmittelfonds
identisch ist mit
der Veränderung aller übrigen Bilanzpositionen.

Für jede Bilanzposition wird deren Veränderung jeweils einer Zeile der Kapitalflussrechnung zugeordnet.

Hierbei geht es um Veränderungen "im laufenden Jahr", also in der Zeitspanne zwischen dem Ende der EÖB-Periode und dem Ende des Jahres.⁴⁾ Veränderungen in der EÖB-Periode werden als konsolidierungskreisbedingte Änderungen ausgewiesen.

Dieser Schritt wird in *Doppik al dente!*[®] automatisch vollzogen.

2.2 Schritt 2: Verfeinerung anhand der Ergebnisrechnung

Der reine Bilanzvergleich (Schritt 1) liefert nur ein sehr unvollkommenes Bild des Kapitalflusses.

Beispielsweise ergibt sich aus der Veränderung des Anlagevermögens nicht, welcher Anteil durch Zu- und Abgänge verursacht wurde und welcher Anteil auf Abschreibungen zurückzuführen ist.

Aus diesem Grund werden die Ergebnisse des ersten Schrittes anhand der Ergebnisrechnung verfeinert.

Hinweis: Bereits im ersten Schritt ist der "Verbleib" des Finanzmittelfonds (bzw. seiner Veränderungen) vollständig – wenn auch unvollkommen – erklärt. Im zweiten Schritt geht es lediglich um Umgliederungen zwischen den einzelnen Zeilen der Kapitalflussrechnung.

Technisch bedeutet dies, dass die entsprechenden Posten der Ergebnisrechnung jeweils in zwei Zeilen der Kapitalflussrechnung (einmal mit positivem und einmal mit negativem Vorzeichen) einfließen.

Auch dieser zweite Schritt wird in *Doppik al dente!*[®] automatisch vollzogen.

2.3 Schritt 3: Verfeinerung anhand des Anlagenspiegels

Auch der zweite Schritt liefert bezüglich des Anlagevermögens nur ein unzureichendes Bild.

Beispielsweise ergibt sich aus der Veränderung des Anlagevermögens auch nach Berücksichtigung der Abschreibungen (und der Erträge aus dem Verkauf bzw. der Verluste aus Abgängen) kein Anhaltspunkt über die Verteilung auf Zu- und Abgänge.

Daher wird die Berechnung im dritten Schritt anhand des Anlagenspiegels – soweit vorhanden – verfeinert.

Auch dieser dritte Schritt wird in *Doppik al dente!*[®] automatisch vollzogen.

⁴⁾ Der Konsolidierungskalender von *Doppik al dente!*[®] unterscheidet (für jedes Jahr) die EÖB-Periode (sozusagen "die erste Sekunde des Jahres") und das laufende Jahr. In der EÖB-Periode finden die (nicht zahlungswirksamen) Veränderungen des Konzerns statt.

3. Das Definitionswerk zur Kapitalflussrechnung

Der in *Doppik al dente!*[®] (in der Fassung für das jeweilige Bundesland) enthaltene Positionenplan enthält alle Steuerungs-Informationen zur automatischen Analyse des Cashflows.

