

Wirtschaftswissenschaftliche Bücherei für Schule und Praxis

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

Herausgeber:

Dr. Hermann Speth

Verfasser:

Dr. Hermann Speth, 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 § 52a 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.

* * * * *

2. Auflage 2011

© 2009 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 978-3-8120-0573-9

Vorwort

Dieses Lehrbuch umfasst die **Lerngebiete 3, (eingebettet in die anderen Lehrplaneinheiten), 5 und 6** des Lehrplans für das „**Einjährige Berufskolleg zum Erwerb der Fachhochschulreife**“, **Fach Wirtschaft** (kaufmännische Richtung) des Landes Baden-Württemberg.

Für Ihre Arbeit mit dem vorgelegten Lehrbuch möchten wir auf Folgendes hinweisen:

- In der vorliegenden Neubearbeitung sind die angebotenen **Stoffinhalte noch enger auf die Lehrplanvorgaben abgestimmt**. Der **Buchumfang** wurde **noch konsequenter auf die im Lehrplan vorgegebenen Zeitrichtwerte und die Prüfungsanforderungen abgestimmt**.
- Da die Schülerinnen und Schüler aufgrund ihrer beruflichen Vorbildung die Grundlagen der Buchführung beherrschen, beschränken sich die Autoren darauf, nur **die wichtigsten Aspekte der Buchführung** darzustellen. Dies erfolgt nun nicht mehr in einer separaten Lehrplaneinheit, sondern vielmehr an jenen Stellen, an denen sie zum Verständnis der betriebswirtschaftlichen Stoffinhalte notwendig sind. Auf diese Weise wird zugleich dem Gedanken **der Integration von Rechnungswesen und Betriebswirtschaft Rechnung** getragen.
- Das Buch hat mehrere Zielsetzungen. Es soll den Lernenden
 - alle Informationen liefern, die zur Erarbeitung des Lernstoffs notwendig sind;
 - dabei helfen, die im Lehrplan enthaltenen Lerninhalte in Allein-, Partner- oder Teamarbeit zu erarbeiten, Entscheidungen zu treffen, diese zu begründen und über die Ergebnisse mündlich oder schriftlich zu berichten;
 - fächerübergreifende Zusammenhänge näherbringen.
- Durch die Verbindung von betriebswirtschaftlichen Inhalten mit denen des Rechnungswesens wird das Denken in Zusammenhängen geschult.
- Ein ausführliches Stichwortverzeichnis hilft Ihnen dabei, Begriffe und Erläuterungen schnell aufzufinden.
- Für die Lerngebiete 1, 2 und 4 steht ein Einführungsband zur Verfügung (ISBN 978-3-8120-0572-2).

Wir wünschen Ihnen einen guten Lehr- und Lernerfolg!

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Lehrplaneinheit 5: Kostenrechnung

1	Allgemeines zum Rechnungswesen	11
1.1	Ziele und Gliederung des Rechnungswesens	11
1.2	Zusammenhang zwischen Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung	13
2	Grundbegriffe der Geldrechnung, der Buchführung sowie der Kosten- und Leistungsrechnung	14
2.1	Überblick	14
2.2	Begriffe der Geldrechnung	14
2.3	Begriffe der Buchführung: Aufwand und Ertrag	15
2.4	Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung: Kosten und Leistungen	15
2.5	Inhaltliche Abgrenzung zwischen den Begriffen Aufwendungen und Kosten	18
2.5.1	Neutrale Aufwendungen und Grundkosten	18
2.5.2	Kalkulatorische Kosten	19
2.5.2.1	Zweck und Umfang der kalkulatorischen Kosten	19
2.5.2.2	Anderskosten	20
2.5.2.3	Zusatzkosten – dargestellt am Beispiel des kalkulatorischen Unternehmerlohns	24
2.6	Inhaltliche Abgrenzung zwischen den Begriffen Erträgen und Leistungen	24
2.7	Zusammenhang zwischen Unternehmensergebnis, Betriebsergebnis und neutralem Ergebnis	26
2.8	Abgrenzung im Zweikreissystem mithilfe der Ergebnistabelle	30
2.8.1	Vorbemerkungen	30
2.8.2	Grundstruktur einer Ergebnistabelle	30
2.8.3	Unternehmensbezogene Korrekturen (1. Stufe der Abgrenzung)	31
2.8.4	Kostenrechnerische Korrekturen (2. Stufe der Abgrenzung)	34
2.8.5	Zusammenfassende Darstellung einer Abgrenzungsrechnung mit unternehmensbezogener Abgrenzung und kostenrechnerischen Korrekturen	38
3	Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung	41
4	Vollkostenrechnung	42
4.1	Teilbereiche der Vollkostenrechnung	42
4.2	Kostenartenrechnung	43
4.2.1	Gliederung der Kosten unter dem Gesichtspunkt der Zurechenbarkeit auf Kostenträger	43
4.2.2	Gliederung der Kosten unter dem Gesichtspunkt der zeitlichen Erfassung	44
4.3	Kostenstellenrechnung	45
4.3.1	Begriff und Aufgaben der Kostenstellenrechnung	45
4.3.2	Kriterien für die Bildung von Kostenstellen	45
4.3.3	Durchführung der Kostenstellenrechnung mithilfe des Betriebsabrechnungsbogens (BAB)	47
4.3.4	Aufstellung eines einstufigen Betriebsabrechnungsbogens	49
4.3.5	Ermittlung der Zuschlagssätze für die Gemeinkosten ohne Berücksichtigung von Bestandsveränderungen	50
4.3.6	Ermittlung der Gemeinkostenzuschlagssätze unter Berücksichtigung der Bestandsveränderungen	57
4.3.7	Aufstellung eines mehrstufigen Betriebsabrechnungsbogens	64
4.3.7.1	Bildung von Hilfskostenstellen	64
4.3.7.2	Umlage der Hilfskostenstellen (Vorkostenstellen) auf die Hauptkostenstellen	65

4.3.7.3	Aufstellung eines mehrstufigen Betriebsabrechnungsbogens unter Berücksichtigung von Bestandsveränderungen mit Ermittlung der Gemeinkostenzuschlagssätze	67
4.4	Kostenträgerrechnung	71
4.4.1	Allgemeines zur Kostenträgerrechnung.	71
4.4.2	Kostenträgerzeitrechnung	72
4.4.2.1	Inhalt und Aufgaben der Kostenträgerzeitrechnung	72
4.4.2.2	Ermittlung der Normalkosten mithilfe von Normalzuschlagssätzen.	73
4.4.2.3	Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen	73
4.4.2.4	Rechnerischer Ablauf der Kostenträgerzeitrechnung (Kostenträgerblatt) mit Normalkosten	74
4.4.2.5	Kostenträgerzeitrechnung mit Ist- und Normalkosten – Kostenüberdeckung und Kostenunterdeckung	77
4.4.3	Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation).	80
4.4.3.1	Aufgaben der Kostenträgerstückrechnung.	80
4.4.3.2	Aufbau der Zuschlagskalkulation	81
4.4.3.3	Anwendung der Zuschlagskalkulation als Angebotskalkulation (Vorkalkulation)	82
4.4.3.3.1	Vorwärtskalkulation.	82
4.4.3.3.2	Rückwärtskalkulation (retrograde Kalkulation).	86
4.4.3.3.3	Differenzkalkulation	88
4.4.3.4	Anwendung der Zuschlagskalkulation als Nachkalkulation	89
4.4.3.5	Zuschlagskalkulation mit Maschinenstundensätzen	92
4.4.3.5.1	Grundlagen zur Berechnung von Maschinenstundensätzen.	92
4.4.3.5.2	Berechnung von Maschinenstundensätzen	93
4.4.3.5.3	Ermittlung des Maschinenstundensatzes	95
4.4.3.5.4	Behandlung der Rest-Fertigungsgemeinkosten	97
4.4.3.5.5	Kalkulation mit Maschinenstundensätzen	98
4.5	Zusammenfassung zur Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung	102
5	Kostenanalyse	103
5.1	Zusammenhang zwischen Beschäftigungsänderungen und Kostenentwicklung	103
5.1.1	Normalbeschäftigung und Beschäftigungsgrad	103
5.1.2	Gliederung der Kosten unter dem Gesichtspunkt ihres Verhaltens bei Veränderung der Beschäftigung	104
5.1.2.1	Kostenverläufe bei fixen Kosten.	104
5.1.2.2	Kostenverläufe bei variablen Kosten	106
5.1.2.3	Kostenverläufe bei Mischkosten	109
5.2	Kritische Kostenpunkte bei linearem Gesamtkostenverlauf.	111
6	Wirkungen von betrieblichen Anpassungsmaßnahmen auf die Kostenstruktur	118
6.1	Auswirkungen von Überstunden auf die Kosten (zeitliche Anpassung).	118
6.2	Auswirkungen von Rationalisierungsinvestitionen auf die Kostenstruktur (quantitative Anpassung)	119
6.3	Kostenremanenz	122
7	Anwendungsgebiet und Mängel der Vollkostenrechnung.	125
7.1	Anwendungsgebiete der Vollkostenrechnung	125
7.2	Mängel der Vollkostenrechnung	126
8	Betriebliche Absatz- und Produktionsentscheidungen mithilfe der Deckungsbeitragsrechnung	130
8.1	Aufbau der Deckungsbeitragsrechnung	130
8.2	Arten der Deckungsbeitragsrechnung.	131
8.2.1	Deckungsbeitragsrechnung als Stückrechnung	131
8.2.2	Deckungsbeitragsrechnung als Periodenrechnung	132

