

Währungsumrechnung in der Kapitalflussrechnung

Das Ende der Verzweiflung im Jahresabschluss

Von der Lokalisierung der Herausforderungen im Zusammenhang, der Suche nach dem roten Faden im Literaturschunzel über die Lösung bis hin zur systemseitigen Unterstützung.

Auch dieses Jahr, wie in jedem Jahr bisher, gibt es kaum ein anderes Thema, das so sehr die Gemüter anheizt, wie die Kapitalflussrechnung. Die gesteigerte Komplexität, gepaart mit den konzernspezifischen Problemfeldern, stellen uns alle vor ein schier unlösbares Problem. Haben wir es geschafft, alle zahlungsunwirksamen Transaktionen herauszufiltern, damit die Summe der Kapitalzuflüsse und -abflüsse der Veränderung der liquiden Mittel entspricht, fangen die Schwierigkeiten erst an. Und ganz vorn mit dabei: die Behandlung der Währungsumrechnung und die Behandlung der Änderungen im Konsolidierungskreis.

Das Thema Änderungen im Konsolidierungskreis wurde ausführlich in den Ausgaben I und II/2015 des IDL Dialogs behandelt. So beschäftigen wir uns jetzt mit dem Thema Währungsumrechnung. Um brauchbare Ergebnisse zu erzielen, betrachten wir zuerst Grundsätzliches zur Kapitalflussrechnung. Einerseits beklagen Koryphäen aus dem Bereich das Fehlen von guter Fachliteratur. Andererseits werden wir als Jahresabschlusssteller mit einer Flut aus Texten und Informationen konfrontiert, die uns – aufgrund der teilweise widersprüchlichen Empfehlungen – in eine Art unendliche Schleife führen, aus der wir, einmal darin gefangen, nicht mehr so einfach herausfinden können. Dies resultiert aus der Tatsache, dass die Konzernthemen nach wie vor stiefmütterlich behandelt werden. Der Grund allen Übels liegt darin, dass die meisten Schriftstücke aus der Sicht der Einzelabschlusssteller und Einzelabschlussbetrachter verfasst worden sind. Dieser Betrachtungswinkel ist oft nicht bzw. nur bedingt konzernabschlusskonform.

Die Wege zum Ziel

In der Regel leiten wir die Kapitalflussrechnung aus der Konzernbilanz bzw. aus den Einzelbilanzen im Einklang mit IAS 7.1b oder IAS 7.19b ab. Ein dreiteiliges Rechnungswesen nach Prof. Dr. Dr. M. R. Lehmann ist aufwendig und nicht zwingend für die Erstellung einer Kapitalflussrechnung notwendig. Zu klären wäre, welche Art der derivativen Ableitung der Kapitalflussrechnungen anzuwenden ist. Es gibt grundsätzlich zwei Wege zum Ziel. Diese werden in „Haufe Finance Office Professional Online“ recht gut beschrieben. In den Kapiteln 1.4.2 respektive 1.4.3, zum Thema Kapitalflussrechnung/Casflow Statement werden die zwei verschiedenen Arten der derivativen Ableitung ausführlich und zutreffend erläutert. Während sich Kapitel 1.4.2 mit dem Top-down-Konzept beschäftigt, beschreibt Kapitel 1.4.3 das Bottom-up-Konzept.

Beim genauen Hinschauen wird uns recht schnell klar, dass uns Konsolidierern das Top-down-Konzept sehr entgegenkommt. Denn beim Bottom-up-Konzept geht es darum, die Einzelkapitalflussrechnungen – vorausgesetzt in gleichem Gliederungsschema erstellt – zu einer „Summen-Kapitalflussrechnung“ zu addieren und diese zu konsolidieren. Wer kann das und wer möchte das schon? Dagegen bringt das Top-down-Konzept nur drei Themen mit, die wir als erprobte Konsolidierer routinemäßig behandeln können: Währungsumrechnung, Änderung Konsolidierungskreis und, so Haufe, Periodenverschobene Ergebnisübernahmen.

Ein Déjà-vu? Ja. Das ist unser Dilemma gewesen. Die Währungsumrechnung stellte für uns eine schier unlösbare Herausforderung dar. Sobald unsere Wirtschaftsprüfer sich mit dem Thema näher beschäftigen, erfasst uns die angesprochene unendliche Schleife und lässt uns nicht mehr los. Denn unserem guten Willen, das Zusammenspiel aller aus der Währungsumrechnung resultierenden und nicht zahlungswirksamen Transaktionen zu erklären, stellt sich eine große Menge an Bewegungen entgegen, die unsere Bemühungen oft zunichte macht.



IDL.KONSIS

Allerdings kommen wir jetzt aus einer anderen Richtung. Dadurch, dass wir uns bewusst für das Top-down-Konzept entschieden haben, reduziert sich das Thema Währungsumrechnung auf ein Minimum. Bei der Anwendung dieser anerkannten Methode entstehen die Währungsdifferenzen nur im Bereich der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente. So erleichtert uns ein einfacher Handgriff das Leben ungemein. Die Debatten um die Umrechnung der Zahlungsströme in Fremdwährungen zum Devisenkassamittelkurs am jeweiligen Transaktionstag oder um die vermeintliche Vereinfachung durch die Umrechnung zum Durchschnittskurs der jeweiligen Periode, die jedoch eine gesonderte Behandlung der wesentlichen Geschäftsvorfälle bedingt, verbleiben.

