

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.

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

* * * * *

14. Auflage 2019

© 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

ISBN 978-3-8120-0498-5

Lernbereich 1: Kosten- und Leistungsrechnung

1 Aufgaben und Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens

1.1 Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens

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

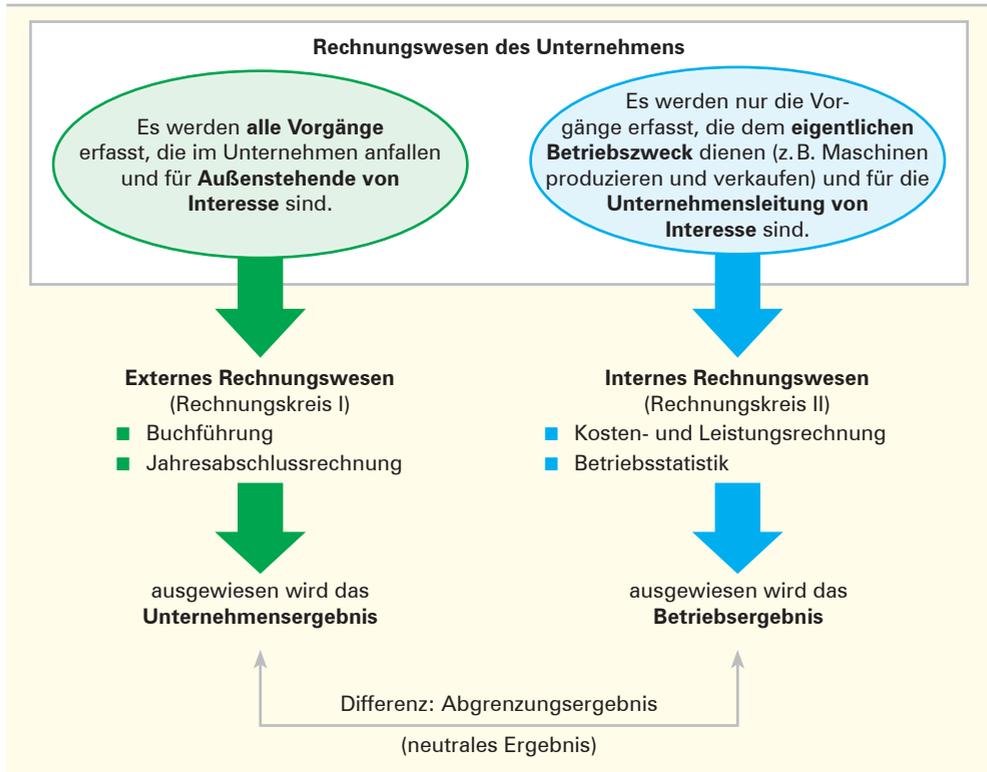


Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	Beispiele:
<p>Dokumentation, Kontrolle Mengen- und wertmäßige Erfassung sowie Überwachung aller im Unternehmen auftretenden Kosten- und Leistungsströme.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ermittlung der Kosten und Leistungen einer Periode. ■ Erfassung der Daten für die Investitions- und Finanzrechnung. ■ Ermittlung des Unternehmens- und Betriebsergebnisses. ■ Bewertung des Vermögens und der Schulden. ■ Ermittlung der Kosten und der betrieblichen Leistungen (Kalkulation). ■ ...
<p>Disposition Bereitstellung von Unterlagen für unternehmerische Entscheidungen und Planungsüberlegungen.</p>	<p>Unterlagen für</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Preis- und Produktpolitik. ■ Eigenfertigung oder Fremdbezug von Produkten. ■ Werbung. ■ mögliche Fertigungsverfahren. ■ Informationsgewinnung, Investitionsentscheidungen. ■ ...
<p>Wirtschaftlichkeitskontrolle Erfassung und Zeitvergleich von Bestands- und Erfolgsgrößen, um die Wirtschaftlichkeit und Rentabilität der betrieblichen Prozesse festzustellen.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Berechnung von Erfolgskennzahlen wie Rentabilität, Lagerkennzahlen, Kapitalumschlag. ■ Ermittlung der Kostenstruktur und der Kostenentwicklung. ■ Entwicklung der Produktivität. ■ Kontrolle der Geschäftsprozesse durch Soll-Ist-Vergleiche. ■ ...
<p>Rechenschaftslegung und Bereitstellung von Informationen Rechenschaftslegung und Lieferung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Veröffentlichung des Jahresabschlusses. ■ Angaben über Auftragslage. ■ Einschätzungen über die Unternehmensentwicklung. ■ Bekanntgabe von Investitionsentscheidungen. ■ ...

1.2 Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens

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

(1) Überblick



(2) Externes Rechnungswesen

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



Das **externe Rechnungswesen** (Rechnungskreis I) umfasst die **Buchführung** und die **Jahresabschlussrechnung**.

Die Buchführung bildet die Grundlage für alle Teilbereiche des Rechnungswesens. Sie erfasst unter Beachtung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften unabhängig vom Grund ihres Anfalles **alle Geschäftsvorfälle**. Diese Dokumentation liefert das Zahlenmaterial für den gesetzlich vorgeschriebenen **Jahresabschluss**, der allen Interessenten einen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verschafft.

(3) Internes Rechnungswesen

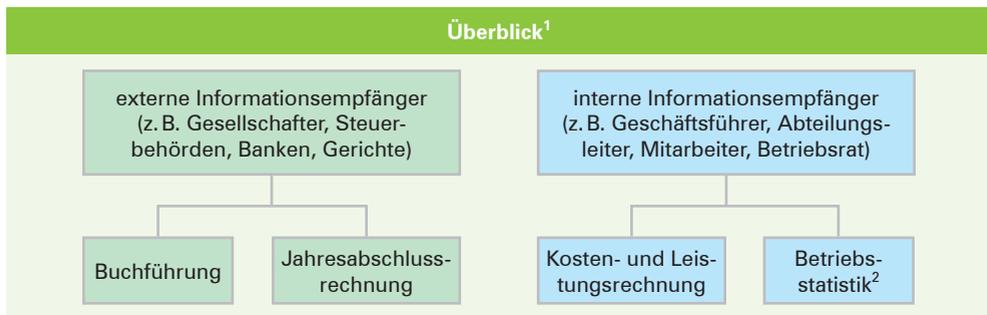
Das interne Rechnungswesen dokumentiert alle innerbetrieblichen, zahlenmäßig erfassbare Unternehmensdaten einer Abrechnungsperiode und plant Alternativen für die künftige Unternehmensentwicklung. Die Informationen dienen internen Informationsempfängern (Geschäftsführern, Arbeitnehmervertretung, Mitarbeitern)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

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



Das interne Rechnungswesen

- erfasst alle **betrieblichen Leistungen** und die hierfür **anfallenden Kosten**.
- dient als **Grundlage für die Kalkulation** und **Kontrolle der Wirtschaftlichkeit**.
- ermittelt das **Betriebsergebnis**.
- stellt **Informationen für unternehmerische Entscheidungen** bereit.



Übungsaufgabe

1 Ziele und Abgrenzung des internen 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 Quelle: Angelehnt an Steger, I.: Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Aufl., München 2001, S. 6.

² Auf dieses Gebiet des Rechnungswesens wird im Folgenden nicht eingegangen.

2 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens

2.1 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 Kosten und Leistungen

2.2.1 Begriffe Kosten, Grundkosten, neutrale Aufwendungen, Zusatzkosten

(1) Kosten

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden nur die Aufwendungen erfasst, die ursächlich im Zusammenhang mit der Verfolgung des eigentlichen Betriebszweckes stehen, der bei Industriebetrieben in der Herstellung, der Lagerung und dem Verkauf von Gütern zu sehen ist.

Die **betrieblichen Aufwendungen** bezeichnet man als **Kosten**.



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

(2) 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, 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.
Aufwendungen aus einer Umstrukturierung des Vermögens.	Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Sachanlagevermögens (Verkauf von Anlagegütern unter dem Buchwert).