8.3	Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung als Entscheidungshilfe bei der Preis-, Absatz- und Produktionspolitik.	137
8.3.1	Deckungsbeitrag als Instrument zur Bestimmung von Preisuntergrenzen	137
8.3.2	Deckungsbeitragsrechnung als Instrument zur Entscheidungsfindung über die Annahme eines Zusatzauftrages.	140
8.3.3	Entscheidung über Eigenfertigung oder Fremdbezug (Make or Buy)	143
8.3.4	Optimierung des Produktionsprogramms	147
8.3.4.1	Optimierung des Produktionsprogramms ohne Vorliegen eines Engpasses	147
8.3.4.2	Optimierung des Produktionsprogramms bei Vorliegen eines Engpasses.	148
8.4	Systemvergleich zwischen Vollkostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung (Teilkostenrechnung)	154

Lehrplaneinheit 6: Investition und Finanzierung

1	Zusammenhang zwischen Investition und Finanzierung	158
2	Kapitalbedarfsrechnung	159
3	Investitionsrechenverfahren	162
3.1	Grundsätzliches	162
3.2	Einsatz statischer Verfahren der Investitionsrechnung zum Vergleich von Investitionsalternativen	163
3.2.1	Begriff und Arten der statischen Verfahren.	163
3.2.2	Kostenvergleichsrechnung	164
3.2.3	Gewinnvergleichsrechnung	165
3.2.4	Rentabilitätsrechnung	166
3.2.5	Amortisationsrechnung	167
3.2.6	Kritische Anmerkungen zu den statischen Verfahren der Investitionsrechnung	168
3.3	Einsatz dynamischer Verfahren der Investitionsrechnung zum Vergleich von Investitionsalternativen	168
3.3.1	Grundlagen der dynamischen Investitionsrechnungsverfahren	168
3.3.2	Kapitalwertmethode	170
3.3.3	Interne Zinssatzmethode	173
3.3.4	Kritik an den dynamischen Investitionsrechnungsverfahren	174
4	Einteilung der Finanzierung	179
5	Fremdfinanzierung	181
5.1	Begriff Fremdfinanzierung (Kreditfinanzierung)	181
5.2	Kreditvertrag	181
5.3	Arten der Fremdfinanzierung.	183
5.3.1	Überblick über die Kreditarten	183
5.3.2	Bankkredite	184
5.3.2.1	Bankdarlehen	184
5.3.2.2	Kontokorrentkredit	187
5.3.3	Lieferantenkredit (Warenkredit)	189
5.3.4	Industrieobligation als Beispiel für einen Kapitalmarktkredit	194
5.4	Kreditsicherheiten	196
5.5	Leasing	200
5.5.1	Begriff und Wesen des Leasings.	200
5.5.2	Möglichkeiten der Vertragsgestaltung.	201
5.5.3	Rechnerischer Vergleich von Leasing und Kreditfinanzierung	203
5.5.4	Beurteilung des Leasings	204
5.6	Beurteilung der Fremdfinanzierung	205

6	Innenfinanzierung	208
6.1	Begriffe	208
6.2	Finanzierung aus Abschreibungsrückflüssen.	209
	Stichwortverzeichnis	217

Lehrplaneinheit 5: Kostenrechnung

1 Allgemeines zum Rechnungswesen

1.1 Ziele und Gliederung des Rechnungswesens

(1) Ziele des Rechnungswesens

Merke:

Ziel des Rechnungswesens ist es, sämtliche **wirtschaftlichen Vorgänge** innerhalb der Unternehmung sowie deren Beziehungen zu ihrer Umwelt **zahlenmäßig** zu erfassen und zu überwachen.

Das Rechnungswesen kann grundsätzlich nur die zahlenmäßig erfassbaren, d.h. **quantifizierbare Prozesse abbilden** und diese mengen- und/oder wertmäßig darstellen. **Qualitative Aspekte** (z. B. Kundentreue, Güte der erzeugten Produkte u. a.) werden vom Rechnungswesen **nicht erfasst**.

Die **Hauptziele des Rechnungswesens** lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

Ziele des Rechnungswesens	Beispiele
Dokumentation und Kontrolle Mengen- und wertmäßige Erfassung bzw. Überwachung aller im Unternehmen auftretenden Geld- und Leistungsströme.	<ul style="list-style-type: none">■ Ermittlung der Ein- und Auszahlungen einer Periode (Liquiditätsrechnung).■ Erfassung der Daten für die Investitions- und Finanzierungsrechnung.■ Ermittlung des Unternehmenserfolgs in einem Zeitraum (Gewinn- und Verlustrechnung).■ Feststellung von Beständen (Vermögen und Schulden).■ Ermittlung der Kosten und der betrieblichen Leistungen (Kalkulation).■
Bereitstellung von Dispositionsvorgaben Bereitstellung von Unterlagen für unternehmerische Entscheidungen und Planungsüberlegungen.	<p>Unterlagen für</p> <ul style="list-style-type: none">■ Preis- und Produktpolitik.■ Eigenfertigung oder Fremdbezug von Produkten.■ Werbung.■ mögliche Fertigungsverfahren.■ Investitionsentscheidungen.■ ...
Wirtschaftlichkeitskontrolle Erfassung und Zeitvergleich von Bestands- und Erfolgsgrößen, um die Wirtschaftlichkeit und Rentabilität der betrieblichen Prozesse festzustellen.	<ul style="list-style-type: none">■ Berechnung von Erfolgskennzahlen wie Rentabilität, Lagerkennzahlen, Kapitalumschlag, Cashflow.■ Ermittlung der Kostenstruktur und der Kostenentwicklung.■ Entwicklung der Produktivität.■ ...

Ziele des Rechnungswesens	Beispiele
Rechenschaftslegung und Bereitstellung von Informationen Rechenschaftslegung und Lieferung von Informationen über die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage des Unternehmens aufgrund gesetzlicher Vorschriften im Handels- und Steuerrecht an Gesellschafter, Gläubiger, Belegschaft, Finanzbehörden, Öffentlichkeit.	<ul style="list-style-type: none"> ■ Veröffentlichung des Jahresabschlusses. ■ Angaben über Auftragslage. ■ Einschätzungen über die Unternehmensentwicklung. ■ Bekanntgabe von Investitionsentscheidungen. ■ ...

