

Exkurs: Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren in der KLR

Im Rechnungswesen kann die Berücksichtigung von Mehr- und Minderbeständen notwendig werden, damit die richtigen Ergebnisse berechnet werden können. Diese Sachverhalte kommen in der Kostenträgerrechnung zur Anwendung.

Ausgangslage

Oft werden hergestellte Produkte nicht in derselben Periode verkauft, in der sie auch gefertigt wurden. Oder es liegen halbfertige Produkte vor, die erst zu einem späteren Zeitpunkt weiter gefertigt und dann erst verkauft werden. Solche Bestandsveränderungen müssen im Rechnungswesen berücksichtigt werden, damit das Betriebsergebnis nicht verfälscht wird.

Mehrbestand

Mehrbestand oder Bestandsmehrungen liegen vor, wenn bestimmte Mengen fertiger oder halbfertiger Produkte zunächst auf Lager genommen werden, um sie später weiter zu verarbeiten oder zu vermarkten. Hier liegt ein Lageraufbau vor.

Minderbestand

Minderbestand oder Bestandsminderungen liegen vor, wenn bestimmte Mengen fertiger oder halbfertiger Produkte das Lager wieder verlassen, um dem Markt zugeführt zu werden. Es liegt dann ein Lagerabbau vor.

Unterschiedliche Behandlung

Mehr- und Minderbestände werden in den beiden Rechnungskreisen unterschiedlich behandelt. Auf den ersten Blick mag das vielleicht verwirrend klingen. Bei genauerer Beobachtung zeigt sich aber, dass diese unterschiedliche Verfahrensweise ganz logisch ist. Man nennt diese Methode auch „Gesamtkostenverfahren“, weil die gesamten Kosten der Rechnungsperiode den gesamten betrieblichen Erträgen gegenübergestellt werden.

Behandlung im Rechnungskreis I – buchhalterische Ermittlung

In der Finanz-/Geschäftsbuchhaltung werden Bestandsmehrungen als Erträge gebucht (§ 275 Abs. 2 HGB). Es wird ein Erfolgskonto herangezogen dort entsteht für den Mehrbestand eine Buchung auf der Haben-Seite. Das ist insofern konsequent, weil die hergestellten (fertigen oder noch unfertigen) Güter einen Wert darstellen. Dieser Wert kann durch spätere Weiterverarbeitung bzw. Vermarktung entsprechend umgesetzt werden.

Bei der Durchführung des Jahresabschlusses sind die Bestandsmehrungen dann im Unternehmensergebniskonto (GuV) ebenfalls auf der Haben-Seite zu finden.

Für Bestandsminderung gilt genau das Gegenteil. Deshalb sind Minderbestände dann in der GuV auf der Soll-Seite zu verbuchen.

Behandlung im Rechnungskreis II – Ermittlung nach dem Kostenträgerblatt.

Ein Kostenträgerblatt hat beispielsweise den folgenden Aufbau. Die Unterteilung in Materialkosten, Fertigungskosten, Verwaltungs- und Vertriebskosten ist dem Aufbau des Betriebsabrechnungsbogens entnommen. Sollte der BAB andere Kostenstellen aufweisen, muss der Aufbau des Kostenträgerblattes entsprechend angepasst werden.

Siehe dazu die Übersicht auf der folgenden Seite:

Materialeinzelkosten	
+ Materialgemeinkosten	
= Materialkosten	
Fertigungseinzelkosten	
+ Fertigungsgemeinkosten	
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	
= Fertigungskosten	
= Materialkosten + Fertigungskosten = Herstellkosten der Produktion	
- Mehrbestand	
+ Minderbestand	
= Herstellkosten des Umsatzes	
+ Verwaltungsgemeinkosten	
+ Vertriebsgemeinkosten	
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs	
= Selbstkosten (des Umsatzes)	
Netto-Verkaufserlöse ¹	
- Selbstkosten des Umsatzes	
= Betriebsergebnis	



Beim Gesamtkostenverfahren werden die Herstellkosten der Produktion/Fertigung auf Basis der Herstell-/Produktionsmenge berechnet:
 $\text{Stückkosten} \cdot \text{Herstell-/Produktionsmenge}$

Wie hier zu sehen ist, wird jetzt – im Gegensatz zur buchhalterischen Ermittlung – der Mehrbestand subtrahiert und der Minderbestand addiert. Dies ergibt sich aus der Formel:

Bestandsveränderungen = Anfangsbestand – Endbestand

Wenn man die beiden Methoden miteinander vergleicht, fällt die Reihenfolge der einzelnen Positionen auf. Während in der FiBu (GuV) die Bestandsveränderungen bereits mit den Umsatzerlösen verrechnet werden, berücksichtigt das Kostenträgerblatt die Bestandsveränderungen bei den Herstellkosten, in der IHK-Formelsammlung auf Seite 29 zu finden.

