

Wirtschaftswissenschaftliche Bücherei für Schule und Praxis

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

Verfasser:

Dr. Hermann Speth, Dipl.-Handelslehrer

Alfons Kaier, Professor, Dipl.-Handelslehrer

Holger Kopp, Dipl.-Handelslehrer

Aloys Waltermann, Dipl.-Kfm. Dipl.-Handelslehrer

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.

Coverbild (oben) © CandyBox Images – Fotolia.com

(unten) © Robert Kneschke – Fotolia.com

* * * * *

15. Auflage 2019

© 1999 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

ISBN 978-3-8120-0454-1

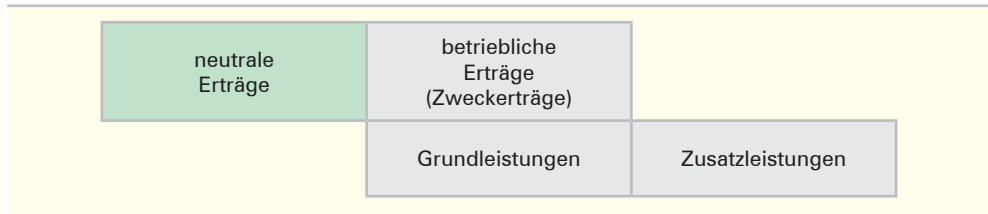
(3) Zusatzleistungen

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:

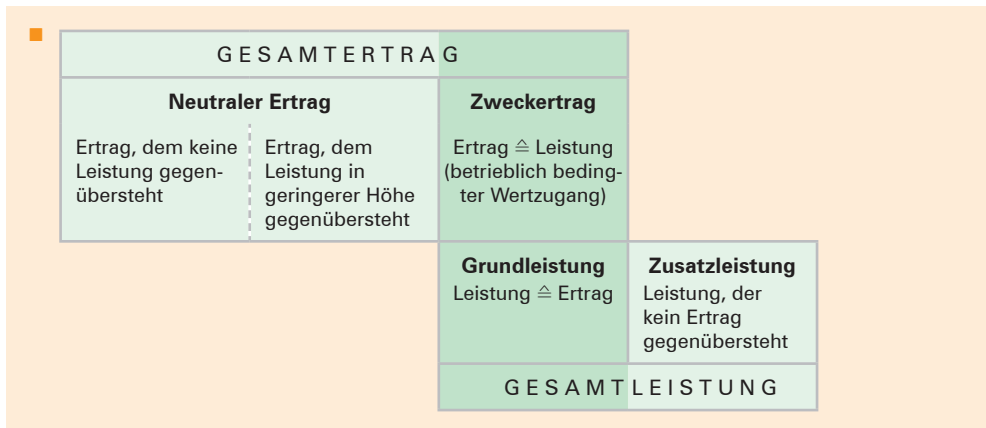


Zusammenfassung

- **Ziel des Rechnungswesens** ist, alle betrieblichen Vorgänge zu planen, zu erfassen, zu verarbeiten und zu überwachen.
- **Gliederung des Rechnungswesens** nach dem **Informationsempfänger**:
 - **Internes Rechnungswesen**
(Kosten- und Leistungsrechnung, Betriebsstatistik, Planungsrechnung)
 - **Externes Rechnungswesen**
(Buchführung, Jahresabschlussrechnung)



		GESAMT KOSTEN	
		Grundkosten Kosten $\hat{=}$ Aufwand	Zusatzkosten Kosten, denen kein Aufwand gegenübersteht
Neutraler Aufwand		Zweckaufwand	
Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen	Aufwand, dem Kosten in geringerer Höhe gegenüberstehen	Aufwand $\hat{=}$ Kosten (betrieblich bedingter Werteverzehr)	
GESAMTAUFWAND			



Übungsaufgabe

2 Grundbegriffe und Zuordnung von Beispielen

1. Zeigen Sie die Beziehungen zwischen Auszahlungen und Aufwendungen auf! Bilden Sie zu den einzelnen Beziehungen jeweils ein Beispiel!
2. Zeigen Sie die Beziehungen zwischen Einzahlungen und Erträgen auf! Bilden Sie zu den einzelnen Beziehungen jeweils ein Beispiel!
3. Notieren Sie, welche der Aussage zu den Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung richtig ist!
 - 3.1 Durch sie wird der Erfolg des Unternehmens im Geschäftsjahr ermittelt.
 - 3.2 Sie vergleicht aufbereitete Daten, z. B. das Gesamtergebnis, mit denen anderer Unternehmen der gleichen Branche.
 - 3.3 Sie bucht Geschäftsvorfälle aufgrund der angefallenen Belege.
 - 3.4 Sie ermittelt den betrieblichen Erfolg des Geschäftsjahres.
 - 3.5 Sie hält alle Veränderungen der Vermögens- und Kapitalwerte fest.
4. Beurteilen 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 Handelswaren; Aufwendungen für Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe; Aufwendungen für Kommunikation.
5. 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.

6. 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.

7. Ordnen Sie die nachfolgenden Ertragsarten den betrieblichen oder neutralen Erträge 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.

8. Bilden Sie ein Beispiel für Zusatzkosten!

4 Abgrenzung von Aufwendungen, Kosten, Erträgen und Leistungen in einer Abgrenzungsrechnung

4.1 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			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische Korrekturen		Kosten- und Leistungsrechnung		
			Konten	Aufw.	Erträge	Aufw.	Erträge	Aufw.	Erträge ¹	Kosten	Leistungen
Summen:									
Salden (Ergebnisse):									
			Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung		Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen		Betriebsergebnis		
Unternehmensergebnis			Abgrenzungsergebnis (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.

4.2 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.

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.

1 Die Erträge entstehen durch Einkalkulieren von Anders- und Zusatzkosten in die Verkaufspreise. Zu Einzelheiten siehe S. 27f.

Grundfälle	Beispiele	
1 Die Aufwendungen sind gleich hoch wie die Kosten.	Aufwendungen für Büromaterial Kosten für Büromaterial	12 000,00 EUR 12 000,00 EUR
2 Die Aufwendungen sind keine Kosten.	Periodenfremde Aufwendungen Kosten	4 000,00 EUR 0,00 EUR
3 Die Erträge sind gleich hoch wie die Leistungen.	Erträge aus Umsatzerlösen Leistungen aus Umsatzerlösen	20 000,00 EUR 20 000,00 EUR
4 Die Erträge sind keine Leistungen.	Andere periodenfremde Erträge Leistungen	1 500,00 EUR 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: Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung¹

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

Aufgabe:

Erläutern Sie die auf S. 25 erstellte Ergebnistabelle mit unternehmensbezogenen Korrekturen!

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. VG	2 850,00
Periodenfremde Aufwendungen	25 750,00

¹ Die Erstellung einer Ergebnistabelle wird vom Bildungsplan nicht verlangt.

Beispiel: Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Erfolgsbereich			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
Buchführung			unternehmensbezogene 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	-	Neutrales Ergebnis	=	Betriebs- 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 Rechnungskreis 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 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.

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).

Übungsaufgabe

3 Unternehmensbezogene Abgrenzungen

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Buchführung			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische Korrekturen			
Konten	Aufwend.	Erträge	Aufwend.	Erträge	Aufwend.	Erträge	Kosten	Leistungen
UErl. f. eig. Erzeugnisse		1 050 000,00						1 050 000,00
Sonstige Erlöse		3 175,00						3 175,00
Erträge a. d. Abgang v. Vermögensgegenständen		26 000,00		26 000,00				
Erträge a. Beteiligungen		25 820,00		25 820,00				
Aufw. f. Rohstoffe	580 510,00						580 510,00	
Löhne/Gehälter	120 750,00						120 750,00	
AG-Anteil z. Sozialvers.	48 690,00						48 690,00	
Abschr. a. Sachanlagen	60 510,00						60 510,00	
Büromaterial	28 525,00						28 525,00	
Versicherungsbeiträge	30 970,00						30 970,00	
Abschr. a. Finanzanlagen	85 480,00		85 480,00					
Summen	955 435,00	1 104 995,00	85 480,00	51 820,00			869 955,00	1 053 175,00

Aufgaben:

1. Erklären Sie, warum die Konten Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen, Erträge aus Beteiligungen und Abschreibungen auf Finanzanlagen der unternehmensbezogenen Abgrenzung zuzurechnen sind!
2. Erläutern Sie, warum die Konten Sonstige Erträge, Aufwendungen für Rohstoffe und Versicherungsbeiträge der Kosten- und Leistungsrechnung zuzuordnen sind!
3. Berechnen Sie das Unternehmensergebnis, das Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung sowie das Betriebsergebnis und analysieren Sie die ermittelten Daten!
4. Formulieren Sie für die Berechnung des Unternehmensergebnisses aus dem Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung und dem Betriebsergebnis eine Formel!

Vorlage

4.3 Kostenrechnerische Korrekturen

4.3.1 Begriffe Zusatzkosten und Anderskosten

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. Aus **Sicht der Buchführung** handelt es sich um **Andersaufwendungen**.
- **Anderskosten** und **Zusatzkosten** bilden zusammen den Umfang der **kalkulatorischen Kosten**.



4.3.2 Zusatzkosten – dargestellt am Beispiel des kalkulatorischen Unternehmerlohns

Die Arbeit des Unternehmers schlägt sich nicht bei allen Rechtsformen der Unternehmungen 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. Diese ist durch den Gewinn abgegolten. Demgegenüber zahlen vergleichbare Unternehmungen 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 damit Zusatzkosten dar.

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



4.3.3 Anderskosten – dargestellt am Beispiel der kalkulatorischen Abschreibung

(1) 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 Erfolgsrechnung nach anderen Kriterien vorgenommen wird als in der KLR, muss zwischen **kalkulatorischer** und **bilanzieller Abschreibung** unterschieden werden.

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

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:

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

$$\begin{aligned} \text{Kalkulatorische Abschreibung} &= \frac{\text{Wiederbeschaffungskosten}}{\text{Nutzungsdauer}} \\ &= \frac{51\,000,00 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = \underline{\underline{8\,500,00 \text{ EUR/Jahr}}} \end{aligned}$$

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**.

(2) Abgrenzung der Anderskosten und der Zusatzkosten in der Ergebnistabelle¹

Der Abgrenzung der Anderskosten und der Zusatzkosten in der Ergebnistabelle liegen zwei Grundfälle zugrunde. Sie ergänzen die vier Grundfälle der unternehmensbezogenen Abgrenzung.²

Grundfälle	Beispiele				
⑤ Kosten und Aufwendungen fallen nicht in gleicher Höhe an.	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">bilanzielle Abschreibung</td> <td style="text-align: right;">7 300,00 EUR</td> </tr> <tr> <td>kalkulatorische Abschreibung</td> <td style="text-align: right;">8 700,00 EUR</td> </tr> </table>	bilanzielle Abschreibung	7 300,00 EUR	kalkulatorische Abschreibung	8 700,00 EUR
bilanzielle Abschreibung	7 300,00 EUR				
kalkulatorische Abschreibung	8 700,00 EUR				
⑥ Kosten sind keine Aufwendungen.	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 70%;">Aufwendungen für Unternehmerlohn</td> <td style="text-align: right;">0,00 EUR</td> </tr> <tr> <td>kalkulatorischer Unternehmerlohn</td> <td style="text-align: right;">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	
kalk. Unternehmerl.						40 000,00	40 000,00	

1 Auf die Leistungen, für die keine oder nur teilweise Erträge anfallen, wird im Folgenden nicht eingegangen.
 2 Vgl. hierzu S. 23f.

Beispiel: Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung¹

Das Industrieunternehmen Max Kluge KG weist beim Jahresabschluss nebenstehende Werte aus. Komplementär Max Kluge setzt einen jährlichen Unternehmerlohn von 50 000,00 EUR an.

Aufgabe:

Erläutern Sie die nachfolgende Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen!

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	17 320,00
Mieten, Pachten	12 500,00
Büromaterial	46 810,00
Reisekosten	9 810,00

Ergebnistabelle mit kostenrechnerische Korrekturen

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.	17 320,00				17 320,00	18 730,00	18 730,00	
Mieten, Pachten	12 500,00						12 500,00	
Büromaterial	46 810,00						46 810,00	
Reisekosten	9 480,00						9 480,00	
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
	Unternehmensergebnis		Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung		Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen		Betriebsergebnis	

$$\begin{array}{rclcl}
 \text{Unternehmensergebnis} & - & \text{Neutrales Ergebnis} & = & \text{Betriebsergebnis} \\
 119\,050,00 \text{ EUR} & - & 51\,410,00 \text{ EUR} & = & 67\,640,00 \text{ EUR}
 \end{array}$$

¹ Die Erstellung einer Ergebnistabelle wird vom Bildungsplan nicht verlangt.

Erläuterungen zu den kostenrechnerischen Korrekturen:¹

■ Zu den Anderskosten ⑤

Sollen die **Abschreibungen** in der KLR anders verrechnet werden, als es dem Betrag von 17 320,00 EUR in der Buchführung entspricht, dann wird zunächst der Betrag der Buchführung in Höhe von 17 320,00 EUR als Aufwand in den Bereich der kostenrechnerischen Korrekturen übernommen.

Der Betrag der **kalkulatorischen Abschreibungen** in Höhe von 18 730,00 EUR wird als **Kosten in der KLR** erfasst und als **Ertrag** bei den **kostenrechnerischen Korrekturen**. Er wird als Ertrag erfasst, weil die kalkulatorischen 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 um 1 410,00 EUR (18 730,00 EUR – 17 320,00 EUR) **niedriger angesetzt als die kalkulatorische Abschreibung**. Die Folge ist, der Minderaufwand **erhöht den Gewinn des Abgrenzungs- und Unternehmensergebnisses**.

■ 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 er kostendeckend in die Preise einkalkuliert und erwirtschaftet wird, als Ertrag wieder 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.

Weil der kalkulatorische Unternehmerlohn einerseits Kosten darstellt und andererseits über die Umsatzerlöse als Ertrag zurückfließt, hat er **keinen Einfluss auf das Betriebsergebnis**. Im **Abgrenzungs- und Unternehmensergebnis** bewirkt der Unternehmerlohn dagegen eine **Ertragserhöhung**.

■ Zu dem Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen

Die Differenz zwischen den verrechneten Kosten und den betrieblichen Aufwendungen der Buchführung ergibt das Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen. Da im vorliegenden Beispiel die Summe der Erträge höher ist als die Summe der Kosten, stellt das Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen einen Gewinn dar. Er beträgt in unserem Beispiel 51 410,00 EUR. Um diese Differenz weicht das Betriebsergebnis vom Unternehmensergebnis ab. In Höhe dieser Differenz wurden in der KLR mehr Kosten verrechnet, als es den erfassten Aufwendungen in der Buchführung entspricht. Daraus ergibt sich, dass das Betriebsergebnis um diese Differenz kleiner als das Unternehmensergebnis ist.

¹ Für die Zuordnung einzelner Beträge in die beiden Abgrenzungsstufen gibt es keine gesetzlichen Vorschriften. Aus didaktischen Gründen (klare Abgrenzung) ordnen wir alle in der KLR anders zu verrechnenden Beträge den kostenrechnerischen Korrekturen zu.

Zusammenfassung

Vergleich der Kalkulationsverfahren

Art	Vorwärtskalkulation (Verkaufskalkulation)	Rückwärtskalkulation (retrograde Kalkulation)	Differenzkalkulation
Zweck	Ermittlung des Verkaufspreises (Angebotspreises)	Ermittlung der höchstmöglichen Kosten für das Fertigungsmaterial	Ermittlung von Gewinn/Gewinnzuschlag bei gegebenem Listenverkaufspreis und gegebenen Einzelkosten
Rechenweg	Fertigungsmaterial + MGK = Materialkosten Fertigungslöhne + FGK + Sondereinzelkosten der Fertigung = Fertigungskosten Herstellkosten + VerwGK + VertrGK + Sondereinzelkosten des Vertriebs = Selbstkosten + Gewinn = Barverkaufspreis + Kundenskonto = Zielverkaufspreis + Kundenrabatt = Listenverkaufspreis (Nettoverkaufspreis)	Fertigungsmaterial - MGK = Materialkosten Fertigungslöhne + FGK + Sondereinzelkosten der Fertigung = Fertigungskosten Herstellkosten - VerwGK - VertrGK - Sondereinzelkosten des Vertriebs = Selbstkosten - Gewinn = Barverkaufspreis - Kundenskonto = Zielverkaufspreis - Kundenrabatt = Listenverkaufspreis (Nettoverkaufspreis)	Fertigungsmaterial + MGK = Materialkosten Fertigungslöhne + FGK + Sondereinzelkosten der Fertigung = Fertigungskosten Herstellkosten + VerwGK + VertrGK + Sondereinzelkosten des Vertriebs = Selbstkosten - Gewinn = Barverkaufspreis - Kundenskonto = Zielverkaufspreis - Kundenrabatt = Listenverkaufspreis (Nettoverkaufspreis)

6.3.3 Kostenträgerstückrechnung als Nachkalkulation¹ mit Normal- und Istkostenzuschlagssätzen

6.3.3.1 Istkosten und Normalkosten

(1) Istkosten

Istkosten sind die **tatsächlich angefallenen Kosten** einer abgelaufenen **Rechnungsperiode**.

Werden die Istkosten auf die in der gleichen Abrechnungsperiode hergestellten und verkauften Erzeugnisse weiterverrechnet, dann wirken sich alle Zufallsschwankungen, denen die Kosten unterliegen können (z. B. Preisschwankungen auf den Rohstoffmärkten, erhöhter Ausschuss, Großreparaturen, erhöhter Energieverbrauch, Überstunden usw.), auf die Preiskalkulation in dieser Rechnungsperiode aus.

¹ Prinzipiell ist es möglich, im Rahmen der Nachkalkulation die Vorwärtskalkulation, die Rückwärtskalkulation und die Differenzkalkulation einzusetzen. Allerdings kommt in der Praxis in aller Regel nur die Differenzkalkulation zum Einsatz, da der Unternehmer insbesondere daran interessiert ist, den tatsächlich erzielten Gewinn zu erfahren.

(2) Normalkosten¹

Normalkosten sind **Durchschnittswerte der Istkosten** mehrerer Abrechnungsperioden.



Beispiel für die Berechnung von Normalzuschlagssätzen:

Für das erste Halbjahr liegen folgende monatliche Ist-Fertigungsgemeinkostensätze vor:

Januar: 57,8 %	März: 58,5 %	Mai: 62,7 %
Februar: 60,1 %	April: 59,8 %	Juni: 56,9 %

Aufgabe:

Berechnen Sie aus den sechs vorliegenden Istzuschlagssätzen den Normalzuschlagssatz für die Fertigungsgemeinkosten!

Lösung:

$$\text{Normalzuschlagssatz} = \frac{57,8\% + 60,1\% + 58,5\% + 59,8\% + 62,7\% + 56,9\%}{6} = \underline{\underline{59,3\%}}$$

Die Durchschnittswerte gleichen die im Zeitablauf auftretenden Schwankungen der Kosten aus. Außerdem werden in die Normalkosten in der Regel auch zukünftig zu erwartende Schwankungen der Kosten (z. B. Lohnsteigerungen, Steigerung von Rohstoffpreisen) eingerechnet. Angebote werden überwiegend zu Normalkosten kalkuliert (**Vorkalkulation**). Durch den Vergleich der Normalkosten mit den Istkosten lässt sich die Kostenentwicklung in einer Rechnungsperiode kontrollieren (**Nachkalkulation**).

6.3.3.2 Ermittlung von Kostenabweichungen

In der **Vorkalkulation** konnte nur mit voraussichtlichen Kosten (**Normalkosten**) gerechnet werden. Nach **Fertigstellung des Auftrags** können die tatsächlich angefallenen Kosten (**Istkosten**) ermittelt und den vorkalkulierten Kosten gegenübergestellt werden (**Nachkalkulation**).