B	G	K	M	N	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	Z	AA
1 Position	Ausweis	Bezeichnung im Positionenplan	Kontenart	Kontenu	CFArt	CF1	CF2	CF3	CF4	CF5	CF21Art	CF211	CF212	CF213	CF214	CF215
2		AKTIVA	Aktiv													
3	001000	FEH A Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Ge	Aktiv			-13		-13	+12	+FEH		-17		-17	+16	+FEH
4		1 Anlagevermögen	Aktiv	A												
5		1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	Aktiv	A		-13		-13	+12	+FEH		-17		-17	+16	+FEH
6		1.1.1 Geschäfts- oder Firmenwert	Aktiv	A												
7	011100	Geschäfts- o. Firmenwert a.d. Einzelabschlüssen	Aktiv	A												
8	011200	Geschäfts- o. Firmenwert a.d. Vollkonsolidierung	Aktiv	A												
9	011300	Geschäfts- o. Firmenwert a.d. Equity-Konsolidierung	Aktiv	A												
10	011400	Vorläufiger Unterschiedsbetrag	Aktiv	A												
11	012000	1.1.2 Sonstige immaterielle Vermögensgegenstände	Aktiv	A												
12	013000	1.1.3 Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände	Aktiv	A												
13		1.2 Sachanlagen	Aktiv	A		-11		-11	+10	+FEH		-19		-19	+18	+FEH
14		1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	Aktiv	A												
15	021000	1.2.1.1 Grünflächen	Aktiv	A												
16	022000	1.2.1.2 Ackerland	Aktiv	A												
121		...														
122	146000	2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens	Aktiv	U		-19					JA	-25				
123	181000	2.4 Liquide Mittel	Aktiv	L	JA	-27	+28				JA	-46	+47			
124		3 Aktive Rechnungsabgrenzung	Aktiv	X		-06						-05				
226		...														
227	401000	01 Steuern und ähnliche Abgaben	Ertrag	S												
228		02 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	Ertrag													
229	411000	Zuweisungen und Zuschüsse	Ertrag	O												
230	411100	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposter	Ertrag	O		-04	+19a					-04	+37			
231	418000	Allgemeine Umlagen	Ertrag	O												
232	421000	03 Sonstige Transfererträge	Ertrag	O												
233		04 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	Ertrag													
234	431000	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	Ertrag	O												
235	431100	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposter	Ertrag	O		-04	+19a					-04	+37			
236	431200	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposter	Ertrag	O		-07	+07					-06	+06			
237	441000	05 Privatrechtliche Leistungsentgelte	Ertrag	O												
238	448000	06 Kostenerstattungen und Kostenumlagen	Ertrag	O												
239		07 Sonstige ordentliche Erträge	Ertrag													
240	451000	Sonstige ordentliche Erträge	Ertrag	O												
241	451500	Erträge aus Verkauf von Sachanlagen	Ertrag	O		-05	+10					-07	+18			
242	451510	Erträge aus Verkauf von immateriellen Verm.gegenst.	Ertrag	O		-05	+12					-07	+16			
243		Erträge aus Verkauf von Finanzanlagen	Ertrag	O		-05	+14					-07	+20			

Positionenplan (hier Beispiel für NRW) mit Steuerungs-Informationen zur Ermittlung des Cashflows: Die Spalten P bis U enthalten die Zeilenzuordnungen für die Kapitalflussrechnung nach DRS 2; die Spalten V bis AA enthalten die Zeilenzuordnungen für die Kapitalflussrechnung nach DRS 21 (bzw. die Bundesland-spezifische Gliederung).

Zur besseren Nachvollziehbarkeit der automatischen Analyse steht ein aus dem Positionenplan maschinell aufbereiteter Zeilen-Nachweis zur Verfügung (siehe nachfolgendes Beispiel). Hier wird zu jeder Zeile der Kapitalflussrechnung (vgl. Kapitel 2) die "Datenherkunft" erläutert:

Spalte C Vorzeichen, mit dem der betreffende Wert einfließt.

Spalte D Datenherkunft (Bilanz Aktivseite, Bilanz Passivseite, Ergebnisrechnung Aufwand, Ergebnisrechnung Ertrag)

Spalte E Konzernkonto oder Ausweisziffer in Bilanz bzw. Ergebnisrechnung

Spalte F Bezeichnung des Konzernkontos oder der Ausweisziffer in Bilanz bzw. Ergebnisrechnung

Spalte G Verweis auf die Spalte im Positionenplan (für die Interpretation der Daten ohne Bedeutung)

