

Speth
Waltermann
Hug
Kaier

Betriebswirtschaftslehre mit Rechnungswesen für das Wirtschaftsgymnasium Band 2



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

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

Hartmut Hug, Dipl.-Hdl., Argenbühl

Alfons Kaier, Dipl.-Hdl., Überlingen

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.

Die Merkur Verlag Rinteln Hutkap GmbH & Co. KG behält sich eine Nutzung ihrer Inhalte für kommerzielles Text- und Data Mining (TDM) im Sinne von § 44b UrhG ausdrücklich vor. Für den Erwerb einer entsprechenden Nutzungserlaubnis wenden Sie sich bitte an copyright@merkur-verlag.de.

Coverbild (links): COLOURBOX-Junge-Phovoir
(mitte): COLOURBOX-Maedchen-Phovoir

* * * * *

15. Auflage 2024

© 2001 by MERKUR VERLAG RINTELN

Gesamtherstellung:

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

E-Mail: info@merkur-verlag.de

lehrer-service@merkur-verlag.de

Internet: www.merkur-verlag.de

Merkur-Nr. 0498-15

ISBN 978-3-8120-1123-5

Vorwort

In den Lehrplänen aller Bundesländer für das Wirtschaftsgymnasium gibt es das Fach Betriebswirtschaftslehre mit Rechnungswesen bzw. Wirtschaft. Unabhängig von den verschiedenen Lehrplänen der einzelnen Bundesländer soll den darzustellenden Lehr- und Lerninhalten für dieses Fach eine Konzeption zugrunde gelegt werden, die eine möglichst weitgehende Akzeptanz erwarten lässt. Dafür sind zwei Bände vorgesehen.

Auf folgende Besonderheiten soll hingewiesen werden:

- Die vorliegende Neuauflage berücksichtigt in besonderer Weise die aktuellen Lehrpläne für das Fach Wirtschaft (Qualifikationsphase) in Thüringen, für das Fach Betriebswirtschaftslehre mit Rechnungswesen in Schleswig-Holstein (Kernbereiche 5 bis 8) und für das Fach Betriebswirtschaft (Studienstufe) in Hamburg.
- Die Neugestaltung des Lehrplans für das Fach Wirtschaft in Thüringen führte zu konzeptionellen und inhaltlichen Änderungen. Der Einsatz der neubearbeiteten Buchreihe kann nun auch in den Fachoberschulen Thüringen erfolgen.
- Alle Probleme werden in dem Dreischritt: Beispiel, Aufgabenstellung und Lösung bearbeitet und bieten die Möglichkeit für einen interaktiven Lernprozess.
- Als zusätzliche Vertiefung dienen neben zahlreichen Aufgabenstellungen besonders hervorgehobene Merksätze, Überblicke und Zusammenfassungen. Diese dienen den Lernenden zu problemlosen Wiederholungen im Schnelldurchlauf.
- Die Aufgabenstellungen in Form von Fragen, Fallstudien, Entscheidungsbewertungstabellen, Planspielen und Rollenspielen eröffnen dem Lehrer einen weiten pädagogischen Spielraum.
- Zahlreiche Abbildungen, Schaubilder, Beispiele, Begriffsschemata, Gegenüberstellungen, Überblicke und Zusammenfassungen erhöhen die Anschaulichkeit und Einprägsamkeit der Informationen.
- Fachwörter, Fachbegriffe und Fremdwörter werden grundsätzlich im Text oder in Fußnoten erklärt.
- Ein ausführliches Stichwortverzeichnis hilft Ihnen dabei, Begriffe und Erläuterungen schnell aufzufinden.

Wir wünschen uns eine gute Zusammenarbeit mit allen Benutzern dieses Buchs und sind für jede Art von Anregungen und Verbesserungsvorschlägen im Voraus dankbar!

Die Verfasser

Lernbereich 1: Kosten- und Leistungsrechnung

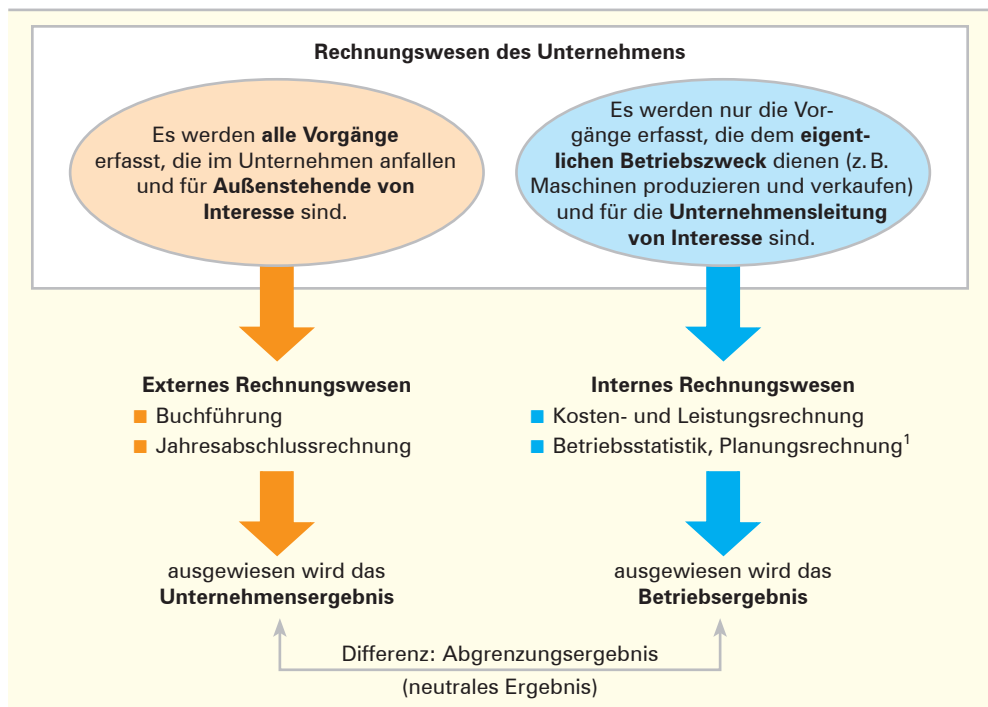
I. Industrielle Kosten- und Leistungsrechnung als Vollkostenrechnung

1 Gliederung und Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens

1.1 Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens

Nach dem **Informationsempfänger** unterscheidet man in externes Rechnungswesen und internes Rechnungswesen.

