DAA Wirtschafts-Lexikon

GuV: Umsatzkostenverfahren

■ Inhalt

Das **Umsatzkostenverfahren (UKV)** ist eine Absatz-Aufwands-Rechnung. Dies bedeutet, dass im Bereich des Betriebsprozesses den in einer Periode T erzielten Erlösen aus Umsatz jene Herstellungskosten gegenübergestellt werden, die genau für diese Umsätze aufgewendet wurden, unabhängig davon, in welcher Periode diese Kosten angefallen sind.

Der Saldo aus "Umsatzerlösen" und "Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen" liefert ein Bruttoergebnis aus Umsatz.

Bestandsänderungen sowie andere aktivierte Eigenleistungen werden beim Umsatzkostenverfahren explizit nicht ausgewiesen, da diese Positionen keine oder noch keine Erlöse bewirkt haben.

Das Umsatzkostenverfahren unterscheidet sich vom Gesamtkostenverfahren nur im Bereich des Betriebsprozesses, wobei das Betriebsergebnis bei beiden Verfahren zum gleichen zahlenmäßigen Resultat führt!

■ Gliederung

Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind gem. § 275 HGB auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. **Bruttoergebnis vom Umsatz**

4. Vertriebskosten
5. Allgemeine Verwaltungskosten
6. Sonstige betriebliche Erträge
7. Sonstige betriebliche Aufwendungen

8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen

13. **Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit**

14. Außerordentliche Erträge
15. Außerordentliche Aufwendungen
16. **Außerordentliches Ergebnis**

© by IWK – Prof. Dr. Siegfried von Känel

17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. Sonstige Steuern

19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

■ **Umsatzerlöse** (Pos. 1 UKV)

Als Umsatzerlöse gelten die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung jener, für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des Unternehmens, typischen Erzeugnisse und Waren sowie typischer Dienstleistungen, jeweils nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer.

Bestimmend für den Ausweis erzielter Erlöse als Umsatzerlöse ist wiederum der Betriebszweck des Unternehmens.
Erträge aus betriebsfremden Umsatzgeschäften (z. B. aus Kantinengeschäften, aus der Vermietung von Werkswohnungen und dgl.) sind keine Umsatzerlöse im hier definierten Sinne.

Umsatzerlöse sind des Weiteren stets netto, also nach Abzug von Skonti, Boni sowie nach Abzug der Umsatzsteuer auszuweisen.

Zu beachten ist, dass die im Prozess der Leistungsverwertung getätigten Geschäfte erst nach Erbringung und Abrechnung der entsprechenden Lieferung und Leistung als umsatzwirksam erbracht gelten und dies trifft ab dem Zeitpunkt des Gefahrenübergangs (an den Abnehmer, Kunden) zu (handelsrechtliches Realisationsprinzip).
Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen stellen somit keine Umsatzerlöse dar!

■ **Umsatzkosten** (Pos. 2 UKV)

Neu beim Umsatzkostenverfahren ist nach § 275 Abs. 3 HGB die Position "Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen" (kurz: Umsatzkosten).

Unter dieser Position sind die auf die Absatzleistung (Pos. 1 UKV) entfallenden Herstellungsaufwendungen auszuweisen, gleich, in welcher Periode (laufendes Geschäftsjahr bzw. Vorjahre) diese Aufwendungen angefallen sind. Somit erfassen die Umsatzkosten auch jene in Vorräten (an fertigen und unfertigen Erzeugnissen) aktivierten Aufwendungen, wenn diese Vorräte nunmehr in die Absatzleistung eingegangen sind.
Der Ausweis der Umsatzkosten kann auf Basis einer reinen Einzelkostenrechnung oder auf Basis einer Grenzkostenrechnung vorgenommen werden:1

Bei einer reinen Einzelkostenrechnung werden als Umsatzkosten nur die Einzelmaterialkosten, die absatzbezogenen Fertigungslöhne sowie ggf. Sondereinzelkosten der Fertigung erfasst.
Die Materialgemeinkosten und die Fertigungsgemeinkosten werden in die Position "Verwaltungskosten" (Pos. 5 UKV) übernommen.