Adieu ihr Stunden der Verzweigung im Jahresabschluss! Es bleiben nur noch drei Herausforderungen, die wir ohne weiteres meistern können. Das Thema Veränderungen im Konsolidierungskreis haben wir bereits ausführlich behandelt. Das Thema periodenverschobene Ergebnisübernahmen wird in IDL.KONSIS vollumfänglich und periodengerecht verarbeitet.

Für den weiteren Schritt sezieren wir die Bilanz mit dem Ziel, die aus der Währungsumrechnung resultierenden Bestandteile einzugrenzen.

In IDL.KONSIS stehen uns dafür die Spiegelreports zur Verfügung. Eine weitere Möglichkeit bietet uns das Menü KONBEW. Hier exemplarisch ein Auszug aus dem IDL-Demomandant.

Selektion		Tabelle		
Konzern/Teilkonzern	W-00	Bezeichnung	Währung S	
Gesellschaft	016		EUR	H
Periode	12.2016			
Datenart	I4			
Buchungsschlüssel	%			
Spiegelspalte				
Sortierung	KGS			
Anzeige	B			
Saldenoption	KTK			
Währungsart	KW			
		Währungsdifferenz		
		22020 Handelswaren	263.888,03	S
		└ S9 09 Währungsdifferenzen	14.680,06	S
		└└ S9 K Währungsdifferenzen Vortrag (maschinell)	14.680,06	S
		24050 Ford. L + L. Ausland < 1 Jahr	414.840,05	S
		└ S9 09 Währungsdifferenzen	32.344,82	S
		└└ S9 K Währungsdifferenzen Vortrag (maschinell)	32.344,82	S
		25010 Ford. geg. verb. Unt. < 1 Jahr	13.735,51	S
		└ S9 09 Währungsdifferenzen	9.394,93	S
		└└ S9 K Währungsdifferenzen Vortrag (maschinell)	9.394,93	S
		28410 Guthaben bei Kreditinstituten	41.909,24	S
		└ S9 09 Währungsdifferenzen	2.818,47	S
		└└ S9 K Währungsdifferenzen Vortrag (maschinell)	2.818,47	S
		42010 Verb. geg. Kreditinstituten	923.060,66	H
		└ S1 09 Währungsdifferenzen	364.888,12	H
		└└ S1 K Währungsdifferenzen Vortrag (maschinell)	364.888,13	H
		└└└ S1 U Währungsdifferenzen lfd. Periode (maschinell)	0,01	S

Ohne Zuordnung geht's nicht auf

Hier werden uns alle Bewegungen pro Gesellschaft, Konto und Spiegel angezeigt. Daraus können die Bewegungen, die aus der Währungsumrechnung resultieren, selektiert werden. Diesen Teil der Bewegungsbilanz lösen wir vollständig aus der Kapitalflussrechnung ab und teilen wie folgt auf:

- zahlungsunwirksame Veränderung des Finanzmittelfonds und
- sonstige zahlungsunwirksame Bewegungen aus der Währungsumrechnung

Die zahlungsunwirksame Veränderung des Finanzmittelfonds ist in unserem Beispiel in der Zeile 28410 Guthaben bei Kreditinstituten abzulesen und beträgt € 2.818,47. Dieser Wert setzt sich wie folgt zusammen:

Aus dem Vorjahr vorgetragenes Guthaben bei Kreditinstitute		30.000,00
Umrechnung zum Vorjahreskurs	1,202700	24.943,88
Umrechnung zum Kurs der Berichtsperiode	1,080600	27.762,35
Zahlungsunwirksame Veränderung des Finanzmittelfonds		2.818,47

Diese zahlungsunwirksame Bewegung der liquiden Mittel weisen wir in der entsprechenden Position, außerhalb der zahlungswirksamen Veränderung des Finanzmittelfonds aus. Hier ein Vorschlag aus unserem IDL-Demodandant:

Fondsänderungsnachweis	0255	
+ Cash Flow aus laufender Geschäftstätigkeit	0261	5.968.729,47
+ Cash Flow aus der Investitionstätigkeit	0262	-981.877,15
+ Cash Flow aus der Finanzierungstätigkeit	0263	-1.260.225,32
+ Zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds	0260	3.726.627,00
- Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungs-	0270	
- bedingte Änderungen des Finanzmittelfonds:	0271	
- a. bewertungsbedingte Änderungen	0272	
- b. Wechselkursänderungen	0273	2.818,47
- c. konsolidierungskreis bedingte Änderungen	0274	
- d. sonstige liquiditätswirksame Änderungen	0275	
- e. Abstimmung	0276	
= Zahlungsunwirksame Veränderung des Finanzmittelfonds	0279	2.818,47
- Finanzmittelfonds am Beginn der Periode	0286	6.001.688,53
- Zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds	0281	3.726.627,00
= Zahlungsunwirksame Veränderung des Finanzmittelfonds	0282	2.818,47

