

Das interne Rechnungswesen als Instrument zur Vorratsbewertung

– Anwendung von Kostenrechnungssystemen bei Bilanzierung nach IAS/IFRS –

von Prof. Dr. Volkmar Botta, Dipl.-Kfm. Ralf Staub
und Dipl.-Kfm. Adrian A. Weinaug, Jena

++ Kernaussagen ++

Das interne Rechnungswesen ermöglicht eine IAS/IFRS-konforme Vorratsbewertung. Notwendige Elemente sind Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, wobei ggf. Differenzierungen bezüglich Zeitbezug sowie Sachumfang der zu verrechnenden Kosten erforderlich sind.

++ Kurzgliederung ++

I.	Einführung	• Bewertung mit dem Nettoveräußerungswert
II.	Ansatz von Vermögenswerten im Vorratsvermögen	V. Bewertungsvereinfachungsverfahren
III.	Ausweis und Angabepflichten	• Verbrauchsfolgeverfahren
IV.	Grundsatz der Einzelbewertung	• Standardkosten
	• Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten	• Retail-Methode
		VI. Zusammenfassung

I. Einführung

In Abhängigkeit von der Branchenzugehörigkeit eines Unternehmens kann der Anteil des Vorratsvermögens am Gesamtvermögen erheblich sein. So betrug beispielsweise im Jahr 2002 die Vorratsquote der MAN AG 32 %, der Metro AG 24 % oder der Adidas-Salomon AG 28 %. Das Vorratsvermögen repräsentiert demnach eine **wesentliche Bilanzposition** und kann Risiken beinhalten, die die künftige Entwicklung des Unternehmens nachhaltig beeinflussen. Nach deutschem Handels- und Steuerrecht bestehen verschiedene **Wahlrechte**, die es ermöglichen, den bilanziellen Ausweis des Vorratsvermögens zu gestalten. Diese Bilanzposition kann gezielt gesteuert und somit das Periodenergebnis beeinflusst werden. Unternehmen, welche im Prime Standard an der Frankfurter Wertpapierbörse gelistet sind, müssen bereits zum jetzigen Zeitpunkt international anerkannte Rechnungslegungsvorschriften anwenden. Diese Verpflichtung wird aufgrund einer Verordnung der Europäischen Union sämtliche börsennotierten Unternehmen ab dem Jahr 2005 bzw. 2007 treffen. Nicht börsennotierten Unternehmen wird ein Wahlrecht zur Anwendung der IAS/IFRS eingeräumt.

Wegen der immensen Bedeutung des Vorratsvermögens und der Gestaltungsmöglichkeiten des Ausweises befasst sich der vorliegende Beitrag mit der **Vorratsbewertung nach IAS/IFRS** unter Berücksichtigung der durch das „Improvement Project“ des IASB hervorgerufenen Veränderungen und geht

der Frage nach, ob und wie bewährte Methoden und Verfahren des internen Rechnungswesens einen Beitrag zur Erfüllung insbesondere der in IAS 2 niedergelegten Anforderungen leisten können. Dazu werden allgemeine Ansatzkriterien und Ausweisvorschriften sowie daran anschließend die anwendbaren Bewertungsmethoden betrachtet.

II. Ansatz von Vermögenswerten im Vorratsvermögen

Damit ein Sachverhalt bzw. wirtschaftlicher Tatbestand als Vermögenswert (asset) angesehen werden kann, sind nach den IAS/IFRS folgende **Kriterien** zu erfüllen:

- Der Vermögenswert muss den Zufluss eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens erwarten lassen und
- die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten müssen zuverlässig bestimmbar sein.

Wird der Vermögenswert innerhalb des normalen Geschäftsgangs zum Verkauf gehalten oder befindet er sich in der Herstellungsphase für einen solchen Verkauf, wird er den Vorräten zugeordnet. Dies betrifft die zum Bilanzstichtag im Unternehmen vorhandenen **Handelswaren, Fertigerzeugnisse und unfertigen Leistungen**. Auch die im Rahmen des Herstellungsprozesses oder der Dienstleistungserstellung einzusetzenden **Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe** sind Vorräte (vgl. F. 89 i. V. mit IAS 2.04). Damit sind in dieser Bilanzposition neben Handelswaren, fertigen und unfertigen Erzeugnissen auch im Lager vorhandene Rohstoffe, die die Grundsatzsubstanz der zu erstellenden Erzeugnisse darstellen, Hilfsstoffe, die nicht Hauptbestandteil der Erzeugnisse werden, sowie nicht in das Endprodukt eingehende Betriebsstoffe enthalten.

