



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

---

# Grundlagen des Rechnungswesens 13. Veranstaltung (S. 330-355)

## Präsentation zum Vorlesungsskript

Dr. Andreas Mammen

*Grundlage für die Klausur ist ausschließlich das Vorlesungsskript*



## Klausurhinweise (zulässige Hilfsmittel)

---

- Hilfsmittel:
  - nicht programmierbarer Taschenrechner,
  - Steuer- und Wirtschaftsgesetze
  - Lineal, Schreibzeug
- Gesetzesverweise:
  - Unterstreichungen innerhalb der **Gesetze sind erlaubt**
  - Verweise zwischen Paragraphen **sind erlaubt**  
z.B.: Abschreibungen, § 253 Abs. 3 HGB auf § 7 Abs. 1 EStG,
  - Im Gesetz kann mit Postits gearbeitet werden,  
auf den Postits **darf nur die Paragraphennummer** sowie der **Titel** des Paragraphen stehen, z.B.: § 1 HGB „Istkaufmann“



## Klausurhinweise (Ausgrenzungen)

---

### Ausgrenzung Klausur:

- von den **Abschreibungsmethoden** sollten die lineare, die Buchwertabschreibung sowie die Leistungsafa **berechnet werden können** (alle anderen Abschreibungen **sind nicht klausurrelevant**)
- Rücklagen sind **nicht klausurrelevant**,
- Es sollte zwar gewusst werden, was ein **Kontenrahmen und Kontenplan** ist, die einzelnen Konten müssen jedoch **nicht gelernt werden**,
- Klausurrelevant ist ausschließlich das Vorlesungsskript („Vorlesungsunterlagen“), **ergänzende Informationen** aus den **beigefügten Präsentationen** sind **nicht klausurrelevant**.

## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

---

- **Industrielle Leistungserstellungsprozesse** sind dadurch charakterisiert, dass Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe unter Einsatz menschlicher Arbeitskraft und von Betriebsmitteln in **unfertige Erzeugnisse, fertige Erzeugnisse und/oder aktivierte Eigenleistungen** umgeformt werden.
- Sofern die **selbsterstellten Güter am Bilanzstichtag (noch) nicht** veräußert worden sind, müssen die Aufwendungen für die Herstellung (Herstellungskosten) in der Jahresbilanz **aktiviert werden**.
- Der **Umfang** dieser Aktivierung **wirkt sich gleichzeitig** auf die **Vermögens- und Ertragslage** der Industrieunternehmung aus, da **jeder Ansatz in der Bilanz** zu einem **höheren Bilanzausweis** und mithin **zu einer Entlastung** des **Periodenergebnisses** von Aufwendungen führt.
- Gleichzeitig wirken sich die Bestandsveränderungen **ergebniswirksam** aus.
  - > Bestandserhöhung (Endbestand > Anfangsbestand) = Ergebniserhöhung
  - > Bestandsminderung (Endbestand < Anfangsbestand) = Ergebnisminderung



## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

---

- Aufgrund der aufgeführten Kriterien **unterscheidet** sich die Finanzbuchhaltung in Industrieunternehmen **elementar** von dem Buchführungssystem der Handelsbetriebe.
- Es bedarf **spezifischer Bestandskonten** für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und fertige Erzeugnisse.
- Gemäß des für KapG und **ihnen gesetzlich gleichgestellten Unternehmen** vorgeschriebenen **Mindestgliederungsschematas (§ 266 Abs. 1 HGB)** der Jahresbilanz werden die o.g. Posten dem Terminus „**Vorräte**“ im Umlaufvermögen subsumiert.



## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

---

- Im Industrie-Kontenrahmen werden die das **Vorratsvermögen** betreffenden Bestandskonten in der **Klasse 2** erfasst.
- Die **Klassen 5,6 und 7** enthalten hingegen die **Ertrags- und Aufwandskonten**, wobei insbesondere folgende Gruppen die Besonderheit der Industriebuchhaltung dokumentieren.

50/51	Umsatzerlöse;
52	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an unfertigen und fertigen Erzeugnissen;
53	Andere aktivierte Eigenleistungen;
60/61	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
62/63/64/66	Personalaufwand;
65	Abschreibungen.

## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

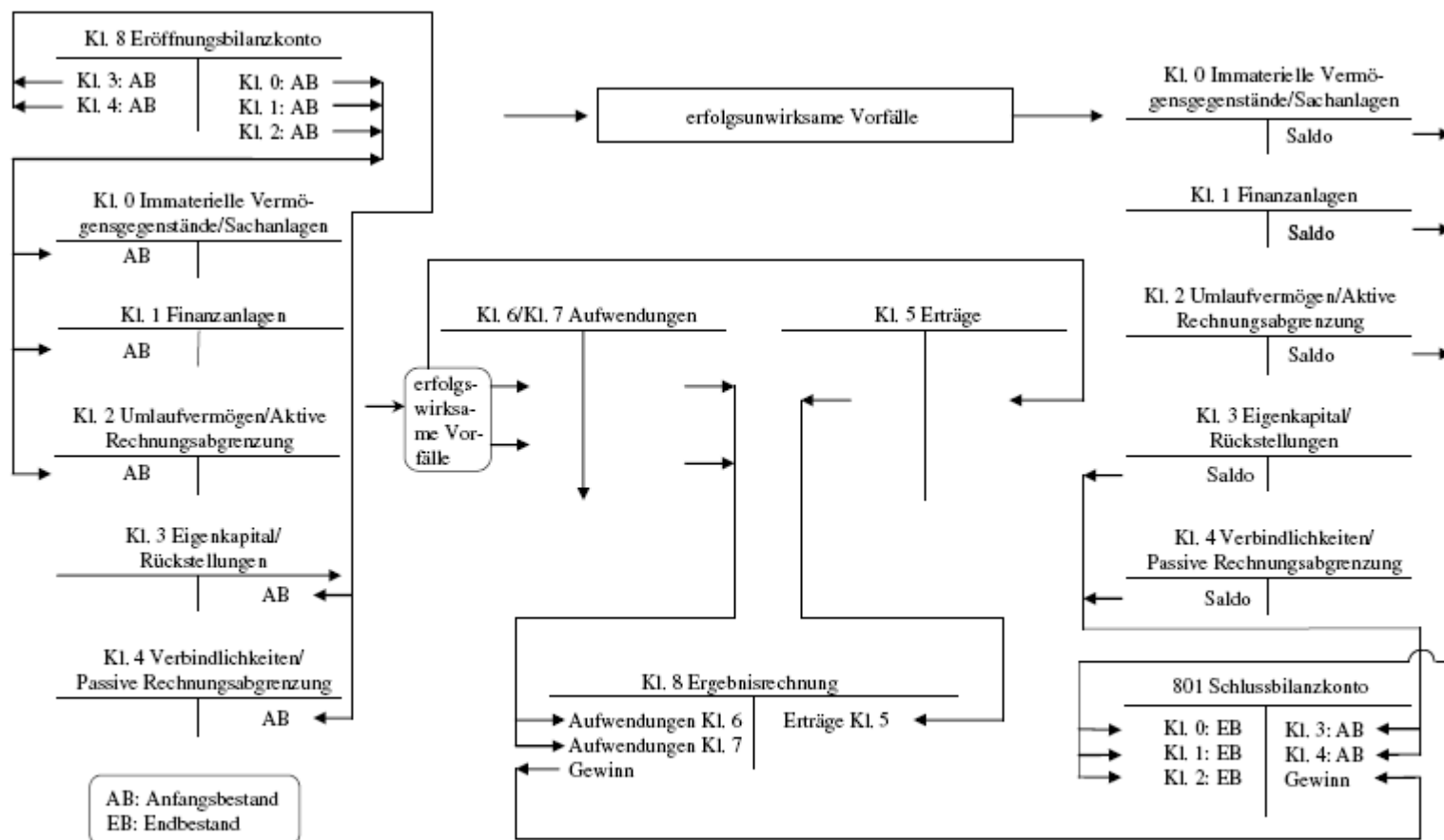


Abb. 93: Grundstruktur der Finanzbuchhaltung im Industrie-Kontenrahmen



## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

---

- Die aus **erfolgswirksamen Geschäftsvorfällen** resultierenden Aufwendungen und Erträge sind auf den **entsprechenden Erfolgskonten der Klassen 5, 6 und 7** zu erfassen.
- Der Abschluss der **Erfolgs- und Bestandskonten** über das Gewinn- und Verlustkonto bzw. Schlussbilanzkonto wird in der **Kontenklasse 8** vorgenommen.
- Das **Gewinn- und Verlustkonto** kann bei **Kapitalgesellschaften** und ihnen gesetzlich gleichgestellten Unternehmen entweder nach dem **Gesamtkosten- oder Umsatzkostenverfahren** erstellt werden.
- Bei dem **Umsatzkostenverfahren** werden die Kontengruppen „81 Herstellungskosten“, „82 Vertriebskosten“, „83 Allgemeine Verwaltungskosten“ und „84 Sonstige betriebliche Aufwendungen“ verwendet.



- Vereinfachte Darstellung der **Erfolgsrechnung** nach dem **Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren**:

### Beispiel:

Periodenkosten 1.000 GE, davon Vertriebskosten 100 GE

Erzeugnisbewegungen:

AB 50 Stück à 7 GE;

Zugänge = Produktionsmenge = 100 Stück;

EB = 60 Stück, ausschließlich aus Zugängen; Verkäufe = 90 Stück à 20 GE.

### Aufgaben:

Ermitteln Sie die Herstellungskosten pro Stück (kh) und das Ergebnis nach dem Gesamtkosten- und dem Umsatzkostenverfahren.