Last but not least folgen die sonstigen zahlungsunwirksamen Bewegungen, die aus der Währungsumrechnung resultieren. Diese restlichen Bewegungen teilen wir weiter auf. Bei der Umrechnung des Jahresüberschusses (Jahresfehlbetrages) zum Periodendurchschnittskurs entsteht, im Vergleich zur Umrechnung dieser zum Stichtagkurs, eine Differenz. Natürlich spielen hier auch andere Einflüsse eine Rolle, wie z. B. die Umrechnung der Abschreibung in der Bilanz zum Periodendurchschnittskurs oder die historische Umrechnung des Anteilsbesitzes, allerdings würde das hier den Rahmen sprengen. Wir können das zu einem späteren Zeitpunkt ausführlich behandeln. Heute widmen wir unsere Zeit der Zuordnung dieser Bewegungen in der Kapitalflussrechnung. Denn ohne eine Zuordnung würde unsere Kapitalflussrechnung in IDL.KONSIS nicht aufgehen, in dem Sinne, dass die Summe der abgeleiteten Cashflows nicht der Veränderung des Finanzmittelfonds zur Vorperiode entsprechen würde.

Dieser Teil der restlichen Bewegungen – der aus der Umrechnung der GuV zum Periodendurchschnittskurs entstanden ist – stellt, neben der Abschreibung und der Veränderung der Rückstellungen, einen nicht zahlungswirksamen Erfolgsanteil dar. Und wie bei den Abschreibungen und den Veränderungen der Rückstellungen ist das Periodenergebnis um den Betrag zu bereinigen. Da wir in der Kapitalflussrechnung die Geldströme betrachten, ist diese Vorgehensweise nur konsequent. Denn bezahlt wird die Schuld und nicht der Erfolgsanteil. Im Grunde genommen ist dieser Ausweis ein aktives Herausfiltern von Währungseffekten aus der Kapitalflussrechnung.

Weitere Bewegungen aus der Währungsumrechnung müssen und dürfen nicht in der Kapitalflussrechnung berücksichtigt werden. Die übrig gebliebenen Bewegungen, die in IDL.KONSIS auf Buchungsschlüsseln und Spiegelspalten organisiert werden, können weggelassen werden. Durch das Weglassen dieser übrigen Bewegungen, die die Währungsumrechnung betreffen, haben wir ein passives Herausfiltern bewerkstelligt. Der notwendige Ausweis im Bereich des Finanzmittelfonds ist aktiv durch Zuordnung der entsprechenden Buchungsschlüssel bzw. Spiegelspalten realisiert worden.



IDL.KONSIS

Jetzt ist alles so wie es sein sollte:

- Die zahlungsunwirksame Veränderung des Finanzmittelfonds ist jetzt, durch das Zuordnen der entsprechenden Buchungsschlüssel/Spiegelspalte, zutreffend ausgewiesen.
- Das Periodenergebnis ist um nicht zahlungswirksame Komponenten korrigiert: aktive Korrektur der Währungsdifferenz PDK/SK.
- Die gesamte Kapitalflussrechnung, über alle drei Bereiche, ist jetzt frei von Einflüssen aus der Währungsumrechnung: Weglassen aller Buchungsschlüssel/Spiegelspalten, die aus der Währungsumrechnung resultieren.

An diesem Punkt angekommen bietet sich an, die endgültigen Änderungen des IASB vom 29. Januar 2016 an IAS 7 zu besprechen. Diese Änderungen gelten erst für das Geschäftsjahr 2017. Vergleichszahlen werden nicht verlangt. Diese Änderungen bestehen aus Erläuterungspflichten zu den nicht zahlungswirksamen Transaktionen, die wir – wie soeben lokalisiert – aus unserer Kapitalflussrechnung konsequent herausfiltern. Ergo: Weder zum Jahresabschluss 2016 noch später gibt es Änderungen an der Systematik bei der Erstellung der Kapitalflussrechnung.

Viel Erfolg!



Cornelius Hartmann
 Als Senior-Berater bei IDL liegen seine Tätigkeitsschwerpunkte in den Bereichen Einführung des Softwaresystems IDL.KONSIS, Reorganisation Konzernberichts-wesen sowie Erstellung von IFRS/HGB-Konzernabschlüssen.
 Cornelius.Hartmann@idl.eu
 www.idl.eu



IDL-Checklisten kostenfrei holen!

Folgende Checklisten stehen aktuell für Sie bereit:

- Was muss eine Konsolidierungssoftware leisten?
- In sieben Schritten zum Kommunalen Gesamtabchluss.



Die Checklisten sollen Orientierungshilfe geben und dienen als Aufsatzpunkt für den Einstieg in die jeweilige Thematik. Einfach downloaden unter www.idl.eu/studien-whitepaper