Spalte H bis L siehe nachfolgende Erläuterung

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1												
2				NW - Cashflow DRS 21								
3	01			Periodenergebnis (Konzernjahresüberschuss/-fehlbetrag einschließlich Ergebnisanteile anderer Gesellschaf								
4				+ Ertrag	27	Gesamtjahresergebnis		1				
5												
6	02	+/-		Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens								
7				+ Aufwand	div.	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgg.		1				
8				+ Aufwand	div.	Abschreibungen auf das Sachanlagevermögen		1				
9				+ Aufwand	div.	Abschreibungen auf Finanzanlagen		1				
10				- Ertrag	465300	Erträge aus Eigenkapitalveränderungen aus assoziierten Unternehmen (§ 312 (4) H		1				
11				+ Aufwand	552000	Aufwendungen aus Eigenkapitalveränderungen aus assoziierten Unternehmen (§ 3		1				
12												
13	03	+/-		Zunahme/Abnahme der Rückstellungen								
14				+ Passiv	4	Rückstellungen		1			+AEN	
15												
16	04	+/-		Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge								
17				- Ertrag	411100	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposten/Zuwendungen		1				
18				- Ertrag	431100	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposten/Gebühren u. Beiträg		1				
19				- Ertrag	452000	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von sonstigen Sonderposten		1				
20				+ Aufwand	573000	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens		1				
21				+ Aufwand	544310	Latente Steuern		1				
22												
23	05	+/-		Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, d								
24				- Aktiv	2.1	Vorräte		1			+AEN	
25				- Aktiv	2.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände		1			+AEN	
26				- Aktiv	3	Aktive Rechnungsabgrenzung		1			+AEN	
27				- Aufwand	573000	Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens		2				
28												
29	06	+/-		Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht								
30				+ Passiv	2	Passivischer Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung		1			+AEN	
31				+ Passiv	3.3	Sonderposten für den Gebührengleich		1			+AEN	
32				+ Passiv	5.5	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		1			+AEN	
33				+ Passiv	5.6	Verbindlichkeiten aus Transferleistungen		1			+AEN	
34				+ Passiv	5.7	Sonstige Verbindlichkeiten		1			+AEN	
35				+ Passiv	371100	Erhaltene Anzahlungen		1			+AEN	
36				+ Passiv	6	Passive Rechnungsabgrenzung		1			+AEN	
37				- Ertrag	431200	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposten/Gebührengleich		1				
38				+ Ertrag	431200	Erträge aus der Auflösung und dem Abgang von Sonderposten/Gebührengleich		2				
39												
40	07	+/-		Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens								
41				- Ertrag	451500	Erträge aus Verkauf von Sachanlagen		1				
42				- Ertrag	451510	Erträge aus Verkauf von immateriellen Verm.gegenst.		1				
43				- Ertrag	div.	Erträge aus Verkauf von Finanzanlagen		1				
44				+ Aufwand	549050	Verlust aus Abgängen des Sachanlagevermögens		1				
45				+ Aufwand	549060	Verlust aus Abgängen von imm.Verm.gegst.		1				
46				+ Aufwand	549070	Verlust aus Abgängen von Finanzanlagen		1				
47												
48	08	+/-		Zinsaufwendungen/Zinserträge								
49				- Ertrag	19.3	Zinserträge		1				
50				+ Aufwand	20.2	Zinsaufwendungen		1				
51												
52	09	-		Sonstige Beteiligungserträge								
53				- Ertrag	465100	Erträge aus der Gewinnabführung		1				
54				- Ertrag	465210	Beteiligungserträge von voll zu konsolidierenden verbundenen Unternehmen		1				
55				- Ertrag	465230	Beteiligungserträge von Sondervermögen		1				
56				- Ertrag	465200	Beteiligungserträge von Sonstigen		1				
57				- Ertrag	19.5	Beteiligungserträge von assoziierten Unternehmen		1				
58				- Ertrag	465221	Ausgeschüttete Gewinne aus assoziierten Unternehmen		1				
59												
60	10	+/-		Aufwendungen/Erträge aus außerordentlichen Posten								
61				- Aufwand	544310	Latente Steuern		2				
62				- Ertrag	491000	Außerordentliche Gesamterträge, operativ		1				
63				- Ertrag	491010	Außerordentliche Gesamterträge, Investitionstätigkeit		1				
64				- Ertrag	491020	Außerordentliche Gesamterträge, Finanzierungstätigkeit		1				
65				+ Aufwand	591000	Außerordentliche Gesamtaufwendungen, operativ		1				
66				+ Aufwand	591010	Außerordentliche Gesamtaufwendungen, Investitionstätigkeit		1				
67				+ Aufwand	591020	Außerordentliche Gesamtaufwendungen, Finanzierungstätigkeit		1				
68												
69	11	+/-		Ertragsteueraufwand/-ertrag								
70				+ Aufwand	544100	Steuern vom Einkommen und Ertrag		1				
71												
72	12	+		Einzahlungen aus außerordentlichen Posten								
73				+ Ertrag	491000	Außerordentliche Gesamterträge, operativ		2				
74												
75	13	-		Auszahlungen aus außerordentlichen Posten								
76				- Aufwand	591000	Außerordentliche Gesamtaufwendungen, operativ		2				
77												
78	14	+/-		Ertragsteuerzahlungen								
79				- Aufwand	544100	Steuern vom Einkommen und Ertrag		2				
80												
81	15	=		Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 14)								
82												
83	16			Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens								
84				<u>Mit Anlagenspiegel:</u>								
85				+ Aktiv	1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände		4	+VAB		-AAB	
86				+ Ertrag	451510	Erträge aus Verkauf von immateriellen Verm.gegenst.		2				
87				- Aufwand	549060	Verlust aus Abgängen von imm.Verm.gegst.		2				
88				+ Ertrag	451511	Erträge aus Verkauf von immateriellen Verm.gegenst. (Verr. EK)		2				
89				- Aufwand	549061	Verlust aus Abgängen von imm.Verm.gegst. (Verr. EK)		2				
90												
91				<u>Ohne Anlagenspiegel:</u>								
92				+ Ertrag	451510	Erträge aus Verkauf von immateriellen Verm.gegenst.		2				
93				- Aufwand	549060	Verlust aus Abgängen von imm.Verm.gegst.		2				
94				+ Ertrag	451511	Erträge aus Verkauf von immateriellen Verm.gegenst. (Verr. EK)		2				
95				- Aufwand	549061	Verlust aus Abgängen von imm.Verm.gegst. (Verr. EK)		2				
96												
97	17	-		Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen								
98				<u>Mit Anlagenspiegel:</u>								
99				- Aktiv	FEH_A	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs		1	+AEN			
100				- Aktiv	1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände		3	+AHP	+VZU	-KFP	-ABS +ZUS
101				- Aufwand	div.	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgg.		2				
102												
103				<u>Ohne Anlagenspiegel:</u>								
104				- Aktiv	FEH_A	Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs		1	+AEN			
105				- Aktiv	1.1	Immaterielle Vermögensgegenstände		1	+AEN			
106				- Aufwand	div.	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgg.		2				
107												