- Herstellungskosten pro Stück:

*Vertriebskosten keine HK i.S.v. § 255 HGB*

$$k_h = \frac{1.000 \text{ GE} - 100 \text{ GE}}{100 \text{ Stück}} = 9 \text{ GE/Stück}$$

## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

### ♦ Gesamtkostenverfahren\*

Kl. 6/7				Kl. 2 Fertige Erzeugnisse			
S	Aufwandskonten		H	S	Kl. 2 Fertige Erzeugnisse		H
	GE		GE		GE		GE
	<u>1.000</u>	(1) GuV	<u>1.000</u>	AB: 50 St.		EB 60 St.	
				à 7 GE	350	à 9 GE	540
				(2)			
				BE/GuV	190		
					<u>540</u>		<u>540</u>

S	Kl. 5 Umsatzerlöse		H	S	Kl. 8 GuV-Konto		H
	GE		GE		GE		GE
(3)	GuV	UE: 90	1.800	(1) K:	1.000	(2) BE	190
		St. à 20		Gewinn	990**	(3) UE	1.800
		GE			<u>1.990</u>		<u>1.990</u>

Bestandsmehrung  
EB > AB, es wurde mehr  
hergestellt als verkauft!  
= Erhöhung des Gewinns!

Welche Beträge enthalten die Konten der Kl. 2 und Kl. 8 bei einem Absatz von 0?

S	Kl. 2 Fertige Erzeugnisse		H
	GE		GE
AB 50 St. à 7 GE	350	EB 50 St. à 7 GE	} = 1.250
(1) BE	900	100 St. à 9 GE	
	<u>1.250</u>		<u>1.250</u>

Bei einem Absatz von „0“  
erhöht sich entsprechend  
die Bestandsmehrung, hier  
900 GE!



## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

---

### *Fortsetzung Gesamtkostenverfahren*

S	Kl. 8 GuV-Konto		H
	GE		GE
<i>K:</i>	1.000	<i>(1) BE</i>	900
		<i>Verlust</i>	100
	<u>1.000</u>		<u>1.000</u>

## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

### Umsatzkostenverfahren

Kl. 6/7			
S	Aufwandskonten	H	
	GE	GE	
	<u>1.000</u> (1)	<u>1.000</u>	

S	Kl. 2 Fertige Erzeugnisse	H	
	GE	GE	
AB	350	EB:	540
(1) Z	900	(2) A:	710
	<u>1.250</u>	<u>1.250</u>	

S	Kl. 5 Umsatzerlöse	H	
	GE	GE	
(3) GuV		1.800	

S	Kl. 8 GuV-Konto	H	
	GE	GE	
(1) VK:	100	(3) UE:	1.800
(2) A:	710		
Gewinn	990		
	<u>1.800</u>	<u>1.800</u>	

Den Umsatzerlösen werden nur die Aufwendungen gegenübergestellt, die zur Erzielung der verkauften Leistung entstanden sind.

$$\begin{aligned}
 &\underline{A: 50 \text{ Stück} * 7 = 350 \text{ GE}} \\
 &40 \text{ Stück} * 9 = 360 \text{ GE} \\
 &= \quad \quad \quad \mathbf{710 \text{ GE}}
 \end{aligned}$$



## Besonderheiten der Rechnungslegung von Industrieunternehmen

### Fortsetzung Umsatzkostenverfahren

Welche Beträge enthalten die Konten der Kl. 2 und Kl. 8 bei einem Absatz von 0?

S	Kl. 2 Fertige Erzeugnisse		H
	GE		GE
AB:	350	EB:	1.250
Z:	900	A:	0
	<u>1.250</u>		<u>1.250</u>

S	Kl. 8 GuV-Konto		H
	GE		GE
VK:	<u>100</u>	Verlust:	<u>100</u>



## Bilanzrechtliche Herstellungskosten und ihre Zurechnung auf die Erzeugniseinheiten

---

- Bezüglich der **Zurechenbarkeit** unterschiedlicher **Kostenarten** auf einen Kostenträger (z.B. Erzeugnisse) wird zwischen **Einzel- und Gemeinkosten unterschieden**.
- **Einzelkosten (z.B. Fertigungsmaterial)** = sind dem Kalkulationsobjekt **direkt zurechenbar**.
- **Gemeinkosten (z.B. Abschreibungen, Mieten)** = sind dem Kalkulationsobjekt **nur auf indirekten Wege** mithilfe von **Verteilungsschlüsseln zurechenbar**, da diese Kostenarten nicht ausschließlich durch das Entstehen **einer Erzeugniseinheit**, sondern durch **den gesamten Leistungserstellungsprozess verursacht werden**.
- In der Praxis wird das Problem der **Gemeinkostenzurechnung** durch eine **Kostenstellenrechnung** gelöst.
- **Zu differenzieren ist zwischen:** Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebskostenstellen.
- Entsprechend der **Zurechnung der Gemeinkostenarten** auf diese **Hauptkostenstellen** wird dann in Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten **unterschieden**.
- Gemeinkostenverteilung erfolgt i.d. Praxis mithilfe des **Betriebsabrechnungsbogens (BAB)**.