(1) Überblick



(2) Externes Rechnungswesen

Im externen Rechnungswesen erfolgt für **außenstehende Informationsempfänger** (z. B. Eigentümer, Steuerbehörden, Banken, Gerichte) eine Rechenschaftslegung über die **Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** des Unternehmens. Die zu liefernden Informationen sind, mit dem **Ziel der Kontrolle und Dokumentation**, an **gesetzliche Vorgaben gebunden**. Gesetzliche Bestimmungen finden sich insbesondere im HGB, AktG, GmbHG und EStG.

¹ Auf diese Gebiete des Rechnungswesens wird im Folgenden nicht eingegangen.

(3) Internes Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen liefert für **interne Informationsempfänger** (z. B. Geschäftsführer, Arbeitnehmervertreter, Mitarbeiter) alle erforderlichen **Informationen zur Kontrolle und Steuerung der betrieblichen Abläufe**. Die Informationen richten sich an den **jeweiligen Erfordernissen der Informationsempfänger** aus und stellt ihnen betriebliche Daten in **vergangenheits- und zukunftsbezogener Form** bereit. Sie sind Grundlage für die **Produktions-, Absatz-, Investitions- und Finanzplanung**.

1.2 Aufgaben des internen Rechnungswesens

Die **Kosten- und Leistungsrechnung** hat folgende internen Aufgaben zu erfüllen:

Aufgaben	Erläuterungen
Ermittlung des Betriebsergebnisses	Das Betriebsergebnis erfasst nur die betrieblichen Aufwendungen (Kosten) und die betrieblichen Erträge (Leistungen). Diese Gegenüberstellung drückt den Erfolg der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit aus. Es gilt: $\text{Leistungen} > \text{Kosten} = \text{Betriebsgewinn}$ $\text{Leistungen} < \text{Kosten} = \text{Betriebsverlust}$
Ermittlung der Selbstkosten	Die Berechnung der Selbstkosten je Erzeugniseinheit (Stückkosten) ist die Grundlage der Preispolitik. ■ Die berechneten Selbstkosten bilden für den Verkauf die langfristige Preisuntergrenze. ■ Liegt der Verkaufspreis aufgrund der gegebenen Markt- bzw. Konkurrenzsituation fest, kann durch eine kalkulatorische Rückrechnung dem Einkauf die Preisobergrenze für das zu beschaffende Material vorgegeben werden.
Kontrolle der Wirtschaftlichkeit	Der Konkurrenzkampf zwingt Unternehmen, die Kosten laufend zu planen und zu überwachen. Die Wirtschaftlichkeit ist das Verhältnis der Leistungen zu den für diese Leistungen aufgewendeten Kosten. $\text{Wirtschaftlichkeit} = \frac{\text{Leistungen}}{\text{Kosten}}$ Anhand der Wirtschaftlichkeit wird festgestellt, ob das Unternehmen die eingesetzten Mittel sparsam verwendet hat. Die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit ist daher eine zentrale Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung.
Bereitstellung von Unterlagen für Planungen und Entscheidungen	Die Kosten- und Leistungsrechnung hat die Aufgabe, Informationen für unternehmerische Entscheidungen bereitzustellen, z. B. ■ im Beschaffungsbereich: Ermittlung der Preisobergrenze für Beschaffungsgüter; Wahl zwischen verschiedenen Bezugsquellen. ■ im Produktionsbereich: Wahl zwischen verschiedenen Fertigungsverfahren; Entscheidung über Kauf oder Leasing; Ermittlung der Gewinnschwelle. ■ im Absatzbereich: Wahl der Vertriebswege; kostenorientierte Preise für die Erzeugnisse ermitteln.

Das **interne Rechnungswesen** ist **notwendig**, weil es die erforderlichen Daten zur **Ermittlung, Planung und Kontrolle des innerbetrieblichen Produktionsprozesses** liefert, die für Unternehmensentscheidungen bedeutsam sind.



Übungsaufgabe

1 Aufgaben und Gliederung des Rechnungswesens

1. Beschreiben Sie – nach Ihrer Wahl – zwei Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens!
2. Grenzen Sie die Kosten- und Leistungsrechnung von der Buchführung ab!
3. Das externe und das interne Rechnungswesen haben unterschiedliche Zielsetzungen. Erläutern Sie diese Aussage!

1.3 Stufen der Kosten- und Leistungsrechnung

Eine Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist, alle Kosten, die ein Erzeugnis verursacht, zu erfassen, um – nach Einrechnung des Gewinns – dessen Preis festzulegen. Diese Form der Preisfindung bezeichnete man als **Vollkostenrechnung**.

Die Vollkostenrechnung umfasst drei Stufen:

Stufe I	Welche Kosten sind angefallen?	Diese Frage betrifft die systematische Erfassung aller Kosten, die bei der Erstellung und Verwertung betrieblicher Leistungen (Kostenträger) entstehen. Diese Frage betrifft den Teilbereich der Kostenartenrechnung .
Stufe II	An welchen Stellen im Betrieb sind die Kosten angefallen?	Die Beantwortung dieser Frage fällt in den Bereich der Kostenstellenrechnung .
Stufe III	Wer hat die Kosten zu tragen?	Bei dieser Frage geht es im Wesentlichen um das Problem der verursachungsgerechten Zurechnung der entstandenen Kosten auf die Kostenträger (Erzeugnisse). Diese Frage betrifft den Teilbereich der Kostenträgerrechnung .

2 Kostenartenrechnung



Die **Kostenartenrechnung** hat die Aufgabe, alle Kosten einer Abrechnungsperiode nach Arten eindeutig, periodengerecht und vollständig zu erfassen.