Zeilen-Nachweis für die Kapitalflussrechnung (Beispiel für NRW, DRS 21, Auszug)

Bei den Konten bzw. Ausweisziffern der Bilanz geht es immer um die Veränderung im laufenden Jahr (Stand zum Ende des Jahres minus Stand zum Ende der EÖB-Periode – vgl. Kapitel 2.1).

Eine Besonderheit bilden die Konten bzw. Ausweisziffern des Anlagevermögens:

- Falls ein Anlagenspiegel geführt wird (dieser ist nicht in allen Bundesländern Pflichtbestandteil des Gesamtabchlusses), wird dieser für die Analyse des Cashflows herangezogen.

In diesem Fall zeigen die Spalten H bis L des Zeilen-Nachweises, auf welche Spalten des Anlagenspiegels (unter Berücksichtigung des jeweils angegebenen Vorzeichens) Bezug genommen wird:

- +AHP** Veränderungen der Anschaffungs-/Herstellkosten gegenüber dem Endwert des Vorjahres (positiver Wert)
 - +VZU** Vermögenszugänge im laufenden Jahr (positiver Wert)
 - +VAB** Vermögensabgänge im laufenden Jahr (positiver Wert)
 - VUM** Vermögensumbuchungen im laufenden Jahr (negativer Wert)
 - KFP** Veränderungen der aufgelaufenen Abschreibungen gegenüber dem Endwert des Vorjahres (negativer Wert)
 - ABS** Abschreibungen im laufenden Jahr (negativer Wert)
 - +ZUS** Zuschreibungen im laufenden Jahr (positiver Wert)
 - AAB** Abschreibungen auf Vermögensabgänge im laufenden Jahr (negativer Wert)
 - +AUM** Abschreibungen auf Umbuchungen im laufenden Jahr (positiver Wert)
- Falls kein Anlagenspiegel geführt wird, wird hier wie bei allen anderen Posten der Bilanz verfahren:
 - +AEN** Veränderung im laufenden Jahr

Wichtiger Hinweis:

In diesem Kapitel ist nur die automatische Analyse des Cashflows beschrieben. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, durch "manuelle" Umgliederungen (CF-Beleg – siehe Kapitel 5) Unzulänglichkeiten der automatischen Analyse auszugleichen (vgl. Kapitel 4).