(2) Gliederung des Rechnungswesens

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

■ Externes Rechnungswesen

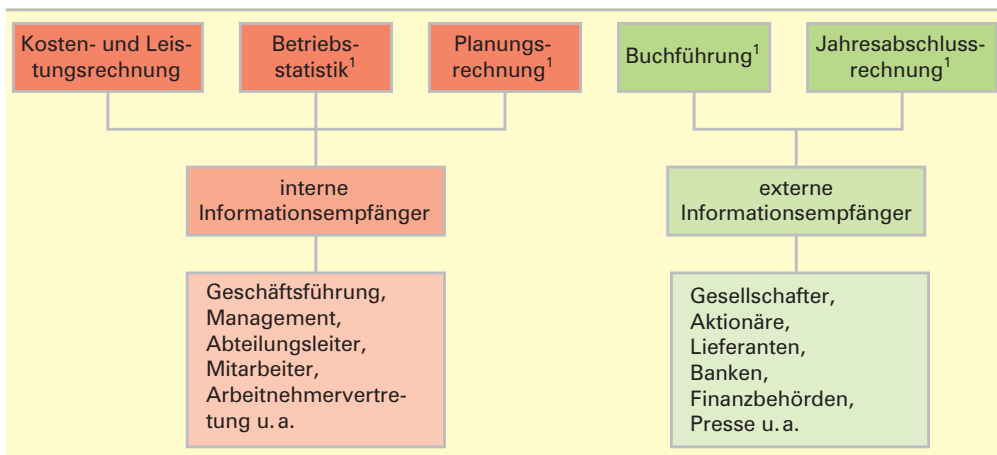
Die Rechenschaftslegung ihrer Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens an externe Informationsempfänger ist durch Gesetze festgelegt. Gesetzliche Bestimmungen finden sich insbesondere im HGB, AktG, GmbHG, EStG u. a.

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

■ Internes Rechnungswesen

Das interne Rechnungswesen ist nicht an gesetzliche Vorschriften gebunden. Für interne Informationsempfänger (z. B. Geschäftsführer, Mitarbeiter, Arbeitnehmervertretung u. a.) erfolgt eine Darstellung des Betriebsablaufes in vergangenheits- und zukunftsbezogener Form zur Kontrolle und Steuerung des Produktionsprozesses. Das interne Rechnungswesen richtet sich überwiegend nach den jeweiligen Erfordernissen der Informationsempfänger aus.

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



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

1.2 Zusammenhang zwischen Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung

(1) Buchführung

Unter **kaufmännischer Buchführung (Finanzbuchführung, Geschäftsbuchführung)** versteht man das Festhalten der Anfangsbestände an Vermögen und Schulden sowie deren Veränderungen. Die Buchführung liefert unter Beachtung von gesetzlichen Vorschriften das Zahlenmaterial für den gesetzlich vorgeschriebenen Jahresabschluss, der allen Interessenten einen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens verschafft. Insofern ist die Buchführung u.a. nach außen gerichtet, da sie Aufgaben für eine breite Öffentlichkeit (wie z.B. Steuerbehörden, Banken, Kapitalgeber, Gerichte, Arbeitnehmer) übernimmt.

Für die Vorgänge (Geschäftsvorfälle), die das Eigenkapital verändern, verwendet die Buchführung die Begriffe Aufwand und Ertrag.

(2) Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Die **Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsbuchführung)** ist nicht an gesetzliche Vorschriften gebunden. Auf der Grundlage des Zahlenmaterials der Buchführung findet eine Neuverrechnung unter rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statt. Ausgehend vom Hauptzweck des Unternehmens werden die erbrachten betrieblichen Leistungen (Erstellung von Gütern) und die dafür angefallenen Kosten möglichst genau ermittelt. Insofern ist die Kosten- und Leistungsrechnung auf das innerbetriebliche Geschehen gerichtet. Sie liefert den verantwortlichen Geschäftsführern die nötigen Orientierungshilfen, um zielgerichtete Entscheidungen treffen zu können. Ohne ein solches **Informations- und Kontrollinstrument** ist ein Unternehmen dem ständigen Konkurrenzdruck in unserer sozialen Marktwirtschaft auf Dauer nicht gewachsen. Zur Durchsetzung der Unternehmensziele, die allgemein in einer möglichst umweltverträglichen Leistungserstellung und Leistungsverteilung mit Gewinnerwirtschaftung zu sehen sind, kann heute kein Unternehmen auf ein solches **Steuerungsinstrument**, wie es die Kosten- und Leistungsrechnung darstellt, verzichten.

Im Einzelnen bestehen zwischen der Buchführung und der Kosten- und Leistungsrechnung folgende Zusammenhänge:

Buchführung	Kosten- und Leistungsrechnung
<ul style="list-style-type: none">■ Erfasst alle Geschäftsvorfälle, die durch den Verkehr mit der Außenwelt anfallen (Einkäufe, Verkäufe, Zahlungseingänge, Zahlungsausgänge).■ Dient als Grundlage für den Jahresabschluss, wobei die Bewertung der Bestände an unfertigen Erzeugnissen und Fertigerzeugnissen im Zusammenhang mit der KLR erfolgt.■ Unterliegt gesetzlichen Vorschriften (HGB, Steuergesetze).■ Verwendet im Erfolgsbereich die Begriffe Aufwand und Ertrag.	<ul style="list-style-type: none">■ Erfasst alle im Betrieb entstandenen Kosten, möglichst nach Waren- bzw. Erzeugnisarten getrennt, sowie die daraus erzielten Leistungen.■ Dient als Grundlage für die Kalkulation und der Kontrolle der Wirtschaftlichkeit einzelner Erzeugnisarten (Waren- bzw. Erzeugnisgruppen).■ Unterliegt keiner gesetzlichen Vorschrift.■ Verwendet die Begriffe Kosten (betrieblicher Aufwand) und Leistungen (betrieblicher Ertrag).

2 Grundbegriffe der Geldrechnung, der Buchführung sowie der Kosten- und Leistungsrechnung

2.1 Überblick

Die Betriebswirtschaft hat für die Geldrechnung, die Buchführung und die Kosten- und Leistungsrechnung eine eigene Terminologie¹ entwickelt. Es handelt sich um vier Begriffspaare.

Begriffspaare			
der Geldrechnung		der Buchführung	der Kosten- und Leistungsrechnung
Auszahlungen	Ausgaben	Aufwendungen	Kosten
Einzahlungen	Einnahmen	Erträge	Leistungen

2.2 Begriffe der Geldrechnung

(1) Auszahlungen und Einzahlungen

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

- Jeden Vorgang, bei dem der Zahlungsmittelbestand abnimmt, bezeichnet man als **Auszahlung**.

Beispiele:

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

- Jeden Vorgang, der zu einer Zunahme des Zahlungsmittelbestandes führt, bezeichnet man als **Einzahlung**.

Beispiele:

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

(2) Ausgaben und Einnahmen

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

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

¹ Terminologie: Fachwortschatz.

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

- Jeder Geschäftsvorfall, der eine Verminderung des Geldvermögens hervorruft, wird als **Ausgabe** bezeichnet.

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

Beispiele:

Kauf von Werkstoffen auf Ziel (Schuldenzugang); Eingang einer Leistung, auf die eine Anzahlung geleistet worden war (Forderungsabgang).

- Jeder Geschäftsvorfall, der zu einer Erhöhung des Geldvermögens führt, nennt man **Einnahme**.

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

Beispiele:

Verkauf von Waren auf Ziel (Forderungszugang); eine erhaltene Anzahlung eines Kunden wird durch die Lieferung der Leistung an den Kunden aufgehoben (Schuldenabgang).