2.1 Definition und Abgrenzung wesentlicher Grundbegriffe

Die einzelnen Teilbereiche des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens arbeiten mit unterschiedlichen Rechengrößen:¹

Teilgebiete des Rechnungswesens			
Finanzrechnung	Investitionsrechnung	Buchführung (GuV-Rechnung; Jahresabschluss)	Kosten- und Leistungsrechnung
↕	↕	↕	↕
Auszahlungen Einzahlungen	Aus-/Einzahlungen Kosten/Erlöse	Aufwendungen Erträge	Kosten Leistungen
Grundbegriffe des Rechnungswesens			

2.1.1 Auszahlungen und Einzahlungen

Die Summe aus **Kassenbeständen** und jederzeit verfügbaren **Bankguthaben** bezeichnet man als **Zahlungsmittelbestand**. Der Zahlungsmittelbestand ist **Teil des Geldvermögens**.

- Eine **Auszahlung** ist jeder Vorgang, bei dem der Zahlungsmittelbestand abnimmt.

Beispiele:

Barkauf von Werkstoffen, Barrückzahlung eines Darlehens, Kassenentnahmen, geleistete Anzahlungen.

- Eine **Einzahlung** ist jeder Vorgang, bei dem der Zahlungsmittelbestand zunimmt.

Beispiele:

Barverkauf von Erzeugnissen, Bareinlage von Gesellschaftern, erhaltene Anzahlungen, Aufnahme eines Barkredits.

2.1.2 Ausgaben und Einnahmen

Ausgaben und Einnahmen verändern das Geldvermögen. Als **Geldvermögen** wird die Summe aus Zahlungsmittelbestand und Bestand an Forderungen² abzüglich des Bestandes an Verbindlichkeiten² bezeichnet.

$$\text{Geldvermögen} = \text{Zahlungsmittelbestand} + (\text{Forderungen} - \text{Verbindlichkeiten})$$

¹ In Anlehnung an Wöhe, G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 27. Aufl. 2020, S. 632.

² Forderungen und Verbindlichkeiten werden hier als Geldforderungen und Geldverbindlichkeiten verstanden. Sachforderungen und Sachverbindlichkeiten werden nicht erfasst.

- Eine **Ausgabe** ist jeder Geschäftsvorfall, der eine **Verminderung des Geldvermögens** hervorruft.

$$\text{Ausgabe} = \text{Auszahlung} + \text{Forderungsabgang} + \text{Schuldenzugang}$$

Beispiele:

- Ein Kunde zahlt eine Rechnung bar.
- Kauf von Werkstoffen auf Ziel (Schuldenzugang).

- Eine **Einnahme** ist jeder Geschäftsvorfall, der zu einer **Erhöhung des Geldvermögens** führt.

$$\text{Einnahme} = \text{Einzahlung} + \text{Forderungszugang} + \text{Schuldenabgang}$$

Beispiele:

- Verkauf von Waren auf Ziel (Forderungszugang).
- Zahlung einer Liefererrechnung durch Banküberweisung.

Überblick¹

Auszahlungen/Ausgaben		
Auszahlungen keine Ausgaben ①	Auszahlungen = Ausgaben ②	Ausgaben keine Auszahlungen ③
Ausgaben		

- ① Bartilgung eines in einer früheren Periode aufgenommenen Kredits
- ② Kauf von Rohstoffen gegen Barzahlung
- ③ Betriebsstoffeinkauf auf Ziel (die Bezahlung erfolgt z. B. nach 30 Tagen)

Einzahlungen/Einnahmen		
Einzahlungen keine Einnahmen ①	Einzahlungen = Einnahmen ②	Einnahmen keine Einzahlungen ③
Einnahmen		

- ① Aufnahme eines Kredits
- ② Verkauf von Fertigerzeugnissen gegen Barzahlung
- ③ Verkauf von Handelswaren auf Ziel (Zahlungsfrist z. B. 30 Tage)

¹ In Anlehnung an Jung, Hans: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 13. Auflage, München/Wien 2016.

2.1.3 Aufwand und Ertrag

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



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

2.2 Abgrenzung von Aufwendungen und Kosten

2.2.1 Begriffe Kosten, Grundkosten, Zweckaufwand, neutraler Aufwand

(1) Kosten

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden nur die **betrieblichen Aufwendungen** erfasst, die bei der Leistungserstellung bzw. dem Verkauf der Leistungen anfallen. Man bezeichnet die betrieblichen Aufwendungen als **Kosten**.



Kosten sind der **betriebliche Verbrauch von Gütern**, die zur **Leistungserstellung** oder **-verwertung** getätigt und in **Geld bewertet** werden.

(2) Grundkosten, Zweckaufwand

Stimmen die Beträge der Aufwendungen in der Buchführung mit den Beträgen der Kosten in der Kosten- und Leistungsrechnung überein, spricht man aus **Sicht der Buchführung** von **Zweckaufwand** und aus **Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung** von **Grundkosten**.

Beispiele:

- Materialaufwand,
- Personalaufwand,
- betriebliche Steuern.

(3) Neutrale Aufwendungen und Grundkosten

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

- **Kosten**, die **gleichzeitig einen Aufwand** darstellen, nennt man **Grundkosten**.
- **Aufwendungen**, die **nicht betrieblich** bedingt sind oder aus anderen Gründen **nicht als Kosten verrechnet** werden sollen, bezeichnet man als **neutrale Aufwendungen**.

Art der neutralen Aufwendungen	Beispiele
Betriebsfremde Aufwendungen sind alle Aufwendungen, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.	Verluste aus Wertpapierverkäufen, Reparaturkosten an nicht betrieblich genutzten Gebäuden, Kursverluste bei Auslandsgeschäften, Aufwendungen aus Beteiligungen.
Periodenfremde Aufwendungen 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.
Außergewöhnliche Aufwendungen sind Aufwendungen, die zwar betrieblich sind, die aber ungewöhnlich hoch oder äußerst selten anfallen.	Verluste aus Enteignungen, Verluste aus nicht durch Versicherungen gedeckten Katastrophenfällen, Ausfall von Forderungen durch Zahlungsunfähigkeit des Kunden.
Aufwendungen aus einer Umstrukturierung des Vermögens . Die Abgänge von Anlagegütern fallen nicht planmäßig an. Sie können damit nicht in der Kostenrechnung verrechnet werden.	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.
- Neutrale Aufwendungen werden in der **Kosten- und Leistungsrechnung nicht** berücksichtigt.