Es gibt weitere wirtschaftliche Tatbestände, welche die genannten Kriterien erfüllen, bei denen jedoch IAS 2 nicht anzuwenden ist, obwohl sich beispielsweise Leistungen im Herstellungsprozess befinden oder Vermögensgegenstände zum Verkauf bereitgehalten werden. Gesonderte Bilanzierungsvorschriften existieren für den Sektor der **Land- und Forstwirtschaft** (vgl. IAS 41), **Finanzinstrumente** (vgl. IAS 39) sowie die **langfristige Fertigung** (vgl. IAS 11).

III. Ausweis und Angabepflichten im Jahresabschluss

Die IAS/IFRS verlangen den Ausweis der Position „Vorräte“ innerhalb der Bilanz lediglich in einem einzigen Posten (vgl. IAS 1.66 e). Dies entlastet die Darstellung in der Bilanz.

Trotz des Verzichts auf eine Untergliederung dieser Bilanzposition kommt es nicht zu Informationsdefiziten, weil die Bilanzadressaten aufgrund **umfangreicher Angaben im Anhang** über die Zusammensetzung der Vorräte zu informieren sind. Hier ist sowohl eine unternehmensspezifische Untergliederung als auch die Angabe der einzelnen Buchwerte sowie der gesamten Buchwerte der Vorräte notwendig. Außerdem sind die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die Buchwerte sowohl der zum beizulegenden Wert bilanzierten Vermögensgegenstände als auch evtl. verpfändeter Vorräte zu dokumentieren. Ggf. sind vorgenommene Wertaufholungen betragsmäßig aufzuführen und die Gründe sowie sämtliche Abschreibungen auf Vorräte, welche als Aufwand im Gj angefallen sind, anzugeben (vgl. IAS 2.34 ff.).

IV. Grundsatz der Einzelbewertung

Für die Ermittlung des Wertansatzes der Vermögensgegenstände, die die Ansatzkriterien erfüllen, ist vom Grundsatz der Einzelbewertung auszuge-

hen. Dazu sind gemäß IAS/IFRS die individuellen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder die Nettoveräußerungswerte der Vermögensgegenstände heranzuziehen (vgl. IAS 2.19). Grundsätzlich sind die Vorräte mit dem niedrigsten dieser Beträge anzusetzen (vgl. IAS 2.06).

Die **Anschaffungs- und Herstellungskosten** beinhalten sämtliche beim Erwerb bzw. im Rahmen der Erstellung innerhalb eines Unternehmens angefallenen Kosten, um die Vorräte in ihren jetzigen Zustand sowie an den derzeitigen Ort zu versetzen (vgl. IAS 2.07). Das bedeutet, dass Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten daher grundsätzlich auf Vollkostenbasis und auf Grundlage der historischen Werte zu ermitteln sind. Somit werden zwingend eine **Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis** und i. d. R. sowohl die Kostenarten-, Kostenstellen- als auch die Kostenträgerrechnung vorausgesetzt.

Bei der Ermittlung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist auf die Methoden und Verfahren der Kosten- und Leistungsrechnung zurückzugreifen. Diese bilden die elementare Grundlage zur Erfüllung der sich aus den IAS/IFRS ergebenden Anforderungen an die Vorratsbewertung.

1. Bewertung mit Anschaffungskosten

Eine vollständige, einheitliche und eindeutige Kostenerfassung gewährleistet die zuverlässige Ermittlung von Anschaffungskosten. Sie hat unter Berücksichtigung von Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten zu erfolgen. Basis der Bestimmung der Anschaffungskosten ist die **Kostenartenrechnung**.

Die Anschaffungskosten umfassen den Kaufpreis, die Transport- und die Verbringungskosten sowie die der Beschaffung unmittelbar zurechenbaren Kosten. **Anschaffungskostenminderungen** (z. B. Boni, Skonti, Rabatte) sind von diesen Kosten abzusetzen (vgl. IAS 2.07 ff.). Durchaus problematisch kann unter Umständen die Bestimmung und Zuordnung nachträglich gewährter Anschaffungskostenminderungen sein. Sonstige, nicht produktionsbezogene Gemeinkosten dürfen zusätzlich dann berücksichtigt werden, sofern sie dafür angefallen sind, den Vermögenswert an den derzeitigen Ort und in den derzeitigen Zustand zu versetzen (vgl. IAS 2.13).

Wesentliche Bestandteile der Anschaffungskosten von z. B. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sind kostenrechnerisch betrachtet **Primärkosten**, da auf sie meist noch keine Kosten aus innerbetrieblichen Leistungen zu verrechnen sind. Ein Grund für die Zurechnung innerbetrieblicher Kosten liegt erst bei ihrer Wertanreicherung in betrieblichen Prozessen vor, sofern die eingesetzten Mittel wie z. B. Betriebsstoffe nicht darin untergehen.

2. Bewertung mit Herstellungskosten

2.1 Herstellungskosten bei Einzel- und Serienfertigung

Neben der Bewertung im Lager befindlicher Halb- und Fertigfabrikate ist die Ermittlung der Herstellungskosten wichtig auch für die Bestimmung der Selbstkosten abgesetzter Leistungen sowie für die Bewertung selbst erstellter Sachanlagen (vgl. hierzu IAS 16) und selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände (vgl. hierzu IAS 38).

Grundlegende Bestandteile der Herstellungskosten sind die **Materialkosten** (Materialeinzelkosten, Materialgemeinkosten) und **Fertigungskosten** (Fertigungslöhne, Fertigungsgemeinkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung).

Kosten sozialer Einrichtungen, freiwilliger sozialer Leistungen, betrieblicher Altersvorsorge sowie Verwaltungskosten sind unter der Maßgabe einzubeziehen, dass sie dem Produktionsbereich zuordenbar sind. Daher sind sämtliche Einzelkosten sowie fixe und variable Produktionsgemeinkosten zu berücksichtigen. Nicht einbezogen werden dürfen Vertriebskosten, anormale Produktionskosten, nicht dem Produktionsprozess zuordenbare Verwaltungsge-
mein- und Lagerkosten. Die unter das **Einbeziehungsverbot** fallenden Kosten gehen zulasten des in der GuV auszuweisenden Ergebnisses (vgl. IAS 2.14). Weiterhin besteht ein **Einbeziehungswahlrecht** der Fremdkapitalkosten in die Herstellungskosten (vgl. IAS 2.15 i. V. mit IAS 23, sowie Wohlgemuth/Ständer, WPg 2003 S. 208 f.). Unter Herstellungskosten sind demnach produktionsbezogene Vollkosten zu verstehen (vgl. Jacobs, Rz. 21).

Die wertmäßige Ausprägung der anzusetzenden Kostenelemente ist mithilfe des internen Rechnungswesens zu bestimmen. **Einzelkosten** können aus der **Kostenartenrechnung** ermittelt werden; die Zuordnung auf den Kostenträger ist unproblematisch. Basis für die Zurechnung können etwa Stücklisten, Arbeitspläne oder auch Rezepturen sein. Eine Ausnahme dabei bilden die sog. unechten Gemeinkosten, die aufgrund von Wirtschaftlichkeitsüberlegungen nicht als Einzelkosten erfasst, sondern lediglich als Gemeinkostenbestandteile indirekt auf den Kostenträger verrechnet werden.

Die Bestimmung der **Gemeinkosten** erfolgt mithilfe der **Kostenstellenrechnung**. Dabei sind insbesondere die allgemeinen Verwaltungskosten auf ihren Produktionsbezug zu untersuchen. Ist dieser erkennbar, besteht für sie eine Einbeziehungspflicht (vgl. Jacobs, Rz. 28; Wohlgemuth/Ständer, WPg 2003 S. 209).

Die Belastung der erstellten Leistungen mit Gemeinkosten hängt jedoch insbesondere von den verwendeten Verrechnungsmethoden ab. Neben der traditionellen Vorgehensweise mittels Betriebsabrechnungsbogen kommen neuere Ansätze wie z. B. die Prozesskostenrechnung oder die prozessbegleitende Kostenrechnung in Betracht.

Die traditionelle Methode der Gemeinkostenverrechnung erfolgt auf der Basis von **Zuschlagssätzen**. Diese werden mithilfe des **Betriebsabrechnungsbogens** (BAB) ermittelt. Im BAB bestimmt die Vorgehensweise bei der Primär- und Sekundärkostenrechnung die Verrechnung der primären Gemeinkosten auf die Kostenstellen und damit die Höhe der Zuschlagssätze. Dabei kommen z. B. Gleichungsverfahren oder das Kostenstellenumlageverfahren (in Form des Anbau- oder des Stufenleiterverfahrens) zur Anwendung. Sie können jedoch zu unterschiedlichsten Ergebnissen führen. Das verwendete Verfahren determiniert somit die Höhe der auf den einzelnen Kostenträger zu verrechnenden Kosten.

Besonderes Augenmerk ist auf die Zurechnung fixer und variabler Produktionsgemeinkosten zu richten. Zu den **Produktionsgemeinkosten** zählen insbesondere Kosten für Gebäudeinstandhaltung, Management, Verwaltung sowie Abschreibungen. Variable Produktionsgemeinkosten verändern sich mit dem Produktionsvolumen. Diese Kosten werden auf Basis des tatsächlichen Einsatzes der Produktionsmittel auf die erstellten Leistungseinheiten verrechnet.

Fixe Produktionsgemeinkosten fallen in konstanter Höhe unabhängig vom erzeugten Produktionsvolumen an. Bei der Zuordnung dieser Teile der Gemeinkosten ist zu differenzieren. Verrechnungsgrundlage ist die Normalkapazität. Als solche ist das durchschnittliche Produktionsvolumen der vergangenen Perioden zu wählen. Ausfall- oder Wartungszeiten werden bei der Berechnung berücksichtigt. Werden in einer Abrechnungsperiode weniger Leistungseinheiten erzeugt als im Durchschnitt der Vorperioden, so darf der

auf die einzelne Einheit zu verrechnende Fixkostenbetrag nicht erhöht werden. Um zu verhindern, dass in Perioden mit Beschäftigungen unterhalb der Normalbeschäftigung auf die einzelne Produkteinheit höhere Fixkostenanteile verrechnet werden, sind die nicht verrechneten Fixkosten als Aufwand zu verrechnen. Wird hingegen in Abrechnungsperioden ein höheres Produktionsniveau erreicht, so sind nur dann die geringeren Fixkosten auf die einzelne Einheit zu verrechnen (vgl. IAS 2.11 f.).

Um den Anforderungen dieser Vorschriften gerecht zu werden, ist sowohl in der Kostenartenrechnung bei der Kostenerfassung als auch innerhalb der Kostenstellenrechnung eine Differenzierung hinsichtlich variabler und fixer Kosten vorzunehmen. Dies bereitet mitunter Probleme. Insbesondere bei **Mischkosten**, das sind Kosten mit nicht ausschließlich variablem oder ausschließlich fixem Charakter, wie z. B. Instandhaltungskosten, gestaltet sich eine **eindeutige Aufspaltung schwierig**. Außerdem sind die Kosten auf Produktionsbezogenheit zu überprüfen.

Im Gegensatz zur traditionellen Kostenrechnung werden bei der **an Unternehmensprozessen orientierten Kostenrechnung** nicht sämtliche Gemeinkosten mithilfe einer Zuschlagskalkulation auf Basis von Bezugsgrößen verrechnet. Vielmehr wird die tatsächliche oder zumindest näherungsweise richtige Inanspruchnahme der betrieblichen Ressourcen durch den Kostenträger als Grundlage der Kostenverrechnung herangezogen. Diese Vorgehensweise reduziert das verbleibende und weiterhin auf der Grundlage von Schlüssellösungen zu verrechnende Gemeinkostenvolumen beträchtlich (vgl. Botta, S. 332).

Die traditionelle Vorgehensweise der Gemeinkostenverrechnung mithilfe von **Zuschlagssätzen** (differenzierende Zuschlagskalkulation) **in Kombination mit einer Prozesskostenrechnung** und prozessbegleitenden Verrechnung der Kosten kann jedoch insbesondere bei Einzel- und Serienfertigung zur Bestimmung der Herstellungskosten weiterhin angewendet werden. Bei diesen Fertigungstypen werden die Leistungen aus verschiedensten Ausgangsmaterialien mit unterschiedlichen Produktionstechniken hergestellt. Unabhängbare Voraussetzung ist auch hier die genaue Kenntnis der betrieblichen Abläufe als Grundlage einer möglichst genauen Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Fertigungsschritten gemäß Produktionsfortschritt unterstützt von einer aussagefähigen Kostenstellenrechnung.

Bei **anderen Fertigungstypen** wie z. B. bei Massenfertigung, Sortenfertigung oder Kuppelproduktion sollten andere Kalkulationsverfahren angewendet werden, um die Herstellungskosten zuverlässig zu ermitteln. Diese Kalkulationsverfahren unterscheiden sich bezüglich Vorgehensweise sowie der Anzahl und Abfolge der Rechenoperationen.

2.2 Herstellungskosten bei Massenfertigung

Bei Massenfertigung werden permanent im Wesentlichen identische Produkte mit identischen Bearbeitungsfolgen hergestellt. Grundsätzlich stellt bei einem solchen Produktionsverfahren die **Divisionskalkulation** ein geeignetes Kalkulationsverfahren dar. Bei der einstufigen Divisionskalkulation werden die angefallenen Gesamtkosten durch die Anzahl produzierter Leistungseinheiten dividiert und so die Herstellungskosten bestimmt. Die **einstufige Divisionskalkulation** kann allerdings bei der Vorratsbewertung aus zweierlei Gründen nicht angewendet werden. Zum einen gehen hierbei die

Gesamtkosten pauschal in die Berechnung ein. Es erfolgt keine Differenzierung zwischen produktionsbezogenen und anderen Kosten. Zum anderen ist eine Anwendungsvoraussetzung, dass keine Lagerbestandsveränderungen fertiger und unfertiger Erzeugnisse auftreten.

Demgegenüber kann die **zweistufige Divisionskalkulation** angewendet werden, da sie zwischen produktionsbezogenen und anderen Kosten unterscheidet. Die Herstellungskosten pro Stück ergeben sich somit als Quotient der innerhalb des Herstellungsprozesses angefallenen Kosten und der produzierten Menge. An Verwaltungskosten werden lediglich produktionsbezogene Kosten zugeordnet, während die Vertriebskosten lediglich den abgesetzten Leistungseinheiten anzulasten sind.

Die **mehrstufige Divisionskalkulation** wird analog angewendet. Die Herstellungskosten werden dabei auf den jeweiligen Produktionsstufen separat bestimmt und Vertriebskosten den abgesetzten Leistungen zugeordnet. Damit werden unfertige Erzeugnisse entsprechend des Produktionsfortschritts zum Bilanzstichtag bewertet.

2.3 Herstellungskosten bei Sortenfertigung

Sortenfertigung ist dadurch gekennzeichnet, dass mit gleichen Produktionsverfahren aus identischen Basismaterialien verschiedene mit ähnlichen Eigenschaften behaftete Erzeugnisse ggf. in unterschiedlichen Mengen hergestellt werden. In solchen Fällen kann die **Äquivalenzziffernkalkulation** zur Ermittlung der Herstellungskosten angewendet werden. Äquivalenzziffern, das sind Verhältniszahlen zur Gewichtung und Umrechnung, sind Grundlage der Zuordnung der Gesamtkosten auf die einzelnen Sorten. Dadurch wird eine vereinfachende Berücksichtigung der unterschiedlichen Kostenverursachung der Sorten erreicht. Notwendig ist auch hier eine Untersuchung der Kosten auf Produktionsbezogenheit.

Ein zentrales Problem dieses Kalkulationsverfahrens ist die **sachgerechte Ermittlung der Äquivalenzziffern** insbesondere dann, sofern sie sich nicht durch Messungen, produktionstechnische Berechnungen oder Rezepturen belegen lassen, sondern sich aufgrund von Annahmen oder aus Erfahrungswerten herleiten.

2.4 Herstellungskosten bei Kuppelproduktion

Bei Kuppelproduktion (vgl. hierzu auch IAS 2.12) entstehen bei einem einzigen Produktionsprozess gleichzeitig mehrere Produkte. Ergebnis der Herstellung können (gelegentlich auch mehrere) **Hauptprodukt(e) und ggf. mehrere Nebenprodukte** sein. Beispielsweise entstehen bei Verarbeitung von Erdöl u. a. Benzin, diverse Gase sowie leichtes und schweres Heizöl. Da die Kosten des Prozesses nur insgesamt bekannt sind, lassen sich die Herstellungskosten der einzelnen Haupt- bzw. Nebenprodukte analytisch nicht bestimmen. Als Verfahren für eine angemessene Kostenzurechnung kommen die Restwert- bzw. die Verteilungsrechnung in Betracht.

Bei der **Restwertrechnung** werden von den Gesamtkosten des Kuppelprozesses die Erlöse der marktfähigen Nebenprodukte abgezogen, ggf. unter Berücksichtigung von zusätzlich bis zur Marktfähigkeit entstehenden Weiterverarbeitungskosten der Nebenprodukte. Die verbleibenden Herstellungskosten werden auf die Einheiten des Hauptprodukts verteilt.

Das **Verteilungsverfahren** wird empfohlen, wenn ausschließlich marktfähige Hauptprodukte in einem Kuppelproduktionsprozess entstehen. Die Kostenzuordnung erfolgt dabei aufgrund der Umsätze, der Verkaufspreise oder der Ausbringungsmenge. Hieraus werden Äquivalenzziffern abgeleitet und auf dieser Basis die Herstellungskosten ermittelt. Nach dem Tragfähigkeitsprin-

zip werden dann den Produkten mit den höchsten Erlösen auch die höchsten Kosten zugeordnet. Diese Vorgehensweise **widerspricht dem Verursachungsprinzip**. Unabhängig von diesem grundsätzlichen Kritikpunkt wird diese Vorgehensweise im Sinne der IAS als sachgerecht angesehen (vgl. IAS 2.12).

3. Bewertung mit dem Nettoveräußerungswert

Der Nettoveräußerungswert ist nur dann zu beachten, wenn dieser **niedriger als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten** ist. Ist dies der Fall, so ist auf den Nettoveräußerungswert abzuschreiben. Ursächlich können hierfür insbesondere sinkende Verkaufspreise, Beschädigungen der Ware oder die Überalterung von Vorräten sein. Auch voraussichtlich bis zum Absatz der Leistungen eintretende Kostensteigerungen im Fertigungs- bzw. Vertriebsbereich sind durch entsprechende Abschreibungen zu antizipieren (vgl. IAS 2.25).

Nettoveräußerungswerte werden **grundsätzlich absatzmarktorientiert ermittelt**. Bei absatzreifen Produkten ist vom erzielbaren Erlös auszugehen. Hier- von sind mögliche Erlösschmälerungen sowie geschätzte, noch anfallende Kosten des Verkaufs abzusetzen. Handelt es sich jedoch um unfertige Erzeug- nisse, so sind die bis zur Absatzreife zusätzlich noch anfallenden Kosten vom potenziellen Erlös abzusetzen (vgl. IAS 2.04 i. V. mit IAS 2.25 ff.).

Statt einer absatzmarktorientierten Bestimmung der Nettoveräußerungs- werte erfolgt eine **Orientierung am Beschaffungsmarkt**, wenn aufgrund des Preisverfalls von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen die Herstellungskosten höher als der Nettoveräußerungswert des fertigen Erzeugnisses sind. Hieraus erfolgt eine Abwertung auf den Nettoveräußerungswert. Basis dabei bilden gem. IAS 2.29 die Wiederbeschaffungskosten dieser Stoffe (vgl. auch Jacobs, Rz. 57).

Befinden sich dieselben Vorräte **über mehrere Perioden im Umlaufvermögen** des Unternehmens, ist der Nettoveräußerungswert jeweils neu zu bestimmen. Entfällt der Grund für die in früheren Abrechnungsperioden vorgenommene Abwertung, so ist diese insoweit rückgängig zu machen. Die Vorräte wie- derum sind mit dem niedrigeren Wert aus richtigtem Nettoveräußerungs- wert und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen (vgl. IAS 2.30). Diese Wertaufholungen mindern den Materialaufwand in der laufenden Peri- ode (vgl. IAS 2.31) und verbessern damit das Ergebnis.

Um die IAS/IFRS-Anforderungen zu erfüllen, kann weder auf die Bestim- mung der Nettoveräußerungswerte noch auf die Ermittlung der Anschaf- fungs- bzw. Herstellungskosten verzichtet werden. Die dazu erforderlichen Informationen muss das interne Rechnungswesen bereitstellen. Dafür ist ins- besondere eine **Plankostenrechnung** hilfreich bzw. unverzichtbar.

V. Bewertungsvereinfachungen bei der Vorratsbewertung

1. Verbrauchsfolgeverfahren

Vom Grundsatz der voranstehend skizzierten Einzelbewertung kann bzw. muss bei **Vorhandensein großer Mengen** untereinander austauschbarer gleichartiger Vorräte (vgl. IAS 2.20 ff.), die zu unterschiedlichen Preisen und Zeitpunkten beschafft wurden, abgewichen werden.

Vor der Überarbeitung des IAS 2 konnte in diesem Fall als alternativ zulässi- ges Verfahren auch die Last-In-First-Out-Methode (LIFO-Methode) gewählt

werden. Bei dem **LIFO-Verfahren** wird unterstellt, dass diejenigen Vorräte am Ende der Berichtsperiode in den Beständen vorhanden sind, die zuerst beschafft wurden. Folglich wurden zuletzt eingekaufte Vorräte zuerst verbraucht. Die Gegenwerte der im Betrieb verbrauchten Vorräte wurden entweder in die Herstellungskosten der im Lager befindlichen unfertigen Erzeugnisse verrechnet oder sind bei der Ermittlung des Ergebnisses nach dem Umsatzkostenverfahren in den Herstellungskosten der abgesetzten Leistungen bzw. bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens in dem Materialaufwand der Periode berücksichtigt.

Die Anwendung der vormals alternativ zulässigen Methode löste **zusätzliche Angabepflichten** aus. So war zunächst wahlweise das Minimum aus Nettoveräußerungswert und dem Wert, der bei Anwendung der Benchmark-Methoden entstehen würde, bzw. das Minimum zwischen Wiederbeschaffungskosten und dem Nettoveräußerungswert zu bestimmen. Hiernach musste die Differenz zwischen einem dieser Minima und dem Wert des auf Grundlage des LIFO-Verfahrens ermittelten Betrags errechnet und angegeben werden. Insoweit treten aufgrund der Nichtanwendung Erleichterungen bezüglich der Dokumentationspflichten auf.

Da die Anwendung der **LIFO-Methode nun nicht mehr möglich** ist, erledigt sich damit auch eine Unterscheidung zwischen Benchmark-Methode und alternativ zulässiger Methode. Zur Vereinfachung der Bewertung der Vorratsvermögensgegenstände können nun ausschließlich das FIFO-Verfahren und die Durchschnittsmethode angewendet werden (vgl. IAS 2.21 f.).

Das **FIFO-Verfahren** geht von der Verbrauchsfolgefiktion aus, dass diejenigen untereinander austauschbaren Vorräte am Ende der Berichtsperiode in den Beständen vorhanden sind, die zuletzt beschafft wurden. Demnach werden die zuerst eingekauften Vorräte zuerst verbraucht. Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, die GuV sowohl nach dem Umsatzkostenverfahren als auch nach dem Gesamtkostenverfahren zu erstellen (vgl. IAS 1.66, IAS 1.75). Der Gegenwert der verbrauchten Vorräte ist entweder in den Herstellungskosten der im Lager befindlichen fertigen und unfertigen Erzeugnisse gebunden oder in die Herstellungskosten der abgesetzten Leistungen verrechnet. Wird das Betriebsergebnis mittels Gesamtkostenverfahren ermittelt, so sind diese Kosten im Materialaufwand berücksichtigt.

Als weitere Methode wird die **Durchschnittsmethode** genannt (vgl. IAS 2.21 f.). Die Ermittlung des Durchschnittspreises je Einheit des Bestands kann grundsätzlich periodisch als einfacher gewogener Durchschnitt bzw. permanent erfolgen. Bei permanenter Durchschnittspreisbildung wird beispielsweise bei jedem Zugang ein aktueller Durchschnittspreis für den Bestand errechnet. Mit diesem Preis werden sämtliche Entnahmen bewertet, und zwar solange, bis eine neue Lieferung erfolgt. Der am Periodenende vorhandene Bestand wird mit dem zuletzt ermittelten Preis bewertet. Die Berechnung des Bewertungsansatzes ist Aufgabe der Kostenartenrechnung.

2. Standardkosten

Herstellungskosten können auch mithilfe der Standardkostenmethode ermittelt werden. Jedoch wird gefordert, dass die Standardkosten näherungsweise den tatsächlichen Kosten entsprechen (vgl. IAS 2.17).

Der **normalisierte bewertete Verbrauch** der Inputfaktoren bildet die Grundlage zur Bestimmung dieser Standardkosten. Basis bilden dabei sowohl eine normalisierte Kapazitätsauslastung als auch ein normalisierter Material- und Personaleinsatz. Diese Werte sind regelmäßig zu überprüfen und ggf. anzupassen (vgl. IAS 2.17). Die so ermittelten Standardkosten basieren

zwangsläufig auf einer **Istkostenrechnung**, aus der die normalisierten Größen herzuleiten sind.

Die in IAS 2.17 beschriebene Standardkostenmethode ist zweckmäßiger als eine **Form der Normalkostenrechnung** zu bezeichnen (vgl. Jacobs, Rz. 42, m. w. N.). Eine Normalkostenrechnung bietet grundsätzlich die Möglichkeit einer beschleunigten Abrechnung innerhalb der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Damit kann innerhalb der kurzfristigen Erfolgsrechnung das Betriebsergebnis bereits zu einem Zeitpunkt ermittelt werden, zu dem die Istwerte noch nicht vorliegen.

Fraglich ist, ob die Ermittlung normalisierter Kosten unter **Verwendung statischer oder aktualisierter Mittelwerte** zu erfolgen hat. Von aktualisierten Mittelwerten ist die Rede, wenn absehbare Änderungen in der Kostenstruktur des Unternehmens berücksichtigt sind. Werden aufgrund der zukünftig erwarteten Kosteneinflüsse umfangreiche Korrekturen der Mittelwerte erforderlich, stimmen die normalisierten Kosten mehr und mehr mit den Plankosten überein (vgl. Eisele, S. 770).

Faktisch handelt es sich jedoch um Plankosten, da die Kostensätze regelmäßig einer Überprüfung zu unterziehen sind und damit ggf. Anpassungen erfolgen (vgl. Jacobs, Rz. 42). Insofern erscheint es zweckmäßiger und genauer, die **Plankostenrechnung** unmittelbar zur Bestimmung der Standardkosten heranzuziehen. Es wird deutlich, dass mit einer solchen Vorgehensweise die Plankostenrechnung als Instrument der Unternehmenssteuerung gleichzeitig Informationen zur Erfüllung externer Erfordernisse, hier der Bestandsbewertung, bereitstellen kann. Auch dürfte eine gut organisierte Plankostenrechnung eher imstande sein, Standardkosten zu bestimmen, die den tatsächlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zuverlässiger entsprechen. Ebenso können aus Daten der Kostenplanung ermittelte Werte als Standardkosten bezeichnet werden (vgl. Kilger/Pampel/Vikas, S. 43, S. 467).

In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob die flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis und/oder die Grenzplankostenrechnung angewendet werden dürfen oder sollen. Dabei ist auf die obigen Ausführungen zur Verteilung fixer Gemeinkosten zurückzugreifen. Die **flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis** berücksichtigt im Plankostenverrechnungssatz sowohl variable als auch fixe Kosten. Stimmen tatsächliche und normalisierte Beschäftigung überein, ermöglicht die flexible Plankostenrechnung eine IAS/IFRS-konforme Verrechnung fixer Gemeinkosten. Bei Unter- bzw. Überbeschäftigung müsste eine Differenzierung der Fixkosten vorgenommen werden, da sich verrechnete und tatsächliche Kosten unterscheiden.

