

Zur Herstellungskostenuntergrenze des BilMoG

VON

Prof. Dr. Stephan Lengsfeld und Prof. Dr. Stefan Wielenberg

Institut für Controlling und Institut für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung

Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät

Leibniz Universität Hannover

Zusammenfassung

Im Referentenentwurf zum BilMoG wird die Untergrenze der Herstellungskosten neu gefasst, in die neben den Einzelkosten nun auch die variablen Gemeinkosten einzubeziehen sind. Der Beitrag klärt zunächst, wie variable Gemeinkosten aus Sicht der Kostenrechnung zu ermitteln sind. Anschließend wird gezeigt, dass die Neuregelung einige Interpretationsprobleme der alten Regulierung klärt, zugleich jedoch neue Interpretations- und Gestaltungsspielräume geschaffen werden. Nur ansatzweise erreicht wird die laut Entwurfsbegründung angestrebte Annäherung an die in Steuerrecht und IFRS verwendeten vollen Herstellungskosten, was aus betriebswirtschaftlicher Sicht jedoch durchaus zu begrüßen ist.

1. Einleitung

Im November 2007 ist der lange erwartete Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (kurz: BilMoG) veröffentlicht worden. Das geplante BilMoG verfolgt im wesentlichen zwei Ziele: Zum einen sollen zwei neue EU - Richtlinien¹ in nationales Recht umgesetzt werden, zum anderen, und daraus erklärt sich wohl auch die Bezeichnung des Projekts, soll die Rechnungslegung nach HGB an die „modernen“ IFRS angepasst werden. Den Einfluss der IFRS kann man an verschiedenen Stellen aufspüren²: Das Saldierungsverbot wird ähnlich wie in IAS 19 für solche Rückstellungen aufgehoben, die durch insolvenzsicheres Planvermögen gegenfinanziert sind (§ 246 Abs 2 HGB-E). Bei der Wertminderung von Vermögensgegenständen (§ 253 Abs 3 HGB-E) oder Absicherungsbeziehungen gilt in bestimmten Fällen das Einzelbewertungsprinzip nicht mehr (§ 254 HGB-E). Hier manifestiert sich der Einfluss von IAS 36 bzw der Hedge-Accounting Regeln des IAS 39. Das Anschaffungskostenprinzip wird ähnlich wie in IAS 39 für Finanzinstrumente des Handelsbestands außer Kraft gesetzt (§ 253 Abs 1 HGB-E).

¹ Konkret sind die die Richtlinien 2006/43/EG („Abschlussprüferrichtlinie“) und 2006/46/EG („Abänderungsrichtlinie“) gemeint.

² Ein umfassender Überblick über die vorgeschlagenen Änderungen findet sich z.B. in *Fülbier/Gassen*, DB 2007, S. 2605 ff.

In diesem Beitrag soll ein weiterer, durch die IFRS inspirierter Änderungsvorschlag genauer untersucht werden. Geplant ist, auch die handelsrechtliche Untergrenze für die Ermittlung von Herstellungskosten durch § 255 Abs 2 HGB-E zu modifizieren. Im derzeit noch gültigen § 255 Abs 2 Satz 2 HGB heißt es: „Dazu [zu den Herstellungskosten, Verf.] gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung“. In der Literatur besteht weitgehende Einigkeit darüber, dass unter dieser Formulierung grundsätzlich die auf einzelne Kostenträger bezogenen Material- und Fertigungseinzelkosten sowie Sondereinzelkosten der Fertigung zu verstehen sind. Zu den Einzelkosten zählen nach herrschender Meinung auch die unechten Gemeinkosten, sofern eine Zurechnung praktikabel erscheint.³ Ein Vorteil dieser Untergrenze liegt in der verhältnismäßig einfachen Ermittlung der Einzelkosten, zu der lediglich eine Kostenartenrechnung sowie eine Einzelkostenrechnung notwendig sind. Diese Bewertungsuntergrenze wird im Referentenentwurf erweitert. So heißt es § 255 Abs 2 Satz 2 HGB-E: „Dazu [zu den Herstellungskosten, Verf.] gehören die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten.“ In die Bewertung einzubeziehen sind jetzt neben der bisherigen Bewertungsuntergrenze also auch die „variablen Gemeinkosten“. Unverändert bleibt die Bewertungsobergrenze, denn fixe Gemeinkosten dürfen einbezogen werden, „soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen“ (§ 255 Abs 2 HGB-E).

Aus Anwendersicht stellt sich zunächst die Frage, was unter „variablen Gemeinkosten“ zu verstehen ist und wie man variable Gemeinkosten ermittelt. Grundsätzlich kennzeichnet man in der Betriebswirtschaftlehre solche Kosten mit dem Attribut „variabel“, die sich mit der Ausbringungsmenge verändern. Gemeinkosten sind Kosten, die einzelnen Kostenträgern entweder nicht nach dem Verursachungsprinzip zugerechnet werden können oder für die eine Zurechnung nicht praktikabel erscheint (sogenannte unechte Gemeinkosten). Gemeinkosten können daher sowohl fixen als auch variablen Charakter besitzen, wobei neben unechten Gemeinkosten auch andere Gemeinkosten als variable Kosten identifizierbar sind. Die Begründung zum Referentenentwurf offenbart allerdings ein etwas unscharfes, wenn nicht sogar widersprüchliches Verständnis von variablen und fixen Gemeinkosten. Zunächst wird betont, dass man sich mit der Neufassung an den „produktionsbezogenen Vollkostenbegriff“ der IFRS annähert (S. 120). Aus Sicht der Kostenrechnung wird genau dies durch die Berücksichtigung variabler Gemeinkosten nicht erreicht – eher schon ist eine Annäherung an die Teilkostenrechnung festzustellen.⁴ Weiter heißt es dann auf S. 120: „Zu den variablen Gemeinkosten zählen die Materialgemeinkosten und die Fertigungsgemeinkosten“. Konsistent zu dieser wenig feinen und aus Sicht der Kostenrechnung nicht korrekten Differenzierung ist die Forderung, dass neben „durch die Fertigung“ veranlassten Abschreibungen „auch die nur

³ Vgl. z.B. *ADS*, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 255, Rn 130 ff.; *Knop/Kütting*, in: Kütting/Weber (Hrsg.): *Handbuch der Rechnungslegung*, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 255, Rn 154 ff.; *Wohlgemuth*, in: HdJ, Abt. 1/10, Rn 11 ff.; *Oestreicher*, in: Beck HdR, B163, Rn. 32 ff.; *Ordelheide/Hartle*, GmbHR 1986, S. 40; *Kahle*, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, Bonn 2002 ff., § 255, Rn. 161.

⁴ Da kalkulatorische Kosten, wie z.B. Kapitalkosten, keine Berücksichtigung finden, stellen die gemäß HGB ermittelten Kosten partielle Teil- bzw. Vollkosten aus Sicht der Kostenrechnung dar. Zwischen dem internen Kostenrechnungssystem zur Unternehmenssteuerung und einem HGB-kompatiblen sind somit Transformationen vorzunehmen. Wir danken Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Josef Kloock für diesen und weitere wertvolle Hinweise.

mittels eines wirtschaftlich nachvollziehbaren Zurechnungsschlüssels zurechenbaren Fertigungslöhne [...] als aktivierungspflichtige Herstellungskosten zu klassifizieren [sind]“. Auf S. 121 oben zeigt die Entwurfsbegründung dann wieder ein engeres Verständnis von variablen Gemeinkosten: Dargelegt wird, dass die Neufassung des § 255 Abs 2 HGB-E sich an der Bilanzrichtlinie orientiert, nach der „unmittelbar zurechenbare Aufwendungen“ zu den Herstellungskosten zählen. Unmittelbar zurechenbar seien „solche Aufwendungen [...], die in Abhängigkeit von der Erzeugnismenge variieren. Dies gilt für die Einzelkosten und die variablen Gemeinkosten.“

Angelehnt ist die neue Regelung der Herstellungskostenermittlung offensichtlich an IAS 2.12, der bestimmt, dass Herstellungskosten „*also include a systematic allocation of fixed and variable production overheads that are incurred in converting materials into finished goods*“. Unter variablen Gemeinkosten versteht IAS 2.12 „*those indirect costs of production that vary directly, or nearly directly, with the volume of production, such as indirect materials and indirect labor*“. Fixe Gemeinkosten hingegen „*remain relatively constant regardless of the volume of production*“ (IAS 2.12). Im Unterschied zum Referentenentwurf räumt IAS 2 keine Einbeziehungswahlrechte ein, sondern benutzt die Unterscheidung von variablen und fixen Gemeinkosten lediglich zur Erläuterung unterschiedlicher Zurechnungsmethoden. Während fixe Gemeinkosten den Kostenträgern auf der Basis der Normalkapazität (gemeint ist die Normalbeschäftigung) zugeschlagen werden, kann für die Allokation variabler produktionsbezogener Gemeinkosten die tatsächliche Beanspruchung der Kapazität verwendet werden (IAS 2.13).

In der nachfolgenden Analyse sollen zum Einen verdeutlicht werden, welche positiven Aspekte hinsichtlich des Rechnungszwecks und hinsichtlich zu lösender Probleme bei der Ermittlung des Wertansatzes durch die im Referentenentwurf vorgeschlagenen Änderungen einhergehen. Zum anderen sollen aber auch neu auftretende Probleme des Wertansatzes (und der verwendeten Begrifflichkeiten) sowie dessen Nachprüfbarkeit und Verprobung aufgezeigt werden. Die beschriebenen Inkonsistenzen in der Begründung zum Referentenentwurf machen deutlich, dass in diesem Aufsatz zunächst geklärt werden muss, was unter variablen Gemeinkosten aus Sicht der Kostenrechnung zu verstehen ist, wie variable Gemeinkosten grundsätzlich ermittelt werden können und welche Probleme dabei entstehen. Anschließend wird diskutiert, welche Anforderungen an das betriebliche Rechnungswesen, insbesondere an die Kostenrechnung, gestellt werden müssen, wenn Unternehmen die geplante Herstellungskosten - Untergrenze anwenden möchten. Relevant sind die Überlegungen speziell für Bilanzersteller und Abschlussprüfer in solchen Unternehmen, die an einer möglichst geringen Bewertung von gelagerten Zwischen- und Fertigprodukten interessiert sind.

2. Variable Kosten in der Kostenrechnung

In diesem Abschnitt wird skizziert, wie die erforderlichen Daten zur Bestimmung der Bewertungsuntergrenze grundsätzlich aus der Kostenrechnung gewonnen werden können. Dabei steht die Ermittlung von variablen Gemeinkosten im Vordergrund.

Zunächst sind einige Anmerkungen zum Begriff der Variabilität angebracht: Der Begriff „variabel“ kann immer nur in Verbindung mit einem Bezugsobjekt sinnvoll Verwendung finden.

Im Rahmen der hier im Mittelpunkt stehenden Bewertung von Lagerbeständen ist als Bezugsobjekt im Allgemeinen die Produktmengeneinheit eines Zwischen- oder Endprodukts heranzuziehen. Sofern – wie im Rahmen der Kostenrechnung zumeist der Fall – lineare Kostenverläufe unterstellt werden und die Produktionsmengen einer Stelle als Bezugsobjekt dienen, kann somit auch der Begriff „beschäftigungsproportional“ als Synonym verwendet werden, der zugleich auch die Art der Variabilität konkretisiert.⁵ Nachfolgend soll die konzeptionelle Vorgehensweise und praktische Umsetzung bei der Ermittlung variabler bzw. beschäftigungsproportionaler Kosten kurz diskutiert werden.