## Bilanzrechtliche Herstellungskosten und ihre Zurechnung auf die Erzeugniseinheiten

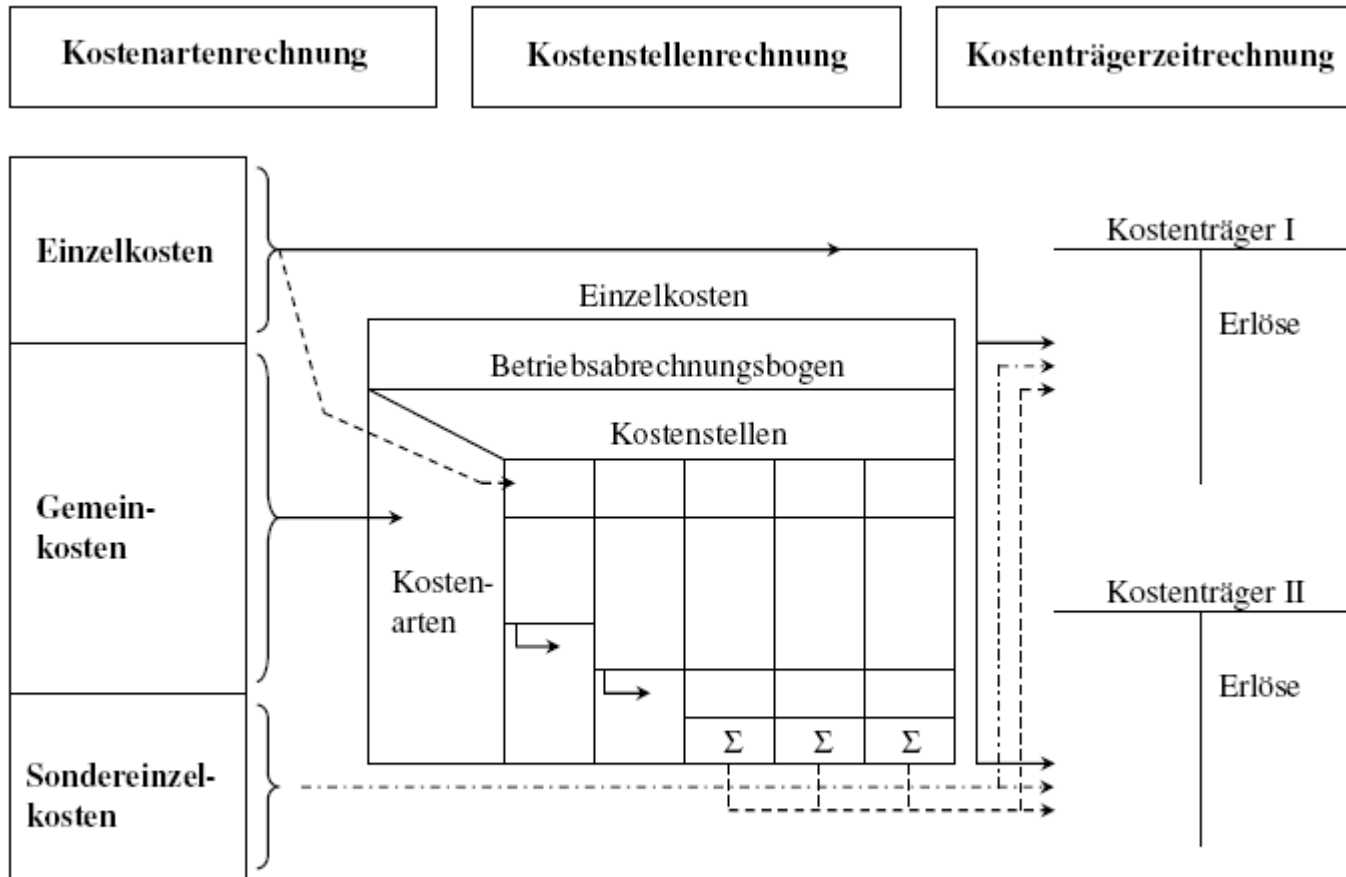


Abb. 94: Grundstruktur einer Betriebsabrechnung





## Bilanzrechtliche Herstellungskosten und ihre Zurechnung auf die Erzeugniseinheiten

---

### Begriffe:

- **Kostenartenrechnung** = Erfassung sämtlicher während einer Periode angefallenen Kosten;
- **Kostenstellenrechnung** = Verursachungsgerechte Verteilung der Gemeinkosten;
- **Kostenträgerzeitrechnung** = im Rahmen der Kostenträgerzeitrechnung werden sämtliche Einzel- und Gemeinkosten den Leistungen einer Periode zugerechnet und den Umsatzerlösen gegenübergestellt.

