

Warenkonten, Bestandeskorrektur, Bruttogewinn

Zweck Verbuchung von Wareneinkauf, Warenverkauf und Warenbestand

Hinweis bisherige Version Die bisherige Version dieses Kapitels steht im Anhang zu diesem Band weiterhin zur Verfügung.

Methodische Hinweise

- Die Buchhaltung wird in der Schule meistens anhand des Beispiels eines Unternehmens vermittelt, dessen Geschäftszweck der Handel mit fertig produzierter Ware ist. Es kommen also nur Einkauf, Lagerung und Verkauf von Handelsware vor. Produktionsvorgänge werden hier ausser Acht gelassen (diese werden im Kapitel "Konten in Produktionsunternehmen" behandelt).
- Der aktuelle Kontenrahmen sieht viele neue Kontenbezeichnungen vor. Bezüglich Warenkonten werden diese am Ende dieses Kapitels vorgestellt. Es ist sehr sinnvoll, im frühen Buchhaltungsunterricht die Materie dieses Kapitels mit den alten - und übrigens gar nicht etwa "verbotenen" - Kontennamen zu behandeln.

Kurzübersicht, Schema Es werden die Konten **Warenaufwand** (Aufwandkonto), **Bestandesänderungen Handelswaren** (Aufwandkonto) und **Warenenertrag** (Ertragkonto) sowie das Konto **Warenvorrat** (Aktivkonto!) verwendet.

Je nach geografischer Region wird das Konto Warenvorrat auch "Warenbestand" genannt. Dies ist einfach ein austauschbarer Name, was keine buchhalterischen Änderungen zur Folge hat.

	+Warenaufwand-	- Warenenertrag +	+ Warenvorrat -	+ Kasse -
Wareneinkauf	xxx			xxx
Warenverkauf		xxx		xxx
	+Best.-Änd.HW-			
Bestandeszunahme oder Bestandesabnahme	xxx		xxx	xxx

Warenaufwand und **Warenenertrag** ergibt sich aufgrund der entsprechenden Einkäufe und Verkäufe, was hier nicht mehr weiter erklärt werden muss.

Die **Bestandesänderungen Handelswaren** ergeben sich aufgrund des Inventars. Die Vorzeichen in diesem Konto sind die selben wie im Konto "Warenaufwand". Den Anfängern in Buchhaltung mag es befremdlich vorkommen, dass eine Bestandeszunahme in diesem Konto auf die Minussseite zu stehen kommt. Die Erklärung dazu ist jedoch recht einfach: Es geht hier immer noch um den Aufwand, der in diesem Konto aufgezeichnet wird, und nicht um den Bestand, der so herausragend in seinem Namen steht. Dies wird gleich erläutert werden.

Das Konto **Warenvorrat** ist hier ein sogenanntes "ruhendes Konto", das heisst, die Bestandesänderung (entweder Bestandeszunahme seit der letzten Buchung oder Bestandesabnahme seit der letzten Buchung), also die Bestandeskorrektur, wird erst am Ende des Jahres gebucht. Ausnahme: Bei einem Zwischenabschluss, also während eines laufenden Jahres.

Die Bestandeszunahme oder die Bestandesabnahme wird im Inventar festgestellt.

Das **Inventar** ist das detaillierte Bestandesverzeichnis *aller* Vermögensteile und *aller* Schuldenteile, also *aller* Aktiven und *aller* Passiven. Es wird mit der Bestandesaufnahme erstellt, einer Tätigkeit, die "Inventur" genannt wird.

Im Zusammenhang mit dem Warenvorrat wird unter dem Begriff "Inventar" umgangssprachlich einfach nur dasjenige Ergebnis aus dem ganzen Inventar verstanden, das sich bezüglich des Warenvorrates ergeben hat.

In der Buchhaltung wird nur der *Wert* einer Ware eingesetzt, nicht etwa ihre Menge (Stückzahl). Deshalb wird im Inventar nebst der Stückzahl auch der Wert der Ware angegeben. Im Fall des Warenvorrates ist dies der Wert, der beim Einkauf der Ware bezahlt worden ist, nicht etwa der Verkaufswert, denn der Verkauf ist noch nicht verwirklicht worden (und könnte schlimmstenfalls sogar ganz ausfallen), was eine falsche Bewertung bedeuten würde.

*Vorgehen
im Detail*

Beispiel 1, Bestandeszunahme:

- Aus dem Vorjahr besteht ein Anfangsbestand von 5 Stück zu CHF 2 = CHF 10
- Es werden 10 Stück Ware eingekauft, die im Einkauf CHF 2 pro Stück kosten. Das ergibt total CHF 20.
- Bis zum Jahresende werden davon 7 Stück verkauft, zum Verkaufspreis von CHF 5 pro Stück, was im Warenertrag total CHF 35 ergibt.
- Weil 3 Stück der eingekauften 10 Stück nicht verkauft worden sind, ergibt das Inventar am Jahresende zusammen mit dem Anfangsbestand von 10 Stück neu 8 Stück zu CHF 2 = CHF 16, also eine **Bestandeszunahme**.