(1) Beispiel für eine Nachkalkulation

Beispiel:

Die Nachkalkulation für die erstellte Furnierpressmaschine (vgl. S. 67f.) ergab folgende Kosten:

Verbrauch von Fertigungsmaterial	17 500,00 EUR	SEKF	900,00 EUR
Fertigungslöhne	19 800,00 EUR	SEKV	940,00 EUR
Istzuschlagssätze lt. BAB	MGK 8,5 %	VerwGK	19 %
dieser Abrechnungsperiode:	FGK 108 %	VertrGK	6,8 %

Der in der Vorkalkulation (Angebotskalkulation) auf S. 67f. ermittelte Listenverkaufspreis in Höhe von 106 393,41 EUR ist der verbindliche Angebotspreis.

Aufgabe:

Berechnen Sie den Gewinn und den Gewinnsatz, der an dem abgewickelten Auftrag erwirtschaftet wurde!

¹ Vgl. hierzu auch die Ausführungen auf S. 67.

Lösung:

Excel

	Vorkalkulation		Nachkalkulation	
Materialeinzelkosten		17 200,00 EUR		17 500,00 EUR
Materialgemeinkosten	9 %	1 548,00 EUR	8,5 %	1 487,50 EUR
Materialkosten		18 748,00 EUR		18 987,50 EUR
Fertigungslöhne		21 400,00 EUR		19 800,00 EUR
Fert.-Gemeinkosten	110 %	23 540,00 EUR	108 %	21 384,00 EUR
Sondereinzelkosten der Fertigung (SEKF)		1 400,00 EUR		900,00 EUR
Fertigungskosten		46 340,00 EUR		42 084,00 EUR
Herstellkosten		65 088,00 EUR		61 071,50 EUR
Verw.-Gemeinkosten	18 %	11 715,84 EUR	19 %	11 603,59 EUR
Vertr.-Gemeinkosten	6 %	3 905,28 EUR	6,8 %	4 152,86 EUR
Sondereinzelkosten des Vertriebs (SEKV)		890,00 EUR		940,00 EUR
Selbstkosten		81 599,12 EUR		77 767,95 EUR
Gewinn	15 %	12 239,87 EUR		16 071,04 EUR
Barverkaufspreis		93 838,99 EUR		<u>93 838,99 EUR</u>
Kundenskonto	2 %	1 915,08 EUR		
Zielverkaufspreis		95 754,07 EUR	Berechnung des Gewinnsatzes:	
Kundenrabatt	10 %	10 639,34 EUR	$77 767,95 \triangleq 100 \%$	
			$16 071,04 \triangleq x \%$	
Listenverkaufspreis (Nettoverkaufspreis)		<u>106 393,41 EUR</u>	$x = 20,67 \%$	



Die **Nachkalkulation** dient zum einen der **Kostenkontrolle** und zum anderen ist sie Anlass, die **Abweichungen** zwischen Vor- und Nachkalkulation zu überprüfen und die Ursachen hierfür zu analysieren.

(2) Ursachen für Kostenabweichungen**■ Preisabweichungen**

Preiserhöhungen (Preissenkungen) bei Werkstoffen bzw. Energie, Gehaltserhöhungen (Rückgang der Gehälter durch Entlassungen) oder Erhöhungen der Versicherungsbeiträge (Rückgang der Versicherungsbeiträge durch Absenken der Versicherungssummen) u.Ä. führen zu einer höheren (niedrigeren) Belastung der Kostenstellen mit Gemeinkosten und damit zu höheren (niedrigeren) Zuschlagssätzen.

Beispiel:

Bei einem Hersteller von Tiefkühlkost erhöhen sich die Strompreise um 5 % gegenüber den Normalkosten. Dies führt zu erhöhten Kosten bei der Lagerhaltung der Fertigprodukte und damit zu einer Kostenunterdeckung bei den Vertriebskosten. Eine solche Kostenabweichung hat der Leiter des Vertriebs nicht zu vertreten.

■ Verbrauchsabweichungen

Es ist nicht immer möglich, geplante Fertigungszeiten bzw. Materialvorgaben einzuhalten. Ein Über- oder Unterschreiten der Planvorgaben führt zu steigenden oder fallenden Gemeinkosten und damit zu schwankenden Zuschlagssätzen.

Beispiel:

Bei Überlastung der Produktion fallen mehr qualitativ mangelhafte Erzeugnisse als gewöhnlich an. Damit erhöhen sich die Fertigungskosten. Es kommt zu einer Kostenunterdeckung. Diese Kostenabweichung hat der Leiter der Fertigung zu vertreten.

■ Änderung der Ausbringungsmenge (Beschäftigung)

Wird die Ausbringungsmenge z. B. ausgeweitet, so fallen mehr **Einzelkosten** wie Material- oder Lohnkosten an. Einzelkosten sind **variable Kosten**. Hier geht man davon aus, dass sich die Kosten **proportional zur Ausbringungsmenge** verhalten.

Bei den **Gemeinkosten** geht man davon aus, dass sie **variable und fixe Kosten enthalten**. Während die **variablen Kosten** bei einer Erhöhung der Ausbringungsmenge **proportional ansteigen**, bleibt der **Fixkostenanteil der Gemeinkosten unverändert**. Die Folge ist, die Gemeinkosten **steigen unterproportional** bei einer **Ausweitung der Ausbringungsmenge** (die fixen Kosten verteilen sich auf eine größere Menge) und **steigen überproportional** bei einem **Rückgang der Ausbringungsmenge** (die fixen Kosten verteilen sich auf eine geringere Menge).

Beispiel:

Bei einem Industriebetrieb betragen die Fertigungslöhne 45 000,00 EUR bei einer Produktion von 1 500 Stanzteilen. An Fertigungsgemeinkosten fallen 24 000,00 EUR an (18 000,00 EUR fix, 6 000,00 EUR variabel).

Durch einen Großauftrag erhöht sich die Ausbringungsmenge im Folgemonat auf 2 800 Stanzteile. Der Großauftrag wird mit dem bisher verwendeten Normal-FGK-Zuschlagssatz kalkuliert.

Aufgaben:

1. Berechnen Sie den bei der Produktion von 1 500 Stanzteilen verwendeten Normal-FGK-Zuschlagssatz!
2. Berechnen Sie den bei der Produktion von 2 800 Stanzteilen tatsächlich anfallenden FGK-Zuschlagssatz!
3. Berechnen Sie die Kostenabweichung bei Berücksichtigung der Fixkostendegression!

Zu 1.: Berechnung des Normal-FGK-Zuschlagssatzes

$$\text{Normal-FGK-Zuschlagssatz} = \frac{24\,000 \cdot 100}{45\,000} = \underline{\underline{53,33\%}}$$

Zu 2.: Berechnung des tatsächlichen FGK-Zuschlagssatzes bei 2 800 Stanzteilen

$$\begin{aligned} \text{FGK fix} &= 18\,000,00 \text{ EUR} \\ \text{FGK variabel } 2\,800 \text{ Stück} \cdot 4,00 \text{ EUR/Stück} &= 11\,200,00 \text{ EUR} \\ \text{Fertigungsgemeinkosten} &= \underline{\underline{29\,200,00 \text{ EUR}}} \\ \text{FGK-Zuschlagssatz} &= \frac{29\,200 \cdot 100}{84\,000} = \underline{\underline{34,76\%}} \end{aligned}$$

Ergebnis: Mit zunehmender Ausbringungsmenge sinkt der FGK-Zuschlagssatz. Wird die erhöhte Ausbringungsmenge mit dem Normal-FGK-Zuschlagssatz kalkuliert, entsteht eine Kostenüberdeckung.

Zu 3.: Höhe der Kostenabweichung bei Berücksichtigung der Fixkostendegression

Fertigungslöhne	84 000,00 EUR	
+ 53,33 % Normal-FGK	44 797,20 EUR	
= Fertigungsgemeinkosten		128 797,20 EUR
- Fertigungslöhne	84 000,00 EUR	
+ 34,76 % Tatsächlicher FGK	29 198,40 EUR	
= Fertigungsgemeinkosten		113 198,40 EUR
= Kostenabweichung (Kostenüberdeckung)		<u>15 598,80 EUR</u>

Die beispielhaft für die Fertigungsgemeinkosten dargestellte Entwicklung der Gemeinkosten bei einer Änderung der Ausbringungsmenge gilt in gleicher Weise für die übrigen Gemeinkosten.



- Ändert sich die Ausbringungsmenge, so kommt es bei der Zuschlagskalkulation zu **Abweichungen** bei den **Zuschlagssätzen für die Gemeinkosten**.
- **Ursache der Abweichungen** ist der **Fixkostenanteil in den Gemeinkosten**, da bei der Zuschlagskalkulation unterstellt wird, dass sich auch die fixen Kosten proportional zu den Einzelkosten ändern. Fixkosten bleiben jedoch konstant.

Zusammenfassung

Gründe für Kostenabweichungen bei den Gemeinkosten:

- **Preisänderungen** bei Gemeinkostengütern, -löhnen und -gehältern
- **Verbrauchsabweichungen** von der geplanten Einsatzmenge an Gemeinkostengütern, -löhnen und -gehältern
- **Beschäftigungsabweichungen** durch Ausweitung oder Verringerung der Produktionsmenge. Sie werden vor allem von den fixen Gemeinkostenbestandteilen verursacht.

Übungsaufgaben

34 Vor- und Nachkalkulation, tatsächlich erzielter Gewinn

Excel

1. Erstellen Sie zur Aufgabe 26 eine Nachkalkulation!

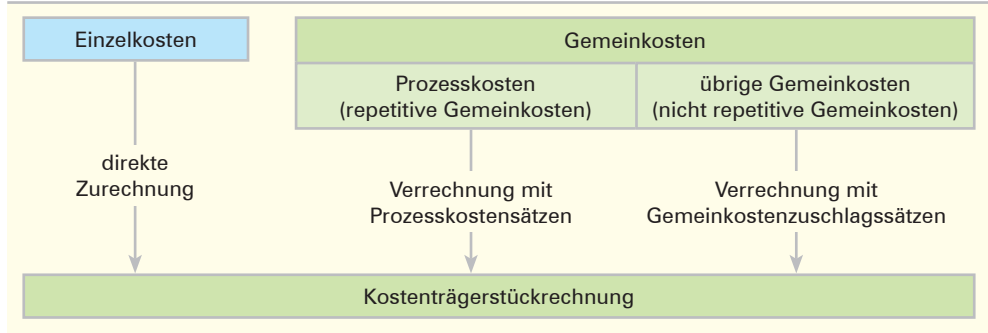
Nach Fertigstellung des Auftrages und der Ermittlung der Istzuschlagssätze aufgrund des erstellten BABs ergaben sich folgende Werte: Verbrauch von Fertigungsmaterial 56,30 EUR, Fertigungslöhne 65,20 EUR, Sondereinzelkosten der Fertigung 162,68 EUR. Die Istzuschlagssätze für die Gemeinkosten betragen: MGK 6,9%, FGK 149,5%, VerwGK 17,4%, VertrGK 9,5%.

Aufgabe:

Stellen Sie bei einem unveränderten Angebotspreis den tatsächlichen Gewinn in EUR und in Prozent fest!

2. Für die Reparatur eines Elektromotors rechnet das Unternehmen mit folgenden Kosten: Materialkosten 140,20 EUR, Lohnkosten 77,50 EUR. Die angefallenen Gemeinkosten werden pauschal mit 80% auf die Summe aus Material- und Lohnkosten aufgeschlagen. Für die Rücksendung des Elektromotors fallen Frachtkosten in Höhe von 19,70 EUR an. Die Reparatur wird zum Selbstkostenpreis ausgeführt.

Die **übrigen Gemeinkosten**, die nicht in die Prozesskostensätze eingerechnet werden können, werden den Kostenträgern mit dem **Verfahren der traditionellen Zuschlagskalkulation zugerechnet**, d.h. mithilfe von Gemeinkostenzuschlagssätzen, bezogen auf Einzelkosten bzw. Herstellkosten.



- Die **Verrechnung der Prozesskosten** hängt von der **Anzahl der Prozessdurchführungen** ab und nicht von dem Wert oder dem Zeitbedarf der verbrauchten Ressourcen.
- Die **Verrechnung der übrigen Gemeinkosten** erfolgt nach dem **Verfahren der traditionellen Kostenrechnung** mithilfe von Gemeinkostenzuschlagssätzen.

Überblick: Kalkulationsschema der Prozesskostenkalkulation

Materialeinzelkosten	.....
+ Materialprozesskosten	.....
+ Materialgemeinkostenzuschlag	.....
= Materialkosten		.....
Fertigungslöhne	.....
+ Fertigungsprozesskosten	.....
+ Fertigungsgemeinkostenzuschlag	.....
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	.....
= Fertigungskosten		.....
= Herstellkosten		.....
+ Vertriebsprozesskosten	.....
+ Vertriebsgemeinkostenzuschlag	.....
+ Sondereinzelkosten des Vertriebs	.....
+ Verwaltungsprozesskosten	.....
+ Verwaltungsgemeinkostenzuschlag	.....
= Selbstkosten		.....

(2) Beispiel für eine Prozesskostenkalkulation und Vergleich der Prozesskostenkalkulation mit der traditionellen Zuschlagskalkulation

Beispiel:

I. Sachverhalt:
In der Franz Schneider GmbH wird der Abfüllautomat BVX gefertigt.

1. Die Prozessanalyse der **Prozesskostenrechnung** ergab für die indirekten Leistungsbereiche zwei Hauptprozesse bzw. Hauptprozesskostensätze:

Bereich	Hauptprozess (HP)	Anzahl der Hauptprozesse für das Produkt BVX		Hauptprozesskostensatz
		von 1 bis 3 Stück	von 4 bis 6 Stück	
Materialbereich	HP 20 Beschaffung Fertigungsmaterial	1	2	1840,00 EUR
Verwaltungs-/Vertriebsbereich	HP 30 Bearbeitung Kundenauftrag	1		6720,00 EUR

2. Aus der **Vollkostenrechnung** liegen hierfür folgende Daten vor:

Materialeinzelkosten: 17750,00 EUR Sondereinzelkosten d. Fertigung je Stück: 1980,00 EUR
 Fertigungseinzelkosten I: 6210,00 EUR Sondereinzelkosten d. Vertriebs je Stück: 870,00 EUR
 Fertigungseinzelkosten II: 4790,00 EUR

Die Ist-Gemeinkostenzuschlagssätze der Franz Schneider GmbH betragen:

- MGK-Zuschlagssatz: 8,5% – VerwGK-Zuschlagssatz: 7,5%
- FGK-Zuschlagssatz I: 62,4% – VertrGK-Zuschlagssatz: 5,8%
- FGK-Zuschlagssatz II: 42,8%

II. Aufgaben:

1. Berechnen Sie nach der prozessorientierten Kalkulation
 - 1.1 die Selbstkosten für die Produktion von einem, drei und sechs Abfüllautomaten!
 - 1.2 die jeweiligen Stückselbstkosten!
2. Bestimmen Sie die Selbstkosten nach der traditionellen Zuschlagskalkulation!

Lösungen:

Zu 1.: Berechnung der prozessorientierten Kalkulation

Kostenarten	1 Stück EUR	3 Stück EUR	6 Stück EUR	
Materialeinzelkosten	17750,00	53250,00	106500,00	
HP 20 Beschaffung Fertigungsmaterial	1840,00	1840,00	3680,00	
Materialkosten	19590,00	55090,00	110180,00	
Fertigungseinzelkosten I	6210,00	18630,00	37260,00	
62,4% Fertigungsgemeinkosten I	3875,04	11625,12	23250,24	
Fertigungseinzelkosten II	4790,00	14370,00	28740,00	
42,8% Fertigungsgemeinkosten II	2050,12	6150,36	12300,72	
Sondereinzelkosten der Fertigung	1980,00	5940,00	11880,00	
Fertigungskosten	18905,16	56715,48	113430,96	
Herstellkosten	38495,16	111805,48	223610,96	
HP 30 Bearbeitung Kundenauftrag	6720,00	6720,00	6720,00	
Sondereinzelkosten Vertrieb	870,00	2610,00	5220,00	
Selbstkosten insgesamt	46085,16	121135,48	235550,96	1.1
Selbstkosten je Stück	46085,16	40378,49	39258,49	1.2

Zu 2.: Berechnung nach der traditionellen Zuschlagskalkulation

Materialeinzelkosten	17 750,00 EUR	
+ 8,5 % MGK	1 508,75 EUR	
= Materialkosten		19 258,75 EUR
Fertigungseinzelkosten I	6 210,00 EUR	
+ 62,4% Fertigungsgemeinkosten I	3 875,04 EUR	
+ Fertigungseinzelkosten II	4 790,00 EUR	
+ 42,8% Fertigungsgemeinkosten II	2 050,12 EUR	
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	1 980,00 EUR	
= Fertigungskosten		18 905,16 EUR
= Herstellkosten		38 163,91 EUR
+ 7,5 % Verwaltungsgemeinkosten		2 862,29 EUR
+ 5,8 % Vertriebsgemeinkosten		2 213,51 EUR
+ Sondereinzelkosten Vertrieb		870,00 EUR
= Selbstkosten 1 Stück		<u>44 109,71 EUR</u>

Erläuterungen:**■ Prozessorientierte Kalkulation**

Der Stückpreis für den Abfüllautomaten sinkt bei der Erhöhung der Produktion (der Absatzmenge). Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass die Gemeinkosten im Materialbereich prozessbezogen nur einmal (bzw. zweimal bei der Herstellung von sechs Automaten) anfallen und verrechnet werden. Zum anderen verursacht der Hauptprozess „Bearbeitung Kundenauftrag“ auftragsbezogene Gemeinkosten in Höhe von 6 720,00 EUR unabhängig davon, ob ein, drei oder sechs Automaten hergestellt wurden. Die **Hauptprozesskostensätze** sind auf die Produktion **mehrerer Einheiten (Abfüllautomaten)** ausgerichtet.

Die **Selbstkosten** verändern sich bei der **Prozesskostenrechnung** in **Abhängigkeit** von der **Auftragsmenge** (Degressionseffekt).

■ Traditionelle Zuschlagskalkulation

Die kalkulierten Selbstkosten liegen bei der Herstellung **eines** Abfüllautomaten deutlich niedriger als bei der prozessorientierten Kalkulation. Der Grund liegt darin, dass bei der Zuschlagskalkulation der Stückpreis mit einer Veränderung der Herstellungsmenge konstant bleibt, da die Zuteilung der Gemeinkosten über die Gemeinkostenzuschlagssätze proportional zu den Einzelkosten erfolgt. Die **Zuschlagssätze** sind auf die Produktion **einer Einheit (eines Abfüllautomaten)** ausgerichtet.

Allerdings bleibt bei der traditionellen Zuschlagskalkulation der Selbstkostenpreis bei einer Erhöhung der Produktion konstant, während dieser bei der prozessorientierten Kalkulation sinkt. Der Grund für die Preissenkung ist, dass die auftragsbezogenen Gemeinkosten sich auf mehr Produkte verteilen. Eine Stückpreissenkung ist bei der traditionellen Zuschlagskalkulation nur möglich, wenn beim Materialeinkauf aufgrund der größeren Beschaffungsmenge ein Mengenrabatt erreicht werden kann.

Die **Selbstkosten** verändern sich bei der **Zuschlagskalkulation** in **(proportionaler) Abhängigkeit** von den **Einzelkosten**.



- Die **Prozesskostenrechnung** ermittelt **Prozesskostensätze** für sich **wiederholende Prozesse**.
- Die **Zuschlagskalkulation** ermittelt die **Zuschlagssätze** in **proportionaler Abhängigkeit** zu den **Einzelkosten**.

10 Jahresabschluss

1 Aufgaben des Jahresabschlusses

(1) Allgemeine Aufgabe des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft soll einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage eines Unternehmens gewährleisten. Deshalb stellt der Gesetzgeber hohe Anforderungen an Inhalt und Form des Jahresabschlusses.



Der **Jahresabschluss** ist ein **Dokument** (Beweisstück) und eine **Rechnungslegung** für eine bestimmte Rechnungsperiode.

(2) Aufgaben des Jahresabschlusses im Einzelnen

Bereitstellung von Information und Grundlage für Kontrollmaßnahmen	<ul style="list-style-type: none">■ Der Jahresabschluss hat ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln [§ 264 II HGB].■ An dieser Informationsfunktion des Jahresabschlusses sind einerseits Anteilseigner und Arbeitnehmer der Unternehmung interessiert, andererseits aber auch Außenstehende wie z.B. Lieferanten, Kunden, Konkurrenten, die Finanzverwaltung, Kreditgeber oder andere aus der interessierten Öffentlichkeit.¹■ Die genannten Personen bzw. Institutionen erhalten durch den Jahresabschluss die Möglichkeit, die Situation des Unternehmens zu kontrollieren und sich so vor Fehlinformationen zu schützen (Kontrollfunktion des Jahresabschlusses).
Grundlage für Unternehmensentscheidungen	Für die Unternehmensleitung, die Anteilseigner und das eventuell eingerichtete Kontrollorgan (z.B. Aufsichtsrat) liefert der Jahresabschluss viele entscheidungsrelevante Informationen, die für die zukünftige Ausrichtung der Geschäftspolitik bedeutsam sind (Steuerungsfunktion des Jahresabschlusses).
Grundlage für Finanzierungsentscheidungen und die Gewinnverwendung	<ul style="list-style-type: none">■ Der Jahresabschluss stellt die genaue Höhe des Gewinns (Verlusts) bzw. des Jahresüberschusses (Jahresfehlbetrages) fest.■ Der Jahresabschluss ist die Grundlage für Entscheidungen über die Höhe der Gewinnausschüttung und der Zuführung von Mitteln zur Erhöhung des Eigenkapitals.
Grundlage für die Steuerermittlung	Für die Finanzverwaltung ist der Jahresabschluss Ausgangspunkt für die Ermittlung des Steuergewinns und damit der Steuerfestsetzung .

¹ Damit Außenstehende eine ausreichende Information erhalten, besteht für Kapitalgesellschaften eine Offenlegungspflicht für den Jahresabschluss [§ 325 I HGB].

2 Jahresabschluss bei Kapitalgesellschaften nach HGB

2.1 Aufstellungs-, Prüfungs- und Offenlegungspflicht

(1) Abhängigkeit der Rechnungslegungsvorschriften von der Größe der Kapitalgesellschaft

Maßgebend für den Zeitpunkt der Aufstellungspflicht, den Umfang der Prüfungspflicht und die Art der Offenlegungspflicht ist die Größe der Kapitalgesellschaft (KapG). Es wird zwischen kleinsten, kleinen, mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften unterschieden [§ 267 I bis III HGB].

Merkmale Größenklasse	Bilanzsumme Mio. EUR	Umsatzerlöse Mio. EUR	Durchschnittliche Anzahl der Arbeitnehmer
Kleinst-KapG	bis einschl. 0,35	bis einschl. 0,7	bis einschl. 10
kleine KapG	über 0,35 bis 6	über 0,7 bis 12	über 10 bis 50
mittelgroße KapG	über 6 bis 20	über 12 bis 40	über 50 bis 250
große KapG	über 20	über 40	über 250

Für die Einordnung in eine der vier Größenklassen müssen zwei der drei angegebenen Merkmale an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen erfüllt sein [§ 267 IV HGB]. Außerdem gelten Kapitalgesellschaften auch dann als groß, wenn sie einen organisierten Markt¹ durch von ihnen ausgegebene Wertpapiere² in Anspruch nehmen oder die Zulassung derartiger Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt haben [§§ 267 III, 264d HGB].

(2) Aufstellungs- und Prüfungspflicht

Art der Kapitalgesellschaft	Aufstellungspflicht	Prüfungspflicht
Große und mittelgroße Kapitalgesellschaften	Sie haben den Jahresabschluss und den Lagebericht in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen [§ 264 I, S. 3 HGB].	Sie müssen ihren Jahresabschluss mit Lagebericht durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen [§ 316 I, S. 1 HGB]. Der Jahresabschluss ist unter Einbeziehung der Buchführung zu prüfen [§ 317 I, S. 1 HGB].
Kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften	Sie können ihren Jahresabschluss innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres aufstellen [§ 246 I, S. 4 HGB].	Sie sind von der Abschlussprüfung befreit [§ 316 I, S. 1 HGB].

1 **Organisierte Märkte** im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes sind Märkte, die von staatlich anerkannten Stellen (vor allem durch die „Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht“) geregelt und überwacht werden, regelmäßig stattfinden und für das Publikum (z. B. Käufer und Verkäufer der Effekten) unmittelbar oder mittelbar zugänglich sind.

2 Hierzu gehören z. B. Aktien, Zertifikate, die Aktien vertreten, Schuldverschreibungen und Investmentzertifikate der Kapitalanlagegesellschaften.

(3) Offenlegungspflicht¹

	Große Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft
Bilanz, GuV	Ungekürzte Gliederung ■ Bilanz [§ 266 II, III HGB] ■ GuV [§ 275 HGB]	■ Ungekürzte Bilanz [§ 266 II, III HGB] ■ Verkürzte GuV [§ 276 HGB]	Verkürztes Schema ■ Bilanz [§ 266 I HGB] ■ GuV [§ 276 HGB]
Anhang	Alle Erläuterungen und Ergänzungen nach § 284 II, III HGB	Teilweise Freistellung von Berichtspflicht [§ 276 II HGB]	Weitgehende Freistellung [§ 288 I HGB]
Lagebericht	Berichtspflicht nach § 289 HGB		Keine Berichtspflicht

2.2 Bestandteile des Jahresabschlusses**2.2.1 Überblick**

Bestandteile des **Jahresabschlusses** bei Kapitalgesellschaften sind nach den §§ 264 I, S. 1; 242 HGB

- die **Bilanz**,
- die **Gewinn- und Verlustrechnung** und
- der **Anhang**.

Darüber hinaus müssen alle großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften ihren Jahresabschluss zusätzlich durch einen **Lagebericht** ergänzen [§ 264 I, S. 1 in Verbindung mit § 289 HGB]. Der Lagebericht gilt **nicht** als **Bestandteil des Jahresabschlusses**.

Nach § 264 I a HGB sind im Jahresabschluss zudem die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft im Handelsregister eingetragen ist anzugeben. Diese Angaben dienen der **Identifizierung des Unternehmens**.

2.2.2 Bilanz**(1) Gliederung der Bilanz nach § 266 II, III HGB**

Die Bilanz ist grundsätzlich in Kontoform aufzustellen. Das gilt unabhängig von der Rechtsform für alle Unternehmen. Für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften gelten uneingeschränkt die durch § 266 HGB vorgegebenen Gliederungsgesichtspunkte: Grobgliederung (nach großen Buchstaben A bis C), Untergliederung (in römischen Ziffern) und weitere Untergliederung (mit arabischen Ziffern) sowie die Bezeichnungen und die Reihenfolge der einzelnen Bilanzposten.

¹ Die Tabelle ist angelehnt an: Wöhe/Döring: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Aufl., München 2010, S. 279.

Gliederung der Bilanz [§ 266 II, III HGB]

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p>A. Anlagevermögen:</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte; 2. entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten; 3. Geschäfts- oder Firmenwert; 4. geleistete Anzahlungen; <p>II. Sachanlagen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte u. Bauten einschl. der Bauten a. fr. Grundstücken; 2. technische Anlagen und Maschinen; 3. and. Anlagen, Betr.- u. Geschäftsausstatt.; 4. geleistete Anzahlungen u. Anlagen im Bau; <p>III. Finanzanlagen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen; 3. Beteiligungen; 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 5. Wertpapiere des Anlagevermögens; 6. sonstige Ausleihungen. <p>B. Umlaufvermögen:</p> <p>I. Vorräte:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe; 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen; 3. fertige Erzeugnisse und Waren; 4. geleistete Anzahlungen; <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Ford. a. Lieferungen u. Leistungen; 2. Ford. gegen verbundene Unternehmen; 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 4. sonstige Vermögensgegenstände; <p>III. Wertpapiere:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anteile an verbundenen Unternehmen; 2. sonstige Wertpapiere; <p>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.</p> <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten.</p> <p>D. Aktive latente Steuern.</p> <p>E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung.</p>	<p>A. Eigenkapital:</p> <p>I. Gezeichnetes Kapital;</p> <p>II. Kapitalrücklage;</p> <p>III. Gewinnrücklagen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gesetzliche Rücklage; 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen; 3. satzungsmäßige Rücklagen; 4. andere Gewinnrücklagen; <p>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</p> <p>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.</p> <p>B. Rückstellungen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen; 2. Steuerrückstellungen; 3. sonstige Rückstellungen. <p>C. Verbindlichkeiten:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anleihen, davon konvertibel; 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten; 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen; 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezo-gener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel; 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen; 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht; 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit. <p>D. Rechnungsabgrenzungsposten.</p> <p>E. Passive latente Steuern.</p>	

Große Kapitalgesellschaften müssen ihre Bilanzen veröffentlichen. Außerdem schreibt das HGB zur Erhöhung der Bilanzklarheit noch folgende **Angaben** vor:

- Für jeden einzelnen **Bilanzposten des Anlagevermögens** muss dessen Entwicklung im Anhang dargestellt werden [§ 284 III HGB]. Eine mögliche Darstellungsform stellt der **Anlagespiegel**¹ dar.
- Die **Höhe der Forderungen** mit einer **Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** muss bei dem jeweiligen Bilanzposten gesondert ausgewiesen werden [§ 268 IV HGB].
- Der **Betrag der Verbindlichkeiten** mit einer **Restlaufzeit bis zu einem Jahr** und der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer **Restlaufzeit von mehr als einem Jahr** ist bei dem jeweiligen Bilanzposten anzugeben oder in Form eines **Verbindlichkeitspiegels**² darzustellen [§ 268 V, S. 1 HGB]. Unabhängig von dieser die Bilanz betreffenden Vorgabe bleibt die Verpflichtung bestehen, **im Anhang** Verbindlichkeiten mit einer **Laufzeit von mehr als fünf Jahren anzugeben** [§ 285 I, Nr. 1 HGB] (siehe auch S. 367).
- **Eventualverbindlichkeiten** (z.B. aus der Weitergabe von Wechseln, aus Bürgschaften oder aus Gewährleistungsverträgen) müssen unter der Bilanz [§ 251 HGB] oder im Anhang [§ 268 VII HGB] gesondert ausgewiesen werden.

(2) Bilanzschema kleiner Kapitalgesellschaften

Kleine Kapitalgesellschaften müssen nur eine verkürzte Bilanz veröffentlichen. In dieser Bilanz sind nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten des vollständigen Gliederungsschemas aufzuführen [§ 266 I, S. 3 HGB].³

PDF

Aktiva	Bilanzschema kleiner Kapitalgesellschaften	Passiva
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Flüssige Mittel C. Rechnungsabgrenzungsposten D. Aktive latente Steuern E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensrechnung	A. Eigenkapital I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinn-/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten D. Rechnungsabgrenzungsposten E. Passive latente Steuern	

2.2.3 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Nach § 275 HGB müssen Kapitalgesellschaften ihre Gewinn- und Verlustrechnung in **Staffelform** gliedern. Eine Darstellung in Kontoform ist ihnen nicht gestattet. Sofern in der Buchführung eine GuV-Rechnung in Kontoform aufgestellt wird, ist diese für den zu veröffentlichenden Jahresabschluss in die Staffelform zu übertragen. Wie bei der Bilanz ist auch hier zu jedem Posten der Vorjahresbetrag anzugeben.

¹ Der Bildungsplan sieht die Behandlung des Anlagespiegels nicht vor.

² Der Bildungsplan sieht die Behandlung des Verbindlichkeitspiegels nicht vor.

³ **Mittelgroße Kapitalgesellschaften** müssen ihre Bilanz zwar nach dem vollständigen Gliederungsschema des § 266 II, III HGB erstellen, sie brauchen aber ihre Bilanz nur nach dem Bilanzschema für kleine Kapitalgesellschaften zu veröffentlichen [§ 327 I HGB].

Die Gewinn- und Verlustrechnung darf wahlweise nach dem **Gesamtkostenverfahren** oder nach dem **Umsatzkostenverfahren** gegliedert werden.

Gliederung der GuV-Rechnung in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren¹ [§ 275 II HGB]²

PDF

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
15. Ergebnis nach Steuern
16. sonstige Steuern
17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Erläuterungen:

Die **Umsatzerlöse** nach § 277 I HGB umfassen

- die Erlöse aus dem **Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten** abzüglich der Erlösschmälerungen, der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern (z. B. Zölle und Verbrauchssteuern wie Energie- oder Tabaksteuer).
- Erlöse aus der **Erbringung von Dienstleistungen** nach Abzug von Erlösschmälerungen, der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundenen Steuern. Hierzu zählen beispielsweise Erträge aus dem Abverkauf überzähliger Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erlöse aus dem Schrottwert von Ausschussprodukten, Mieteinnahmen aus Werkwohnungen, Patent- und Lizenz-erträge, Kantinenerlöse und Erträge aus der Betriebskindertagesstätte.
- Dadurch, dass die Umsatzerlöse nicht mehr auf die typischen Erzeugnisse und Dienstleistungen beschränkt sind, sondern auch die außergewöhnlichen Geschäftstätigkeiten einbezogen werden, wurden in der GuV-Rechnung die Posten **außerordentliche Aufwendungen und Erträge aufgehoben**.

Nicht unter den Umsatzerlösen, sondern unter den sonstigen betrieblichen Erträgen werden z. B. Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und Erträge aus Währungsumrechnungen ausgewiesen.

¹ Auf die **Darstellung des Umsatzkostenverfahrens** wird **verzichtet**, da es in der Praxis geringe Bedeutung hat. Im Folgenden wird nur das in der Praxis überwiegende Gesamtkostenverfahren dargestellt.

² Kleinstkapitalgesellschaften können eine verkürzte GuV-Rechnung in Staffelform ausweisen [§ 275 V HGB].

Beispiel zum Gesamtkostenverfahren:

Die Überlinger Bootsbau AG bereitet den handelsrechtlichen Jahresabschluss vor. Aus der Buchführung liegt folgende zusammengefasste GuV-Rechnung vor:

Aufwendungen	GuV-Konto zum 31. Dez. 20.. (TEUR)		Erträge
Aufwendungen für Rohstoffe	2 450	Umsatzerlöse f. eigene Erz.	9 400
Aufwendungen für Betriebsstoffe	240	Bestandsveränderungen FE	75
Frachten und Fremdlager	270	Erträge aus dem Abgang von	
Löhne	2 010	Vermögensgegenständen	380
Gehälter	1 300	Erträge aus Beteiligungen	150
Soz.-Vers.-Beiträge	595	Zinserträge	105
Abschreibungen a. Sachanlagen	490		
Leasingaufwendungen	30		
Mieten, Pachten	190		
Büromaterial	78		
Versicherungsbeiträge	9		
Sonstige betriebliche Steuern	10		
Zinsaufwendungen	143		
Gewerbesteuer	106		
Körperschaftsteuer	606		
Jahresüberschuss	1 583		
	<u>10 110</u>		<u>10 110</u>

Aufgabe:

Erstellen Sie eine GuV-Rechnung in Staffelform nach § 275 II HGB!

Lösung:

Nr.	lt. HGB ¹	Bezeichnung	Betrag in TEUR	
1.		Umsatzerlöse	+	9 400
2.		Erhöhung des Bestands an fertigen Erzeugnissen	+	75
4.		sonstige betriebliche Erträge	+	380
5.		Materialaufwand:		
	a)	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	-	2 690
	b)	Aufwendungen für bezogene Leistungen	-	270
6.		Personalaufwand:		
	a)	Löhne und Gehälter	-	3 310
	b)	soziale Abgaben	-	595
7.		Abschreibungen:		
	a)	auf Sachanlagen	-	520
8.		sonstige betriebliche Aufwendungen	-	277
9.		Erträge aus Beteiligungen	+	150
11.		sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	+	105
13.		Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-	143
14.		Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	-	712
15.		Ergebnis nach Steuern		1 593
16.		sonstige Steuern	-	10
17.		Jahresüberschuss		1 583

¹ Es werden nur die benötigten Positionen aus dem HGB übernommen. In der Praxis wird fortlaufend nummeriert.

- **Kapitalgesellschaften** müssen ihre GuV-Rechnung in der **Staffelform** erstellen.
- Das **Gesamtkostenverfahren** geht von den angefallenen Gesamtkosten aus und passt diese durch Berücksichtigung der Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen an die erzielten Umsatzerlöse an.



2.2.4 Anhang

Der **Anhang** soll zusätzlich zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung dazu beitragen, das Bild über die tatsächlichen Verhältnisse der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Kapitalgesellschaft zu verdeutlichen (Informationsfunktion).



Nach § 284 II, III HGB sind im Anhang **Erläuterungen zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung** anzuführen. Sie sind in der Reihenfolge der einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben. Die Erläuterungen umfassen:

- Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.
- Angaben zu Abweichungen von den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.
- Höhe der Abschreibungen zu Beginn und Ende des Geschäftsjahres.
- Änderungen in den Abschreibungen bei Zu- und Abgängen sowie Umbuchungen im Laufe des Geschäftsjahres.
- Sind in den Herstellungskosten Zinsen für Fremdkapital einbezogen worden, ist für jeden Posten des Anlagevermögens anzugeben, welcher Betrag an Zinsen im Geschäftsjahr aktiviert worden ist.

Zu **weiteren Pflichtangaben** siehe § 285, Nr. 1–34 HGB.

2.2.5 Lagebericht

Kapitalgesellschaften haben neben der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang zusätzlich einen Lagebericht zu erstellen [§ 264 I, S. 1 HGB]. Von der Aufstellung eines Lageberichts sind kleine Kapitalgesellschaften und Kleinstkapitalgesellschaften befreit [§ 264 I, S. 4 HGB].

Im Lagebericht ist nach § 289 II HGB auf folgende Punkte einzugehen:

- die Risikomanagementziele und -methoden der Gesellschaft [§ 289 II, Nr. 1 a HGB].
- die Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie die Risiken aus Zahlungsschwankungen, denen die Gesellschaft ausgesetzt ist [§ 289 III Nr. 1 b HGB].
- auf den Bereich Forschung und Entwicklung (**Forschungs- u. Entwicklungsbericht** [§ 289 II, Nr. 3 HGB]).
- auf bestehende Zweigniederlassungen der Gesellschaft (**Zweigniederlassungsbericht** [§ 289 II, Nr. 4 HGB]).

Börsennotierte Aktiengesellschaften haben zudem noch Informationen zum **Vergütungssystem des Managements** [§ 289 II, Nr. 4 HGB] sowie eine **Erklärung zur Unternehmensführung** („corporate-governance-Erklärung“) [§ 289 a I, S. 1 HGB] in ihren Lagebericht aufzunehmen.

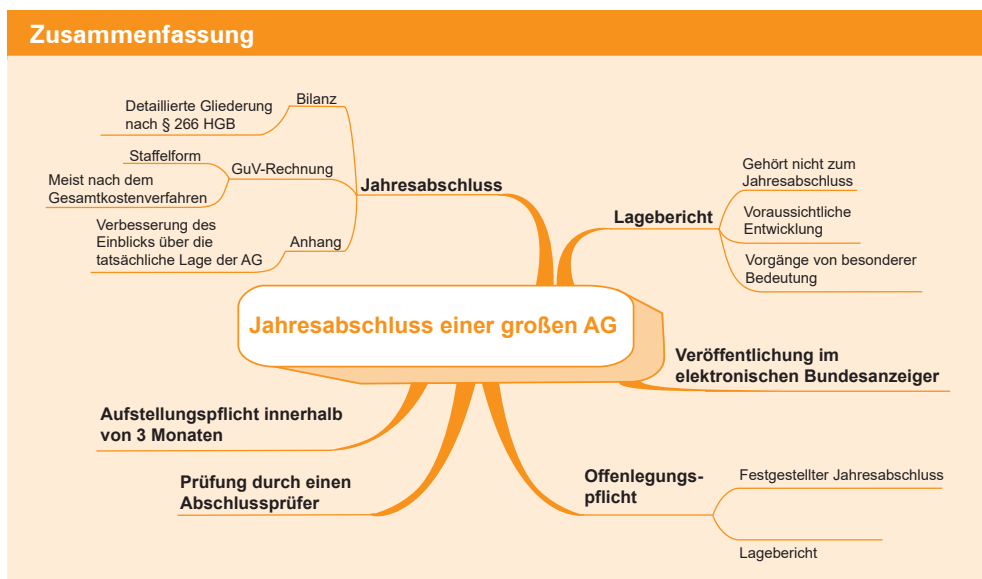
Im Gegensatz zum Anhang enthält der Lagebericht auch zukunftsorientierte Angaben.

Beachte:

Der **Lagebericht** gehört **nicht zu den Bestandteilen des Jahresabschlusses** einer Kapitalgesellschaft.

Zusammenfassung

PDF



Übungsaufgaben

155 Vorschriften zur Aufstellung des Jahresabschlusses, Offenlegung des Jahresabschlusses

1. Nennen Sie die einzelnen Bestandteile des Jahresabschlusses bei einer Kapitalgesellschaft!
2. Geben Sie an, in welcher Form Kapitalgesellschaften lt. HGB
 - 2.1 die Bilanz,
 - 2.2 die Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen!
3. Beschreiben Sie die Aufgabe, die der Jahresabschluss zu erfüllen hat!
4. Nennen Sie die Fristen, die Kapitalgesellschaften für die Aufstellung ihres Jahresabschlusses einhalten müssen!
 - 4.1 Für kleine Kapitalgesellschaften
 - 4.2 Für große und mittelgroße Kapitalgesellschaften

2. Die strategische Arbeitsgruppe hat sich zunächst mit der Formulierung des Leitbildes schwergetan. Zur Disposition standen auch folgende Aussagen:
 - Der Gewinn der Schiffbau AG soll in den nächsten 5 Jahren um 7 % gesteigert werden.
 - Der chinesische Markt bietet hervorragende Möglichkeiten, weshalb in den nächsten 4 Jahren dort verstärkt investiert werden soll.
 - Eine gute Zusammenarbeit mit unseren Lieferanten ist uns wichtig.
 - Wir sind immer bestrebt nach innovativen Lösungen zu suchen.
 Begründen Sie, welche der genannten Aussagen man auch in das Unternehmensleitbild aufnehmen hätte können und welche nicht!
3. Die zunehmende Komplexität der Aufgaben in Verbindung mit einem Wertewandel führte zu einer Veränderung im Schwerpunkt des Führungsstils.

Informieren Sie sich im Internet über autoritäre und kooperative Führungsstile. Erläutern Sie anschließend je zwei Merkmale der beiden Führungsstile und beschreiben Sie jeweils eine Gefahr, die bei beiden einhergehen könnte!
4. Erklären Sie an einem selbst gewählten Beispiel, wie durch die Verfolgung des „wirtschaftlichen Prinzips“ die Umwelt entlastet bzw. geschont werden kann!

3 Unternehmerische Ziele und Gruppeninteressen

Bei der **Festlegung von Unternehmenszielen** sind insbesondere folgende Fragen zu klären:

- Welche Ziele soll das Unternehmen verfolgen?
- Welche Person oder Personengruppe hat das Recht (die Macht), die Unternehmensziele festzulegen und unternehmerische Entscheidungen zu treffen?
- Wem steht der Unternehmenserfolg zu?

Auf alle drei Fragen geben das **Shareholderkonzept**¹ und das **Stakeholderkonzept**² unterschiedliche Antworten.

3.1 Shareholderkonzept

(1) Grundlagen des Shareholderkonzepts

Nach dem Shareholderkonzept hat die Unternehmensleitung – das sind die Eigentümer bzw. angestellte Manager – die Aufgabe, die unternehmerischen Entscheidungen so zu treffen, dass der (Markt-)Wert des Eigenkapitals (**Shareholder-Value**) erhöht wird. Durch eine langfristige Gewinnmaximierung soll die Einkommens- und Vermögensposition der Eigenkapitalgeber verbessert werden.

1 **Shareholder** (engl.): Aktionär (von share: Aktie und holder: Inhaber)

2 **Stakeholder** (engl.): Anspruchsberechtigter, Interessenbewahrer.

Das **Shareholderkonzept** ist durch **drei Kriterien** gekennzeichnet:

- Ziel der Unternehmensleitung muss es sein, für die **Eigenkapitalgeber** eine **langfristige Gewinnmaximierung** zu erreichen.
- Die **unternehmerische Entscheidungsgewalt** liegt bei den **Eigenkapitalgebern** bzw. bei den von ihnen eingesetzten Führungskräften (z. B. Vorstand, Geschäftsführer).
- Der **Unternehmenserfolg (Gewinn oder Verlust)** trifft in vollem Umfang die **Eigenkapitalgeber**.

Die einseitige Ausrichtung des Shareholderkonzepts auf die Interessen der Eigenkapitalgeber wird häufig abgelehnt, weil der Vorrang der Gewinnerzielung zu einer Vernachlässigung sozialer Ziele führt.



- Beim **Shareholderkonzept** sind vorrangig die Unternehmensziele zu verfolgen, die langfristig den Marktwert des Eigenkapitalanteils erhöhen.
- Den Marktwert des Eigenkapitals bezeichnet man als **Shareholder-Value**.¹

Ansätze zur Unternehmensführung, die die Interessen anderer Anspruchsgruppen berücksichtigen, sind der **Stakeholderansatz**² und das ganzheitliche Managementsystem **Balanced Scorecard**.³

(2) Corporate Governance

Das Shareholderkonzept geht davon aus, dass alle **unternehmerische Entscheidungsgewalt** beim **Eigenkapitalgeber** liegt. Bei Großunternehmen (z. B. einer Aktiengesellschaft) übergeben jedoch die Eigenkapitalgeber die Leitungsfunktion an einen Geschäftsführer (z. B. Vorstand einer Aktiengesellschaft), der dann unter eigener Verantwortung die Gesellschaft leitet (**Prinzipal-Agent-Ansatz**). Verfolgt der Vorstand aber Ziele, die von denen der Eigentümer abweichen (**Opportunismus**), oder ist er der Führungsaufgabe nicht gewachsen (**Unfähigkeit**), haben die Aktionäre die Schwierigkeit, dies zu erkennen, da sie die Ziele und Handlungen des Vorstands erst im Nachhinein beurteilen können.

Die Eigenkapitalgeber versuchen daher einen **Ordnungsrahmen** für eine **verantwortungsvolle Unternehmensführung** zu schaffen. Er findet seinen Niederschlag in den Regelungen der Corporate Governance.



- Der Begriff **Corporate Governance** umfasst **Grundsätze verantwortungsvoller Unternehmensleitung** und **-überwachung**.
- **Ziel** guter Corporate Governance ist es, die **Wettbewerbsfähigkeit** des Unternehmens zu sichern und seinen **Wert nachhaltig zu steigern**.
- Die **Steuerungs- und Kontrollmechanismen** sollen durchschaubar gemacht werden, um so das Vertrauen von Investoren und Öffentlichkeit in die Führungskräfte der Wirtschaft zu stärken.⁴

1 **Value:** Wert, Nutzen.

2 Vgl. Kapitel 3.2, S. 475f.

3 Vgl. Kapitel 5.2, S. 493.

4 Die OECD weitet diese Definition aus, indem sie eine gute Unternehmensführung verlangt, die verantwortungsvoll und ethisch einwandfrei geführt werden soll. International bezeichnet man diese Unternehmensführung als „Corporate Behavior“.

Wichtige **Instrumente** der Corporate Governance sind:

Instrumente	Erläuterungen	Beispiele
Gewaltenteilung	<ul style="list-style-type: none"> ■ Die Leitungsaufgaben werden auf mehrere Beteiligte aufgeteilt und Grundsatzentscheidungen ständig überwacht. ■ Durch ein Anreizsystem soll die Geschäftsführung dazu gebracht werden, die Ziele der Eigentümer zu verfolgen. ■ Früherkennung von Fehlentscheidungen durch eine zeitnahe Risikoüberwachung. 	<p>Zustimmung des Aufsichtsrats zu Grundsatzentscheidungen.</p> <p>Erfolgsabhängige Entlohnung; Haftung bei Nichtbeachtung der Eigentümergebote.</p> <p>Ständige Informationspflicht des Vorstands gegenüber Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfern.</p>
Umfassende Information und Kontrolle	<p>Die Geschäftsführung ist verpflichtet, sowohl den Shareholdern als auch den Stakeholdern (z. B. Mitarbeiter, Kreditgeber, Staat) ständig über Risiken und Chancen des Unternehmens Bericht zu erstatten. Dadurch soll das Vertrauen der Investoren in die Zuverlässigkeit der Unternehmensführung gestärkt werden.</p>	<p>Bereitstellen von Informationen über die Unternehmensentwicklung sowie umfassende Risikoberichterstattung, z. B. an Aktienanalysten, Ratingagenturen, Banken, interessierte Öffentlichkeit.</p> <p>Kontrolle über die Jahresabschlussprüfer und den Aufsichtsrat.</p>

Das **Corporate-Governance-Konzept** stellt eine wichtige **Ergänzung des Shareholderansatzes** dar.