## Bilanzrechtliche Herstellungskosten und ihre Zurechnung auf die Erzeugniseinheiten

Bezeichnung	Definition
<b>Materialeinzelkosten</b> (Fertigungsmaterial)	Zu dieser Kategorie zählen die unmittelbar zur Herstellung unfertiger und fertiger Erzeugnisse sowie aktivierbarer Eigenleistungen verbrauchten <b>Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe</b> und in Anspruch genommenen Leistungen (z.B. Energieleistungen), sofern der Verbrauch und die Inanspruchnahme den Produkten direkt zurechenbar sind.
<b>Fertigungseinzelkosten</b> (Fertigungslöhne)	Zu dieser Kategorie zählen die bei der Fertigung des Produktes angefallenen und direkt zurechenbaren Kosten, soweit sie nicht den Charakter von Sonderkosten der Fertigung tragen. In erster Linie handelt es sich um die der Fertigung dienenden <b>Personalkosten</b> .
<b>Sonderkosten der Fertigung</b> (Sondereinzelkosten der Fertigung)	Zu dieser Kategorie zählen die bei der Fertigung einzelner <b>Produktarten</b> angefallenen und direkt zurechenbaren Kosten (z.B. Kosten für Spezialwerkzeuge, Versuche, Konstruktionen und Lizenzgebühren).
<b>Vertriebskosten</b> [Sonder(einzel)kosten des Vertriebes]	Zu dieser Kategorie zählen die beim Vertrieb einzelner <b>Produktarten</b> angefallenen und direkt zurechenbaren Kosten (z.B. Frachtkosten, Zölle, Provisionen, Versicherungen und Verpackungen).
<b>Materialgemeinkosten</b>	Zu dieser Kategorie zählen die Kosten des <b>Materialbereichs</b> (z.B. die Kosten der Einkaufsabteilung, Warenannahme, Material- und Rechnungsprüfung, Lagerhaltung, Materialverwaltung, -bewachung und -versicherung sowie für den innerbetrieblichen Transport), sofern sie nicht als Materialkosten den Produkten direkt zurechenbar sind und nicht den Charakter von Fertigungs- oder Verwaltungsgemeinkosten tragen.
<b>Fertigungsgemeinkosten</b>	Zu dieser Kategorie zählen die Kosten des <b>Fertigungsbereichs</b> (z.B. Abschreibungen auf Produktionsanlagen, Kosten für Instandhaltung, Arbeitsvorbereitung, Lohnbüro, Fertigungskontrolle, Personal, Verwaltung, Disposition), sofern sie nicht als Fertigungskosten den Produkten direkt zurechenbar sind und nicht den Charakter von Material-, oder Verwaltungsgemeinkosten tragen.
<b>Allgemeine Verwaltungskosten</b> (Verwaltungsgemeinkosten)	Zu dieser Kategorie zählen die Kosten des <b>Verwaltungsbereichs</b> (z.B. Gehälter und Löhne für Rechnungswesen, Rechenzentrum, interne Revision, Geschäftsleitung, Ausbildungswesen; darüber hinaus Abschreibungen und sonstige Gemeinkosten wie etwa Porti-, Fernsprech-, Energie-, Instandhaltungs- und Reinigungskosten), sofern sie nicht als Gemeinkosten des Material-, Fertigungs- und Vertriebsbereichs zu behandeln sind.
<b>Vertriebskosten</b> (Vertriebsgemeinkosten)	Zu dieser Kategorie zählen die Kosten des <b>Vertriebsbereichs</b> (z.B. alle Personal- und Sachkosten der Werbe- und Marketingabteilung, des Vertreternetzes sowie der Fertigungswaren- und Vertriebslager; darüber hinaus Kosten der Werbung, Absatzförderung und Marktforschung, Verkäufer- und Kundens Schulung sowie Reisekosten), sofern sie nicht als Vertriebskosten bestimmten Produktarten direkt zurechenbar sind.

Abb. 95: Einzel- und Gemeinkostenkategorien

## Bilanzrechtliche Herstellungskosten und ihre Zurechnung auf die Erzeugniseinheiten

Materialeinzelkosten	Materialkosten	Herstellkosten	Selbstkosten	Netto-Angebotspreis
Materialgemeinkosten (in %, bezogen auf das Fertigungsmaterial)				
Fertigungseinzelkosten	Fertigungs-kosten			
Fertigungsgemeinkosten (in %, bezogen auf den Fertigungslohn, für jede Fertigungshauptstelle separat)				
Sondereinzelkosten der Fertigung				
Verwaltungsgemeinkosten (in %, bezogen auf die Herstellkosten)	Verwaltungs- und Vertriebskosten			
Vertriebsgemeinkosten (in %, bezogen auf die Herstellkosten)				
Sondereinzelkosten des Vertriebs				
Gewinnzuschlag (in %, bezogen auf die Selbstkosten)				

Abb. 96: Schema der elektiven Zuschlagkalkulation mit Rückgriff auf die Kostenstellenrechnung

- **Herstellungskostenbegriff** aus der Kosten- und Leistungsrechnung umschließt anders als der **bilanzielle Herstellungskostenbegriff** (vgl. § 255 Abs. 2 HGB, „Obergrenze“) **nicht** die **Verwaltungsgemeinkosten** mit ein.