	+Warenaufwand-	- Warenertrag +	+ Warenvorrat -	+ Kasse -
Anfangsbestand			10	
dann Wareneinkauf	20			20
dann Warenverkauf		35		35
und am Jahresende Bestandeszunahme	+Best.-Änd.HW- 6		6	

Der Wareneinkauf wird im Konto Warenaufwand gebucht, nicht im Warenvorrat

Der Warenverkauf wird im Konto Warenertrag gebucht, nicht im Warenvorrat

Die Bestandeskorrekturbuchung für die nicht verkauften 3 Stück zu je CHF 2 = CHF 6 (Bestandeskorrektur immer zum Einstandspreis) werden hier aus dem Aufwand "weggebucht", also auf der Minusseite des Aufwandskontos, und neu wieder in das Vermögen "zurückgebucht", also auf der Plusseite des Aktivkontos, denn dieser Vermögensteil ist ja nun wegen Nichtverkaufs immer noch vorhanden (wenn auch nicht mehr in der Kasse, sondern im Warenvorrat, der aber auch ein Aktivkonto ist).

Das Inventar hat hier 8 Stück (zu CHF 2) ergeben (5 + 10 - 7), was den Wert von CHF 16 bedeutet. Das Konto Warenvorrat zeigt vor der Bestandeskorrektur noch den Anfangsbestand von CHF 10. Wichtig ist in diesem Zusammenhang also, dass jeweils lediglich der Betrag der Zunahme oder der Abnahme gebucht wird, also die Differenz zwischen dem Inventar und den Anfangsbestand im Warenvorrat, nicht der Betrag des Inventars selbst (Ausnahme: Eine andere Methode, die am Schluss dieses Kapitels vorgestellt wird).

Bei Bestandeszunahme wird deshalb die Differenz von Inventarwert minus Anfangsbestand gebucht.

Der Einstandspreis wird in der folgenden Detailbetrachtung erläutert.

Beispiel 2, Bestandesabnahme

(dieses Beispiel baut nicht auf dem Beispiel 1 auf, es beginnt nochmals "von vorne")

- Aus dem Vorjahr besteht ein Anfangsbestand von 5 Stück zu CHF 2 = CHF 10
- Es werden 10 Stück Ware eingekauft, die im Einkauf CHF 2 pro Stück kosten. Das ergibt total CHF 20.
- Bis zum Jahresende werden alle 10 eingekauften Stück und zusätzlich noch 4 Stück aus dem alten Warenvorrat verkauft (aus früheren Geschäftsjahren), also 14 Stück zum Verkaufspreis von CHF 5 pro Stück, was im Warenertrag total CHF 70 ergibt.
- Weil alle 10 Stück der eingekauften 10 Stück und zusätzlich noch 4 Stück aus dem alten Warenvorrat von 5 verkauft worden sind, ergibt das Inventar am Jahresende noch den Bestand von neu 1 Stück zu CHF 2 = CHF 2, also eine **Bestandesabnahme**.

	+Warenaufwand-	- Warenertrag +	+ Warenvorrat -	+ Kasse -
Anfangsbestand			10	
dann Wareneinkauf	20			20
dann Warenverkauf		70		70
und am Jahresende				
Bestandesabnahme	8		8	

Die Bestandeskorrekturbuchung für die zusätzlich aus dem Vorrat des Vorjahres verkauften 4 Stück zu je CHF 2 = CHF 8 (Bestandeskorrektur immer zum Einstandspreis) werden nun sozusagen aus dem Warenvorrat "weggebucht", also auf der Minusseite des Aktivkontos, und neu wieder in den Aufwand "zurückgebucht", also auf die Plusseite des Aufwandkontos, denn dieser Vermögensteil ist jetzt nicht mehr vorhanden.

Das Inventar hat hier 1 Stück (zu CHF 2) ergeben (5 + 10 - 14), was den Wert von CHF 2 bedeutet. Das Konto Warenvorrat zeigt vor der Bestandeskorrektur noch den Anfangsbestand von CHF 10. Wichtig ist in diesem Zusammenhang also, dass jeweils lediglich der Betrag der Zunahme oder der Abnahme gebucht wird, also die Differenz zwischen dem Anfangsbestand im Warenvorrat und dem Inventar, nicht der Betrag des Inventars selbst (Ausnahme: Eine andere Methode, die am Schluss dieses Kapitels vorgestellt wird).

Bei Bestandesabnahme wird die Differenz von Anfangsbestand minus Inventarwert gebucht

schematische Betrachtung

Wer es nicht buchhalterisch wagt, kann die Bestandeskorrekturbuchung auch schematisch ermitteln. Dieses Vorgehen führt auch in jedem Fall zum Ziel:

Eine Bestandeszunahme wird im Konto Warenvorrat auf der zunehmenden Seite gebucht (dort also links). Damit wird erst einmal das Konto Warenvorrat richtiggestellt. Die Gegenbuchung erfolgt immer im Konto Bestandesänderungen Handelswaren (in diesem Fall dann eben rechts).

Eine Bestandesabnahme wird dann umgekehrt gebucht: Im Konto Warenvorrat auf der abnehmenden Seite (dort also rechts), die Gegenbuchung erfolgt immer im Konto Bestandesänderungen Handelswaren (in diesem Fall dann eben links).

Es gilt der Grundsatz: "Warenvorrat richtigstellen; Gegenbuchung in Bestandesänderungen Handelswaren (bisher Warenaufwand)".

Detail-
betrachtung

Das Konto **Warenaufwand**

Wie sein Name bereits verrät, ist dies ein Aufwandkonto

		+Warenaufwand-	
(kein Anfangsbestand)			
Einkäufe	xxx		Rechnungsbeträge von Lieferanten
Bezugskosten	xxx		Transportkosten, Fracht, Porto, Zoll, Versicherung
Rabatt		xxx	nachträglicher Rabatt des Lieferanten
Rücksendung		xxx	Handelsware, die an den Lieferanten zurückges. wird
Skonto		xxx	Skontoabzug bei der Zahlung an den Lieferanten
Saldo			Einstandspreis der <i>eingekauften</i> Handelsware

Das Konto **Bestandesänderungen Handelswaren**

Dies ist auch ein Aufwandkonto

		+ Best.-Änd.HW -	
(kein Anfangsbestand)			
Bestandesabnahme	xxx		(Differenz zwischen dem Anfangsbestand des Kontos Warenvorrat und dem Ergebnis des Inventars)
Bestandeszunahme		xxx	(Gegenbuchung im Konto Warenvorrat im Haben)
			(Gegenbuchung im Konto Warenvorrat im Soll)

Das Konto **Warenauftrag**

Wie sein Name bereits verrät, ist dies ein Ertragskonto

		- Warenauftrag +	
(kein Anfangsbestand)			
Verkäufe		xxx	Rechnungsbeträge an Kunden ("Bruttoerlös")
Rabatt	xxx		nachträglicher Rabatt für den Kunden
Rücksendung	xxx		Handelsware, die vom Kunden zurückgesandt wird
Skonto	xxx		Skontoabzug bei der Zahlung des Kunden
Saldo			Nettoerlös

Das Konto **Warenvorrat**

Dies ist ein Aktivkonto

		+ Warenvorrat -	
("Ruhendes" Konto, wird erst anlässlich des Inventars bebucht)			
Anfangsbestand	xxx		
Bestandesabnahme		xxx	(Gegenbuchung im Konto Best.-Änd.HW im Soll)
Bestandeszunahme	xxx		(Gegenbuchung im Konto Best.-Änd.HW im Haben)
Saldo			Inventar

Das Konto Warenvorrat wird in der Bilanz gemäss Kontenrahmen aufgeführt, was keiner weiteren Erklärung bedarf.

Die anderen drei Warenkonten gehören alle in die Erfolgsrechnung, wo sie wie folgt aufgeführt werden und wo nicht nur der Erfolg, sondern auch der **Einstandspreis der verkauften Ware** sowie der **Bruttogewinn** ermittelt werden können:

Im Fall der Bestandeszunahme:

Erfolgsrechnung				
Warenaufwand	100		Waren'ertrag	500
- Best.-Änd.HW	<u>20</u>	80		
Bruttogewinn		420		

- Der Saldo des Kontos **Warenaufwand** wird in einer Vorkolonne eingetragen.
- Der Saldo des Kontos **Bestandesänderungen Handelswaren** wird ebenfalls in der Vorkolonne eingetragen und im Fall der Bestandeszunahme vom Saldo des Kontos Warenaufwand abgezogen.
Die Erklärung dazu:
Das Konto Warenaufwand hat einen Sollüberschuss, deshalb steht sein Saldo im Haben, und deshalb erscheint dieser in der Erfolgsrechnung links, im Aufwand.
Das Konto Bestandesänderungen Handelswaren hat im Fall der Bestandeszunahme einen Habenüberschuss, deshalb steht sein Saldo im Soll, und deshalb müsste dieser in der Erfolgsrechnung rechts, im Ertrag zu stehen kommen. Buchhalterisch muss dieser Saldo jedoch im Aufwand korrigierend mit dem Warenaufwand verrechnet werden, und rechnerisch wird die korrekte Wirkung hergestellt, wenn dieser Saldo wegen des Seitenwechsels nach links, also zum Aufwand, als Minusposten eingetragen wird.
- Wenn der Warenaufwand, der den Einstandspreis der eingekauften Ware zeigt, mit der Bestandeskorrektur um die nicht verkaufte Ware korrigiert wird, die von der eingekauften Ware übrig geblieben ist, ergibt sich als Resultat der **Einstandspreis der verkauften Ware**, in diesem Beispiel die 80.
- Wenn vom Waren'ertrag dieser Einstandspreis der verkauften Ware abgezogen wird, ergibt sich der **Bruttogewinn**, in diesem Beispiel die 420.
Ausgehend von diesem Bruttogewinn werden dann noch alle anderen Erträge addiert und alle anderen Aufwände abgezogen, wodurch sich dann der "Nettogewinn", also der Reingewinn oder Reinverlust ergibt.

Im Fall der Bestandesabnahme:

Erfolgsrechnung				
Warenaufwand	100		Waren'ertrag	500
+ Best.-Änd.HW	<u>20</u>	120		
Bruttogewinn		380		

- Der Saldo des Kontos **Warenaufwand** wird in einer Vorkolonne eingetragen.
- Der Saldo des Kontos **Bestandesänderungen Handelswaren** wird ebenfalls in der Vorkolonne eingetragen und im Fall der Bestandesabnahme zum Saldo des Kontos Warenaufwand hinzugezählt.
Die Erklärung dazu:
Das Konto Warenaufwand hat einen Sollüberschuss, deshalb steht sein Saldo im Haben, und deshalb erscheint dieser in der Erfolgsrechnung links, im Aufwand.
Das Konto Bestandesänderungen Handelswaren hat im Fall der Bestandesabnahme einen Sollüberschuss, deshalb steht sein Saldo im Haben, und deshalb kommt er in der Erfolgsrechnung ebenfalls links, in den Aufwand zu stehen. Rechnerisch heisst dies einfach, dass diese beiden Saldi zusammen addiert werden.
- Wenn der Warenaufwand, der den Einstandspreis der eingekauften Ware zeigt, mit der Bestandeskorrektur um die die vom Warenvorrat her stammenden Ware korrigiert wird, die zusätzlich zur eingekauften Ware auch noch verkauft worden ist, ergibt sich als Resultat der **Einstandspreis der verkauften Ware**, in diesem Beispiel die 120.
- Wenn vom Waren'ertrag dieser Einstandspreis der verkauften Ware abgezogen wird, ergibt sich der **Bruttogewinn**, in diesem Beispiel die 380.
Ausgehend von diesem Bruttogewinn werden dann noch alle anderen Erträge addiert und alle anderen Aufwände abgezogen, wodurch sich dann der "Nettogewinn", also der Reingewinn oder Reinverlust ergibt.

*Vorgehen
in weiteren
Variationen*

In den gezeigten Beispielen ist die Bestandeskorrektur jeweils direkt im Bestandeskonto "Warenvorrat" gebucht worden. Der Kontenrahmen KMU sieht jedoch auch in den Aktiven jeweils ein eigenes Konto für die Bestandesänderungen vor (mit der Endzahl 7), dessen Verwendung im Fall des obigen Beispiels 1 dann so aussehen würde:

	+Warenaufwand-	- Warenertrag +	+ Warenvorrat -	+ Kasse -
Anfangsbestand			10	
dann				
Wareneinkauf	20			20
dann				
Warenverkauf		35		35
	<u>+Best.-Änd.HW-</u>		<u>+Best.-Änd.HW-</u>	
und am Jahresende				
Bestandeszunahme	6		6	

Leider tragen hier aber zwei unterschiedliche Konten die gleiche Bezeichnung: Das Erfolgskonto "Bestandesänderungen Handelsware" und das Aktivkonto "Bestandesänderungen Handelsware" (siehe weiter unten).

Bisher ist die Bestandeskorrektur noch direkter im Erfolgskonto „Warenaufwand“ und "Warenvorrat" gebucht worden:

	+Warenaufwand-	- Warenertrag +	+ Warenvorrat -	+ Kasse -
Anfangsbestand			10	
dann				
Wareneinkauf	20			20
dann				
Warenverkauf		35		35
und am Jahresende				
Bestandeszunahme	6		6	

Die letzte der möglichen Variationen präsentiert sich wie folgt:

	+Warenaufwand-	- Warenertrag +	+ Warenvorrat -	+ Kasse -
Anfangsbestand			10	
dann				
Wareneinkauf	20			20
dann				
Warenverkauf		35		35
			<u>+Best.-Änd.HW-</u>	
und am Jahresende				
Bestandeszunahme	6		6	

Alle diese Variationen sind buchhalterisch in Ordnung. Auf welche die Wahl nun trifft, hängt von der Sichtweise und von den Vorlieben des jeweiligen Unternehmens ab.

Im Unterricht ist es Sache von Fairness, den Studierenden verbindlich bekanntzugeben, welche Variation angewendet werden soll.

Wie weiter unten nochmals erwähnt werden wird, dürfte die Buchung der Bestandeskorrektur wohl vorzugsweise im effektiven Bestandeskonto "Warenvorrat" beziehungsweise "Handelswaren" vorgenommen werden, wie es in den obigen Beispielen 1 und 2 gezeigt worden ist, denn es handelt sich dabei um definitive, reelle Werte, und nicht um eine willkürliche Wertberichtigung.

- Hinweise**
- Die Buchung der Bestandeskorrektur muss für einen Abschluss immer vorgenommen werden, sei dies am Geschäftsjahresende oder sei dies anlässlich eines Zwischenabschlusses. Ohne diese Buchung ergäbe sich unter Umständen ein von den Tatsachen "im Lager draussen" gegenüber der Buchhaltung erheblich abweichendes Resultat.
 - Lange Zeit war es üblich, den Einstandspreis der verkauften Ware kurz "Warenaufwand" zu nennen (also nur diesen *Einstandspreis der verkauften Ware*). Dies stammt noch aus der Zeit, als die Bestandeskorrektur immer mit dem Konto Warenaufwand verbucht worden ist (nicht mit dem neuen Konto Bestandesänderungen Handelswaren). Dann hiess der Saldo des Kontos Warenaufwand vor der Bestandeskorrektur "Wareneinkauf", nach der Bestandeskorrektur "Warenaufwand".
- Sprachliche Unzulänglichkeit**
- Mit dem Begriff "Ware" wird die Handelsware gemeint. Ein Unternehmen kann aber zum Beispiel auch ein Auto verkaufen, das bisher im Konto Fahrzeuge verbucht war (oder einen Computer, der im Konto Informatik geführt wurde, usw.). Dabei handelt es sich rein sprachlich schon auch um eine Ware, aber es betrifft nicht die im buchhalterischen Sinn gemeinte Handelsware, sondern etwas aus dem Anlagevermögen, das nicht mehr benötigt wird. Ein solcher Autoverkauf wird folglich nur innerhalb der Aktivkonten gebucht, hier zum Beispiel Kasse / Fahrzeuge.
- Häufige Fehler**
- Falsche Zuordnung des Kontos Warenvorrat: Das Konto Warenvorrat darf nicht als Erfolgskonto betrachtet werden. Es gehört zu den Bestandeskonten, dort zu den Aktiven, und dort zum Umlaufvermögen.
 - Buchung des Wareneinkaufs über das Konto Warenvorrat: Dies ist nur bei klar bestimmter Buchungstechnik zulässig (siehe weiter unten, "andere Methoden"), die jedoch von der hier vorgestellten Methode abweicht. Hier gilt erst einmal die Verbuchung des Wareneinkaufs über das Konto Warenaufwand.
 - Sinngemäss gilt dies auch für den Warenverkauf: Nicht über den Warenvorrat, sondern über den Warenertrag buchen.
 - Verwendung einer falschen Einheit bei allen möglichen Warenbuchungen: Es darf nicht die Stückzahl verbucht werden, sondern deren Wert, bezogen auf den Geschäftsfall (im Fall des Einkaufes also zum Einstandspreis, im Fall des Verkaufes zum Verkaufspreis).
 - Verwendung eines falschen Wertes bei der Bestandeskorrektur. Die Bestandeskorrektur darf nur zum Einstandspreis verbucht werden, nicht zum Verkaufspreis (Ausnahme: wenn der Verkaufspreis tiefer liegt als der Einstandspreis).
 - Verwendung des Inventarwertes bei der Bestandeskorrektur: Es darf nicht gleich der ganze Inventarwert eingesetzt werden, richtig ist in der hier vorgestellten Methode nur die Differenz zwischen dem Inventarwert und dem bereits im Konto Warenvorrat bestehenden Wert.
 - Falsche Herkunft des Einstandspreises der verkauften Ware: Oft wird dafür der Saldo des Kontos Warenertrag angegeben. Der Einstandspreis kommt jedoch nur im Konto Warenaufwand vor. Der Einstandspreis der verkauften Ware ergibt sich entweder (und immer) aus dem Saldo des Kontos Warenaufwand, korrigiert mit der Bestandesänderung, wie es sich in der Erfolgsrechnung zeigt, oder aus dem Saldo des Kontos Warenaufwand, wenn die Bestandeskorrektur auch im Konto Warenaufwand gebucht worden ist. In beiden Fällen ist dann die "zuviel" eingekaufte Ware "abgezogen" oder die "zuwenig" eingekaufte Ware "hinzugezählt" worden, was dann eben den Einstandspreis für die verkaufte Ware ergibt.
 - Aufwandsminderungen im Ertrag buchen und Ertragsminderungen im Aufwand buchen: Wenn eine Aufwandsminderung wie zum Beispiel ein nachträglich erhaltener Rabatt eintritt, muss dies, der Zugehörigkeit dieses Geschäftsfalles zur Einkaufseite entsprechend, im Konto Warenaufwand auf der abnehmenden Seite gebucht werden. Umgekehrt muss zum Beispiel ein Skontoabzug eines Kunden der Zugehörigkeit dieses Geschäftsfalles zur Verkaufseite entsprechend im Konto Warenertrag auf der abnehmenden Seite gebucht werden.

*Hinweis
bezüglich
Kontenrahmen*

Der "KMU"-Kontenrahmen (KMU = Kleine und mittlere Unternehmen) ist aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechtes gemäss Obligationenrecht OR neu aufgelegt worden.

Dies führt für die in diesem Kapitel behandelten Konten zu folgenden Änderungen:

- alt "**Warenaufwand**" heisst nun neu "**Handelswarenaufwand**"
- alt "**Warenertag**" heisst nun neu "**Handelserlös**"
- alt "**Warenvorrat**" heisst nun neu „**Handelswaren**“

- das neue Aufwandkonto "**Bestandesänderungen Handelswaren**" hat keinen alten Vorgänger, die dieses Konto betreffenden Buchungen sind bisher im Konto "Warenaufwand" gebucht worden.

Mit diesen Namensänderungen lässt sich ja noch leben, obwohl der Autor es nicht als falsch erachtet, wenn immer noch die alten Kontenbezeichnungen verwendet werden. Die neuen Namen sind schliesslich nicht gesetzlich vorgeschrieben. Wichtig ist die richtige Buchung an der richtigen Stelle, wie sie sich dann in der Bilanz und in der Erfolgsrechnung auswirken wird, also im richtigen Konto, egal welchen Namen dieses dann auch tragen mag.

Sehr kontrovers wird es nun aber mit dem Kontonamen "Bestandesänderungen Handelswaren" zugehen, denn es ist tatsächlich fertiggebracht worden, diesen Namen einmal für das oben besprochene Aufwandkonto zu vergeben (Kontonummer 4800), aber gleichzeitig auch für ein Wertberichtigungskonto für die Handelswaren zu bestimmen (Kontonummer 1207). Wer weiss, wieviel Zeit noch für sinnvollen Unterricht und effektives Arbeiten übrig bleibt, wenn nun doch so viel Zeit für Hinweise wie "...ich meine jetzt das *Aktivkonto* Bestandesänderungen Handelswaren..." und "...aber jetzt meine ich das *Aufwandkonto* Bestandesänderungen Handelswaren" drauf geht...

Die Buchung der Bestandeskorrektur dürfte wohl oft vorzugsweise im effektiven Bestandeskonto "Warenvorrat" beziehungsweise "Handelswaren" vorgenommen werden, wie es in den obigen Beispielen 1 und 2 gezeigt worden ist, denn es handelt sich dabei um definitive, reelle Werte, und nicht um eine willkürliche Wertberichtigung.

Das neue Aktivkonto "Bestandesänderungen Handelswaren" eignet sich dann eher für Stille Reserven ("Warendrittel"), was jedoch ein Thema für das Kapitel Stille Reserven wäre.

*Hinweis
bezüglich
OR*

Wenn oben erwähnt worden ist, dass die Bestandeskorrektur "immer zum Einstandspreis" vorgenommen werden soll, ist damit gemeint gewesen, dass die Bestandeskorrektur nicht etwa zum Verkaufspreis vorgenommen werden soll. Eine weitere Vorschrift zum Preis, der bei der Bestandeskorrektur eingesetzt werden soll, steht in

OR Art. 960c

3. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

¹ Liegt in der Folgebewertung von Vorräten und nicht fakturierten Dienstleistungen der Veräusserungswert unter Berücksichtigung noch anfallender Kosten am Bilanzstichtag unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, so muss dieser Wert eingesetzt werden.

² Als Vorräte gelten Rohmaterial, Erzeugnisse in Arbeit, fertige Erzeugnisse und Handelswaren.

Das heisst, wenn der mittlerweile gültige Verkaufspreis unter dem ehemaligen Einstandspreis liegt (pro Stück, dann ist es egal ob der *eingekauften* oder der *verkauften* Ware), soll dieser neue, tiefere Verkaufspreis eingesetzt werden. Dies wird hier nur der Vollständigkeit halber erwähnt und soll noch nicht leistungsrelevant abgefragt werden, denn es ist eigentlich ein Thema im Kapitel "Bewertung".

*Kurz-
zusammen-
fassung*

- Der Einkauf von Ware wird im Konto Warenaufwand gebucht, nicht im Konto Warenvorrat
- Der Verkauf von Ware wird im Konto Warenertrag gebucht, nicht im Konto Warenvorrat
- Das Konto Warenvorrat stellt nur den Inventarwert der Ware am Abschlusstag dar (um diesen dann in der Bilanz erscheinen zu lassen). Es wird darum auch als ruhendes Konto bezeichnet.
- Das Konto "Warenvorrat" wird je nach Region auch "Warenbestand" genannt.
- Die Bestandeskorrekturbuchung muss für einen Abschluss immer vorgenommen werden, sei dies am Geschäftsjahresende oder sei dies anlässlich eines Zwischenabschlusses.
- Der Buchungssatz für die Verbuchung einer Bestandeszunahme lautet
Warenvorrat / Bestandesänderungen Handelswaren (bisher Warenaufwand)
- Der Buchungssatz für die Verbuchung einer Bestandesabnahme lautet
Bestandesänderungen Handelswaren (bisher Warenaufwand) / Warenvorrat
- Der "Einstandspreis der eingekauften Ware" besteht im Saldo des Kontos Warenaufwand ohne Bestandeskorrektur.
- Der "Einstandspreis der verkauften Ware" ergibt sich zusammen aus dem Warenaufwand und der Bestandeskorrektur. Er ist bisher auch kurz "Warenaufwand" genannt worden.
- Der Saldo des Kontos Warenertrag stellt den Nettoerlös dar.
- Der Saldo des Kontos Warenertrag abzüglich dem Ergebnis des Saldos des Kontos Warenaufwand, korrigiert mit dem Saldo des Kontos Bestandesänderungen Handelswaren ergibt den Bruttogewinn.
- Warenaufwandsminderungen gehören im Konto Warenaufwand auf die abnehmende Seite, nicht in das Konto Warenertrag.
- Warenertragsminderungen gehören im Konto Warenertrag auf die abnehmende Seite, nicht in das Konto Warenaufwand.

*Hinweis
auf die Frage
der Bewertung
des Inventars*

Die in der Praxis natürlich vorkommenden Schwankungen der Einkaufspreise werden im Kapitel "Bewertung" behandelt (zum Beispiel unter dem Stichwort "fifo"). Der Autor kommt in jenem Kapitel jedoch zum Schluss, dass selbst die genauesten Berücksichtigungen von Preisschwankungen eigentlich nutzlos sind, da ein Unternehmen seine Vorräte wegen dem Verbot der Überbewertung ohnehin nur zum niedrigst möglichen Wert bewerten darf - was jedoch ein Thema ist, mit dem die Studierenden im Umfang dieses Kapitels hier noch nicht belangt werden dürfen.

Es ist Anfängern in Buchhaltung deshalb zu wünschen, dass sie den Inventarwert mit stets gleichbleibenden Einkaufspreisen berechnen dürfen, damit sie erst einmal Sicherheit in den rein buchungstechnischen Anforderungen erlangen. Der Autor dieses Lehrmittels erachtet es deshalb weder originell noch sinnvoll, wenn ihnen trotzdem noch solche komplizierten Berechnungen aufgehalst würden, die bloss einen unergiebigem Rechenaufwand und damit auch einen ebensolchen Zeitaufwand benötigen.

**Hinweis auf
auf andere
Methoden**

Seit Beginn der 2000er-Jahre ist dieses Kapitel in anderen Lehrmitteln gerne auch aus der Sicht der Anwendung am Computer präsentiert worden. Diese vermeintliche Aktualität konnte jedoch den Studierenden das Verständnis für einige wichtige Buchungen und Resultate dieses Kapitels erschweren (zum Beispiel "Einstandspreis der verkauften Ware", usw.). Deshalb ist in diesem Lehrmittel hier von Anfang an überzeugt an der bisherigen, deutlicheren und immer noch gültigen Methode festgehalten worden, wie sie oben vorgestellt worden ist.

www.buechhaltig.ch hat damit etwas bewirkt: Es freut den Autor, dass es ihm andere Autoren nun gleichgetan haben, indem sie sich erst einmal wieder auf die Vorteile der ursprünglichen Methode zurückbesonnen haben und die neuere Methode erst als zweite Möglichkeit aufführen, so wie es in diesem Lehrmittel hier seit jeher gemacht wird:

**Andere
Methoden,
Variante I**

Eine Variante ist die Buchung des Wareneinkaufes über das Konto Warenvorrat. Der Warenaufwand wird jeweils erst nach dem Warenverkauf nachgebucht (zum Einstandspreis); die Buchung im Warenertrag weicht von der anfangs dieses Kapitels vorgestellten Methode jedoch nicht ab:

Beispiel mit den selben Daten wie im ersten Beispiel:

	+Warenaufwand-		- Warenertrag +		+ Warenvorrat -		+ Kasse -	
Anfangsbestand					10			
dann Wareneinkauf					20			20
dann Warenverkauf			35				35	
dann Bestandesabnahme (wegen Verkauf)	14				14			
Saldo	14	14	35	35	30	14	35	20
	14	14	35	35	30	30	35	35

Der Warenaufwand wird erst in dem Moment gebucht, in dem die Ware verkauft wird: 7 Stück zu CHF 2 = 14

Der Wareneinkauf wird hier im Konto Warenvorrat gebucht, nicht im Konto Warenaufwand

Eine Buchung für Bestandeskorrektur erübrigt sich, weil der Warenvorrat nach jedem Verkauf durch die Verbuchung der entsprechenden Bestandesabnahme mit dem Konto Warenaufwand gleich nachgeführt wird.

Mit der hier gezeigten Methode wird die buchhalterische Arbeit mehr oder weniger von einem Bereich in den anderen verschoben: Anstatt die Warenbewegungen im Konto Warenaufwand zu verbuchen, werden sie im Konto Warenvorrat abgewickelt. Trotzdem muss die Bestandeskorrektur erledigt werden: Anstatt bloss ein Mal am Jahresende wird sie hier sogar anlässlich eines jeden Verkaufes in den Konten Warenaufwand und Warenvorrat nachgeführt.

Weil hier das Konto Warenvorrat bei jedem Verkauf laufend nachgeführt wird, wird diese Variante hier auch "die Methode mit der laufenden Lagerführung" genannt.

Gemäss der Erkenntnis, dass In der Buchhaltung verschiedene Wege zum gleichen Resultat führen können, ergibt die hier vorgestellte Variante am Ende das genau gleiche Ergebnis wie die am Anfang des Kapitels vorgestellte, herkömmliche Methode.

Bemerkung

Ob jetzt diese Methode nun mehr für Analysen auswertbares Zahlenmaterial liefert oder nicht - im Obligationenrecht wird im Artikel 958 ein Inventar verlangt. Es liegt doch auf der Hand, dass dabei immer ein Unterschied zum "nachgeführten Lager" dieser "wunderbaren" Methode hier herauskommen wird, sei dies wegen Diebstahl, Schwund, Alterung, Beschädigung, Irrtum, usw. Und dies wird aller "Raffinesse" zum Trotz auch bei dieser Methode hier wieder eine Bestandeskorrekturbuchung notwendig machen, wie sie am Anfang dieses Kapitels vorgestellt worden ist.

Andere
Methoden,
Variante II

Die folgende Methode mag da und dort angewandt werden, sie findet jedoch zumindest in den Lehrmitteln immer weniger Verbreitung, weshalb sie hier nur noch der Vollständigkeit halber aufgeführt wird:

In dieser Methode wird der Wareneinkauf zwar wieder "konventionell" behandelt, am Jahresbeginn jedoch wird jeweils der gesamte Warenvorrat in den Warenaufwand übernommen. Am Jahresende wird der gesamte Inventarwert wieder in das Konto Warenvorrat aufgenommen:

	+Warenaufwand-		- Warenertrag +		+ Warenvorrat -		+ Kasse -	
Anfangsbestand					10			
Umbuchung	10					10		
dann, konventionell:								
Wareneinkauf	20							20
dann								
Warenverkauf				35				35
und am Jahresende								
Warenbestand		16			16			
Saldo	30	16		35	26	10	35	20
		14		35		16		15
	30	30		35	26	26	35	35

Die Bestandeskorrektur muss in diesem Fall in der ganzen Höhe des Inventarwertes erfolgen. Wegen der "Leerung" des Kontos Warenvorrat anfangs Jahr ist der Inventarwert gleich hoch wie die anfangs Kapitel vorgestellte Berechnung "Inventar minus Warenvorrat" (bei Bestandeszunahme).

Auch hier gilt das Sprichwort "Viele Wege führen nach Rom".

Ob der Vielzahl der Varianten für den selben Zweck bleibt für die Studierenden zu wünschen, dass ihnen jeweils eindeutig mitgeteilt wird, welche Variante in Ihrem Institut oder/und in ihrem Kursmodul verwendet werden muss.