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



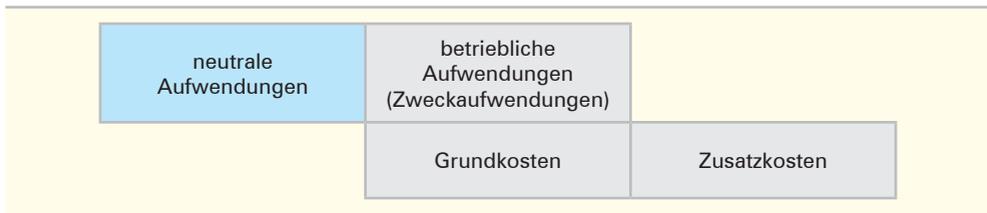
(3) Zusatzkosten

Neben der Tatsache, dass es **Aufwendungen** gibt, die **keine Kosten darstellen**, nämlich die neutralen Aufwendungen, gibt es auch **Kosten**, die **keine Aufwendungen** sind. Es handelt sich um **Zusatzkosten**. Ein Beispiel hierfür ist der **kalkulatorische Unternehmerlohn**.¹

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



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



¹ Zu Einzelheiten siehe S. 29f.

2.2.2 Begriffe Leistungen, Grundleistungen, neutrale Erträge, Zusatzleistungen

(1) Leistungen

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

Die **betrieblichen Erträge** bezeichnet man als **Leistungen**.



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

(2) Neutrale Erträge und Grundleistungen

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

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

Art der neutralen Erträge	Beispiele
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** entweder **gar nicht** oder **nicht in der in der Buchführung ausgewiesenen Höhe** berücksichtigt.

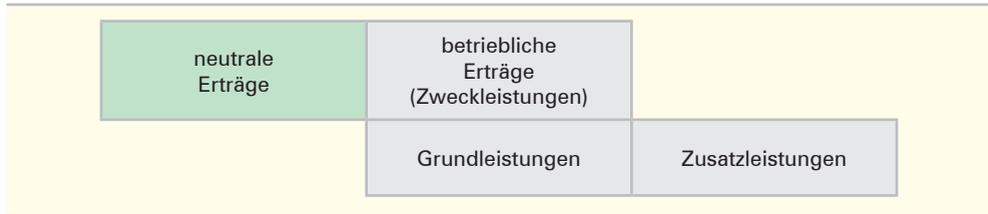
(3) Zusatzleistungen

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.



Übungsaufgabe

2 Grundbegriffe und Zuordnung von Beispielen

1. Erläutern Sie, warum neben der Buchführung eine Kosten- und Leistungsrechnung erforderlich ist!
2. Unterscheiden Sie zwischen Aufwand und Kosten! Nennen Sie je zwei Beispiele!
3. Vergleichen Sie die Begriffe Ertrag und Leistung! Bilden Sie je zwei Beispiele!
4. Notieren Sie, welche der Aussage zu den Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung richtig ist!
 - 4.1 Durch sie wird der Erfolg des Unternehmens im Geschäftsjahr ermittelt.
 - 4.2 Sie vergleicht aufbereitete Daten, z. B. das Gesamtergebnis, mit denen anderer Unternehmen der gleichen Branche.
 - 4.3 Sie bucht Geschäftsvorfälle aufgrund der angefallenen Belege.
 - 4.4 Sie ermittelt den betrieblichen Erfolg des Geschäftsjahres.
 - 4.5 Sie hält alle Veränderungen der Vermögens- und Kapitalwerte fest.
5. Notieren Sie, bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe es sich um Begriffe der Kostenrechnung handelt!

Abschreibungen auf Sachanlagen; Kosten für Ausgangsfrachten; Zinsaufwendungen; Umsatzsteuer auf den Verkauf von Erzeugnissen; Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung; Aufwendungen für Handelswaren; Aufwendungen für Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe; Aufwendungen für Kommunikation.

6. Notieren Sie, bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe es sich um Begriffe der Leistungsrechnung handelt!

Umsatzerlöse für Handelswaren; Provisionserträge; aktivierte Eigenleistungen; Rabatt beim Einkauf von Rohstoffen; Zinserträge; andere sonstige betriebliche Erträge; Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen; Erträge aus Schenkungen; Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse.

7. Ordnen Sie die nachfolgenden Aufwandsarten den betrieblichen oder neutralen Aufwendungen zu!

Gehaltszahlungen, Aufwendungen für Handelswaren, Verkauf eines Anlagegutes unter dem Buchwert, Abschreibungen auf Sachanlagen, hoher Forderungsausfall durch die Zahlungsunfähigkeit eines Kunden, Aufwendungen für die Altersvorsorge 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 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.

9. Bilden Sie ein Beispiel für Zusatzkosten!

10. Beschreiben Sie das besondere Merkmal der Zusatzkosten!

11. Stellen Sie die Ermittlung

11.1 des Unternehmensergebnisses;

11.2 des Betriebsergebnisses

dar!

3 Abgrenzungsrechnung

3.1 Grundstruktur einer Ergebnistabelle

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



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

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

3.2 Unternehmensbezogene Abgrenzungen

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

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

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

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

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

Grundfälle	Beispiele
① Die Aufwendungen sind gleich hoch wie die Kosten.	Aufwendungen für Büromaterial 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.	Periodenfremde Erträge 1 500,00 EUR Leistungen 0,00 EUR

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

Beispiel: Ergebnistabelle mit unternehmensbezogener Abgrenzung

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

Aufgabe:

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

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

Lösung:

Rechnungskreis I			Rechnungskreis II					
Erfolgsbereich			Abgrenzungsbereich				Kosten- und Leistungsrechnung	
Buchführung			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische 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
	Unternehmensergebnis		Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung		Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen		Betriebsergebnis	
	Unternehmensergebnis	–	Abgrenzungsergebnis	=	Betriebsergebnis			
	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 (z. B. der Buchwert eines Firmen-Pkw beträgt 17 850,00 EUR. Der Erlös für den Firmen-Pkw beträgt 15 000,00 EUR. Es entsteht ein „Buchverlust“ von 2 850,00 EUR).

Übungsaufgaben

3 Berechnung von Unternehmens-, Abgrenzungs- und Betriebsergebnis

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

Buchführung			Abgrenzungsbereich unternehmensbezogene Abgrenzung		Kosten- und Leistungsrechnung	
Konten	Aufwend.	Erträge	Aufwend.	Erträge	Aufwend.	Erträge
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

4 Unternehmensbezogene Abgrenzung in einer Ergebnistabelle

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

Aufgaben:

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

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

3.3 Kostenrechnerische Korrekturen

3.3.1 Begriffe 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**.



3.3.2 Anderskosten

3.3.2.1 Kalkulatorische Abschreibung

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

Beispiel:

Ein Kombiwagen mit Anschaffungskosten von 45 000,00 EUR wird buchhalterisch linear über 6 Jahre mit jeweils $16\frac{2}{3}\%$ abgeschrieben. Aufgrund der laufenden Preiserhöhungen muss in der Kostenrechnung von den Wiederbeschaffungskosten in Höhe von 51 000,00 EUR abgeschrieben werden.

Die bilanzielle Abschreibung beträgt somit 7 500,00 EUR, die kalkulatorische Abschreibung 8 500,00 EUR, sodass zusätzliche Kosten von jährlich 1 000,00 EUR entstehen. Der bilanzielle Restwert des Kombiwegens nach dem ersten Jahr beträgt damit 37 500,00 EUR, der kalkulatorische Restwert 42 500,00 EUR.

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

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

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



3.3.2.2 Kalkulatorische Zinsen

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

$$\begin{array}{r}
 \text{Gesamtes Unternehmensvermögen} \\
 - \text{nicht betriebliches Vermögen}^1 \\
 \hline
 = \text{vorläufiges betriebliches Vermögen} \\
 - \text{Abzugskapital} \\
 \hline
 = \text{betriebliches Kapital}^2
 \end{array}$$



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

3.3.2.3 Kalkulatorische Wagnisse

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

² Das betriebliche Kapital entspricht wertmäßig dem betrieblichen Vermögen.

Kalkulatorische Wagnisse sind Kosten für nicht versicherte Einzelwagnisse.



3.3.3 Zusatzkosten

3.3.3.1 Kalkulatorischer Unternehmerlohn

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

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

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



3.3.3.2 Kalkulatorische Miete

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

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



3.3.4 Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen

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

Grundfälle	Beispiele
⑤ Kosten und Aufwendungen fallen nicht in gleicher Höhe an. (Anderskosten)	bilanzielle Abschreibung (Aufw.) 7 300,00 EUR kalkulatorische Abschreibung (Kosten) 8 700,00 EUR Verl.a. Schadensfällen (Aufwendungen) 4 100,00 EUR kalkulatorische Wagnisse (Kosten) 7 200,00 EUR
⑥ Kosten sind keine Aufwendungen. (Zusatzkosten)	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: Ergebnistabelle mit kostenrechnerischen Korrekturen

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

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

Angaben für kostenrechnerische Korrekturen:

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

¹ Siehe S. 23f.

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
U Erl. 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
	Unternehmensergebnis		Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung		Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen		Betriebsergebnis	

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

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, dann wird zunächst der Betrag der Buchführung in Höhe von 10 870,00 EUR als Aufwand in den Bereich der kostenrechnerischen Korrekturen übernommen.

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 der Stufe der kostenrechnerischen Korrekturen zu.

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

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

■ Zu den Zusatzkosten ⑥

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

Überblick¹

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

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

Erträge		
neutraler Ertrag 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.

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

Übungsaufgaben

5 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 Gesellschafter einer OHG jeweils entsprechende Kosten für deren Arbeitsleistung anzusetzen!
4. Erläutern Sie den Zweck der Verrechnung kalkulatorischer Kosten!
5. Unterscheiden Sie Anderskosten und Zusatzkosten!
6. Bei einer KG wird für die Mitarbeit des Komplementärs ein Unternehmerlohn in der Kalkulation berücksichtigt und über die Umsatzerlöse erwirtschaftet.

Aufgabe:

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

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

Aufgabe:

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

Neutraler Aufwand	Zweckaufwand	Grundkosten	Zusatzkosten

8. 8.1 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

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

- 8.3 Das Emissionsgerät eines Industrieunternehmens mit einer Nutzungsdauer von 8 Jahren wird bilanziell linear von den Anschaffungskosten abgeschrieben. Der Buchwert des Emissionsgeräts am Ende des 1. Nutzungsjahres beträgt 10937,50 EUR.

Aufgaben:

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

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

Aufgaben:

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

6 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. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind zutreffend angesetzt. 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%!

7 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
Zinsaufwendungen	15 000,00 EUR
Kfz-Steuer, Verbrauchssteuern	30 000,00 EUR

Angaben zur Kosten- und Leistungsrechnung

– Kalkulatorische Abschreibungen auf Sachanlagen	35 000,00 EUR
– Kalkulatorische Zinsen	36 000,00 EUR
– Kalkulatorischer Unternehmerlohn	12 000,00 EUR

Aufgabe:

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

8 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 Zinsen für das Fremdkapital betragen 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 (Verluste aus Schadensfällen) 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 (Abschreibungen auf Sachanlagen).
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.

Aufgabe:

Stellen Sie die Vorgänge in einer Ergebnistabelle dar!

3.3.5 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			unternehmensbezogene Abgrenzung		kostenrechnerische Korrekturen			
Konten	Aufw.	Erträge	Aufw.	Erträge	Aufw.	Erträge	Kosten	Leistungen
U Erl. 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	

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

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

Übungsaufgaben

9 Erstellen einer vollständigen Ergebnistabelle

Die Buchführung eines Industriebetriebes weist folgende Quartalszahlen aus:

Konten	Beträge
Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse	1 420 000,00 EUR
Bestandsveränderungen an unfert. Erzeugnissen (Bestandsmehrung)	80 700,00 EUR
Eigenverbrauch	15 500,00 EUR
Periodenfremde Erträge	8 500,00 EUR
Erträge aus Beteiligungen	28 000,00 EUR
Zinserträge	5 100,00 EUR
Aufwendungen für Rohstoffe	767 900,00 EUR
Frachten und Fremdlager	31 500,00 EUR
Löhne, Gehälter	204 400,00 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	84 370,00 EUR
Abschreibungen auf Sachanlagen	52 430,00 EUR
Leasing	28 910,00 EUR
Büromaterial	48 700,00 EUR
Verluste aus Schadensfällen	18 800,00 EUR
Grundsteuer	32 850,00 EUR
Abschreibungen auf Finanzanlagen	24 600,00 EUR
Zinsaufwendungen	12 870,00 EUR
Kapitalertragsteuer	1 900,00 EUR

Angaben zur Kosten- und Leistungsrechnung:

- In den Löhnen ist eine Lohnnachzahlung in Höhe von 24 300,00 EUR enthalten
Im Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung entspricht das einem Betrag von 4 680,00 EUR
- Kalkulatorische Abschreibungen auf Sachanlagen 41 800,00 EUR
- Kalkulatorische Wagnisse 15 000,00 EUR
- In dem Betrag für die Grundsteuer ist eine Steuernachzahlung in Höhe von 28 000,00 EUR enthalten
- Kalkulatorische Zinsen 42 800,00 EUR
- Kalkulatorischer Unternehmerlohn 34 000,00 EUR

Aufgabe:

Ermitteln Sie mithilfe einer Ergebnistabelle das Unternehmensergebnis, die Abgrenzungsergebnisse und das Betriebsergebnis!

10 Erstellen einer vollständigen Ergebnistabelle

Die Buchführung eines Industriebetriebes weist folgende Quartalszahlen aus:

Konten	Beträge
Umsatzerlöse für eigene Erzeugnisse	841 200,00 EUR
Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen	42 200,00 EUR
Erträge aus anderen Wertpapieren	21 750,00 EUR
Zinserträge	4 800,00 EUR
Aufwendungen für Rohstoffe (zu Einstandspreisen)	391 850,00 EUR
Frachten und Fremdlager	22 400,00 EUR
Löhne, Gehälter	198 420,00 EUR
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	24 760,00 EUR
Abschreibungen auf Sachanlagen	19 540,00 EUR

Konten	Beträge
Kosten des Geldverkehrs	4 700,00 EUR
Büromaterial	21 890,00 EUR
Verluste aus Schadensfällen	17 400,00 EUR
Grundsteuer	8 890,00 EUR
Abschreibungen auf Finanzanlagen	7 380,00 EUR
Zinsaufwendungen	12 100,00 EUR

Angaben zur Kosten- und Leistungsrechnung:

- Die Aufwendungen für Rohstoffe werden in der KLR mit festen Verrechnungspreisen* in Höhe von 370 500,00 EUR erfasst
- Kalkulatorische Abschreibungen auf Sachanlagen 18 700,00 EUR
- In den Kosten für Büromaterial ist eine Rechnung aus der vergangenen Rechnungsperiode in Höhe von 1 500,00 EUR enthalten
- Kalkulatorische Wagnisse 21 100,00 EUR
- In der Grundsteuer ist eine Nachzahlung in Höhe von 2 000,00 EUR enthalten
- Kalkulatorische Zinsen 28 900,00 EUR
- Kalkulatorischer Unternehmerlohn 28 700,00 EUR

Aufgabe:

Ermitteln Sie mithilfe einer Ergebnistabelle das Unternehmensergebnis, die Abgrenzungsergebnisse und das Betriebsergebnis!

- * **Anmerkung:** Um Schwankungen in der Kalkulation, die sich durch mehr oder weniger zufallsabhängige Preisschwankungen im Einkauf ergeben können, zu vermeiden, verwenden Industriebetriebe in der Kosten- und Leistungsrechnung auch feste Verrechnungspreise für die Werkstoffe. Diese werden nur dann verändert, wenn sich die Marktpreise entscheidend nach oben oder unten verändern.

11 Erstellen und Beurteilen einer vollständigen Ergebnistabelle

Die Holzspielwarenfabrik Fritz Kehl OHG, Köln, weist zum 1. Januar 20.. folgende zusammengefasste Eröffnungsbilanz aus:

Aktiva	Bilanz zum 1. Jan. 20.. (in TEUR)	Passiva	
Anlagevermögen		Eigenkapital	
Bebaute Grundstücke	2 000	Kapital Kehl	3 000
Maschinen, Fuhrpark (davon stillgelegte Maschinen 800)	2 400	Kapital Kohn	2 480
Umlaufvermögen		Rückstellungen	200
Vorräte	2 500	Verbindlichkeiten	
Sonst. Umlaufvermögen (davon Wertpapiere 680)	2 580	Darlehen	3 000
		Verbindl. a. Lief. u. Leist.	800
	9 480		9 480

Am 31. Dezember 20.. liegen folgende Zahlen der Buchführung vor (Angaben in TEUR):

Umsatzerlöse für eig. Erzeugnisse	15 000	Hilfslöhne	1 000
Bestandsminderung Fertigerzeugnisse	400	Gehälter	1 200
Aktivierte Eigenleistungen	120	Abschreibungen auf Sachanl.	800
Zinserträge	20	Verluste a. d. Abgang von Vermögensgegenständen	340
Erträge aus Wertpapieren des UV	160	Zinsaufwendungen	240
Aufwendungen für Werkstoffe	4 600	Sonstige Kosten	1 940
Fertigungslöhne	3 800		

Berücksichtigen Sie außerdem die folgenden Angaben:

- Die bilanziellen Abschreibungen wurden nach handelsrechtlichen Gesichtspunkten vorgenommen. Der wirkliche Werteverzehr liegt um 15 % niedriger.
- Für die geschäftsführenden Gesellschafter Kehl und Kohn ist ein kalkulatorischer Unternehmerlohn zu verrechnen. Für zwei angestellte Geschäftsführer wäre vergleichsweise eine monatliche Vergütung von je 10 000,00 EUR aufzuwenden.
- Als kalkulatorische Zinsen sind 8 % vom betriebsnotwendigen Kapital in Höhe von 7 000 TEUR zu verrechnen.

Aufgaben:

1. Berechnen Sie die kalkulatorischen Abschreibungen, den kalkulatorischen Unternehmerlohn und die kalkulatorischen Zinsen!
2. Ermitteln Sie mithilfe einer Ergebnistabelle das Unternehmensergebnis, das Abgrenzungsergebnis sowie das Betriebsergebnis!
3. Eine Betriebsvereinbarung sieht vor, dass die Belegschaft am Betriebsgewinn beteiligt wird. Im Betriebsrat wurden Stimmen laut, wonach die Unternehmensleitung versucht habe, das Betriebsergebnis und damit den Gewinnanteil der Belegschaft durch Berücksichtigung von Zusatzkosten zu verringern.
Beurteilen Sie den Vorwurf unter kalkulatorischen Gesichtspunkten!

4 Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kostenrechnung bedient sich, je nach angestrebtem Ziel, verschiedener **Abrechnungssysteme**.¹

Vollkostenrechnung	Ziel der Vollkostenrechnung ist es, alle innerhalb einer Abrechnungsperiode angefallenen Kosten den Kostenträgern ² zuzurechnen. Es wird angestrebt, die Kosten über einen zumindest kostendeckenden Verkaufspreis wiederzuerwirtschaften.
Teilkostenrechnung (Deckungsbeitragsrechnung)³	Die Teilkostenrechnung geht vom erzielbaren Marktpreis aus und zieht hiervon zunächst die Kosten ab, die direkt mit der Beschaffung, der Produktion und dem Absatz zusammenhängen (variable Kosten). Ein verbleibender Ertragsüberschuss (Deckungsbeitrag) dient dann dazu, die Kosten, die unabhängig von einem einzelnen Auftrag anfallen (fixe Kosten), abzudecken.

¹ Auf die Plankosten- und Prozesskostenrechnung wird im Folgenden nicht eingegangen.

² Kostenträger sind die Leistungseinheiten, für die Kosten angefallen sind. Zu Einzelheiten siehe S. 78ff.

³ Vgl. Kapitel 6, S. 114ff.