### Berechnung der Gemeinkostenzuschläge

- abzuleiten aus dem **Betriebsabrechnungsbogen** (Verhältnis von Gemeinkosten zu Einzelkosten!)

$$(1) \quad \begin{array}{l} \text{Zuschlagsatz für die} \\ \text{Materialgemein-} \\ \text{kosten (in \%)} \end{array} = \frac{\text{Summe Materialgemeinkosten aus BAB}}{\text{Summe des Fertigungsmaterials}} \cdot 100$$

$$(2) \quad \begin{array}{l} \text{Zuschlagsatz für die} \\ \text{Fertigungsgemein-} \\ \text{kosten (in \%)} \end{array} = \frac{\text{Summe Fertigungsgemeinkosten aus BAB}}{\text{Summe des Fertigungslohns}} \cdot 100$$

$$(3) \quad \begin{array}{l} \text{Zuschlagsatz für die} \\ \text{Verwaltungs-} \\ \text{gemein kosten (in \%)} \end{array} = \frac{\text{Summe Verwaltungsgemeinkosten aus BAB}}{\text{Summe der Herstellkosten}} \cdot 100$$

$$(3) \quad \begin{array}{l} \text{Zuschlagsatz für die} \\ \text{Vertriebs-} \\ \text{gemein kosten (in \%)} \end{array} = \frac{\text{Summe Vertriebsgemeinkosten aus BAB}}{\text{Summe der Herstellkosten}} \cdot 100$$

## Retrograde Bewertung und Niederstprinzip

- Sofern in Industrieunternehmen **keine Kostenträgerstückrechnung** existiert, sind die **Herstellungskosten zur Bestandsbewertung** unfertiger und fertiger Erzeugnisse indirekt durch Abzug der **Bruttospanne** von den Netto-Verkaufspreisen zu ermitteln (Verkaufswertverfahren).

Beispiel:

Im Rechnungswesen eines Industrieunternehmens werden am Ende des Gj 09 folgende Erfolgskomponenten ausgewiesen:

Gesamte Selbstkosten	1.200.000 €
davon Vertriebskosten	276.000 €
Gesamte Umsatzerlöse	1.320.000 €



## Ermittlung der Bruttospanne:

$$\frac{396.000 \text{ €} \cdot 100}{1.320.000 \text{ €}} = 30\%^*$$

Somit sind die bilanziellen Herstellungskosten für 80 Stück auf Lager befindlicher **fertiger Erzeugnisse**, die zu einem Netto-Verkaufspreis von 150 € angeboten werden, wie folgt zu ermitteln:

$$\Rightarrow 80 \text{ Stück} * (1 - 0,3) * 150 \text{ €} = \mathbf{8.400 \text{ €}}$$

Herstellungskosten	<b>924.000 €</b>	}	= 396.000 €
+ Vertriebskosten	276.000 €		
= Selbstkosten	1.200.000 €		
+ Gewinn	120.000 €		
= Umsatzerlöse	<b>1.320.000 €</b>		



## Retrograde Bewertung und Niederstprinzip

---

**Fallabwandlung:** es handelt sich um „unfertige Erzeugnisse“ => Bewertung nach Fertigstellungsgrad

... bei den zu bewertenden 80 Erzeugnissen handelt es sich um unfertige Produkte, die einen Fertigstellungsgrad von **60%** aufweisen.

Bruttospanne ermitteln: 30%

$80 \text{ Stück} * (1 - 0,3) * 0,6 * 150 \text{ €} = \mathbf{5.040 \text{ €}}$ .

## Retrograde Bewertung und Niederstprinzip

In beiden Fällen zum Bilanzstichtag Vergleich mit jeweiligen Alternativwerten (strenges NWP!)