Die Verrechnung kann auch so abgeleitet werden:

$$\text{Formel} \quad \text{Anfangsbestand} - \text{Endbestand} = \text{Bestandsveränderung}$$

Beispiel für Mehrbestand	Anfangsbestand:	25.000 €
	- Endbestand:	40.000 €
	Bestandsveränderung:	- 15.000 €

Der Bestand hat sich um 15.000 € erhöht, der Mehrbestand muss abgezogen werden.

¹ Ermittlung der Nettoverkaufserlöse erfolgt auf Basis der tatsächlich abgesetzten Mengen

Beispiel für Minderbestand:	Anfangsbestand: 40.000 €
	- Endbestand: 15.000 €
	Bestandsveränderung: 25.000 €

Der Bestand hat sich um 25.000 € verringert, der Minderbestand muss deshalb grundsätzlich hinzuaddiert werden.

Anwendung der Bestandsveränderungen

Berücksichtigung der Bestandsveränderungen bei den Umsatzerlösen – RK I (vgl. buchhalterische Ermittlung)	Berücksichtigung der Bestandsveränderungen bei den Herstellkosten – RK II (Ermittlung nach Kostenträgerblatt, aber auch in Kalkulationen möglich)
Umsatzerlöse + Mehrbestand - Minderbestand = Gesamtleistung - Betriebliche Aufwendungen = Unternehmensergebnis	Herstellkosten der Produktion - Mehrbestand + Minderbestand = Herstellkosten des Umsatzes + Verwaltungs-/Vertriebsgemeinkosten = Selbstkosten des Umsatzes Und weiter: Umsatzerlöse - Selbstkosten des Umsatzes = Betriebsergebnis
Die betrieblichen Aufwendungen werden hierbei auf Basis der tatsächlich hergestellten Menge (Produktionsmenge) berechnet.	Die Umsatzerlöse werden hierbei auf Basis der tatsächlich abgesetzten Menge (Absatzmenge) berechnet.
Die ermittelten Ergebnisse müssen in beiden Fällen gleich hoch ausfallen!	

Umsatzkostenverfahren

Beim Umsatzkostenverfahren werden die Herstellkosten der Produktion, also die Material- und Fertigungskosten auf Basis der Absatzmenge berechnet. Damit entfällt die Berücksichtigung von Mehr- und Minderbeständen. Im bilanziellen Bereich wird das Umsatzkostenverfahren in erster Linie von großen Kapitalgesellschaften, also börsennotierten und international tätigen Unternehmen angewandt.

Die Gliederung des Umsatzkostenverfahrens in der Vollkostenrechnung verändert sich gegenüber dem Gesamtkostenverfahren wie folgt:

Materialeinzelkosten	
+ Materialgemeinkosten	
= Materialkosten	
Fertigungseinzelkosten	
+ Fertigungsgemeinkosten	
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	
= Fertigungskosten	
Materialkosten + Fertigungskosten = Herstellkosten des Umsatzes	
+ Verwaltungsgemeinkosten	
+ Vertriebsgemeinkosten	
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs	
= Selbstkosten (des Umsatzes)	
Netto-Verkaufserlöse	
- Selbstkosten des Umsatzes	
= Betriebsergebnis	



Beim Umsatzkostenverfahren werden die Material- und Fertigungskosten auf Basis der Absatzmenge berechnet:
 $\text{Stückkosten} \cdot \text{Absatzmenge}$

Damit entfällt der Ausgleich für Mehr- und Minderbestände.

Da die Verkaufserlöse ebenfalls auf Basis der Absatzmenge berechnet sind, kommt es zum gleichen Ergebnis, wie beim Gesamtkostenverfahren.