4. Unzulänglichkeiten der automatischen Analyse, erforderliche Nachbearbeitung

4.1 Inkonsistenzen des zugrundeliegenden Zahlenwerks

Typische Unzulänglichkeiten des automatisch analysierten Cashflows resultieren aus Inkonsistenzen des zugrundeliegenden Zahlenwerks:

- a. In der Bilanz müssen die Verrechnungskonten sowie die Ausweispositionen für nicht zugeordnete Betriebskonten auf null stehen.
Salden auf diesen Konten werden in der Kapitalflussrechnung in einer Fehlerzeile (FEH – Verbleibende Cashflow-Differenzen) ausgewiesen.
- b. Wird ein Anlagenspiegel geführt, so müssen sowohl die Summe der Umbuchungen als auch die Summe der Abschreibungen auf Umbuchungen zu null aufgehen.
Verbleibende Umbuchungs-Reste werden in der Kapitalflussrechnung in einer Fehlerzeile (FEH – Verbleibende Cashflow-Differenzen) ausgewiesen.
- c. Wird ein Anlagenspiegel geführt, so wird erwartet, dass die im Anlagenspiegel ausgewiesenen Ab- und Zuschreibungen betragsmäßig mit den in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Abschreibungen (auf immaterielle Vermögensgegenstände, auf Sachanlagen, auf Finanzanlagen) übereinstimmen.
Ist dies nicht der Fall, so werden die Differenzen (fälschlicherweise) den Einzahlungen aus Abgängen des Anlagevermögens zugerechnet.
- d. Eine Besonderheit besteht im ersten Jahr des Konzerns. Der im ersten Schritt der Berechnung durchgeführte Bilanzvergleich (vgl. Kapitel 2.1) basiert auf der Annahme, dass auch in der Konzern-Eröffnungsbilanz alle "partnerfähigen Posten" (Ausleihungen, Forderungen/Verbindlichkeiten, Sonderposten, Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten) um die konzerninternen Anteile bereinigt werden.

Besonders auffällig ist dies bei konzerninternen Ausleihungen.

Beispiel: Zwischen der Kommune und einem Betrieb besteht zu Konzernbeginn eine Ausleihung. Diese wird zwar zum Ende des ersten Konzernjahres, nicht aber zu Konzernbeginn aus der Konzernbilanz eliminiert.

Damit geht der Bilanzvergleich (vgl. Kapitel 2.1) für das laufende Jahr irrtümlich von einer 100%igen Tilgung einer zuvor bestehenden Ausleihung und der korrespondierenden Verbindlichkeit aus.

Somit wird fälschlicherweise in Zeile 20 der Kapitalflussrechnung eine "Einzahlung aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens" und in Zeile 36 eine "Auszahlung aus der Tilgung von Finanzkrediten" ausgewiesen.

Derartige Inkonsistenzen sind im Zahlenwerk der Bilanz und des Anlagenspiegels zu bereinigen.

4.2 Unzulänglichkeiten der *derivativen Methode* zur Ermittlung des Cashflows

Generell kann die *derivative Methode* zur automatischen Analyse des Cashflows auch nach den in Kapitel 2 beschriebenen Verfeinerungsschritten nur ein unvollkommenes Bild liefern.

Hiervon betroffen sind folgenden Zeilen der Kapitalflussrechnung:

Zeile 05 *Zunahme/Abnahme der Vorräte, der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind*

Mangels einer entsprechenden Unterscheidung in der Bilanz wird hier unterstellt, dass keinerlei Forderungen im Zusammenhang mit der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit bestehen (zum Beispiel Forderungen aus Anlageverkäufen).

Zeile 06 *Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind*

Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 05.

Zeile 12 *Einzahlungen aus außerordentlichen Posten*

Mangels entsprechender Information muss unterstellt werden, dass die Einzahlungen aus außerordentlichen Posten den operativen außerordentlichen Gesamterträgen entsprechen.

Zeile 13 *Auszahlungen aus außerordentlichen Posten*

Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.

Zeile 14 *Ertragsteuerzahlungen*

Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.

Zeile 16 *Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens*

Wird kein Anlagenspiegel geführt, so kann zwischen Zu- und Abgängen des Anlagevermögens nicht unterschieden werden.

Somit wird unterstellt, dass

- a. die gesamte Bilanzdifferenz des laufenden Jahres (Stand zum Ende des Jahres minus Stand zum Ende der EÖB-Periode – vgl. Kapitel 2.1)
 - b. bereinigt um die Abschreibungen
- aus Zugängen resultiert und somit der Zeile 17 zuzurechnen ist.