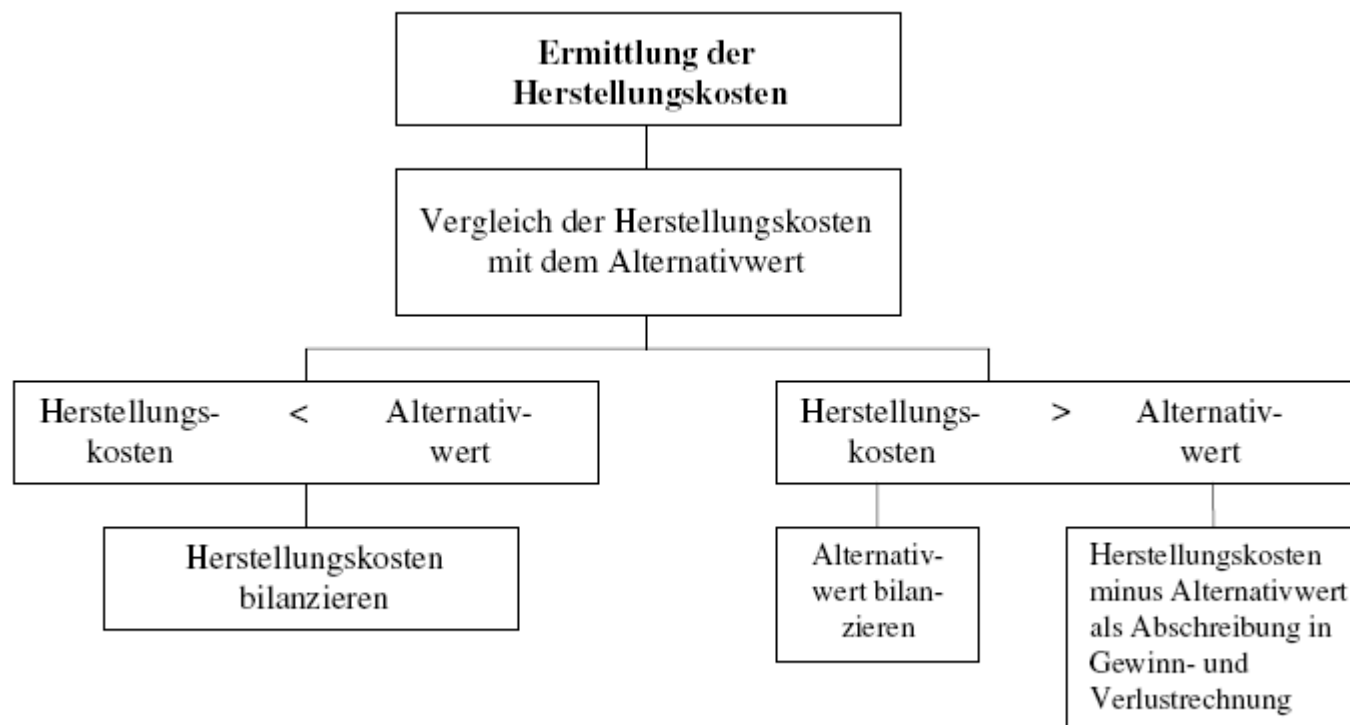


Abb. 97: Niederstwerttest der Herstellungskosten



## Gesamtkostenverfahren:

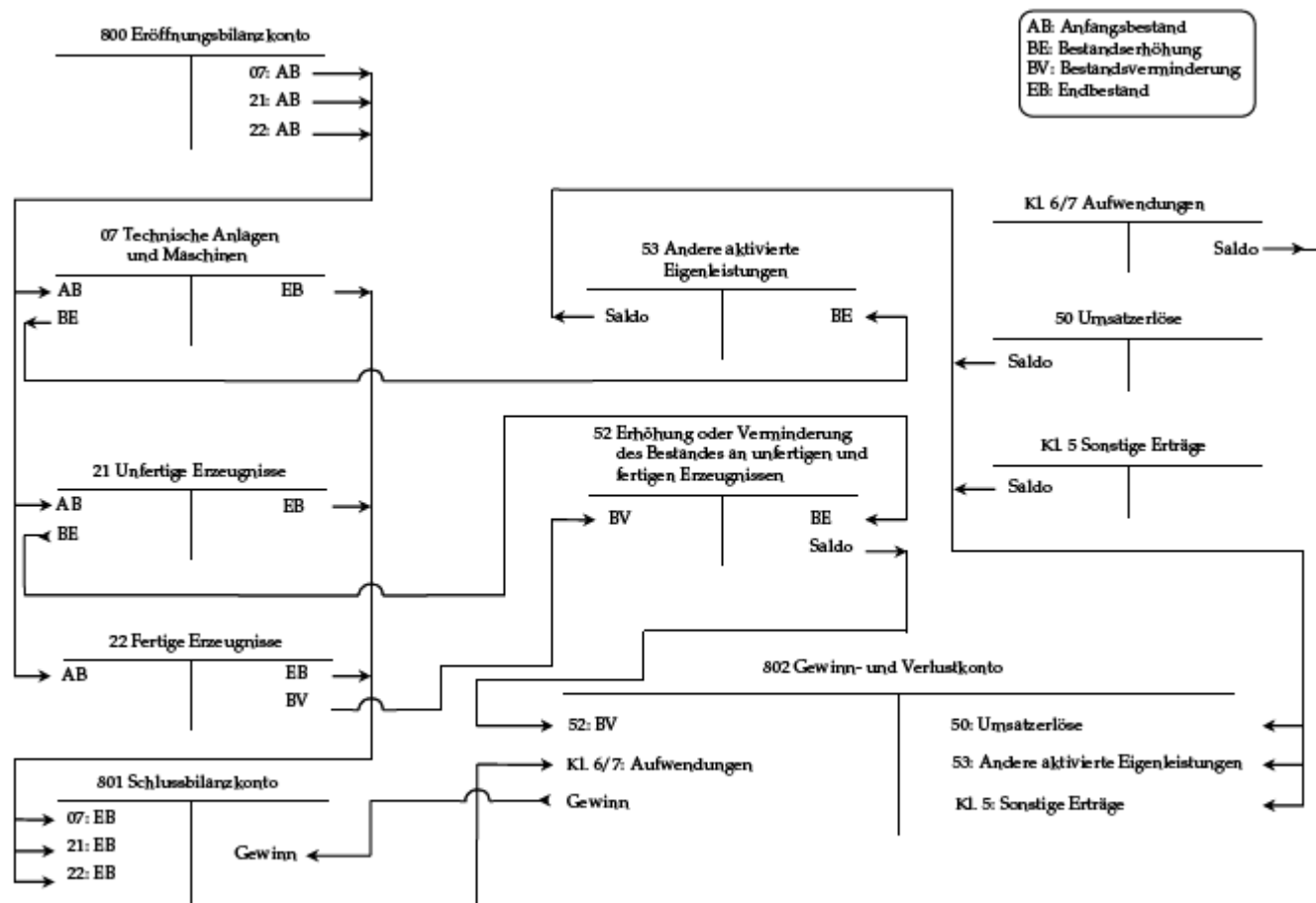


Abb. 98: Grundstruktur der Buchungstechnik nach dem Gesamtkostenverfahren