Traditionell erfolgt im Rahmen der Kostenrechnung die Unterteilung in Einzel- und Gemeinkosten. Dabei werden Einzelkosten definiert als dem Bezugsobjekt – hier einer Produktmengeneinheit - direkt zurechenbare und zugerechnete Kosten.⁶ Für sie kann und wird ein Ressourcenverbrauch je produzierte Mengeneinheit gemessen, der bewertet und den Kostenträgern zugerechnet wird. Alle nicht direkt erfassten und verrechneten Kosten stellen folglich Gemeinkosten dar. Sie sind jedoch nicht zwangsläufig unabhängig von der Anzahl der Zwischen- und Endprodukte, die produziert werden. Vielmehr beinhaltet der Block der Gemeinkosten zum einen Kosten, die zwar grundsätzlich als Einzelkosten erfasst werden könnten, bei denen auf eine direkte Erfassung jedoch aus Wirtschaftlichkeitsgründen verzichtet wird (unechte (variable) Gemeinkosten). Zum anderen beinhaltet der Block – neben beschäftigungsunabhängigen Kosten – auch Kosten, die mit der Anzahl der Zwischen- und Endprodukte variabel sind, bei denen aber eine direkte Erfassung unmöglich ist (echte (variable) Gemeinkosten, siehe zu Beispielen Abschnitt 3). In beiden Fällen handelt es sich um Kosten, die variabel in Bezug auf die absatzbestimmten Kostenträger sind, wobei eine direkte Zurechnung unterbleibt bzw. unmöglich ist. Für sämtliche nicht in der Einzelkostenrechnung verrechneten Kosten ist zu prüfen, ob eine kostenstellenbezogene Erfassung und Zurechnung möglich ist und vorgenommen wird. Sofern dies der Fall ist, werden den Kostenstellen die jeweiligen Kostenstelleneinzelkosten zugerechnet. Andernfalls erfolgt ein Ausweis als Kostenstellengemeinkosten. Für die den Kostenstellen zugerechneten Kostenstelleneinzelkosten soll das Vorgehen der Kostenstellenrechnung zur Verrechnung von beschäftigungsabhängigen Gemeinkosten des Fertigungsbereichs in einer „idealen“ Umgebung kurz beschrieben werden.

Ausgangspunkt der Rechnung ist die Einteilung des Fertigungsbereichs in Kostenstellen.⁷ Jeder Kostenstelle wird (mindestens) eine Bezugsgröße zugeordnet, die im Idealfall eine doppelte Funktion erfüllt. Sie sollte sich zum einen als erklärende Variable für die proportionalen Kosten eignen, also mit der Kostenverursachung der Stelle eng verbunden sein. Im Idealfall existiert für jede Stelle genau eine erklärende Variable, die ursächlich für einen proportionalen Verlauf der Gemeinkosten in dem Sinne ist, dass bei einer zusätzlichen Bezugsgrößen-

⁵ In diesem Sinne ist auch der Begriff „Proportionalkostenrechnung“ zu verstehen, der in der Entstehungsphase der Grenzplankostenrechnung für diese gelegentlich verwendet wurde, vgl. hierzu *Kilger/Pampel/Vikas*, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 11. Aufl., Wiesbaden 2002, S. 62.

⁶ Vgl. hierzu beispielsweise *Kloock/Sieben/Schildbach/Homburg*, Kosten- und Leistungsrechnung, 9. Aufl., Stuttgart 2005, S. 68 ff..

⁷ Die hier beschriebene Vorgehensweise folgt im Grundsatz *Kilger/Pampel/Vikas*, a.a.O. (Fn 5).

mengeneinheit die Kosten der Stelle um einen konstanten Betrag steigen. Zum anderen soll sie auch als Verrechnungsbasis für die Überwälzung der variablen Gemeinkosten auf andere Kostenstellen oder Kostenträger verwendbar sein. Diese Anforderung bedeutet, dass die Bezugsgröße der Kostenstelle zugleich die von anderen Stellen nachgefragten Leistungen repräsentiert. Beispiele für Bezugsgrößen mit doppelter Funktion sind transportierte Tonnen, gefahrene Kilometer, Fertigungsstunden oder die Abgabe von erzeugter Energie gemessen in Kilowattstunden sowie die Menge von innerbetrieblich gelieferten Zwischenprodukten.

Im zweiten Schritt werden die primären Gemeinkosten den Kostenstellen zugerechnet bzw. dort erfasst. Bei der gegebenen Zielsetzung, nämlich der Identifikation und Zurechnung von variablen Gemeinkosten, ist hierbei eine Aufspaltung der Gemeinkosten in beschäftigungsabhängige und fixe Bestandteile notwendig. Nur solche Gemeinkosten, die von der Beschäftigung einer Kostenstelle (gemessen in Bezugsgrößeneinheiten) abhängig sind, können auch variable Gemeinkosten in Bezug auf die absatzbestimmten Kostenträger sein. Diese Aufspaltung muss konsequenterweise auch bei der Ermittlung und Zurechnung der sekundären Gemeinkosten im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung (Sekundärkostenrechnung) im Betriebsabrechnungsbogen fortgesetzt werden. Im Idealfall werden sämtliche in einer Kostenstelle als variable Kosten (bezogen auf die Bezugsgröße der Stelle) identifizierten Kosten auch durch die zusätzliche Fertigung von Absatzprodukten ausgelöst, d.h. sie stellen auch variable Kosten bezüglich der absatzbestimmten Kostenträger dar.⁸ Sie werden in der Sekundärkostenrechnung entsprechend den innerbetrieblichen Leistungen weiter verrechnet mit dem Ziel, Endkosten für die Stellen zu ermitteln, die absatzbestimmte Kostenträger herstellen.

Die von der Beschäftigung einer Hauptkostenstelle abhängigen Endkosten ergeben sich als die im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung nicht mehr weiter verrechenbaren primären und sekundären Kosten einer Stelle (jeweils getrennt nach fixem und variablem Charakter). Die Division der beschäftigungsabhängigen Endkosten durch die Gesamtbeschäftigung der entsprechenden Stelle ergibt den Zuschlagssatz [€/Mengeneinheit], der dann im Rahmen einer Bezugsgrößenkalkulation zur Weiterverrechnung der beschäftigungsproportionalen Kosten auf die Kostenträger verwendet werden kann. Die gesuchten variablen Kosten je Kostenträger ergeben sich nun als Summe von Einzelkosten und den so ermittelten variablen Gemeinkosten je Mengeneinheit.

Wie oben bereits benannt, wurde die Vorgehensweise in einem „idealen“ Szenario beschrieben, in dem jeweils eine Bezugsgröße je Stelle vorliegt, diese eine doppelte Funktion als erklärende Variable und zur Weiterverrechnung der Kosten geeignete Variable besitzt und sämtliche variablen Kosten stets auch variabel in Bezug auf die Kostenträger sind. Außerdem wurde vorausgesetzt, dass das Unternehmen das Verfahren der Zuschlagskalkulation im Rahmen der Kostenträgerrechnung einsetzt.

Die folgende Abbildung fasst die Ermittlung der variablen Kosten nochmals zusammen. Die fett eingezeichneten Pfeile lassen erkennen, aus welchen Quellen die Bestandteile der Herstellungskostenuntergrenze nach BilMoG stammen können.

⁸ Dass dieser Idealfall nicht immer gegeben sein muss, wird im folgenden Abschnitt diskutiert.

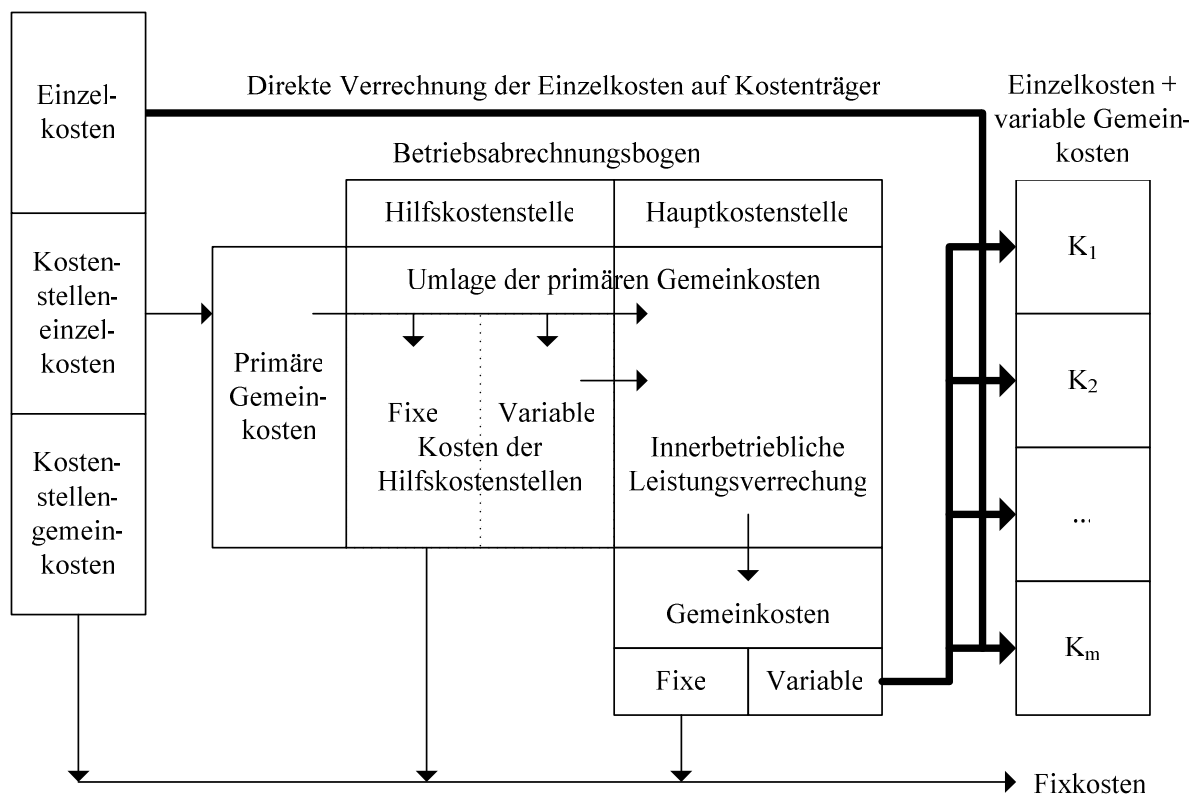


Abbildung 1: Ermittlung der Herstellungskostenuntergrenze nach BiLMoG⁹

3. Bilanzielle Behandlung von Problemen bei der Ermittlung und Zurechnung variabler Gemeinkosten

Während die konzeptionelle Vorgehensweise klar beschrieben ist, können im Rahmen der Anwendung vielfältige theoretische und praktische Probleme auftreten, die die Ermittlung stückbezogener variabler Kosteninformationen erschweren und deshalb vor dem Hintergrund der neuen Bewertungsuntergrenze diskutiert werden sollen. Insbesondere soll untersucht werden, inwieweit sich in der Behandlung dieser Probleme im Rahmen der Ermittlung der handelsrechtlichen Bewertungsuntergrenze durch den Referentenentwurf des BilMoG im Vergleich zur derzeit gültigen Regelung Unterschiede ergeben.

Die in der Kostenarten-, der –stellen- und –trägerrechnung auftretenden Probleme bei der Ermittlung und Zurechnung variabler Kosten können typischerweise durch (1) spezifische Eigenschaften von Produktionsprozessen oder (2) Gestaltungsentscheidungen im Rahmen der Kostenrechnung verursacht werden. Problemgruppe 1 betrifft deshalb die Erfassung und Kategorisierung von Kosten im Rahmen der Kostenartenrechnung, Gruppe 2 die Ausgestaltung der Kostenstellen- und –trägerrechnung.

⁹ Abbildung leicht modifiziert entnommen aus *Kistner/Steven*, Betriebswirtschaftslehre im Grundstudium (Band 2), Heidelberg 1997, S. 126.

3.1 Probleme in der Erfassung und Trennung von Kostenarten

3.1.1 Nichtlinear verlaufende variable Kosten in der Kostenentstehung

Sofern nicht-proportionale variable Kostenverläufe vorliegen, sind durchschnittliche Stückkosten nicht mehr konstant, sondern schwanken bzw. verändern sich mit der Produktionsmenge einer Periode. Bei ansonsten identischen Umweltbedingungen erhält man somit unterschiedliche Wertansätze für Produktmengen derselben Produktart, falls sie in unterschiedlichen Perioden produziert werden, insbesondere auch dann, wenn die jeweiligen Gesamtproduktionsmengen voneinander abweichen.

Ursache für nichtlineare Kostenverläufe können vielfältiger Natur sein: Beispielsweise können variable Stückkosten steigend verlaufen, falls verfahrens- oder kapazitätsbedingt mit zunehmender Produktionsmenge die Intensität einer Maschine hochgefahren werden muss oder zusätzliche Maschinen mit geringerem Effizienzgrad zur Produktion zum Einsatz kommen. Andererseits sind auch fallende variable Stückkosten denkbar, insbesondere bei Vorliegen von Lerneffekten.

Signifikante Lerneffekte können insbesondere bei neuen Produktionsprozessen oder nach Änderungen in den Prozessabläufen beobachtet werden.¹⁰ Dabei steigt der Wirkungsgrad der Leistungserstellung aufgrund von Lernprozessen, die bei der wiederholten Durchführung von standardisierten oder ähnlichen Prozessen stattfinden. Bezüglich der Stückkosten resultieren hieraus degressiv verlaufende Stückkosten bei steigender kumulierter Produktionsmenge. Durch diese Beschreibung wird offensichtlich, dass die einzelne Produktmengeneinheit lediglich einen marginalen Anteil an den insgesamt stattfindenden Lerneffekten besitzt und dass die Gesamtheit der bereits produzierten Mengeneinheiten verantwortlich für die resultierende Stückkostenhöhe ist. Bezogen auf eine Produktmengeneinheit sind bei Vorliegen von Lerneffekten streng genommen niemals Einzelkosten, sondern stets nur variable Gemeinkosten identifizierbar. Zwar ist eine stückbezogene Ermittlung und Bewertung der Ressourcenverbräuche grundsätzlich theoretisch denkbar, jedoch erscheint dies weder praktikabel noch löst es den Verbundeffekt auf, der bezogen auf das gemeinschaftliche Auslösen von Lerneffekten vorliegt.

Die Einbeziehung nichtlinearer variabler Kosten der beschriebenen Art in die Bewertungsuntergrenze nach derzeit gültigem Recht wird trotz der beschriebenen Probleme als verpflichtend angesehen. Es handelt sich um unechte Gemeinkosten, die theoretisch direkt zugerechnet werden könnten. Da in der vierten EU – Richtlinie (Art. 35, Abs. 3) die zurechenbaren und nicht die zugerechneten Kosten erwähnt werden, folgert die Kommentarliteratur eine Einbeziehungspflicht von unechten Gemeinkosten immer dann, wenn dies im Einzelfall möglich und praktikabel erscheint¹¹. Aus der Einbeziehungspflicht folgt allerdings keine Einzelerfassungspflicht der unechten Gemeinkosten – die Zurechnung kann auch durch Schätzungen

¹⁰ Vgl. für eine ausführliche Charakterisierung sowie für eine differenzierte Betrachtung von Lerneffekten und Erfahrungskurveneffekten z.B. *Kloock/Sabel/Schuhmann*, ZfB (Ergänzungsheft 2/87) 1987, S. 3 – 51.

¹¹ Vgl. z.B. *Wohlgemuth*, a.a.O. (Fn 3), Rn 20; *Knop/Küting*, a.a.O. (Fn. 3), Rn 166; *Oestreicher*, a.a.O. (Fn. 3), Rn 41 (a.a.O.); *Kahle*, a.a.O. (Fn 3), § 255, Rn. 161. Kritischer: *Moxter*, BB 1988, S. 937 ff., hier: S. 941 f.

erfolgen¹². Die Neuregelung der Untergrenze im BilMoG würde also materiell keine Änderungen verursachen, sondern für mehr Klarheit sorgen.

3.1.2 Verrechnung sprungfixer Kosten

Hinsichtlich der grundsätzlichen Verrechnung stellen sprungfixe Kosten ein ähnliches Problem dar. Sie fallen nicht bezogen auf eine Produktmengeneinheit, sondern bezogen auf eine Menge von Produktmengeneinheiten an. Beispielhaft seien hier bestellfixe Kosten genannt, z.B. Versandpauschalen, die variable Kosten je Bestellvorgang darstellen, bezogen auf die Menge der bestellten und gelieferten Rohstoffe jedoch fix sind. Ähnliches gilt für Rüstkosten, die je zu produzierende Charge variable Kosten darstellen, bezogen auf eine einzelne produzierte Mengeneinheit jedoch nicht variabel sind.

Eine Einbeziehung sprungfixer Kosten in die Bewertungsgrenze nach geltendem Recht erscheint selbst bei einer möglicherweise denkbaren Interpretation als variable Kosten nicht gerechtfertigt: Durch die Schlüsselung auf Kostenträger werden aus sprungfixen Kosten keine Einzelkosten und unechte Gemeinkosten liegen nicht vor, weil eine verursachungsgerechte Zurechnung auch theoretisch nicht möglich ist. Eine Ausnahme schlägt Siegel¹³ vor: Wenn die sprungfixen Kosten nur für die Produktion des Lagerbestands in Kauf genommen wurden, also bezogen auf die in einer Periode auf Lager produzierte Menge variable Kosten sind, befürwortet er eine Aktivierung.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob sprungfixe Kosten unter Umständen als variable Gemeinkosten interpretiert werden können und damit eine Einbeziehung in die Bewertungsuntergrenze nach BilMoG per Schlüsselung verpflichtend ist. Grundsätzlich muss dazu geklärt werden, ob Häufigkeit und Höhe der sprungfixen Kosten auch bezogen auf den einzelnen Kostenträger eine Interpretation als variable Kosten zulassen und einfordern. Während bei großer Produktions- und Absatzmengen und entsprechend häufigem Auftreten sprungfixer Kosten die Schlüsselung auf Kostenträger als lineare Approximation der tatsächlichen Kostenfunktion gerechtfertigt scheint, überwiegt bezogen auf sehr kleines Produktionsvolumen eher der „Fixkostencharakter“. Im ersten Fall kann eine Interpretation als variable Gemeinkosten und damit eine Zurechnungspflicht vertreten werden.

3.1.3 Verschnitt und Ausschuss

In den meisten Produktionsprozessen kommen Materialverbräuche vor, die zwar mit der Gesamtproduktionsmenge variieren, allerdings nicht in die gefertigten Produkte eingehen und daher nur in Ausnahmefällen als Einzelkosten zu verrechnen sind. So entsteht bei vielen Produktionsprozessen prozessbedingter Verschnitt, d.h. Materialverbrauch, der gemeinschaftlich von mehreren Kostenträgern hervorgerufen wird.

Ähnlich sind Kosten für Ausschuss zu kategorisieren. Hier handelt es sich um Kosten für Produkte, die aus dem Produktionsprozess hervorgehen, jedoch den Qualitätsansprüchen nicht genügen. Sofern diese Kosten bei regulär laufendem Produktionsprozess zu erwarten sind und

¹² Vgl. *Selchert*, BB 1986, S. 2298 ff., hier: S. 2301.

¹³ Vgl. *Siegel*, in: *Elschen u.a. (Hrsg.), Unternehmenstheorie und Besteuerung*, FS Schneider, Wiesbaden 1995, S. 667 f.

nicht durch Störgrößen oder Produktionsfehler hervorgerufene Unwirtschaftlichkeiten darstellen, stellen Ausschussteile variable Kosten in Bezug auf diejenigen Kostenträger dar, die den Qualitätsanforderungen genügen und weiterverarbeitet oder verkauft werden.

In beiden Beispielen liegen echte variable Gemeinkosten vor, da eine Zurechnung auf einzelne Kostenträger nach dem Verursachungsprinzip nicht möglich ist. Nach der bisherigen handelsrechtlichen Bewertungsuntergrenze würde man daher Kosten für nicht zurechenbaren Ausschuss oder Verschnitt nicht berücksichtigen müssen. Dies ändert sich, wenn nach § 255 Abs. 2 –HGB-E variable Gemeinkosten einbezogen werden. In diesem Fall wird man Ausschuss oder Verschnitt durch geeignete Schlüsselung in die Bewertungsuntergrenze einbeziehen.

3.1.4 Kuppelproduktion

Bei Kuppelproduktion entstehen mehrere Haupt- und Nebenprodukte simultan im Rahmen eines einzigen Produktionsprozesses. Die dabei verbrauchten Ressourcen werden also immer gemeinschaftlich durch ein Bündel an Produkten, nicht jedoch durch einzelne Produkte in Anspruch genommen. Somit entziehen sich die resultierenden Kosten auch einer Zurechnung im Sinne von Einzelkosten, sondern erfordern die Anwendung von Allokationsverfahren, wenn eine Zurechnung auf die Kostenträger erwünscht ist. Dennoch liegen selbstverständlich variable Kosten vor, da die gemeinsamen Kosten des Kuppelprozesses mit der erzeugten Menge schwanken.

Die bilanzrechtliche Literatur ist sich darüber einig, dass eine Berücksichtigung der gemeinsamen Kosten im Rahmen einer Kuppelproduktion im Rahmen der Bewertungsuntergrenze erfolgen muss, obwohl keine Einzelkosten vorliegen¹⁴. Begründet wird diese Auffassung damit, dass im Falle von Kuppelproduktion nicht das einzelne Erzeugnis, sondern die Gesamtheit der erzeugten Produkte die Basis für die Zurechnung von Einzelkosten darstellt. Die Neuregelung der Bewertungsuntergrenze im Referentenentwurf des BilMoG macht diese etwas gewagte Interpretation überflüssig, da die gemeinsamen Kosten des Kuppelprozesses variable Gemeinkosten darstellen und deshalb einbeziehungspflichtig sind. Materiell ergeben sich zur bisherigen Praxis also keine Änderungen.

3.2 Probleme durch die Gestaltung der Kostenstellenrechnung

3.2.1 Kostenstellen- versus kostenträgerbezogene Kostentrennung

Kostenarten- und Kostenstellenrechnung sind üblicherweise eng miteinander verzahnt in dem Sinn, dass viele Kostenarten ausschließlich kostenstellenbezogen erfasst werden bzw. erfasst werden können. Insbesondere die Trennung in fixe und variable Kosten erfolgt häufig stellenbezogen und damit bezogen auf die jeweilige Beschäftigung der Stellen – und nicht bezogen auf die für die Lagerbestandsbewertung relevante Beschäftigung der Kostenträger, d.h. die Zwischen- und Endproduktmengeneinheiten. Die auf diese Weise ermittelten Zuschlagssätze auf Basis der variablen Endkosten der Stelle können immer dann als Zuschlagssätze für variable Gemeinkosten verwendet werden, wenn zwischen der Bezugsgröße der Stelle und dem

¹⁴ Vgl. z.B. *ADS*, a.a.O. (Fn. 3), Rn. 245; *Kütting/Knop*, a.a.O. (Fn. 3), § 255, Rn. 224 f.; *Oestreicher* a.a.O. (Fn. 3), Rn 44 ff.; *Wohlgemuth* a.a.O (Fn. 3), Rn. 129; *Kahle*, a.a.O. (Fn 3), § 255, Rn 162.

zu bewertenden Kostenträger eine messbare Beziehung besteht. Im Fertigungsbereich dürfte eine solche Beziehung beispielsweise häufiger bestehen und auf diesem Wege im Rahmen der Bezugsgrößenkalkulation eine Zurechnung von variablen Fertigungsgemeinkosten erfordern. Die Verrechnung sämtlicher auf diese Weise als variabel identifizierten Kosten als variable Gemeinkosten der Kostenträger ist aus zwei Gründen nicht sachgerecht:

1. Die variablen Kosten einer Kostenstelle können bezogen auf die zu kalkulierenden absatzbestimmten Kostenträger fixe Kosten darstellen. Dies ist immer dann der Fall, wenn zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft bereits innerbetriebliche Vorleistungen erforderlich sind. Dieser Punkt kann an einem Beispiel verdeutlicht werden: Betrachtet wird die Hilfskostenstelle „Energieerzeugung“, die sich und andere Stellen mit Strom versorgt. Die in Kilowattstunden (KWh) gemessene Leistung der Kostenstelle besitzt die gewünschte doppelte Funktion als Ursache der Kostenentstehung und als Bezugsgröße für die Kostenverrechnung im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung. Die Energienachfrage anderer Kostenstellen führt in der Energieerzeugung zu zusätzlichen Kosten, weil beispielsweise der Verbrauch von Primärenergie steigt. Allerdings müssen die Verbräuche anderer Stellen nicht zwingend durch die Produktion zusätzlicher Kostenträger hervorgerufen werden. Vielmehr werden Kostenstellen des Fertigungsbereichs auch Strom verbrauchen, um überhaupt die Betriebsbereitschaft sicherzustellen (z.B. für Licht in der Produktionshalle). Dieser bereichsbedingte Verbrauch ist jedoch unabhängig von der Anzahl der produzierten absatzbestimmten Produkte. Mithin ist ein Teil der Kosten in der Hilfskostenstelle „Energieerzeugung“ zwar variabel in Bezug auf ihre eigene Bezugsgröße, aber nicht variabel bezogen auf die zu kalkulierenden Kostenträger. Eine kostenstellenspezifische Kostentrennung in variable und fixe Kosten, die fixe Verbräuche nicht gesondert ausweist und in der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung gesondert verrechnet, führt zur Schlüsselung von Fixkosten und damit zu einer systematischen Übertreibung der Wertuntergrenze.

2. Ein zweites Problem ergibt sich durch die Auswahl der Bezugsgrößen. Sofern in einer Kostenstelle die Anzahl der Bezugsgrößen geringer ist als die der Prozesse und sich die nicht durch Bezugsgrößen abgebildeten Prozesse nicht proportional zu anderen verhalten, klaffen Kostenverursachung und Kostenzurechnung innerhalb der Stelle auseinander.¹⁵ In diesem Fall führt die kostenstellenbezogene Kostenerfassung, genauer gesagt deren unzureichende Ausgestaltung, und die hieran anknüpfende innerbetriebliche Leistungsverrechnung zu einer verzerrten Kalkulation der variablen Kosten. Aus bilanzrechtlicher Sicht unproblematisch ist diese Verzerrung immer dann, wenn sie zu einer Übertreibung der variablen Gemeinkosten führt. Liegt hingegen der Verdacht vor, dass die unzureichende Erfassung von aus Kostenträgersicht variablen Kosten zu einer materiellen Untertreibung der Bewertungsuntergrenze führt, muss durch Schätzungen oder Umgestaltung der Kostenrechnung korrigiert werden.

Ein ähnliches Problem ergibt sich, wenn in Kostenstellen Bezugsgrößen verwendet werden, die sich zwar zur Erklärung der Kostenentstehung, nicht aber zur Weiterverrechnung der Kosten auf Kostenträger eignen (z.B. Kostentreiber, bei denen der Bezug zu den Kostenträgern

¹⁵ Vgl. Schiller, in: Bitz u.a., (Hrsg) Vahlens Kompendium der Betriebswirtschaftslehre, München 2005, S. 537 – 596; Glaser, in: Küpper/Troßmann, Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management, FS Schweitzer, 1997, S. 301 – 322.

nicht bzw. schwer messbar ist). In diesem Fall werden aus der entsprechenden Kostenstelle keine variablen Gemeinkosten in die Bewertung der Kostenträger einbezogen und es muss ebenfalls überprüft werden, ob dies zu materiellen Verzerrungen führt.

4. Implikationen der Neuregelung für die Anwendung der Bewertungsuntergrenze

Eine Bewertung von Lagerbeständen von fertigen und unfertigen Erzeugnissen einer Periode an der handelsrechtlichen Bewertungsuntergrenze kann aus bilanzpolitischen Gründen wünschenswert erscheinen. In Perioden mit wachsenden Lagerbeständen führt eine möglichst niedrige Bewertung zur Bildung stiller Reserven, die mit der Auflösung des Lagerbestands aufgedeckt werden können. Aus diesem Grund sind Unternehmen unter Umständen an einer möglichst geringen Bewertung von Lagerbeständen interessiert. Deshalb soll hier kurz diskutiert werden, welche Herausforderungen die neue Bewertungsuntergrenze für Bilanzersteller und Prüfer im Vergleich zur bisher gültigen Untergrenze bereit hält.

Gerade die Ausführungen des letzten Abschnitts haben deutlich gemacht, dass die Ermittlung einer möglichst geringen Wertuntergrenze nach § 255 Abs. 2 HGB-E zu einer stärkeren Beachtung der Kostenstellenrechnung führen muss. Dies ist ein Unterschied zur bisher geltenden Regelung, denn die Erfassung von Einzelkosten und die eventuelle Einbeziehung von unechten Gemeinkosten im Rahmen von Schätzverfahren (sofern dies überhaupt notwendig erscheint) ist unabhängig von der Gestaltung der Kostenstellenrechnung möglich. Die verpflichtende Einbeziehung variabler Gemeinkosten jedoch bedeutet die folgenden Gestaltungs- und damit auch Prüffelder im Bereich der Kostenstellenrechnung:

1. Die Einteilung des Betriebes in Kostenstellen bestimmt den Genauigkeitsgrad der Kostenrechnung. Bezogen auf die Ermittlung variabler Gemeinkosten bedeutet dies: Je gröber die Kostenstellengliederung, desto schwieriger wird es, Gemeinkosten zu identifizieren, die in Bezug auf die Beschäftigung der Kostenstelle variabel sind. Eine sehr grobe Aufteilung führt also tendenziell zu einer Untertreibung der variablen Gemeinkosten.
2. Ähnlich wie die Einteilung in Kostenstellen beeinflusst auch die die Auswahl der Bezugsgrößen die Genauigkeit. Die Verwendung einer einzigen Bezugsgröße für die Erklärung von Kostenentstehung und Zurechnung ist zwar ausgesprochen praktisch, führt jedoch (wie im dritten Abschnitt erläutert) zu Ungenauigkeiten, insbesondere bei der Identifikation und Zurechnung variabler Kosten. Daher kann auch die Bezugsgrößenauswahl zielgerichtet so gestaltet werden, dass im Rahmen der Verrechnung möglichst hohe Anteile der Stellenkosten als fixe Kosten behandelt werden.
3. Der erste Schritt im Rahmen der Kostenstellenrechnung ist die Zurechnung von primären Gemeinkosten auf die Kostenstellen. Zur Ermittlung und Weiterverrechnung von variablen Gemeinkosten in der Kostenrechnung ist die Trennung in variable und fixe primäre Kosten notwendig. Wenn ein Unternehmen an einer möglichst geringen Bewertung von Kostenträgern und damit an möglichst geringen variablen Gemeinkosten interessiert ist, wird es an dieser Stelle versuchen, den Anteil variabler Kosten möglichst gering auszuweisen.
4. Der zweite Schritt im Rahmen der Kostenstellenrechnung besteht in der Verrechnung der sekundären Gemeinkosten. Wie bereits im zweiten und dritten Abschnitt erwähnt, muss hier

zur Ermittlung und Verrechnung variabler Gemeinkosten nicht nur zwischen variablen und fixen primären Kosten, sondern auch zwischen fixen und variablen Bedarfen unterschieden werden. Unterlässt man letztere Trennung und betrachtet alle Lieferungen zwischen Kostenstellen als variable Bedarfe, werden die variablen Gemeinkosten und damit die Bewertungsuntergrenze überschätzt. Um eine möglichst niedrige Bewertung der Kostenträger zu erreichen, müssen möglichst hohe Anteile der innerbetrieblichen Leistungsbeziehungen als fixe Bedarfe klassifiziert werden. Der erste Fall ist aus bilanzrechtlicher Sicht unproblematisch, während im zweiten Fall die innerbetriebliche Leistungsverrechnung unter Umständen einer genaueren Prüfung unterzogen werden muss, weil die Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB-E untertrieben werden.

Insgesamt sieht man, dass die Anwendung der Bewertungsuntergrenze zu wesentlichen Gestaltungsspielräumen im Rahmen der Ermittlung von variablen Gemeinkosten führt, die besonders dann interessant werden, wenn ein Unternehmen an einer möglichst niedrigen Bewertung von selbst hergestellten Vermögensgegenständen interessiert ist.¹⁶ In diesem Fall werden erhöhte Anforderungen an die Prüfung gestellt, weil im Unterschied zur alten Regelung jetzt auch Stellschrauben in der Kostenstellenrechnung existieren, durch die eine Untertreibung der Herstellungskosten erreicht werden kann.

5. Zusammenfassung

Die im Gesetzesentwurf umschriebene Wertuntergrenze der variablen Kosten je Produktmengeneinheit kann aus theoretischer Sicht als gesetzliche Umsetzung eines entscheidungsorientierten Kostenbegriffs interpretiert werden. Sofern man nämlich unterstellt, dass keine signifikanten Bewertungsunterschiede zwischen internem und externem Rechnungswesen vorliegen, liegt ein Kostenbegriff zu Grunde, der auch für operative Produktions- und Absatzprogramm-entscheidungen relevant ist. Die im Vergleich zur derzeit gültigen Regelung sogar stärkere Betonung einer entscheidungsorientierten Bewertungsuntergrenze ist durchaus zu begrüßen. Der Ausweis variabler Herstellungskosten ist aus Sicht eines externen Bilanzadressaten zum Beispiel deshalb interessant, da auf diese Weise besser auf die Empfindlichkeit des operativen Gewinns gegenüber Umsatzschwankungen geschlossen werden kann. Der Gesetzesentwurf implementiert eine Bewertungsuntergrenze explizit, deren Anwendung von einigen Vertretern der Betriebswirtschaftslehre schon immer gefordert¹⁷ und von manchen als die korrekte Interpretation der 4. EU – Richtlinie angesehen wurde¹⁸. Dies alles gilt allerdings nur dann, wenn man die Inkonsistenz zwischen dem Begriff der variablen Gemeinkosten und der Begründung des Referentenentwurf in die hier beschriebene Richtung auflöst und den Begriff „variable

¹⁶ Sofern ein Unternehmen genau ein Kostenrechnungssystem führt, ist zudem problematisch, dass eine bilanzpolitisch motivierte Konzeption desselben den operativen Planungs- und Kontrollaufgaben i.d.R. zuwider läuft.

¹⁷ Vgl. z.B. *Albach*, BB 1966; , S. 377; *Kilger*, Einführung in die Kostenrechnung 1987, S. 274; *Siegel*, a.a.O. (Fn 13), S. 635 ff; *Kraus-Grünwald*, ZfbF 1994, S. 32 ff. Kritisch zur Bewertung von Lagerbeständen mit Teilaufwand: *Baetge*, in: Baetge et al, Rechnungslegung, Prüfung und Beratung – Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer, FS Ludewig, Düsseldorf 1996, S. 53 ff.

¹⁸ Vgl. z.B. *Hartung*, BB 1992, S. 2392 ff. und auch *Kloock*, Bilanz- und Erfolgsrechnung, 3. Auflage, Düsseldorf 1996, S. 80 ff.

Gemeinkosten“ betriebswirtschaftlich sinnvoll verwendet: Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten oder Wertverzehr des Anlagevermögens sind aus kostenrechnerischer Sicht keineswegs gleichbedeutend mit variablen Gemeinkosten. Wenn hingegen die in der Begründung des Entwurfs suggerierte Gleichsetzung erreicht werden soll, sollte man im Gesetzestext nicht den Begriff der variablen Gemeinkosten verwenden, sondern stattdessen die intendierten Gemeinkosten explizit aufzählen.

Im Detail führt die Neuregelung teilweise zu einer Klärung von Fragen, die in der alten Regelung missverständlich und deshalb nur mit Hilfe der Kommentarliteratur beantwortet werden konnten. Dazu zählt die Einbeziehung unechter Gemeinkosten genauso wie die Behandlung von gemeinsamen Kosten in der Kuppelproduktion oder die strittige Frage, ob der den Kostenträgern nicht zurechenbare Verbrauch von Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffen in der Bewertungsuntergrenze zu berücksichtigen ist.¹⁹

Verschwiegen werden sollte jedoch nicht, dass die Neuregelung insbesondere dann zu Problemen führen kann, wenn das bilanzierende Unternehmen an einer möglichst geringen Bewertung von selbsterstellten Lagerbeständen interessiert ist. Bei der hier vertretenen kostenrechnerischen Interpretation des Begriffs „variable Gemeinkosten“ müssen wesentliche Bestandteile der Bewertungsuntergrenze durch eine Kostenstellenrechnung bestimmt werden, die zwischen variablen und fixen Gemeinkosten unterscheiden kann und entsprechend nur die aus Sicht der Kostenträger variablen Anteile weiterverrechnet. Dies ist im Vergleich zur alten Regelung aufwendiger und stellt auch den Abschlussprüfer vor neue Herausforderungen.

Ebenso ist bei der hier vertretenen (im Übrigen auch richtlinienkonformen) Interpretation der variablen Gemeinkosten eine Verwandtschaft zu den IFRS nicht wirklich gegeben. Zwar nähert man sich dem Herstellungskostenbegriff aus IAS 2 an, doch werden fixe Gemeinkosten in die Bewertungsuntergrenze nicht einbezogen. Die Spielräume bleiben also nach HGB größer als nach IAS 2. Ähnliches gilt natürlich auch für den Vergleich mit dem steuerrechtlichen Herstellungskostenbegriff.

¹⁹ Gegen eine Einrechnungspflicht z.B.: *ADS*, a.a.O., (Fn. 3), Rn. 143; *Knop/Küting*, a.a.O (Fn. 3), § 255, Rn 170; *Moxter*, a.a.O (Fn. 11), S. 941 f.. Für eine Einrechnungspflicht explizit z.B. *Hartung*, a.a.O. (Fn. 18), S. 2392.