2.3 Begriffe der Buchführung: Aufwand und Ertrag

In der Buchführung, die die Geschäftsvorfälle des gesamten Unternehmens erfasst, haben wir es mit **Aufwendungen** und **Erträgen** zu tun. Aus der Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen ergibt sich das **Unternehmensergebnis** (Gewinn bzw. Verlust). 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.

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

Aufwendungen sind die in Geld gemessenen **Wertminderungen des Eigenkapitals** (Gesamtverbrauch von Gütern, Dienstleistungen und Abgaben) innerhalb einer Abrechnungsperiode.

$$\text{Gesamte Erträge des Unternehmens} - \text{Gesamte Aufwendungen des Unternehmens} = \text{Unternehmensergebnis}$$

2.4 Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung: Kosten und Leistungen

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden nur die Aufwendungen und 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.

Diese **betrieblichen Aufwendungen** bezeichnet man als **Kosten**. Ihnen stehen die **betrieblichen Erträge** gegenüber. Die betrieblichen Erträge bezeichnet man als **Leistungen**.

Unter dem Begriff **Kosten** versteht man den betrieblichen und relativ regelmäßig anfallenden Güter- und Leistungsverzehr zur Erstellung betrieblicher Leistungen, gemessen in Geld (z.B. Löhne, Gehälter, Geschäftsmiete, Aufwendungen für Rohstoffe, Bürobedarf). Die Kosten, die **gleichzeitig einen Aufwand** darstellen, nennen wir **Grundkosten**. Statt Kosten (Grundkosten) können wir auch **betriebliche Aufwendungen (Zweckaufwendungen)** sagen.

Die Begriffsbestimmung der Kosten enthält somit drei Wesensmerkmale:

- Kosten können sich sowohl im Verbrauch von Gütern als auch in erbrachten Diensten niederschlagen.
- Kosten sind in Geldeinheiten bewertet.
- Kosten stehen in einem unmittelbaren Bezug zu den Leistungen, sie sind also leistungsbedingt.

Unter dem Begriff **Leistungen** versteht man alle betrieblichen und relativ regelmäßig anfallenden Wertzugänge innerhalb einer Abrechnungsperiode. Man spricht auch von **betrieblichen Erträgen**.

Zu den Leistungen eines Industriebetriebs zählen:

- Umsatzerlöse aus dem Verkauf von eigenen Erzeugnissen und Handelswaren,
- Bestandsmehrungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
- aktivierte Eigenleistungen.¹

$$\begin{array}{ccccc} \text{Leistungen} & & & \text{Kosten} & \\ \text{(Betriebliche Erträge)} & - & & \text{(Betriebliche Aufwendungen)} & = & \text{Betriebsergebnis} \end{array}$$

Zusammenfassung

- **Ziel des Rechnungswesens** ist es, sämtliche wirtschaftlichen Vorgänge innerhalb der Unternehmung sowie deren Beziehungen zu ihrer Umwelt zahlenmäßig zu erfassen und zu überwachen.
- Die **Hauptziele des Rechnungswesens** sind:
 - Dokumentations- und Kontrollaufgabe
 - Dispositionsaufgabe
 - Wirtschaftlichkeitskontrolle
 - Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe
- **Gliederung des Rechnungswesens** nach den **Informationsempfängern**:
 - Externes Rechnungswesen
 - Internes Rechnungswesen

¹ Unter **aktivierten Eigenleistungen** (innerbetrieblichen Leistungen) versteht man Leistungen (Güter), die nicht für den Absatzmarkt bestimmt sind, sondern im eigenen Betrieb zur eigenen Verwendung hergestellt und aktiviert werden (z.B. selbst hergestellte Werkzeuge, Regale, Maschinen).

- Zu den Zusammenhängen zwischen der Buchführung und der Kosten- und Leistungsrechnung siehe Tabelle S. 13.
- **Einzahlungen** vermehren, **Auszahlungen** vermindern den **Zahlungsmittelbestand**.
- **Einnahmen** vermehren, **Ausgaben** vermindern das **Geldvermögen**.
- **Aufwand** und **Ertrag** sind Begriffe der **Buchführung** (zur Definition siehe S. 15).
- **Kosten** und **Leistungen** sind Begriffe der **Kosten- und Leistungsrechnung** (zur Definition siehe S. 16).

Übungsaufgaben

1.
 1. Warum ist neben der Buchführung eine Kosten- und Leistungsrechnung erforderlich?
 2. 2.1 Welchem Rechnungsbereich sind die Begriffe Aufwendungen und Erträge zuzuordnen?
2.2 Nennen Sie das Begriffspaar der Kosten- und Leistungsrechnung!
 3. Nennen Sie die wichtigsten Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung!
 4. Wie ermittelt man:
 - 4.1 das Unternehmensergebnis;
 - 4.2 das Betriebsergebnis?
2.
 1. Erklären Sie mit eigenen Worten, was unter Leistungen einerseits und Kosten andererseits zu verstehen ist! Bilden Sie je zwei Beispiele!
 2. Bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe handelt es sich um Begriffe der Kostenrechnung?
Abschreibungen auf Sachanlagen; Kosten für Ausgangsfrachten; Zinsaufwendungen; Umsatzsteuer auf den Verkauf von Erzeugnissen; Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung; Aufwendungen für Waren; Aufwendungen für Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoffe; Aufwendungen für Kommunikation.
 3. Bei welchen der genannten buchhalterischen Begriffe handelt es sich um Begriffe der Leistungsrechnung?
Umsatzerlöse für Waren; 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.
 4. Welcher Geschäftsvorfall wirkt sich bei den Pforzheimer Lebensmittelwerken AG als Leistung aus?
 - 4.1 Anzahlung eines Kunden auf eine Warenlieferung.
 - 4.2 Mieteinnahmen für vermietete Garagen.
 - 4.3 Zielverkauf von Tiefkühlkost.
 - 4.4 Verkauf eines nicht mehr benötigten PCs über dem Buchwert.
 - 4.5 Erstattung zu viel gezahlter Kraftfahrzeugsteuer.
 5. Welche der Aussagen zu den Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung sind richtig?
 - 5.1 Durch sie wird der Erfolg des Unternehmens im Geschäftsjahr ermittelt.
 - 5.2 Sie vergleicht aufbereitete Daten, z.B. das Gesamtergebnis, mit denen anderer Unternehmen der gleichen Branche.

- 5.3 Sie bucht Geschäftsvorfälle aufgrund der angefallenen Belege.
 5.4 Sie ermittelt den betrieblichen Erfolg des Geschäftsjahres.
 5.5 Sie hält alle Veränderungen der Vermögens- und Kapitalwerte fest.

Entscheiden Sie außerhalb des Buches durch Angabe der entsprechenden Ziffer!

- 3**
1. Unterscheiden Sie zwischen Ausgaben und Aufwendungen! Nennen Sie je zwei Beispiele!
 2. Unterscheiden Sie zwischen Einnahmen und Erträgen! Nennen Sie je zwei Beispiele!
 3. Entscheiden Sie, ob folgende Vorgänge Einnahmen oder Ausgaben darstellen:

3.1 Kauf von Betriebsstoffen auf Ziel	14000,00 EUR
3.2 Verkauf von Erzeugnissen auf Ziel	5200,00 EUR
3.3 Bareinlage eines Gesellschafters	10000,00 EUR
3.4 Entnahme von Bargeld aus der Kasse für private Zwecke	2000,00 EUR
3.5 Aufnahme eines Barkredits	8500,00 EUR
3.6 Bartilgung eines in einer früheren Rechnungsperiode erhaltenen Bankkredits	7200,00 EUR
 4. Wodurch unterscheiden sich Ausgaben und Einnahmen von Aus- und Einzahlungen?

