Prof. Dr. W. Heister

Klaus Höhnerbach rechnet mit ALLEM!

Denkzettel ReWe Nr. 16

Klaus Höhnerbach kriegt den Hals nicht voll

Nach dem Durcharbeiten des Wissensbausteins sind Sie in der Lage:

- *Die buchhalterische Behandlung von Eigenleistungen zu erläutern*
- *Die Buchung von Lagerbeständen bei ‚Fertigerzeugnissen' und ‚Unfertigen Erzeugnissen' zu beherrschen*
- *Den betriebswirtschaftlichen Hintergrund der Buchung von ‚Fertigerzeugnissen' und ‚Unfertigen Erzeugnissen' zu verstehen*

Unter **Eigenleistungen** versteht man die Eigenerstellung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, die zu innerbetrieblichen Zwecken dienen. Die Vermögensgegenstände werden dabei mit eigenen Arbeitskräften und Materialien hergestellt.

Eigenleistungen liegen beispielsweise vor, wenn Maschinenbauer eines Produktionsbetriebes ein Fließband für die Fertigung in ihrem Unternehmen selber erstellen.

Eigenleistungen werden aktiviert und wie alle abnutzbaren Gegenstände des Anlagevermögens planmäßig abgeschrieben.

Beim nächsten Treffen zeigt Onkel Ferdinand den beiden Buchhaltungsexperten einen tollen Schreibtisch, den seine Mitarbeiter gerade für ein Chefbüro schreinern, also eine ganz spezielle Auftragsarbeit. Das ganze Geschäft hat nur einen kleinen Haken: Der Auftraggeber hat inzwischen Konkurs angemeldet, und so ist Onkel Ferdinand auf dem Schreibtisch förmlich sitzengeblieben. Dies nimmt er aber sehr wörtlich: Er hat nämlich entschieden, dass der Schreibtisch nun in sein Büro kommt, immerhin ein Schreibtisch im Wert von 1.400,00 €. Also hat er den beiden Buchhaltungsexperten den Auftrag gegeben, den Schreibtisch einfach ‚aus der Buchhaltung zu radieren' – wie er sich auszudrücken pflegt - und in sein Büro zu stellen.

Chrischan Hansen bekommt einen Schreck. Ganz vertraulich wendet er sich an Klaus Höhnerbach: "Also manchmal erreicht der Intelligenzquotient von Onkel Ferdinand noch nicht einmal Zimmertemperatur. Der kann doch nicht allen Ernstes meinen, wir schreiben den Schreibtisch jetzt ab und stellen ihn dann auch noch, für die

Steuerbehörden gut sichtbar, in sein Büro. Bei der nächsten Betriebsprüfung fragen die doch sehr berechtigt, ob Onkel Ferdinand den Schreibtisch selber hergestellt hat. Hier liegt doch im klassischen Sinne eine Eigenleistung der **wood&more**-GmbH vor, die zu aktivieren und abzuschreiben ist."

Das sieht Klaus Höhnerbach ein. Aber er fragt sich schon, wie der Wert des Schreibtisches bestimmt wird. Chrischan Hansen erklärt es ihm. Zur Bemessung des Wertes wird der Herstellwert (Herstellungskosten) herangezogen. Diese setzen sich z.B. aus den Materialkosten, den Fertigungskosten und können sich z.B. auch aus Teilen der Verwaltungskosten zusammensetzen. Verrechnet wird z.B. das für den Tisch verbrauchte Holz, Verwaltungskosten ist z.B. ein Anteil der Kosten des Sekretariats. Die genaue Bestimmung der Herstellungskosten wird später erläutert, hier setzen wir die Herstellungskosten als gegeben voraus.

Die Buchung als ‚Aktivierte Eigenleistung' führt dazu, dass in der GuV der für den Schreibtisch angefallene Aufwand sozusagen neutralisiert wird. Er wird über die folgenden Nutzungsjahre verbucht werden.

Onkel Ferdinand produziert einen Spezialschreibtisch für sein Büro (Herstellwert 1.400,00 €). Der Aufwand zur Herstellung des Schreibtisches wurde unterjährig bereits auf verschiedenen Aufwandskonten verbucht und hat z.B. zu Verbindlichkeiten geführt.

Buchung **der Aktivierung**:

0860	BGA	1.400,00 €	an	5300	Aktivierte Eigenl.	1.400,00 €

Buchung der Aktivierung im Hauptbuch:

S	8020 GuV		H
6000	900.312,00 €	5000	1.234.000,00 €
6020	30.123,00 €	5300	1.400,00 €
6050	2.000,00 €		
6200	423.786,00 €		
6510	24.000,00 €		
Etc.			