Übungsaufgabe

2 Grundbegriffe und Zuordnung von Beispielen

1. Zeigen Sie die Beziehungen zwischen Ausgaben und Aufwendungen auf! Bilden Sie zu den einzelnen Beziehungen jeweils ein Beispiel!
2. Zeigen Sie die Beziehungen zwischen Einnahmen und Erträgen auf! Bilden Sie zu den einzelnen Beziehungen jeweils ein Beispiel!
3. Notieren Sie, ob folgende Vorgänge Einnahmen oder Ausgaben darstellen:

3.1 Kauf von Betriebsstoffen auf Ziel	14 000,00 EUR
3.2 Verkauf von Erzeugnissen auf Ziel	5 200,00 EUR
3.3 Bareinlage eines Gesellschafters	10 000,00 EUR
3.4 Entnahme von Bargeld aus der Kasse für private Zwecke	2 000,00 EUR
3.5 Aufnahme eines Barkredits	8 500,00 EUR
3.6 Bartilgung eines in einer früheren Rechnungsperiode erhaltenen Bankkredits	7 200,00 EUR
4. Erläutern Sie, wodurch sich Ausgaben und Einnahmen von Aus- und Einzahlungen unterscheiden!

5. Notieren Sie, welche Aussage zu den Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung richtig ist!
- 5.1 Durch sie wird der Erfolg des Unternehmens im Geschäftsjahr ermittelt.
 - 5.2 Sie vergleicht aufbereitete Daten, z. B. das Gesamtergebnis, mit denen anderer Unternehmen der gleichen Branche.
 - 5.3 Sie bucht Geschäftsvorfälle aufgrund der angefallenen Belege.
 - 5.4 Sie ermittelt den betrieblichen Erfolg des Geschäftsjahres.
 - 5.5 Sie hält alle Veränderungen der Vermögens- und Kapitalwerte fest.
6. Beurteilen Sie, bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe es sich um Begriffe der Leistungsrechnung handelt!
- Umsatzerlöse für Handelswaren; Provisionserträge; aktivierte Eigenleistungen; Rabatt beim Einkauf von Rohstoffen; Zinserträge; andere sonstige betriebliche Erträge; Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen; Erträge aus der Herabsetzung von Rückstellungen; Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse.
7. Ordnen Sie die nachfolgenden Aufwandsarten den betrieblichen oder neutralen Aufwendungen zu!
- Gehaltszahlungen, Aufwendungen für Handelswaren, 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 Betriebsgebäude, 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.

2.2.2 Kalkulatorische Kosten

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

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



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

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

Aufwendungen der Finanzbuchführung			
neutrale Aufwendungen	betriebliche Aufwendungen		keine Aufwendungen
	Zweckaufwendungen		
keine Kosten	Grundkosten	Anderskosten	Zusatzkosten
	Kosten der Kosten- und Leistungsrechnung		

2.2.2.1 Anderskosten

(1) Kalkulatorische Abschreibung

■ Abgrenzung der kalkulatorischen Abschreibung von der bilanziellen 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.

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**.

Die **unterschiedlichen Wertansätze** für die Abschreibung in der Buchführung und in der Kostenrechnung sind insbesondere auf folgende **drei Gründe** zurückzuführen:

- Bezugsgrundlage für die Berechnung der **bilanziellen Abschreibungen** sind nach dem HGB die **Anschaffungs- oder Herstellkosten**. Die **kalkulatorischen Abschreibungen** werden von den **Wiederbeschaffungskosten** berechnet, um über die zurückfließenden Umsatzerlöse die Ersatzbeschaffung der Anlagegüter sicherzustellen.
- **Bilanziell** werden Anlagegüter bis zum **Restwert 0** abgeschrieben. Die **kalkulatorische Abschreibung** erfolgt so lange, wie das **Anlagegut betrieblich genutzt wird**.
- **Bilanziell abgeschrieben** werden **alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**, auch wenn sie dem eigentlichen Betriebszweck nicht dienen. **Kalkulatorisch** abgeschrieben werden nur **betriebsnotwendige Anlagegüter**, d. h. Anlagegüter, die dem eigentlichen Betriebszweck dienen.

Beispiel:

Ein Kombiwagen mit Anschaffungskosten von 45 000,00 EUR wird buchhalterisch linear über 6 Jahre abgeschrieben.

Aufgrund der laufenden Preiserhöhungen muss in der Kostenrechnung von den Wieder-

beschaffungskosten in Höhe von 51 000,00 EUR abgeschrieben werden.

Aufgabe:

Berechnen Sie die Höhe der bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen!

Lösung:

$$\text{bilanzielle Abschreibung (linear)} = \frac{\text{Anschaffungskosten}}{\text{Nutzungsdauer}} = \frac{45\,000,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = \underline{\underline{7\,500,00 \text{ EUR/Jahr}}}$$

$$\begin{aligned} \text{kalkulatorische Abschreibung} &= \frac{\text{Wiederbeschaffungskosten}^1 - \text{Restwert}^2}{\text{Nutzungsdauer}} \\ &= \frac{51\,000,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = \underline{\underline{8\,500,00 \text{ EUR/Jahr}}} \end{aligned}$$

Es entstehen somit jährlich um 1 000,00 EUR höhere Kosten als Aufwendungen.



- **Bilanzielle Abschreibungen** erfassen die **erfolgswirksamen Wertminderungen**.
- **Kalkulatorische Abschreibungen** erfassen – unabhängig von gesetzlichen Vorschriften – die **tatsächlichen Wertminderungen**.

■ Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen als Instrument der Finanzierung

Ziel der kalkulatorischen Abschreibung ist, Finanzmittel zu erwirtschaften, um für verbrauchte Anlagegüter eine Ersatzbeschaffung tätigen zu können. Die Finanzierung der Ersatzbeschaffung ist dadurch möglich, dass die **kalkulatorische Abschreibung** in die **Verkaufspreise einkalkuliert** wird und bei kostendeckenden Preisen über die **Umsatzerlöse zurückfließt**. Voraussetzung ist, dass die Absatzpreise die Kosten decken.

Die **bilanzielle Abschreibung** wird in der Buchführung als **Aufwand gebucht**. Damit wird verhindert, dass die mit den Umsatzerlösen zurückfließenden Abschreibungsbeträge – bis zur **Höhe der bilanziellen Abschreibungen** – zu Gewinn und möglicherweise ausgeschüttet werden (**Gefahr der Substanzausschüttung**).

Soll	GuV-Konto	Haben
bilanzielle Abschreibungen 10 000,00 EUR		in die Umsatzerlöse eingerechnete kalkulatorische Abschreibungen 12 000,00 EUR
Gewinn 2 000,00 EUR		



- Sind die **bilanzielle und die kalkulatorische Abschreibung gleich groß**, ist der **Vorgang erfolgsneutral**. Das Vermögen bleibt **nominell** erhalten.
- Ist die **bilanzielle Abschreibung kleiner als die kalkulatorische Abschreibung**, stehen dem Unternehmen zusätzliche Finanzmittel zur Verfügung. Es handelt sich um eine **offene Finanzierung aus dem Gewinn**.³
- Ist die **bilanzielle Abschreibung größer als die kalkulatorische Abschreibung**, wird in der **Buchführung** ein Gewinn verdeckt. Es werden **stille Rücklagen gebildet**.

¹ Bei Preisstabilität werden die Anschaffungskosten verwendet.

² Ein Restwert wird angesetzt, wenn am Ende der Nutzungsdauer ein Liquidationserlös (z. B. Schrottwert) anfällt.

³ Die zusätzlichen Finanzmittel werden als **Scheingewinn** ausgewiesen, der versteuert werden muss und ausgeschüttet werden kann. Ein Teil der Abschreibungsgegenwerte ist in diesem Fall für Investitionen verloren.

(2) Kalkulatorische Zinsen

Die **gezahlten Zinsen** für das aufgenommene **Fremdkapital** stellen einen betrieblichen Aufwand dar. Sie werden in der Buchführung erfasst. Da ein Unternehmer jedoch für das **gesamte** eingesetzte betriebsnotwendige Kapital eine Verzinsung erwartet, werden in der Kosten- und Leistungsrechnung kalkulatorische Zinsen angesetzt. Sie werden vom **Fremdkapital und vom Eigenkapital** berechnet. Die Höhe des Zinssatzes richtet sich an dem im betreffenden Zeitraum geltenden durchschnittlichen Zinssatz für langfristige Darlehen aus.

$$\text{kalkulatorische Zinsen} = \frac{\text{Anschaffungskosten} + \text{Restwert}}{2} \cdot \frac{\text{Zinssatz}}{100}$$

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



(3) Kalkulatorische Wagnisse

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

Kalkulatorisch zu erfassen sind die **einzelnen betrieblichen 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 gleichzeitig 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.

Kalkulatorische Wagnisse sind Kosten für nicht versicherte Einzelwagnisse.



2.2.2.2 Zusatzkosten

(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 sollte dabei nach dem Arbeitseinsatz des Unternehmers bestimmt werden und sich am jeweils bestehenden Lohnniveau ausrichten. Dem kalkulatorischen Unternehmerlohn steht kein Aufwand gegenüber. Er stellt damit Zusatzkosten dar.



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

(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 (kalkulatorische Miete) anzusetzen.



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

2.3 Abgrenzungen von Erträgen und Leistungen

(1) Erträge, 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 einem Zusammenhang stehen.



Erträge sind alle in Geld gemessenen **Wertzugänge des Eigenkapitals** innerhalb einer Abrechnungsperiode.

In der **Kosten- und Leistungsrechnung** werden nur die **betrieblichen Erträge** erfasst, die ursächlich in Zusammenhang mit der Verfolgung des eigentlichen Betriebszwecks stehen. Man bezeichnet die betrieblichen Erträge als **Leistungen**.

Leistungen sind das **Ergebnis** eines **betrieblichen Leistungserstellungsprozesses** und werden in **Geld bewertet**.



(2) Grundleistungen/Zweckerträge

Stimmen die Beträge der Erträge in der Buchführung mit den Beträgen der Leistungen in der Kosten- und Leistungsrechnung überein, spricht man aus **Sicht der Buchführung** von **Zweckertrag** und aus Sicht der **Kosten- und Leistungsrechnung** von **Grundleistungen**.

Beispiele:

- Verkauf von Erzeugnissen,
- Vermietung von Erzeugnissen,
- Erbringen von Dienstleistungen.

(3) Neutrale Erträge

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
Betriebsfremde Erträge sind alle Erträge, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.	Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, Zinserträge, Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus Finanzanlagen.
Periodenfremde Erträge sind Erträge, die zwar betrieblich sind, deren Verursachung aber in einer vorangegangenen Geschäftsperiode liegt.	Steuerrückerstattungen, Eingang einer bereits abgeschriebenen Forderung.
Außergewöhnliche Erträge sind Erträge, die zwar betrieblich sind, die aber ungewöhnlich hoch oder äußerst selten sind.	Erträge aus Gläubigerverzicht, Steuererlass, Erträge aus Schenkungen.
Erträge aus einer Umstrukturierung des Vermögens .	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 nicht** berücksichtigt.