2.5 Inhaltliche Abgrenzung zwischen den Begriffen Aufwendungen und Kosten¹

2.5.1 Neutrale Aufwendungen und Grundkosten

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

Die **betrieblichen Aufwendungen (Zweckaufwendungen)** decken sich inhaltlich mit den Kosten der Kosten- und Leistungsrechnung. Aus Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung stellen die betrieblichen Aufwendungen **Grundkosten** dar. Aufwendungen, die nicht betrieblich sind oder aus anderen Gründen nicht als Kosten verrechnet werden sollen, bezeichnet man in Abgrenzung zum Kostenbegriff als **neutrale Aufwendungen**.

Merke:

- Aufwendungen, die in keinem Zusammenhang mit dem Einkauf, der Produktion, der Lagerung und dem Absatz der Waren und Erzeugnisse stehen, die aperiodisch oder aber unregelmäßig oder in außergewöhnlicher Höhe anfallen, nennt man **neutrale Aufwendungen**.
- Die neutralen Aufwendungen werden in der **Kosten- und Leistungsrechnung** entweder **gar nicht** oder **nicht** in der in der **Buchführung ausgewiesenen Höhe** berücksichtigt.

¹ Diesen Vorgang nennt man auch **sachliche Abgrenzung**.

Im Einzelnen haben wir es mit folgenden Fällen zu tun:

Art der neutralen Aufwendungen	Beispiele
Betriebsfremde Aufwendungen. Als betriebsfremd bezeichnet man alle Aufwendungen, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.	Verluste aus Wertpapierverkäufen, Reparaturkosten an nicht betrieblich genutzten Gebäuden, Kursverluste bei Auslandsgeschäften, Abschreibungen auf Finanzanlagen, Aufwendungen aus Beteiligungen, Zinsaufwendungen.
Periodenfremde Aufwendungen. Das 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.
Außerordentliche Aufwendungen. Es handelt sich um Aufwendungen, die ungewöhnlich hoch oder äußerst selten sind.	Verluste aus Enteignungen, Verluste aus nicht durch Versicherungen gedeckten Katastrophenfällen.
Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung des Vermögens entstehen.	Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Sachanlagevermögens (Verkauf von Anlagegütern unter dem Buchwert).

Merke:

- Ein Großteil der Aufwendungen, nämlich der Teil der betrieblichen Aufwendungen, stellt zugleich auch Kosten dar. Man nennt die **betrieblichen Aufwendungen** auch **Grundkosten**.
- **Neutrale Aufwendungen** stellen **keine Kosten** dar.

Neben der Tatsache, dass es **Aufwendungen** gibt, die **keine Kosten darstellen**, nämlich die neutralen Aufwendungen, gibt es auf der anderen Seite auch **Kosten**, die **keine Aufwendungen** sind. Es handelt sich dabei um die **kalkulatorischen Kosten**.

2.5.2 Kalkulatorische Kosten

2.5.2.1 Zweck und Umfang der kalkulatorischen Kosten

Die Kosten- und Leistungsrechnung steht unter einer ganz anderen Zwecksetzung als die Buchführung. Sie strebt einerseits eine möglichst genaue Erfassung aller entstandenen Kosten an, und sie will andererseits alle Zufallsschwankungen, die eine innerbetriebliche und außerbetriebliche Vergleichbarkeit stören würden, von dieser Rechnung fernhalten. Dadurch ist bedingt, dass bestimmte Aufwendungen der Buchführung in der KLR anders verrechnet werden. Es sind dies die sogenannten **Anderskosten (aufwandsungleiche Kosten)**. Darüber hinaus werden in der KLR auch Kosten erfasst, denen in der Buchführung kein Aufwand entspricht. Diese **aufwandslosen Kosten** werden als **Zusatzkosten** im engeren Sinne bezeichnet. Im weiteren Sinne zählt zu den Zusatzkosten auch der Teil der Anderskosten, um den diese die Aufwendungen der Buchführung übersteigen.

Merke:

- Aufwendungen, die in der Kosten- und Leistungsrechnung mit einem anderen Betrag als in der Buchführung angesetzt werden, bezeichnet man als **Anderskosten**.
- **Zusatzkosten** sind Kosten, für die es keine Aufwendungen innerhalb der Buchführung gibt.
- **Anderskosten** und **Zusatzkosten** bilden zusammen den Umfang der **kalkulatorischen Kosten**.
- **Kalkulatorische Kosten** haben den **Zweck**:
 - die **Genauigkeit der Kostenrechnung** und die darauf aufbauende Kalkulation zu **erhöhen** und
 - die Möglichkeit der innerbetrieblichen und zwischenbetrieblichen **Vergleichbarkeit der Kosten- und Leistungsrechnung zwischen den einzelnen Unternehmen zu verbessern**.

2.5.2.2 Anderskosten

(1) Kalkulatorische Zinsen

Die **gezahlten Zinsen** für das aufgenommene **Fremdkapital** stellen einen betrieblichen Aufwand dar. Da der Unternehmer jedoch 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 sogenannte **Abzugskapital** setzt sich z.B. aus Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, aus Anzahlungen von Kunden und aus Rückstellungen zusammen.

$$\begin{array}{rcl} & \text{Gesamtes Unternehmenskapital} & \\ - & \text{nicht betriebliches Kapital}^1 & \\ \hline & = \text{vorläufiges betriebliches Kapital} & \\ - & \text{Abzugskapital} & \\ \hline & = \text{betriebliches Kapital} & \end{array}$$

Merke:

Kalkulatorische Zinsen sind die **Kosten** für die **Nutzung des betrieblichen Kapitals**.

(2) Kalkulatorische Abschreibung

Für die **Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)** muss die **tatsächliche Wertminderung** angesetzt werden, da ansonsten die Kostenrechnung ungenau wird. Für die Berechnung der Abschreibungshöhe in der **Buchführung** sind **handelsrechtliche Vorschriften** vorgege-

¹ Dazu zählen z.B. nicht betrieblich genutzte Grundstücke, stillgelegte Betriebsanlagen.

ben. Dies bedeutet, dass die Abschreibungsbeträge in erster Linie bestimmt werden durch finanzpolitische Strategien des Gesetzgebers und im Hinblick auf den tatsächlichen Werteverzehr zu hoch oder zu niedrig sein können.

Beispiel:

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

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

Da die Berechnung der Abschreibungshöhe innerhalb der Erfolgsrechnung nach anderen Kriterien vorgenommen wird als in der KLR, müssen wir zwischen **kalkulatorischer** und **bilanzieller Abschreibung** unterscheiden. Die bilanzielle Abschreibung wirkt sich in der Buchführung, die kalkulatorische Abschreibung in der KLR aus.

Merke:

Kalkulatorische Abschreibungen sind Kosten, die – unabhängig von gesetzlichen Vorschriften – den **tatsächlichen Werteverzehr** des Anlagevermögens möglichst genau erfassen.

Vertiefung: Begriff Abschreibung und die Berechnungsmethoden für die Abschreibung

(1) Begriff Abschreibung

Anlagegüter wie z.B. ein Gebäude, einen Aktenschrank, eine Maschine, einen Gabelstapler oder einen Lkw nutzt das Unternehmen langfristig. Durch den täglichen Gebrauch verlieren diese Güter an Wert (abnutzbare Güter¹). Um ihren Wert auf dem Schlussbilanzkonto richtig darstellen zu können, ist ein bestimmter Betrag als **Wertminderung von den Anschaffungskosten**² abzuschreiben.

Merke:

Durch die **Abschreibung** werden die Anschaffungskosten (aufgrund der geschätzten jährlichen Wertminderung) auf die Jahre der Nutzung als Aufwand verteilt.

1 Nicht abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens sind zum Beispiel Beteiligungen, unbebaute Grundstücke und der Wert des Grund und Bodens bebauter Grundstücke. Da unbebaute Grundstücke im Allgemeinen im Wert nicht sinken, ist eine planmäßige Abschreibung darauf nicht erlaubt. Bei bebauten Grundstücken ist daher immer nur vom Gebäudewert abzuschreiben.

2 Die **Anschaffungskosten** setzen sich aus dem Anschaffungspreis (Nettopreis ohne Umsatzsteuer) zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten (z.B. Transport-, Montage-, Notariatskosten) vermindert um die Anschaffungspreisminderungen (z.B. Rabatt, Skonto) zusammen.

(2) Berechnungsmethoden für die Abschreibung

■ Berechnung der Abschreibungen nach der linearen Methode

Bei der linearen Abschreibung wird ein **jährlich gleichbleibender Betrag** von den **Anschaffungskosten** des Anlagegutes abgeschrieben. Auf diese Weise werden die gesamten Anschaffungskosten gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt. Nach Ablauf der Nutzungsdauer ist der Buchwert gleich null.

Beispiel:

Die Anschaffungskosten eines Kombiwagens zu Beginn der Geschäftsperiode betragen 30 000,00 EUR. Es wird eine Nutzungsdauer von sechs Jahren angenommen. In diesem Fall beträgt der jährliche Abschreibungsbeitrag 5 000,00 EUR und der Abschreibungssatz $16\frac{2}{3}\%$.

Aufgabe:

Führen Sie rechnerisch die Abschreibung über die gesamte Laufzeit durch!

Lösung:

Anschaffungskosten	30 000,00 EUR
– $16\frac{2}{3}\%$ Abschreibung 1. Jahr	5 000,00 EUR
Buchwert Ende 1. Jahr	25 000,00 EUR
– $16\frac{2}{3}\%$ Abschreibung 2. Jahr	5 000,00 EUR
Buchwert Ende 2. Jahr	20 000,00 EUR
– $16\frac{2}{3}\%$ Abschreibung 3. Jahr	5 000,00 EUR
Buchwert Ende 3. Jahr	15 000,00 EUR
– $16\frac{2}{3}\%$ Abschreibung 4. Jahr	5 000,00 EUR
Buchwert Ende 4. Jahr	10 000,00 EUR
– $16\frac{2}{3}\%$ Abschreibung 5. Jahr	5 000,00 EUR
Buchwert Ende 5. Jahr	5 000,00 EUR
– $16\frac{2}{3}\%$ Abschreibung 6. Jahr	5 000,00 EUR
Buchwert Ende 6. Jahr	0,00 EUR

$$\text{Jährlicher Abschreibungsbetrag} = \frac{\text{Anschaffungskosten}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

$$\text{Jährlicher Abschreibungssatz} = \frac{100 \%}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Bei der linearen Abschreibung geht man davon aus, dass sich das Wirtschaftsgut gleichmäßig abnutzt. Ein eventuell höherer Wertverlust durch technische oder wirtschaftliche Überholung oder infolge eines unterschiedlich hohen Verschleißes durch unterschiedliche Nutzung in den verschiedenen Nutzungsjahren wird dabei nicht berücksichtigt.

Die lineare Abschreibungsmethode hat insbesondere folgende Vorteile:

- einfache und nur einmalige Berechnung des Abschreibungsbetrags;
- gute Vergleichbarkeit der aufeinanderfolgenden Erfolgsrechnungen;
- gleichmäßige Aufwandsbelastung bzw. Belastung der Kostenrechnung mit Abschreibungen.

■ Berechnung der Abschreibungen nach der degressiven Methode

Bei der degressiven Abschreibung wird die Abschreibung durch einen gleichbleibenden Prozentsatz auf den jeweiligen Buchwert (Restbuchwert) ermittelt. Da der Buchwert von Jahr zu Jahr geringer wird, werden bei einem gleichbleibenden Prozentsatz auch die Abschreibungsbeträge von Jahr zu Jahr geringer.

Beispiel:

Die Anschaffungskosten eines Kombiwagens zu Beginn der Geschäftsperiode betragen 30 000,00 EUR. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 6 Jahre.

Aufgaben:

1. Wie viel EUR betragen bei degressiver Abschreibung die jährlichen Abschrei-

bungsbeträge im Laufe der Nutzungsdauer, wenn von einem Abschreibungssatz von 25 % ausgegangen wird?

2. Berechnen Sie die Abschreibungsbeträge, wenn im vierten Nutzungsjahr von der degressiven zur linearen Abschreibung übergegangen wird!

Lösungen:

	Zu 1.: degressive Abschreibung	Zu 2.: Übergang zur linearen Abschreibung
Anschaffungskosten	30000,00 EUR	
– 25 % Abschreibung 1. Jahr	7 500,00 EUR	
Buchwert Ende 1. Jahr	22 500,00 EUR	
– 25 % Abschreibung 2. Jahr	5 625,00 EUR	
Buchwert Ende 2. Jahr	16 875,00 EUR	
– 25 % Abschreibung 3. Jahr	4 218,75 EUR	
Buchwert Ende 3. Jahr	12 656,25 EUR	→ 12 656,25 EUR
– 25 % Abschreibung 4. Jahr	3 164,06 EUR	4 218,75 EUR
Buchwert Ende 4. Jahr	9 492,19 EUR	8 437,50 EUR
– 25 % Abschreibung 5. Jahr	2 373,05 EUR	4 218,75 EUR
Buchwert Ende 5. Jahr	7 119,14 EUR	4 218,75 EUR
– Abschreibung 6. Jahr (Restwert)	7 119,14 EUR	4 218,75 EUR
Buchwert Ende 6. Jahr	0,00 EUR	0,00 EUR

Für die degressive Abschreibungsmethode sprechen folgende Argumente:

- Die degressive Abschreibung geht von der Überlegung aus, dass der Wertverlust eines Wirtschaftsgutes in den ersten Nutzungsjahren wesentlich höher ist als in den Folgejahren.
- Dem Risiko, dass durch den technischen Fortschritt das Wirtschaftsgut schnell an Wert verlieren kann, wird durch die anfangs hohe Abschreibung entsprochen.
- Durch die Addition der jährlich abnehmenden Abschreibungsbeträge mit den jährlich ansteigenden Wartungs- und Reparaturaufwendungen (durch die Abnutzung des Wirtschaftsgutes) wird eine etwa gleichmäßige Gesamtbelastung der Erfolgs- und Kostenrechnung in den einzelnen Jahren erreicht.

Beachte:

Die **degressive Abschreibung** ist steuerrechtlich nicht erlaubt.

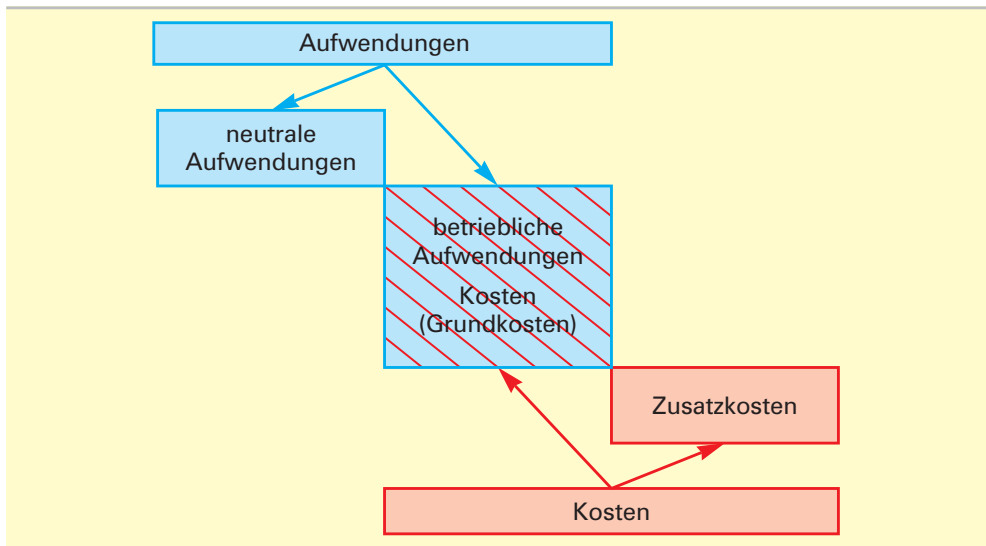
2.5.2.3 Zusatzkosten – dargestellt am Beispiel des kalkulatorischen Unternehmerlohns

Die Arbeit des Geschäftsführers 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. Sie ist durch den Gewinn abgegolten. Demgegenüber zahlen vergleichbare Unternehmungen aufgrund ihrer Rechtsform (z.B. GmbH; AG) Geschäftsführer- bzw. Vorstandsgehälter, die sich als Aufwand niederschlagen.

Es ist daher – sowohl unter dem Gesichtspunkt einer exakten Kostenerfassung in der KLR als auch unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit der Kostenstrukturen unterschiedlicher Unternehmen – unerlässlich, diese unternehmerische Tätigkeit in Geld zu bemessen und als Kosten zu erfassen. Die Höhe sollte dabei nach dem Leistungseinsatz des Unternehmers bestimmt werden und sich am jeweils bestehenden Lohnniveau ausrichten. Der kalkulatorische Unternehmerlohn stellt seinem Wesen nach Zusatzkosten dar, denn ihm steht kein Aufwand gegenüber.

Merke:

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



2.6 Inhaltliche Abgrenzung zwischen den Begriffen Erträgen und Leistungen

Bei den **betrieblichen Erträgen** handelt es sich im Wesentlichen um die Umsatzerlöse. Sie stellen die Erträge dar, die sich bei der Erfüllung des Betriebszweckes ergeben haben

(**Zweckerträge**) und decken sich daher mit den **Leistungen** der KLR. Zu den Leistungen eines Industrieunternehmens zählen außerdem die Bestandsmehrungen bei den unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie die aktivierten Eigenleistungen. Erträge, die nicht betrieblich sind oder aus anderen Gründen nicht als Leistungen verrechnet werden sollen, bezeichnet man in Abgrenzung zum Leistungsbegriff als **neutrale Erträge**.

Merke:

- Erträge, die in keinem Zusammenhang mit dem Betriebszweck stehen, oder die aperiodisch, unregelmäßig oder in außergewöhnlicher Höhe anfallen, nennt man **neutrale Erträge**.
- Die neutralen Erträge werden in der **Kosten- und Leistungsrechnung** entweder **gar nicht** oder **nicht in der in der Buchführung ausgewiesenen Höhe** berücksichtigt.

Im Einzelnen haben wir es mit folgenden Fällen zu tun:

Art der neutralen Erträge	Beispiele
Betriebsfremde Erträge. Als betriebsfremd bezeichnet man alle Erträge, die mit dem eigentlichen Betriebszweck nichts zu tun haben.	Erträge aus Wertpapieren, Zins- und Diskonterträge, Kursgewinne bei Auslandsgeschäften, Erträge aus Vermietung und Verpachtung, Erträge aus Beteiligungen, Erträge aus Finanzanlagen.
Periodenfremde Erträge. Das sind Erträge, die zwar betrieblich sind, deren Verursachung aber in einer vorangegangenen Geschäftsperiode liegt.	Steuerrückerstattungen, Eingang einer bereits abgeschriebenen Forderung.
Außerordentliche Erträge. Es handelt sich um Erträge, die ungewöhnlich hoch oder äußerst selten sind.	Erträge aus Gläubigerverzicht, Steuererlass, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen.
Erträge, die im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung des Vermögens entstehen.	Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen (Verkauf von Anlagegütern über dem Buchwert).

Merke:

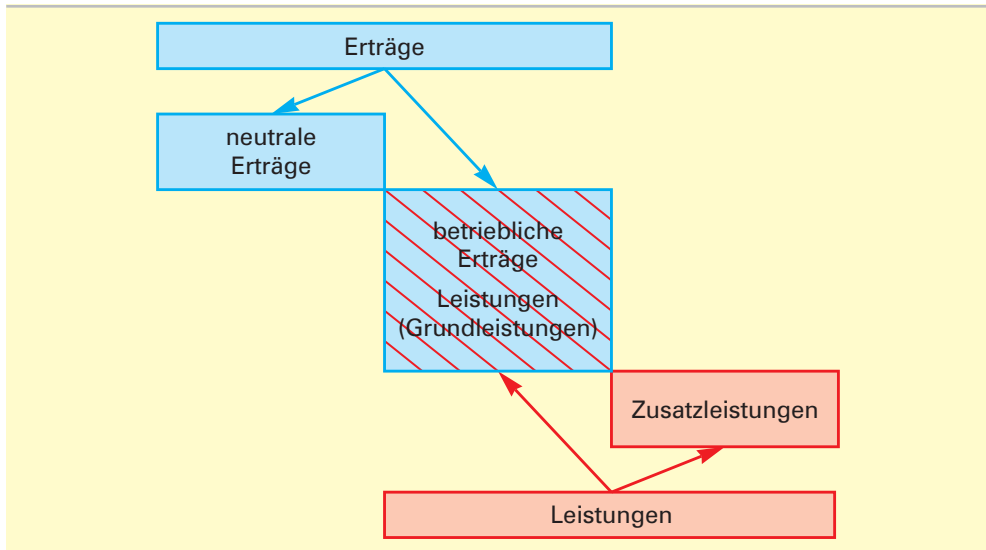
- Die **betrieblichen Erträge** stellen zugleich auch Leistungen dar. Man nennt die betrieblichen Erträge auch **Grundleistungen**.
- **Neutrale Erträge** stellen **keine Leistung** dar.

Mehr aus systematischen Gründen soll auch das Problem der Zusatzleistungen angesprochen werden.

Merke:

- **Zusatzleistungen** sind Leistungen, für die zwar Kosten entstanden sind, für die es aber keinen Ertrag in der Buchführung gibt.
- **Zusatzleistungen** entstehen z. B., wenn Verkaufsprodukte verschenkt werden.

Für eine schematische Darstellung des Zusammenhangs zwischen Erträgen und Leistungen erhalten wir somit folgendes Bild:



2.7 Zusammenhang zwischen Unternehmensergebnis, Betriebsergebnis und neutralem Ergebnis

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

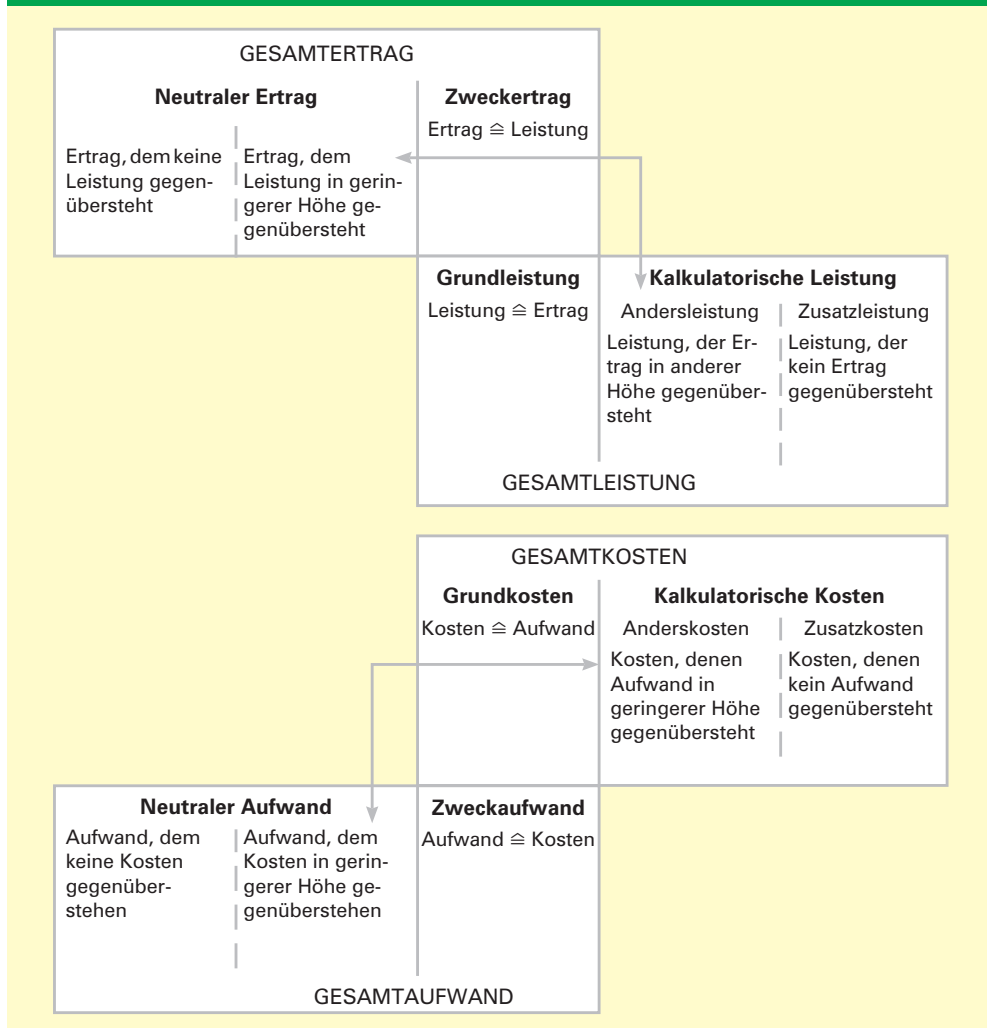
Ausgehend von den Erfolgskomponenten der Buchführung wird in der **Kosten- und Leistungsrechnung** das **Betriebsergebnis** ermittelt.

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

Merke:

- | | | |
|------------------------|-------------------------|------------------------|
| ■ Erträge | – Aufwendungen | = Unternehmensergebnis |
| ■ neutrale Erträge | – neutrale Aufwendungen | = neutrales Ergebnis |
| ■ Leistungen | – Kosten | = Betriebsergebnis |
| ■ Unternehmensergebnis | – neutrales Ergebnis | = Betriebsergebnis |
- Eine Erfolgsaufspaltung in ein neutrales Ergebnis und ein Betriebsergebnis ist insbesondere aus zwei Gründen erforderlich:
- um betriebliche Zahlenwerte besser vergleichen zu können und
 - um eine genaue Kalkulation durchführen zu können.

Zusammenfassung¹



Übungsaufgaben

4.
 1. Unterscheiden Sie zwischen Aufwand und Kosten! Nennen Sie je zwei Beispiele!
 2. Unterscheiden Sie zwischen Ertrag und Leistung! Nennen Sie je zwei Beispiele!

¹ Vgl. Zdrowomyslaw, Norbert/Götze, Wolfgang: Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung, München – Wien 1995, S. 73.

5

1. Geben Sie bei den nachfolgenden Aufwandsarten an, ob es sich um betriebliche oder neutrale Aufwendungen handelt:

Gehaltszahlungen, Aufwendungen für Waren, Verkauf eines Anlagegutes unter dem Buchwert, Abschreibungen auf Sachanlagen, hoher Forderungsausfall durch die Zahlungsunfähigkeit eines Kunden, Aufwendungen für die Altersversorgung der Arbeitnehmer, Verluste durch Brandschäden, die nicht durch eine Versicherung gedeckt sind, Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung, Kursverluste aus einem Exportgeschäft, Mietzahlung für die Garage des Betriebs-Lkw, Aufwendungen für Rohstoffe, Steuernachzahlung für das vergangene Geschäftsjahr, Zahlung der Grundsteuer für das laufende Geschäftsjahr, Zahlung der Gebäudeversicherung für ein nicht betriebsnotwendiges Gebäude.

2. Geben Sie bei den nachfolgenden Ertragsarten an, ob es sich um betriebliche oder neutrale Erträge handelt:

Umsatzerlöse für Waren, Kursgewinne aus einem Importgeschäft, 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.

3. Welche der folgenden Vorgänge stellen Leistungen dar?

- 3.1 Verkauf von Erzeugnissen gegen Bankscheck.
- 3.2 Zinsgutschrift der Bank.
- 3.3 Erhöhung des Lagerbestandes an unfertigen Erzeugnissen.
- 3.4 Reparatur der Wasserleitung im Büro durch die eigene Werkstatt.

6

Die Anschaffungskosten eines Autotelefons für den Geschäftswagen betragen zu Beginn der Geschäftsperiode 2 100,00 EUR.

Aufgaben:

1. Berechnen Sie den jährlichen Abschreibungsbetrag bei linearer Abschreibung und einer angenommenen Nutzungsdauer von fünf Jahren!
2. Eine Frankiermaschine wird am Ende des 3. Nutzungsjahres linear mit 930,00 EUR abgeschrieben, Abschreibungssatz: $12\frac{1}{2}\%$.

Aufgabe:

Berechnen Sie die Anschaffungskosten für die Frankiermaschine!

- 3.

Anlagegüter	Buchwert am 31. Dez.	Anschaffungskosten zu Beginn des Geschäftsjahres	Nutzungs- dauer
Ladeneinrichtung (Werkstattverkauf)	52 500,00 EUR	84 000,00 EUR	8 Jahre
Kombiwagen	38 000,00 EUR	57 000,00 EUR	6 Jahre

Aufgaben:

- 3.1 Wie viel Prozent beträgt bei linearer Abschreibung der jeweilige Abschreibungssatz?
- 3.2 Wie viel Jahre sind die beiden Anlagegüter bisher abgeschrieben worden?
4. Die Anschaffungskosten für die Ladeneinrichtung des Werkverkaufs betragen zu Beginn der Geschäftsperiode 35 000,00 EUR. Nutzungsdauer acht Jahre. Abschreibungssatz: 20%.

Aufgaben:

- 4.1 Führen Sie rechnerisch die degressive Abschreibung ohne Übergang zur linearen Abschreibung über die gesamte Laufzeit durch!
- 4.2 Führen Sie rechnerisch die degressive Abschreibung mit Übergang zur linearen Abschreibung nach dem vierten Jahr über die gesamte Laufzeit durch!

7

1. Nennen Sie zwei Arten von kalkulatorischen Kosten!
2. Nennen Sie ein Beispiel für Zusatzkosten!
3. Welches ist das besondere Merkmal für Zusatzkosten?
4. Was versteht man unter Anderskosten?
5. Warum werden in der KLR kalkulatorische Abschreibungen angesetzt und nicht die in der Buchführung erfassten bilanziellen Abschreibungen übernommen?
6. Warum ist es unter kostenmäßigen Gesichtspunkten berechtigt, für den Einzelunternehmer und für die mitarbeitenden Gesellschafter einer OHG jeweils entsprechende Kosten für deren Arbeitsleistung anzusetzen?
7. Welchem Zweck dient die Verrechnung kalkulatorischer Kosten?
8. Wodurch unterscheiden sich Anderskosten von Zusatzkosten?
9. 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 Arbeitsheft und tragen Sie die ermittelten Abschreibungsbeträge ein:

Neutraler Aufwand	Zweckaufwand	Grundkosten	Zusatzkosten

10. Ein Industrieunternehmen bucht folgende Beträge:

Zinsen

gezahlte Zinsen	4 000,00 EUR
kalkulatorische Zinsen	11 000,00 EUR

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:

Erfolgsrechnung		Kosten- und Leistungsrechnung	
Neutraler Aufwand	Zweckaufwand	Grundkosten	Zusatzkosten