Bei einer Ermittlung auf Grenzkostenbasis werden neben den Einzelkosten auch variable Material- und Fertigungsgemeinkosten mit in die Umsatzkosten einbezogen, soweit sie auf die Absatzleistungen entfallen.

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

In der Praxis ist es aber auch üblich, in die Umsatzkosten auch angemessene Teile der fixen Material- und Fertigungsgemeinkosten und z. T. auch der Verwaltungskosten einzubeziehen, wobei allerdings eine Aufspaltung dieser Kosten in absatzbezogene Kosten und in Kosten der zu aktivierenden Lagerproduktion vorzunehmen ist.

Somit gilt: Je mehr Kostenbestandteile in die Umsatzkosten (Pos. 2 UKV) einbezogen werden, desto geringer werden die Kostenbeträge in der Pos. 5 (Verwaltungskosten) bzw. Nr. 7 (sonstige betriebliche Aufwendungen) und umgekehrt.

Zu beachten ist, dass sich mit dem Inkrafttreten des BilMoG die Bestimmungen in § 255 Abs. 2 HGB zu den Herstellungskosten in einigen Aussagen ändern wird.

In der Fachliteratur wird die Auffassung vertreten, dass der Begriff der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB als unabhängig von der Abgrenzung der Umsatzkosten nach § 275 Abs. 3 HGB zu betrachten ist.
Nach dieser Auffassung sollen in die Umsatzkosten alle Einzel- und Gemeinkosten des Material- und des Fertigungsbereichs einbezogen werden, soweit entsprechende Kostenbestandteile nicht im Rahmen der bilanziellen Bestandsbewertung (nach Herstellungskosten) zu erfassen sind.

Anfallende außerplanmäßige Abschreibungen auf das Anlage- und Umlaufvermögen sind nach dem Verursachungsprinzip funktional dem Herstellungsbereich (Pos. 2 UKV), dem Vertriebsbereich (Pos. 4 UKV) bzw. dem Verwaltungsbereich (Pos. 5 UKV) zuzurechnen.

Diese Vorgehensweise entspricht dem vollkostenorientierten fertigungsbereichsbezogenen Ansatz der Ermittlung der Umsatzkosten.

Hinweis:
Steuerliche Sonderabschreibungen (früher § 254 HGB) sind nach Inkrafttreten des BilMoG nicht mehr in handelsrechtliche Bewertungen einzubeziehen.

■ **Bruttoergebnis vom Umsatz** (Pos. 3 UKV)

Aus den beiden Hauptgrößen "Umsatzerlöse" und "Umsatzkosten" ist das "Bruttoergebnis vom Umsatz" zu ermitteln und explizit auszuweisen:

Umsatzerlöse (zu Verkaufspreisen)
./. Umsatzkosten
= Bruttoergebnis vom Umsatz

Einfluss auf die Höhe des "Bruttoergebnisses vom Umsatz" hat die Vorgehensweise hinsichtlich der Ermittlung der Umsatzkosten.
Im Falle, dass die Umsatzkosten nach dem Grenzkostenansatz ermittelt werden, würde das Bruttoergebnis vom Umsatz dem umsatzbezogenen Deckungsbeitrag entsprechen.

Bei einer Bewertung nach dem Vollkostensatz trifft diese Aussage nicht zu. Hier entspricht das Bruttoergebnis vom Umsatz einem vollkostenorientierten fertigungsbereichsbezogenen Ergebnis.

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

■ Vertriebskosten (Pos. 4 UKV)

Die Gliederung der weiteren Aufwendungen erfolgt beim Umsatzkostenverfahren nicht nach Inputgrößen wie Materialeinsatz, Personaleinsatz u. a., sondern nach den betrieblichen Funktionsbereichen.

Zu diesen Bereichen gehören - außer dem Herstellungsbereich (siehe Herstellungskosten) - vor allem der Vertriebsbereich (mit Vertriebskosten) und der Verwaltungsbereich (mit Verwaltungskosten).

Als Vertriebskosten sind alle Material-, Personal- und Abschreibungsaufwendungen sowie sonstige Aufwendungen auszuweisen, die im Vertriebsbereich des Unternehmens anfallen bzw. diesem zuzurechnen sind.