In der Zeile 16 verbleiben dann nur die Erträge und die Verluste aus dem Verkauf bzw. aus Abgängen des Anlagevermögens.

Nur wenn ein Anlagenspiegel geführt wird, ist eine automatische Aufteilung zwischen Zeile 16 (Einzahlungen) und Zeile 17 (Auszahlungen) möglich.

Auch dann bleibt es jedoch bei den Unzulänglichkeiten, die aus Inkonsistenzen des zugrundeliegenden Zahlenwerks herrühren (vgl. Kapitel 4.1) sowie aus der Annahme, dass im Zusammenhang mit den Abgängen keine Forderungen bestehen (vgl. Zeile 05).

Zeile 17 *Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen*

Korrespondierend zu Zeile 16.

Zeile 18 *Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens*

Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 16.

Zeile 19 *Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen*

Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 17.

- Zeile 20** *Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 16.
- Zeile 21** *Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 17.
- Zeile 22** *Einzahlungen aus Abgängen aus dem Konsolidierungskreis*
Bilanz und Ergebnisrechnung enthalten keine Informationen zur automatischen Bestimmung dieser Zeile.
- Zeile 23** *Auszahlungen für Zugänge zum Konsolidierungskreis*
Bilanz und Ergebnisrechnung enthalten keine Informationen zur automatischen Bestimmung dieser Zeile.
- Zeile 24** *Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition*
Hier geht es um die Wertpapiere des Umlaufvermögens. Aus der Bilanzdifferenz (Stand zum Ende des Jahres minus Stand zum Ende der EÖB-Periode – vgl. Kapitel 2.1) kann keine Aufteilung in Ein- und Auszahlungen abgeleitet werden. Daher wird vereinfachend angenommen, dass die gesamte Bilanzdifferenz aus Auszahlungen resultiert und somit der Zeile 25 zuzurechnen ist.
- Zeile 25** *Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition*
Korrespondierend zu Zeile 24.
- Zeile 26** *Einzahlungen aus außerordentlichen Posten*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.
- Zeile 27** *Auszahlungen aus außerordentlichen Posten*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.
- Zeile 28** *Erhaltene Zinsen*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.
- Zeile 29** *Erhaltene Dividenden*
Mangels entsprechender Information muss unterstellt werden, dass sich die erhaltenen (gezahlten) Dividenden den betreffenden Erträgen entsprechen.
- Zeile 31** *Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Gesellschaftern des Mutterunternehmens*
Mangels entsprechender Information wird unterstellt, dass im Konzern alle Eigenkapitalveränderungen – soweit sie nicht aus dem erwirtschafteten Jahresergebnis resultieren – aus Eigenkapitalzuführungen bzw. -Herabsetzungen resultieren.
Da in der Kommune keine "Gesellschafter des Mutterunternehmens" existieren, muss diese Zeile zwangsläufig zu null aufgehen (vgl. hierzu Kapitel 4.3.3).
- Zeile 32** *Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von anderen Gesellschaftern*
Siehe Hinweise zu Zeile 31.
- Zeile 33** *Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen an Gesellschafter des Mutterunternehmens*

Siehe Hinweise zu Zeile 31.

Zeile 34 *Auszahlungen aus Eigenkapitalherabsetzungen an andere Gesellschafter*
Siehe Hinweise zu Zeile 31.

Zeile 35 *Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten*

Aus der Bilanzdifferenz (Stand zum Ende des Jahres minus Stand zum Ende der EÖB-Periode – vgl. Kapitel 2.1) kann keine Aufteilung in Ein- und Auszahlungen abgeleitet werden. Daher wird vereinfachend angenommen, dass die gesamte Bilanzdifferenz aus Kreditaufnahmen resultiert und somit der Zeile 35 zuzurechnen ist.

Zeile 36 *Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten*
Korrespondierend zu Zeile 35.

Zeile 38 *Einzahlungen aus außerordentlichen Posten*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.

Zeile 39 *Auszahlungen aus außerordentlichen Posten*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.

Zeile 40 *Gezahlte Zinsen*
Analoger Sachverhalt wie bei Zeile 12.

Zeile 41 *Gezahlte Dividenden an Gesellschafter des Mutterunternehmens*
Analoger Sachverhalt wie Zeile 31.

Zeile 42 *Gezahlte Dividenden an andere Gesellschafter*
Siehe Hinweis zu Zeile 41.

4.3 Empfehlungen zur Nachbearbeitung der Kapitalflussrechnung

Unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit ist die Kapitalflussrechnung mit einer angemessenen (aber nicht notwendigerweise 100%igen) Genauigkeit aufzustellen.

Es wird empfohlen, die folgenden Aspekte zu prüfen und gegebenenfalls durch Umgliederungen (vgl. Kapitel 5) entsprechende Korrekturen vorzunehmen,

4.3.1 Prüfung auf periodengerechte Zahlung

Sofern in größerem Umfang Differenzen zwischen gebuchten und gezahlten Aufwendungen bzw. Erträgen bestehen, sollten die entsprechenden Zahlungs-Ausweise gegen die Zeile 05 (Forderungen) bzw. 06 (Verbindlichkeiten) korrigiert werden.

Beispiel: Gebucht wurde ein Ertragsteueraufwand von 500.000 EUR. Gezahlt wurden jedoch nur 400.000 EUR. Die automatische Ermittlung des Cashflows weist folgendes aus:

Zeile 11	Ertragssteueraufwand	500.000
Zeile 14	Ertragsteuerzahlungen	-500.000

In diesem Fall ist per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) umzubuchen:

Zeile 14	Ertragsteuerzahlungen	+100.000
Zeile 06	Verbindlichkeiten (aus lfd. Geschäftstätigkeit)	-100.000

Dies betrifft (vgl. Kapitel 4.2) die Zeilen 12, 13, 14, 26, 27, 28, 29, 38, 39 und 40.

In gleicher Weise betroffen sind Ein-/Auszahlungen aus Veränderungen des Anlagevermögens (Zeile 16, 17, 18, 19, 20, 21) sowie auch Ein-/Auszahlungen in das / aus dem Eigenkapital (Zeilen 31, 32, 33, 34, 41, 42).

4.3.2 Aufschlüsselung nach Aus- und Einzahlungen

Aus dem Bilanzvergleich (vgl. Kapitel 2.1) ergibt sich keine Information darüber, wie sich die Bilanzdifferenz des laufenden Jahres aus Ein- und Auszahlungen zusammensetzt (vgl. Erläuterung zu Zeile 16 im Kapitel 4.2).

Dies betrifft die "Ein-/Auszahlungs-Paare" 16/17, 18/19, 20/21, 24/25 und 35/36.

Es wird empfohlen, zu überprüfen, ob in diesen Fällen in größerem Umfang sowohl Einzahlungen als auch Auszahlungen vorliegen.

- Ist dies der Fall, so ist per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) innerhalb der "Ein-/Auszahlungs-Paare" umzubuchen (plus Einzahlung, minus Auszahlung).
- Ist dies nicht der Fall, so sollte – bezogen auf die einzelnen einbezogenen Betriebe – zumindest sichergestellt werden, dass es keine negativen Einzahlungen und keine positiven Auszahlungen gibt.

Per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) sind innerhalb der "Ein-Auszahlungs-Paare" entsprechende Umgliederungen (plus Einzahlung, minus Auszahlung) vorzunehmen.⁵⁾

Für die "Ein-/Auszahlungs-Paare" des Anlagevermögens (16/17, 18/19 und 20/21) stellt sich das Thema nicht, wenn ein Anlagenspiegel geführt wird.

4.3.3 Veränderungen des Konzern-Eigenkapitals und gezahlte Dividenden

In den Zeilen 31 bis 34 der Kapitalflussrechnung geht es um die Veränderung des Konzern-Eigenkapitals.

Dabei wird im ersten Schritt (vgl. Kapitel 2.1) die gesamte Veränderung des Eigenkapitals der Zeile 31 (*Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Gesellschaftern des Mutterunternehmens*) zugeordnet. Im zweiten Schritt (vgl. Kapitel 2.2) wird das "erwirtschaftete" Eigenkapital – also das Jahresergebnis – in die Zeile 1 umgliedert.

Da in der Kommune keine "Gesellschafter des Mutterunternehmens" existieren, muss diese Zeile zwangsläufig zu null aufgehen.

Ein in der Zeile 31 verbleibender Wert kann unterschiedliche Ursachen haben:

- a. Konzerninterne Eigenkapitalzuführungen oder Eigenkapitalherabsetzungen wurden nicht vollständig eliminiert.

⁵⁾ In einer zukünftigen Programmversion von *Doppik al dente!*[®] soll hierzu eine automatische "Glättungsfunktion" zur Verfügung stehen.

In diesem Fall ist das der Kapitalflussrechnung zugrundeliegende Zahlenwerk entsprechend zu vervollständigen.

- b. Im Falle, dass Konzernfremde an einbezogenen Betrieben beteiligt sind, kann es sich um Eigenkapitalzuführungen an andere Gesellschafter bzw. um Eigenkapitalherabsetzungen an andere Gesellschafter handeln.

Diese sind per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) in die Zeilen 32 bzw. 34 umzugliedern.

- c. Ebenso kann es sich um Gewinnausschüttungen (oder Verlustausgleiche) handeln. Soweit es sich um konzerninterne Vorgänge handelt, sind diese – wie im Fall a – im zugrundeliegenden Zahlenwerk zu eliminieren.
- d. Handelt es sich um Gewinnausschüttungen an andere Gesellschafter, sind diese per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) in die Zeile 42 umzugliedern.
- e. Schließlich besteht die Möglichkeit, dass bereits in den Einzelabschlüssen der einbezogenen Betriebe bestimmte Vorgänge unter Umgehung der Ergebnisrechnung "direkt ins Eigenkapital" gebucht wurden. Ein typisches Beispiel sind Neubewertungen.

In solchen Fällen von nicht zahlungswirksamen Eigenkapital-Veränderungen ergibt sich aus dem im Einzelabschluss bebuchten Gegenkonto, gegen welche Zeile der Kapitalflussrechnung per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) umzugliedern ist.

In diesem Zusammenhang sollte auch die Zeile 41 überprüft werden, die aus dem genannten Grund ebenfalls zu null aufgehen muss.

4.3.4 Zahlungswirksame Veränderung des Konzerns

In den (eher seltenen) Fällen, dass ein einbezogener Betrieb erworben bzw. veräußert wurde, ist per CF-Beleg (vgl. Kapitel 5) eine Umgliederung zwischen Zeile 21 und Zeile 23 bzw. zwischen Zeile 20 und Zeile 22 vorzunehmen.

<i>Zeile 21</i>	<i>Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen</i>	<i>+X</i>
<i>Zeile 23</i>	<i>Auszahlungen für Zugänge zum Konsolidierungskreis</i>	<i>-X</i>
bzw.		
<i>Zeile 20</i>	<i>Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens</i>	<i>-X</i>
<i>Zeile 22</i>	<i>Einzahlungen aus Abgängen aus dem Konsolidierungskreis</i>	<i>+X</i>

Hinweis: Nicht in diese Kategorie gehört der (zahlungsunwirksame) Vorgang, dass ein bereits existierender Betrieb unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit neu in den Konzern eintritt oder aus dem Konzern ausscheidet.

5. Umgliederungen zur Nachbearbeitung der Kapitalflussrechnung (CF-Beleg)

In den vorangegangenen Kapiteln sind zahlreiche Fälle beschrieben, in denen eine Korrektur des maschinell ermittelten Cashflows erforderlich ist.

Hierbei handelt es sich grundsätzlich um Umgliederungen: Der Betrag einer Zeile der Kapitalflussrechnung wird vermindert, während der Betrag einer anderen Zeile in gleichem Maße erhöht wird. Die Gesamtsumme des Finanzmittelfonds ändert sich dadurch nicht.

Hierzu kommt der CF-Beleg zum Einsatz.

Zeile	Plus	Minus	Spiegel	Bezeichnung
35	14.780.960,09			Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Fi...
36		-14.780.960,09		Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
Summe Plus	0,00		sum	
Summe Minus		0,00	sum	

Beispiel: CF-Beleg

Der CF-Beleg enthält zwei verschiedene Rubriken für Umgliederungen innerhalb der Kapitalflussrechnung nach DRS 2 bzw. nach DRS 21.

Wie bei allen Belegen in *Doppik al dente!*[®], werden die eigentlichen Umgliederungen auf Datenblättern erfasst (und dokumentiert). Diese werden dem Beleg "angehängt". Der Beleg selbst zeigt summarisch die Umgliederungsbeträge je Zeile der Kapitalflussrechnung.

Es wird empfohlen, den CF-Beleg jeweils für den Betrieb anzulegen, den die Umgliederung betrifft.