## Umsatzkostenverfahren:

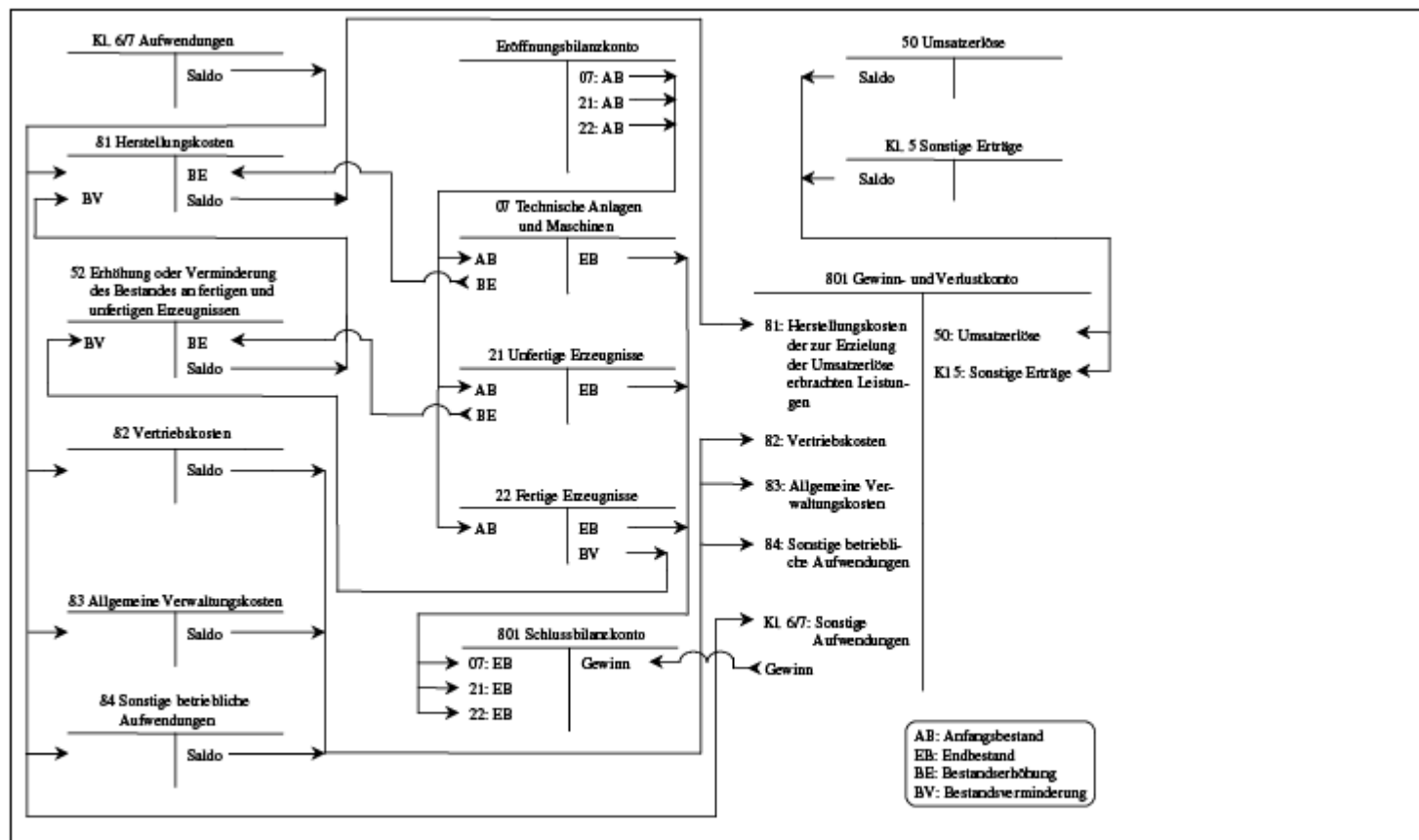


Abb. 99: Grundstruktur der Buchungstechnik nach dem Umsatzkostenverfahren



Universität Hamburg

DER FORSCHUNG | DER LEHRE | DER BILDUNG

---

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit