

Speth  
Hug  
Waltermann

# Betriebswirtschaft mit Rechnungswesen/Controlling

Berufliches Gymnasium Wirtschaft  
Schuljahrgang 12

Merkur   
Verlag Rinteln

# Wirtschaftswissenschaftliche Bücherei für Schule und Praxis

Begründet von Handelsschul-Direktor Dipl.-Hdl. Friedrich Hutkap †

---

Verfasser:

**Dr. Hermann Speth**, Dipl.-Hdl., Wangen im Allgäu

**Hartmut Hug**, Dipl.-Hdl., Argenbühl

**Aloys Waltermann**, Dipl.-Kfm. Dipl.-Hdl., Fröndenberg

Fast alle in diesem Buch erwähnten Hard- und Softwarebezeichnungen sind eingetragene Warenzeichen.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 60 a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

\* \* \* \* \*

7. Auflage 2020

© 2007 by MERKUR VERLAG RINTELN

Gesamtherstellung:

MERKUR VERLAG RINTELN Hutkap GmbH & Co. KG, 31735 Rinteln

E-Mail: [info@merkur-verlag.de](mailto:info@merkur-verlag.de)

[lehrer-service@merkur-verlag.de](mailto:lehrer-service@merkur-verlag.de)

Internet: [www.merkur-verlag.de](http://www.merkur-verlag.de)

ISBN 978-3-8120-0537-1

# Lerngebiet 3: Erfassung, Verteilung, Analyse und Zurechnung von Kosten

## 1 Aufgabe und Gliederung des Rechnungswesens

### 1.1 Externes und internes Rechnungswesen

**Aufgabe des Rechnungswesens** ist, alle **betrieblichen Vorgänge** zu planen, zu erfassen und zu kontrollieren.



#### (1) Externes Rechnungswesen

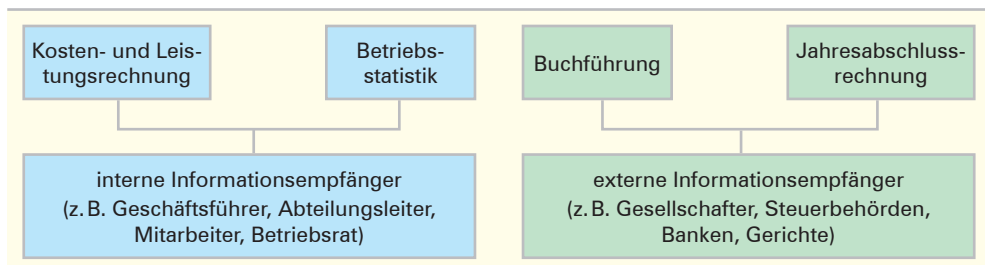
Das externe Rechnungswesen informiert interessierte Außenstehende (z. B. Gesellschafter, Steuerbehörden, Banken, Gerichte) über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens. Es ist an **gesetzliche Vorschriften gebunden**. Gesetzliche Bestimmungen finden sich insbesondere im HGB, AktG, GmbHG, EStG.

Das **externe Rechnungswesen** umfasst die **Buchführung** und die **Jahresabschlussrechnung**.

#### (2) Internes Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen dokumentiert alle innerbetrieblichen, zahlenmäßig erfassbaren Unternehmensdaten einer Abrechnungsperiode und plant Alternativen für die künftige Unternehmensentwicklung. Die Informationen dienen internen Informationsempfängern (Geschäftsführern, Arbeitnehmervertretern, Mitarbeitern) zur Steuerung und Kontrolle der betrieblichen Abläufe. Sie sind Grundlage für die Produktions-, Absatz-, Investitions- und Finanzplanung. Das interne Rechnungswesen ist **nicht an gesetzliche Vorschriften gebunden**.

Das **interne Rechnungswesen** umfasst die **Kosten- und Leistungsrechnung** und die **Betriebsstatistik**.



Quelle: Angelehnt an Steger, I.: Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Aufl., München 2001, S. 6.

## 1.2 Zusammenhang zwischen Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung

### (1) Buchführung

Die Buchführung dokumentiert unter Beachtung **handels- und steuerrechtlicher Vorschriften alle Geschäftsvorfälle**. Sie erfasst damit die Beziehungen zwischen dem Unternehmen und außenstehenden Dritten (**externes Rechnungswesen**). Sie liefert das Zahlenmaterial für den gesetzlich vorgeschriebenen **Jahresabschluss**, der allen Interessenten einen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verschafft. In der Buchführung wird das **Unternehmensergebnis** ermittelt.

### (2) Kosten- und Leistungsrechnung

Auf der Grundlage der Zahlen der Buchführung findet eine Neuverrechnung unter **rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten** statt. Es werden die erbrachten **betrieblichen Leistungen** und die dafür **angefallenen Kosten** ermittelt. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist **nicht an gesetzliche Vorschriften** gebunden. Die Differenz zwischen Leistungen und Kosten ergibt das **Betriebsergebnis**. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist auf das innerbetriebliche Geschehen gerichtet (**internes Rechnungswesen**). Sie liefert den verantwortlichen Geschäftsführern die erforderlichen Daten für die **Kalkulation der Verkaufspreise** und die **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit** des Unternehmens.

| Buchführung                                                                                                                                                                                                                                                                 | Kosten- und Leistungsrechnung                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Erfasst alle Geschäftsvorfälle.</li> <li>■ Unterliegt <b>gesetzlichen Vorschriften</b> (HGB, Steuergesetze).</li> <li>■ <b>Grundlage für den Jahresabschluss</b>.</li> <li>■ Ermittelt das <b>Unternehmensergebnis</b>.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Erfasst alle <b>betrieblichen Leistungen</b> und angefallenen <b>Kosten</b>.</li> <li>■ Unterliegt <b>keiner gesetzlichen Vorschrift</b>.</li> <li>■ <b>Grundlage für die Kalkulation</b> und der <b>Kontrolle der Wirtschaftlichkeit</b>.</li> <li>■ Ermittelt das <b>Betriebsergebnis</b>.</li> </ul> |

## 2 Grundbegriffe

Die Betriebswirtschaftslehre hat für die Buchführung und die Kosten- und Leistungsrechnung eine eigene Terminologie<sup>1</sup> entwickelt. Es handelt sich um zwei Begriffspaare.

| Begriffspaare     |                                   |
|-------------------|-----------------------------------|
| der Buchführung   | der Kosten- und Leistungsrechnung |
| Aufwand<br>Ertrag | Kosten<br>Leistung                |

<sup>1</sup> Terminologie: Fachwortschatz.

## 2.1 Aufwendungen und Kosten

### 2.1.1 Begriffe Aufwendungen und Kosten

Der Begriff **Aufwendungen** wird in der **Buchführung** verwendet und erfasst **alle Geschäftsvorfälle**, die das **Eigenkapital mindern**. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Ursache für die angefallenen Aufwendungen in der Verfolgung des eigentlichen Betriebszweckes zu sehen ist oder ob es sich um Aufwendungen handelt, die damit nicht oder nur mittelbar in einem Zusammenhang stehen.

**Aufwendungen** sind alle in Geld gemessenen **Wertminderungen des Eigenkapitals** innerhalb einer Abrechnungsperiode.



In der **Kosten- und Leistungsrechnung** werden nur die Aufwendungen erfasst, die ursächlich im Zusammenhang mit der **Verfolgung des eigentlichen Betriebszweckes** stehen, der bei Industriebetrieben in der Herstellung, der Lagerung und dem Verkauf der Güter zu sehen ist. Die **betrieblichen Aufwendungen** bezeichnet man als **Kosten**.

- **Kosten** sind der **betriebliche** und **relativ regelmäßig** anfallende Güter- und Leistungsverzehr **innerhalb einer Abrechnungsperiode** zur Erstellung betrieblicher Leistungen, gemessen in Geld.
- Aus Sicht der Buchführung handelt es sich um **betriebliche Aufwendungen (Zweckaufwendungen)**.



### 2.1.2 Neutrale Aufwendungen und Grundkosten

Die Aufwendungen der Buchführung können betrieblich bedingt sein oder mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.

- Aufwendungen, die **gleichzeitig Kosten sind**, nennt man **Grundkosten**.
- **Aufwendungen**, die **nicht betrieblich** bedingt sind oder aus anderen Gründen **nicht als Kosten verrechnet** werden sollen, bezeichnet man in Abgrenzung zum Kostenbegriff als **neutrale Aufwendungen**.

| Art der neutralen Aufwendungen                                                                                                                            | Beispiele                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Betriebsfremde Aufwendungen</b> sind alle Aufwendungen, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.                                    | Verluste aus Wertpapierverkäufen, Reparaturkosten an nicht betrieblich genutzten Gebäuden, Abschreibungen auf Finanzanlagen, Aufwendungen aus Beteiligungen. |
| <b>Periodenfremde Aufwendungen</b> sind Aufwendungen, die zwar betrieblich sind, deren Verursachung aber in einer vorangegangenen Geschäftsperiode liegt. | Steuernachzahlungen, Nachzahlungen von Gehältern, Garantieverpflichtungen für Geschäfte aus dem vorangegangenen Geschäftsjahr.                               |
| <b>Außergewöhnliche Aufwendungen</b> sind Aufwendungen, die zwar betrieblich sind, die aber ungewöhnlich hoch oder äußerst selten sind.                   | Verluste aus Enteignungen, Verluste aus nicht durch Versicherungen gedeckten Katastrophenfällen.                                                             |

| Art der neutralen Aufwendungen                                        | Beispiele                                                                                                       |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Aufwendungen</b> aus einer <b>Umstrukturierung des Vermögens</b> . | Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Sachanlagevermögens (Verkauf von Anlagegütern unter dem Buchwert). |



- **Neutrale Aufwendungen** sind Aufwendungen, die in **keinem Zusammenhang mit dem Betriebszweck** stehen, die **nicht in der laufenden Periode**, die **unregelmäßig** oder in **außergewöhnlicher Höhe** anfallen.
- Die neutralen Aufwendungen werden in der **Kosten- und Leistungsrechnung** entweder **gar nicht** oder **nicht** mit der in der **Buchführung ausgewiesenen Höhe** berücksichtigt.

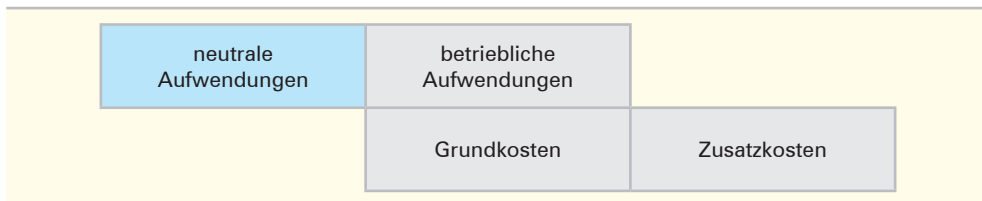
### 2.1.3 Zusatzkosten

Neben der Tatsache, dass es **Aufwendungen** gibt, die **keine Kosten darstellen**, gibt es auch **Kosten**, die **keine Aufwendungen** sind. Es handelt sich dabei um **Zusatzkosten**. Beispiele hierfür sind der **kalkulatorische Unternehmerlohn** und die **kalkulatorische Miete**.<sup>1</sup>



**Zusatzkosten** sind Kosten, für die es **keine Aufwendungen** innerhalb der Buchführung gibt (**aufwandslose Kosten**).

Die Abgrenzung der Begriffe Aufwendungen und Kosten kann grafisch wie folgt dargestellt werden:



## 2.2 Erträge und Leistungen

### 2.2.1 Begriffe Erträge und Leistungen

Der Begriff **Erträge** wird in der **Buchführung** verwendet und erfasst **alle** Geschäftsvorfälle, die das **Eigenkapital erhöhen**. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Ursache für die angefallenen Erträge in der Verfolgung des eigentlichen Betriebszweckes zu sehen ist oder ob es sich um Erträge handelt, die mit der Herstellung und dem Verkauf von Erzeugnissen nicht oder nur mittelbar in Zusammenhang stehen.



**Erträge** sind alle in Geld gemessenen **Wertzugänge beim Eigenkapital** innerhalb einer Abrechnungsperiode.

<sup>1</sup> Vgl. hierzu S. 26f.

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden nur die Erträge erfasst, die ursächlich im Zusammenhang mit der Verfolgung des eigentlichen Betriebszweckes stehen, der bei Industriebetrieben in der Herstellung, der Lagerung und dem Verkauf der Güter zu sehen ist. Die **betrieblichen Erträge (Zweckerträge)** bezeichnet man als **Leistungen**.

- **Leistungen** sind die **betrieblichen** und **relativ regelmäßig** anfallenden Wertzuwünge **innerhalb einer Abrechnungsperiode** gemessen in Geld.
- Aus Sicht der Buchführung handelt es sich um **betriebliche Erträge (Zweckerträge)**.



## 2.2.2 Neutrale Erträge und Grundleistungen

Die Erträge der Buchführung können betrieblich bedingt sein oder mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.

- **Erträge, die gleichzeitig Leistungen** sind, nennt man **Grundleistungen**.
- **Erträge, die nicht betrieblich bedingt** sind oder aus anderen Gründen **nicht als Leistungen verrechnet** werden sollen, bezeichnet man als **neutrale Erträge**.

| Art der neutralen Erträge                                                                                                                       | Beispiele                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Betriebsfremde Erträge</b> sind alle Erträge, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.                                    | Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, Zinserträge, Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus Finanzanlagen. |
| <b>Periodenfremde Erträge</b> sind Erträge, die zwar betrieblich sind, deren Verursachung aber in einer vorangegangenen Geschäftsperiode liegt. | Steuerrückerstattungen, Eingang einer bereits abgeschriebenen Forderung.                                         |
| <b>Außergewöhnliche Erträge</b> sind Erträge, die zwar betrieblich sind, die aber ungewöhnlich hoch oder äußerst selten sind.                   | Erträge aus Gläubigerverzicht, Steuererlass, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen.                       |
| <b>Erträge aus einer Umstrukturierung des Vermögens.</b>                                                                                        | Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen (Verkauf von Anlagegütern über dem Buchwert).                   |

- **Neutrale Erträge** sind Erträge, die in **keinem Zusammenhang mit dem Betriebszweck** stehen, die **nicht in der laufenden Periode**, die **unregelmäßig** oder in **außergewöhnlicher Höhe** anfallen.
- Die neutralen Erträge werden in der **Kosten- und Leistungsrechnung** entweder **gar nicht** oder **nicht mit der in der Buchführung ausgewiesenen Höhe** berücksichtigt.



## 2.2.3 Zusatzleistungen

Neben der Tatsache, dass es **Erträge** gibt, die **keine Leistungen** sind, gibt es auch **Leistungen**, die **keine Erträge** sind. Es handelt sich um die **Zusatzleistungen**. Ein Beispiel für Zusatzleistungen sind Verkaufsprodukte, die verschenkt werden.



**Zusatzleistungen** sind Leistungen, für die es **keine Erträge** innerhalb der Buchführung gibt (**ertragslose Leistungen**).

Die Abgrenzung der Begriffe Erträge und Leistungen kann grafisch wie folgt dargestellt werden.



## 2.3 Unternehmensergebnis, Betriebsergebnis und neutrales Ergebnis

In der Erfolgsrechnung der **Buchführung** wird aus der Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen das **Unternehmensergebnis** ermittelt. (Bei Kapitalgesellschaften spricht der Gesetzgeber vom Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag.)

Ausgehend von den betrieblichen Erfolgskomponenten<sup>1</sup> der Buchführung wird in der **Kosten- und Leistungsrechnung** das **Betriebsergebnis** ermittelt.

Stellt man den neutralen Erträgen die neutralen Aufwendungen gegenüber, so erhält man das **neutrale Ergebnis**.



|                      |                         |                        |
|----------------------|-------------------------|------------------------|
| ■ Erträge            | – Aufwendungen          | = Unternehmensergebnis |
| ■ Leistungen         | – Kosten                | = Betriebsergebnis     |
| Unternehmensergebnis | – neutrales Ergebnis    | = Betriebsergebnis     |
| ■ neutrale Erträge   | – neutrale Aufwendungen | = neutrales Ergebnis   |

### Übungsaufgabe

1. Erläutern Sie, warum neben der Buchführung eine Kosten- und Leistungsrechnung erforderlich ist!
2. Unterscheiden Sie zwischen Aufwand und Kosten! Nennen Sie je zwei Beispiele!
3. Vergleichen Sie die Begriffe Ertrag und Leistung! Bilden Sie je zwei Beispiele!

<sup>1</sup> **Komponenten:** Bestandteile eines Ganzen.

4. Beurteilen Sie, ob die Aussagen zu den Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung richtig sind!
  - 4.1 Durch sie wird der Erfolg des Unternehmens im Geschäftsjahr ermittelt.
  - 4.2 Sie vergleicht aufbereitete Daten, z. B. das Gesamtergebnis, mit denen anderer Unternehmen der gleichen Branche.
  - 4.3 Sie bucht Geschäftsvorfälle aufgrund der angefallenen Belege.
  - 4.4 Sie ermittelt den betrieblichen Erfolg des Geschäftsjahres.
  - 4.5 Sie hält alle Veränderungen der Vermögens- und Kapitalwerte fest.Entscheiden Sie außerhalb des Buches durch Angabe der entsprechenden Ziffer!
5. Notieren Sie, bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe es sich um Begriffe der Kostenrechnung handelt!

Abschreibungen auf Sachanlagen; Kosten für Ausgangsfrachten; Zinsaufwendungen; Umsatzsteuer auf den Verkauf von Erzeugnissen; Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung; Aufwendungen für Waren; Aufwendungen für Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe; Aufwendungen für Kommunikation.
6. Notieren Sie, bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe es sich um Begriffe der Leistungsrechnung handelt!

Umsatzerlöse für Waren; Provisionserträge; aktivierte Eigenleistungen; Rabatt beim Einkauf von Rohstoffen; Zinserträge; andere sonstige betriebliche Erträge; Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen; Erträge aus Schenkungen; Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse.
7. Ordnen Sie die nachfolgenden Aufwandsarten den betrieblichen oder neutralen Aufwendungen zu!

Gehaltszahlungen, Aufwendungen für Waren, Verkauf eines Anlagegutes unter dem Buchwert, Abschreibungen auf Sachanlagen, hoher Forderungsausfall durch die Zahlungsunfähigkeit eines Kunden, Aufwendungen für die Altersversorgung der Arbeitnehmer, Verluste durch Brandschäden, die nicht durch eine Versicherung gedeckt sind, Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung, Mietzahlung für die Garage des Betriebs-Lkw, Aufwendungen für Rohstoffe, Steuernachzahlung für das vergangene Geschäftsjahr, Zahlung der Grundsteuer für das laufende Geschäftsjahr, Zahlung der Gebäudeversicherung für ein nicht betriebsnotwendiges Gebäude.
8. Ordnen Sie die nachfolgenden Ertragsarten den betrieblichen oder neutralen Erträgen zu!

Umsatzerlöse für Waren, Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus dem Verkauf von Wertpapieren, Zinserträge, unerwarteter Eingang für eine bereits abgeschriebene Forderung, Mietertrag aus der Vermietung eines nicht betrieblich genutzten Gebäudes, Steuerrückvergütung für das vergangene Geschäftsjahr, Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse, Bestandsmehrung an unfertigen Erzeugnissen, Verkauf eines Anlagegutes über dem Buchwert, selbst hergestellte Regale für die Verwendung im eigenen Betrieb.
9. Nennen Sie ein Beispiel für Zusatzkosten!
10. Beschreiben Sie das besondere Merkmal der Zusatzkosten!
11. Stellen Sie die Ermittlung
  - 11.1 des Unternehmensergebnisses;
  - 11.2 des Betriebsergebnissesdar!

## 3 Ergebnistabelle

### 3.1 Grundstruktur einer Ergebnistabelle



**Ziel der Abgrenzungsrechnung** ist es, aus den erfassten Aufwendungen und Erträgen der Buchführung die **Höhe der Kosten und Leistungen** zu ermitteln.

Für die Abgrenzungsrechnung hat sich als übliches Verfahren das sogenannte **Zweikreis-system** durchgesetzt. Die **Buchführung** stellt den **Rechnungskreis I** dar, die **Abgrenzungsrechnung** und die **Kosten- und Leistungsrechnung** den **Rechnungskreis II**. Instrument für die Darstellung der Abgrenzungsrechnung ist die **Ergebnistabelle (Abgrenzungstabelle)**.

| Rechnungskreis I     |                           |         | Rechnungskreis II                                  |         |                                                   |                      |                               |            |
|----------------------|---------------------------|---------|----------------------------------------------------|---------|---------------------------------------------------|----------------------|-------------------------------|------------|
| Erfolgsbereich       |                           |         | Abgrenzungsbereich                                 |         |                                                   |                      | Kosten- und Leistungsrechnung |            |
| Buchführung          |                           |         | unternehmens-<br>bezogene<br>Abgrenzung            |         | kostenrechnerische<br>Korrekturen                 |                      |                               |            |
| Konten               | Aufw.                     | Erträge | Aufw.                                              | Erträge | Aufw.                                             | Erträge <sup>1</sup> | Kosten                        | Leistungen |
|                      |                           |         |                                                    |         |                                                   |                      |                               |            |
|                      |                           |         |                                                    |         |                                                   |                      |                               |            |
| ⋮                    | ⋮                         | ⋮       | ⋮                                                  | ⋮       | ⋮                                                 | ⋮                    | ⋮                             | ⋮          |
| Summen:              |                           |         |                                                    |         |                                                   |                      |                               |            |
| Salden (Ergebnisse): |                           |         |                                                    |         |                                                   |                      |                               |            |
|                      | Unternehmens-<br>ergebnis |         | Ergebnis aus unternehmens-<br>bezogener Abgrenzung |         | Ergebnis aus kosten-<br>rechnerischen Korrekturen |                      | Betriebs-<br>ergebnis         |            |
|                      |                           |         | Abgrenzungsergebnis<br>(neutrales Ergebnis)        |         |                                                   |                      |                               |            |

Um das Verständnis für die Abgrenzungstechnik zu erleichtern, werden die unternehmensbezogene Abgrenzungsrechnung und die Abgrenzung in Form der kostenrechnerischen Korrekturen zunächst getrennt behandelt und erst danach werden die beiden Stufen zusammengefasst.

### 3.2 Unternehmensbezogene Abgrenzungen

Ausgangspunkt für die unternehmensbezogene Abgrenzung der Aufwendungen und Erträge sind die Zahlen der Buchführung. Diese Werte werden **unverändert in den Rechnungskreis I** der Ergebnistabelle übernommen.

<sup>1</sup> Die Erträge entstehen durch Einkalkulieren von Anders- und Zusatzkosten in die Verkaufspreise. Zu Einzelheiten siehe S. 24 ff.

Die eigentliche Abgrenzung erfolgt im **Rechnungskreis II**. Dabei werden die Zahlen der Buchführung, die in den Rechnungskreis I übernommen wurden, unter dem Gesichtspunkt betrieblich oder neutral sortiert.

- Die **betrieblichen Aufwendungen (Kosten)** und die **betrieblichen Erträge (Leistungen)** werden in die **Kosten- und Leistungsrechnung** des Rechnungskreises II übertragen.
- Die **neutralen Aufwendungen und Erträge** werden innerhalb des Rechnungskreises II in die Spalte **unternehmensbezogene Abgrenzung** übernommen.

Der Abgrenzung der Kosten von den Aufwendungen und der Leistungen von den Erträgen liegen **vier Grundfälle** zugrunde.

| Grundfälle |                                                   | Beispiele                                                 |                                |
|------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------|
| ①          | Die Aufwendungen sind gleich hoch wie die Kosten. | Aufwendungen für Büromaterial<br>Kosten für Büromaterial  | 12 000,00 EUR<br>12 000,00 EUR |
| ②          | Die Aufwendungen sind keine Kosten.               | Periodenfremde Aufwendungen<br>Kosten                     | 4 000,00 EUR<br>0,00 EUR       |
| ③          | Die Erträge sind gleich hoch wie die Leistungen.  | Erträge aus Umsatzerlösen<br>Leistungen aus Umsatzerlösen | 20 000,00 EUR<br>20 000,00 EUR |
| ④          | Die Erträge sind keine Leistungen.                | Periodenfremde Erträge<br>Leistungen                      | 1 500,00 EUR<br>0,00 EUR       |

| Rechnungskreis I  |           |           | Rechnungskreis II                       |          |                                   |         |                               |            |
|-------------------|-----------|-----------|-----------------------------------------|----------|-----------------------------------|---------|-------------------------------|------------|
| Erfolgsbereich    |           |           | Abgrenzungsbereich                      |          |                                   |         | Kosten- und Leistungsrechnung |            |
| Buchführung       |           |           | unternehmens-<br>bezogene<br>Abgrenzung |          | kostenrechnerische<br>Korrekturen |         |                               |            |
| Konten            | Aufw.     | Erträge   | Aufw.                                   | Erträge  | Aufw.                             | Erträge | Kosten                        | Leistungen |
| Büromaterial      | 12 000,00 |           |                                         |          |                                   |         | 12 000,00                     |            |
| Periodenfr. Aufw. | 4 000,00  |           | 4 000,00                                |          |                                   |         |                               |            |
| Umsatzerlöse      |           | 20 000,00 |                                         |          |                                   |         |                               | 20 000,00  |
| Periodenfr. Ertr. |           | 1 500,00  |                                         | 1 500,00 |                                   |         |                               |            |

**Beispiel: Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung**

Das Industrieunternehmen Max Kluge KG weist beim Jahresabschluss nebenstehende Werte aus:

**Aufgabe:**

Ermitteln Sie mithilfe einer Ergebnistabelle das Unternehmensergebnis, das Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung und das Betriebsergebnis!

| Konten                            | Betrag     |
|-----------------------------------|------------|
| Umsatzerlöse für eig. Erzeugnisse | 750 000,00 |
| Periodenfremde Erträge            | 43 800,00  |
| Zinserträge                       | 17 950,00  |
| Aufw. für Rohstoffe               | 480 000,00 |
| Löhne                             | 135 000,00 |
| Mieten, Pachten                   | 5 610,00   |
| Büromaterial                      | 48 950,00  |
| Reisekosten                       | 9 460,00   |
| Verl. a. d. Abg. v. Vermögensgeg. | 2 850,00   |
| Periodenfremde Aufwendungen       | 25 750,00  |

**Lösung:**

| Rechnungskreis I                    |                           |            | Rechnungskreis II                                        |                          |                                                         |         |                               |            |
|-------------------------------------|---------------------------|------------|----------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------------|---------|-------------------------------|------------|
| Erfolgsbereich                      |                           |            | Abgrenzungsbereich                                       |                          |                                                         |         | Kosten- und Leistungsrechnung |            |
| Buchführung                         |                           |            | unternehmens-<br>bezogene<br>Abgrenzung                  |                          | kostenrechnerische<br>Korrekturen                       |         |                               |            |
| Konten                              | Aufw.                     | Erträge    | Aufw.                                                    | Erträge                  | Aufw.                                                   | Erträge | Kosten                        | Leistungen |
| Umsatzerl. f. eig. Erzeugn.         |                           | 750 000,00 |                                                          |                          |                                                         |         |                               | 750 000,00 |
| Periodenfremde Erträge              |                           | 43 800,00  |                                                          | 43 800,00                |                                                         |         |                               |            |
| Zinserträge                         |                           | 17 950,00  |                                                          | 17 950,00                |                                                         |         |                               |            |
| Aufw. f. Rohstoffe                  | 480 000,00                |            |                                                          |                          |                                                         |         | 480 000,00                    |            |
| Löhne                               | 135 000,00                |            |                                                          |                          |                                                         |         | 135 000,00                    |            |
| Mieten, Pachten                     | 5 610,00                  |            |                                                          |                          |                                                         |         | 5 610,00                      |            |
| Büromaterial                        | 48 950,00                 |            |                                                          |                          |                                                         |         | 48 950,00                     |            |
| Reisekosten                         | 9 460,00                  |            |                                                          |                          |                                                         |         | 9 460,00                      |            |
| Verl. a. d. Abg. v. VG <sup>1</sup> | 2 850,00                  |            | 2 850,00                                                 |                          |                                                         |         |                               |            |
| Periodenfremde Aufw.                | 25 750,00                 |            | 25 750,00                                                |                          |                                                         |         |                               |            |
| Summen:                             | 707 620,00                | 811 750,00 | 28 600,00                                                | 61 750,00                |                                                         |         | 679 020,00                    | 750 000,00 |
| Salden (Ergebnisse):                | 104 130,00                |            | 33 150,00                                                |                          |                                                         |         | 70 980,00                     |            |
|                                     | 811 750,00                | 811 750,00 | 61 750,00                                                | 61 750,00                |                                                         |         | 750 000,00                    | 750 000,00 |
|                                     | Unternehmens-<br>ergebnis |            | Ergebnis aus<br>unternehmens-<br>bezogener<br>Abgrenzung |                          | Ergebnis aus<br>kosten-<br>rechnerischen<br>Korrekturen |         | Betriebs-<br>ergebnis         |            |
|                                     | Unternehmens-<br>ergebnis |            | –                                                        | Abgrenzungs-<br>ergebnis | =                                                       |         | Betriebs-<br>ergebnis         |            |
|                                     | 104 130,00 EUR            |            | –                                                        | 33 150,00 EUR            | =                                                       |         | 70 980,00 EUR                 |            |

**Erläuterungen zur unternehmensbezogenen Abgrenzung:**

- Alle betrieblichen Aufwendungen und betrieblichen Erträge werden im Rechnungsbereich II als Kosten und Leistungen in die Kosten- und Leistungsrechnung übernommen (Fall ① und Fall ③). Der Saldo ergibt das **Betriebsergebnis**.
- Die neutralen Aufwendungen und Erträge werden im Rechnungsbereich II in die unternehmensbezogene Abgrenzung übernommen und dadurch von der Kosten- und Leistungsrechnung abgegrenzt, weil sie das Betriebsergebnis verfälschen würden (Fall ② und Fall ④).  
Auf das Beispiel bezogen, betrifft das
  - auf der Ertragsseite: die **periodenfremden Erträge** sowie die **Zinserträge**.
  - auf der Aufwandsseite: die **Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen** und die **periodenfremden Aufwendungen**. Der Saldo ergibt das Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung.

<sup>1</sup> Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen liegen dann vor, wenn Vermögensgegenstände unter dem Buchwert verkauft werden (z. B. der Buchwert eines Firmen-Pkw beträgt 17 850,00 EUR. Der Erlös für den Firmen-Pkw beträgt 15 000,00 EUR. Es entsteht ein „Buchverlust“ von 2 850,00 EUR).

## Übungsaufgaben

- 2 Übertragen Sie die nachfolgende Ergebnistabelle in Ihr Heft! Berechnen Sie aufgrund der vorliegenden Werte das Unternehmensergebnis, das Betriebsergebnis und das Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung!

| Buchführung                         |            |            | Abgrenzungsbereich unternehmensbezogene Abgrenzung |           | Kosten- und Leistungsrechnung |            |
|-------------------------------------|------------|------------|----------------------------------------------------|-----------|-------------------------------|------------|
| Konten                              | Aufwend.   | Erträge    | Aufwend.                                           | Erträge   | Kosten                        | Leistungen |
| Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse |            |            |                                                    |           |                               |            |
| Aufw. für Rohstoffe                 |            |            |                                                    |           |                               |            |
| ⋮                                   |            |            |                                                    |           |                               |            |
|                                     | 581 980,00 | 654 710,00 | 23 705,00                                          | 39 140,00 | 558 275,00                    | 615 570,00 |
|                                     |            |            |                                                    |           |                               |            |
|                                     |            |            |                                                    |           |                               |            |

- 3 Die Industrierwerke Holzer & Wetzel OHG weisen für den Monat Juli in der Buchführung folgende Aufwendungen und Erträge aus:

| Konten                                           | Beträge          |
|--------------------------------------------------|------------------|
| Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse              | 1 050 000,00 EUR |
| Sonstige Umsatzerlöse                            | 3 175,00 EUR     |
| Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen | 17 500,00 EUR    |
| Erträge aus der Herabsetzung von Rückstellungen  | 8 500,00 EUR     |
| Erträge aus Beteiligungen                        | 25 820,00 EUR    |
| Aufwendungen für Rohstoffe                       | 580 510,00 EUR   |
| Löhne/Gehälter                                   | 120 750,00 EUR   |
| Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung         | 48 690,00 EUR    |
| Abschreibungen auf Sachanlagen <sup>1</sup>      | 60 510,00 EUR    |
| Büromaterial                                     | 28 525,00 EUR    |
| Versicherungsbeiträge                            | 30 970,00 EUR    |
| Abschreibungen auf Finanzanlagen                 | 85 480,00 EUR    |

### Aufgaben:

- Übernehmen Sie die angegebenen Aufwendungen und Erträge in eine Ergebnistabelle!
- Ermitteln Sie das Betriebsergebnis, das Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung und das Unternehmensergebnis!

<sup>1</sup> Sofern zwischen bilanziellen Abschreibungen und kalkulatorischen Abschreibungen nicht unterschieden wird, sind die angegebenen Abschreibungen auf Sachanlagen in die KLR zu übernehmen.

## 3.3 Kostenrechnerische Korrekturen

### 3.3.1 Begriffe Anderskosten und Zusatzkosten

Bei der **Abgrenzung der Kosten von den Aufwendungen** können **zwei weitere Fälle** auftreten:

- Für die **Kosten** fallen in der Buchführung andere Beträge an (**Anderskosten**).
- Für die **Kosten** fallen in der Buchführung **keine Aufwendungen** an (**Zusatzkosten**).



- **Anderskosten** sind Aufwendungen, die in der **Kosten- und Leistungsrechnung** mit einem **anderen Betrag** als in der Buchführung angesetzt werden. Aus **Sicht der Buchführung** handelt es sich um **Andersaufwendungen**.
- **Zusatzkosten** sind Kosten, für die es **keine Aufwendungen** innerhalb der Buchführung gibt.
- **Anderskosten** und **Zusatzkosten** bilden zusammen den Umfang der **kalkulatorischen Kosten**.

### 3.3.2 Anderskosten

#### 3.3.2.1 Kalkulatorische Abschreibung

Für die **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** muss die **tatsächliche Wertminderung** angesetzt werden. Für die Berechnung der Abschreibungshöhe in der **Buchführung** sind **handelsrechtliche Vorschriften** vorgegeben. Dies bedeutet, dass die Abschreibungsbeträge in erster Linie bestimmt werden durch finanzpolitische Strategien des Gesetzgebers und im Hinblick auf den tatsächlichen Werteverzehr zu hoch oder zu niedrig sein können.

#### Beispiel:

Ein Kombiwagen mit Anschaffungskosten von 45000,00 EUR wird buchhalterisch linear über 6 Jahre mit jeweils  $16\frac{2}{3}\%$  abgeschrieben. Aufgrund der laufenden Preiserhöhungen muss in der Kostenrechnung von den Wiederbeschaffungskosten in Höhe von 51000,00 EUR abgeschrieben werden.

Die bilanzielle Abschreibung beträgt somit 7500,00 EUR, die kalkulatorische Abschreibung 8500,00 EUR, sodass zusätzliche Kosten von jährlich 1000,00 EUR entstehen. Der bilanzielle Restwert des Kombiwagens nach dem ersten Jahr beträgt damit 37500,00 EUR, der kalkulatorische Restwert 42500,00 EUR.

Da die Berechnung der Abschreibungshöhe innerhalb der Buchführung nach anderen Kriterien vorgenommen wird als in der KLR, ist zwischen **kalkulatorischer** und **bilanzieller Abschreibung** zu unterscheiden.

- Die **bilanzielle Abschreibung** wirkt sich in der **Buchführung** aus,
- die **kalkulatorische Abschreibung** in der **Kosten- und Leistungsrechnung**.



**Kalkulatorische Abschreibungen** erfassen – unabhängig von gesetzlichen Vorschriften – die **tatsächliche Wertminderung**.

### 3.3.2.2 Kalkulatorische Zinsen

Die **gezahlten Zinsen** für das aufgenommene **Fremdkapital** stellen einen betrieblichen Aufwand dar. Da der Unternehmer auch für das von ihm eingebrachte Eigenkapital eine Verzinsung beanspruchen kann, müssen in den Verkaufspreis auch Zinsen für das Eigenkapital eingerechnet werden. Die **kalkulatorischen Zinsen** erfassen somit die Verzinsung des **gesamten betrieblichen Kapitals**, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Eigen- oder Fremdkapital handelt. Abgezogen werden allerdings die dem Unternehmen zinslos zur Verfügung stehenden Fremdmittel. Dieses **Abzugskapital** setzt sich z. B. aus Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, aus Anzahlungen von Kunden und aus Rückstellungen zusammen.

|   |                                           |
|---|-------------------------------------------|
|   | Gesamtes Unternehmensvermögen             |
| – | nicht betriebliches Vermögen <sup>1</sup> |
| = | vorläufiges betriebliches Vermögen        |
| – | Abzugskapital                             |
| = | betriebliches Kapital <sup>2</sup>        |

- **Kalkulatorische Zinsen** sind die **Kosten** für die **Nutzung des betrieblichen Kapitals**.
- In der **Kosten- und Leistungsrechnung** werden **sämtliche Zinsen für das betriebliche Kapital** angesetzt, in der **Buchführung** lediglich die **gezahlten Zinsen**.



### 3.3.2.3 Kalkulatorische Wagnisse

Jede unternehmerische Tätigkeit ist mit dem Risiko des Scheiterns verbunden und kann damit zu Verlusten führen. Dieses **allgemeine Unternehmenswagnis** (z. B. Nachfrageverschiebungen, technischer Fortschritt, politische Ereignisse, Konjunkturschwankungen) kann in der KLR **nicht berücksichtigt** werden. Es wird durch den Gewinn abgegolten.

Kalkulatorisch zu erfassen sind **einzelne betriebliche Wagnisse** (z. B. Forderungsausfälle, Währungsverluste, Garantieleistungen, Diebstahl, Überalterung der Erzeugnisse), sofern sie nicht durch eine Fremdversicherung abgedeckt sind.

Wagnisverluste treten in der Praxis nur von Fall zu Fall und in unterschiedlicher Höhe auf. Sie werden in der **Buchführung als Aufwand** gebucht und beeinflussen damit das Unternehmensergebnis. Um eine Stetigkeit in der KLR zu erreichen, werden die vorausschaubaren Einzelwagnisse ermittelt und als **kalkulatorischer Wagniszuschlag** auf die Rechnungsperioden verrechnet. Auf diese Weise werden Zufallseinflüsse von der KLR ferngehalten. Sofern ein Einzelwagnis durch eine Fremdversicherung abgedeckt ist, entfällt der Ansatz eines kalkulatorischen Wagniszuschlags.

#### Beispiel:

Der Aufwand für vertragliche Garantieleistungen und Kulanz bei einer Möbelfabrik betrug in den vergangenen 3 Jahren 150 000,00 EUR bei einem Werkstoffeinsatz von 6 Mio. EUR. Das bedeutet, dass 2,5% des Werkstoffeinsatzes als kalkulatorischer Wagniszuschlag anzusetzen sind.

Beträgt der Werkstoffeinsatz im 1. Quartal 1 480 000,00 EUR, so sind 37 000,00 EUR an kalkulatorischen Wagnissen in die KLR einzurechnen.

1 Auf der Vermögensseite zählen dazu z. B. nicht betrieblich genutzte Grundstücke, stillgelegte Betriebsanlagen.

2 Das betriebliche Kapital entspricht wertmäßig dem betrieblichen Vermögen.



**Kalkulatorische Wagnisse** sind Kosten für nicht versicherte Einzelwagnisse.

### 3.3.3 Zusatzkosten

#### 3.3.3.1 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Die Arbeit des Unternehmers schlägt sich nicht bei allen Rechtsformen der Unternehmen als Aufwand in der Buchführung nieder. Ein Einzelunternehmer bzw. der mitarbeitende Gesellschafter einer Personengesellschaft (z. B. OHG-Gesellschafter, Komplementär) erhält für seine Arbeitsleistung kein Gehalt. Ihre Arbeit ist durch den Gewinn abgegolten. Demgegenüber zahlen vergleichbare Unternehmen aufgrund ihrer Rechtsform (z. B. GmbH) Geschäftsführergehälter, die sich als Aufwand niederschlagen.

Es ist daher – sowohl unter dem Gesichtspunkt einer exakten Kostenerfassung in der KLR als auch unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit der Kostenstrukturen unterschiedlicher Unternehmen – unerlässlich, diese unternehmerische Tätigkeit in Geld zu bemessen und als Kosten zu erfassen. Die Höhe des Unternehmerlohns sollte nach dem Arbeitseinsatz des Unternehmers bestimmt werden und sich am jeweils bestehenden Lohnniveau ausrichten. Dem **kalkulatorischen Unternehmerlohn** steht **kein Aufwand gegenüber**. Er stellt Zusatzkosten dar.



Der **kalkulatorische Unternehmerlohn** erfasst bei **Einzelunternehmen** und **Personengesellschaften** die Kosten für die Arbeitsleistung der mitarbeitenden Unternehmer.

#### 3.3.3.2 Kalkulatorische Miete

Gelegentlich stellt ein Unternehmer Räume des Privatvermögens auch für betriebliche Zwecke zur Verfügung. Würde er solche Räume anmieten, müssten Mietkosten gezahlt werden. Obwohl keine Mietzahlungen anfallen, ist es unter kostenrechnerischen Gesichtspunkten gerechtfertigt, in der Kostenrechnung einen der ortsüblichen Miete entsprechenden Betrag anzusetzen. Für die **Nutzung der betriebseigenen Räume** wird **kein Mietwert** verrechnet.



Vom Unternehmer unentgeltlich überlassene Privaträume für betriebliche Zwecke sind in der Kostenrechnung mit der ortsüblichen Miete (**kalkulatorische Miete**) anzusetzen.

### 3.3.4 Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen

Der Abgrenzung der Anderskosten und der Zusatzkosten in der Ergebnistabelle liegen **zwei Grundfälle** zugrunde. Sie ergänzen die vier Grundfälle der unternehmensbezogenen Abgrenzung.<sup>1</sup>

| Grundfälle                                                                 | Beispiele                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ⑤ Kosten und Aufwendungen fallen nicht in gleicher Höhe an. (Anderskosten) | bilanzielle Abschreibung (Aufw.) 7 300,00 EUR<br>kalkulatorische Abschreibung (Kosten) 8 700,00 EUR<br>Verl.a. Schadensfällen (Aufwendungen) 4 100,00 EUR<br>kalkulatorische Wagnisse (Kosten) 7 200,00 EUR |
| ⑥ Kosten sind keine Aufwendungen. (Zusatzkosten)                           | Aufwendungen für Unternehmerlohn 0,00 EUR<br>kalkulatorischer Unternehmerlohn 40 000,00 EUR                                                                                                                 |

| Rechnungskreis I     |          |         | Rechnungskreis II                       |         |                                   |           |                               |            |
|----------------------|----------|---------|-----------------------------------------|---------|-----------------------------------|-----------|-------------------------------|------------|
| Erfolgsbereich       |          |         | Abgrenzungsbereich                      |         |                                   |           | Kosten- und Leistungsrechnung |            |
| Buchführung          |          |         | unternehmens-<br>bezogene<br>Abgrenzung |         | kostenrechnerische<br>Korrekturen |           |                               |            |
| Konten               | Aufw.    | Erträge | Aufw.                                   | Erträge | Aufw.                             | Erträge   | Kosten                        | Leistungen |
| Bilanz. Abschreibung | 7 300,00 |         |                                         |         | 7 300,00                          | 8 700,00  | 8 700,00                      |            |
| Zinsaufwendungen     | 4 100,00 |         |                                         |         | 4 100,00                          | 7 200,00  | 7 200,00                      |            |
| Kalk. Unternehmerl.  |          |         |                                         |         |                                   | 40 000,00 | 40 000,00                     |            |

#### Beispiel: Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen

Das Industrieunternehmen Max Kluge KG weist beim Jahresabschluss nebenstehende Werte aus:

| Konten                            | Betrag     |
|-----------------------------------|------------|
| Umsatzerlöse für eig. Erzeugnisse | 547 820,00 |
| Aufw. für Rohstoffe               | 230 400,00 |
| Vertriebsprovisionen              | 20 320,00  |
| Fremdinstandhaltung               | 6 940,00   |
| Löhne                             | 85 000,00  |
| Abschreibungen auf Sachanlagen    | 10 870,00  |
| Mieten, Pachten                   | 12 500,00  |
| Büromaterial                      | 46 810,00  |
| Reisekosten                       | 9 480,00   |
| Zinsaufwendungen                  | 6 450,00   |

#### Angaben für kostenrechnerische Korrekturen:

- Statt der gezahlten Zinsen in Höhe von 6 450,00 EUR werden kalkulatorische Zinsen in Höhe von 9 780,00 EUR angesetzt.
- Statt der bilanziellen Abschreibungen in Höhe von 10 870,00 EUR sollen kalkulatorische Abschreibungen in Höhe von 8 950,00 EUR in Ansatz gebracht werden.
- Für die Abgeltung der Arbeitskraft des Komplementärs wird mit einem kalkulatorischen Unternehmerlohn in Höhe von 50 000,00 EUR gerechnet.

<sup>1</sup> Siehe S. 20f.

**Aufgaben:**

1. Erstellen Sie eine Ergebnistabelle unter Berücksichtigung der Angaben für die kostenrechnerischen Korrekturen!
2. Ermitteln Sie das Unternehmensergebnis, das Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen sowie das Betriebsergebnis!

**Lösungen:**

| Rechnungskreis I          |            |            | Rechnungskreis II                                        |                          |                                                         |                       |                               |            |
|---------------------------|------------|------------|----------------------------------------------------------|--------------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------|-------------------------------|------------|
| Erfolgsbereich            |            |            | Abgrenzungsbereich                                       |                          |                                                         |                       | Kosten- und Leistungsrechnung |            |
| Buchführung               |            |            | unternehmens-<br>bezogene<br>Abgrenzung                  |                          | kostenrechnerische<br>Korrekturen                       |                       |                               |            |
| Konten                    | Aufw.      | Erträge    | Aufw.                                                    | Erträge                  | Aufw.                                                   | Erträge               | Kosten                        | Leistungen |
| UErl. f. eig. Erzeugn.    |            | 547 820,00 |                                                          |                          |                                                         |                       |                               | 547 820,00 |
| Aufw. f. Rohstoffe        | 230 400,00 |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 230 400,00                    |            |
| Vertriebsprovisionen      | 20 320,00  |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 20 320,00                     |            |
| Fremdinstandhaltung       | 6 940,00   |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 6 940,00                      |            |
| Löhne                     | 85 000,00  |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 85 000,00                     |            |
| Abschr. a. Sachanl.       | 10 870,00  |            |                                                          |                          | 10 870,00                                               | 8 950,00              | 8 950,00                      |            |
| Mieten, Pachten           | 12 500,00  |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 12 500,00                     |            |
| Büromaterial              | 46 810,00  |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 46 810,00                     |            |
| Reisekosten               | 9 480,00   |            |                                                          |                          |                                                         |                       | 9 480,00                      |            |
| Zinsaufwendungen          | 6 450,00   |            |                                                          |                          | 6 450,00                                                | 9 780,00              | 9 780,00                      |            |
| Kalk. U.-Lohn             |            |            |                                                          |                          |                                                         | 50 000,00             | 50 000,00                     |            |
| Summen:                   | 428 770,00 | 547 820,00 |                                                          |                          | 17 320,00                                               | 68 730,00             | 480 180,00                    | 547 820,00 |
| Salden (Ergebnisse):      | 119 050,00 |            |                                                          |                          | 51 410,00                                               |                       | 67 640,00                     |            |
|                           | 547 820,00 | 547 820,00 |                                                          |                          | 68 730,00                                               | 68 730,00             | 547 820,00                    | 547 820,00 |
| Unternehmens-<br>ergebnis |            |            | Ergebnis aus<br>unternehmens-<br>bezogener<br>Abgrenzung |                          | Ergebnis aus<br>kosten-<br>rechnerischen<br>Korrekturen |                       | Betriebs-<br>ergebnis         |            |
| Unternehmens-<br>ergebnis |            |            | –                                                        | Abgrenzungs-<br>ergebnis | =                                                       | Betriebs-<br>ergebnis |                               |            |
| 119 050,00 EUR            |            |            | –                                                        | 51 410,00 EUR            | =                                                       | 67 640,00 EUR         |                               |            |

**Erläuterungen zu den kostenrechnerischen Korrekturen:<sup>1</sup>****■ Zu den Anderskosten ⑤**

Sollen die **Abschreibungen** in der KLR anders verrechnet werden, als es dem Betrag von 10 870,00 EUR in der Buchführung entspricht, dann wird zunächst der Betrag der Buchführung in Höhe von 10 870,00 EUR als Aufwand in den Bereich der kostenrechnerischen Korrekturen übernommen.

<sup>1</sup> Für die Zuordnung einzelner Beträge in die beiden Abgrenzungsstufen gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. Um eine eindeutige Regelung zu schaffen, ordnen wir alle in der KLR anders zu verrechnenden Beträge den kostenrechnerischen Korrekturen zu.

Der Betrag der **kalkulatorischen Abschreibungen** in Höhe von 8950,00 EUR wird als **Kosten in der KLR erfasst** und als **Ertrag** bei den **kostenrechnerischen Korrekturen**. Er wird als Ertrag erfasst, weil die Abschreibungen in den Verkaufspreis einkalkuliert werden. Der Ertrag wird durch den Verkauf der Erzeugnisse erwirtschaftet, wenn diese zumindest zu kostendeckenden Preisen verkauft werden können.

Die bilanzielle Abschreibung ist von 1920,00 EUR (10870,00 EUR – 8950,00 EUR) höher angesetzt als die kalkulatorische Abschreibung. Die Folge ist, der höhere bilanzielle Aufwand **mindert den ausgewiesenen Gewinn des Abgrenzungsergebnisses**.

#### ■ Zu den Zusatzkosten ⑥

Da es für den **kalkulatorischen Unternehmerlohn** keinen Aufwandsposten in der Buchführung gibt, kann auch kein Aufwand in die kostenrechnerischen Korrekturen übernommen werden. Der Unternehmerlohn kommt, sofern beim Verkauf der Erzeugnisse kostendeckende Preise erzielt werden, als Ertrag in das Unternehmen zurück. Daher erscheint der als Kosten in der KLR zu erfassende Unternehmerlohn in Höhe von 50 000,00 EUR sowohl unter den Kosten in der KLR als auch als Ertrag in der Spalte der kostenrechnerischen Korrekturen.

### Überblick: Begriffsabgrenzungen<sup>1</sup>

| Aufwendungen           |                                       |                                                                           |
|------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| neutraler Aufwand<br>① | Zweckaufwand<br>=<br>Grundkosten<br>② | kalk. Kosten<br>Zusatz-    Anders-<br>kosten    kosten<br>3.1    ③    3.2 |
| Kosten                 |                                       |                                                                           |

- ① Spende an eine gemeinnützige Einrichtung
- ② Rohstoffverbrauch für die Produktion
- ③ 3.1 Kalkulation eines Unternehmerlohns, der nicht ausbezahlt wird  
3.2 Verrechnung einer kalkulatorisch höheren Abschreibung als bilanziell

| Erträge               |                                        |                            |
|-----------------------|----------------------------------------|----------------------------|
| neutraler Ertrag<br>① | Zweckertrag<br>=<br>Grundleistung<br>② | Zusatz-<br>leistungen<br>③ |
| Leistungen            |                                        |                            |

- ① Erträge aus Spekulationsgeschäften mit Wertpapieren
- ② Verkauf von Fertigerzeugnissen
- ③ Neubewertung von Rohstoffen, deren Werte über den Anschaffungskosten liegen.

<sup>1</sup> Vgl. Jung, Hans: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., München; Wien 1996, S. 995.

## Übungsaufgaben

- 4
1. Erklären Sie den Begriff Anderskosten und nennen Sie ein Beispiel!
  2. Erläutern Sie, warum in der KLR kalkulatorische Abschreibungen angesetzt und nicht die in der Buchführung erfassten bilanziellen Abschreibungen übernommen werden!
  3. Begründen Sie, warum es unter kostenmäßigen Gesichtspunkten berechtigt ist, für den Einzelunternehmer und für die mitarbeitenden Gesellschafter einer OHG jeweils entsprechende Kosten für deren Arbeitsleistung anzusetzen!
  4. Erläutern Sie den Zweck der Verrechnung kalkulatorischer Kosten!
  5. Unterscheiden Sie Anderskosten und Zusatzkosten!
  6. Bei einer KG wird für die Mitarbeit des Komplementärs ein Unternehmerlohn in der Kalkulation berücksichtigt und über die Umsatzerlöse erwirtschaftet.

### Aufgabe:

Erläutern Sie die Auswirkungen des einkalkulierten Unternehmerlohns auf das Betriebsergebnis und das Unternehmensergebnis!

7. Am 30. Juli 20.. haben wir einen Lkw angeschafft. Die Anschaffungskosten belaufen sich auf 81 000,00 EUR. Die Nutzungsdauer beträgt 9 Jahre. Es wird linear abgeschrieben. In der KLR wird der Lkw von den Wiederbeschaffungskosten abgeschrieben. Die Wiederbeschaffungskosten betragen 95 625,00 EUR. Die Abschreibung erfolgt ebenfalls linear.

### Aufgabe:

Übertragen Sie das folgende Schema in Ihr Heft und tragen Sie die ermittelten Abschreibungsbeträge ein:

| Neutraler Aufwand | Zweckaufwand | Grundkosten | Zusatzkosten |
|-------------------|--------------|-------------|--------------|
|                   |              |             |              |

- 5
1. 1.1 Ein Industrieunternehmen bucht folgende Beträge:

### Abschreibungen

|                                |               |
|--------------------------------|---------------|
| bilanzielle Abschreibungen     | 52 700,00 EUR |
| kalkulatorische Abschreibungen | 48 900,00 EUR |

### Unternehmerlohn

|                                  |               |
|----------------------------------|---------------|
| gezahlter Unternehmerlohn        | 0,00 EUR      |
| kalkulatorischer Unternehmerlohn | 15 000,00 EUR |

### Aufgabe:

Ermitteln Sie, in welcher Höhe jeweils neutraler Aufwand oder Zweckaufwand entstanden ist bzw. in welcher Höhe Grundkosten oder Zusatzkosten entstanden sind! Verwenden Sie hierzu die folgende Tabelle:

| Vorgang | Buchführung       |              | Kosten- und Leistungsrechnung |              |
|---------|-------------------|--------------|-------------------------------|--------------|
|         | Neutraler Aufwand | Zweckaufwand | Grundkosten                   | Zusatzkosten |
|         |                   |              |                               |              |

- 1.2 Nennen Sie die Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit bei der bilanziellen bzw. der kalkulatorischen Abschreibung die reale Kapitalerhaltung gesichert ist!

- 1.3 Das Emissionsgerät eines Industrieunternehmens mit einer Nutzungsdauer von 8 Jahren wird bilanziell linear von den Anschaffungskosten abgeschrieben. Der Buchwert des Emissionsgeräts am Ende des 1. Nutzungsjahres beträgt 10 937,50 EUR.

**Aufgaben:**

- 1.3.1 Ermitteln Sie den Buchwert am Ende des 2. Nutzungsjahres!
- 1.3.2 Kalkulatorisch wird das Emissionsgerät linear vom Wiederbeschaffungswert abgeschrieben. Die kalkulatorische Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre. Für das 2. Nutzungsjahr wird mit einer Preissteigerung von 8 % gerechnet. Berechnen Sie die Höhe der kalkulatorischen Abschreibung für das 2. Nutzungsjahr und ermitteln Sie den Wertansatz des Emissionsgeräts in der KLR am Ende des 2. Nutzungsjahres!
- 1.4 Nennen und erklären Sie Kriterien, nach denen die bilanzielle von der kalkulatorischen Abschreibung abgegrenzt werden kann!
2. Ein Industriebetrieb weist in der Ergebnistabelle folgende kostenrechnerische Korrekturen auf:

|                                      | Kostenrechnerische Korrekturen |                |
|--------------------------------------|--------------------------------|----------------|
|                                      | Aufwendungen                   | Erträge        |
| Abschreibung auf das Betriebsgebäude | 42 000,00 EUR                  | 63 000,00 EUR  |
| Abschreibung auf technische Anlagen  | 252 000,00 EUR                 | 189 000,00 EUR |
| Unternehmerlohn                      |                                | 234 000,00 EUR |
|                                      | 294 000,00 EUR                 | 486 000,00 EUR |

**Aufgaben:**

- 2.1 Ermitteln Sie das Betriebsergebnis, wenn keine unternehmensbezogene Abgrenzungen vorgenommen werden mussten! Das festgestellte Unternehmensergebnis beträgt 717 000,00 EUR.
- 2.2 Erläutern Sie, unter welchen Voraussetzungen die kalkulatorischen Kosten zu betrieblichen Erträgen (Leistungen) werden!
- 2.3 Geben Sie für die Anderskosten der beiden Abschreibungsposten jeweils die Höhe der Grundkosten und neutralen Aufwendungen bzw. Zusatzkosten an!
- 2.4 Begründen Sie, warum Abschreibungen nicht zu Auszahlungen führen!

- 6** Die Kurt Metzger OHG beliefert vorwiegend Supermärkte mit haltbaren Wurstwaren. Aus dem Rechnungswesen liegen folgende Informationen vor:

| Aktiva                         |              | Vorläufige Bilanz zum 31. Dez. 20.. in EUR |              | Passiva |  |
|--------------------------------|--------------|--------------------------------------------|--------------|---------|--|
| Gebäude                        | 330 000,00   | Gesellschafter Metzger                     | 500 000,00   |         |  |
| Maschinen                      | 735 000,00   | Gesellschafter Heinzler                    | 220 000,00   |         |  |
| Betr.- u. Geschäftsausstattung | 180 000,00   | Rückstellungen                             | 75 000,00    |         |  |
| Umlaufvermögen                 | 615 000,00   | Darlehen                                   | 810 000,00   |         |  |
|                                |              | Verbindl. a. Lief. u. Leist.               | 255 000,00   |         |  |
|                                | 1 860 000,00 |                                            | 1 860 000,00 |         |  |