Die Standardkosten können aus den Informationen der **Grenzplankostenrechnung** hergeleitet werden. Dabei werden die Einzelkosten und alle variablen Kosten auf den Kostenträger verrechnet. Ein Betriebsabrechnungsbogen, der auf Teilkostenbasis erstellt wird, liefert die Daten, um variable und fixe Gemeinkosten zu bestimmen. Zusätzlich zur herkömmlichen Vorgehensweise ist der Fixkostenblock, der sonst direkt in die Betriebsergebnisrechnung eingeht, aufzuspalten und Teile der Fixkosten sind entsprechend der Beschäftigungssituation zuzurechnen. Bei Überbeschäftigung ist dieser auf sämtliche produzierten Leistungseinheiten aufzuteilen. Bei Unterbeschäftigung sind zu wenig zugerechnete fixe Gemeinkosten zu isolieren und als Aufwand zu erfassen.

3. Retail-Methode

Eine weitere Vorgehensweise zur vereinfachten Bewertung der Vorräte ist die Retail-Methode. Dieses Verfahren kommt zur Anwendung, wenn

- andere Verfahren sich als ungeeignet erweisen,
- die Anzahl der Positionen des Vorratsvermögens mit hoher Umschlaghäufigkeit groß ist und
- die Bruttogewinnspannen vergleichbar sind.

Dies ist vor allem in **Einzelhandelsunternehmen** der Fall.

Die IAS/IFRS fordern weiter, dass die mit dieser Methode ermittelten Werte den tatsächlichen Anschaffungskosten nahe kommen müssen. Die Ermittlung des Wertansatzes erfolgt bei dieser Methode durch **Minderung des Verkaufspreises um eine angemessene Bruttogewinnspanne** (vgl. IAS 2.17 f.). Dies entspricht einer retrograden Vorgehensweise.

Die Bestimmung der Bruttogewinnspanne setzt die Ermittlung verschiedener Informationen aus der Finanz- und Betriebsbuchhaltung voraus. Zu erfassen sind bei jedem Beschaffungsvorgang **Anschaffungskosten und Verkaufswert**. Auch müssen Anschaffungskosten und Verkaufswert insgesamt zum Verkauf zur Verfügung stehender Warenbestände sowie die Umsatzerlöse der Berichtsperiode bekannt sein. Aus dem Verhältnis der Anschaffungskosten und dem Verkaufswert kann auf die Bruttogewinnspanne und damit auf die Bewertung dieser Vorräte in der Bilanz geschlossen werden. Änderungen des Verkaufspreises sind bei der Bewertung der Warenbestände zu berücksichtigen. Der wertmäßige Endbestand ergibt sich aus der Differenz des korrigierten Verkaufsbestandes und den Umsatzerlösen. Aus dem Endbestand wird wiederum unter Berücksichtigung der Bruttogewinnspanne die Bewertung dieser Vorratsvermögensgegenstände durchgeführt (vgl. Jacobs, Rz. 44 f.).

VI. Zusammenfassung

Die Ausführungen verdeutlichen die zentrale Bedeutung der bekannten Methoden und Verfahren des internen Rechnungswesens für die künftige IAS/IFRS-konforme Bewertung von Vorräten. Grundlegendes Element ist eine **aussagefähige Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung**.

Die Wahl des für die Verrechnung von Kosten auf Kostenträger zu wählenden Kalkulationsverfahrens richtet sich jedoch nach der **Branchenzugehörigkeit**, dem Fertigungsverfahren und der Struktur der Vorräte. Eine besondere Herausforderung bezüglich der angemessenen Gestaltung des internen Rechnungswesens ergibt sich insbesondere in Unternehmen, die sich auf die Einführung der Rechnungslegung nach IAS/IFRS vorbereiten.

Die effiziente Gestaltung und Weiterentwicklung des internen Rechnungswesens hat im Hinblick auf den künftigen internen und externen Informationsbedarf zu erfolgen, der neben den Anforderungen der externen Rechnungslegung nach IAS/IFRS sich auch als Grundlage einer **ganzheitlich ausgewogenen Unternehmenssteuerung** eignet.

Literatur: Botta (Hrsg.), Rechnungswesen und Controlling, 2. Aufl., Herne/Berlin 2002; Eisele, Technik des betrieblichen Rechnungswesens, 7. Aufl., München 2002; *International Accounting Standards Committee* (Hrsg.), International Financial Reporting Standards, London 2003; Jacobs, IAS 2 - Vorräte, in: Baetge/Dörner/Kleekämper/Wollmert/Kirsch (Hrsg.), Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS), Teil B, 2. Aufl., Stuttgart 2002; Kilger/Pampel/Vikas, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 11. Aufl., Wiesbaden 2002; Wohlgemuth/Ständer, Der Bewertungsmaßstab „Herstellungskosten“ nach HGB und IAS, WPg 5/2003 S. 203 - 211. ◇