S	5300 Aktivierte Eigenleist.		H
8020	1.400,00 €	0860	1.400,00 €

S	0860 BGA		H
AB	312.000,00 €		
5300	1.400,00 €		

Genug mit den schwierigen Problemen. Abends ist Klaus Höhnerbach bei seinem Freund Ernst Sonnenschein zum Snack eingeladen. Es gibt ein wunderbares Abendessen.

„Also, wenn ich die Konjunkturprognosen richtig deute, dann sollte Onkel Ferdinand einfach mehr produzieren“, hat Klaus Höhnerbach gestern noch zu Chrischan Hansen gesagt. Und so befindet er sich in einer totalen Produktionseuphorie. Durch die Vorlesung bei Prof. Severin fühlt er sich bestätigt.

„Das stimmt, die Produktion läuft zur Zeit in vielen Betrieben auf Hochtouren. Aber es wird noch lange nicht alles sofort verkauft, was produziert wird.“, beginnt Prof. Severin seine Vorlesung. „Und das gilt insbesondere für die Betriebe, die Saisonartikel verkaufen. Z.B. die Firma ***Ostereier&Co***, produziert das ganze Jahr über Süßwaren für das Ostergeschäft. So entsteht in diesem Unternehmen am Ende des Geschäftsjahres ein hoher Bestand an fertigen Erzeugnissen. Nehmen wir zusätzlich vereinfachend an, dass die ***Ostereier&Co*** ihre Produktion im April des laufenden Geschäftsjahres begonnen hat.

Ein **Rumpfgeschäftsjahr** ist ein unvollständiges Geschäftsjahr.
Ein Rumpfgeschäftsjahr kann beispielsweise durch die Eröffnung oder Schließung eines Geschäftsbetriebes entstehen.

Zum besseren Verständnis der Vorgänge wollen wir einmal davon ausgehen, dass das Geschäftsjahr der ***Ostereier&Co*** am 31.12. endet. Das erste Geschäftsjahr der ***Ostereier&Co*** läuft wegen der Wahl des Geschäftsjahres und der Aufnahme der Unternehmenstätigkeit deshalb nur vom 1. April bis zum 31. Dezember. Ein solches Geschäftsjahr nennt man im Fachjargon ein Rumpfgeschäftsjahr. Am Ende des Geschäftsjahres hat das Unternehmen bereits Unmengen an Osterspezialitäten produziert, aber noch keine abgesetzt.

Buchhalterisch schlägt sich das wie folgt nieder. Die GuV ist sozusagen einseitig belastet. Hier sammeln sich Unmengen von Aufwandsbuchungen, z.B. für Rohstoffaufwand und Personalaufwand. Umsatzerlöse aus dem Verkauf von Fertigerzeugnissen kann die ***Ostereier&Co*** in dieser Zeit jedoch keine verbuchen.

Eine **Periode** im Rechnungswesen ist ein Geschäftsjahr
oder ein Rumpfgeschäftsjahr.

Wenn die ***Ostereier&Co*** die Fertigerzeugnisse nicht buchhalterisch in einer besonderen Weise behandeln würde, hätte sie also in diesem ersten Geschäftsjahr einen erheblichen Verlust zu verzeichnen.“

Die **Produktionsmenge** weicht von der **Absatzmenge** insbesondere in folgenden Fällen ab:

- Aufbau eines Lagerbestandes wg. Marktbedingter Gegebenheiten, z.B. saisonaler Produkte.
- Aufbau von Lagerbeständen zur Unterstützung spezieller Marketingaktivitäten oder zur Erreichung kürzerer Lieferfristen.
- Rückgängiger Absatz; die Produktion soll jedoch auf einem gleichbleibenden Niveau gehalten werden.
- Großanlagenbau, weil hier lange Fertigungszeiten vorherrschen.

Das ist aber nicht der Regelfall. Beispielsweise bei der **wood&more**-GmbH, von der uns Klaus Höhnerbach immer soviel erzählt, wird vorwiegend Auftragsarbeit geleistet.
In diesem Betrieb entsprechen die in einer Periode angefallenen Aufwendungen weitgehend den in einer Periode angefallenen Erträgen. In der GuV werden also auf der Soll-Seite die Aufwendungen für die produzierten Erzeugnisse verbucht und auf der Ertragsseite die entsprechenden Erträge. Damit weist die GuV der **wood&more**-GmbH den Gewinn bzw. Verlust des Geschäftsjahres periodengerecht aus.

Bedenken Sie, in der GuV beziehen sich die Aufwände auf die hergestellten und die Umsatzerlöse auf die abgesetzten Produkte. Weil wir unterstellt haben, dass bei der **wood&more**-GmbH die hergestellten Produkte in der gleichen Periode auch abgesetzt werden, funktioniert das.

Wenn wir jedoch ein solches Ungleichgewicht wie bei der ***Ostereier&Co*** haben, dann müssen wir berücksichtigen, dass Bestände an fertigen Erzeugnissen aufgebaut und auch verändert werden.

Der **Lagerbestand nimmt zu**, wenn die Produktionsmenge größer ist als die Absatzmenge. Der **Lagerbestand nimmt ab**, wenn die Produktionsmenge geringer ist als die Absatzmenge.

Ziel der buchhalterischen ‚Sonderbehandlung' ist es, dass die Bestandsveränderungen erfolgsneutral wirken. Im Folgenden möchte ich Ihnen noch detaillierter aufzeigen, dass das notwendig ist, wenn Produktion und Absatz voneinander abweichen.

Wenn die **Produktion größer ist als der Absatz**, dann weist die Sollseite des ‚GuVKontos' den Aufwand auf, der für die Produktion der abgesetzten Erzeugnisse angefallen ist **und** den Aufwand, der für die auf Lager gelegten Erzeugnisse angefallen ist. Damit entsteht ein Ungleichgewicht auf der Aufwandsseite.

Wenn die **Produktion geringer ist als der Absatz**, dann weist die Habenseite des ‚GuV-Kontos' die Umsatzerlöse aus, die für die in der Periode produzierten Erzeugnisse erzielt wurden **und** die, die für die aus dem Lager verkauften Produkte erzielt wurden.

GuV bei Bestandsveränderungen:

Fall 1: Produktionsmenge entspricht Absatzmenge

S	8020 GuV	H
Aufwand für in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugnisse		Umsatzerlöse für in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugisse

Fall 2: Produktionsmenge > Absatzmenge

S	8020 GuV	H
Aufwand für in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugnisse		Umsatzerlöse für in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugisse
Aufwand für in der Periode produzierte und nicht abgesetzte Erzeugnisse		

Fall 3: Produktionsmenge < Absatzmenge

S	8020 GuV	H
Aufwand für in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugnisse		Umsatzerlöse für in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugisse
		Umsatzerlöse für nicht in der Periode produzierte und abgesetzte Erzeugisse

Um eine Ermittlung des periodengerechten Gewinns zu erreichen, ist es notwendig, die Aufwendungen für die Produkte, die auf Lager produziert werden, aus der GuV ‚zu beamen' und die Aufwendungen für die Produkte, die ein Unternehmen vom Lager nimmt, sozusagen wieder in die GuV ‚zu beamen'.

Die Konten ‚**Fertigerzeugnisse**' bzw. ‚**Unfertige Erzeugisse**' weisen in der Regel nur drei Buchungen aus.

	Soll	**Haben**
Anfangsbestand	AB	SB
Schlussbestand	Mehrung	Minderung
Bestandsveränderung (Mehrung oder Minderung)		

Die Buchungssätze lauten:

2100	Unfertige Erzeugnisse	an	8000	EBK
2200	Fertige Erzeugnisse	an	8000	EBK
8010	SBK	an	2100	Unfertige Erzeugnisse
8010	SBK	an	2200	Fertige Erzeugnisse

Die Konten werden über das Konto 52 Bestandsveränderungen abgeschlossen (s.u.).

Und das ist buchhalterisch ganz einfach. Bei einer Bestandserhöhung wird der entsprechende Aufwand in der Bilanz zur Entlastung des GuV-Kontos aktiviert und bei einer Bestandsminderung wird der Bestand an ‚Fertigerzeugnissen' zu Lasten der GuV gemindert.

Fertigerzeugnisse stellen ja in Wirklichkeit auch echte Vermögensgegenstände dar, die in der Bilanz entsprechend auszuweisen sind. Prof. Severin erläutert im folgenden den Studierenden die entsprechenden Buchungsvorgänge.

„**Unfertige Erzeugnisse**' werden in der gleichen Weise behandelt. ‚Unfertige Erzeugnisse sind alle Erzeugnisse, für die bereits in irgendeiner Weise Aufwendungen entstanden sind", so schließt Prof. Severin seine Ausführungen ab.

Das Ungleichgewicht in der GuV, das dadurch entsteht, dass auf der Soll-Seite der Aufwand für alle hergestellten Produkte gebucht wird und auf der Haben-Seite die Umsatzerlöse, wird über das Bestandsveränderungskonto behoben.

Das Bestandsänderungskonto sammelt den Saldo der Konten ‚Fertigerzeugnisse' und ‚Unfertige Erzeugnisse' und wird mit dem Saldo über das GuV-Konto abgeschlossen.

Das Bestandsänderungskonto ist somit ein besonderes Erfolgskonto, das als Sammelkonto fungiert.

Das Konto ‚**Bestandsveränderungen**' sammelt die Salden der Konten ‚Fertigerzeugnisse' und ‚Unfertige Erzeugnisse'. Es wird über das GuV-Konto abgeschlossen.

Soll	**Haben**
Bestands-minderungen	Bestands-mehrungen

Die Buchungssätze lauten bei **Bestandsmehrungen**:

2100	Unfertige Erzeugnisse	an	5200	Bestandsveränderungen
2200	Fertige Erzeugnisse	an	5200	Bestandsveränderungen

Die Buchungssätze lauten bei **Bestandsminderungen**:

5200	Bestandsveränderungen	an	2100	Unfertige Erzeugnisse
5200	Bestandsveränderungen	an	2200	Fertige Erzeugnisse

Das Konto Bestandsveränderungen wird **über das GuV-Konto abgeschlossen**:

8020	GuV	an	5200	Bestandsveränderungen
5200	Bestandsveränderungen	an	8020	GuV

Als Klaus Höhnerbach am Abend über den Aufzeichnungen zu der Vorlesung ‚Rechnungswesen' brütet, tut er sich gerade mit den Bestandsveränderungen noch etwas schwer. Es ist weniger der buchhalterische Aspekt, die Zusammenhänge hat er schnell verstanden. So gehen ihm die folgenden Buchungssätze leicht von der Hand.

Auch Onkel Ferdinand hat im Geschäftsjahr 1998 ein kleines Lager an ‚Fertigerzeugnissen' und ‚Unfertigen Erzeugnissen' gehabt. Der Lagerbestand an ‚Fertigerzeugnissen' weist am Anfang des Geschäftsjahrs einen Wert von 2.000 Euro und am Ende des Geschäftsjahres von 12.000 Euro aus (Werte laut Inventur). Das Lager an ‚Unfertigen Erzeugnissen', welches zu Beginn des Geschäftsjahres noch einen Wert von 4.000 Euro ausgewiesen hatte, wurde mittlerweile komplett aufgelöst. Die ‚Unfertigen Erzeugnisse' wurden in die Produktion gegeben und weiterverarbeitet.

Buchung der **Anfangsbestände**:

2100 Unfertige Erzeugn.	4.000,00 €	an	8000	EBK	4.000,00 €
2200 Fertige Erzeugn.	2.000,00 €	an	8000	EBK	2.000,00 €

Buchung der **Inventurbestände**:

8010	SBK	12.000,00 €	an	2200	Fertige Erzeugnisse	12.000,00 €

Buchung der **Bestandsveränderungen**:

2200	Fertige Erzeugn.	10.000,00 €	an	5200	Bestandsveränd.	10.000,00 €
5200	Bestandsveränd.	4.000,00 €	an	2100	Unfertige Erzeugn.	4.000,00 €

Abschluss des Kontos ‚Bestandsveränd.' über die GuV:

5200	Bestandsveränd.	6.000,00 €	an	8020	GuV	6.000,00 €

Auch die Eintragungen im Hauptbuch sind aufgrund der Buchungssätze unproblematisch:

Buchungen im Hauptbuch:

S	2100 Unfertige Erzeugnisse		H
8000	4.000,00 €		
		5200	4.000,00 €

S	2200 Fertige Erzeugnisse		H
8000	2.000,00 €	8010	12.000,00 €
5200	10.000,00 €		

S	5200 Bestandsveränd.		H
2100	4.000,00 €	2200	10.000,00 €
8020	6.000,00 €		

S	8020 GuV		H
		5200	6.000,00 €

Probleme hat er vielmehr, die betriebswirtschaftlichen Zusammenhänge zu verstehen.

Der „Denkzettel ReWe 16" von Prof. Dr. Werner Heister ist lizenziert unter einer Creative Commons Namensnennung - Weitergabe unter gleichen Bedingungen 4.0 International Lizenz. (Layout: Katharina Weber, Illustrationen: Peter Plaumann)