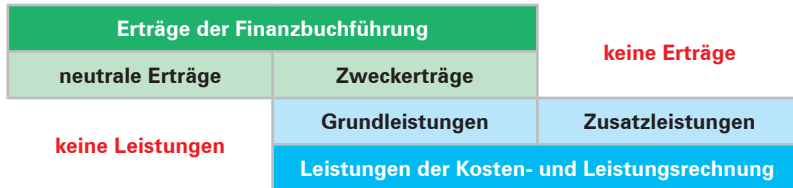
(4) Zusatzleistungen

Neben der Tatsache, dass es **Erträge** gibt, die **keine Leistungen darstellen**, nämlich die neutralen Erträge, gibt es auch **Leistungen**, die **keine Erträge** sind. Es handelt sich um die **Zusatzleistungen**. Ein Beispiel für Zusatzleistungen sind Verkaufsprodukte, die gespendet oder 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:



Übungsaufgaben

3 Abgrenzung von Aufwendungen und Kosten

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 Komplementäre einer KG 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 Ihre Unterlagen und tragen Sie die ermittelten Abschreibungsbeträge ein:

Neutraler Aufwand	Zweckaufwand	Grundkosten	Zusatzkosten

8. Erklären Sie den Finanzierungseffekt, den die Abschreibung ermöglicht!

9. 9.1 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

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

9.3 Nennen und erklären Sie Kriterien, nach denen die bilanzielle von der kalkulatorischen Abschreibung abgegrenzt werden kann!

10. Erläutern Sie, warum neben der Buchführung eine Kosten- und Leistungsrechnung erforderlich ist!

4 Berechnung der kalkulatorischen Zinsen

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	

Ergänzungen zur vorläufigen Bilanz: Die kalkulatorischen Restwerte des gesamten Anlagevermögens betragen Ende 20.. 1 110 000,00 EUR. Der kalkulatorische Unternehmerlohn des Gesellschafters Kurt Metzger wird mit 70 000,00 EUR angesetzt. Von den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind 80 000,00 EUR nicht skontierungsfähig. Im Umlaufvermögen sind in Höhe von 80 000,00 EUR nicht betriebsnotwendige Wertpapiere enthalten.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die kalkulatorischen Zinsen bei einem Zinssatz von 9%!

Hinweis zur Berechnung des betrieblichen Kapitals:

Vom **gesamten Unternehmensvermögen** wird das **nicht betriebliche Vermögen** (z.B. betrieblich nicht genutzte Grundstücke, nicht betriebsnotwendige Wertpapiere, Überbewertung des Anlagevermögens) ausgegliedert. Das Anlagevermögen muss mit dem kalkulatorischen Restwert angesetzt werden.

Gesamtes Unternehmensvermögen
– nicht betriebliches Vermögen
= vorläufiges betriebliches Vermögen
– Abzugskapital
= betriebliches Kapital

Zum **Abzugskapital** rechnet man Kapitalposten, die dem Unternehmen **zinslos** zur Verfügung stehen (z.B. Rückstellungen; Lieferantenkredite, sofern keine Skontierungsmöglichkeit besteht; erhaltene Anzahlungen). Durch den Abzug wird eine doppelte Anrechnung von Zinskosten vermieden.

2.4 Ergebnistabelle als Instrument zur Ermittlung des Betriebsergebnisses

2.4.1 Aufbau der Ergebnistabelle zur Trennung der Kosten und Leistungen von den Aufwendungen und Erträgen



Die Abgrenzungsrechnung ermittelt aus den erfassten Aufwendungen und Erträgen der Buchführung die **Höhe der Kosten und Leistungen**.

Für die Abgrenzungsrechnung hat sich als übliches Verfahren das **Zweikreissystem** 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)**.

[illegible]

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.

1 Die **Erträge** entstehen durch Einkalkulieren von Anders- und Zusatzkosten in die Verkaufspreise.

2.4.2 Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung

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.

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 12 000,00 EUR Kosten für Büromaterial 12 000,00 EUR
② Die Aufwendungen sind keine Kosten.	Periodenfremde Aufwendungen 4 000,00 EUR Kosten 0,00 EUR
③ Die Erträge sind gleich hoch wie die Leistungen.	Erträge aus Umsatzerlösen 20 000,00 EUR Leistungen aus Umsatzerlösen 20 000,00 EUR
④ Die Erträge sind keine Leistungen.	Andere periodenfremde Erträge 1 500,00 EUR Leistungen 0,00 EUR

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Erfolgsbereich			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
Buchführung			unternehmens- bezogene Abgrenzung		kosten- rechnerische 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
And. periodenfr. Ertr.		1 500,00		1 500,00				

Beispiel:

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

Beispiel: Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Erfolgsbereich			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
Buchführung			unternehmens- bezogene Abgrenzung		kosten- rechnerische 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 ¹	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- ergebnis			Ergebnis aus unternehmens- bezogener Abgrenzung		Ergebnis aus kosten- rechnerischen Korrekturen		Betriebs- ergebnis	

Unternehmens- ergebnis	–	Abgrenzungs- ergebnis	=	Betriebs- ergebnis
104 130,00 EUR	–	33 150,00 EUR	=	70 980,00 EUR

¹ Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen liegen dann vor, wenn Vermögensgegenstände unter dem Buchwert verkauft werden. (Zum Beispiel: 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).

Erläuterungen zur unternehmensbezogenen Abgrenzung:

- Alle betrieblichen Aufwendungen und betrieblichen Erträge werden im Rechnungskreis II als Kosten und Leistungen in die Kosten- und Leistungsrechnung übernommen (Fall ① und Fall ③). Als Saldo ergibt sich das Betriebsergebnis.
- Die neutralen Aufwendungen und Erträge werden im Rechnungskreis 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.

Übungsaufgabe

5 Berechnung von Unternehmens-, Abgrenzungs- und Betriebsergebnis

- Übertragen Sie die nachfolgende Ergebnistabelle in Ihre Unterlagen! 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

- 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 ¹	60 510,00 EUR
Büromaterial	28 525,00 EUR

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

Konten	Beträge
Versicherungsbeiträge	30 970,00 EUR
Abschreibungen auf Finanzanlagen	85 480,00 EUR

Aufgaben:

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

2.4.3 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.

Grundfälle	Beispiele								
⑤ Kosten und Aufwendungen fallen nicht in gleicher Höhe an.	<table> <tr> <td>bilanzielle Abschreibung (Aufw.)</td><td>7 300,00 EUR</td></tr> <tr> <td>kalkulatorische Abschreibung (Kosten)</td><td>8 700,00 EUR</td></tr> <tr> <td>gezahlte Zinsen (Aufwendungen)</td><td>4 100,00 EUR</td></tr> <tr> <td>kalkulatorische Zinsen (Kosten)</td><td>7 200,00 EUR</td></tr> </table>	bilanzielle Abschreibung (Aufw.)	7 300,00 EUR	kalkulatorische Abschreibung (Kosten)	8 700,00 EUR	gezahlte Zinsen (Aufwendungen)	4 100,00 EUR	kalkulatorische Zinsen (Kosten)	7 200,00 EUR
bilanzielle Abschreibung (Aufw.)	7 300,00 EUR								
kalkulatorische Abschreibung (Kosten)	8 700,00 EUR								
gezahlte Zinsen (Aufwendungen)	4 100,00 EUR								
kalkulatorische Zinsen (Kosten)	7 200,00 EUR								
⑥ Kosten sind keine Aufwendungen.	<table> <tr> <td>Aufwendungen für Unternehmerlohn</td><td>0,00 EUR</td></tr> <tr> <td>kalkulatorischer Unternehmerlohn</td><td>40 000,00 EUR</td></tr> </table>	Aufwendungen für Unternehmerlohn	0,00 EUR	kalkulatorischer Unternehmerlohn	40 000,00 EUR				
Aufwendungen für Unternehmerlohn	0,00 EUR								
kalkulatorischer Unternehmerlohn	40 000,00 EUR								

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Erfolgsbereich			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
Buchführung			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische 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:

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

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.

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

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			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische 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- ergebnis			Ergebnis aus unter- nehmensbezog- ener Abgrenzung		Ergebnis aus kostenrechneri- schen Korrekturen		Betriebs- ergebnis	

Unternehmens- ergebnis	–	Abgrenzungs- ergebnis	=	Betriebs- ergebnis
119 050,00 EUR	–	51 410,00 EUR	=	67 640,00 EUR

Erläuterungen zu den kostenrechnerischen Korrekturen:¹**■ 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, wird zunächst der Betrag der Buchführung in Höhe von 10 870,00 EUR als Aufwand in den Bereich der kostenrechnerischen Korrekturen übernommen.

Der Betrag der **kalkulatorischen Abschreibungen** in Höhe von 8 950,00 EUR wird als **Kosten in der KLR erfasst** und als **Ertrag** bei den **kostenrechnerischen Korrekturen**. Er wird als Ertrag erfasst, weil

¹ Für die Zuordnung einzelner Beträge in die beiden Abgrenzungsstufen gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. Um eine eindeutige Regelung zu schaffen, werden alle in der KLR anders zu verrechnenden Beträge den kostenrechnerischen Korrekturen zugeordnet.

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 **Zinsaufwendungen** werden in der KLR anders verrechnet als es dem Betrag von 6450,00 EUR in der Buchführung entspricht. In diesem Fall wird zunächst der Betrag der Buchführung in Höhe von 6450,00 EUR als **Aufwand in den Bereich der kostenrechnerischen Korrekturen** übernommen.

Der Betrag der **kalkulatorischen Zinsen** in Höhe von 9780,00 EUR wird als **Kosten in der KLR** erfasst und als **Ertrag bei den kostenrechnerischen Korrekturen**. Die Zinsen werden als Ertrag erfasst, weil sie in den Verkaufspreis einkalkuliert werden. Der Ertrag wird durch den Verkauf der Erzeugnisse erwirtschaftet, wenn zumindest kostendeckende Preise erzielt werden.

■ 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. Allerdings kommt der Unternehmerlohn, sofern er kostendeckend in die Preise einkalkuliert und erwirtschaftet wird, als Ertrag wieder in das Unternehmen zurück. Daher wird der als Kosten in der KLR zu erfassende Unternehmerlohn in Höhe von 50000,00 EUR sowohl unter den **Kosten in der KLR** als auch als **Ertrag in der Spalte der kostenrechnerischen Korrekturen** erfasst.

Überblick

Aufwendungen

neutraler
Aufwand

①

Zweckaufwand
=
Grundkosten

②

kalk. Kosten
Zusatz-
kosten Anders-
kosten

③

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

①

Zweckertrag
=
Grundleistung

②

Zusatz-
leistungen

③

Leistungen

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

Übungsaufgaben

6 Erstellen einer Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen

Die Buchführung eines Industriebetriebs weist für den Monat Mai folgende Aufwendungen und Erträge auf (Auszug):

Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse	470 000,00 EUR
Aufwendungen für Rohstoffe	300 000,00 EUR
Löhne, Gehälter	100 000,00 EUR
Abschreibungen auf Sachanlagen	20 000,00 EUR
Mieten, Pachten	2 000,00 EUR
Reisekosten	4 000,00 EUR
Kfz-Steuer, Verbrauchssteuern	30 000,00 EUR
Zinsaufwendungen	15 000,00 EUR

Angaben zur Kosten- und Leistungsrechnung

1. Kalkulatorische Abschreibungen auf Sachanlagen	35 000,00 EUR
2. Kalkulatorische Zinsen	36 000,00 EUR
3. Kalkulatorischer Unternehmerlohn	12 000,00 EUR

Aufgabe:

Erstellen Sie eine Ergebnistabelle und ermitteln Sie das Unternehmensergebnis, das Betriebsergebnis sowie das Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen!

7 Erstellen einer Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen

In einem Industrieunternehmen sind folgende Sachverhalte gegeben:

1. Das betriebliche Kapital beträgt 2 470 000,00 EUR. Der kalkulatorische Zinssatz wird mit 8 % angesetzt. Die tatsächlich gezahlten Fremdkapitalzinsen betragen im Geschäftsjahr 84 700,00 EUR.
2. Der Unternehmerlohn wird mit 120 000,00 EUR festgesetzt.
3. Der kalkulatorische Wagniszuschlag beträgt 48 000,00 EUR. Während des Geschäftsjahres sind Schadensfälle in Höhe von 72 000,00 EUR eingetreten.
4. Auf den Fuhrpark mit Anschaffungskosten in Höhe von 200 000,00 EUR werden aus steuerlichen Gründen 20 % bilanzmäßig abgeschrieben.
Die verbrauchsbedingte kalkulatorische Abschreibung beträgt 15 % von den Wiederbeschaffungskosten in Höhe von 230 000,00 EUR.
5. Das Unternehmen rechnet mit einer kalkulatorischen Miete in Höhe von 30 000,00 EUR.
6. Die Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse betragen 500 000,00 EUR.

Stellen Sie die Vorgänge in einer Ergebnistabelle dar!

8 Kostenrechnerische Korrekturen

1.

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Buchführung			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische Korrekturen			
Konten	Aufwend.	Erträge	Aufwend.	Erträge	Aufwend.	Erträge	Kosten	Leistungen
UErl. f. eigene Erzeugnisse		470 000,00						470 000,00
Aufw. f. Rohstoffe	300 000,00						300 000,00	
Löhne/Gehälter	100 000,00						100 000,00	
Abschr. a. Sachanlagen	20 000,00				20 000,00	35 000,00	35 000,00	
Mieten, Pachten	2 000,00						2 000,00	
Reisekosten	4 000,00						4 000,00	
Kfz-/Verb.Steuer	30 000,00						30 000,00	
Sonstige betriebl. Steuern	15 000,00						15 000,00	
Zusatzkosten								
Kalk. Unternehmerlohn						12 000,00	12 000,00	
Summen	471 000,00	470 000,00			20 000,00	47 000,00	498 000,00	470 000,00

Aufgaben:

- 1.1 Erläutern Sie, warum die Abschreibungen auf Sachanlagen sowie der kalkulatorische Unternehmerlohn den kostenrechnerischen Korrekturen zuzurechnen sind!
- 1.2 Berechnen Sie das Unternehmensergebnis, das Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen sowie das Betriebsergebnis und analysieren Sie die ermittelten Daten!
2. Das Industrieunternehmen Schöndorfer & Wörz KG weist folgende Werte aus der Ergebnisrechnung auf:

Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse	657 384,00 EUR
Aufwendungen für Rohstoffe	276 480,00 EUR
Vertriebsprovisionen	24 384,00 EUR
Fremdinstandhaltung	8 328,00 EUR
Löhne	102 000,00 EUR
Abschreibungen auf Sachanlagen	20 784,00 EUR
Mieten, Pachten	15 000,00 EUR
Büromaterial	56 172,00 EUR
Reisekosten	11 376,00 EUR

Angaben für kostenrechnerische Korrekturen:

- Statt der bilanziellen Abschreibung in Höhe von 20 784,00 EUR sollen kalkulatorische Abschreibungen in Höhe von 22 476,00 EUR in Ansatz gebracht werden.
- Für die Abgeltung der Arbeitskraft des Komplementärs wird mit einem kalkulatorischen Unternehmerlohn in Höhe von 60 000,00 EUR gerechnet.

Aufgaben:

- 2.1 Geben Sie die jeweilige Höhe der Anderskosten für die Abschreibung und der Zusatzkosten für den Unternehmerlohn an und bestimmen Sie die Höhe der kalkulatorischen Mehrabschreibung!
- 2.2 Ermitteln Sie das Unternehmensergebnis, das Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen und das Betriebsergebnis!

2.4.4 Zusammenfassende Darstellung einer Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung und kostenrechnerischen Korrekturen

Im folgenden Beispiel werden die beiden zunächst getrennt dargestellten Abgrenzungsstufen zusammengefasst.

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Erfolgsbereich			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
Buchführung			unternehmens- bezogene Abgrenzung		kosten- rechnerische Korrekturen			
Konten	Aufw.	Erträge	Aufw.	Erträge	Aufw.	Erträge	Kosten	Leistungen
UErl. f. eig. Erzeugn.		1297820,00						1297820,00
Periodenfr. Erträge		43800,00		43800,00				
Zinserträge		17950,00		17950,00				
Aufw. f. Rohstoffe	710400,00						710400,00	
Vertriebsprovisionen	20320,00						20320,00	
Fremdinstandhaltung	6940,00						6940,00	
Löhne	220000,00						220000,00	
Abschr. a. Sachanl.	10870,00				10870,00	8950,00	8950,00	
Mieten, Pachten	18110,00						18110,00	
Büromaterial	95760,00						95760,00	
Reisekosten	18940,00						18940,00	
Verl. a. d. Abg. v. VG	2850,00		2850,00					
Periodenfr. Aufw.	25750,00		25750,00					
Zinsaufwendungen	6450,00				6450,00	9780,00	9780,00	
Kalk. U.-Lohn						50000,00	50000,00	
Summen:	1136390,00	1359570,00	28600,00	61750,00	17320,00	68730,00	1159200,00	1297820,00
Salden (Ergebnisse):	223180,00		33150,00		51410,00		138620,00	
	1359570,00	1359570,00	61750,00	61750,00	68730,00	68730,00	1297820,00	1297820,00
	Unternehmens- ergebnis		Ergebnis aus unternehmens- bezogener Abgrenzung		Ergebnis aus kosten- rechnerischen Korrekturen		Betriebs- ergebnis	

$$\begin{array}{rclcl}
 \text{Unternehmens-} & & & & \\
 \text{ergebnis} & - & \text{Abgrenzungs-} & = & \text{Betriebs-} \\
 & & \text{ergebnis}^1 & & \text{ergebnis} \\
 223\,180,00 \text{ EUR} & - & 84\,560,00 \text{ EUR} & = & 138\,620,00 \text{ EUR}
 \end{array}$$

¹ Ergebnis unternehmensbezogene Abgrenzung (Gewinn) 33 150,00 EUR
 + Ergebnis kostenrechnerische Korrekturen (Gewinn) 51 410,00 EUR
 = Abgrenzungsergebnis 84 560,00 EUR