In der Bundesrepublik Deutschland besteht mit dem „**Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK)**“¹ ein Regelwerk, das sich primär an börsennotierte Aktiengesellschaften richtet. Nach § 161 AktG müssen sich Vorstand und Aufsichtsrat in einer Erklärung (**Compliance-Erklärung**) dazu äußern, inwieweit sie die Empfehlungen des DCGK befolgen. Da es nach § 161 AktG den Unternehmen freigestellt ist, ob sie den Regelungen des DCGK folgen oder nicht, kann der Vorstand bzw. Aufsichtsrat z. B. erklären, dass sie den Kodex in Teilen oder in Gänze ablehnen. Die Erklärung ist auf der Internetseite der Gesellschaft dauerhaft öffentlich zugänglich zu machen.

3.2 Stakeholderkonzept

(1) Übersicht über die Stakeholder und ihr Beitrag zum Unternehmen

Nach Auffassung der Vertreter des Stakeholderkonzepts haben alle Personen oder Personengruppen, die von den Entscheidungen des Unternehmens betroffen sind, Ansprüche an das Unternehmen. Eine Begründung für die Ansprüche leiten die Vertreter des Stakeholderkonzepts von der Tatsache ab, dass die Anspruchsgruppen einen **Beitrag zum Unternehmen** leisten.

¹ Zu Einzelheiten siehe: https://www.dcgk.de/files/dcgk/usercontent/de/download/kodex/170424_Kodex.pdf; 05.01.2019.

In der nachfolgenden Tabelle sind die Anspruchsgruppen, der Anspruch gegenüber der Unternehmung und der Beitrag zur Unternehmung aufgelistet.

Anspruchsgruppen	Anspruch gegenüber der Unternehmung	Beitrag zur Unternehmung
Eigenkapitalgeber (Eigentümer, Anteilseigner)	Mehrung des eingesetzten Kapitals (Gewinnausschüttung und Kapitalzuwachs)	Eigenkapital
Fremdkapitalgeber	Zeitlich und betragsmäßig festgelegte Tilgung und Verzinsung des eingesetzten Kapitals	Fremdkapital
Arbeitnehmer	Leistungsgerechte Entlohnung, motivierende Arbeitsbedingungen, Arbeitsplatzsicherheit	Ausführende Arbeit
Management	Gehalt, Macht, Einfluss, Prestige	Dispositive Arbeit
Kunden	Preisgünstige und qualitative Güter	Abnahme hochwertiger Güter
Lieferanten	Zuverlässige Bezahlung, langfristige Lieferbeziehungen	Lieferung hochwertiger Güter
Allgemeine Öffentlichkeit	Steuerzahlungen, Einhaltung der Rechtsvorschriften, schonender Umgang mit der Umwelt	Infrastruktur, Rechtsordnung, Umweltgüter

Quelle: Wöhe, Günter; Döring, Ulrich: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaft, 24. Aufl., München 2010, S. 51.

(2) Berücksichtigung von Interessen der Stakeholder

■ Interessen von Stakeholdern

Das Unternehmen ist, um dauerhaft existieren zu können, auf die Kooperation mit den angeführten Anspruchsgruppen angewiesen und versucht deshalb, die **Interessen der Stakeholder** zu erfüllen.

Nebenstehend sind die Interessen zweier wichtiger Stakeholdergruppen – die Arbeitnehmer und die allgemeine Öffentlichkeit – aufgeführt.¹

Seit den 1970er-Jahren hat sich insbesondere in den angelsächsischen

Ländern die Erkenntnis durchgesetzt, dass die Unternehmen nicht nur auf gesellschaftliche Erwartungen reagieren, sondern sie aktiv mitgestalten sollten. Daraus entwickelte sich der **Corporate-Social-Responsibility-Gedanke**, der das Stakeholderkonzept ergänzt.

Arbeitnehmer	<ul style="list-style-type: none"> ■ gerechte Entlohnung ■ gute Arbeitsbedingungen ■ betriebliche Sozialleistungen ■ Arbeitsplatzsicherheit ■ Mitbestimmung ■ ...
Allgemeine Öffentlichkeit	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ressourcenschonung ■ Begrenzung von Schadstoffemission ■ Abfallvermeidung ■ Abfallrecycling ■ ...

¹ Quelle: Angelehnt an Wöhe, Günter; Döring, Ulrich: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaft, 24. Aufl., München 2010, S. 70.

■ Corporate Social Responsibility (CSR)

Corporate Social Responsibility (CSR)¹ ist ein Konzept **gesellschaftlicher Verantwortung** von Unternehmen, das sich am Prinzip **Nachhaltigkeit** orientiert, sich auf die Bereiche **Ökonomie, Ökologie** und **Soziales** erstreckt, verantwortungsbewusste Beziehungen unterhält zu den **Mitarbeitern** und den **relevanten Anspruchsgruppen**, die einen Beitrag zum Unternehmen leisten.



In welchen Bereichen sich ein Unternehmen im Einzelnen engagiert, hängt ab von Besonderheiten des Unternehmens, von der Branche und von den Märkten, in denen es tätig ist. Zur Förderung von CSR haben sich Unternehmen zu Netzwerken zusammengeschlossen.

Nach dem gemeinsamen Verständnis von CSR in Deutschland nehmen Unternehmen die **gesellschaftliche Verantwortung** wahr, indem sie beispielsweise

- Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter fair behandeln,
- Menschenrechte wahren und durchsetzen helfen,
- verstärkt in Bildung investieren,
- kulturelle Vielfalt und Toleranz innerhalb des Betriebs fördern,
- mit natürlichen Ressourcen schonend und effizient umgehen,
- darauf achten, in der Wertschöpfungskette sozial und
- ökologisch verantwortungsvoll zu produzieren,
- für einen fairen Wettbewerb eintreten,
- Maßnahmen zur Korruptionsbekämpfung unterstützen,
- Transparenz hinsichtlich der Unternehmensführung herstellen und
- die Verbraucherinteressen beachten.

Die entsprechende Vereinbarung auf internationaler Ebene ist der sogenannte **Global Compact**.

CSR-Maßnahmen sind heute bei großen Unternehmen verstärkt Gegenstand strategischer Planung und werden eng mit anderen Aktivitäten der Öffentlichkeitsarbeit abgestimmt. Die Unternehmen haben erkannt, dass die Übernahme sozialer und ökologischer Verantwortung mittel- und langfristig zur **Steigerung des Unternehmenserfolgs** beiträgt.

Dass sich das Stakeholderkonzept aufgrund der stark divergierenden² Interessen der Anspruchsgruppen (siehe Tabelle auf S. 476) in der Realität durchsetzen kann, ist kaum zu erwarten. Derzeit überwiegt in der Unternehmenspraxis eindeutig das Shareholderkonzept.

1 <http://www.csr-in-deutschland.de/DE/Was-ist-CSR/Grundlagen/Nachhaltigkeit-und-CSR/csr-grundlagen.html>; 05.01.2019.

2 **Divergieren**: auseinandergehen, auseinanderstreben.

3.3 Vergleich des Shareholderkonzepts mit dem Stakeholderkonzept

Die Gegenüberstellung von Shareholder- und Stakeholderkonzept zeigen deutliche Unterschiede:

	Shareholderkonzept	Stakeholderkonzept
Unternehmensziel	Wertorientierte Unternehmensführung; Maximierung des Aktionärsnutzens (Kurssteigerung, Dividende)	Nachhaltige Unternehmensführung, sinnvolles Überleben des Unternehmens
Hauptanspruchsgruppe	Aktionäre (Anteilseigner)	Sämtliche Anspruchsgruppen (Management, Aktionäre, Kreditgeber, Arbeitnehmer, Kunden, Lieferanten, Öffentlichkeit, Staat)
Erfolgsmaßstab	Wertsteigerung des Eigenkapitals	Befriedigung sämtlicher Anspruchsgruppen
Hauptprobleme	<ul style="list-style-type: none"> ■ kurzfristige Manipulation der Gewinnsituation ■ Vernachlässigung sozialer und ökologischer Ziele ■ schlechtes Image 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Heterogenität der Ansprüche ■ Unübersichtlichkeit/Komplexität der Ziele ■ Akzeptanzprobleme im Management

In der öffentlichen Meinung wird der Stakeholderansatz meistens positiver dargestellt als der Shareholderansatz. Die Ansätze sind bei genauer Betrachtung jedoch gar nicht so unversöhnlich: So liegt es auch in der Natur des Shareholderansatzes, dass – wenngleich der Aktionär unbestritten im Vordergrund steht – die Interessen anderer Gruppierungen nicht vernachlässigt werden dürfen, wenn langfristig Gewinne für die Aktionäre erwirtschaftet werden sollen.

Kein Unternehmen kann in gesättigten Käufermärkten langfristig überleben, wenn es nicht die Wünsche seiner Kunden nach qualitativ hochwertiger Ware zu erschwinglichen Preisen verbunden mit hoher Lieferbereitschaft, guter Verfügbarkeit und zufriedenstellendem Kundendienst erfüllt. In ähnlicher Weise ist es für innovative Technologieunternehmen, die auf hoch qualifizierte Arbeitnehmer angewiesen sind, ein Muss, ihre Mitarbeiter durch ein angenehmes Betriebsklima, hohe Löhne und gute Aufstiegschancen im Unternehmen zu halten, wenn weiterhin erfolgreiche Produkte entwickelt und auf den Markt gebracht werden sollen.

Zusammenfassung

- Beim **Shareholderkonzept** sind vorrangig die Unternehmensziele zu verfolgen, die den Marktwert des Eigenkapitalanteils erhöhen.
- Um sich vor **Opportunismus** und **Unfähigkeit** der Geschäftsführer zu **schützen**, wurden unter dem Stichwort „Corporate Governance“ Regelungen zur zweckmäßigen Leitung und Überwachung von Unternehmen entwickelt.
- Die **Corporate Governance** hat das Ziel, durch eine bestmögliche Verteilung von Verfügungsrechten die Unternehmensführung und -kontrolle zu optimieren.