Im Einzelnen betrifft dies vor allem

- Kosten der Läger für Fertigprodukte und Waren,
- Aufwendungen für die Vertriebsabteilung und Verkaufsbüros sowie
- Kosten für Werbung, Marktforschung und sonstige Marketingaktivitäten.

Vertriebskosten sind grundsätzlich nicht aktivierbar. Daher ist beim Ausweis dieser Kosten der Bezug zur Absatzleistung ohne Bedeutung.

■ Verwaltungskosten (Pos. 5 UKV)

Alle Verwaltungsaufwendungen, die nicht der Pos. 2 (Herstellungskosten der Umsatzleistung) zugerechnet werden können, sind unter der Pos. 5 "Allgemeine Verwaltungskosten" zu dokumentieren.

Dies betrifft im Einzelnen Material-, Personal- und Abschreibungsaufwendungen sowie sonstige Aufwendungen, die dem Verursachungsprinzip folgend dem Verwaltungsbereich zuzurechnen sind.

■ Sonstige betriebliche Erträge (Pos. 6 UKV)

Die Position "sonstige betriebliche Erträge" enthält alle Wertezuflüsse aus Anlageabgängen, aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen, der Auflösung von Rückstellungen sowie aus Zuschreibungen auf das Anlage- und Umlaufvermögen, außer auf das Vorratsvermögen.

Werden im Unternehmen Eigenleistungen im Anlagevermögen aktiviert, dann ist es üblich, für die diesbezüglich entstandenen Aufwendungen einen betragsgleichen Ausgleichsposten unter den "sonstigen betrieblichen Erträgen" aufzunehmen.

■ Sonstige betriebliche Aufwendungen (Pos. 7 UKV)

Da beim Umsatzkostenverfahren versucht wird, alle Aufwendungen verursachungsgerecht den Funktionsbereichen zuzurechnen, ist die Frage zu beantworten, was beim UKV nach als "sonstige betriebliche Aufwendungen" verbleibt.

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

In der Praxis werden unter dieser Position solche Aufwendungen erfasst wie

- Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlage- bzw. des Umlaufvermögens (außer Vorräte),
- Zuführungen zu Aufwandsrückstellungen (Instandhaltungsrückstellung unter Beachtung der Neuregelungen im § 249 HGB nach dem BilMoG),
- Einstellungen in Sonderposten mit Rücklagenanteil (unter Beachtung, dass die §§ 254 und 273 HGB mit Inkrafttreten des BilMoG gestrichen sind).

Zur Beachtung:
Der Posten "sonstige betriebliche Aufwendungen" nach dem UKV ist mit dem gleichnamigen Posten nach dem GKV nicht vergleichbar, da beim UKV große Teile der "sonstigen betrieblichen Aufwendungen" der Pos. 5 (Allgemeine Verwaltungskosten) zugeordnet werden!

■ Betriebsergebnis

Auch nach dem Umsatzkostenverfahren lässt sich als Zwischenergebnis ein Betriebsergebnis ermitteln. Obwohl sich das Umsatzkostenverfahren vom Gesamtkostenverfahren in der Gliederung der Zurechnungen von Erträgen und Aufwendungen unterscheidet, muss der Rechenweg bei beiden Verfahren in der Position "Betriebsergebnis" zum gleichen Resultat führen.

1	Umsatzerlöse **(zu Verkaufspreisen)**
2	./. Umsatzkosten **(zu Herstellungskosten)**
3	= Bruttoergebnis vom Umsatz
4	./. Vertriebskosten
5	./. allgemeine Verwaltungskosten
6	+ sonstige betriebliche Erträge
7	./. sonstige betriebliche Aufwendungen
8	= Betriebsergebnis

■ Weitere Positionen (Pos. 8 bis 19 UKV)

Die Vorgaben in § 275 Abs. 3 HGB für die Gliederung der GuV nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) entsprechen im Finanzbereich, im außerordentlichen Bereich sowie im Bereich Steuern inhaltlich den Vorgaben nach § 275 Abs. 2 HGB für das Gesamtkostenverfahren (GKV).
Dies gilt somit auch für die Ermittlung des Jahresergebnisses (Jahresüberschuss, Jahresfehlbetrag).

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel