

# **Selbstlern- und Selbststudienkurse**

## **Leistungs- und Erlös-, Kosten-, Deckungsbeitrags- sowie Betriebserfolgsrechnung**

### **Kurs 2**

## **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

**Prof. Dr. sc. oec. Reiner König**

---

Redaktionsschluss 01.01.2022

Das Material ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben auch bei nur auszugsweiser Verwertung vorbehalten. Ohne schriftliche Genehmigung des Autors darf kein Teil des Materials in irgendeiner Form zur kommerziellen Nutzung reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

---

Ich bedanke mich für Hinweise von Kursteilnehmern und Fachkollegen zur weiteren Ausgestaltung, Ergänzung und Verbesserung dieses Materials für das Selbstlernen bzw. Selbststudium.

## **Kurs 2**

# **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

## **Ziel der Arbeit an diesem Kurs**

Mit dem Inhalt dieses Kurses bekommt es Jeder, der sich mit Kosten- und Leistungsrechnung beschäftigt bzw. Kosten- und Leistungsrechnung im Unternehmen aufzubauen, zu realisieren und zu nutzen hat, in seiner Arbeit immer wieder sehr unmittelbar zu tun.

Wer mit Betriebswirtschaft, Unternehmensführung und Rechnungswesen „so halbwegs“ klar kommen will, benötigt immer wieder ein angemessenes „Grundlagen- und Hintergrundwissen“.

Deshalb ist es sinnvoll bzw. notwendig, dass man zumindest „schon einmal von diesen Begriffen und Inhalten gehört hat“ bzw. dass man weiß, wo man sich bei Bedarf darüber detaillierter informieren kann.

Dazu gehört auch das Wissen zu den zentralen Größen und Begriffen des Rechnungswesens.

Deshalb muss zwangsläufig auch in den folgenden Kursen des vorliegenden Materials „immer mal wieder“ auf dieses Hintergrund- und Grundlagenwissen zurückgegriffen werden.

Zum Teil wird mit den zentralen Größen und Begriffen des Rechnungswesens „sehr locker“ umgegangen.

Missverständnisse und Fehlentscheidungen sind nicht selten die Folge.

Deshalb sollen Begriffe und Inhalte der o.g. Größen in diesem Kurs einerseits angemessen dargestellt werden, andererseits ist für die Arbeit an den Kursen 3 ff. nicht zwangsläufig und sofort ein systematisches und gründliches „Studium“ des gesamten Kurses 2 erforderlich.

Es genügt eventuell zunächst, wenn man das „mal zur Kenntnis genommen hat“ und folglich „weiß, was es da so Alles gibt“ und „wo es steht“.

Weiterführende Darstellungen kann man der recht umfangreichen Literatur zu Rechnungswesen, Kosten- und Leistungsrechnung sowie Controlling entnehmen.

## **Inhaltliche Schwerpunkte von Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesen**

Inhaltliche Schwerpunkte von Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens sind

- Bestandsrechnungen, Bestands- und Stromgrößen sowie
- Erfolgsrechnungen,
- Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben,
- Erträge, Aufwendungen sowie Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag,
- Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen,
- Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten,
- Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag sowie Betriebsgewinn,
- Leistungen und Erlöse,
- Kosten und Aufwendungen,
- Betriebserfolg und Deckungsbeitrag,

Darüber hinaus umfasst das vorliegende Kursangebot folgende Kurse und Dateien:

Erste Informationen zum Inhalt und zur Arbeit mit dem Kursmaterial,

Kurs 1 Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung,

Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung,

Kurs 3 Leistungs- und Erlösrechnung,

Kurs 4 Deckungsbeitrags- und Betriebserfolgsrechnung,

Kurs 5 Grundlagen der Kostenrechnung,

Kurs 6 Kostenarten und Kostenartenrechnung,

Kurs 7 Kostenstellen und Kostenstellenrechnung,

Kurs 8 Kostenträger und Kostenträgerrechnung,

Kurs 9 Grundlagen und Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung,

Kurs 11 Vollkosten- und Teilkostenrechnung,

Kurs 12 Abhängigkeit der Kosten von der Beschäftigung,

Kurs 13 Systeme der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,

Kurs 14 Anwendung der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,

Kurs 15 Planung und Kontrolle der Kosten,

Kurs 16 Benchmarking,

Kurs 17 Wertanalyse,

Kurs 18 Stundensatzkostenrechnung,

Kurs 19 Prozesskostenrechnung,

Kurs 20 Target Costing,

Kurs 21 Center-Rechnung,

Kurs 22 Lean Accounting,

Kurs 23 Qualitätskostenrechnung,

Kurs 24 Innerbetriebliche Verrechnungspreise

## **Grundlagen und Voraussetzungen für die Arbeit an Kurs 2**

Die Kurse des vorliegenden Kursangebotes richten sich durchaus auch an Teilnehmer ohne Vorkenntnisse zu Betriebswirtschaft bzw. Kosten- und Leistungsrechnung.

Aber selbstverständlich „schadet es nicht“, wenn man mit diesen Kursen die in Ausbildung, Studium und praktischer Arbeit bereits erworbenen Kenntnisse und Erfahrungen auffrischen und vertiefen kann.

Das Kursangebot ist modular aufgebaut.

Interessierte Teilnehmer können deshalb sowohl das gesamte Kursangebot, als auch nur einzelne Kurse bearbeiten.

Unabhängig davon bestehen zwischen den einzelnen Kursen des Kursangebotes jedoch inhaltliche Zusammenhänge und Abhängigkeiten.

Deshalb wäre es sehr nützlich, wenn Sie - unabhängig von den von Ihnen gewählten Kursen - zunächst zumindest die „Ersten Informationen zum Inhalt und zur Arbeit mit dem Kursmaterial“ sowie Kurs 01 „Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung“ anschauen würden.

Auf ein Stichwortverzeichnis wurde verzichtet.

Die detaillierte Suche nach Stichworten ist innerhalb der einzelnen Kurse mit Hilfe der Suchfunktion möglich.

## 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens

### 2.1 Überblick

Im Rechnungswesen sind

- die **Bestandsrechnungen** des externen Rechnungswesens als
  - . Liquiditäts- bzw. Cash Flow-Rechnung,
  - . Finanzrechnung und Investitionsrechnung,
  - . handelsrechtliche und steuerliche Geschäfts- oder Finanzbuchführung sowie Bilanzierung,
  - . steuerliche Aufzeichnungen und Abschlüsse (insbesondere Einnahmenüberschussrechnung),

und

- die **Erfolgsrechnungen** des externen und internen Rechnungswesens als
  - . steuerliche Aufzeichnungen und Einnahmenüberschussrechnung (externes Rechnungswesen),
  - . Geschäfts- oder Finanzbuchführung sowie handels- und steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung (externes Rechnungswesen),
  - . Betriebsbuchführung sowie Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer traditionellen „Vollkostenrechnung“ (internes Rechnungswesen mit Leistungs-, Erlös-, Vollkosten- und Betriebserfolgsrechnung),
  - . Betriebsbuchführung sowie einfache oder einstufige Teilkosten und Deckungsbeitragsrechnung (internes Rechnungswesen mit Leistungs-, Erlös-, einfacher oder einstufiger Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung) oder
  - . Betriebsbuchführung sowie entwickelte oder mehrstufige Teilkosten und Deckungsbeitragsrechnung (internes Rechnungswesen mit Leistungs-, Erlös-, entwickelter oder mehrstufiger Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung),

zu unterscheiden.

Einen ersten Überblick über zentrale Größen des Rechnungswesens geben die Abb. Kurs 2 - 1 sowie Abb. Kurs 2 - 2.

Zu unterscheiden ist zwischen

- Bestandsgrößen (s. Abb. Kurs 2 - 1),
- Erfolgsgrößen (s. Abb. Kurs 2 - 2),
- positiven Erfolgsgrößen (s. Abb. Kurs 2 - 1 und Abb. Kurs 2 - 2) sowie
- negativen Erfolgsgrößen (s. Abb. Kurs 2 - 1 und Abb. Kurs 2 - 2).

Die einzelnen Größen sind dabei jeweils Gegenstand ganz bestimmter Rechnungskreise bzw. Arbeitsbereiche des Rechnungswesens.

Gegenstand der Kosten- und Leistungs- sowie Deckungsbeitragsrechnung sind

- Leistungen,
- Erlöse,
- variable Kosten,
- fixe Kosten,
- Deckungsbeiträge sowie
- Betriebserfolg (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust).

Kosten- und Leistungsrechnung sowie Deckungsbeitragsrechnung (s.o.) sind Erfolgsrechnungen.

Einerseits ist zwischen den einzelnen Größen, Begriffen sowie Inhalten des Rechnungswesens klar zu unterscheiden, andererseits bestehen zwischen den Größen auch Zusammenhänge.

Der sachkundige Umgang mit diesen Größen hat für die Sicherung von Liquidität, Wirtschaftlichkeit und Rentabilität im Unternehmen erhebliche Bedeutung.

<b>Positive Stromgrößen</b> in EUR/Periode	<b>Bestandsgrößen</b> in EUR (am)	<b>Negative Stromgrößen</b> in EUR/Periode	<b>Rechnungs- kreis bzw. Arbeitsbereich</b>
Einzahlung →	Zahlungsmittel- bestand	Auszahlung →	<b>Liquiditäts- bzw. Cash Flow- Rechnung</b>
Einnahme →	Geldvermögen →	Ausgabe →	<b>Finanz- und In- vestitions- Rechnung</b>
Ertrag →	Gesamt-/Netto-/ Reinvermögen/ Eigenkapital	Aufwand →	<b>Handels- und steuerrecht- liche Buchfüh- rung und Ab- schlüsse</b>
Betriebs- einnahme →	Betriebsvermögen	Betriebsausgabe →	<b>Steuerrechtliche Aufzeichnungen und Abschlüsse</b>

**Abb. Kurs 2 - 1:** Zentrale Größen und Begriffe der Bestandsrechnungen  
des Rechnungswesens

<b>Positive Stromgrößen</b> in EUR/Periode	<b>Erfolgsgrößen</b> in EUR/Periode	<b>Negative Stromgrößen</b> in EUR/Periode	<b>Arbeitsbereich</b>
Betriebs- einnahme ( + )	Überschuss der Betriebs- einnahmen über die Betriebs- ausgaben	Betriebs- ausgabe ( - )	<b>Steuerrechtliche Einnahmen- überschuss- rechnung i.S. des EStG</b>
Ertrag ( + )	Erfolg des Unter- nehmens (Jahresüberschuss oder Jahresfehl- betrag)	Aufwand ( - )	<b>Handels und steuerrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung</b>
<b>Leistung / Erlös</b> ( + )	Kurzfristiger Er- folg oder Be- triebserfolg (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust)	<b>(volle) Kosten</b> ( - )	<b>Betriebserfolgs- rechnung als „Vollkosten- rechnung“</b>
<b>Erlös</b> ( + )	Deckungsbeitrag ( 1 )	<b>variable Kosten</b> ( - )	<b>Einfache oder einstufige Teil- kosten- und</b>
	Betriebserfolg (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust)	<b>Fixe Kosten</b> ( - )	<b>Deckungs- beitrags- rechnung</b>

**Abb. Kurs 2 - 2:** Zentrale Größen und Begriffe der Erfolgsrechnungen  
des Rechnungswesens

Deshalb werden die Begriffe und Inhalte der zentralen Größen des Rechnungswesens und die zwischen diesen Größen bestehenden wesentlichen Zusammenhänge im vorliegenden Kurs dargestellt.

Die folgenden Abschnitte geben einen ersten Überblick zu den

- Zentralen Größen und Begriffen des externen Rechnungswesens,
  - . Bestandsrechnungen des externen Rechnungswesens,
  - . Erfolgsrechnungen des externen Rechnungswesens,
  - . Erfolgsrechnungen des internen Rechnungswesens,
  - . im Zusammenhang mit diesen Rechnungen und der betrieblichen Arbeit zentralen Bestands-, Erfolgs- und Stromgrößen sowie
- Zentralen Größen und Begriffen der Kosten- und Leistungsrechnung,
  - . Leistungen, Erlöse sowie Leistungs- und Erlösrechnung,
  - . Kosten und Kostenrechnung,
  - . Betriebserfolg und Betriebserfolgsrechnung sowie
  - . Deckungsbeitrag und Deckungsbeitragsrechnung.

## **2.2 Bestandsrechnungen, Bestands- und Stromgrößen**

Bestandsgrößen geben einen Bestand zu einem Stichtag an.

**Wertmäßige Bestandsgrößen** (in EUR am . . ) sind z.B.

- Zahlungsmittelbestand (u.a. Kassenbestand sowie Kontostand auf Bankkonten),
- Bestand an Geldvermögen,
- Bestand an Gesamt-, Netto-, Reinvermögen oder Eigenkapital,
- Bestand an Betriebsvermögen bzw.
- Bestand an Forderungen,
- Bestand an Verbindlichkeiten,
- Bestand an Material,
- Bestand an unfertigen Leistungen,
- Bestand an fertigen Leistungen und
- Bestand an Anlagevermögen (u.a. Grundstücke, Gebäude, Maschinen sowie Anlagen).

**Stromgrößen** führen zu einer

- Erhöhung der Bestände (Es handelt sich um "positive" Stromgrößen.) oder
- Minderung der Bestände (Es handelt sich um "negative" Stromgrößen.).

**Positive wertmäßige Stromgrößen** (in EUR/Periode bzw. EUR/ZE) sind z.B.

- Einzahlungen,
- Einnahmen,
- Erträge,
- Betriebseinnahmen,
- Leistungen und Erlöse.

**Negative wertmäßige Stromgrößen** (in EUR/Periode bzw. EUR/ZE) sind z.B.

- Auszahlungen,
- Ausgaben,
- Aufwendungen,
- Betriebsausgaben und
- Kosten.

**In der Bestandsrechnung gilt:**

$$\begin{aligned}
 & \text{Anfangsbestand (Eröffnungsbestand) (AB)} \\
 & + \text{Zugänge zum Bestand durch positive Stromgrößen} \\
 & - \text{Abgänge vom Bestand durch negative Stromgrößen} \\
 & \hline
 & = \text{Endbestand (Schlussbestand) (EB)}
 \end{aligned}$$

z.B.:	Anfangsbestand am 01.01.20 ..	100.000 EUR
	+ Zugänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	70.000 EUR
	- <u>Abgänge vom 01.01. - 31.12.20 ..</u>	<u>50.000 EUR</u>
	= Endbestand (Schlussbestand) am 31.12.20 ..	120.000 EUR

sowie

$$\text{Durchschnittsbestand} = \frac{\text{Anfangsbestand (Eröffnungsbestand)} + \text{Endbestand (Schlussbestand)}}{2}$$

$$\text{z.B.:} \quad = \frac{100.000 \text{ EUR} + 120.000 \text{ EUR}}{2} = 110.000 \text{ EUR}$$

Die einzelnen Bestands- und Stromgrößen betreffen jeweils ganz bestimmte Inhalte und Arbeitsbereiche (sogenannte Rechnungskreise) des Rechnungswesens und damit der Arbeit im Unternehmen.

**Einzahlungen, Zahlungsmittelbestand und Auszahlungen** sind Größen der Liquiditäts- bzw. Cash Flow-Rechnung.

**Einnahmen, Geldvermögen und Ausgaben** sind Größen der Finanz- und Investitionsrechnung.

**Erträge, Eigenkapital und Aufwendungen** sind Größen der handels- und steuerrechtlichen Buchführung und Abschlüsse.

**Betriebseinnahmen, Betriebsvermögen und Betriebsausgaben** sind Größen der steuerlichen Aufzeichnungen und Abschlüsse.

Abhängigkeiten und Zusammenhänge zwischen den Größen bestehen einerseits jeweils zwischen den Größen eines Arbeitsbereiches bzw. Rechnungskreises.

Abhängigkeiten und Zusammenhänge bestehen jedoch auch zwischen den Größen unterschiedlicher Arbeitsbereiche bzw. Rechnungskreise.

**Für den Arbeitsbereich der Liquiditäts- bzw. Cash Flow-Rechnung gilt:**

Anfangsbestand Zahlungsmittel  
+ Zugänge (Einzahlungen)  
- Abgänge (Auszahlungen)  

---

= Endbestand Zahlungsmittel

z.B.:

Anfangsbestand am 01.01.20 ..	80.000 EUR
+ Zugänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	70.000 EUR
- Abgänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	50.000 EUR
<hr/>	
= Endbestand (Schlussbestand) am 31.12.20 ..	100.000 EUR

**Für den Arbeitsbereich der Finanz- und Investitionsrechnung gilt:**

Anfangsbestand Geldvermögen  
+ Zugänge (Einnahmen)  
- Abgänge (Ausgaben)  

---

  
= Endbestand Geldvermögen

z.B.:	Anfangsbestand am 01.01.20 ..	160.000 EUR
	+ Zugänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	90.000 EUR
	- Abgänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	50.000 EUR
	<hr/>	
	= Endbestand (Schlussbestand) am 31.12.20 ..	200.000 EUR

**Für den Arbeitsbereich der handels- und steuerrechtlichen Buchführung und  
Abschlüsse gilt:**

Anfangsbestand Eigenkapital (Gesamt-, Netto- oder Reinvermögen)  
+ Zugänge (Erträge)  
- Abgänge (Aufwendungen)  

---

  
= Endbestand Eigenkapital (Gesamt-, Netto- oder Reinvermögen)

z.B.:	Anfangsbestand am 01.01.20 ..	600.000 EUR
	+ Zugänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	100.000 EUR
	- Abgänge vom 01.01. - 31.12.20 ..	90.000 EUR
	<hr/>	
	= Endbestand (Schlussbestand) am 31.12.20 ..	610.000 EUR

**Für den Arbeitsbereich der nur steuerrechtlichen Aufzeichnungen und Abschlüsse  
(Einnahmenüberschussrechnung) gilt:**

Anfangsbestand Betriebsvermögen (Eigenkapital)	
+ Zugänge (Betriebseinnahmen)	
- Abgänge (Betriebsausgaben)	
<hr/>	
= Endbestand Betriebsvermögen (Eigenkapital)	

z.B.:	Anfangsbestand am 01.01.20 . .	550.000 EUR
	+ Zugänge vom 01.01. - 31.12.20 . .	100.000 EUR
	- Abgänge vom 01.01. - 31.12.20 . .	90.000 EUR
	<hr/>	
	= Endbestand (Schlussbestand) am 31.12.20 . .	570.000 EUR

Abhängigkeiten und Zusammenhänge bestehen nicht nur zwischen den Größen eines Arbeitsbereiches bzw. Rechnungskreises, sondern auch zwischen den Größen unterschiedlicher Arbeitsbereiche bzw. Rechnungskreise.

**Für die Größen der Arbeitsbereiche der Liquiditäts- bzw. Cash Flow-Rechnung sowie  
Finanz- und Investitionsrechnung gilt z.B.:**

Einzahlungen	
+ Erwerb von Forderungen	
<hr/>	
= Einnahmen	
Auszahlungen	
+ Eingehen von Verbindlichkeiten	
<hr/>	
= Ausgaben	

**Für die Größen der Arbeitsbereiche der Finanz- und Investitionsrechnung sowie handels- und steuerrechtlichen Buchführung und Abschlüsse gilt z.B.:**

$$\begin{aligned} & \text{ertragsbedingte bzw. ertragsgleiche Einnahmen (Erträge)} \\ + & \text{ (sachlich und/oder zeitlich) nicht ertragsbedingte bzw. ertragsgleiche} \\ & \text{Einnahmen} \\ \hline = & \text{Einnahmen} \end{aligned}$$

sowie

$$\begin{aligned} & \text{aufwandsbedingte bzw. aufwandsgleiche Ausgaben} \\ + & \text{ (sachlich und/oder zeitlich) nicht aufwandsbedingte bzw.} \\ & \text{aufwandsgleiche Ausgaben} \\ \hline = & \text{Ausgaben} \end{aligned}$$

**Einzahlungen** sind der Zahlungsmittelzufluss an Bargeld und / oder Buchgeld (z.B. Überweisungen auf das Bankkonto) in das Unternehmen in dem betrachteten Zeitraum (z.B. Jahr oder Monat).

Die Einzahlungen führen zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes.

Beispiele für Einzahlungen:

Zahlungsmittelzufluss im Zusammenhang mit Bareinlagen und Barverkäufen sowie der Bezahlung einer Rechnung durch einen Kunden (bar oder durch Überweisung).

**Auszahlungen** ist der Zahlungsmittelabfluss an Bargeld und / oder Buchgeld aus dem Unternehmen in dem betrachteten Zeitraum (z.B. Jahr oder Monat).

Die Auszahlungen führen zu einer Verringerung des Zahlungsmittelbestandes.

Beispiele für Auszahlungen:

Zahlungsmittelabfluss im Zusammenhang mit Bareinkäufen sowie der Bezahlung einer Rechnung an einen Lieferanten (bar oder durch Überweisung).

Der **Zahlungsmittelbestand** umfasst den Bestand an Bargeld (Kasse) und Buchgeld (Guthaben bei Banken und anderen Kreditinstitutionen).

**Einnahmen** umfassen (s.o.)

- sowohl die Einzahlungen, d.h. den Zahlungsmittelzufluss, als auch
- den Erwerb von (kurzfristigen) Forderungen (aus Lieferungen und Leistungen) des Unternehmens in dem betrachteten Zeitraum.

Die Einnahmen führen zu einer Erhöhung des Geldvermögens.

Es gilt folglich z.B.

Anfangsbestand Geldvermögen	160.000 EUR am 01.01.20 . .
+ Einnahmen	90.000 EUR im Monat Januar 20 . .
- Ausgaben	0 EUR im Monat Januar 20 . .
<hr/>	<hr/>
= Endbestand Geldvermögen	250.000 EUR am 31.01.20 . .

Das **Geldvermögen** umfasst zu einem bestimmten Stichtag:

Zahlungsmittelbestand
+ Bestand an (kurzfristigen) Forderungen aLuL
- Bestand an (kurzfristigen) Verbindlichkeiten aLuL
<hr/>
= <b>Geldvermögen</b>

**Forderungen** sind in der Wirtschaftspraxis Rechte gegenüber Dritten zur

- Zahlung von Geld,
- Lieferung von Produkten und Waren oder
- Erbringung von Leistungen.

**Forderungen aLuL** werden beim Verkauf von Waren, Produkten oder Dienstleistungen „auf Ziel“ (d.h. bei Gewährung einer Zahlungsfrist) an einen Kunden erworben.

**Verbindlichkeiten** sind in der Wirtschaftspraxis Verpflichtungen gegenüber Dritten zur

- Zahlung von Geld,
- Lieferung von Produkten oder
- Erbringung von Leistungen.

**Verbindlichkeiten aLuL** werden vom Kunden beim Kauf von Waren, Produkten oder Dienstleistungen „auf Ziel“ (d.h. bei der Inanspruchnahme einer vom Verkäufer gewährten Zahlungsfrist) eingegangen.

Die **Ausgaben** umfassen

- sowohl die Auszahlungen, d.h. den Zahlungsmittelabfluss, als auch
- das Eingehen von (kurzfristigen) Verbindlichkeiten (aus Lieferungen und Leistungen) des Unternehmens

in dem betrachteten Zeitraum.

Die Ausgaben führen zu einer Verringerung des Geldvermögens.

Es gilt folglich:

Anfangsbestand Geldvermögen	160.000 EUR am 01.02.20 . .
+ Einnahmen	0 EUR im Monat Februar 20 . .
- Ausgaben	50.000 EUR im Monat Februar 20 . .
<hr/>	<hr/>
= Endbestand Geldvermögen	110.000 EUR am 28.02.20 . .

Problem:

Umgangssprachlich, aber auch im „Fachjargon“ und leider auch in der Sprache des Gesetzgebers wird mit den Begriffen Einzahlungen, Einnahmen, Auszahlungen und Ausgaben zum Teil sehr undifferenziert und „locker“ umgegangen.

Es wird „Einnahmen“ gesagt oder geschrieben, obwohl eigentlich „Einzahlungen“ gemeint sind.

Es wird „Ausgaben“ gesagt oder geschrieben, obwohl eigentlich „Auszahlungen“ gemeint sind.

Das betrifft auch die steuerlichen Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Bei der Ermittlung der steuerlichen Betriebseinnahmen wird (bis auf eventuelle Ausnahmen) der Erwerb von Forderungen nicht berücksichtigt.

Damit sind diese Betriebseinnahmen eigentlich „Betriebseinzahlungen“.

Analog wird bei der Ermittlung der steuerlichen Betriebsausgaben (bis auf eventuelle Ausnahmen) das Eingehen von Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt.

Damit sind diese Betriebseinnahmen eigentlich „Betriebsauszahlungen“.

Noch nicht näher betrachtet wurden bisher die Größen der

- Erträge und Aufwendungen,
- Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie
- Leistungen, Erlöse und Kosten.

Das sind insbesondere Größen der Erfolgsrechnungen.

Deshalb sollen diese Größen, Begriffe und Inhalte im Rahmen der Erfolgsrechnungen näher betrachtet werden.

## 2.3 Erfolgsrechnungen im Überblick

Aus den Daten der Bilanzen als Bestandsrechnungen kann zwar auch der Gewinn bzw. Verlust als Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag ermittelt werden, aber die Quellen und Ursachen des Erfolges oder Misserfolges des Unternehmens werden damit nicht sichtbar.

Aus den Bestandsrechnungen des externen Rechnungswesens können die für eine zeitgemäße und erfolgreiche interne und operative betriebliche Arbeit und Führung im Unternehmen erforderlichen Informationen und Daten nicht bereitgestellt werden.

Deshalb werden die Bestandsrechnungen durch Erfolgsrechnungen ergänzt.

Derartige Erfolgsrechnungen sind insbesondere

im externen Rechnungswesen

- die handelsrechtliche bzw. steuerrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung sowie
- die steuerliche Einnahmenüberschussrechnung und

im internen Rechnungswesen

- die traditionelle Leistungs- und Erlös-, Kosten- und Betriebserfolgsrechnung auf der Basis von „Vollkosten“,
- die einfache oder einstufige Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung sowie
- Formen einer
  - . mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,
  - . zeitgemäßen Stundensatz- bzw. Minutensatzrechnung,
  - . Prozesskostenrechnung usw.

(vgl. Abb. Kurs 2 - 2)

In den Erfolgsrechnungen wird ebenfalls mit Stromgrößen gearbeitet.

Es wird jedoch nicht die Wirkung der Stromgrößen auf Bestände erfasst, sondern aus der Gegenüberstellung von positiven und negativen Stromgrößen wird für die betrachtete Periode oder pro Leistungseinheit der „Erfolg bzw. das Ergebnis“ ermittelt.

Es gilt generell:

$$\begin{array}{r} \text{positive Stromgröße (EUR/ZE oder EUR/LE)} \\ - \text{negative Stromgröße (EUR/ZE oder EUR/LE)} \\ \hline = \text{Erfolgsgröße (EUR/ZE oder EUR/LE)} \end{array}$$

**Positive wertmäßige Stromgrößen** (in EUR/Periode oder EUR/LE) sind

- Erträge,
- Betriebseinnahmen,
- Leistungen und Erlöse.

**Negative wertmäßige Stromgrößen** (in EUR/Periode oder EUR/LE) sind

- Aufwendungen,
- Betriebsausgaben und
- Kosten.

Die einzelnen Strom- und Erfolgsgrößen betreffen jeweils ganz bestimmte Inhalte und Arbeitsbereiche des Rechnungswesens und damit der Arbeit im Unternehmen.

Abhängigkeiten und Zusammenhänge bestehen einerseits zwischen den Größen der einzelnen Arbeitsbereiche.

Abhängigkeiten und Zusammenhänge bestehen jedoch auch zwischen den Größen unterschiedlicher Arbeitsbereiche

## a) Steuerliche Einnahmenüberschussrechnung

In der steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Betriebseinnahmen (EUR/Periode)} \\ - \text{Betriebsausgaben (EUR/Periode)} \\ \hline = \text{Überschuss der Betriebseinnahmen über die} \\ \text{Betriebsausgaben (EUR/Periode)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{z.B.:} \\ \text{Betriebseinnahmen (EUR/Periode)} \quad 100.000 \text{ EUR/Jahr} \\ - \text{Betriebsausgaben (EUR/Periode)} \quad - \quad \underline{90.000 \text{ EUR/Jahr}} \\ = \text{Überschuss der Betriebseinnahmen} \\ \text{über die Betriebsausgaben (EUR/Periode)} \quad = \quad 10.000 \text{ EUR/Jahr} \end{array}$$

Die steuerliche Einnahmenüberschussrechnung ist im strengen Sinne keine Erfolgsrechnung, sondern eine Einzahlungs-Auszahlungs-Rechnung, da ja im Prinzip (und bis auf Ausnahmen) nur die unternehmerisch bedingten Einzahlungen und Auszahlungen erfasst und ausgewiesen werden.

Wenn im betrachteten Unternehmen jedoch keine (oder nur vernachlässigbare) Forderungen und Verbindlichkeiten sowie keine (oder nur vernachlässigbare) sonstige Abweichungen von den Erträgen und Aufwendungen auftreten, gestattet die Einnahmenüberschussrechnung durchaus erste Aussagen zu Höhe und Entwicklung des Erfolges im Unternehmen.

## b) Handels- und steuerrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung

In der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung gilt:

$$\begin{aligned} & \text{Erträge (EUR/Periode)} \\ & - \text{Aufwendungen (EUR/Periode)} \\ & \hline = & \text{Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag (EUR/Periode)} \end{aligned}$$

z.B.:	Erträge (EUR/Periode)	100.000 EUR/Jahr
	- <u>Aufwendungen (EUR/Periode)</u>	- <u>90.000 EUR/Jahr</u>
	= Jahresüberschuss	= 10.000 EUR/Jahr

## c) Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer traditionellen Vollkostenrechnung

In der Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer traditionellen Vollkostenrechnung gilt:

$$\begin{aligned} & \text{Leistungen bzw. Erlöse (EUR/Periode oder EUR/LE)} \\ & - \text{(volle) Kosten (EUR/Periode oder EUR/LE)} \\ & \hline = & \text{Betriebserfolg (EUR/Periode oder EUR/LE)} \end{aligned}$$

Als Periodenrechnung gilt z.B.:

	Leistungen (EUR/Periode)	150.000 EUR/Monat
	- <u>(volle) Kosten (EUR/Periode)</u>	- <u>145.000 EUR/Monat</u>
	= Betriebserfolg (EUR/Periode)	= 5.000 EUR/Monat

Als Stückrechnung gilt z.B.:

Leistungen (EUR/LE)	50,00 EUR/LE
- (volle) Kosten (EUR/LE)	- 45,00 EUR/LE
<hr/>	<hr/>
= Betriebserfolg (EUR/LE)	= 5,00 EUR/LE

#### d) Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer einfachen oder einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung

In der Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer einfachen oder einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung gilt:

Erlöse (EUR/Periode oder EUR/LE)
- <u>variable Kosten (EUR/Periode oder EUR/LE)</u>
= Deckungsbeitrag (EUR/Periode oder EUR/LE)

und

Deckungsbeitrag (EUR/Periode)
- <u>fixe Kosten (EUR/Periode)</u>
= Betriebserfolg (EUR/Periode)

Als Periodenrechnung gilt z.B.:

Erlöse (EUR/Periode)	50.000 EUR/Monat
- <u>variable Kosten (EUR/Periode)</u>	- <u>20.000 EUR/Monat</u>
= Deckungsbeitrag (EUR/Periode)	= 30.000 EUR/Monat
- <u>fixe Kosten (EUR/Periode)</u>	- <u>25.000 EUR/Monat</u>
= Betriebserfolg (EUR/Periode)	= 5.000 EUR/Monat

Als Stückrechnung gilt z.B.:

Erlöse (EUR/LE)	50,00 EUR/LE
- variable Kosten (EUR/LE)	- 20,00 EUR/LE
<hr/>	<hr/>
= Deckungsbeitrag (EUR/LE)	= 30,00 EUR/LE

Die fixen Kosten werden in der einfachen oder einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung nur für das Unternehmen insgesamt betrachtet und können deshalb für die verschiedenen Leistungsarten des Sortimentes i.a. auch nicht als fixe Stückkosten ermittelt werden.

Wenn aber die fixen Kosten nicht als Stückkosten bekannt sind, kann auch der Betriebserfolg nicht für die einzelnen Leistungsarten bzw. Kostenträger des Sortimentes je Leistungseinheit ermittelt werden.

Da für die betriebliche Arbeit im Normalfall nicht der Betriebserfolg je Leistungseinheit, sondern der Deckungsbeitrag die verursachungsgerechte und „richtige“ Erfolgsgröße darstellt, ist das „kein Problem“.

Vorausgesetzt natürlich, man kann mit den zeitgemäßen Größen der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung sachkundig umgehen und verfügt über die erforderlichen Ausgangsinformationen.

### e) Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer entwickelten oder mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung

In der Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer entwickelten oder mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung gilt:

$$\begin{aligned}
 & \text{Erlöse (EUR/Periode oder EUR/LE)} \\
 & - \underline{\text{variable Kosten (EUR/Periode oder EUR/LE)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 1 (EUR/Periode oder EUR/LE)} \\
 & - \underline{\text{produktfixe Kosten (EUR/Periode oder EUR/LE)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 2 (EUR/Periode oder EUR/LE)}
 \end{aligned}$$

und

$$\begin{aligned}
 & \text{Deckungsbeitrag 2 (EUR/Periode)} \\
 & - \underline{\text{stellenfixe Kosten (EUR/Periode)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 3 (EUR/Periode)} \\
 & - \underline{\text{bereichsfixe Kosten (EUR/Periode)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 4 (EUR/Periode)} \\
 & - \underline{\text{centerfixe Kosten (EUR/Periode)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 5 (EUR/Periode)} \\
 & - \underline{\text{marktsegment- und kundenfixe Kosten (EUR/Periode)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 6 (EUR/Periode)} \\
 & - \underline{\text{unternehmensfixe Kosten (EUR/Periode)}} \\
 & = \text{Deckungsbeitrag 7 bzw. Betriebserfolg (EUR/Periode)}
 \end{aligned}$$

## **f) Umsatz- und Gesamtkostenverfahren**

Die Erfolgsrechnungen können nach dem Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren erstellt werden.

In Abhängigkeit vom angewandten Verfahren unterscheiden sich die Aussagen der Erfolgsrechnungen, aber auch das Vorgehen, die Möglichkeiten und Grenzen sowie die an das Rechnungswesen gestellten Anforderungen.

Das Gesamtkostenverfahren gilt als traditionelles deutsches bzw. kontinentaleuropäisches Verfahren, ist aber insbesondere im Bereich der Kleinunternehmen nach wie vor verbreitet, weil es an das Rechnungswesen der Unternehmen nur geringere Anforderungen stellt.

Das Umsatzkostenverfahren gilt als anglo-amerikanisches - und damit „internationales“, konsequent marktorientiertes und zeitgemäßeres Verfahren.

Eine Ausnahme bildet die Einnahmenüberschussrechnung (EÜR).

Bei den Betriebseinnahmen geht die EÜR insbesondere von den Einzahlungen für die Erlöse aus.

Das entspricht aus „Einzahlungssicht“ dem Umsatzkostenverfahren.

Bei den Betriebsausgaben geht die EÜR von den gesamten unternehmensbedingten Auszahlungen aus.

Das entspricht aus „Auszahlungssicht“ dem Gesamtkostenverfahren.

Die Gewinn- und Verlustrechnung kann gemäß Handels- und Steuerrecht (vgl. § 275 HGB) nach dem Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren erstellt werden.

Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren geht von den Erträgen im Sinne der Umsatzerlöse und den Aufwendungen im Sinne der Umsatzkosten aus.

Die Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren geht von den Erträgen im Sinne der gesamten hergestellten Leistungen (Gesamtleistung) und den Aufwendungen im Sinne der Herstellungskosten für die gesamten hergestellten Leistungen aus.

Die traditionelle Betriebserfolgsrechnung im Rahmen der Vollkostenrechnung kann ebenfalls sowohl nach dem Umsatzkostenverfahren als auch nach dem Gesamtkostenverfahren erfolgen.

Die traditionelle Betriebserfolgsrechnung im Rahmen der Vollkostenrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren geht von den Umsatzerlösen und den durch die Erwirtschaftung der Erlöse verursachten (vollen) Umsatzkosten aus.

Die traditionelle Betriebserfolgsrechnung im Rahmen der Vollkostenrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren geht von der Gesamtleistung (gesamte hergestellte Leistungen) und den durch die Erwirtschaftung der hergestellten Leistungen verursachten Herstellkosten der hergestellten Leistungen aus.

Eine zeitgemäße Deckungsbeitragsrechnung kann nur unter Einsatz des Umsatzkostenverfahrens erfolgen.

Dabei werden den Erlösen die durch die Erwirtschaftung dieser Erlöse verursachten variablen Umsatzkosten gegenübergestellt.

Offensichtlich ist für die praktische Arbeit mit Erfolgsrechnungen und Erfolgsdaten ein angemessenes Wissen zu diesen Verfahren, Begriffen und Inhalten erforderlich.

Das ist z.B. Gegenstand des Kurses 4 Betriebserfolgsrechnung.

## **2.4 Zentrale Größen und Begriffe des externen Rechnungswesens**

Zentrale Größen und Begriffe des externen Rechnungswesens sind insbesondere

- Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben,
- Gesamt-, Netto- bzw. Reinvermögen oder Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen sowie Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag,
- Zahlungsmittelbestand, Einzahlungen und Auszahlungen,
- Geldvermögen, Einnahmen und Ausgaben

(s. auch Abb. Kurs 2 - 1 und Abb. Kurs 2 - 2).

## **2.4.1 Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben**

### **2.4.1.1 Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben**

Die Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben sind Größen der steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung.

Zur (steuerlichen) Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) sind gemäß § 4 Abs. 3 EStG verpflichtet

- Kleingewerbetreibende, die nicht freiwillig Buch führen  
(Kleingewerbetreibende sind gemäß 238 i.V. mit § 4 HGB keine Kaufleute und sind deshalb gemäß HGB handelsrechtlich nicht buchführungspflichtig und sind deshalb gemäß § 140 AO auch steuerrechtlich nicht buchführungspflichtig.),
- Land- und Forstwirte, die weder buchführungspflichtig sind, noch freiwillig Bücher führen, noch die Voraussetzungen für § 13a EStG erfüllen,
- Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte, soweit gemäß § 141 AO eine der folgenden Grenzen nicht überschritten wird:
  - . Umsätze über 600.000 EUR/Jahr oder
  - . Wirtschaftswert über 25.000 EUR oder
  - . Gewinn aus Gewerbebetrieb über 60.000 EUR/Jahr oder
  - . Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft über 60.000 EUR/Jahr,
- freiberuflich und sonstige selbständig Tätige, die nicht freiwillig Bücher führen.

Im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) werden den Betriebseinnahmen der Periode die Betriebsausgaben der Periode gegenübergestellt und als Differenz der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben der Periode ermittelt.

Es gilt:

$$\begin{aligned} & \text{Betriebseinnahmen (EUR/Periode)} \\ - & \text{ Betriebsausgaben (EUR/Periode)} \\ \hline = & \text{ Überschuss der Betriebseinnahmen über die} \\ & \text{ Betriebsausgaben (EUR/Periode)} \end{aligned}$$

Damit werden zwar einerseits Wertzuflüsse und Werteverbrauch im Sinne von Erträgen und Aufwendungen erfasst, aber nur soweit, wie die Erträge und Aufwendungen im betrachteten Zeitraum tatsächlich auch zu Ein- oder Auszahlungen führen.

Darüber hinaus enthalten Einnahmenüberschussrechnungen zahlreiche steuerrechtliche Besonderheiten“, die verursachungsgerechte betriebswirtschaftliche Aussagen erschweren bzw. unmöglich machen.

**Problem:**

Hinter den Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben „verbergen“ sich zwar auch die in der Gewinn- und Verlustrechnung als Erträge und Aufwendungen erfassten Wertzuwächse und Werteverzehr, fast alle Einflussgrößen und Zusammenhänge bleiben jedoch „verborgen“, weil die dafür erforderlichen Daten i.a. nicht erfasst werden und folglich auch nicht bereitgestellt und genutzt werden können.

## **2.4.1.2 Betriebseinnahmen**

Betriebseinnahmen sind alle in Geld bestehenden oder geldwerten Güter, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen seines Unternehmens zufließen.

Dabei ist es gleichgültig, aus welcher Quelle bzw. ob die Einnahmen aus Haupt- oder Nebengeschäften erzielt werden.

Entscheidend ist, dass die Betriebseinnahmen mit dem betrieblichen Geschehen zusammenhängen und auf die Erhöhung des Betriebsvermögens (Eigenkapital) gerichtet sind.

In der Anlage zur Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) (d.h. in der entsprechenden Anlage zur Einkommenssteuererklärung) werden insbesondere folgende Positionen für Betriebseinnahmen aufgeführt:

- Betriebseinnahmen (Erlöse) als umsatzsteuerliche Kleinunternehmer,
- Betriebseinnahmen als Land- und Forstwirt, soweit die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG angewandt wird,
- umsatzsteuerpflichtige Betriebseinnahmen,
- umsatzsteuerfreie und nicht umsatzsteuerbare Betriebseinnahmen,
- Veräußerung oder Entnahme von Anlagevermögen,
- private Kfz-Nutzung,
- sonstige Nutzungs- und Leistungsentnahmen,
- Auflösung von Rücklagen und / oder Ansparabschreibungen.

Damit sind Betriebseinnahmen insbesondere

- Umsatzerlöse,
- Sachentnahmen,
- private Kfz-Nutzung,
- Provisionen,

- Miet-, Pacht- und Zinseinnahmen im Rahmen des Betriebes,
- erzielte Honorareinnahmen sowie
- Auflösung von Rückstellungen.

Nicht zu den einkommensteuerpflichtigen Betriebseinnahmen des betrachteten Monats bzw. Wirtschaftsjahres gehören z.B.

- der bloße Erwerb von Forderungen,
- reine Finanzvorgänge wie die Aufnahme eines Kredites oder die Tilgung eines von uns ausgereichten Kredites durch den Kreditnehmer sowie
- zur Abführung an das Finanzamt einbehaltene Umsatzsteuer.

### **2.4.1.3 Betriebsausgaben**

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG) und auf die Verminderung des Betriebsvermögens (Eigenkapital) gerichtet sind.

In der Anlage zur Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) werden insbesondere folgende Positionen für Betriebsausgaben aufgeführt:

- Auszahlungen für Waren, Roh- und Hilfsstoffe einschließlich Nebenkosten,
- Auszahlungen für bezogene Leistungen,
- Auszahlungen für eigenes Personal (z.B. Gehälter, Löhne, Versicherungsbeiträge),
- Absetzung für Abnutzung (AfA) auf unbewegliche Wirtschaftsgüter,
- AfA auf immaterielle Wirtschaftsgüter,
- AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter,
- Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter,
- Sonderabschreibungen nach § 7 EStG,

- Kfz-Kosten und andere Fahrtkosten,
- Abziehbare Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte,
- Raumkosten und sonstige Grundstücksaufwendungen des Betriebsvermögens,
  - . abziehbare Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (einschließlich AfA und Schuldzinsen),
  - . Miete / Pacht für Geschäftsräume und betrieblich genutzte Grundstücke,
  - . Aufwendungen für betrieblich genutzte Grundstücke (ohne Schuldzinsen und AfA),
- Schuldzinsen für
  - . Finanzierung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und
  - . übrige Schuldzinsen,
- übrige beschränkt abziehbare Betriebsausgaben
  - . betrieblich veranlasste Geschenke,
  - . Bewirtungskosten,
  - . Reisekosten und Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung,
- Sonstige unbeschränkt abziehbare Betriebsausgaben für
  - . Porto, Telefon, Büromaterial,
  - . Fortbildung und Fachliteratur,
  - . Rechts- und Steuerberatung, Buchführung,
  - . übrige Betriebsausgaben,
- Bildung von Rücklagen und / oder Ansparabschreibungen.

Nicht zu den einkommenssteuerrelevanten Betriebsausgaben des betrachteten Monats bzw. Wirtschaftsjahres gehören z.B.

- das bloße Eingehen von Verbindlichkeiten,
- reine Finanzvorgänge wie die Gewährung eines Kredites oder die Tilgung eines von uns aufgenommenen Kredites sowie
- die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten einer Investition.

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG dürfen die dort angegebenen Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern.

Gemäß § 12 EStG sind die dort angegebenen Ausgaben steuerlich nicht abzugsfähig.

## **2.4.2 Erträge, Aufwendungen sowie Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag**

### **2.4.2.1 Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag**

In der Gewinn- und Verlustrechnungen werden die Erträge und Aufwendungen des Unternehmens untergliedert nach Ertrags- und Aufwandsarten für die Abrechnungsperiode gegenübergestellt.

Ein Jahresüberschuss liegt vor, wenn die Erträge der Periode höher sind als die Aufwendungen der Periode.

Ein Jahresüberfehlbetrag liegt vor, wenn die Erträge der Periode niedriger sind als die Aufwendungen der Periode.

Es gilt:

$$\begin{aligned} & \text{Erträge (EUR/Periode)} \\ & - \text{Aufwendungen (EUR/Periode)} \\ & \hline & = \text{Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag (EUR/Periode)} \end{aligned}$$

Über die Aussagen zur Höhe und Entwicklung der Erträge und Aufwendungen liefert die Gewinn- und Verlustrechnung inhaltliche Ansatzpunkte und Aussagen zu den Ursachen für die Höhe und Entwicklung des Gewinnes oder Verlustes im Unternehmen.

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist ein Bestandteil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses.

Das Handelsrecht gilt jedoch gemäß HGB nur für Kaufleute, d.h. nicht (zumindest nicht generell) für Kleinunternehmer und Freiberufler.

Aber es besteht für handelsrechtlich nicht buchführungspflichtige Unternehmer auch die Möglichkeit einer freiwilligen Buchführung nach Handelsrecht.

Das Steuerrecht schreibt in Ergänzung zum Handelsrecht gemäß § 140 AO vor:

Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen (z.B. nach HGB) Bücher zu führen hat, hat die Verpflichtung auch für die Besteuerung zu erfüllen.

Diese Steuerpflichtigen haben gemäß § 5 EStG für die Zwecke der Besteuerung auch die Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen.

Der Aufbau und Mindestinhalt der Gewinn- und Verlustrechnungen für große Kapitalgesellschaften ist gemäß § 275 HGB verbindlich vorgegeben.

Für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften werden gemäß § 276 HGB Erleichterungen gewährt.

Für Personengesellschaften und Einzelunternehmen werden Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses aus den gesetzlichen Vorgaben für die Kapitalgesellschaften abgeleitet.

Erträge und Aufwendungen sind Größen der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung.

## **2.4.2.2 Erträge**

Ertrag ist der in der Geschäftsbuchführung bzw. im externen Rechnungswesen erfasste Wertzuwachs des Unternehmens in einer Abrechnungsperiode.

Erträge führen (aus der Sicht der Bestandsrechnung) zu einer Erhöhung des Eigenkapitals bzw. Netto- oder Reinvermögens.

Ertrag ist der Bruttowertzuwachs, den das Unternehmen erwirtschaftet, d.h. der Wertzuwachs ohne Berücksichtigung des dafür anfallenden Aufwandes.

Ertrag ist das periodisierte, erfolgswirksame, bewertete Resultat der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens.

Vorsicht:

Z.T. wird der Ertrag auch als „Erfolg“ bzw. „Ergebnis“ der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens bezeichnet.

Das führt leicht zu Missverständnissen.

Denn im Verständnis des internen Rechnungswesens und Controllings stellt der Erfolg bzw. das Ergebnis immer die Differenz zwischen Leistungen bzw. Erlösen sowie Kosten, z.B. einer Periode bzw. pro Leistungseinheit dar.

Es gilt z.B.:

$$\begin{aligned} & \text{Erlöse (EUR/Periode)} \\ & - \text{Kosten (EUR/Periode)} \\ & \hline & = \text{Gewinn bzw. Erfolg bzw. Ergebnis (EUR/Periode)} \end{aligned}$$

Inhalt, Gliederung und Bewertung der Erträge sind insbesondere im Handelsgesetzbuch § 275 HGB geregelt.

Beispiele für Erträge sind:

- Umsatzerlöse aus dem Absatz von Waren und Dienstleistungen,
- Bestandserhöhungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen,
- innerbetriebliche Leistungen sowie
- Zins- Miet- und Pachterträge.

## **2.4.2.3 Aufwendungen**

Aufwand ist der in der Geschäftsbuchführung bzw. im externen Rechnungswesen erfasste Werteverzehr (Werteverbrauch) an Gütern, Diensten und Abgaben einer Abrechnungsperiode.

Aufwendungen führen (aus der Sicht der Bestandsrechnung) zu einer Verminderung des Eigenkapitals bzw. Netto- oder Reinvermögens.

Aufwand ist der periodisierte, erfolgswirksame, unter Beachtung der relevanten Rechnungsvorschriften bewertete Verbrauch von Kostengütern, Leistungs- oder Produktionsfaktoren.

Inhalt, Gliederung und Bewertung der Aufwendungen sind insbesondere im Handelsgesetzbuch § 275 HGB geregelt.

Beispiele für Aufwendungen sind:

- Materialaufwand als
  - . Aufwendungen für Roh-, Werk-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie bezogene Waren,
  - . Aufwendungen für bezogene Leistungen,
- Personalaufwand als
  - . Löhne und Gehälter sowie
  - . soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für die Unterstützung,
- Abschreibungen als
  - . Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens,
  - . Abschreibungen auf Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes sowie
  - . Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens,
- Zinsaufwendungen für Fremdkapital,
- Miet- und Pacht aufwendungen
- Abgaben und Kostensteuern.

In der Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung werden die Erträge und Aufwendungen inhaltlich nach der sachlichen „Art“ in

- Ertrags- und Aufwandspositionen sowie
- Erträge und Aufwendungen zur Ermittlung des Betriebsergebnisses,
- Erträge und Aufwendungen zur Ermittlung des Finanz- und Beteiligungsergebnisses,
- außerordentliche Erträge und Aufwendungen

(sowie Abgaben, Steuern vom Ergebnis und Ertrag sowie sonstige Steuern)

gegliedert.

Aus der Sicht der Betriebsbuchführung sowie Leistungs-, Erlös-, Kosten und Betriebserfolgsrechnung werden die ertragsgleichen Leistungen bzw. Erlöse und aufwandsgleichen Kosten

- inhaltlich nach ihrer Art sowie
- zeitlich (d.h. im Allgemeinen für die einzelnen Monate)

abgegrenzt.

Dabei wird unterschieden zwischen

- betrieblichen Erträgen und Aufwendungen,
- betriebsfremden neutralen Erträgen und Aufwendungen,
- außerordentlichen neutralen Erträgen und Aufwendungen,
- periodenfremden neutralen Erträgen und Aufwendungen sowie
- bewertungsbedingten neutralen Erträgen und Aufwendungen.

## **2.4.3 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen**

Insgesamt ergeben sich die in Abb. Kurs 2 - 3 dargestellten Zusammenhänge und Abgrenzungen.

### **Beispiel 1**

Ein Unternehmen verkauft am 25.05.20 . . Waren für 1.190 EUR brutto auf Ziel.

### **Lösung**

#### **Finanzielle Sicht:**

Es liegt eine Einnahme in Höhe von 1.190 EUR vor.

Da der Verkauf auf Ziel erfolgt, werden zum 25.05.20 . . noch keine Einzahlungen realisiert, sondern zunächst Forderungen erworben.

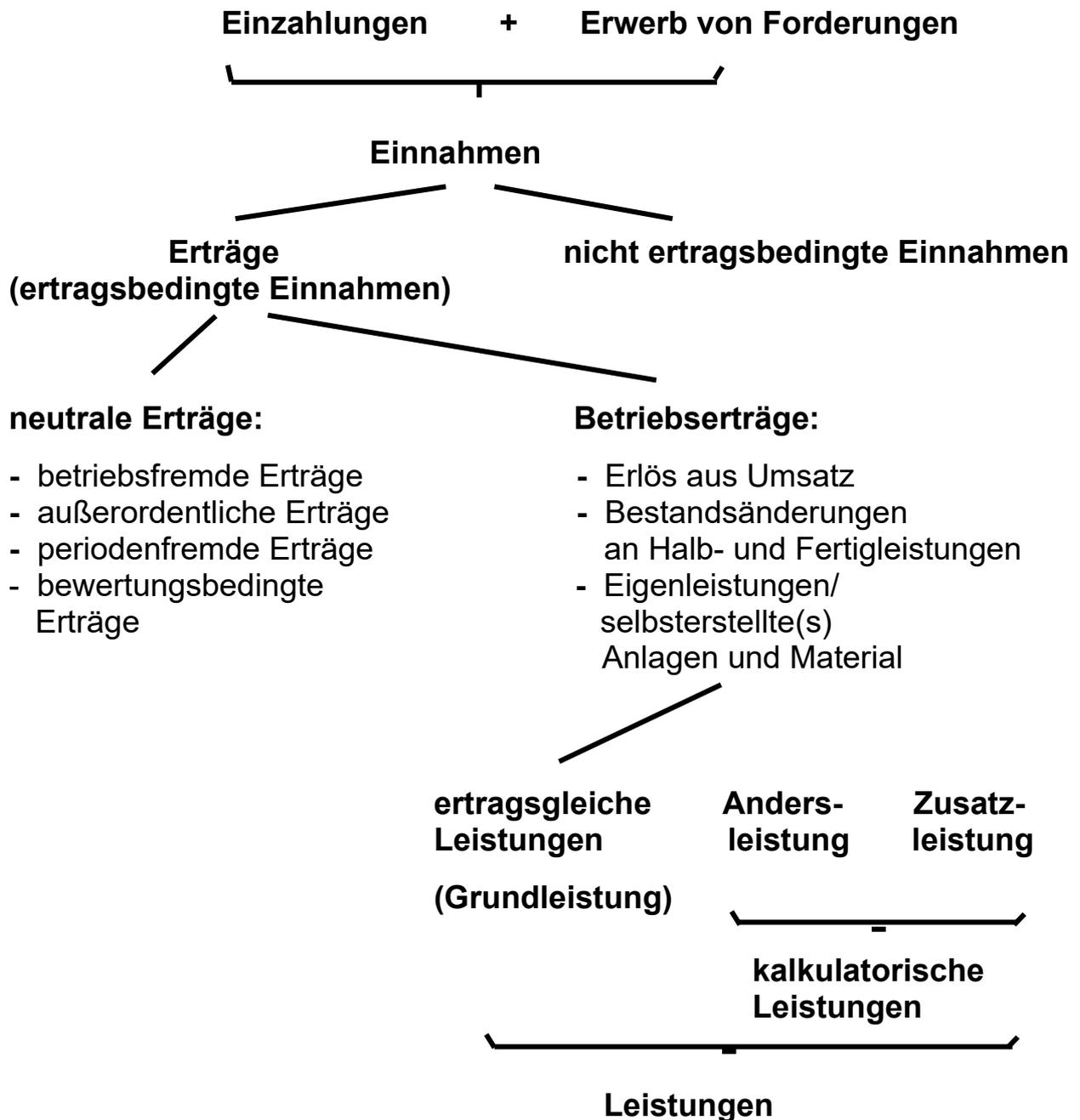
#### **Sicht der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. des externen Rechnungswesens:**

Es wird mit dem Geschäftsvorgang ein Ertrag = Betriebsertrag in Höhe von 1.000 EUR realisiert.

Die für das Finanzamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von 190 EUR stellt für das Unternehmen eine nicht ertragsbedingte Einnahme dar.

#### **Sicht der Leistungs- und Erlös- sowie Betriebserfolgsrechnung bzw. des internen Rechnungswesens:**

Mit dem Geschäftsvorgang wird eine ertragsgleiche Leistung in Höhe von 1.000 EUR realisiert.



**Abb. Kurs 2 - 3:** Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen

## **Beispiel 2**

Das betrachtete Unternehmen nimmt am 10.10.20 . . einen Kredit in Höhe von 50.000 EUR auf.

50 % der Kreditsumme werden sofort auf das Bankkonto des Unternehmens überwiesen.

Die restlichen 50 % werden erst zu einem vereinbarten späteren Termin ausgezahlt.

## **Lösung**

### **Finanzielle Sicht:**

Es liegt eine Einnahme in Höhe von 50.000 EUR vor.

Da 50 % der Kreditsumme sofort auf das Bankkonto des Unternehmens fließen, liegt in Höhe von 25.000 EUR eine Einzahlung vor.

Gleichzeitig erhöht sich der Bestand an Verbindlichkeiten gegenüber dem Kreditgeber um 25.000 EUR.

Bis zur Auszahlung der restlichen 50 % des Kredites hat das Unternehmen an den Kreditgeber Forderungen in Höhe von 25.000 EUR.

Einzahlungen entstehen erst beim Eingang der Zahlungsmittel im Unternehmen.

Der Geschäftsfall hat weder für die externe noch für die interne Erfolgsrechnung direkte Konsequenzen.

Indirekt ergeben sich jedoch Konsequenzen durch die für diesen Kredit zu zahlenden Zinsen.

Diese Zinsen stellen aus der Sicht der Gewinn- und Verlustrechnung Aufwendungen dar und aus der Sicht des internen Rechnungswesens Kosten.

Aus finanzieller Sicht führen die zu zahlenden Zinsen zu Auszahlungen bzw. Ausgaben.

### **Beispiel 3**

Im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung werden in dem betrachteten Unternehmen für den Oktober 20 . . kalkulatorische Zusatzleistungen in Höhe von 2.000 EUR gebucht.

### **Lösung**

#### **Finanzielle Sicht:**

Es liegen weder Einzahlungen noch Einnahmen vor.

#### **Sicht der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. des externen Rechnungswesens:**

Da es sich um kalkulatorische Zusatzleistungen handelt, hat der Geschäftsvorgang keine Konsequenzen für das externe Rechnungswesen.

#### **Sicht der Leistungs- und Erlös- sowie Betriebserfolgsrechnung bzw. des internen Rechnungswesens:**

Die kalkulatorische Zusatzleistung stellt in der Kosten- und Leistungsrechnung Leistung in Höhe von 2.000 EUR dar.

## **2.4.4 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten**

Insgesamt ergeben sich die in Abb. Kurs 2 - 4 dargestellten Zusammenhänge und Abgrenzungen.

### **Beispiel 1**

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft der Kauf, die Aktivierung und Nutzung der folgenden Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) ?

Die BGA wurde am 01.01.20 . . aktiviert.

Anschaffungskosten	71.400 EUR (brutto)
Wiederbeschaffungswert	66.000 EUR
Nutzungsdauer	6 Jahre

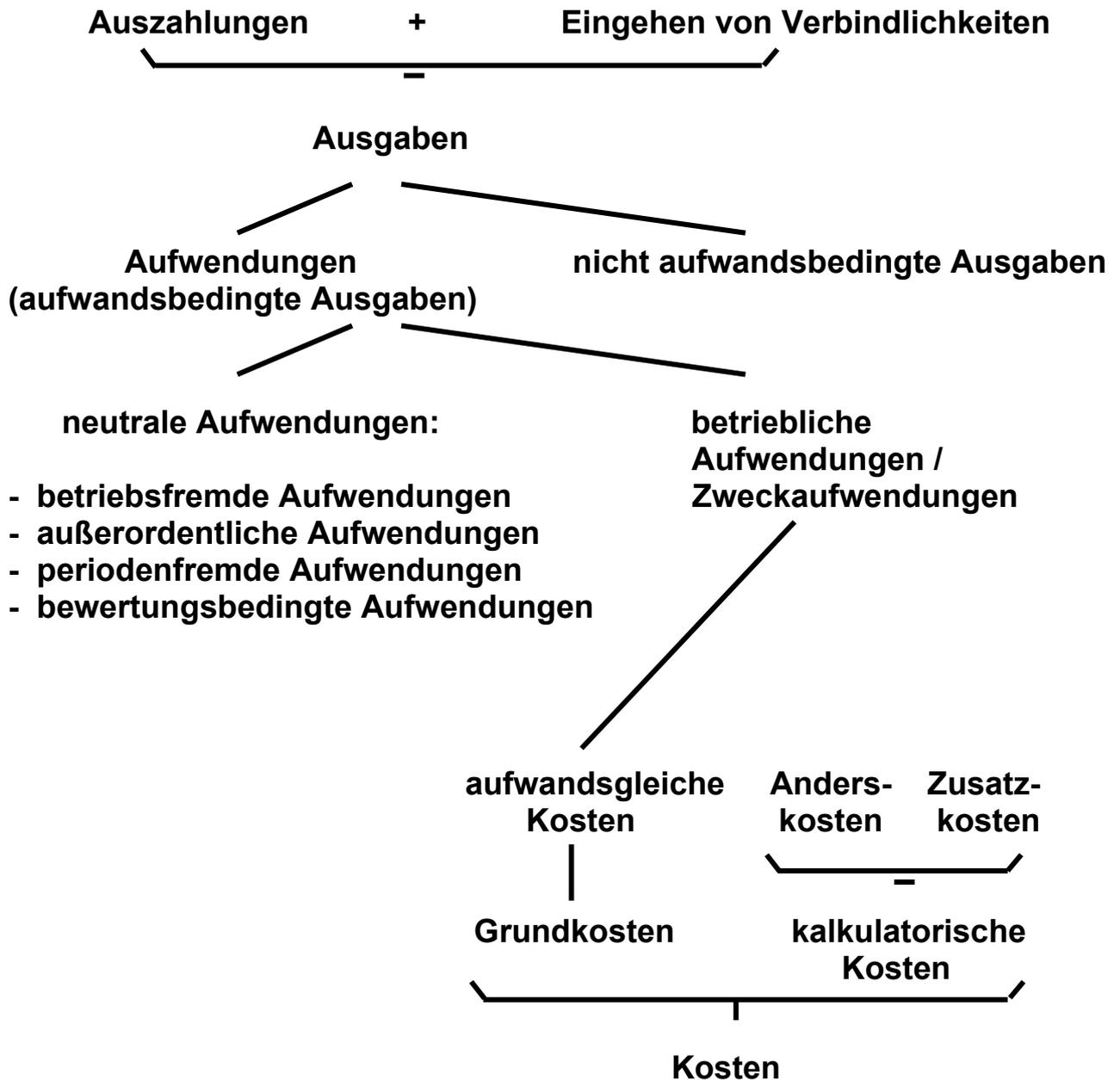
### **Lösung**

#### **a) Kauf und Aktivierung der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 01.01.20 . .**

Wenn der Kauf bar erfolgt, liegt eine Auszahlung vor.

Erfolgt der Kauf unter Inanspruchnahme einer vom Verkäufer gewährten Zahlungsfrist, werden zum Zeitpunkt des Kaufes zunächst Verbindlichkeiten in Höhe von 71.400 EUR eingegangen.

Unabhängig davon, ob der Kauf bar oder auf Ziel erfolgt, liegt eine Ausgabe in Höhe von 71.400 EUR vor.



**Abb. Kurs 2 - 4:** Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen machen die beim Kauf gezahlte Umsatzsteuer in Höhe von 11.400 EUR als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend.

Nicht umsatzsteuerpflichtige bzw. nicht optierende (d.h. Unternehmen, die sich auch nicht freiwillig wie umsatzsteuerpflichtige Unternehmen verhalten, obwohl sie eigentlich nicht umsatzsteuerpflichtig sind) Kleinunternehmen können jedoch keine Vorsteuer geltend machen.

Die Aktivierung der Betriebs- und Geschäftsausstattung zum 01.01.20 . .  
erfolgt folglich

- bei umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen mit Anschaffungskosten von 60.000 EUR,
- bei nicht umsatzsteuerpflichtigen bzw. nicht optierenden Unternehmen mit Anschaffungskosten von 71.400 EUR.

## **Lösung**

### **b) Nutzung der Betriebs- und Geschäftsausstattung über 6 Jahre, verbunden mit stofflichem Verschleiß und Wertminderung**

**Für die Zwecke der Geschäftsbuchführung bzw. steuerlichen Aufzeichnungen sowie handels- und steuerrechtlicher Abschlüsse gilt:**

Die jährliche Wertminderung der Betriebs- und Geschäftsausstattung ist für die Jahre der bilanziellen Nutzungsdauer gemäß AfA (Absetzung für Abnutzung) als bilanzielle Abschreibung bzw. AfA zu ermitteln und als Aufwand bzw. Betriebsausgabe anzusetzen.

**Bei linearer AfA und Zeitabschreibung gilt für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen:**

$$\begin{array}{l} \text{Bilanzieller} \\ \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{(Absetzung für} \\ \text{Abnutzung)} \\ \text{(EUR/Jahr)} \end{array} = \frac{\text{Anschaffungskosten netto (EUR)}}{\text{Nutzungsdauer (Jahre)}}$$

z.B.

$$\begin{array}{l} \text{Bilanzieller} \\ \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{(Absetzung für} \\ \text{Abnutzung)} \\ \text{(EUR/Jahr)} \end{array} = \frac{60.000 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 10.000 \text{ EUR/Jahr}$$

Tritt im Verlaufe der Nutzungsdauer z.B. eine Havarie ein, dann ist der dadurch entstehende Wertverlust als außerordentlicher (neutraler) Aufwand zu erfassen.

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf unter dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Aufwand zu erfassen.

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf über dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Ertrag zu erfassen.

**Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung (und damit der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung) gilt:**

Die jährliche Wertminderung der Betriebs- und Geschäftsausstattung ist für die Jahre der kalkulatorischen Nutzungsdauer als kalkulatorische Abschreibung zu ermitteln und in der Kosten- und Leistungsrechnung als Kosten zu führen.

Bei linearer AfA und Zeitabschreibung gilt für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen:

$$\begin{array}{l} \text{Kalkulatorischer} \\ \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{(EUR/Jahr)} \end{array} = \frac{\text{Wiederbeschaffungswert (EUR)}}{\text{Nutzungsdauer (Jahre)}}$$

z.B.

$$\begin{array}{l} \text{Kalkulatorischer} \\ \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{(EUR/Jahr)} \end{array} = \frac{66.000 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 11.000 \text{ EUR/Jahr}$$

## **Beispiel 2**

Das betrachtete Unternehmen vergibt einen Kredit in Höhe von 20.000 EUR.

Laufzeit des Kredits 5 Jahre.

Der Zinssatz beträgt gemäß Kreditvertrag 9 %/Jahr.

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft die Kreditvergabe ?

## **Lösung**

### **Finanzielle Sicht:**

Zum Zeitpunkt der Kreditvergabe liegt eine Ausgabe in Höhe von 20.000 EUR und zum Zeitpunkt der Auszahlung bzw. Überweisung des Betrages auch eine Auszahlung vor.

Zum Zeitpunkt der Kreditrückzahlung liegt eine Einnahme in Höhe von 20.000 EUR und zum Zeitpunkt der Einzahlung bzw. Überweisung des Betrages auch eine Einzahlung vor.

Zum vertraglichen Termin der Zinszahlung erfolgt jährlich eine Einnahme in Höhe von 1.800 EUR und zum Zeitpunkt der Einzahlung bzw. Überweisung des Betrages auch eine Einzahlung in dieser Höhe.

### **Für die Zwecke der Geschäftsbuchführung bzw. steuerlichen Aufzeichnungen sowie handels- und steuerrechtlicher Abschlüsse gilt:**

Die jährliche Zinszahlung in Höhe von 1.800 EUR ist als Ertrag bzw. Betriebseinnahme anzusetzen.

### **Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung (und damit der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung) gilt:**

Die jährliche Zinszahlung in Höhe von 1.800 EUR ist als Erlös zu führen.

### Beispiel 3

Das betrachtete Unternehmen tilgt einen vor 5 Jahren aufgenommenen Kredit in Höhe von 15.000 EUR.

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft die Kredittilgung ?

### Lösung

#### Finanzielle Sicht:

Es liegt eine Ausgabe und zum Zeitpunkt der Auszahlung bzw. Überweisung auch eine Auszahlung in Höhe von 15.000 EUR vor.

Soweit keine sonstigen Kapitalkosten (z.B. Verzugszinsen) auftreten, hat der Geschäftsfall weder für die externe noch für die interne Erfolgsrechnung Konsequenzen.

### Beispiel 4

Das betrachtete Unternehmen verkauft eine bereits teilweise abgeschriebene Anlage.

Bei dem Verkauf wird ein Erlös (brutto) in Höhe von 1.190 EUR erzielt.

Der Buchwert der Anlage zum Zeitpunkt des Verkaufes beträgt 1.100 EUR.

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft der Geschäftsfall ?

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen gilt:

Verkaufserlös (brutto)	1.190 EUR
- Umsatzsteuer 19 %	- 190 EUR
= Verkaufserlös (netto)	= 1.000 EUR
- Buchwert zum Zeitpunkt des Verkaufes	- 1.100 EUR
= Differenz	= - 100 EUR

Für nicht umsatzsteuerpflichtige und auch nicht optierende Unternehmen gilt:

Verkaufserlös (brutto)	1.190 EUR
- Buchwert zum Zeitpunkt des Verkaufes	- 1.100 EUR
= Differenz	= + 90 EUR

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf unter dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Aufwand zu erfassen.

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf über dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Ertrag zu erfassen.

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen haben dem Käufer zusätzlich zum Verkaufspreis (netto) die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Nicht umsatzsteuerpflichtige Unternehmen dürfen dem Käufer zusätzlich zum Verkaufspreis (netto) keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

## **Lösung**

### **Veränderung der Bestände:**

Der Bestand an Betriebs- und Geschäftsausstattung im Anlagevermögen bzw. Betriebsvermögen verringert sich mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes um 1.100 EUR.

Die Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt (USt 19 %) erhöhen sich um 190 EUR.

Der Bestand Kasse oder Bank erhöht sich um 1.190 EUR.

### **Finanzielle Sicht:**

Es liegt eine Einnahme und zum Zeitpunkt der Einzahlung bzw. Überweisung auch eine Einzahlung in Höhe von 1.190 EUR vor.

In Höhe der Umsatzsteuer von 190 EUR entsteht gleichzeitig eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt.

**Für die Zwecke der Geschäftsbuchführung bzw. steuerlichen Aufzeichnungen  
sowie handels- und steuerrechtlicher Abschlüsse gilt:**

Der Verkaufserlös (netto) von 1.000 EUR ist Ertrag bzw. Betriebseinnahme.

Für umsatzsteuerpflichtige und optierende Unternehmen stellt die Differenz von  
100 EUR außerordentlichen (neutralen) Aufwand bzw. Betriebsausgabe dar.

Für nicht umsatzsteuerpflichtige und auch nicht optierende Unternehmen stellt die  
Differenz von 90 EUR außerordentlichen (neutralen) Ertrag bzw. Betriebseinnahme dar.

## **2.5 Zentrale Größen und Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung**

Zentrale Größen und Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung sind insbesondere

- Leistungen,
- Erlöse,
- Kosten,
- Deckungsbeitrag sowie
- Betriebserfolg.

### **2.5.1 Leistungen und Erlöse**

Die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung arbeitet mit Leistungen, Kosten sowie Betriebserfolg:

Periodenrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Leistungen (EUR/ZE)} \\ & - \text{Kosten (EUR/ZE)} \\ & = \text{Betriebserfolg (EUR/ZE)} \end{aligned}$$

Stückrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Leistungen (EUR/LE)} \\ & - \text{Kosten (EUR/LE)} \\ & = \text{Betriebserfolg (EUR/LE)} \end{aligned}$$

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden dabei die Leistungen als

- . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE sowie
- . Wertgrößen in EUR/ZE

erfasst, gespeichert, bearbeitet und genutzt.

Die zeitgemäßere Deckungsbeitragsrechnung arbeitet mit Erlösen, variablen und fixen Kosten sowie Deckungsbeiträgen.

Für die einfache oder einstufige Deckungsbeitragsrechnung gilt:

Periodenrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Erlöse (EUR/ZE)} \\ & - \text{variable Kosten (EUR/ZE)} \\ & = \text{Deckungsbeitrag I (EUR/ZE)} \\ & - \text{fixe Kosten (EUR/ZE)} \\ & = \text{Betriebserfolg (EUR/ZE)} \end{aligned}$$

Stückrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Erlöse (EUR/LE)} \\ & - \text{variable Kosten (EUR/LE)} \\ & = \text{Deckungsbeitrag I (EUR/LE)} \end{aligned}$$

In der Erlösrechnung werden dabei die Erlöse nur als Wertgröße in EUR/ZE erfasst, gespeichert, bearbeitet und genutzt.

Erlös (im traditionellen, wertmäßigen Sinne) ist der Geldausdruck der vermarkteten Güter und Dienstleistungen des Unternehmens.

Neben dem wertmäßigen Erlösbegriff werden z.T. aber auch andere Varianten und Auslegungen des Erlösbegriffes genutzt:

- wertmäßiger Erlösbegriff,
- pagatorischer Erlösbegriff  
(Alle baren (und kreditorischen) Einnahmen aus der Vermarktung von Gütern und Leistungen des Unternehmens.),
- Opportunitätserlöse  
(Erlöszuwachs, der durch den Verkauf einer günstigeren Alternative erzielt wird.),
- kalkulatorische Erlöse (interne Erlöse).

(s. Kurs 3 Leistungs- und Erlösrechnung)

Leistung (Betriebsleistung) ist das Resultat der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit (Resultat bzw. Ergebnis der Leistungserstellung und -verwertung).

In der Kostenrechnung werden die Leistungen auch als Kostenträger bezeichnet.

Je nach Art der Leistung, Betrachtungszeitraum, Darstellungsform usw. ergeben sich unterschiedliche

- Leistungsinhalte,
- Leistungsbegriffe und
- Leistungskennzahlen.

Zu unterscheiden sind z. B.

- Absatzleistungen,
- Lagerleistungen und
- Eigenleistungen (s. Abb. Kurs 2 - 5),
- Leistungen als (Sach-) Güter, z.B. PKW, PC, Menü im Restaurant oder als (Dienst-) Leistungen, z.B. Beratungsleistungen, Reisebetreuung, Übernachtungen und Veranstaltungsleistungen, als
  - . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE sowie
  - . Wertgröße in EUR/ZE,

	<b>Ursprung</b>	<b>als Mengengröße</b>	<b>als Wertgröße</b>
<b>Absatz- leistungen</b>	aus dem Verkauf ei- gener Erzeugnisse und Dienstleistun- gen sowie von Waren	<b>Absatz</b>  als Mengengröße in Leistungsein- heiten/ Periode	<b>Umsatzerlös oder Umsatz</b>  als Wertgröße- in EUR/Periode
<b>Lager- leistungen</b>	in der Periode her- gestellte Mehrbe- stände an unferti- gen und Fertiger- zeugnissen, die noch nicht realisiert bzw. abgesetzt wurden	Bestands- erhöhung an UE+FE als Mengen- größe in Leis- tungseinheiten/ Periode	Bestands- erhöhung an UE+FE als Wertgröße in EUR/Periode
<b>Eigen- leistungen</b>	selbsterstellte Güter oder Dienstleistun- gen, die im eigenen Betrieb Verwendung finden	<b>Eigen- leistungen</b> als Mengengrö- ße in Leistungs- einheiten/ Periode	<b>Eigen- leistungen</b> als Wertgröße in EUR/Periode

**Abb. Kurs 2 - 5:** Absatz-, Lager- sowie Eigenleistungen

- Vorleistungen (Allgemeine Vorleistungen und Hilfsleistungen) als
  - . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE sowie
  - . Wertgröße in EUR/ZE,
- Endleistungen (Haupt- und Nebenleistungen als
  - . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE sowie
  - . Wertgröße in EUR/ZE,
- Abprodukte und Reststoffe als
  - . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE sowie
  - . Wertgröße in EUR/ZE,
- Leistungen als
  - . erstellte oder hergestellte Leistungen (als Mengen- oder Wertgröße),
  - . unfertige oder halbfertige Leistungen (als Mengen- oder Wertgröße),
  - . fertiggestellte oder Fertig-Leistungen (als Mengen- oder Wertgröße),
  - . abgesetzte, Absatz-Leistungen oder Absatz (abgesetzte Mengen) sowie
  - . Umsatz, Erlöse, Umsatzerlöse (Wertgröße der abgesetzten Leistungen).

### a) Innerbetriebliche Vorleistungen

Die innerbetrieblichen Vorleistungen umfassen allgemeine Vorleistungen und Hilfsleistungen als Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE sowie Wertgröße in EUR/ZE,

Die innerbetrieblichen Vorleistungen sind im Normalfall nicht für den Markt bestimmt, sondern innerbetriebliche Leistungen, die erforderlich sind,

- damit die Endleistungen erbracht werden können und
- zur Sicherung des gesamten Betriebsgeschehens, z.B.
  - . anlagen und Immobilienleistungen,
  - . innerbetrieblicher Transport,
  - . Energetik-Leistungen,
  - . Sozialleistungen,
  - . Sicherheitsleistungen,
  - . Reinigungsleistungen.

**Allgemeine innerbetriebliche (Vor-) Leistungen** werden in mehreren, vielen oder allen Bereichen des Unternehmens eingesetzt.

Typische Beispiele für allgemeine innerbetriebliche (Vor-) Leistungen sind z.B.

- . Immobilienleistungen,
- . innerbetrieblicher Transport,
- . Energetik-Leistungen,
- . Instandhaltungsleistungen,
- . Sozialleistungen,
- . Sicherheitsleistungen,
- . Reinigungsleistungen,
- . Soft- und Hardwareleistungen.

**Hilfsleistungen** werden in sogenannten Hilfskostenstellen jeweils für ganz bestimmte Bereiche des Unternehmens bereitgestellt.

Die Arbeitsvorbereitung ist z.B. eine Fertigungs-Hilfskostenstelle.  
Sie erbringt spezielle innerbetriebliche Hilfsleistungen für die Fertigung der Haupt- und Nebenleistungen in der Fertigung.

## b) Endleistungen

Endleistungen sind der eigentliche bzw. Endzweck des Unternehmens.

Endleistungen sind immer für den Markt bestimmt.

Die Endleistungen als Wertgröße in EUR/ZE stellen den Hauptteil der Erlöse des Unternehmens dar.

Bei den Endleistungen sind Haupt- und Nebenleistungen zu unterscheiden.

Die Hauptleistungen sind der Hauptzweck des Unternehmens, für den Markt bestimmt und Endleistungen.

Die Nebenleistungen sind ebenfalls Endleistungen und für den Markt bestimmt, aber nicht der Hauptzweck des Unternehmens, sondern ergänzende bzw. Nebenleistungen, z.B. Verwertung von Reststoffen oder der Blumenstand in einem Hotel.

### **c) Wozu sind diese Unterscheidungen erforderlich ?**

Erforderlich ist ein differenziertes Management der Leistungen bzw. Erlöse sowohl

- für die Leistungs- und Erlösrechnung sowie das Management der Leistungsprozesse (s. Kurs 3 Leistungs- und Erlösrechnung), als auch
- für die Kostenrechnung und das Management der Kosten (s. Kurs 5 ff. Kostenrechnung).

Die Hauptleistungen sind der Schwerpunkt der gesamten technologischen und betriebswirtschaftlichen Arbeit.

Die Nebenleistungen können zwar betriebswirtschaftlich durchaus ebenfalls interessant sein. Sie sind aber nicht Schwerpunkt der betriebswirtschaftlichen Arbeit.

Nur die Endleistungen (Haupt- und Nebenleistungen) werden am Markt abgesetzt.

Folglich kann ein Unternehmen auch nur über die Vermarktung der Endleistungen die

- erforderlichen Erlöse erzielen,
- gesamten Kosten decken und
- erforderlichen Deckungsbeiträge bzw. Gewinne erwirtschaften.

Die Endleistungen (Haupt- und Nebenleistungen) müssen die gesamten Kosten des Unternehmens tragen.

Deshalb ist

- eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung der allgemeinen und Hilfsleistungen (s. Kurs 3 Leistungs- und Erlösrechnung) und
- die Verrechnung bzw. „Umlage“ der Kosten der allgemeinen und Hilfsleistungen auf die Endleistungen (s. Kurs 5 ff. Kostenrechnung)

erforderlich.

Problem:

Auch bei der Arbeit mit den Begriffen und Inhalten zu Leistungen und Erlösen gibt es nicht selten Probleme.

Ein und derselbe Sachverhalt kann u.U. sehr unterschiedlich bezeichnet werden.

Sachverhalte werden oberflächlich, unscharf oder auch falsch bezeichnet.

Die Folge können Missverständnisse und Fehlverhalten sein.

Beispiel:

Werden Haupt- und Nebenleistungen nicht unterschieden, ist der Begriff der Nebenleistungen scheinbar „frei“ und wird deshalb z.T. für die Hilfsleistungen verwendet.

Haupt- und Nebenleistungen sind aber Endleistungen, Hilfsleistungen sind dagegen Vorleistungen und erfordern eine völlig andere betriebswirtschaftliche Einordnung und Arbeit.

#### **d) Leistung als Mengen- bzw. Naturalgröße oder Wertgröße**

Leistungsdaten als Mengen- bzw. Naturalgrößen sind für vielfältige Zwecke erforderlich, z.B. Qualitäts- und Umweltmanagement, Logistik, Kapazitätsmanagement, konkrete Leistungssteuerung.

Beispiele für Mengen- bzw. Naturalgrößen der Leistungen sind z.B.

- LE/ZE,
- Stück/Monat,
- t/Monat,
- m<sup>3</sup>/Stunde,
- transportierte km/Monat,
- belegte Betten/Monat,
- gebuchte Reisen/Monat,
- Veranstaltungen/Jahr.

Leistungs- bzw. Erlösdaten als Wertgrößen werden insbesondere im Rechnungswesen erfasst und genutzt.

Beispiele für Wertgrößen der Leistungen bzw. Erlöse sind z.B.

- Erlöse in EUR/ZE,
- Umsatz Reisen/Monat,
- Umsatz Restaurantbetrieb/Monat,
- Umsatz Veranstaltungen/Jahr.

Im externen Rechnungswesen (Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung, Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung usw.) erfolgt die Erfassung und Arbeit mit Leistungen bzw. Erlösen gemäß den Vorgaben von Handels- und Steuerrecht ausschließlich über Wertgrößen in EUR/ZE.

Im internen Rechnungswesen (Betriebsbuchführung, Kosten- und Leistungsrechnung) sowie in der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung (z.B. Management, Controlling, Logistik, Qualitäts- und Umweltmanagement) werden für die Leistungen bzw. Erlöse sowohl Mengen- bzw. Naturalgrößen als auch Wertgrößen benötigt.

Dabei gilt als „Grundprinzip“:

Je größer die Nähe zu den Leistungsprozessen ist, desto wichtiger sind Mengen- bzw. Naturalgrößen.

Je weiter weg von den unmittelbaren Leistungsprozessen, umso wichtiger sind verdichtete Wertgrößen.

## **e) Hergestellte, fertiggestellte und abgesetzte Leistungen**

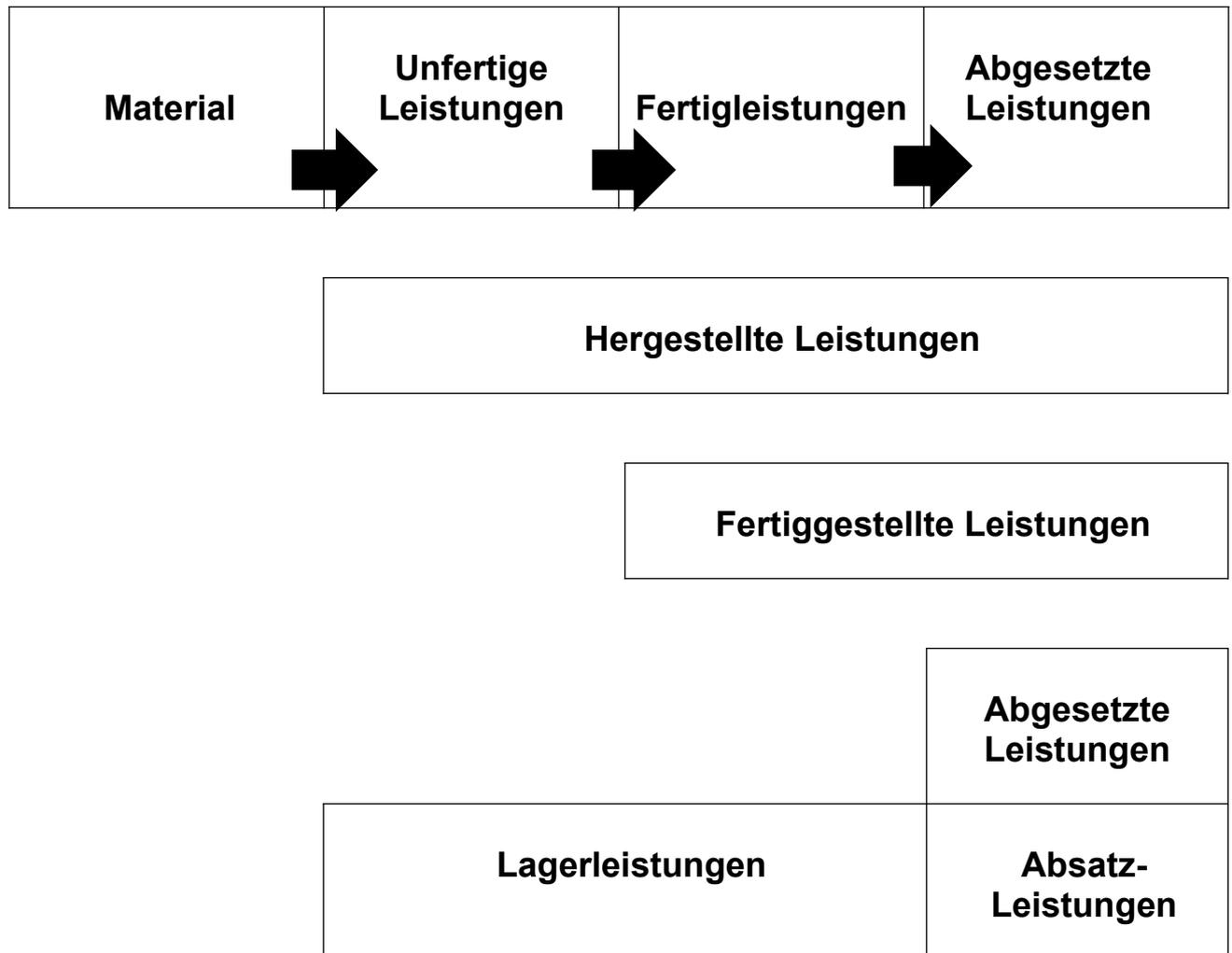
Zu unterscheiden sind

- Material,
- unfertige Leistungen,
- Fertigteile,
- hergestellte Leistungen,
- fertiggestellte Leistungen sowie
- abgesetzte Leistungen

(s. Abb. Kurs 2 - 6).

Mit dem ersten Arbeitsgang im Fertigungs- bzw. Leistungsprozess wird aus dem Material (Roh-, Werk-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Materialbestand) unfertige Leistung (Bestandteil des Bestandes an unfertigen Leistungen).

Unfertige Leistungen sind folglich kein Material mehr, aber auch noch nicht fertige Leistung.



**Abb. Kurs 2 - 6:** Hergestellte, fertiggestellte, Lagerleistungen und abgesetzte Leistungen

Mit dem Fortschritt des Fertigungs- bzw. Leistungsprozesses steigen die Kosten und der Wert der unfertigen Leistungen.

Nach dem Abschluss des letzten Arbeitsganges im Fertigungs- bzw. Leistungsprozess wird aus den unfertigen Leistungen (Bestandteil des Bestandes an unfertigen Leistungen) fertige Leistung (Bestandteil des Bestandes an fertigen Leistungen).

Fertige Leistungen sind folglich keine unfertige Leistung mehr, aber auch noch nicht abgesetzte Leistung.

Mit dem Absatz (Merkmale z.B. Vorliegen des Verkaufsvertrages und Warenausgangsscheines) werden aus den fertigen Leistungen (Bestandteil des Bestandes an fertigen Leistungen) abgesetzte Leistungen.

Unfertige, fertige und abgesetzte Leistungen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung sowohl in

- . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE als auch
- . Wertgröße in EUR/ZE,

erfasst.

Die hergestellten Leistungen (Bestandteil des Bestandes an hergestellten Leistungen) umfassen die unfertigen, fertigen und abgesetzten Leistungen.

D.h., sie sind zwar „hergestellt“, offen bleibt aber, was davon noch unfertige oder bereits fertige oder schon abgesetzte Leistungen sind.

Die hergestellten Leistungen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung sowohl in

- . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE als auch
- . Wertgröße in EUR/ZE,

erfasst.

Die fertiggestellten Leistungen (Bestandteil des Bestandes an fertiggestellten Leistungen) umfassen die fertigen und abgesetzten Leistungen.

D.h., sie sind zwar „fertiggestellt“, offen bleibt aber, was davon nur fertige oder bereits abgesetzte Leistungen sind.

Die fertiggestellten Leistungen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung sowohl in

- . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE als auch
- . Wertgröße in EUR/ZE,

erfasst.

Die abgesetzten Leistungen (Absatzleistungen) müssen fertige Leistungen sein.

Kriterien für den Absatz sind z.B. der vorliegende Verkaufsvertrag oder Warenausgangsschein.

Die abgesetzten Leistungen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung sowohl in

- . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE als auch
- . Wertgröße in EUR/ZE,

erfasst.

Die abgesetzten Leistungen bewertet zu Absatzpreisen entsprechen den Erlösen.

## **2.5.2 Leistungen bzw. Erlöse und Erträge**

Leistungen bzw. Erlöse sind die Größen des internen Rechnungswesens (Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung)

(s. auch Abschnitt 2.5.1).

Erträge sind die Größen des externen Rechnungswesens (Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung)

(s. auch Abschnitt 2.4.2.2).

Einerseits bestehen zwischen den Leistungen bzw. Erlösen sowie Erträgen Übereinstimmungen und Zusammenhänge, andererseits bestehen zahlreiche Unterschiede (s. Abb. Kurs 2 - 7 und Abb. Kurs 2 - 8).

Ertrag ist der in der Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung erfasste Wertzuwachs des Unternehmens in einer Abrechnungsperiode.

Leistung (Betriebsleistung) ist das Resultat der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit (Resultat bzw. Ergebnis der Leistungserstellung und -verwertung).

Erlös (im traditionellen, wertmäßigen Sinne) ist der Geldausdruck der vermarkteten Güter und Dienstleistungen des Unternehmens.

### **2.5.2.1 Unterschiede aus der Sicht der Erfassung der Leistungen, Erlöse sowie Erträge** (s. Abb. Kurs 2 - 7)

Die Leistungen werden sowohl als

- . Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE als auch
- . Wertgröße in EUR/ZE,

erfasst.

Erlöse und Erträge sind ausschließlich Wertgrößen in EUR/ZE.

Leistungen werden nach Leistungsarten und Leistungsstellen gegliedert und erfasst.

Die Gliederung und Erfassung der Erlöse erfolgt nach Erlösarten, Erlösstellen sowie Erlösquellen.

<b>Internen Rechnungswesens</b> (Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung)		<b>Externen Rechnungs- wesen</b> (Finanz- bzw. Geschäfts- buchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung)
<b>Leistungen</b>	<b>Erlöse</b>	<b>Erträge</b>
Sowohl als <ul style="list-style-type: none"> <li>. Mengen- bzw. Naturalgrößen in LE/ZE als auch</li> <li>. Wertgröße in EUR/ZE,</li> </ul>	Ausschließlich als Wertgröße in EUR/ZE,	Ausschließlich als Wertgröße in EUR/ZE,
Erfassung nach <ul style="list-style-type: none"> <li>. Leistungsarten und</li> <li>. Leistungsstellen</li> </ul>	Erfassung nach <ul style="list-style-type: none"> <li>. Erlösarten,</li> <li>. Erlösstellen und</li> <li>. Erlösquellen</li> </ul>	Erfassung ausschließlich nach Ertragsarten

**Abb. Kurs 2 - 7:** Unterschiede in der Erfassung der Leistungen, Erlöse sowie Erträge

## **2.5.2.2 Unterschiede im Inhalt von Leistungen, Erlösen sowie Erträgen**

(s. Abb. Kurs 2 - 8)

Inhaltliche Übereinstimmung besteht zwischen dem Betriebsertrag bzw. betriebsbezogenen Ertrag des externen Rechnungswesens und der Betriebs- bzw. Grundleistung der Kosten- und Leistungsrechnung.

Es gibt im externen Rechnungswesen aber auch neutrale Erträge (unternehmensbezogene Erträge), denen in der Kosten- und Leistungsrechnung keine Leistung gegenübersteht.

Andererseits gibt es in der Kosten- und Leistungsrechnung kalkulatorische Leistungen, denen im externen Rechnungswesen kein Ertrag gegenübersteht (kalkulatorische Zusatzleistungen) oder zwar ein Ertrag gegenübersteht, aber in anderer Form (kalkulatorische Andersleistungen).

### **a) Betriebserträge sowie ertragsgleiche Leistungen**

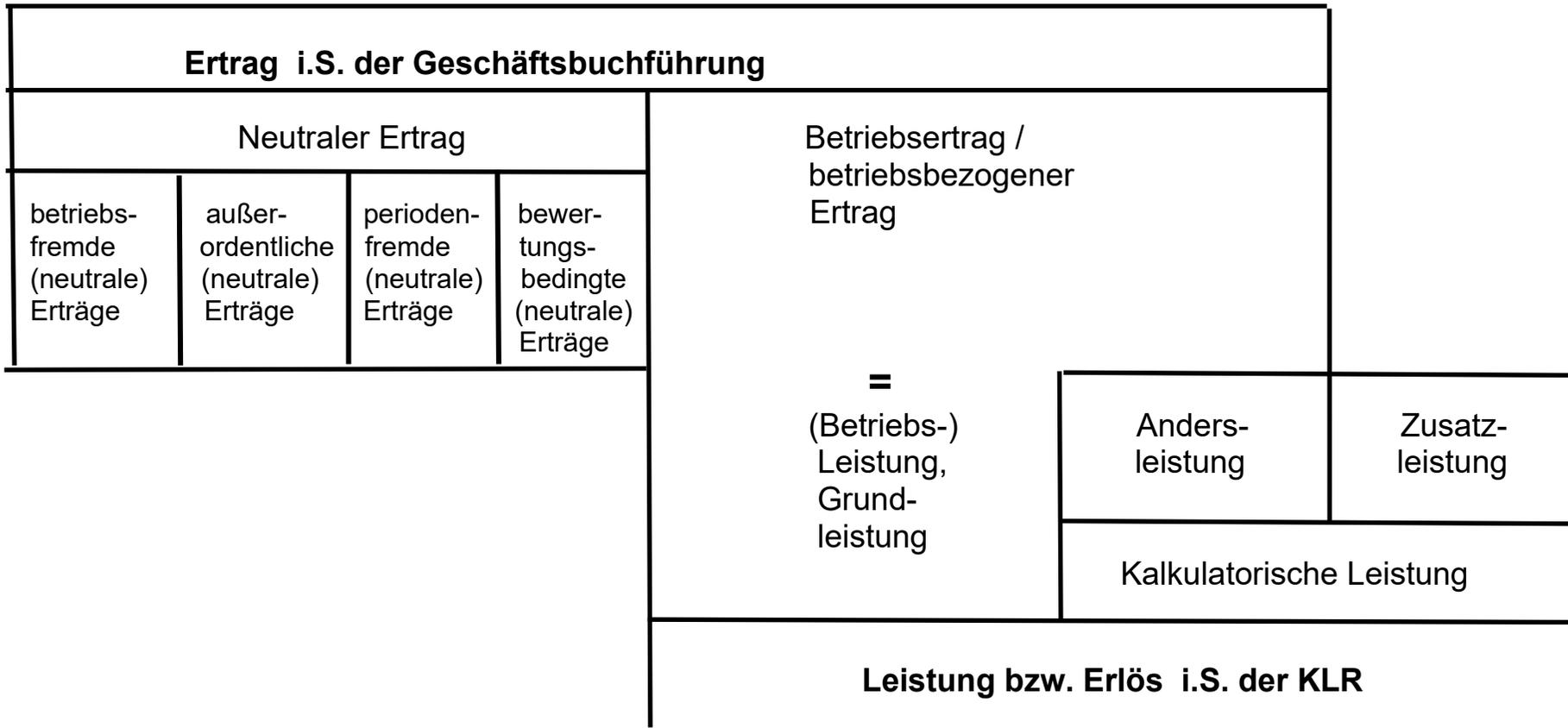
Betriebsertrag (auch betriebsbezogener Ertrag, betrieblicher Ertrag oder Zweckertrag) ist der im externen Rechnungswesen (Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung) erfasste Wertzuwachs einer Abrechnungsperiode in EUR/ZE.

Der Betriebsertrag darf niemals neutraler Ertrag sein, d.h. er muss immer

- betriebsbedingt,
- „ordentlich“ (d.h. nicht außerordentlich bzw. außergewöhnlich),
- periodenrichtig,
- ohne bewertungsbedingte Abweichungen zur Bewertung im internen Rechnungswesen sein.

Inhalt und Gliederung der Erträge sind durch die Vorgaben des Handels- und Steuerrechtes bestimmt.

Der Betriebsertrag wird in der Kosten- und Leistungsrechnung als Leistung (Grundleistung) anerkannt.



**Abb. Kurs 2 - 8:** Inhaltliche Unterschiede zwischen Leistungen bzw. Erlösen sowie Erträgen

Beispiele für Betriebserträge bzw. ertragsgleiche Leistungen sind

- Erlöse aus dem Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen,
- Bestandserhöhungen an unfertigen und fertigen Leistungen sowie
- aktivierte Eigenleistungen, z.B.
  - . selbsterstellte Anlagegüter,
  - . selbstverbrauchte unfertige und fertige Erzeugnisse oder
  - . selbst durchgeführte Reparaturen.

## **b) Betriebsfremde (neutrale) Erträge**

Neutrale Erträge sind im externen Rechnungswesen Erträge, d.h. Wertzuwachs des Unternehmens.

Im internen Rechnungswesen werden sie jedoch nicht als Leistung akzeptiert, daher der Begriff „neutral“ - gegenüber dem internen Rechnungswesen.

Betriebsfremde (neutrale) Erträge sind Erträge, d.h. Wertzuwachs i.S. des externen Rechnungswesens, aber diese Erträge entstehen bei der Verfolgung betriebsfremder Ziele.

Beispiele für betriebsfremde (neutrale) Erträge sind z.B.:

- Zinserträge aus nicht betriebsnotwendigem Kapital,
- Erträge aus Wertpapierverkäufen,
- Pacht- und Mieterträge für nicht betrieblich genutzte Grundstücke, Gebäude und Anlagen,
- Kursgewinne aus nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapieren,
- Währungsgewinne und
- Lotteriegewinne.

### **c) Außerordentliche bzw. außergewöhnliche (neutrale) Erträge**

Außerordentliche (neutrale) Erträge sind Erträge, die ungewöhnlich und im Rahmen der üblichen betrieblichen Tätigkeit nicht zu erwarten sind bzw. aus ungewöhnlichen und selten vorkommenden Geschäftsvorgängen.

Beispiele für außerordentliche (neutrale) Erträge sind z.B.:

- Erträge aus Gläubigerverzicht,
- Erträge aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über dem Buchwert,
- Sanierungszuschüsse,
- Versicherungsleistungen im Schadensfall, z.B. Brand, Betriebsunterbrechung usw.,
- Erträge aus der Auflösung von Wertberichtigungen.

### **d) Periodenfremde (neutrale) Erträge**

Periodenfremde (neutrale) Erträge sind zwar Erträge, d.h. Wertzuwachs im Unternehmen, die durch die betriebliche Tätigkeit entstehen.

Da sie jedoch nicht in der laufenden Periode verursacht wurden, sind es Erträge aus periodenfremden Vorgängen.

Beispiele für periodenfremde (neutrale) Erträge sind z.B.:

- Steuererstattungen für Vorjahre,
- Zahlungseingänge auf abgeschriebene Forderungen,
- Auflösung nicht benötigter Rückstellungen.

### **e) Bewertungsbedingte (neutrale) Erträge**

Bewertungsbedingte (neutrale) Erträge entstehen, wenn extern und intern unterschiedliche Wertansätze verwendet werden.

Ein bewertungsbedingter (neutraler) Ertrag ist dann auszuweisen, wenn extern höher als intern bewertet wurde.

Die Differenz erscheint als bewertungsbedingter (neutraler) Ertrag.

Beispiele für bewertungsbedingte (neutrale) Erträge sind z.B.:

Bestanderhöhungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen oder aktivierungspflichtige Eigenleistungen werden extern (höher) mit effektiven (bilanziellen) Herstellungskosten als intern mit (niedrigeren) kalkulatorischen Herstellkosten bewertet.

Die externe Bewertung ist handels- und steuerrechtlich vorgegeben.

Für die interne betriebswirtschaftliche Arbeit und Führung kann es jedoch sinnvoll bzw. notwendig sein, abweichend von der externen Bewertung für die Zwecke der internen Erfolgsrechnung die Leistungen anders (zu internen kalkulatorischen Werten) zu bewerten.

## **2.5.2.3 Kalkulatorische Leistungen**

Im traditionellen Verständnis gilt

$$\text{Betriebsertrag} = \text{Leistung.}$$

Dann werden kalkulatorische Leistungen nicht berücksichtigt.

Zeitgemäßer wird differenzierter zwischen

- Betriebsleistung, ertragsgleicher Leistung bzw. Grund- oder Zweckleistung sowie
- kalkulatorischen Leistungen
  - . Andersleistungen und
  - . Zusatzleistungen

unterschieden (s. Abb. Kurs 2 - 8).

Durch die Arbeit mit kalkulatorischen Leistungen und Erlösen soll die Kosten- und Leistungsrechnung von Zufälligkeiten und Unregelmäßigkeiten bei der Erfassung des Wertzuwachses befreit werden, um eine höhere Stetigkeit, Genauigkeit und Vergleichbarkeit der Leistungs- bzw. Erlösdaten zu erreichen.

Der durch die Leistungserstellung, Leistungsverwertung und die Sicherung der Betriebsbereitschaft in der betrachteten Zeitperiode tatsächlich entstandene bewertete Wertzuwachs soll damit auch dann erfasst werden, wenn dieser Wertzuwachs in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht oder in anderer Höhe angesetzt wird.

## **a) Kalkulatorische Zusatzleistungen**

Kalkulatorische Zusatzleistungen sind ertragslose Leistungen.

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden diese Zusatzleistungen als Leistung erfasst und berücksichtigt, in der Gewinn- und Verlustrechnung steht dem aber kein Ertrag gegenüber.

Beispiele für kalkulatorische Zusatzleistungen sind z.B.:

- Selbsterstellung von Patenten im sogenannten Umsatzkostenverfahren,
- unentgeltliche Abgabe von Erzeugnissen bzw. Leistungen,
- Erfassung von Dienstleistungen im öffentlichen Bereich sowie in indirekten Bereichen privater Unternehmen.

Öffentliche Güter und Dienstleistungen wie

- Sicherheit,
- Bildung und Qualifizierung,
- Personen- und Güterverkehr

werden im öffentlichen Bereich häufig zum Nulltarif oder zu einem Entgelt, das die Kosten nicht deckt, abgegeben.

Die Kosten dieser Leistungen fallen an, werden erfasst und ausgewiesen.

Die „Erlöse“ aus diesen Leistungen decken unter den o.g. Bedingungen nicht die Kosten.

## **b) Andersleistungen**

Kalkulatorische Andersleistungen entstehen z.B. wenn Bestandserhöhungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen oder aktivierte Eigenleistungen intern anders bewertet werden als im externen Rechnungswesen.

I.a. erfolgt die interne Bewertung (niedriger) zu kalkulatorischen Herstellkosten oder variablen Kosten gegenüber der Bewertung in der Gewinn- und Verlustrechnung zu bilanziellen Herstellungskosten.

Daraus ergibt sich eine Differenz zwischen den Erträgen der Gewinn- und Verlustrechnung sowie den Leistungen der Kosten- und Leistungsrechnung.

Kalkulatorische Andersleistungen können sich aber auch aus einer unterschiedlichen zeitlichen Zurechnung ergeben.

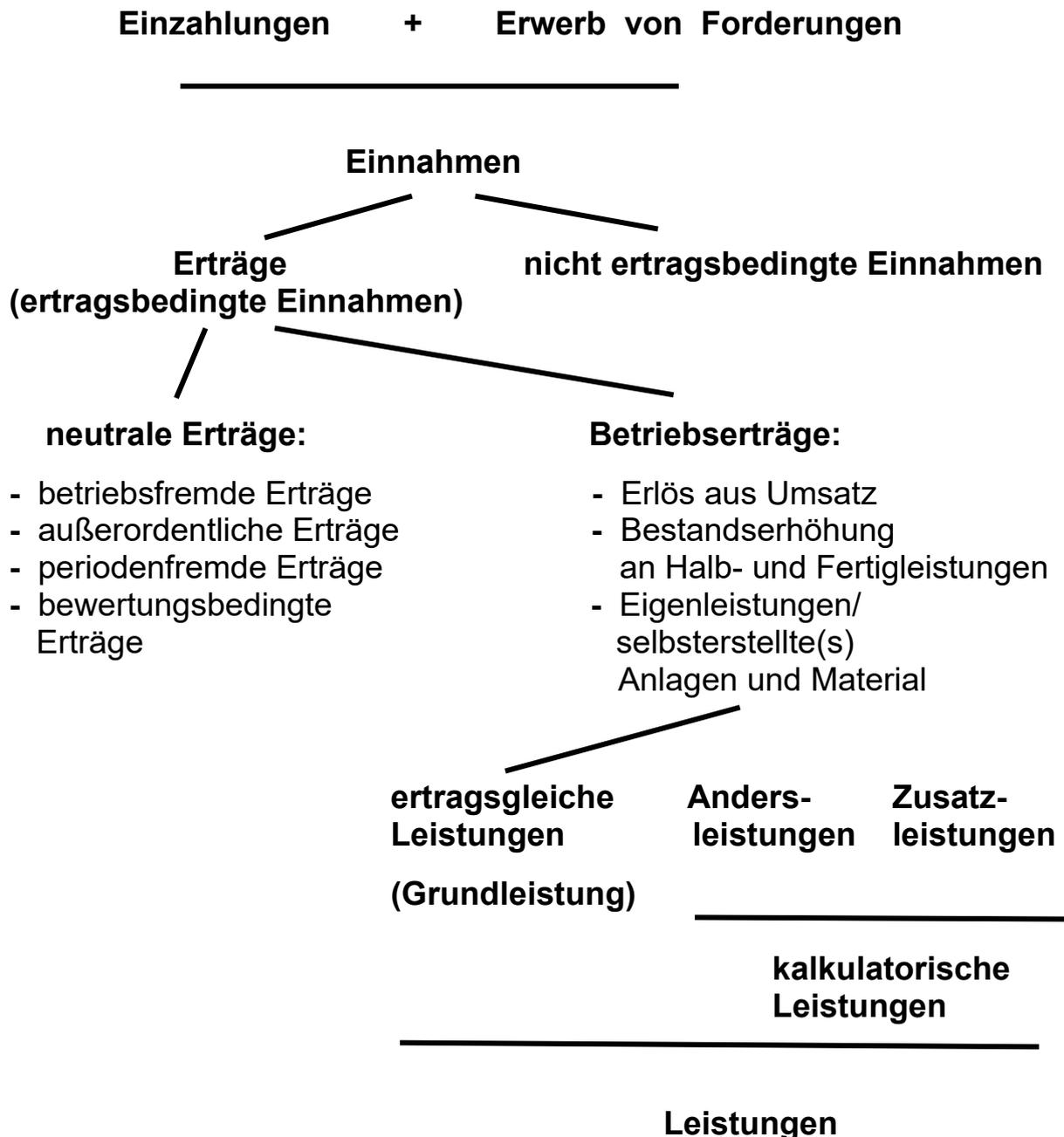
Werden z.B. zur Erlangung von Steuervorteilen Erträge in spätere Abrechnungszeiträume verlagert, die Leistungen in der Kosten- und Leistungsrechnung jedoch zeit- und verursachungsgerecht ausgewiesen, führt das zu einem „anderen“ Ausweis der Leistungen gegenüber den Erträgen.

## **2.5.3 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen**

Die Zusammenhänge und Unterschiede der Inhalte und Begriffe

- Einzahlungen (externes Rechnungswesen, Liquiditäts- bzw. Cash Flow-Rechnung),
- Einnahmen (externes Rechnungswesen, Finanz- und Investitions-Rechnung),
- Erträge (externes Rechnungswesen, insbesondere Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung),
  - . Betriebserträge
  - . neutrale Erträge,
  - . betriebsfremde (neutrale) Erträge)
  - . außerordentliche (neutrale) Erträge,
  - . periodenfremde (neutrale) Erträge,
  - . bewertungsbedingte (neutrale) Erträge,
- Leistungen bzw. Erlöse (internes Rechnungswesen, insbesondere Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung),
  - . ertragsgleiche Leistungen (Grundleistung),
  - . kalkulatorische Leistungen,
    - . kalkulatorische Andersleistung,
    - . kalkulatorische Zusatzleistung,

werden in Abb. Kurs 2 - 9 im Zusammenhang dargestellt (s. auch Abschnitt 2.4.3).



**Abb. Kurs 2 - 9:** Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen

## Übung zu Leistungen und Erträgen

Aus einem Unternehmen liegen für den Monat . . . des Jahres 20 . . folgende Angaben eines vereinfachten Gewinn- und Verlustkontos vor:

<b>Soll</b>		<b>Vereinfachtes Gewinn- und Verlustkonto</b>		<b>Haben</b>	
<b>Aufwendungen</b>	<b>TEUR/ Monat</b>	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>		
Aufwand für Rohstoffe	1.200	Umsatzerlöse		4.400	
Löhne und Gehälter	1.500	Mehrbestand an UE+FE		300	
Soziale Abgaben	300	Eigenleistungen		100	
Abschreibungen auf AV	1.000	Miet- und Pächterträge		100	
Hilfs- und Betriebsstoffe	600	Erträge aus Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens		50	
Verluste aus Abgang von Vermögensgegenständen	20	Erträge aus Abgang von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens		50	
Steuern	100	Erträge aus Auflösung von Rückstellungen		70	
Verluste aus Wertpapierverkauf	30	Zinserträge		80	
Außerordentlicher Aufwand	3				
Jahresüberschuss	397				
	5.150			5.150	

## Aufgaben

1. Welche betrieblichen Erträge sind in dem betrachteten Monat angefallen ?

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Umsatzerlöse	4.400
	Mehrbestand an UE+FE	300
	Eigenleistungen	100
	<b>Summe betriebliche Erträge</b>	<b>4.800</b>

2. Welche betriebsfremden (neutralen) Erträge sind in dem betrachteten Monat angefallen ?

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Miet- und Pachterträge	100
	Zinserträge	80
	<b>Summe betriebsfremde (neutrale) Erträge</b>	<b>180</b>

3. Welche außerordentlichen (neutralen) Erträge sind in dem betrachteten Monat angefallen ?

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Erträge aus Abgang von Vermögensgegen- ständen des Anlagevermögens (AV)	50
	Erträge aus Abgang von Vermögensgegen- ständen des Umlaufvermögens	50
	<b>Summe außerordentliche (neutrale) Erträge</b>	<b>100</b>

4. Welche periodenfremden (neutralen) Erträge sind in dem betrachteten Monat angefallen ?

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Erträge aus Auflösung von Rückstellungen	70
	<b>Summe periodenfremde (neutrale) Erträge</b>	<b>70</b>

5. Welche bewertungsbedingten (neutralen) Erträge sind in dem betrachteten Monat angefallen ?

Da die Bewertung in der Kosten- und Leistungsrechnung im vorliegenden Beispiel nicht bekannt ist, lässt sich diese Frage nicht beantworten.

6. Ermitteln Sie die Höhe der neutralen Erträge insgesamt in 1.000 EUR/Monat.

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Miet- und Pächterträge	100
	Erträge aus Abgang von Vermögensgegen- ständen des Anlagevermögens (AV)	50
	Erträge aus Abgang von Vermögensgegen- ständen des Umlaufvermögens	50
	Erträge aus Auflösung von Rückstellungen	70
	Zinserträge	80
	<b>Summe neutrale Erträge</b>	<b>350</b>

7. Ermitteln Sie die Höhe der Erträge in 1.000 EUR/Monat.

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Umsatzerlöse	4.400
	Mehrbestand an UE+FE	300
	Eigenleistungen	100
	Miet- und Pächterträge	100
	Erträge aus Abgang von Vermögensgegen- ständen des Anlagevermögens (AV)	50
	Erträge aus Abgang von Vermögensgegen- ständen des Umlaufvermögens	50
	Erträge aus Auflösung von Rückstellungen	70
	Zinserträge	80
	<b>Summe Erträge</b>	<b>5.150</b>

8. Welche ertragsgleichen Leistungen sind in dem betrachteten Monat angefallen ?

Nach dem Gesamtkostenverfahren gilt:

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Umsatzerlöse	4.400
	Mehrbestand an UE+FE	300
	Eigenleistungen	100
	<b>Summe ertragsgleiche Leistungen</b>	<b>4.800</b>

Nach dem Umsatzkostenverfahren gilt:

	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
	Umsatzerlöse	4.400
	<b>Summe ertragsgleiche Leistungen</b>	<b>4.400</b>

9. Ermitteln Sie die Höhe der kalkulatorischen Leistungen insgesamt in 1.000 EUR/Monat.

Nach dem Gesamtkostenverfahren gilt:

Aus den vorliegenden Daten des Gewinn- und Verlustkontos ist nicht zu erkennen, ob und wie in der Kosten- und Leistungsrechnung mit

- kalkulatorische Zusatzleistungen und
- kalkulatorischen Andersleistungen

gearbeitet wird.

Nach dem Umsatzkostenverfahren gilt:

Aus den vorliegenden Daten des Gewinn- und Verlustkontos ist nicht zu erkennen, ob und wie in der Kosten- und Leistungsrechnung mit kalkulatorischen Andersleistungen gearbeitet wird.

Kalkulatorische Zusatzleistungen könnten eventuell bei den Bestandserhöhungen UE und FE sowie den Eigenleistungen vorkommen.

## **2.5.4 Kosten und Aufwendungen**

### **2.5.4.1 Aufwendungen**

Aufwand ist der in der Geschäftsbuchführung bzw. im externen Rechnungswesen erfasste Werteverzehr (Werteverbrauch) an Gütern, Diensten und Abgaben einer Abrechnungsperiode.

Aufwendungen führen (aus der Sicht der Bestandsrechnung) zu einer Verminderung des Eigenkapitals bzw. Netto- oder Reinvermögens.

Aufwand ist der periodisierte, erfolgswirksame, unter Beachtung der relevanten Rechnungslegungsvorschriften bewertete Verbrauch von Kostengütern, Leistungs- oder Produktionsfaktoren.

Inhalt, Gliederung und Bewertung der Aufwendungen sind insbesondere im Handelsgesetzbuch § 275 HGB geregelt.

(s. auch Abschnitt 2.4.2.3 Aufwand)

Aus der Sicht der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungs- bzw. Betriebserfolgsrechnung werden die aufwandsgleichen Kosten und die betriebsbezogenen Aufwendungen

- inhaltlich nach ihrer Art sowie
- zeitlich (d.h. im Allgemeinen für die einzelnen Monate) abgegrenzt.

Dabei wird unterschieden zwischen

- betrieblichen Aufwendungen,
- betriebsfremden neutralen Aufwendungen,
- außerordentlichen neutralen Aufwendungen,
- periodenfremden neutralen Aufwendungen sowie
- bewertungsbedingten neutralen Aufwendungen.

## **2.5.4.2 Kosten**

Kosten sind als Größen der Kosten- und Leistungsrechnung der betriebsnotwendige und regelmäßige Werteverzehr zur Erstellung und zum Absatz betrieblicher Leistungen (Güter und Dienstleistungen) sowie zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft (wertmäßiger Kostenbegriff).

Nach der Art der verbrauchten betriebliche Leistungsfaktoren, Produktionsfaktoren bzw. Kostengüter werden

- Elementarfaktoren,
- Dispositive Faktoren,
- der Verbrauch innerbetrieblicher Leistungen sowie
- Kostenarten

unterschieden (s. Abb. Kurs 2 - 10).

<b>Betriebliche Leistungsfaktoren</b> (Kostengüter oder Produktionsfaktoren)	<b>Beispiele für Kostenarten</b>
<b>Elementarfaktoren</b>	
Rohstoffe bzw. Werkstoffe	Rohstoffkosten bzw. Werkstoffkosten
Fremdbezug von Leistungen	Kosten für fremde Leistungen
Hilfsstoffe	Hilfsstoffkosten / Hilfsmaterialkosten
Betriebsstoffe	Betriebsstoffkosten
Anlagevermögen (Gebäude und Betriebsmittel)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zeitabschreibungen,</li> <li>- Leistungsabschreibungen,</li> <li>- Instandhaltungskosten</li> </ul>
Immaterielle Leistungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lizenzkosten,</li> <li>- Gebühren für Patente und Gebrauchsmuster</li> </ul>
Leistungen der Gesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zölle,</li> <li>- Kostensteuern,</li> <li>- Gebühren, Abgaben und Beiträge an die öffentliche Hand</li> </ul>
Ausführende menschliche Arbeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zeitlöhne,</li> <li>- Stücklöhne,</li> <li>- freiwillige und gesetzliche Sozialkosten</li> </ul>
<b>Dispositive Faktoren</b>	
Dispositive menschliche Arbeit bzw. Betriebs- und Geschäftsführung	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Gehälter,</li> <li>- freiwillige und gesetzliche Sozialkosten,</li> <li>- kalkulatorischer Unternehmerlohn</li> </ul>
Information und Kommunikation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kosten für Intranet und Internet,</li> <li>- Telefon, Post usw.,</li> <li>- PC, Drucker, Kopierer usw.</li> </ul>
<b>Verbrauch innerbetrieblicher Leistungen</b>	Sekundäre bzw. Verrechnungskostenarten
<b>Kapital</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zinskosten</li> <li>- Kapitalkosten</li> </ul>

**Abb. Kurs 2 - 10:** Betriebliche Leistungsfaktoren und Kostenarten

**Kosten haben in der betriebswirtschaftlichen Arbeit in den verschiedensten Zusammenhängen eine große Bedeutung.**

**Das führt auch zu zahlreichen Kostenbegriffen und -inhalten.**

So ist z. B. zu unterscheiden zwischen:

- Wertmäßigem Kostenbegriff,
- Pagatorischem Kostenbegriff,
- Entscheidungsorientiertem Kostenbegriff: Opportunitätskosten und relevante Kosten,
- Kostenbegriff im Sinne des Handels- und Steuerrechtes sowie
- Realwirtschaftlichem Kostenbegriff,
- Periodenkosten in EUR/ZE,
- Stückkosten in EUR/Leistungseinheit,
- Maschinenkosten sowie Arbeitsstundenkosten in EUR/Stunde,
- Platzkosten und Raumkosten,
- Soll-, Ist-, Normal-, Plan-, Budget-, Standard- und Prognosekosten,
- Einzel-, Sonder (einzel)- und Gemeinkosten,
- Voll- und Teilkosten,
- Variable, teilvariable, fixe und intervallfixe Kosten,
- kalkulatorische Kosten (Zusatzkosten und Anderskosten),
- Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebskosten,
- Einmalige und laufende Kosten,
- Haupt- und Nebenkosten,
- Direkte und indirekte Kosten,
- Grund- und Zuschlagskosten,
- Durchschnitts- und Grenzkosten,

- Prozesskosten,
- Zielkosten und
- Opportunitätskosten.

### a) Pagatorischer Kostenbegriff

Im Sinne des pagatorischen Kostenbegriffes sind Kosten der mengenmäßige Verbrauch an Produktionsfaktoren zur Erstellung und Vermarktung der betrieblichen Leistungen und zur Sicherung der Betriebsbereitschaft, soweit dieser Verbrauch in der betrachteten Periode zu Auszahlungen führt und zu tatsächlich gezahlten Marktpreisen bewertet wird.

#### Konsequenzen:

Kostenarten, für die keine Auszahlungen erfolgen, bleiben unberücksichtigt.

Es gibt keine kalkulatorischen Kosten und Verrechnungspreise.

Die Kosten werden zum Zeitpunkt der Auszahlung angesetzt und nicht periodisiert, d.h. auf die Monate, in denen die Auszahlung tatsächlich verursacht wird, „zeitlich abgegrenzt“.

#### Beispiel

Für einen betrieblichen PKW erfolgt einmal im Jahr in einer fremden Werkstatt eine Inspektion mit Reparaturen usw.

Erforderliche Auszahlungen am 3. Mai 20 . . 2.400 EUR.

Aus pagatorischer Sicht betragen die Kosten im Monat Mai 2.400 EUR.

Wertmäßig bzw. kalkulatorisch werden die 2.400 EUR auf die verursachenden Monate des Jahres umgelegt (periodisiert).

Wertmäßig bzw. kalkulatorisch werden für jeden Monat des Jahres anteilige Kosten in Höhe von 200 EUR/Monat berechnet.

## **b) Entscheidungsorientierter Kostenbegriff**

Nach Riebel sind Kosten die durch die Entscheidung über das betrachtete Objekt ausgelöst werden, nicht kompensierten Ausgaben bzw. Auszahlungen.

Bei Entscheidungen geht es um die relevanten Kosten, d.h. die Kosten, die von der Entscheidung überhaupt betroffen sind bzw. durch die Entscheidung verändert werden können.

### **Beispiel**

Es ist über die Annahme eines zusätzlichen Auftrages zu entscheiden.

Frei Kapazität ist vorhanden.

Unter diesen Bedingungen hat die Entscheidung keinen Einfluss auf die Höhe der fixen Kosten (z.B. Zeitabschreibungen, Zinsen, Zeitlöhne).

Mit der Entscheidung wird nur über die Höhe der variablen Kosten (z.B. Werkstoff- und Hilfsmaterialkosten sowie Stücklöhne) entschieden.

Die variablen Kosten sind in diesem Fall die relevanten Kosten für die Entscheidung.

## **c) Opportunitätskosten**

Opportunitätskosten stehen im Zusammenhang mit Entscheidungen.

Als Opportunitätskosten wird bei Entscheidungen der entgangene Nutzen durch den Verzicht auf eine nächst bessere Alternative bzw. Variante oder den verdrängten Nutzen aus einer anderweitigen Verwendung bezeichnet.

Durch den Verzicht auf eine nächst bessere Alternative bzw. Variante oder den verdrängten Nutzen aus einer anderweitigen Verwendung erreicht man bei einer Entscheidung i.a. gar nicht den gesamten Nutzenszuwachs, sondern nur eine Nutzensdifferenz zur zweiten Variante.

Opportunitätskosten sind sozusagen „Kosten“ für eine andere nächstbessere Variante.

Es erfolgt eine Aussage darüber, auf was bzw. welche Alternativen verzichtet werden muss.

Insbesondere knappe Produktionsfaktoren werden mit Opportunitätskosten bewertet.

Die Opportunitätskosten messen den entgangenen Nutzen (Gewinneinbuße), der entsteht, wenn Produktionsfaktoren einer bestimmten Verwendung zugeführt werden und damit zwangsläufig gleichzeitig einer anderen Verwendung entzogen werden.

### Beispiel

Für eine Kapitalanlage bestehen die folgenden Varianten:

<b>Entscheidungs variante</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>
	Langfristige Wertpapiere	Kauf einer Immobilie	Kauf eines Unternehmens
<b>Effektive Rendite vor Steuer</b>	4 %	8 %	12 %

Fällt die Entscheidung für Variante B, wird zwar eine um 4 % höhere Rendite als bei Variante A realisiert, man muss andererseits gegenüber Variante C auf 4 % Rendite verzichten (Opportunitätskosten der Entscheidung).

#### **d) Kostenbegriff im Sinne des Handels- und Steuerrechtes**

Kosten i.S. des Handels- und Steuerrechtes sind

- Anschaffungskosten,
- Herstellungskosten sowie
- fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Dabei handelt es sich um unter Beachtung der relevanten Rechnungslegungs-  
vorschriften bewerteten Verbrauch von Kostengütern, Leistungs- oder Produktions-  
faktoren, d.h. Aufwand.

Ob und inwieweit diese Aufwendungen des externen Rechnungswesens im konkreten  
Fall ganz oder teilweise mit den Kosten i.S. der Kosten- und Leistungsrechnung  
übereinstimmen, bleibt offen.

#### **e) Realwirtschaftlicher Kostenbegriff**

Schneider bezeichnet die bei der Produktion einer Periode verwendeten Mengen  
eigener und gekaufter Produktionsmittel als Realkosten der Periode.

#### **f) Periodenkosten und Stückkosten**

Periodenkosten sind die Kosten in EUR/ZE (z.B. EUR/Monat).

Stückkosten sind die Kosten in EUR/LE (z.B. EUR/Stück).

Die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung arbeitet mit Leistungen, (vollen)  
Kosten sowie Betriebserfolg.

Periodenrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Leistungen (EUR/ZE)} \\ & - \text{Kosten (EUR/ZE)} \\ & = \text{Betriebserfolg (EUR/ZE)} \end{aligned}$$

Stückrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Leistungen (EUR/LE)} \\ & - \text{Kosten (EUR/LE)} \\ & = \text{Betriebserfolg (EUR/LE)} \end{aligned}$$

Zeitgemäßere Formen der Kosten- und Leistungsrechnung arbeiten mit Leistungen bzw. Erlösen, variablen und fixen Kosten, Prozesskosten, Zielkosten, zeitbezogenen Kosten (z.B. Stundenkosten), Deckungsbeiträgen sowie Betriebserfolg, z.B. (einfache Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung):

Periodenrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Erlöse (EUR/ZE)} \\ & - \text{variable Kosten (EUR/ZE)} \\ & = \text{Deckungsbeitrag I (EUR/ZE)} \\ & - \text{fixe Kosten (EUR/ZE)} \\ & = \text{Betriebserfolg (EUR/ZE)} \end{aligned}$$

Stückrechnung:

$$\begin{aligned} & \text{Erlöse (EUR/LE)} \\ & - \text{variable Kosten (EUR/LE)} \\ & = \text{Deckungsbeitrag I (EUR/LE)} \end{aligned}$$

Die traditionelle (Voll-) Kosten- und Leistungsrechnung unterstellt folgende Beziehung:

$$\begin{array}{l} \text{Periodenkosten} \\ \text{(EUR/ZE)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Stückkosten} \\ \text{(EUR/LE)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Leistungsmenge} \\ \text{(LE/ZE)} \end{array}$$

Diese Beziehung wirkt auf den ersten Blick „völlig korrekt“, ist aber im Normalfall der betrieblichen Praxis völlig falsch.

Es wird dabei unterstellt, dass alle Kosten in Abhängigkeit von der Leistungsmenge (Beschäftigung) verursacht werden (variable Kosten).

In Wirklichkeit wird ein erheblicher Teil der Kosten durch die Bereitstellung und Nutzung der Ressourcen und Kapazitäten, nicht aber in Abhängigkeit von der Beschäftigung, verursacht (fixe Kosten).

Aus der Sicht einer Teilkostenrechnung gilt deshalb verursachungsgerecht:

$$\begin{array}{l} \text{Periodenkosten} \\ \text{(EUR/ZE)} \end{array} = \left| \begin{array}{l} \text{variable} \\ \text{Stückkosten} \\ \text{(EUR/LE)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Leistungsmenge} \\ \text{(LE/ZE)} \end{array} \right| + \begin{array}{l} \text{fixe Kosten} \\ \text{(EUR/ZE)} \end{array}$$

## g) Einzel-, Gemein- und Sondereinzelkosten

### Einzelkosten

Einzelkosten werden durch die Leistungseinheiten (Kostenträger) direkt bzw. einzeln verursacht.

Sie können deshalb für die Leistungseinheiten direkt pro Leistungseinheit erfasst bzw. zugeordnet werden.

Eine indirekte Verrechnung ist nicht erforderlich.

Einzelkosten sind

Materialeinzelkosten	<ul style="list-style-type: none"><li>- Rohstoffkosten</li><li>- Werkstoffkosten</li><li>- eventuell Kosten für fremde Leistungen</li><li>- z.T. Hilfsstoffkosten</li></ul>
Fertigungseinzelkosten	<ul style="list-style-type: none"><li>- Stücklöhne,</li><li>- Leistungsabschreibungen</li></ul>
Vertriebseinzelkosten	<ul style="list-style-type: none"><li>- Verpackungsmaterialkosten,</li><li>- Provision</li></ul>

In der traditionellen Darstellung der Kosten- und Leistungsrechnung wird nicht mit Vertriebseinzelkosten gearbeitet.

Diese Kosten werden zusammen mit anderen Kostenarten als Sondereinzelkosten des Vertriebs geführt (s. Sondereinzelkosten des Vertriebs).

### **Gemeinkosten**

Gemeinkosten werden durch alle oder einige Leistungen (Kostenträger) gemeinsam verursacht.

Sie können deshalb nicht direkt für die Leistungseinheiten erfasst bzw. zugeordnet werden.

Um die anteiligen Gemeinkosten je Leistungseinheit (Kostenträger) ermitteln zu können, ist eine indirekte Verrechnung der Gemeinkosten erforderlich.

Gemeinkosten sind

<p>Materialgemeinkosten</p>	<p>Gemeinkosten für Beschaffung, Lagerung und Bereitstellung des Materials, z.B.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Betriebsstoffkosten,</li> <li>- Personal (zeit) kosten,</li> <li>- Zeitabschreibungen</li> </ul>
<p>Fertigungsgemeinkosten</p>	<p>Gemeinkosten im Fertigungsbereich z.B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zeitlöhne,</li> <li>- Zeitabschreibungen</li> <li>- Betriebsstoffkosten,</li> <li>- z.T. Hilfsstoffkosten</li> </ul>
<p>Vertriebsgemeinkosten</p>	<p>Gemeinkosten im Vertriebsbereich z.B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Zeitlöhne und Gehälter,</li> <li>- Zeitabschreibungen</li> <li>- Betriebsstoffkosten (Lagerung, Verpackung, Heizung, Büromaterial Instandhaltung),</li> </ul>
<p>Verwaltungsgemeinkosten</p>	<p>Gemeinkosten im Verwaltungsbereich z.B.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Gehälter,</li> <li>- Zeitabschreibungen</li> <li>- Betriebsstoffkosten (Lagerung, Verpackung, Heizung, Büromaterial, Instandhaltung),</li> </ul>

### **Sondereinzelkosten der Fertigung**

Neben den Fertigungseinzel- und -gemeinkosten werden in der traditionellen Kosten- und Leistungsrechnung im Fertigungsbereich auch Sondereinzelkosten der Fertigung geführt, z.B.:

- anlagenbedingte Kosten für Spezialmaschinen und -anlagen,
- Lizenz- und Patentkosten.

Sondereinzelkosten der Fertigung sind keine allgemeinen Gemeinkosten.

Sie werden durch die Bereitstellung und den Betrieb von Ressourcen und Kapazitäten für ausgewählte Leistungsarten (Kostenträger) in der Fertigung verursacht.

Auch wenn es die Bezeichnung suggeriert, sind diese Sondereinzelkosten der Fertigung keine Einzelkosten der Fertigung, sondern fixe Gemeinkosten bzw. produktfixe Kosten (und verhalten sich folglich völlig anders als Einzelkosten).

Sie können deshalb nicht direkt für die Leistungseinheiten (Kostenträger) erfasst bzw. zugeordnet werden.

Um die anteiligen Sondereinzelkosten der Fertigung je Leistungseinheit (Kostenträger) ermitteln zu können, darf aber auch keine indirekte Verrechnung dieser Kosten erfolgen.

### **Sondereinzelkosten des Vertriebs**

Neben den Vertriebsseinzel- und -gemeinkosten werden in der traditionellen Kosten- und Leistungsrechnung im Vertriebsbereich auch Sondereinzelkosten des Vertriebs geführt, z.B.:

- anlagenbedingte Kosten für Spezialanlagen im Vertriebsbereich sowie
- Provisionen.

Sondereinzelkosten des Vertriebs sind keine allgemeinen Gemeinkosten.

Z.T. sind Sondereinzelkosten des Vertriebs eigentlich Vertriebseinzelkosten (s.o. unter Vertriebseinzelkosten), ansonsten sind die Sondereinzelkosten des Vertriebs fixe Gemeinkosten bzw. produktfixe Kosten des Vertriebs.

Fixe Gemeinkosten bzw. produktfixe Vertriebskosten verhalten sich völlig anders als Vertriebseinzelkosten.

Sie werden durch die Bereitstellung und den Betrieb von Ressourcen und Kapazitäten für ausgewählte Leistungsarten (Kostenträger) im Vertriebsbereich verursacht.

Um die anteiligen Vertriebseinzelkosten je Leistungseinheit (Kostenträger) ermitteln zu können, darf aber auch keine indirekte Verrechnung dieser Kosten erfolgen.

## **h) Voll- und Teilkosten**

### **Vollkostenrechnung**

Die traditionelle Kosten- und Leistungsrechnung ist eine „Vollkostenrechnung“, d.h. bei der Verursachung der Kosten wird die Abhängigkeit von der hergestellten und abgesetzten Leistungsmenge (Beschäftigung) nicht berücksichtigt.

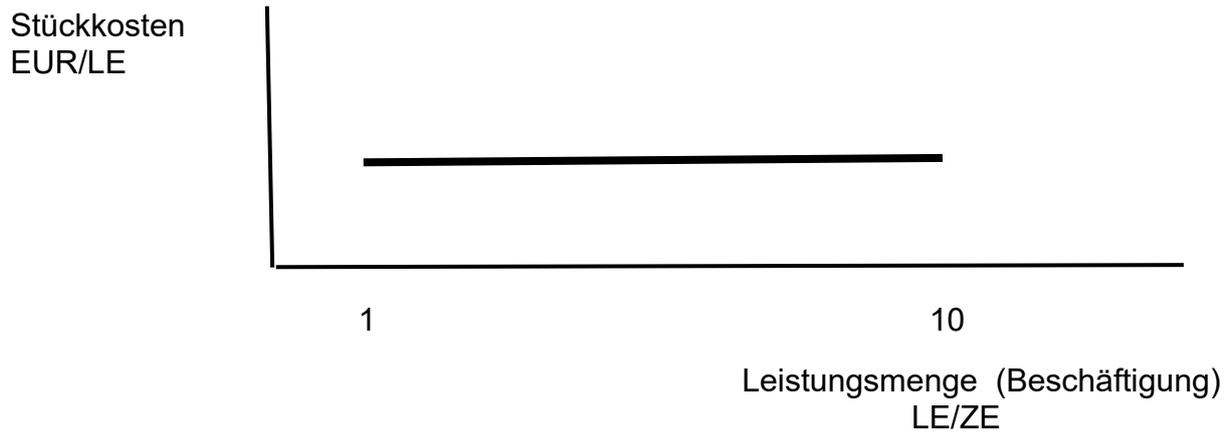
Es wird unterstellt, dass sich die Periodenkosten (EUR/ZE) proportional zur Beschäftigung verhalten.

Das ist im Normalfall jedoch nicht der Fall.

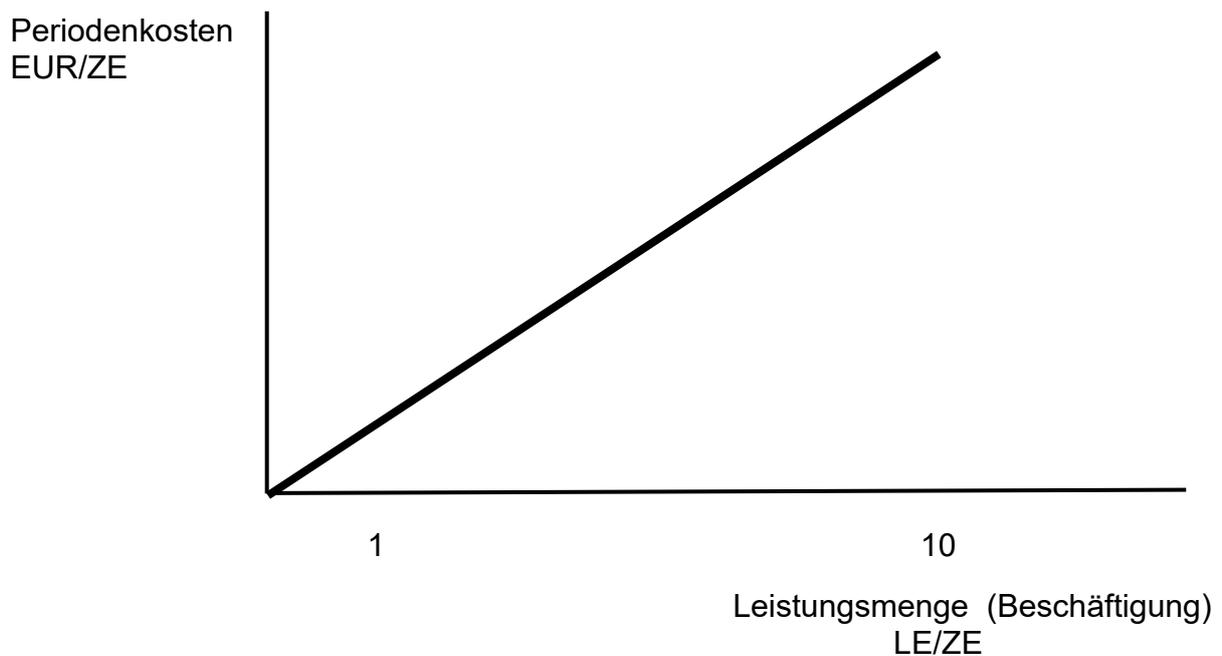
Der Vollkostenansatz ist auch typisch für das externe Rechnungswesen, insbesondere das Steuerrecht.

Die Vollkostenrechnung unterstellt das in den Abb. Kurs 2 - 11 und 12 dargestellte Verhalten der Stück- und Periodenkosten.

Die Unterstellung der Vollkostenrechnung zum Verhalten der Stück- und Periodenkosten ist jedoch falsch.



**Abb. Kurs 2 - 11:** Unterstelltes Verhalten der Stückkosten in der Vollkostenrechnung



**Abb. Kurs 2 - 12:** Unterstelltes Verhalten der Periodenkosten in der Vollkostenrechnung

Nur ein Teil der Kosten - die variablen Kosten (Einzelkosten und variable Gemeinkosten) verhalten sich tatsächlich so.

Ein erheblicher Teil der Kosten - die fixen Gemeinkosten (häufig 50 % und mehr der Gesamtkosten) verhalten sich völlig anders.

Deshalb ist Vollkostenrechnung und Vollkostendenken immer dann, wenn es um die Veränderung und Entwicklung der Kosten in Abhängigkeit von der Leistungsmenge geht, z.B. bei der Vorbereitung von Entscheidungen, bei Planungen und Analysen, falsch und sehr gefährlich.

### **Teilkostenrechnung**

In der Teilkostenrechnung werden nach dem Verhalten der Kosten und der Abhängigkeit der Kosten von der Beschäftigung

- variable Kosten  
(Einzelkosten, variable Materialgemeinkosten, variable Fertigungsgemeinkosten sowie variable Vertriebsgemeinkosten) und
- fixe Kosten  
(fixe Materialgemeinkosten, fixe Fertigungsgemeinkosten, fixe Vertriebsgemeinkosten, alle Verwaltungsgemeinkosten sowie Forschungs- und Entwicklungskosten)

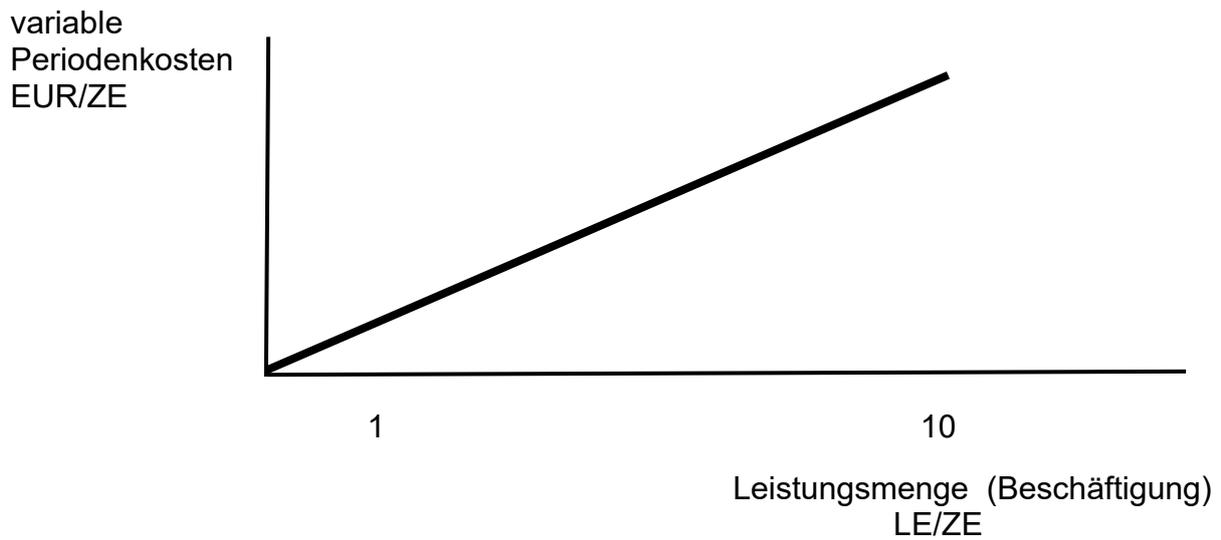
unterschieden.

Das verursachungsgerechte Verhalten der variablen und fixen Kosten wird in der Teilkostenrechnung durchgängig bei der

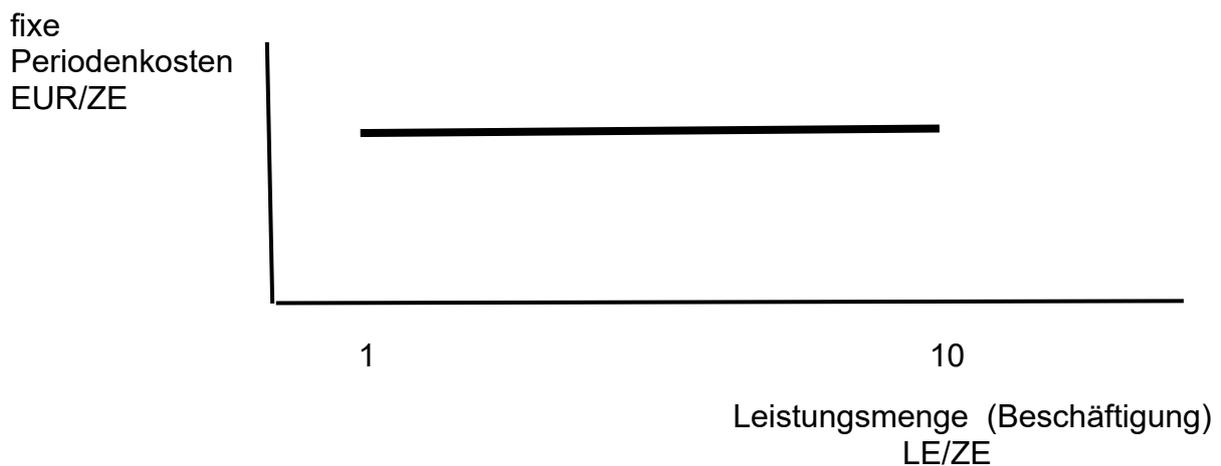
- Planung,
- Kontrolle,
- Analyse und
- Entscheidungsvorbereitung

berücksichtigt.

Die Abb. Kurs 2 - 13 und 14 stellen das Verhalten der variablen und fixen Kosten als Periodenkosten aus der Sicht einer Teilkostenrechnung dar.



**Abb. Kurs 2 - 13:** Verhalten der variablen Periodenkosten in der Teilkostenrechnung



**Abb. Kurs 2 - 14:** Verhalten der fixen Periodenkosten in der Teilkostenrechnung

Die Bezeichnung „variabel“ ergibt sich aus dem Verhalten der variablen Periodenkosten.

Die Bezeichnung „fix“ ergibt sich aus dem Verhalten der fixen Periodenkosten.

Für die variablen Periodenkosten gilt:

$$\begin{array}{lclcl} \text{Variable Periodenkosten} & = & \text{Variable Stückkosten} & \times & \text{Leistungsmenge} \\ \text{EUR/ZE} & & \text{EUR/LE} & & \text{LE/ZE} \end{array}$$

Die fixen Kosten werden durch die Bereitstellung und Nutzung von Ressourcen bzw. Kapazitäten (z.B. Maschinen, Anlagen und Personal) verursacht.

Als Periodenkosten verhalten sie sich deshalb innerhalb des durch die vorhandenen Ressourcen vorgegebenen Kapazitätsbereichs fix.

Eine Ausweitung des Kapazitätsbereiches erfordert weitere Ressourcen und führt zu einem sprungfixen Verhalten der Kosten.

Ein Abbau der Ressourcen führt i.a. erst mit einer Verzögerung zu einem Rückgang der fixen Kosten (Kostenremanenz).

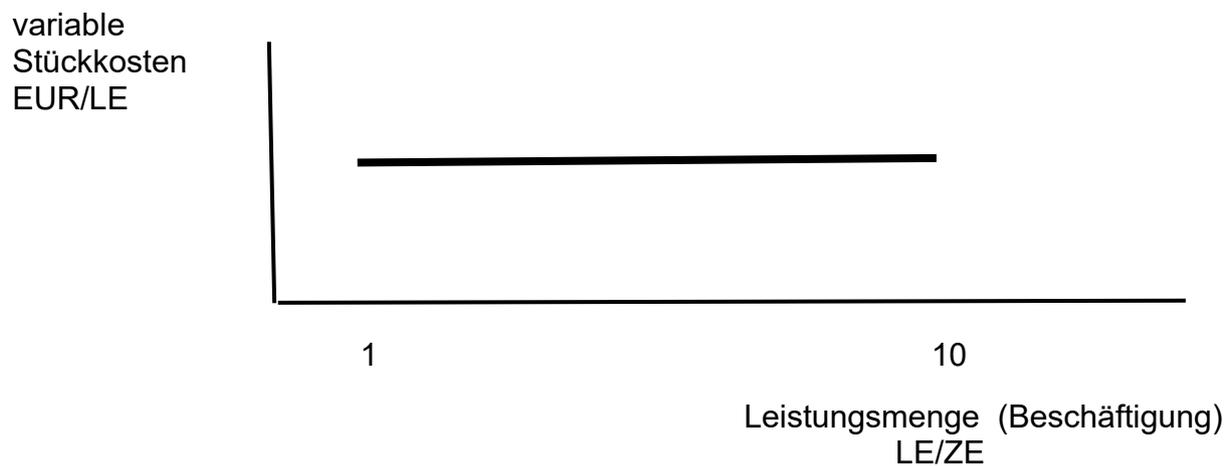
Die Abb. Kurs 2 - 15 und 16 stellen das Verhalten der variablen und fixen Kosten als Stückkosten aus der Sicht einer Teilkostenrechnung dar.

Das Verhalten der variablen Stückkosten entspricht dem in der Vollkostenrechnung unterstelltem Verhalten der Stückkosten.

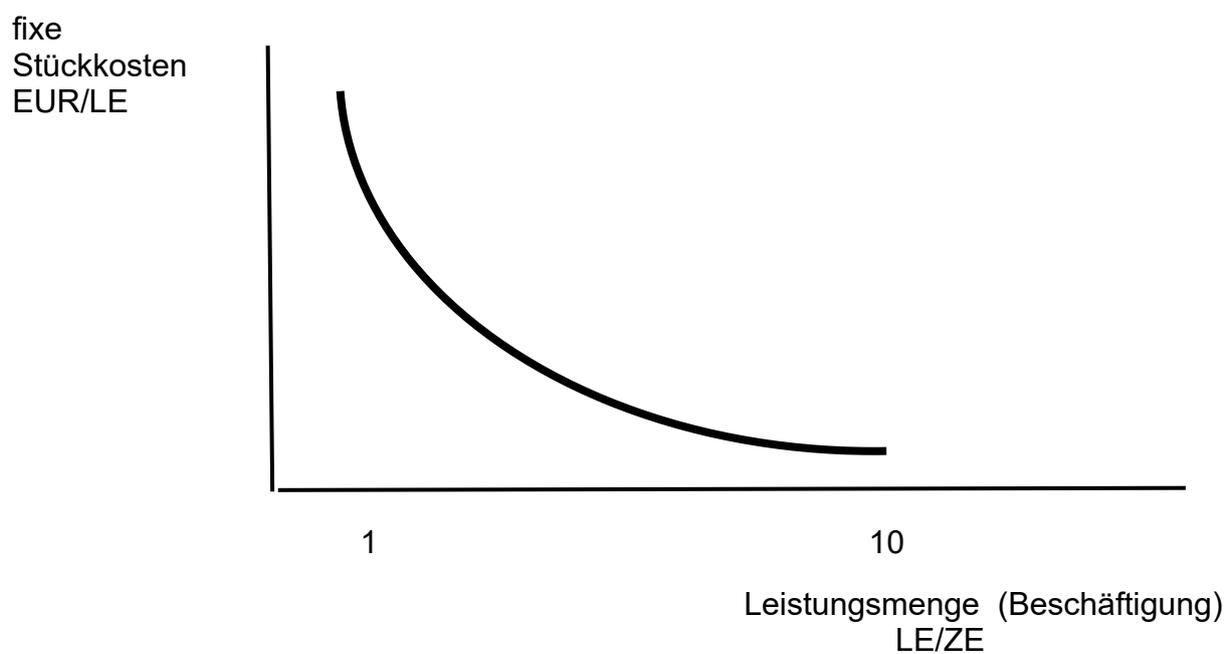
Die fixen Stückkosten verhalten sich jedoch völlig anders.

Mit steigender Leistungsmenge (Beschäftigung) entfallen auf eine Leistungseinheit immer weniger fixe Kosten.

Es ergibt sich der in Abb. Kurs 2 - 16 dargestellte degressiv fallende Verlauf der Stückkosten.



**Abb. Kurs 2 - 15:** Verhalten der variablen Stückkosten in der Teilkostenrechnung



**Abb. Kurs 2 - 16:** Verhalten der fixen Stückkosten in der Teilkostenrechnung

## **Konsequenzen**

Je höher der Umsatz, desto höher die erzielten Erlöse, bei gleichzeitig fixen Periodenkosten und damit degressiv fallenden fixen Stückkosten.

Da das Verhalten der fixen Kosten in der Vollkostenrechnung nicht beachtet wird, ergeben sich im Normalfall völlig falsche Rechnungen und Entscheidungen.

### **i) Unterschiede aus der Sicht der Erfassung der Kosten und Aufwendungen** (s. Abb. Kurs 2 - 17)

Die Aufwendungen werden ausschließlich als Aufwandsarten und Wertgrößen in EUR/ZE erfasst und geführt.

Die Kosten werden sowohl als

- . Wertgröße in EUR/ZE (Periodenkosten),
- . Wertgröße in EUR/LE (Stückkosten),
- . Wertgröße in EUR/Prozess (Prozesskosten in der Prozesskostenrechnung) als auch
- . Wertgröße in EUR/Zeiteinheit (z.B. Stundenkosten in der Stundenkostenrechnung) usw.

erfasst und geführt.

Die Gliederung und Erfassung der Kosten erfolgt nach

- . Kostenarten
- . Kostenstellen,
- . Kostenträgern,
- . Prozessen,
- . Zeiteinheiten usw.

<b>Internen Rechnungswesens</b> (Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung)	<b>Externen Rechnungswesen</b> (Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung)
<b>Kosten</b>	<b>Aufwendungen</b>
Sowohl als <ul style="list-style-type: none"> <li>. Wertgröße in EUR/ZE (Periodenkosten),</li> <li>. Wertgröße in EUR/LE (Stückkosten),</li> <li>. Wertgröße in EUR/Prozess (Prozesskosten in der Prozesskosten- rechnung) als auch</li> <li>. Wertgröße in EUR/Zeiteinheit (z.B. Stundenkosten in der Stunden- kostenrechnung) usw.</li> </ul>	Ausschließlich als Wertgröße in EUR/ZE,
Erfassung nach <ul style="list-style-type: none"> <li>. Kostenarten</li> <li>. Kostenstellen,</li> <li>. Kostenträgern,</li> <li>. Prozessen,</li> <li>. Zeiteinheiten usw.</li> </ul>	Erfassung ausschließlich nach Aufwandsarten

**Abb. Kurs 2 - 17:** Unterschiede in der Erfassung der Kosten und Aufwendungen

## **j) Unterschiede im Inhalt von Kosten und Aufwendungen**

(s. Abb. Kurs 2 - 18)

Inhaltliche Übereinstimmung besteht zwischen dem betrieblichen bzw. betriebsbezogenen Aufwand des externen Rechnungswesens und den aufwandsgleichen, Grund- bzw. Zweckkosten der Kosten- und Leistungsrechnung.

Es gibt im externen Rechnungswesen aber auch neutrale Aufwendungen (unternehmensbezogene Aufwendungen), denen in der Kosten- und Leistungsrechnung keine Kosten gegenüberstehen.

Andererseits gibt es in der Kosten- und Leistungsrechnung kalkulatorische Kosten, denen im externen Rechnungswesen keine Aufwendungen gegenüberstehen (kalkulatorische Zusatzkosten) oder zwar ein Aufwand gegenübersteht, aber in anderer Form (kalkulatorische Anderskosten).

### **Betriebsbezogener Aufwand sowie aufwandsgleiche Kosten**

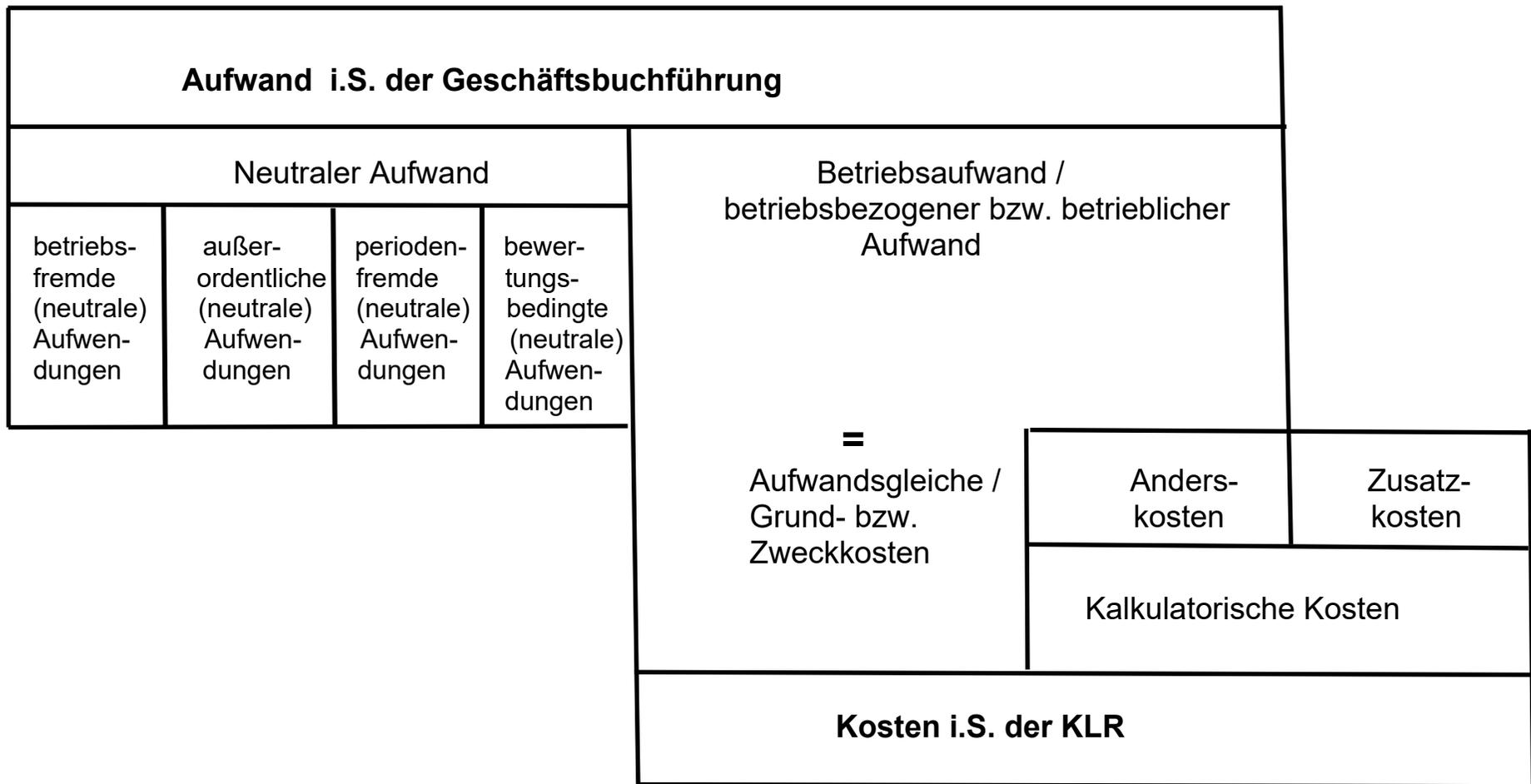
Der betriebsbezogene Aufwand ist der im externen Rechnungswesen (Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung) erfasste Werteverzehr einer Abrechnungsperiode in EUR/ZE für den Verzehr an Gütern, Diensten, Abgaben usw.

Dieser Aufwand steht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Prozess der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung sowie der Sicherung der Betriebsbereitschaft.

Der betriebsbezogene Aufwand darf niemals neutraler Aufwand sein, d.h. er muss immer

- betriebsbedingt,
- „ordentlich“ (d.h. nicht außerordentlich bzw. außergewöhnlich),
- periodenrichtig,
- ohne bewertungsbedingte Abweichungen zur Bewertung im internen Rechnungswesen

sein.



**Abb. Kurs 2 - 18:** Inhaltliche Unterschiede zwischen Kosten und Aufwendungen

Inhalt und Gliederung der Aufwendungen sind durch die Vorgaben des Handels- und Steuerrechtes bestimmt.

Beispiele für betriebsbezogene Aufwendungen sind betriebsbezogene

- Materialaufwendungen (Materialkosten),
- Personalaufwendungen (Personalkosten) sowie
- Abschreibungen.

Der betriebliche Aufwand wird in der Kosten- und Leistungsrechnung als Kosten (Grund- bzw. Zweckkosten) anerkannt.

### **Betriebsfremde (neutrale) Aufwendungen**

Neutrale Aufwendungen sind im externen Rechnungswesen Erträge, d.h. Werteverzehr des Unternehmens.

Im internen Rechnungswesen werden sie jedoch nicht als Kosten akzeptiert, daher der Begriff „neutral“ gegenüber dem internen Rechnungswesen.

Betriebsfremde (neutrale) Aufwendungen sind Aufwendungen, d.h. Werteverzehr i.S. des externen Rechnungswesens, aber diese Aufwendungen entstehen bei der Verfolgung betriebsfremder Ziele.

Beispiele für betriebsfremde (neutrale) Aufwendungen sind z.B.:

- Spenden für wohltätige Zwecke,
- Pacht- und Mietzahlungen für nicht betrieblich genutzte Grundstücke, Gebäude und Anlagen,
- Kursverluste einer nicht betriebsnotwendigen Kapitalanlage.

### **Außerordentliche bzw. außergewöhnliche (neutrale) Aufwendungen**

Außerordentlich ist ein Aufwand dann, wenn er zwar durch die Erstellung von betrieblichen Leistungen verursacht wurde, jedoch in Höhe und/oder Art so selten und ungewöhnlich ist, dass eine Berücksichtigung als Kosten nicht sinnvoll erscheint.

Bei einer Berücksichtigung als Kosten würden die Selbstkosten der Periode durch zufallsbedingtem Werteverzehr erhöht und könnten deshalb weder für die Planung, Preiskalkulation, Ermittlung von Preisuntergrenzen sowie des Betriebsergebnisses der Periode verursachungsgerechte Grundlage sein.

Beispiele für außerordentliche (neutrale) Aufwendungen sind z.B.:

- Kassen- und Inventur-Minusdifferenzen,
- Verluste beim Verkauf von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter dem Buchwert,
- Entwertung der Bestände an UE und FE,
- Verluste durch Feuer-, Sturm- Diebstahl-, Katastrophenschäden, Bürgschaften usw.

### **Periodenfremde (neutrale) Aufwendungen**

Periodenfremde (neutrale) Aufwendungen sind zwar Aufwendungen, d.h. Werteverzehr im Unternehmen, die durch die betriebliche Tätigkeit entstehen.

Da sie jedoch nicht in der laufenden Periode verursacht wurden, sondern wirtschaftlich einer früheren oder späteren Periode zuzuordnen sind, sind es Aufwendungen aus periodenfremden Vorgängen.

Beispiele für periodenfremde (neutrale) Aufwendungen sind z.B.:

- Steuernachzahlungen für Vorjahre (bei Kostensteuern),
- Garantie- und Gewährleistungsaufwendungen für bereits abgeschlossene Perioden.

### **Bewertungsbedingte (neutrale) Aufwendungen**

Bewertungsbedingte (neutrale) Aufwendungen liegen vor, wenn ein Aufwand zwar seinem Wesen nach, nicht aber in seiner Höhe kostengleich ist.

Beispiel für bewertungsbedingte (neutrale) Aufwendungen:

Infolge degressiver AfA ist die bilanzielle AfA höher als die kalkulatorischen Abschreibungen in der Kosten- und Leistungsrechnung.

Der Differenzbetrag ist bewertungsbedingter (neutraler) Aufwand.

Die externe Bewertung ist handels- und steuerrechtlich vorgegeben.

Für die interne betriebswirtschaftliche Arbeit und Führung kann es jedoch sinnvoll bzw. notwendig sein, abweichend von der externen Bewertung für die Zwecke der internen Erfolgsrechnung die Leistungen anders (zu internen kalkulatorischen Werten) zu bewerten.

## **2.5.5 Kalkulatorische Kosten**

### **2.5.5.1 Grundlagen**

Durch die Arbeit mit kalkulatorischen Kosten soll die Kosten- und Leistungsrechnung von Zufälligkeiten und Unregelmäßigkeiten bei der Erfassung des Werteverzehrs befreit werden, um eine höhere Stetigkeit, Genauigkeit und Vergleichbarkeit der Kostendaten zu erreichen.

Der durch die Leistungserstellung, Leistungsverwertung und die Sicherung der Betriebsbereitschaft in der betrachteten Zeitperiode tatsächlich entstandene bewertete Verbrauch soll damit auch dann erfasst werden, wenn dieser Werteverzehr in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht oder in anderer Höhe angesetzt wird.

Für Personengesellschaften, Einzelunternehmer bzw. Kleinunternehmer und freiberuflich Tätige hat die Arbeit mit kalkulatorischen Kosten aber auch unmittelbare Bedeutung für das Gewinnmanagement.

Wer im Unternehmen keine bzw. keine ausgebaute Kosten- und Leistungsrechnung führt, muss trotzdem die Erwartungen an den zu erwirtschaftenden Gewinn erfassen und berücksichtigen.

Das erfolgt dann nicht im Rahmen der Kostenrechnung, sondern unmittelbar im Rahmen der Erfolgsrechnung und Gewinnkalkulation.

So sind Privatentnahmen zumindest in Höhe des kalkulatorischen Unternehmerlohnes und der kalkulatorischen Miete erforderlich.

Über den erwirtschafteten Gewinn sind auch das allgemeine Unternehmerrisiko und die kalkulatorischen Einzelwagnisse abzudecken.

Gewinn ist als Zinsen auf das eingesetzte Eigenkapital zu erwirtschaften.

Gewinn ist letzten Endes auch einzusetzen, um Finanzierungslücken bei Ersatzinvestitionen zu schließen.

Der Ansatz erfolgt über kalkulatorische Abschreibungen.

Bei den kalkulatorischen Kosten werden

- kalkulatorische Zusatzkosten und
- kalkulatorische Anderskosten.

unterschieden.

**Kalkulatorische Zusatzkosten** sind aufwandslose Kosten.

In der Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung wird dieser Werteverzehr nicht als Aufwand erfasst.

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden die Zusatzkosten (zusätzlich zum Aufwand) angesetzt, um

- Besonderheiten in der Kostensituation des Betriebes zu berücksichtigen,
- die Kosten- und Erfolgsdaten mit denen anderer Unternehmen vergleichbar zu machen sowie
- die Deckung der Zusatzkosten durch die Erwirtschaftung zusätzlicher Erlöse und damit Gewinne zu sichern.

Zu den kalkulatorischen Zusatzkosten zählen

- kalkulatorischer Unternehmerlohn,
- kalkulatorische Miete
- Scheingewinne sowie
- kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital.

**Kalkulatorische Anderskosten** sind aufwandsungleiche Kosten.

Der Werteverzehr wird in der Finanz- und Geschäftsbuchführung als Aufwand erfasst.

Um die Kosten- und Leistungsrechnung von Zufälligkeiten und Unregelmäßigkeiten zu befreien, wird dieser Aufwand in der Kosten- und Leistungsrechnung aber anders behandelt (insbesondere anders bewertet).

Zu den kalkulatorischen Anderskosten zählen

- kalkulatorische Abschreibungen,
- kalkulatorische Wagniskosten sowie
- kalkulatorische Zinsen auf das Gesamtkapital.

## **2.5.5.2 Kalkulatorischer Unternehmerlohn**

### **a) Notwendigkeit und Einsatzbereich für die Arbeit mit dem kalkulatorischen Unternehmerlohn**

Nach der Rechtsform sind bei den Unternehmen

- Kapitalgesellschaften sowie
- Personengesellschaften und Einzelunternehmen

zu unterscheiden.

(s. Abb. Kurs 2 - 19 Löhne und Gehälter sowie Personalnebenkosten für Arbeitnehmer mit Arbeitsvertrag und Abb. Kurs 2 - 20 Gehälter sowie Personalnebenkosten für das Management im Unternehmen)

Bei den Kapitalgesellschaften sind alle Personalaufwendungen einschließlich der Personalzusatzkosten für alle Arbeitnehmer einschließlich Management Aufwendungen sowie Grundkosten.

Diese Personalaufwendungen und Personalkosten schmälern den Gewinn, sind aber nicht aus dem Gewinn zu decken.

Bei den Personengesellschaften und Einzelunternehmern sind alle Personalaufwendungen einschließlich der Personalzusatzkosten für alle Arbeitnehmer auch Aufwand und Grundkosten und somit nicht aus dem erwirtschafteten Gewinn zu decken.

Das ist bei dem Einzelunternehmer selbst, geschäftsführenden Gesellschaftern sowie „mithelfenden“ Familienangehörigen anders.

<b>Löhne und Gehälter sowie Personalnebenkosten für Arbeitnehmer mit Arbeitsvertrag</b>		
	in Kapitalgesellschaften	in Einzelunternehmen und Personengesellschaften
In der Gewinn- und Verlustrechnung	<b>Personalaufwand</b>	
In der Kosten- und Leistungsrechnung	<b>Personalkosten</b>	

**Abb. Kurs 2 - 19:** Löhne und Gehälter sowie Personalnebenkosten für Arbeitnehmer mit Arbeitsvertrag

<b>Gehälter sowie Personalnebenkosten für das Management des Unternehmens</b>		
	in Kapitalgesellschaften	in Einzelunternehmen und Personengesellschaften
<b>Das Management des Unternehmens erfolgt:</b>	durch „angestellte Manager“	durch die Unternehmer und mit-helfende Familienangehörige
In der Gewinn- und Verlustrechnung	<b>Personalaufwand</b>	
In der Kosten- und Leistungsrechnung	<b>Aufwandsgleiche Personal-kosten</b>	<b>Kalkulatorischer Unternehmer-lohn</b>

**Abb. Kurs 2 - 20:** Gehälter sowie Personalnebenkosten für das Management im Unternehmen

Nach Handels- und Steuerrecht dürfen diese Personen keine Gehälter bzw. Löhne als Personalaufwand bzw. Betriebsausgabe ansetzen.

Laut Gesetz hat die Vergütung dieser Personen für ihre Arbeit im Unternehmen ausschließlich aus dem Gewinn zu erfolgen.

Das erfolgt über Privatentnahmen sowie Eigenverbrauch bzw. Sachentnahmen - nach abgeführter Einkommensteuer.

Das steuerliche Ziel der Gleichstellung gegenüber der Einkommensteuer ist gesichert, da für Löhne und Gehälter die Lohnsteuer zu zahlen ist und für den „Unternehmerlohn“ die Einkommensteuer.

Für den wirtschaftlichen Umgang ergeben sich jedoch Probleme.

Das betrifft den Betriebsvergleich zwischen Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmern.

Das betrifft aber auch die innerbetriebliche Arbeit und Führung.

Damit der Gewinn (nach Steuer) für den kalkulatorischen Unternehmerlohn entnommen werden kann, muss er im Unternehmen in der angestrebten Höhe erwirtschaftet werden.

Z.B. beträgt nach RKW in Betrieben der Sanitär- und Heizungstechnik der kalkulatorische Unternehmerlohn 15 % der gesamten Gemeinkosten bzw. fast 40 % des steuerpflichtigen Einkommens.

Daraus ergibt sich u.a. die Frage nach der „richtigen“ Höhe bzw. dem Maßstab für die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes.

Üblich und weit verbreitet sind für die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes einschließlich der kalkulatorischen Personalnebenkosten folgende Ansätze:

- Sachkundige qualifizierte Schätzungen für vergleichbare bzw. gleichwertige Tätigkeiten, Bedingungen und Betriebsgrößen,
- Ableitung aus dem Aufwand, der eintreten würde, wenn ein „Fremder“ eingestellt und Gehalt bzw. Lohn gezahlt werden müsste sowie
- Ableitung aus dem Gehalt bzw. Lohn, die man selbst erhalten würde, wenn man diese Tätigkeiten in einem vergleichbaren Unternehmen als Arbeitnehmer ausüben würde.

## b) Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes über sachkundige qualifizierte Schätzung

Die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes erfolgt über die sachkundige qualifizierte Schätzungen für vergleichbare bzw. gleichwertige Tätigkeiten, Bedingungen und Betriebsgrößen,

### Beispiel

Geschätztes Monatsgehalt eines Geschäftsführers  
in einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft  
(nach Lohnsteuer)

5.000,00 EUR/Monat

Personalnebenkosten

2.000,00 EUR/Monat

### Lösung

5.000,00 EUR/Monat

+ 2.000,00 EUR/Monat

= 7.000,00 EUR/Monat

x 12 Monate

= **84.000,00 EUR/Jahr**

Der geschätzte kalkulatorische Unternehmerlohn für die Bedingungen des Beispiels beträgt 7.000 EUR/Monat bzw. 84.000,00 EUR/Jahr.

Wenn der Einzelunternehmer das Entgelt als Privatentnahme aus dem Gewinn entnehmen will, muss er diesen Betrag vorher mindestens als Gewinn nach Einkommensteuer erwirtschaftet haben.

Er muss mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit dafür sorgen, dass der erwartete Gewinn auch tatsächlich erwirtschaftet wird.

In Deutschland wird traditionell mit dem kalkulatorischen Unternehmerlohn als kalkulatorischen Zusatzkosten, d.h. zusätzlich zu den Grundkosten als Kostenposition kalkuliert und gearbeitet.

Damit sind die Personalkosten der Kapitalgesellschaften und der kalkulatorische Unternehmerlohn der Einzelunternehmer u.U. vergleichbar.

Die Berücksichtigung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes kann aber auch außerhalb der Kostenrechnung, direkt über die Gewinnkalkulation erfolgen.

Ein wesentliches Problem bei „Schätzungen“ ist die Treffsicherheit der Aussagen.

Deshalb gibt es zahlreiche Versuche zu einer Berechnung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes.

Das Problem dieser rechnerischen Ansätze:

Sie gelten mehr oder weniger alle nur für bestimmte Branchen, Betriebsgrößen, wirtschaftliche Rahmenbedingungen und damit auch „Zeitfenster“, ohne dass das für einen Nutzer sichtbar sein muss.

„Interessant“ ist der Ansatz der RKW-Formel. Er soll deshalb im folgenden Abschnitt dargestellt werden

### c) Die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes nach der RKW-Formel

Bei Anwendung der RKW-Formel gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Kalkulatorischer} \\ \text{Unternehmerlohn} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sockelbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array}$$

Der Sockelbetrag wird aus dem Tarifspitzenlohn bzw. -gehalt oder dem maßgeblichen Tarifgehalt unter Berücksichtigung der „Sozialrate“ bzw. Personalnebenkosten ermittelt.

Für die Ermittlung des Zusatzbetrages gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = 2 \sqrt{\text{Jahreswertschöpfung EUR/Jahr}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = 2 \sqrt{\begin{array}{l} \text{Jahresumsatz EUR/Jahr} \\ - \text{Jahresmaterialeinsatz EUR/Jahr} \end{array}}$$

Bei diesem Vorgehen zur Ermittlung der Jahreswertschöpfung fehlt noch der Abzug der Abschreibungen, Aufwendungen für Fremdleistungen und Fremdrechte sowie der Kostensteuern.

#### Beispiel

Für die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes nach der RKW-Formel für einen Einzelunternehmer sind bekannt:

Maßgeblicher Tariflohn einschließlich Personalnebenkosten	2.523 EUR/Monat
Umsatz	500.000 EUR/Jahr
Materialeinsatz	110.000 EUR/Jahr

### Lösung:

$$\begin{array}{l} \text{Kalkulatorischer} \\ \text{Unternehmerlohn} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sockelbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array}$$

Für die Ermittlung des Zusatzbetrages gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = 2 \sqrt{\text{Jahreswertschöpfung EUR/Jahr}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = 2 \sqrt{500.00 \text{ EUR/Jahr} - 110.000 \text{ EUR/Jahr}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Zusatzbetrag} \\ \text{EUR/Monat} \end{array} = 1.249 \text{ EUR/Monat}$$

Kalkulatorischer Unternehmerlohn nach RKW-Formel:

Sockelbetrag	2.523 EUR/Monat
+ Zusatzbetrag	1.249 EUR/Monat
= Kalkulatorischer Unternehmerlohn nach RKW-Formel (EUR/Monat)	3.772 EUR/Monat
	45.264 EUR/Jahr

### **2.5.5.3 Kalkulatorische Miete**

Gemäß Handels- und Steuerrecht ist die Erfassung der Pacht bzw. Miete für genutzte Grundstücke, Gebäude und Räume in Abhängigkeit von der Rechtsform der Unternehmen zu unterscheiden (s. Abb. Kurs 2 - 21).

Gemäß Handels- und Steuerrecht dürfen sich Unternehmer sowie mithelfende Familienangehörige in Einzelunternehmen und Personengesellschaften für die Nutzung privater Grundstücke, Gebäude und Räume durch das Unternehmen keine Pacht bzw. Miete als Aufwand oder Betriebsausgaben ansetzen.

Gemäß Gesetz erfolgt ihre Vergütung ausschließlich aus dem Gewinn des Unternehmens, z.B. über Eigenverbrauch und Privatentnahmen.

Daraus ergeben sich Probleme

- beim Unternehmensvergleich des Werteverzehrs durch Pacht, Miete bzw. anlagenbedingte Kosten zwischen Kapitalgesellschaften, Einzelunternehmen und Personengesellschaften,

(In qualifizierten Betriebsvergleichen wird das gesondert berücksichtigt und ausgewiesen.)

- aber auch für eine verursachungsgerechte interne wirtschaftliche Arbeit und Führung in den Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

Deshalb wird in wirtschaftlich gut geführten Einzelunternehmen und Personengesellschaften zusätzlich zu den in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Einnahmenüberschussrechnung erfassten Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben für Pacht und Mieten mit der sogenannten kalkulatorischen Miete als kalkulatorischen Zusatzkosten gearbeitet.

	<b>Erfassung der Pacht bzw. Miete</b>	
	<b>in Kapitalgesellschaften</b> (z.B. GmbH, AG)	<b>in Einzelunternehmen und Personengesellschaften</b> (z.B. GbR, KG)
Anmietung fremder Grundstücke und Gebäude:	<b>In der Gewinn- und Verlustrechnung:</b>  Pacht- bzw. Miet- aufwand laut Vertrag	<b>In der Gewinn- und Verlustrechnung:</b>  Pacht- bzw. Miet- aufwand laut Vertrag
	<b>In der Kosten- und Leistungsrechnung:</b>  Aufwandsgleiche bzw. Grundkosten	<b>In der Kosten- und Leistungsrechnung:</b>  Aufwandsgleiche bzw. Grundkosten
Nutzung von Grundstücken und Gebäuden bzw. Räumen, die sich im Besitz einer Kapital- gesellschaft bzw. des Einzelunternehmers oder Gesellschafters einer Personen- gesellschaft befinden	<b>In der Gewinn- und Verlustrechnung:</b>  (Nur anlagenbedingte Aufwendungen, z.B. Abschreibungen und Instandhaltungskosten)	<b>In der Gewinn- und Verlustrechnung:</b>  <b>Aufwandsrechnung nicht zulässig</b>
	<b>In der Kosten- und Leistungsrechnung:</b>  Aufwandsgleiche bzw. Grundkosten	<b>In der Kosten- und Leistungsrechnung:</b>  Kalkulatorische Pacht bzw. Miete (als kalkulatorische Zusatzkosten)

**Abb. Kurs 2 - 21:** Erfassung von Pacht und Miete in Kapitalgesellschaften  
sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Die Ermittlung der kalkulatorischen Miete erfolgt i.a. durch qualifizierte Schätzung.

Maßstab für die Ermittlung der kalkulatorischen Miete ist der Pacht- bzw. Mietwert der genutzten privaten Grundstücke, Gebäude und Räume bzw. die ortsübliche Vergleichspacht- oder Vergleichsmiete, d.h. der Betrag, der gezahlt werden müsste, wenn die Grundstücke, Gebäude oder Räume von einem fremden Dritten angemietet wären oder ersatzweise die Höhe der entgangenen Pacht- bzw. Mieteinnahmen bei einer Vermietung oder Verpachtung der eigenen Grundstücke, Gebäude oder Räume an fremde Dritte.

### Beispiel:

Mietwert der sich im Privatvermögen des Unternehmers befindenden Grundstücke, Gebäude oder Räume

100 m<sup>2</sup> in guter Lage,  
20,00 EUR/m<sup>2</sup> und Monat.

### Aufgabe

Zu ermitteln ist die kalkulatorische Miete für die Nutzung der Räume durch das Einzelunternehmen in EUR/Monat und EUR/Jahr.

### Lösung

$$\begin{aligned} \text{Kalkulatorische} \\ \text{Miete} &= 100 \text{ m}^2 \times 20,00 \text{ EUR/m}^2 = 2.000 \text{ EUR/Monat} \\ \text{EUR/Monat} & \\ &= 24.000 \text{ EUR/Jahr} \end{aligned}$$

### Betriebswirtschaftliche Konsequenzen für die Arbeit mit kalkulatorischen Mieten

Unter den im Beispiel gegebenen Bedingungen erscheint eine kalkulatorische Miete als Entgelt für die Nutzung privater Grundstücke, Gebäude oder Räume des Einzelunternehmers im eigenen Unternehmen in Höhe von mindestens 2.000 EUR/Monat bzw. 24.000 EUR/Jahr gerechtfertigt.

Soll dieses Entgelt für die Nutzung der privaten Grundstücke, Gebäude oder Räume im eigenen Unternehmen für Privatentnahmen und/oder Eigenverbrauch tatsächlich zur Verfügung stehen, sind diese Mittel zusätzlich zu den Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben (oder Grundkosten) über die Erlöse bzw. Betriebseinnahmen zu erwirtschaften.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist dabei zumindest eine völlige Deckung aller Kosten zu sichern.

Da die kalkulatorischen Kosten im externen Rechnungswesen nicht als Aufwendungen oder Betriebsausgaben erfasst werden dürfen, führen entsprechende höhere Erträge zum Ausweis eines zusätzlichen Gewinnbetrages nach Steuer, der dann für die Privatentnahmen bzw. den Eigenverbrauch für „kalkulatorische Miete“ zur Verfügung stehen würde.

Damit ist die Arbeit mit der kalkulatorischen Miete ein Werkzeug für eine gezielte und aktive Kosten- und Gewinnsteuerung im Unternehmen.

Die Ermittlung einer kalkulatorischen Miete „an sich“ bzw. allein der Ansatz der kalkulatorischen Miete, z.B. in der Produktkalkulation, haben jedoch wenig Sinn.

Wenn der Einzelunternehmer dieses Entgelt für die Nutzung seiner privaten Grundstücke, Gebäude oder Räume im eigenen Unternehmen tatsächlich entnehmen will, muss er diesen Betrag zuvor als Gewinn nach Steuer über die Erlöse erwirtschaftet haben.

Zu beachten ist in der betriebswirtschaftlichen Arbeit auch, dass die kalkulatorische Miete (wie im Normalfall alle kalkulatorischen Kosten) aus der Sicht der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung typische fixe Kosten darstellen.

Wie bereits dargestellt, verhalten sich die fixen Kosten i.a. völlig anders, als es in der traditionellen Vollkostenrechnung unterstellt wird.

## **2.5.5.4 Kalkulatorische Abschreibungen**

Abschreibungen bilden den wertmäßigen Verbrauchs- und Zeitverschleiß sowie die wirtschaftliche Entwertung eines abnutzbaren Anlagegutes in einer Periode bzw. über die Nutzungsdauer ab.

Sie stellen eine wichtige Größe für das Anlagenmanagement dar, erfassen den Werteverzehr der Anlagegüter und sichern die Finanzierung der Ersatzbeschaffung.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung (AfA) sind als ordentliche bzw. planmäßige Abschreibungen (AfA) nur für das abnutzbare Anlagevermögen zu ermitteln.

Die Arbeit mit derartigen ordentlichen bzw. planmäßigen Abschreibungen bzw. AfA ist Gegenstand dieses Abschnittes.

Darüber hinaus wird im externen Rechnungswesen auch mit nicht planmäßigen oder außerordentlichen Abschreibungen bzw. AfA gearbeitet.

Diese nichtplanmäßigen oder außerordentlichen Abschreibungen bzw. AfA stellen im externen Rechnungswesen außerordentlichen neutralen Aufwand dar.

Im externen Rechnungswesen sind bilanzielle Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung (AfA) gemäß Handels- und Steuerrecht anzusetzen.

Da diese bilanziellen Abschreibungen den Anforderungen einer verursachungsgerechten internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung i.a. nicht gerecht werden, wird im Rahmen des internen Rechnungswesens anders, d.h. mit kalkulatorischen Abschreibungen als kalkulatorischen Anderskosten gearbeitet.

Die Ermittlung von und Arbeit mit bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen wird an dem folgenden Beispiel dargestellt.

**Beispiel**

In einem Unternehmen liegen zur Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) folgende Daten vor:

Anschaffungskosten der Betriebs- und  
Geschäftsausstattung 50.000 EUR

Bilanzielle Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle 10 Jahre

Aus der Sicht der Bedingungen im Betrieb wird jedoch eine kalkulatorische Nutzungsdauer von 12 Jahren eingeschätzt.

Die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde zum 01.01.20 . . . in Betrieb genommen.

Aus dem Verkauf der Betriebs- und Geschäftsausstattung nach dem Ablauf ihrer Nutzungsdauer wird ein Restwert in Höhe von 5.000 EUR erwartet.

Unter Beachtung aller Gesichtspunkte kaufmännischer Vorsicht, wird eingeschätzt, dass für die Ersatzbeschaffung des Wirtschaftsgutes nach 12 Jahren ein Wiederbeschaffungswert in Höhe von 54.000 EUR erforderlich wird.

**Aufgabe**

Für diese Situation sind / ist für das erste und zweite Nutzungsjahr

- a) für die Zwecke der Handels- und Steuerbilanz die bilanziellen Abschreibungen die erforderlichen Arbeitsschritte zu klären und
- b) zu klären, wie für die Zwecke der bilanziellen Abschreibungen sowie Kosten- und Leistungsrechnung über die Nutzungsdauer abzuschreiben ist.

**a) Arbeitsschritte zur Ermittlung der bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen im Überblick**

1. Was ist gesucht ?	Bilanzielle Abschreibungen	Kalkulatorische Abschreibungen
<p><b>2. Wie erfolgt die Rechnung bzw. Lösung ? Was ist gesucht ?</b></p>		
	<p>- lineare Abschreibung, (in Abhängigkeit von der aktuellen Gesetzeslage u.U. auch degressive Abschreibung)</p>	<p>- Verbreitete Lehrbuch- meinung: lineare Zeitabschreibung, - andere Ansätze</p>
<p><b>3. Welche Daten / Informationen sind erforderlich? Wie erfolgt die Rechnung bzw. Lösung ? Was ist gesucht ?</b></p>		
<p><b>Abschreibungsbasis:</b>  <b>Nutzungsdauer:</b>  <b>Zeitanteiligkeit:</b>  <b>Resterlös:</b></p>	<p>- Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AK: 50.000 EUR)  - Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle  (ND<sub>AfA</sub> : 10 Jahre)  Abschreibungen zeitanteilig (Kommt im Beispiel nicht in Betracht.)  Müsste eigentlich beachtet werden. (Resterlös: 5.000 EUR)</p>	<p>- Wieder- beschaffungskosten (WBK: 54.000 EUR)  - betriebsnotwendige (kalkulatorische) Nutzungsdauer (ND<sub>kalk.</sub> : 12 Jahre)  Abschreibungen zeitanteilig (Kommt im Beispiel nicht in Betracht.)  Ist bei exakter Rechnung zu beachten. (Resterlös: 5.000 EUR)</p>

**Fortsetzung zu Arbeitsschritten zur Ermittlung der bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen im Überblick:**

(Fortsetzung)	Bilanzielle Abschreibungen	Kalkulatorische Abschreibungen
<b>3. Welche Daten / Informationen sind erforderlich? Wie erfolgt die Rechnung bzw. Lösung ? Was ist gesucht ?</b>		
<b>Einzelbewertung:</b>	Zwingend notwendig	Zwingend notwendig
<b>Geringwertige Wirtschaftsgüter:</b>	Zulässig	Nicht zulässig
<b>4. Woher erhält man diese Daten und Informationen?</b>		
(ND <sub>AfA</sub> : ist den aktuell gültigen AfA-Tabellen zu entnehmen. Alle anderen Daten sind der Anlagenbuchhaltung zu entnehmen.)		
<b>5. Rechnung bzw. Lösung</b>		
<b>a) Ermittlung der bilanziellen Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung (AfA) (lineare Zeitabschreibung)</b>		

Es gilt:

$$\begin{aligned}
 \text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} &= \frac{\text{Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (EUR)}}{\text{Nutzungsdauer}_{\text{AfA}} \text{ (Jahre)}} \\
 &= \frac{50.000 \text{ EUR}}{10 \text{ Jahre}} = 5.000,00 \text{ EUR/Jahr} \\
 &= 416,67 \text{ EUR/Monat}
 \end{aligned}$$

**5 b) Fachliche Einordnung, Auswertung und Nutzung der Ergebnisse der Rechnung****Bilanzielle Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung (AfA) nach der linearen Zeitabschreibung**

Die Berechnung der bilanziellen Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung erfolgt gemäß Handels- und Steuerrecht für die Zwecke der externen Abschlüsse (Gewinn- und Verlustrechnung oder Einnahmenüberschussrechnung), auf der Basis der Anschaffungskosten und der Nutzungsdauer  $AfA$ , im vorliegenden Fall jedoch ohne Berücksichtigung eines eventuellen Resterlöses.  
(Degressive Abschreibungen sowie Leistungsabschreibung sind nur gemäß EStG zulässig.)

**5 c) Rechnung bzw. Lösung****Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen (lineare Zeitabschreibung)**

Es gilt:

$$\begin{aligned} \text{Betrag der} & & & \text{Wiederbeschaffungskosten (EUR)} \\ \text{kalkulatorischen} & = & & \hline \text{Abschreibungen} & & & \text{Nutzungsdauer}_{\text{Kalk.}} \text{ (Jahre)} \\ \text{(EUR/Jahr)} & & & \\ & & & \\ & = & \frac{54.000 \text{ EUR}}{12 \text{ Jahre}} & = 4.500,00 \text{ EUR/Jahr} \\ & & & = 375,00 \text{ EUR/Monat} \end{aligned}$$

## 5 d) Fachliche Einordnung, Auswertung und Nutzung der Ergebnisse der Rechnung

### Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen (lineare Zeitabschreibung)

Die bilanziellen Abschreibungen (AfA) müssen den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben entsprechen und dürfen deshalb den Wiederbeschaffungswert zum Zeitpunkt der Wiederbeschaffung eines Ersatz-Wirtschaftsgutes, die kalkulatorische Nutzungsdauer u.a. nicht berücksichtigen.

Die Nutzungsdauer  $_{AfA}$  für das Wirtschaftsgut ist weitgehend unabhängig von den tatsächlichen betrieblichen Bedingungen im konkreten Unternehmen.

Allerdings besteht z.B. die Möglichkeit, Schichtbetrieb und Einsatz bei aggressiven Medien zu berücksichtigen.

Damit sind die Aussagen der bilanziellen Abschreibungen jedoch für die interne wirtschaftliche Arbeit und Führung im Unternehmen wenig geeignet.

Anders als im externen Rechnungswesen wird deshalb für die Zwecke des internen Rechnungswesens mit kalkulatorischen Abschreibungen gearbeitet.

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist nicht bzw. kaum an Vorgaben des Handels- und Steuerrechtes gebunden.

Die Ermittlung der Abschreibungen als Kosten erfolgt folglich so, wie es für die interne betriebswirtschaftliche Arbeit und Führung erforderlich ist.

Für die Zwecke des internen Rechnungswesens wird mit der kalkulatorischen Nutzungsdauer, die den tatsächlichen betrieblichen Bedingungen entspricht, gearbeitet.

Der Ansatz des Wiederbeschaffungswertes zum Zeitpunkt der Wiederbeschaffung eines Ersatz-Wirtschaftsgutes dient der Sicherung der Substanzerhaltung und Ersatzbeschaffung.

Eventuellen Finanzierungslücken infolge Inflation usw. bei der Ersatzinvestition soll vorgebeugt werden,

Die Berechnung der kalkulatorischen Abschreibungen erfolgt gemäß den Erfordernissen der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung im Unternehmen im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten und der kalkulatorischen Nutzungsdauer, zeitanteilig und u.U. unter Beachtung eines erwarteten Restwertes (im vorliegenden Fall jedoch ohne Berücksichtigung eines eventuellen Resterlöses).

Die bilanziellen Abschreibungen dürfen nur für die Jahre der Nutzungsdauer als Aufwand angesetzt werden.

Werden die Wirtschaftsgüter über die Nutzungsdauer <sup>AfA</sup> hinaus genutzt, sind sie bilanziell nur noch mit dem Erinnerungswert von 1,00 EUR zu bewerten.

Abweichend davon werden die kalkulatorischen Abschreibungen unabhängig von der ursprünglich angenommenen Nutzungsdauer so lange als Kosten angesetzt, wie das Wirtschaftsgut tatsächlich im Unternehmen genutzt wird.

Die kalkulatorischen Abschreibungen können in der Kosten- und Leistungsrechnung als

- Zeitabschreibung oder Leistungsabschreibung,
- lineare oder degressive bzw. progressive Abschreibung

ermittelt und vorgenommen werden.

Mit dem Einsatz einer degressiven Abschreibung kann eine teilweise zeitliche Umverteilung der Abschreibungen auf den ersten Teil der Nutzungsdauer erreicht werden.

Damit können das Investitionsrisiko gesenkt sowie steuerliche Effekte erreicht werden.

Da die Instandhaltungskosten im Verlaufe der Nutzungsdauer typischerweise ansteigen, ergibt sich aus einer degressiven Abschreibung eine dämpfende Wirkung auf die Gesamtkosten.

Besonders bei in hochinnovativen und schnelllebigen Unternehmen kann durch eine degressive Abschreibungen das Risiko und der Prozess der wirtschaftlichen Entwertung besser erfasst werden.

Allerdings besteht ein generelles Problem:

Inwieweit ist im Voraus verlässlich genug ermittelbar, wie das Anlagegut über die Nutzungsdauer verschleißt wird.

**b) Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen über die Nutzungsdauer der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Beispielunternehmen**

Nutzungsjahr	Bilanzielle Abschreibungen	Kalkulatorische Abschreibungen
01	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
02	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
03	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
04	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
05	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
06	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
07	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
08	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
09	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
10	5.000 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
11	0 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
12	0 EUR/Jahr	4.500 EUR/Jahr
<b>Summe</b>	<b>50.000 EUR/Jahr</b>	<b>54.00 EUR/Jahr</b>

**Abb. Kurs 2 - 22:** Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen über die Nutzungsdauer der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Beispielunternehmen

### **c) Betriebswirtschaftliche Konsequenzen für die Arbeit mit kalkulatorischen Abschreibungen**

Unter den gegebenen Bedingungen sind im externen Rechnungswesen bilanzielle Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung als

- Aufwand in der Geschäftsbuchführung sowie Gewinn- und Verlustrechnung sowie
- Betriebsausgaben in den steuerlichen Aufzeichnungen und der Einnahmenüberschussrechnung

als Ausdruck für die planmäßige Wertminderung des Anlagevermögens in Höhe von 5.000 EUR/Jahr bzw. 416,67 EUR/Monat anzusetzen.

Über die Nutzungsdauer der Betriebs- und Geschäftsausstattung ergeben sich im vorliegenden Beispiel die in Abb. Kurs 2 - 22 zusammengefassten Daten.

Nach Ablauf der planmäßigen Nutzung stehen laut AfA-Tabelle für eine Ersatzbeschaffung des Wirtschaftsgutes 50.000 EUR zur Verfügung.

Gemäß Handels- und Steuerrecht darf im vorliegenden Fall nicht berücksichtigt werden, dass für die Ersatzbeschaffung voraussichtlich nicht nur 50.000 EUR (ursprüngliche Anschaffungskosten), sondern 54.000 EUR (Wiederbeschaffungswert) erforderlich sind.

Gemäß Handels- und Steuerrecht darf auch nicht berücksichtigt werden, dass abweichend von der Nutzungsdauer gemäß AfA-Tabellen die tatsächliche betriebliche Nutzungsdauer voraussichtlich zwei Jahre länger ist.

Das entspricht zwar den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben, aber eben i.a. nicht den tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten, Bedingungen und Erfordernissen.

Die tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten, Bedingungen und Erfordernisse werden (abweichend von den gesetzlichen Vorgaben) in der Kosten- und Leistungsrechnung berücksichtigt, indem kalkulatorische Abschreibungen ermittelt (und anders als im externen Rechnungswesen) als kalkulatorische Anderskosten in der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung angesetzt werden.

Im vorliegenden Beispiel betragen die kalkulatorischen Abschreibungen 4.500 EUR/Jahr bzw. 375,00 EUR/Monat.

D.h., unter planmäßigen Bedingungen stehen nach Ablauf der tatsächlichen betrieblichen Nutzungsdauer von 12 Jahren 54.000 EUR für die Ersatzbeschaffung eines gleichwertigen Wirtschaftsgutes zu den dann voraussichtlich erforderlichen Wiederbeschaffungspreisen zur Verfügung.

Sollen die Mittel aus Abschreibungen (Amortisationen) dem Unternehmen tatsächlich zur Verfügung stehen, sind diese über die Leistungen, Erlöse bzw. Betriebseinnahmen zu erwirtschaften.

Aus der Sicht der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist zumindest eine völlige Deckung der Aufwendungen über die Erträge erforderlich.

Aus der Sicht der steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung ist zumindest eine völlige Deckung der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen erforderlich.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist zumindest eine völlige Deckung aller Kosten (einschließlich der kalkulatorischen Kosten) über die Leistungen bzw. Erlöse zu sichern.

Da die kalkulatorischen Kosten im externen Rechnungswesen nicht als Aufwendungen oder Betriebsausgaben erfasst werden dürfen, führen entsprechende höhere Erträge zum Ausweis eines zusätzlichen Gewinnbetrages nach Steuer, der dann ebenfalls für die Wiederbeschaffung des Anlagegutes zur Verfügung stehen würde.

Damit ist die Arbeit mit kalkulatorischen Abschreibungen ein Werkzeug für eine gezielte und aktive Kosten- und Gewinnsteuerung im Unternehmen.

Die Ermittlung kalkulatorischer Abschreibungen „an sich“ bzw. allein der Ansatz der kalkulatorischen Abschreibungen, z.B. in der Produktkalkulation, haben jedoch wenig Sinn.

Wenn das Unternehmen dieses Entgelt tatsächlich entnehmen und verwenden will, muss es diesen Betrag zuvor als amortisierte Mittel für Abschreibungen i.S. von Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben und zusätzlichem Gewinn nach Steuer (für die angesammelten Mittel für zusätzliche kalkulatorische Abschreibungen) über die Erlöse erwirtschaftet haben.

Zu beachten ist in der betriebswirtschaftlichen Arbeit auch, dass die kalkulatorischen Abschreibungen (wie im Normalfall alle kalkulatorischen Kosten) aus der Sicht der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung typische fixe Kosten darstellen.

Wie bereits dargestellt, verhalten sich die fixen Kosten i.a. völlig anders, als es in der traditionellen Vollkostenrechnung unterstellt wird.

**Aus Abschnitt b) wird für die Arbeit mit Abschreibungen im Unternehmen ein weiterer Gesichtspunkt sichtbar:**

Für die Ersatzbeschaffung des Wirtschaftsgutes sind aus

- bilanzieller Sicht am Ende der bilanziellen Nutzungsdauer von 10 Jahren 50.000 EUR,
- kalkulatorischer Sicht am Ende der kalkulatorischen Nutzungsdauer von 12 Jahren 54.000 EUR

erforderlich und über die jährlichen Abschreibungen zu erwirtschaften.

Über die jährliche Erwirtschaftung der Mittel für Abschreibungen werden jedoch Jahr für Jahr aus der Sicht der

- bilanziellen Abschreibungen 5.000 EUR/Jahr sowie
- Kalkulatorischen Abschreibungen 4.500 EUR/Jahr

finanzielle Mittel angesammelt, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht für die Ersatzbeschaffung der abzuschreibenden Betriebs- und Geschäftsausstattung eingesetzt werden müssen (Lohmann-Ruchti-Effekt).

Wird gesichert, dass zum Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung die erforderlichen finanziellen Mittel zur Verfügung stehen, können diese über die Nutzungsdauer angesammelten freien finanziellen Mittel (zeitwillig) für andere Aufgaben eingesetzt werden.

### **Probleme**

In Ausbildung und Lehrbüchern wird z.T. „vereinfachend“ nur die lineare Zeitabschreibung dargestellt, obwohl degressive Zeitabschreibung und Leistungsabschreibung u.U. interessante betriebswirtschaftliche Effekte sichern können.

In Ausbildung und Lehrbüchern wird in der Kosten- und Leistungsrechnung aus der Sicht der Bestandssicherung als Abschreibungsbasis der Wiederbeschaffungswert angesetzt.

Zumindest führt die Arbeit mit unterschiedlichen Abschreibungsbasen im externen und internen Rechnungswesen zu zusätzlichen Rechnungen und damit erhöhtem Aufwand.

Es sollte sich folglich die Frage ergeben, ob die Beherrschung der Finanzierungslücke für die Ersatzbeschaffung nicht auch anders möglich ist.

Ansätze dafür sind z.B. die Berücksichtigung des Lohmann-Ruchti-Effektes und eine gezielte Berücksichtigung der Erfordernisse der Finanzierung der Ersatzbeschaffung im Rahmen der Planung der Gewinnziele im Unternehmen.

## **2.5.5.5 Kalkulatorische Zinsen**

### **a) Grundlagen**

Den Zinsen als Auszahlung, Aufwand bzw. Werteverzehr kommt in der betriebswirtschaftlichen Arbeit in den verschiedensten Arbeitsbereichen eine erhebliche Bedeutung zu (s. Abb. Kurs 2 - 23).

Das betrifft insbesondere:

- Finanzplanung, Kapital- und Liquiditätsmanagement  
(Zinsen für Fremdkapital sind Auszahlungen bzw. Ausgaben),
- Investitions- und Wirtschaftlichkeitsrechnung  
(Zinsen für Fremdkapital sind Auszahlungen bzw. Ausgaben),
- Steuerliche Einnahmenüberschussrechnung  
(Zinsen für Fremdkapital sind Betriebsausgaben),
- Gewinn- und Verlustrechnung  
(Zinsen für Fremdkapital sind Aufwand),
- Kosten- und Leistungsrechnung  
(. Zinsen auf betriebsnotwendiges Fremdkapital sind Grundkosten,  
. Ansatz der Zinsen auf das Eigenkapital als kalkulatorische Zusatzkosten oder  
. Ansatz der Zinsen auf das gesamte zu verzinsende betriebsnotwendiges Kapital als kalkulatorische Anderskosten).

Die Arbeit mit Zinsen unterscheidet sich grundsätzlich

- in der Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend den Vorgaben des Handels- und Steuerrechtes sowie
- in der Kosten- und Leistungsrechnung entsprechend den Erfordernissen der internen betriebswirtschaftlichen Arbeit und Führung.

(s. Abb. Kurs 2 - 24).

Finanz-, Kapital- bzw. Liqui- ditäts- rechnung	Investitions- und Wirt- schaftlich- keits- rechnung	Gewinn- und Verlust- rechnung	Kosten- und Leistungsrechnung		
			Zinsen auf Fremdkapital als <b>Auszahlungen</b> bzw. <b>Ausgaben</b>	Zinsen auf Fremd- kapital sind  <b>Aufwand</b>	Zinsen auf betriebs- notwendiges Fremdkapital sind  <b>Grundkosten</b>

**Abb. Kurs 2 - 23:** Arbeit mit Zinsen in der Betriebswirtschaft

Damit ergeben sich Probleme

- in Bezug auf die Vergleichbarkeit der Unternehmen in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform sowie Finanzierung bzw. Kapitalisierung und
- durch das Fehlen von Daten für die interne Gewinnsteuerung in der Finanz- und Geschäftsbuchführung.

Um die Zinskosten

- unabhängig von der Rechtsform und der Art der Finanzierung zu erfassen,
  - die Vergleichbarkeit der Zinskosten zu sichern und
  - die Erwirtschaftung der Zinsen auf das Eigenkapital sichtbar zu machen,
- erfolgt in der Kosten- und Leistungsrechnung die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen.

	<b>Fremdkapital</b>	<b>Eigenkapital</b>
<b>Gewinn- und Verlustrechnung</b>	Zinsen auf das Fremdkapital sind in der Gewinn- und Verlustrechnung <b>Aufwand</b>	Zinsen auf das Eigenkapital dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht als Aufwand angesetzt werden. Sie können folglich nur aus dem Gewinn gedeckt werden.
<b>Kosten- und Leistungsrechnung</b>	Zinsen auf das Fremdkapital sind in der Kosten- und Leistungsrechnung <b>aufwandsgleiche oder Grundkosten</b>	Zinsen auf das Eigenkapital sind in der Kosten- und Leistungsrechnung <b>kalkulatorische Kosten</b>

**Abb. Kurs 2 - 24:** Zinsen auf Fremd- und Eigenkapital in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie Kosten- und Leistungsrechnung

Für die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen bestehen unterschiedliche Ansätze.

### **Ansatz 1 Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorische Zusatzkosten**

In diesem Fall werden die Zinsen für das Fremdkapital im externen Rechnungswesen als Aufwand bzw. Betriebsausgaben und mit diesem Betrag auch im internen Rechnungswesen als aufwandsgleiche Kosten geführt.

Die so geführten Zinsen auf Fremdkapital schmälern damit als Aufwand, Betriebsausgaben bzw. Grundkosten den ausgewiesenen Gewinn, sind jedoch nicht aus dem Gewinn selbst zu decken.

Die Zinsen auf das Eigenkapital dürfen im externen Rechnungswesen nicht als Aufwand oder Betriebsausgaben erfasst werden.

Im internen Rechnungswesen werden zusätzlich zu den betriebsbedingten Zinsen auf Fremdkapital (Aufwendungen, bzw. Grundkosten und Betriebsausgaben) die kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital als

- kalkulatorische Zusatzkosten oder
- in der Gewinnkalkulation

angesetzt.

In der Kosten- und Leistungsrechnung werden die kalkulatorischen Zinsen auf das Eigenkapital zusätzlich zu den Aufwendungen, Betriebsausgaben bzw. aufwandsgleichen oder Grundkosten als kalkulatorische Zusatzkosten geführt.

Die Zinsen als kalkulatorische Zusatzkosten sind zusätzlich als Gewinn nach EStG zu erwirtschaften, damit sie als Verzinsung des Eigenkapitals (z.B. über Privat-) Entnahmen entnommen werden können.

Wird im Rahmen der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung gesichert, dass über die Leistungen bzw. Erlöse die gesamten Kosten, einschließlich der kalkulatorischen Zusatzkosten gedeckt werden, können damit über die Leistungen bzw. Erlöse auch die erforderlichen Mittel für eine Verzinsung des Eigenkapitals erwirtschaftet und bereitgestellt werden.

Die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen auf das Eigenkapital als kalkulatorischen Zusatzkosten ist theoretisch durchaus „elegant“, eine praktische Umsetzung im Unternehmen kann jedoch erhebliche Probleme bereiten.

Im Normalfall ist für die einzelnen Wirtschaftsgüter, Bereiche, Kostenstellen usw. nicht bekannt, welches Wirtschaftsgut, welcher Bereich, welche Kostenstelle usw. zu welchem Anteil und zu welchen Bedingungen über Fremd- und Eigenkapital finanziert wurde.

Die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorischen Zusatzkosten wird deshalb praktisch nicht oder nur mit sehr hohem Aufwand möglich sein.

Deshalb wird im vorliegenden Kurs nicht die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorischen Zusatzkosten, sondern im Rahmen

- der Gewinnkalkulation und des Erfolgsmanagements sowie
- der Arbeit mit kalkulatorischen Anderskosten

betrachtet und dargestellt.

## **Ansatz 2 Berücksichtigung der Zinsen für das Eigenkapital nicht als Kosten in der Kostenrechnung, sondern nur bzw. direkt in der Gewinnkalkulation und im Erfolgsmanagement**

Die Zinsen für das Fremdkapital werden auch in diesem Fall im externen Rechnungswesen als Aufwand bzw. Betriebsausgaben und für die betriebsbedingten Zinsen auf Fremdkapital mit diesem Betrag im internen Rechnungswesen als aufwandsgleiche Kosten geführt.

Die Zinsen auf das betriebsnotwendige Eigenkapital werden jedoch nicht als Kosten erfasst, sondern direkt in der Höhe der Gewinnmarge berücksichtigt.

Ein derartiges Vorgehen müsste zwangsläufig in allen Unternehmen erfolgen, die keine oder keine angemessene Kostenrechnung führen.

Es bestehen dabei allerdings erhebliche Probleme für eine verursachungsgerechte und differenzierte Quantifizierung derartiger Gewinnanteile für Zinsen auf das Eigenkapital.

Deshalb wird auch dieser Weg im vorliegenden Kurs nicht detaillierter betrachtet.

Indem in diesem Kurs die Ermittlung von kalkulatorischem Unternehmerlohn, kalkulatorischer Miete, kalkulatorischen Abschreibungen, Zinsen sowie Wagnissen dargestellt wird, werden gleichzeitig auch die Vorgehensweisen bei der Ermittlung der entsprechenden Positionen für das Gewinnmanagement betrachtet.

**Ansatz 3 Die Zinsen für das Fremdkapital werden gemäß Handels- und Steuerrecht im externen Rechnungswesen als Aufwand bzw. Betriebsausgaben geführt.**

**Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung werden parallel dazu in der Kosten- und Leistungsrechnung die kalkulatorischen Zinsen für das gesamte zu verzinsende betriebsnotwendige Kapital mit einem einheitlichen kalkulatorischen Zinssatz als kalkulatorische Anderskosten ermittelt und geführt..**

Im vorliegenden Kurs wird die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen für die Arbeit mit kalkulatorischen Anderskosten betrachtet.

Dabei ist zwischen der Ermittlung der Zinsen für

- planmäßig abnutzbares Vermögen sowie
- planmäßig nicht abnutzbares Vermögen

zu unterscheiden.

Die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig abnutzbare Vermögen bzw. Kapital kann nach der Methode

- der Restwertverzinsung oder
- dem Durchschnittswertverfahren

erfolgen.

(s. Abb. Kurs 2 - 25)

<p><b>Planmäßig nicht abnutzbares Vermögen, z.B.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Umlaufvermögen,</li> <li>- planmäßig nicht abnutzbares Anlagevermögen</li> </ul>	<p><b>Planmäßig abnutzbares Vermögen, z.B.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Betriebs- und Geschäftsausstattung,</li> <li>- Gebäude,</li> <li>- Maschinen und Anlagen,</li> <li>- immaterielles Anlagevermögen</li> </ul>
	<p><b>Restwertverzinsung</b></p>
	<p><b>Durchschnittsverzinsung zur Berücksichtigung der Abnutzung</b></p>
<p><b>Arbeit mit Durchschnittsbeständen im Jahr bzw. Monat, aber ohne Berücksichtigung der Abnutzung</b></p>	

**Abb. Kurs 2 - 25:** Restwert- und Durchschnittswertverfahren bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares und planmäßig nicht abnutzbares Vermögen

## **b) Ermittlung der Zinsen für planmäßig abnutzbares und planmäßig nicht abnutzbares Vermögen**

Bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen ist zu unterscheiden, ob es sich bei dem durch das zu verzinsende Kapital finanzierten Vermögen um

- planmäßig abnutzbares Vermögen oder
- planmäßig nicht abnutzbares Vermögen

handelt.

Zum planmäßig abnutzbaren Vermögen gehören z.B.

- Betriebs- und Geschäftsausstattung,
- Gebäude,
- Maschinen und Anlagen sowie
- immaterielles Anlagevermögen (z.B. Lizenzen und käuflich erworbener Firmenwert).

Der Wert des planmäßig abnutzbaren Vermögens (und damit der Umfang des zur Finanzierung erforderlichen Kapitals) verringert sich infolge der Abschreibungen von Nutzungsjahr zu Nutzungsjahr.

Damit verringert sich auch die Höhe der verursachten kalkulatorischen Zinsen von Nutzungsjahr zu Nutzungsjahr.

Die kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig abnutzbare betriebsnotwendige Vermögen können sowohl nach der

- Methode der Restwertverzinsung als auch
- Methode der Durchschnittswertverzinsung

ermittelt werden.

Vorteile und Grenzen dieser Methoden hängen jeweils von Ziel, Zweck und Rahmenbedingungen ab.

Zum planmäßig nicht abnutzbaren Vermögen gehören z.B.

- Umlaufvermögen (z.B. Bestände an Waren, Material, unfertigen und fertigen Leistungen) sowie
- planmäßig nicht abnutzbares Anlagevermögen (z.B. Grundstücke und Finanzanlagen).

Für das planmäßig nicht abnutzbare Vermögen erfolgt keine planmäßige Abnutzung und folglich werden auch keine planmäßigen Abschreibungen verursacht.

Folglich gibt es auch keine planmäßige Verringerung des Wertes des Vermögens und der Höhe des gebundenen Kapitals.

Der Betrag der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig nicht abnutzbares Vermögen bzw. Kapital bleibt deshalb in jeder Periode (z.B. Jahr) der Nutzungsdauer gleich hoch.

Damit sind zur Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig nicht abnutzbare Vermögen weder die Methode der Restwertverzinsung, noch die Methode der Durchschnittswertverzinsung anwendbar.

Andererseits sind aber im externen Rechnungswesen für das planmäßig nicht abnutzbare Vermögen außerplanmäßige Abschreibungen zulässig und der Umfang des Vermögens sowie die Höhe des gebundenen Kapitals können sich auch durch Investitionen oder Aussonderung von Vermögensgegenständen verändern.

Deshalb wird bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das nicht planmäßig abnutzbare Vermögen

- nicht vom Vermögen zu einem bestimmten Stichtag (z.B. 31.12.20 . . ), sondern
- vom Durchschnittsbestand an Vermögen bzw. Kapital zwischen den Bilanzstichtagen zu Beginn und Ende des Wirtschaftsjahres

ausgegangen.

Für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das nicht abnutzbare betriebsnotwendige Vermögen bzw. Kapital gilt folglich:

Durchschnittsbestand an nicht abnutzbarem notwendigem Vermögen bzw. Kapital im Wirtschaftsjahr  (EUR)	=	Anfangsbestand an nicht abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital im Wirtschaftsjahr (EUR)	+	Endbestand an nicht abnutzbarem betriebs- betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital im Wirtschaftsjahr (EUR)
		2		

sowie

Kalkulatorische Zinsen auf nicht abnutzbares Vermögen im Wirtschaftsjahr  (EUR/Jahr)	=	Durchschnittsbestand an nicht abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital im Wirtschaftsjahr (EUR)	x	kalkulatorischer Zinssatz  (% / Jahr)
---	---	---	---	--

Diese Rechnung sieht zwar formal „so ähnlich aus“ wie die Rechnung bei der Durchschnittswertverzinsung, betrifft aber völlig andere Inhalte.

Bei der Berechnung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig nicht abnutzbares Vermögen bezieht sich der

- Anfangsbestand auf den Anfangsbestand zu Beginn des Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres (z.B. 01.01.20 . . ) und
- Endbestand auf den Endbestand zum Abschluss des Geschäfts- bzw. Wirtschaftsjahres (z.B. 31.12.20 . . ).

Bei der Berechnung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares Vermögen nach der Durchschnittswertmethode bezieht sich der

- Anfangsbestand auf den Anfangsbestand zu Beginn der gesamten Nutzungsdauer (z.B. 01.05.2001) und
- Endbestand auf den Endbestand zum Abschluss der gesamten Nutzungsdauer (z.B. 11.11.2020).

### **c) Restwert- und Durchschnittswertverfahren zur Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares Vermögen**

Die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares Vermögen kann nach dem Verfahren der

- Restwertverzinsung oder
- Durchschnittswertverzinsung

erfolgen.

Im vorliegenden Kurs wird zunächst die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen für die Arbeit mit kalkulatorischen Anderskosten und für die Nutzung des Restwertwertverfahrens betrachtet.

Aus theoretischer Sicht ist zwar das Restwertverfahren verursachungsgerechter als das Durchschnittswertverfahren, in der Praxis fehlen jedoch i.a. insbesondere in kleineren Unternehmen die für das Restwertverfahren erforderlichen Ausgangsdaten und der Aufwand ist hoch.

#### **2.5.5.6 Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig abnutzbare Vermögen bzw. Kapital nach der Methode der Restwertverzinsung**

Im Verlaufe der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter vermindert sich der Wert des planmäßig abnutzbaren Vermögens durch die planmäßigen Abschreibungen.

Diese Abschreibungen bzw. Wertminderungen werden in der Anlagenbuchhaltung des Unternehmens für jedes einzelne Wirtschaftsgut erfasst und ausgewiesen.

Erleichterungen und Vereinfachungen gelten nur für bestimmte geringwertige und schnellverschleißende Wirtschaftsgüter.

Diese Erleichterungen und Vereinfachungen sind im Handels- und Steuerrecht geregelt und sollen hier nicht detaillierter betrachtet werden.

Es gilt für jedes Wirtschaftsjahr der Nutzungsdauer:

- Anfangswert des Wirtschaftsgutes zum Beginn des Geschäfts- bzw. Nutzungsjahres (bewertet zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Wiederbeschaffungswert) in EUR
- planmäßige Abschreibungen des Wirtschaftsgutes im Geschäfts- bzw. Nutzungsjahr (bewertet zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Wiederbeschaffungswert) in EUR
- = Endwert des Wirtschaftsgutes (Restwert) zum Abschluss des Geschäfts- bzw. Nutzungsjahres (bewertet zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Wiederbeschaffungswert) in EUR

Zinsen und kalkulatorische Zinsen sind Wertgrößen, deshalb haben Bewertungsgrößen, Bewertungsverfahren, Ziel- und Aufgabenstellung sowie Rahmenbedingungen für die Bewertung erhebliche Bedeutung.

Im externen Rechnungswesen hat die Ermittlung der Zinsen

- für angeschaffte Vermögensgegenstände auf der Basis der Anschaffungskosten bzw. fortgeführten Anschaffungskosten und
- für selbst hergestellte Vermögensgegenstände auf der Basis der Herstellungskosten bzw. fortgeführten Herstellungskosten

zu erfolgen.

In Ausbildung, Studium und Literatur erfolgt die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen im internen Rechnungswesen typischerweise auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten.

Auf diese Weise werden die kalkulatorischen Zinsen typischerweise zu hoch und der ausgewiesene Betriebserfolg zu niedrig ausgewiesen

Die Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten ist verursachungsgerecht (s. Abschnitt Kalkulatorische Abschreibungen).

Da die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen i.a. im Anschluss an die Betrachtung der kalkulatorischen Abschreibungen dargestellt wird, hat es sich offensichtlich aus „Vereinfachungsgründen“ eingebürgert, auch die kalkulatorischen Zinsen auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln.

Aber, die Zinsen werden durch das bereits gebundene Kapital (und nicht das zum Zeitpunkt der Wiederbeschaffung für die Wiederbeschaffung erforderliche Kapital) verursacht.

Das gebundene Kapital ergibt sich aus dem im betrachteten Geschäftsjahr bzw. Monat gebundenen Vermögen,

- extern bewertet zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie
- intern bewertet zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellkosten.

Die Bewertung des Vermögens zu Wiederbeschaffungskosten ergibt folglich bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen keinen Sinn.

Deshalb erfolgt die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen im vorliegenden Kurs (verursachungsgerecht) auf der Basis von Anschaffungs- oder Herstellkosten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellkosten (und nicht auf der Basis von Wiederbeschaffungskosten).

### Beispiel

Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung im internen Rechnungswesen gilt für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares Vermögen bzw. Kapital als kalkulatorische Anderskosten z.B.:

Anfangswert des Wirtschaftsgutes zum Beginn des 1. Geschäfts- bzw. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)	50.000 EUR
- planmäßige Abschreibungen des Wirtschaftsgutes im 1. Geschäfts- bzw. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)	- 4.167 EUR
= Endwert des Wirtschaftsgutes (Restwert) zum Abschluss des 1. Geschäfts- bzw. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)	= 45.833 EUR

Sowie:

Anfangswert des Wirtschaftsgutes zum Beginn des 2. Geschäfts- bzw. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)	45.833 EUR
- planmäßige Abschreibungen des Wirtschaftsgutes im 2. Geschäfts- bzw. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)	- 4.167 EUR
= Endwert des Wirtschaftsgutes (Restwert) zum Abschluss des 2. Geschäfts- bzw. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)	= 41.666 EUR

Bei Anwendung der Restwertmethode zur Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen werden die jährlichen kalkulatorischen Zinsen durch die Multiplikation des Restwertes des planmäßig abnutzbaren Wirtschaftsgutes mit einem kalkulatorischen Zinssatz ermittelt.

Im externen Rechnungswesen ist der für die Finanzierung des Wirtschaftsgutes durch Fremdkapital tatsächlich zu zahlende Marktzinssatz anzusetzen.

Im internen Rechnungswesen wird ein aus dem allgemein geltenden Marktzinssatz abgeleiteter durchschnittlicher kalkulatorischer Zinssatz angesetzt.

### Beispiel

Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung gilt im internen Rechnungswesen für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorische Anderskosten z.B.:

kalkulatorische Zinsen im 1. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR/Jahr)	=	Restwert des Wirtschaftsgutes zum Abschluss des 1. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)	x	kalkulatorischer Zinssatz (% / Jahr)
	=	45.833,33 EUR	x	8 % / Jahr
	=	3.666,67 EUR/Jahr		
	=	305,56 EUR/Monat		

Sowie:

$$\begin{aligned}
 &\text{kalkulatorische Zinsen im 2. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR/Jahr)} \\
 &= \text{Restwert des Wirtschaftsgutes zum Abschluss des 2. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)} \times \text{kalkulatorischer Zinssatz (\% / Jahr)} \\
 &= 41.666,33 \text{ EUR} \times 8 \% / \text{Jahr} \\
 &= 3.333,31 \text{ EUR/Jahr} \\
 &= 277,76 \text{ EUR/Monat}
 \end{aligned}$$

Für die Nutzungsjahre 1 - 12 ergeben sich für das Beispiel folgende Lösungen:

Nutzungsjahr des Wirtschaftsgutes	Restwert des Wirtschaftsgutes zum Abschluss des Wirtschaftsjahres (EUR/Jahr)	Kalkulatorischer Zinssatz (% / Jahr)	kalkulatorische Zinsen als kalkulatorische Anderskosten (EUR/Jahr)
1. Nutzungsjahr	45.833,33	8,00	<b>3.666,67</b>
2. Nutzungsjahr	41.666,33	8,00	<b>3.333,31</b>
3. Nutzungsjahr	37.550,00	8,00	<b>3.004,00</b>
4. Nutzungsjahr	33.333,33	8,00	<b>2.666,66</b>
5. Nutzungsjahr	29.166,67	8,00	<b>2.333,33</b>
6. Nutzungsjahr	25.000,00	8,00	<b>2.000,00</b>
7. Nutzungsjahr	20.833,33	8,00	<b>1.666,66</b>
8. Nutzungsjahr	16.666,67	8,00	<b>1.333,33</b>
9. Nutzungsjahr	12.500,00	8,00	<b>1.000,00</b>
10. Nutzungsjahr	8.333,33	8,00	<b>666,67</b>
11. Nutzungsjahr	4.166,67	8,00	<b>333,33</b>
12. Nutzungsjahr	1,00	8,00	<b>0,00</b>

Aus Gründen der „Vereinfachung“ ist bei Anwendung des Restwertverfahrens, sowohl im externen als auch im internen Rechnungswesen, die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen auf der Basis des Restwertes zum Bilanzstichtag am Ende des Wirtschaftsjahres durchaus üblich.

Da sich der Wert des Wirtschaftsgutes aber erst im Verlaufe des Geschäftsjahres auf den Restwert reduziert hat, werden die kalkulatorischen Zinsen bei einem solchen Vorgehen nicht tatsächlich verursachungsgerecht, sondern zu niedrig ausgewiesen.

Sollen die tatsächlich verursachungsgerechten kalkulatorischen Zinsen für das betrachtete Geschäftsjahr ermittelt werden, ist nicht allein vom Restwert, sondern vom Durchschnittswert des Wirtschaftsgutes im Geschäftsjahr auszugehen.

Es gilt dann z.B.:

Durchschnittsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital im 1. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)  (EUR)	=	Anfangsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital zum Beginn des 1. Nutzungsjahres (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)  (EUR)	+	Endbestand an abnutzbarem betriebs- notwendigem Vermögen bzw. Kapital zum Ende des 1. Nutzungsjahres- (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)  (EUR)
2				

### Beispiel

Durchschnittsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital im 1. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)	=	50.000,00 EUR	+	45.833,33 EUR
2				
		=	47.916,66 EUR	

Der so ermittelte Durchschnittsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigen Vermögen bzw. Kapital wird zur Ermittlung der jährlichen kalkulatorischen Zinsen mit einem kalkulatorischen Zinssatz multipliziert:

Kalkulatorische Zinsen auf das abnutzbare Vermögen im 1. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)  (EUR/Jahr)	=	Durchschnittsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital im 1. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten)  (EUR)	x	kalkulatorischer Zinssatz  (% / Jahr)
--	---	---	---	--

### Beispiel

Kalkulatorische Zinsen auf das abnutzbare Vermögen im 1. Nutzungsjahr (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR/Jahr)	=	47.916,66 EUR	x	8 %/Jahr
	=	3.833,33 EUR/Jahr		

Für die Nutzungsjahre 1 - 12 ergeben sich für das Beispiel folgende Lösungen.

Nutzungsjahr des Wirtschafts- gutes	Anfangs- bestand des Wirtschafts- gutes zu Be- ginn des Wirt- schaftsjahres (EUR)	Endbestand des Wirt- schaftsgutes zum Ab- schluss des Wirtschafts- jahres (EUR)	Durchschnitt- licher Bestand des Wirtschafts- gutes im Wirt- schaftsjahr (EUR)	Kalkulatori- scher Zins- satz (% / Jahr)	<b>Kalkulatori- sche Zinsen im Wirt- schaftsjahr</b> (EUR/Jahr)
1. Nutz.jahr	50.000,00	45.833,33	47.916,66	8,00	<b>3.833,33</b>
2. Nutz.jahr	47.916,66	43.749,99	45.833,33	8,00	<b>3.666,67</b>
2. Nutz.jahr	45.833,33	41.666,67	43.750,00	8,00	<b>3.500,00</b>
3. Nutz.jahr	41.666,67	37.500,00	39.583,34	8,00	<b>3.166,67</b>
4. Nutz.jahr	37.500,00	33.333,33	35.416,67	8,00	<b>2.833,33</b>
5. Nutz.jahr	33.333,33	29.166,67	31.250,00	8,00	<b>2.500,00</b>
6. Nutz.jahr	29.166,67	25.000,00	27.083,34	8,00	<b>2.166,67</b>
7. Nutz.jahr	25.000,00	20.833,33	22.916,67	8,00	<b>1.833,34</b>
8. Nutz.jahr	20.833,33	16.666,67	18.750,00	8,00	<b>1.500,00</b>
9. Nutz.jahr	16.666,67	12.500,00	14.583,34	8,00	<b>1.166,67</b>
10. Nutz.jahr	12.500,00	8.333,33	10.416,67	8,00	<b>833,33</b>
11. Nutz.jahr	8.333,33	4.166,67	6.250,00	8,00	<b>500,00</b>
12. Nutz.jahr	4.166,67	1,00	2.083,34	8,00	<b>166,67</b>
<b>Summe der kalkulatorischen Zinsen über die gesamte Nutzungsdauer</b>					<b>24.000,00</b>

## **2.5.5.7 Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig abnutzbare Vermögen bzw. Kapital nach der Methode der Durchschnittswertverzinsung**

Im Verlaufe der Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter vermindert sich der Wert des planmäßig abnutzbaren Vermögens durch die planmäßigen Abschreibungen.

Diese Abschreibungen bzw. Wertminderungen werden in der Anlagenbuchhaltung des Unternehmens für jedes einzelne Wirtschaftsgut erfasst und ausgewiesen.

Erleichterungen und Vereinfachungen gelten nur für bestimmte geringwertige und schnellverschleißende Wirtschaftsgüter.

Diese Erleichterungen und Vereinfachungen sind im Handels- und Steuerrecht geregelt und sollen hier nicht detaillierter betrachtet werden.

Es gilt für die gesamte Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes gilt im internen Rechnungswesen:

Anfangsbestand des Wirtschaftsgutes zum Beginn der Nutzungsdauer (bewertet zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bzw. Wiederbeschaffungswert) in EUR

- gesamte planmäßige Abschreibungen des Wirtschaftsgutes in der Nutzungsdauer (bewertet zu Anschaffungs- oder Herstellkosten bzw. Wiederbeschaffungswert) in EUR
- = Endbestand des Wirtschaftsgutes (Restwert) zum Abschluss der Nutzungsdauer (bewertet zu fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellkosten bzw. Wiederbeschaffungswert)

Bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen nach der Durchschnittswertmethode wird nicht (wie bei der Restwertmethode) von den Wert- und Bestandsveränderungen von Wirtschaftsjahr zu Wirtschaftsjahr bzw. in den einzelnen Nutzungsjahren ausgegangen, sondern vom durchschnittlichen Bestand bzw. Wert des Wirtschaftsgutes über die gesamte Nutzungsdauer.

Für die Ermittlung des Durchschnittsbestandes bzw. -wertes für das abnutzbare betriebsnotwendige Vermögen bzw. Kapital über die gesamte Nutzungsdauer gilt folglich:

Durchschnittsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital über die gesamte Nutzungsdauer (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)	=	Anfangsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital zum Beginn der Nutzungsdauer (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)	+	Endbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital zum Ende des Nutzungsdauer (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)
2				

### Beispiel

Durchschnittsbestand an abnutzbarem betriebsnotwendigem Vermögen bzw. Kapital über die gesamte Nutzungsdauer (auf Basis Anschaffungs- bzw. Herstellkosten) (EUR)	=	$\frac{50.000 \text{ EUR} + 0 \text{ EUR}}{2}$	=	25.000 EUR
--	---	--	---	------------

Bei Anwendung der Durchschnittsmethode zur Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen werden die jährlichen kalkulatorischen Zinsen durch die Kalkulation des so ermittelten Durchschnittsbestandes des planmäßig abnutzbaren Wirtschaftsgutes mit einem kalkulatorischen Zinssatz ermittelt.

## Beispiel

Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung gilt im internen Rechnungswesen für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorische Anderskosten z.B.:

$$\begin{aligned} &\text{kalkulatorische Zinsen} && \text{Durchschnittsbestand} \\ &\text{für das betrachtete} &= & \text{bzw. -wert} \\ &\text{Wirtschaftsgut} && \text{für das betrachtete} && \times && \text{kalkulatorischer} \\ &\text{(auf Basis Anschaffungs-} && \text{Wirtschaftsgut} && && \text{Zinssatz} \\ &\text{bzw. Herstellkosten)} && \text{(auf Basis Anschaffungs-} && && \text{(% / Jahr)} \\ &\text{(EUR/Jahr)} && \text{bzw. Herstellkosten)} && && \\ &&& \text{(EUR)} && && \\ &&& && && \\ &&= & 25.000,00 \text{ EUR} && \times && 8 \% / \text{Jahr} \\ &&= & 2.000,00 \text{ EUR/Jahr} \\ &&= & 166,67 \text{ EUR/Monat} \end{aligned}$$

## Aussage:

Im Durchschnitt über die gesamte Nutzungsdauer werden durch die Finanzierung des betrachteten Wirtschaftsgutes je

- Nutzungsjahr 2.000 EUR/Jahr und
- Monat 166,67 EUR/Monat

kalkulatorische Zinsen verursacht.

Bis jetzt wurde die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen jeweils am Beispiel der kalkulatorischen Zinsen für ein ausgewähltes Wirtschaftsgut betrachtet.

In jedem Unternehmen werden jedoch gleichzeitig die verschiedensten planmäßig abnutzbaren und planmäßig nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens genutzt.

Anders als im externen Rechnungswesen werden die kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorische Anderskosten

- nicht für das gesamte Vermögen bzw. Kapital des Unternehmen, sondern nur für das betriebsnotwendige Vermögen bzw. und Kapital sowie
- nicht nur für die Zinsen auf Fremdkapital, sondern auf das gesamte betriebsnotwendige Fremd- und Eigenkapital

ermittelt.

Darüber hinaus ist das nicht zu verzinsende betriebsnotwendige Kapital (Abzugskapital, z.B. Resterlöse und Fördermittel) zu berücksichtigen.

Im folgenden Beispiel wird die Gesamtrechnung zur Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorische Anderskosten nach der Durchschnittswertmethode für das gesamte betriebsnotwendige Vermögen bzw. Kapital dargestellt.

### **Beispiel**

Aus einem Betrieb liegen für das Jahr 20 . . folgende Daten vor:

Zinsen auf das Fremdkapital	14.000 EUR/Jahr
Durchschnittlicher Bestand Anlagevermögen	170.000 EUR
Durchschnittlicher Bestand Umlaufvermögen	150.000 EUR
Durchschnittlicher Bestand Eigenkapital	180.000 EUR
Durchschnittlicher Bestand Fremdkapital	140.000 EUR



## 2. Lösungsansätze für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen

Als genereller Lösungsansatz kommt laut Aufgabenstellung in Betracht:

Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorische Anderskosten auf das gesamte eingesetzte betriebsnotwendige Kapital.

Die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen erfolgt dabei nach der Methode der Durchschnittswertverzinsung.

Zu unterscheiden ist zwischen der Verzinsung des

- . planmäßig abnutzbaren Vermögens sowie
- . planmäßig nicht abnutzbaren Vermögens.

## 3. Welche Daten bzw. Informationen sind für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen erforderlich ?

	EUR
Anlagevermögen	
planmäßig abnutzbares betriebsnotwendiges Anlagevermögen	
+ planmäßig nicht abnutzbares betriebsnotwendiges Anlagevermögen	
+ nicht betriebsnotwendiges Anlagevermögen	
<b>= betriebsnotwendiges Anlagevermögen</b>	

Umlaufvermögen	
- nicht betriebsnotwendiges Umlaufvermögen	
<b>= betriebsnotwendiges Umlaufvermögen</b>	

betriebsnotwendiges Anlagevermögen	
+ betriebsnotwendiges Umlaufvermögen	
<b>= betriebsnotwendiges Vermögen</b>	

betriebsnotwendiges Vermögen	
<b>= betriebsnotwendiges Kapital</b>	
- nicht zu verzinsendes betriebsnotwendiges Kapital (Abzugskapital)	
<b>= zu verzinsendes betriebsnotwendiges Kapital</b>	

zu verzinsendes betriebsnotwendiges Kapital	
<b>x</b> kalkulatorischer Zinssatz %/Jahr	
<b>= kalkulatorische Zinsen EUR/Jahr (kalkulatorische Anderskosten)</b>	
<b>/12 Monate</b>	
<b>= kalkulatorische Zinsen EUR/Monat (kalkulatorische Anderskosten)</b>	

#### 4. Aus welchen Quellen können diese Daten bzw. Informationen für die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen ermittelt werden?

Die erforderlichen Ausgangsdaten sollte die Anlagenbuchhaltung des Unternehmens bereitstellen können.

Dazu ist in der Anlagenbuchhaltung für jedes Wirtschaftsgut zu erfassen:

- Anfangswert des Wirtschaftsgutes zu Beginn seiner Nutzungsdauer,
- Voraussichtlicher Endwert des Wirtschaftsgutes zum Abschluss seiner Nutzungsdauer,
- Handelt es sich um ein betriebsnotwendiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens oder
- handelt es sich um ein nicht betriebsnotwendiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens ?

- Handelt es sich um ein planmäßig abnutzbares betriebsnotwendiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens oder
- handelt es sich um ein nicht planmäßig abnutzbares betriebsnotwendiges Wirtschaftsgut des Anlagevermögens oder Umlaufvermögens ?

Auf der Grundlage dieser Daten ist zunächst für jedes Wirtschaftsgut der für das betrachtete Wirtschaftsjahr zutreffende Durchschnittsbestand an Vermögen und damit Kapital über die gesamte Nutzungsdauer zu ermitteln.

Aus der Summe dieser Einzelwerte ergeben sich die in der Beispielrechnung ausgewiesenen Gesamtwerte für das Unternehmen.

Aus der Finanz- und Kapitalrechnung des Unternehmens sind die Daten zum nicht zu verzinsenden betriebsnotwendigen Kapital (Abzugskapital) zu entnehmen.

Der kalkulatorische Zinssatz ist im Rahmen von internem Rechnungswesen und Controlling zu ermitteln.

## 5. Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen (Rechnung)

	EUR
planmäßig abnutzbares betriebsnotwendiges Anlagevermögen	100.000
+ planmäßig nicht abnutzbares betriebsnotwendiges Anlagevermögen	40.000
+ nicht betriebsnotwendiges Anlagevermögen	30.000
= Anlagevermögen	170.000

<b>betriebsnotwendiges Anlagevermögen</b>	<b>= 140.000</b>
---	------------------

Umlaufvermögen	150.000
- nicht betriebsnotwendiges Umlaufvermögen	- 20.000
<b>= betriebsnotwendiges Umlaufvermögen</b>	<b>= 130.000</b>

betriebsnotwendiges Anlagevermögen	140.000
+ betriebsnotwendiges Umlaufvermögen	+ 130.000
<b>= betriebsnotwendiges Vermögen</b>	<b>= 270.000</b>
<b>= betriebsnotwendiges Kapital</b>	<b>= 270.000</b>

betriebsnotwendiges Kapital	= 270.000
- nicht zu verzinsendes betriebsnotwendiges Kapital (Abzugskapital)	- 40.000
<b>= zu verzinsendes betriebsnotwendiges Kapital</b>	<b>= 230.000</b>

= zu verzinsendes betriebsnotwendiges Kapital	= 230.000
x kalkulatorischer Zinssatz %/Jahr	x 0.08
<b>= kalkulatorische Zinsen EUR/Jahr (kalkulatorische Anderskosten)</b>	<b>= 18.400</b>
<b>/12 Monate</b>	<b>/12</b>
= kalkulatorische Zinsen EUR/Monat (kalkulatorische Anderskosten)	<b>= 1.533,33</b>

## **6. Betriebswirtschaftliche Einordnung und Nutzung der ermittelten Daten sowie zu beachtende „Besonderheiten“ für die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen**

Im externen Rechnungswesen (Geschäftsbuchführung, Gewinn- und Verlustrechnung sowie steuerliche Aufzeichnungen und Einnahmenüberschussrechnung) sind im betrachteten Unternehmen gemäß den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben nur die tatsächlich für Fremdkapital angefallenen Zinsen in Höhe von 14.000 EUR/Jahr als Aufwand bzw. Betriebsausgaben zu erfassen.

Dabei wird nicht berücksichtigt, ob die Wirtschaftsgüter betriebsnotwendig oder nicht betriebsnotwendig sind und auch die Verzinsung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals wird nicht erfasst.

Das entspricht zwar den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben, aber eben i.a. nicht den betrieblichen Gegebenheiten, Bedingungen und Erfordernissen.

Die tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten, Bedingungen und Erfordernisse werden (u.U. abweichend von den gesetzlichen Vorgaben) in der Kosten- und Leistungsrechnung berücksichtigt, indem kalkulatorische Zinsen ermittelt und in der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung angesetzt werden.

Im vorliegenden Beispiel-Unternehmen werden die kalkulatorischen Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Vermögen bzw. Kapital als kalkulatorische Anderskosten nach der Durchschnittswertmethode in Höhe von 18.400 EUR/Jahr bzw. 1.533,33 EUR/Monat ermittelt

(Die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen erfolgt dabei auf der Basis der Anschaffungs- bzw. Herstellkosten und nicht auf der Grundlage der Wiederbeschaffungskosten.)

Das Entgelt von 18.400 EUR/Jahr bzw. 1.533,33 EUR/Monat steht nach Ablauf des Wirtschafts- und Nutzungsjahres

- für die Auszahlungen für Zinsen auf das Fremdkapital sowie
  - als Gewinn für Entnahmen für die Verzinsung des Eigenkapitals
- zur Verfügung.

Sollen die finanziellen Mittel für Zinsen dem Unternehmen tatsächlich zur Verfügung stehen, sind diese über die Leistungen, Erlöse, bzw. Betriebseinnahmen zu erwirtschaften.

Aus der Sicht der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist zur Sicherung der Auszahlungen für Zinsen auf Fremdkapital zumindest eine völlige Deckung der Aufwendungen über die Erträge erforderlich.

(Aus der Sicht der steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung ist zumindest eine völlige Deckung der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen erforderlich.)

Für Entnahmen bzw. die Gewinnverwendung für Zinsen auf Eigenkapital sind die erforderlichen finanziellen Mittel darüber hinaus im Rahmen des Jahresüberschusses als Gewinnbestandteile nach Steuer zu erwirtschaften.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist für die Deckung der Zinsen für Fremd- und Eigenkapital zumindest eine völlige Deckung aller Kosten über die Leistungen bzw. Erlöse zu sichern.

Damit ist die Arbeit mit kalkulatorischen Zinsen als kalkulatorischen Kosten soweit sie die

- Zinsen auf Fremdkapital betreffen, ein Instrument des Leistungs-, Erlös- und Kostenmanagements und
- Zinsen auf Eigenkapital betreffen, ein Werkzeug für eine gezielte und aktive Kosten- und Gewinnsteuerung im Unternehmen.

Die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen „an sich“ bzw. allein der Ansatz der kalkulatorischen Zinsen, z.B. in der Produktkalkulation, haben jedoch wenig Sinn.

Wenn das Unternehmen dieses Entgelt tatsächlich entnehmen und verwenden will, muss es diesen Betrag zuvor über die Leistungen bzw. Erlöse zur Deckung der Aufwendungen, Betriebsausgaben bzw. Kosten sowie zur Erwirtschaftung eines zusätzlichen Gewinnes nach Steuer (für die Mittel für Zinsen auf Eigenkapital) erwirtschaftet haben.

Zu beachten ist in der betriebswirtschaftlichen Arbeit auch, dass die kalkulatorischen Zinsen (wie im Normalfall alle kalkulatorischen Kosten) aus der Sicht der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung typische fixe (Gemein-) Kosten darstellen.

Die fixen Kosten verhalten sich i.a. völlig anders, als es in der traditionellen Vollkostenrechnung unterstellt wird.

## **2.5.5.8 Kalkulatorische Wagnisse**

### **a) Grundlagen**

Jede unternehmerische Tätigkeit ist mit Risiken und Wagnissen verbunden.

Dabei sind verschiedene Risiko- bzw. Wagnis-Arten zu unterscheiden  
(s Abb. Kurs 2 - 26).

Die verschiedenen Risiken bzw. Wagnisse haben erhebliche Konsequenzen für Inhalt,  
Erfassung und Management der Risiken.

Das allgemeine Unternehmer- bzw. Unternehmenswagnis (z.B. Wahl des richtigen Stand-  
ortes, Wahl der richtigen Branche, Wahl der richtigen Rechtsform) wird durch den erwirt-  
schafteten Gewinn abgegolten (Risikoprämie).

Das allgemeine Unternehmensrisiko darf deshalb in der Gewinn- und Verlustrechnung  
nicht als Aufwand und in der Kosten- und Leistungsrechnung auch nicht als (Grund-)  
Kosten angesetzt werden.

Einzelwagnisse sind spezielle Risiken und Wagnisse, d.h. die Gefahr eines Verlustes in  
besonderen Fällen.

In Bezug auf die Einzelwagnisse ist zu unterscheiden,

- ob die Einzelwagnisse bei einem Versicherungsunternehmen fremdversicherbar sind  
oder nicht,
- ob die fremdversicherbaren Einzelwagnisse auch tatsächlich fremdversichert werden  
oder nicht,
- wie Versicherungspolizen und Schadensregulierung bei den tatsächlich fremd-  
versicherten Einzelwagnisse im externen und internen Rechnungswesen zu erfassen  
sind sowie
- wie nicht fremdversicherbare Einzelwagnisse und Einzelwagnisse, die zwar fremd-  
versicherbar sind, für die aber tatsächlich keine Fremdversicherung erfolgt, im Rahmen  
der kalkulatorischen Wagnisse im Kosten- und Erfolgsmanagement erfasst werden  
können.

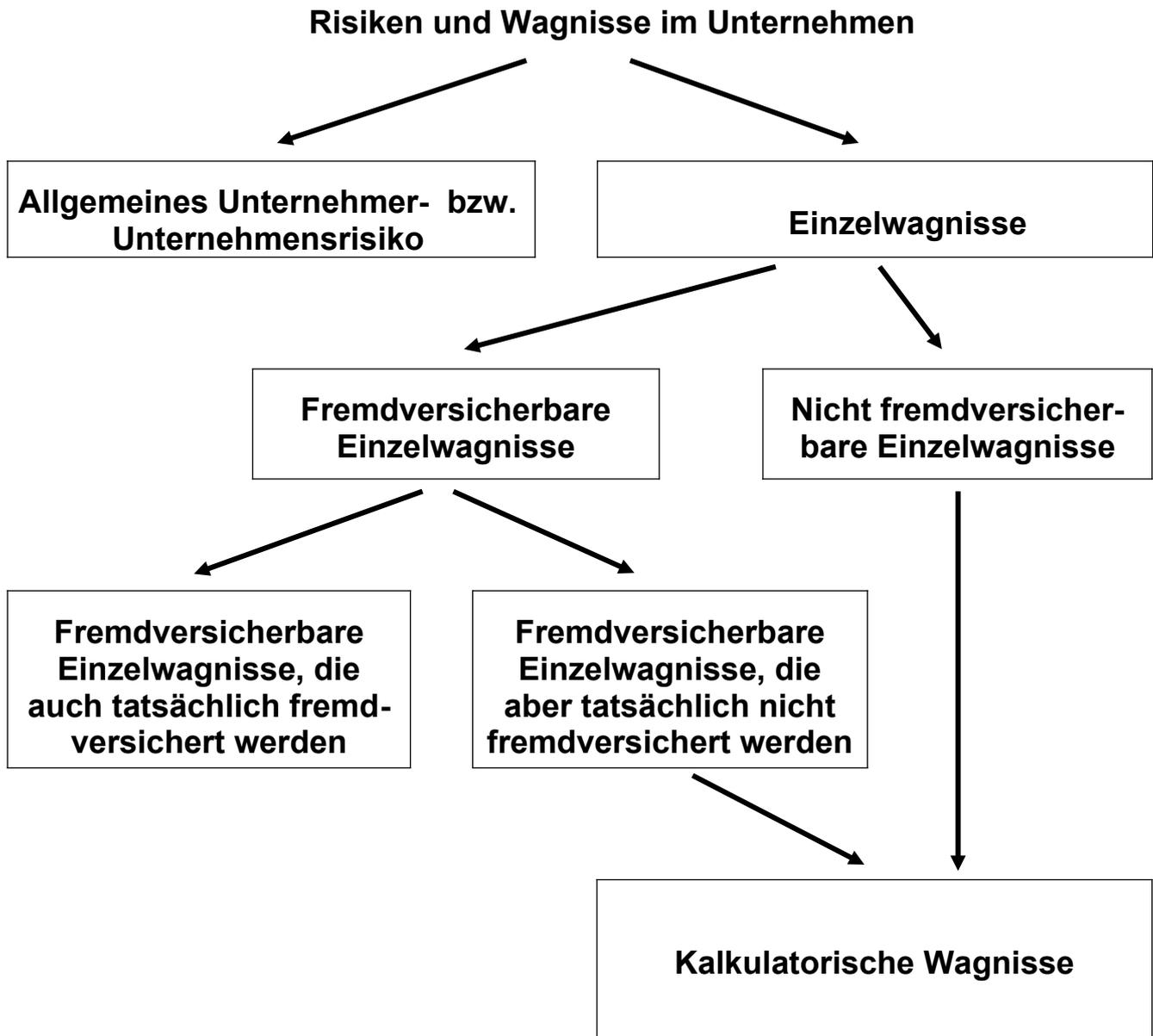


Abb. Kurs 2 - 26: Risiken und Wagnisse im Unternehmen

Versicherungsfähige Einzelwagnisse und Risiken, die durch Fremdversicherungen abgedeckt werden können sind z.B.

- Feuer-, Wasser und Sturmschaden-Versicherung,
- Einbruchdiebstahl- und Beraubungs-Versicherung,
- Unfall- und Betriebshaftpflicht-Versicherung,
- Feuer-Betriebsunterbrechungs-Versicherung,
- Glas-, Ausstellungs- und Transport-Versicherung,
- Maschinen-Betriebsunterbrechungs-Versicherung,
- Bauwesen-Versicherung, Heizöltank-Versicherung,
- Computer-Missbrauch-Versicherung,
- Montage-Versicherung und Kredit-Versicherung sowie
- Versicherung für Baugeräte und fahrbare Baumaschinen.

Eine Fremdversicherung kann auf Grund gesetzlicher und anderer Vorgaben zwingend notwendig sein.

Aber auch unabhängig von gesetzlichen und anderen Vorgaben kann eine Fremdversicherung wirtschaftlich sinnvoll sein.

Und zwar immer dann, wenn die zu versichernden Einzelwagnisse zwar eher selten, aber dann mit derartig gravierenden Konsequenzen eintreten, dass das Unternehmen aus eigener Kraft nicht mehr erfolgreich reagieren kann und finanziell die Existenz des Unternehmens bedroht ist.

Treten versicherungsfähige Einzelwagnisse im Unternehmen eher öfter, aber mit eher geringen wirtschaftlichen Konsequenzen auf, kann es wirtschaftlich sinnvoll sein, auf eine Fremdversicherung bei einem Versicherungsunternehmen zu verzichten und diese Wagnisse im Rahmen einer Eigenversicherung im Rahmen der Arbeit mit kalkulatorischen Wagnissen im Unternehmen abzusichern.

Im strengen Sinn spricht man allerdings von Eigenversicherung nur dann, wenn dabei versicherungsmathematische Methoden genutzt werden.

Eine derartige Absicherung durch Eigenversicherung bzw. kalkulatorische Wagnisse ist auch für alle nichtversicherungsfähigen Einzelwagnisse erforderlich, z.B. für

- Güte- und Wertminderungen,
- Schwund,
- Garantieleistungen,
- Kulanz,

- Abgas- und Abwasserschäden,
- Material- und Arbeitsausschuss,
- Transportverzögerungen,
- Konstruktionsfehler,
- Maßänderungen,
- Inventur- und Kassendifferenzen.

Soweit Einzelwagnisse bei Versicherungsunternehmen fremdversichert werden, werden die zu zahlenden Versicherungsprämien in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand angesetzt.

Soweit diese Aufwendungen betriebsbedingt, nicht außerordentlich und/ oder periodenfremd sind, werden sie als Grundkosten in die Kosten- und Leistungsrechnung übernommen und dabei nach ihrer Verursachung kurzfristig zeitlich abgegrenzt.

Unabhängig davon, ob eine Fremdversicherung vorliegt oder nicht, sind eintretende Verluste aus Einzelwagnissen in der Gewinn- und Verlustrechnung wie folgt zu erfassen:

Zum Zeitpunkt des Eintretens eines Verlustes aus Einzelwagnissen ist der Verlust in der Gewinn- und Verlustrechnung als neutraler Aufwand anzusetzen.

Erfolgt eine Schadensregulierung durch eine Versicherung, ist der entsprechende Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung als neutraler Ertrag zu buchen.

In der Einnahmenüberschussrechnung dürfen unabhängig davon, ob eine Fremdversicherung vorliegt oder nicht, eintretende Verluste aus Einzelwagnissen nur dann als Betriebsausgaben erfasst werden, wenn sie im Geschäftsjahr tatsächlich zu Auszahlungen geführt haben.

Erfolgt aus einer Schadensregulierung durch eine Versicherung eine Einzahlung, ist der entsprechende Betrag in der Einnahmenüberschussrechnung als Betriebseinnahme zu erfassen.

Für nicht fremdversicherbare oder nicht fremdversicherte Einzelwagnisse werden im externen Rechnungswesen Aufwendungen bzw. Betriebsaufgaben nur dann erfasst, wenn tatsächlich Verluste eingetreten sind.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung sind Verluste aus Einzelwagnissen keine Grundkosten, sondern außerordentliche neutrale Aufwendungen und Schadensregulierungen durch Versicherungen sind keine Leistungen, sondern periodenfremde oder außerordentliche neutrale Erträge.

Die Erfassung der Verluste und Schadensregulierungen im Zusammenhang mit Einzelwagnissen entspricht zwar den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben, wird jedoch den Erfordernissen einer verursachungsgerechten Planung, Kontrolle, Steuerung und Kalkulation der Kosten sowie für wirtschaftliche Entscheidungen nicht ausreichend gerecht.

Deshalb wird in der Kosten- und Leistungsrechnung zur Sicherung einer kostenverursachungsgerechten (gleichmäßigen) Belastung der Perioden (z.B. Monate) anders verfahren.

Bei Fremdversicherung von Einzelwagnissen werden die anteiligen Kosten aus Fremdversicherung auf die verursachenden Monate zeitlich abgegrenzt.

Erfolgt keine Fremdversicherung von Einzelwagnissen, können unabhängig vom Eintritt eines konkreten Verlustes sogenannte kalkulatorische Wagnisse als kalkulatorische Kosten angesetzt werden.

Die Höhe der kalkulatorischen Wagnisse ermittelt man aus längerfristigen Erfahrungswerten, z.B. als Durchschnittswerte der letzten 3 - 5 Jahre.

Bei der Arbeit mit kalkulatorischen Wagnissen ist darüber hinaus zu beachten, dass derartige Einzelrisiken und Einzelwagnisse z.T. bereits in den Aufwendungen, Betriebsausgaben bzw. Grundkosten enthalten sein können.

Das betrifft z.B. planmäßig und technologisch bedingten Mehrverbrauch an Material sowie Ausschuss innerhalb des Produktionsprozesses oder auch als „planmäßig und technologisch bedingt“ akzeptierte Bestandsminderungen bei Waren und Material durch Schwund, Alterung usw.

Selbstverständlich ist eine Doppelerfassung derartiger Einzelwagnissen zu vermeiden.

**Typische kalkulatorische Wagnisse sind:**

- Bestandswagnis,
- Fertigungswagnis,
- Forschungs- und Entwicklungswagnis,
- Vertriebswagnis,
- Gewährleistungswagnis und
- Anlagenwagnis.

Diese kalkulatorischen Wagnisse sowie der Ansatz kalkulatorischer Wagnisse als Anderskosten in der Praxis werden in den folgenden Abschnitten detaillierter betrachtet.

In Ausbildung, Studium und Literatur werden die kalkulatorischen Wagnisse z.T. als kalkulatorische Anderskosten, z.T. aber auch als kalkulatorische Zusatzkosten betrachtet.

In Abhängigkeit von der jeweils betrachteten Wagnisart gibt es dafür mehr oder weniger zutreffende Begründungen.

In diesem Material werden kalkulatorische Wagnisse als kalkulatorische Anderskosten dargestellt, weil die zugrundeliegenden Geschäftsvorgänge zumindest z.T. auch im externen Rechnungswesen erfasst werden (s.o.).

Da diese Geschäftsvorgänge im externen Rechnungswesen aber nur z.T. erfasst werden, werden sie von anderen Autoren z.T. auch als kalkulatorische Zusatzkosten betrachtet.

## **b) Kalkulatorische Bestandswagnisse**

Beispiele für Bestandswagnisse sind z.B. Inventurminusedifferenzen durch Diebstahl, Verderb, Veralten, Preissenkungen und andere Wertminderungen, Feuer sowie Einbruch.

Der Ansatz von kalkulatorischen Kosten erfolgt auf der Grundlage von Erfahrungswerten z.B.

- als Prozentsatz des Durchschnittsbestandes an
  - . Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen,
  - . unfertigen und Fertigteileleistungen und
- als Prozentsatz der Herstellkosten des Umsatzes.

### **Übung**

Für ein Unternehmen wurde eine Feuer- und Diebstahlversicherung abgeschlossen.

Es werden dafür 2.400 EUR/Jahr an die Versicherung überwiesen und gebucht.

Zusätzlich gibt es im Unternehmen nicht fremdversicherbare Bestandswagnisse.

Dazu liegen pro Kalenderjahr folgende Erfahrungswerte vor:

- 2 % des Durchschnittswertes des Bestandes an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen,
- 3 % des Durchschnittswertes des Bestandes an unfertigen und Fertigteileleistungen.

Für das betrachtete Jahr werden geplant:

- Durchschnittswert des Bestandes an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen 240.000 EUR,
- Durchschnittswert des Bestandes an unfertigen und Fertigteileleistungen 170.000 EUR,
- Herstellkosten des Umsatzes 615.000 EUR/Jahr.

## Aufgabe

Für diese Situation sind die kalkulatorischen (Bestandswagnis-) Kosten in EUR/Jahr und EUR/Monat sowie der Kalkulationssatz für die kalkulatorischen Bestandswagniskosten in Prozent der Herstellkosten zu ermitteln.

## Lösung

Die Fremdversicherung von 2.400 EUR stellt betrieblichen Aufwand (= Grundkosten) dar und darf deshalb nicht nochmals als kalkulatorische Kosten angesetzt werden.

Als kalkulatorische Bestandswagnisse sind deshalb anzusetzen:

### Bestandswagnisse für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

$$\frac{240.000 \text{ EUR} \times 2 \%}{100 \%} = 4.800 \text{ EUR/Jahr}$$

und damit 400 EUR/Monat

### Bestandswagnis für unfertigen und Fertigerleistungen

$$\frac{170.000 \text{ EUR} \times 3 \%}{100 \%} = 5.100 \text{ EUR/Jahr}$$

und damit 425 EUR/Monat

**Kalkulatorische Bestandswagnisse insgesamt 9.900 EUR/Jahr**  
**( 825 EUR/Monat)**



### **c) Kalkulatorische Fertigungswagnisse**

Beispiele für Fertigungswagnisse sind z.B. Mehraufwendungen für

- Fertigungsmaterial durch Ausschuss,
- Ausfallzeiten und
- Nacharbeit.

Soweit sie nicht gesondert berücksichtigt werden, können dazu auch Gewährleistungs- und Haftungsansprüche zählen.

Der Ansatz von kalkulatorischen Kosten für Fertigungswagnisse erfolgt als Durchschnittswert auf der Grundlage von Erfahrungswerten z.B. als

- Prozentsatz der Ausfallzeiten,
- Prozentsatz der Herstellkosten des Umsatzes oder
- Prozentsatz der Ausbringung.

### **Übung**

Die durchschnittliche Ausfallzeit einer Anlage an 230 Arbeitstagen/Jahr beträgt 30 Minuten/Tag.

1 Stunde Ausfall der Anlage verursacht Kosten in Höhe von 240 EUR/Stunde.

Die Herstellkosten des Umsatzes werden mit 615.000 EUR/Jahr geplant.

### **Aufgabe**

Für diese Situation sind die kalkulatorischen (Fertigungswagnis-) Kosten zu ermitteln.

## Lösung

Kalkulatorische Kosten aus Fertigungswagnissen:

$$\begin{array}{r} 230 \text{ Tage/} \\ \text{Jahr} \end{array} \times \begin{array}{r} 0,5 \text{ Stunden/} \\ \text{Tag} \end{array} \times \begin{array}{r} 240 \text{ EUR/} \\ \text{Stunde} \end{array} = 27.600 \text{ EUR/Jahr} \\ (2.300 \text{ EUR/Monat})$$

Damit liegt zwar der Betrag der Kosten für Fertigungswagnisse vor, für die Produktkalkulation ist diese absolute Zahl allerdings nicht geeignet.

Deshalb erfolgt eine Umrechnung in Prozent der Herstellkosten des Umsatzes:

$$\begin{array}{l} \text{Kalkulationssatz für die Kosten} \\ \text{für Fertigungswagnisse} \\ \text{(\%)} \end{array} = \frac{\text{Herstellkosten des Umsatzes} \\ \text{(EUR/Jahr)}}{\text{Kosten für Fertigungswagnisse} \\ \text{insgesamt (EUR/Jahr)}} \times 100 \% \\ \\ = \frac{27.600 \text{ EUR/Jahr}}{615.000 \text{ EUR/Jahr}} \times 100 \% \\ \\ = 4,49 \% \text{ der Herstellkosten des Umsatzes}$$

## **d) Kalkulatorische Forschungs- und Entwicklungswagnisse**

Beispiele für Forschungs- und Entwicklungswagnisse sind z.B. alle Risiken, die mit der Neuentwicklung von Leistungen zusammenhängen wie

- abgebrochene Forschungsarbeiten,
- Aufwendungen für Versuche im Rahmen des normalen Fertigungsprozesses und
- Nacharbeit.

Soweit sie nicht gesondert berücksichtigt werden, können dazu auch Gewährleistungs- und Haftungsansprüche im Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung zählen.

Der Ansatz von kalkulatorischen Kosten erfolgt als Durchschnittswert auf der Grundlage von Erfahrungswerten z.B. als

- Prozentsatz der Forschungs- und Entwicklungskosten oder
- Prozentsatz der Herstellkosten des Umsatzes.

### **Übung**

Die Kosten aus Risiken der Entwicklung und Konstruktion betragen im Unternehmen „A“ erfahrungsgemäß 20 % der Entwicklungs- und Konstruktionskosten.

Für das Jahr 20 . . werden Entwicklungs- und Konstruktionskosten in Höhe von 840.000 EUR/Jahr sowie Herstellkosten des Umsatzes in Höhe von 615.000 EUR/Jahr geplant.

### **Aufgabe**

Zu ermitteln sind für diese Situation die kalkulatorischen (Forschungs- und Entwicklungswagnis-) Kosten.

## Lösung

Kalkulatorische Kosten aus Forschungs- und Entwicklungswagnissen:

$$\frac{840.000 \text{ EUR/Jahr}}{100 \%} \times 20 \% = 168.000 \text{ EUR/Jahr}$$

( 14.000 EUR/Monat)

Damit liegt zwar der Betrag der Kosten für Forschungs- und Entwicklungswagnisse vor, für die Produktkalkulation ist diese absolute Zahl allerdings nicht geeignet.

Deshalb erfolgt eine Umrechnung in Prozent der Herstellkosten des Umsatzes:

$$\begin{aligned} \text{Kalkulationssatz für die Kosten} &= \frac{\text{Herstellkosten des Umsatzes}}{\text{Kosten für Forschungs- und}} \times 100 \% \\ \text{für Forschungs- und} &= \frac{168.000 \text{ EUR/Jahr}}{615.000 \text{ EUR/Jahr}} \times 100 \% \\ \text{Entwicklungswagnisse} &= 27,32 \% \text{ der Herstellkosten des Umsatzes} \\ \text{(\%)} & \end{aligned}$$

## **e) Kalkulatorische Vertriebswagnisse**

Beispiele für Vertriebswagnisse sind z.B. Währungsverluste, Debitoren- (Forderungs-) Ausfälle, Transportschäden, Kulanznachlässe und Konventionalstrafen.

Der Ansatz von kalkulatorischen Kosten erfolgt als Durchschnittswert auf der Grundlage von Erfahrungswerten z.B. als

- durchschnittlicher Forderungsausfall in EUR/ZE oder
- Prozentsatz der Herstellkosten des Umsatzes.

### **Übung**

In dem betrachteten Unternehmen betragen

Geplanter Bruttoumsatz 900.000.000 EUR/Jahr sowie

Geplante Herstellkosten des Umsatzes 615.000.000 EUR/Jahr.

#### **Situation A**

In dem betrachteten Unternehmen ist erfahrungsgemäß jährlich mit durchschnittlichen Forderungsausfällen in Höhe von 30.000 EUR/Jahr zu rechnen.

#### **Aufgabe zu Situation A**

Ermitteln Sie für das Jahr 20 . . die kalkulatorischen (Vertriebswagnis-) Kosten.

#### **Situation B**

In dem betrachteten Unternehmen betragen die durchschnittlichen Forderungsausfälle erfahrungsgemäß 5 % vom Bruttoumsatz.

#### **Aufgabe zu Situation B**

Ermitteln Sie für das Jahr 20 . . die kalkulatorischen (Vertriebswagnis-) Kosten.

## Lösung zu Situation A

Kalkulatorische Kosten aus Vertriebswagnissen:

$$30.000 \text{ EUR/Jahr} \quad ( 2.500 \text{ EUR/Monat} )$$

Damit liegt zwar der Betrag der Kosten für Vertriebswagnisse vor, für die Produktkalkulation ist diese absolute Zahl allerdings nicht so sehr „bequem“.

Deshalb erfolgt eine Umrechnung in Prozent der Herstellkosten des Umsatzes:

$$\begin{aligned} \text{Kalkulationssatz für die Kosten} &= \frac{\text{Herstellkosten des Umsatzes}}{\text{Kosten für Vertriebswagnisse}} \times 100 \% \\ \text{für Vertriebswagnisse} &= \frac{\text{(EUR/Jahr)}}{\text{(EUR/Jahr)}} \times 100 \% \\ (\%) & \\ &= \frac{30.000 \text{ EURR/Jahr}}{615.000 \text{ EUR/Jahr}} \times 100 \% \\ &= 4,88 \% \text{ der Herstellkosten des Umsatzes} \end{aligned}$$

## Lösung zu Situation B

$$\begin{aligned} \text{Kalkulatorische Kosten} &= \text{Bruttoumsatz} \times 5 \% \\ \text{aus Vertriebswagnissen} &= \text{(EUR/Jahr)} \times 0,05 \\ \text{(EUR/Jahr)} &= 900.000 \text{ (EUR/Jahr)} \times 0,05 \\ &= 45.000 \text{ EUR/Jahr} \quad ( 3.750 \text{ EUR/Monat} ) \end{aligned}$$

Damit liegt zwar der Betrag der Kosten für Vertriebswagnisse vor, für die Produktkalkulation ist diese absolute Zahl allerdings nicht so sehr „bequem“.

Deshalb erfolgt eine Umrechnung in Prozent der Herstellkosten des Umsatzes.

$$\begin{aligned} \text{Kalkulationssatz für die Kosten} &= \frac{\text{Herstellkosten des Umsatzes}}{\text{Kosten für Vertriebswagnisse}} \times 100 \% \\ \text{für Vertriebswagnisse} &= \frac{\text{(EUR/Jahr)}}{\text{(EUR/Jahr)}} \times 100 \% \\ (\%) &= \frac{45.000 \text{ EUR/Jahr}}{615.000 \text{ EUR/Jahr}} \times 100 \% \\ &= 7,32 \% \text{ der Herstellkosten des Umsatzes} \end{aligned}$$

## f) Kalkulatorische Gewährleistungswagnisse

Beispiele für Gewährleistungswagnisse sind z.B. Haftungsansprüche und Garantieleistungen.

Der Ansatz von kalkulatorischen Kosten erfolgt als Durchschnittswert auf der Grundlage von Erfahrungswerten z.B. als Prozentsatz der Brutto-Verkaufserlöse.

### Übung

Die durchschnittlichen Gewährleistungswagnisse betragen in dem betrachteten Unternehmen erfahrungsgemäß 0,5 % des Brutto-Umsatzes.

### Aufgabe

Für das Jahr 20 . . sind die kalkulatorischen (Gewährleistungswagnis-) Kosten zu ermitteln.

Geschätzter Bruttoumsatz 900.000 EUR/Jahr

Geplante Herstellkosten des Umsatzes 615.000 EUR/Jahr

## Lösung

$$\begin{aligned} \text{Kalkulatorische Kosten} & \\ \text{aus Gewährleistungswagnissen (EUR/Jahr)} & = \text{Bruttoumsatz (EUR/Jahr)} \times 0,5 \% \\ & = 900.000 \text{ (EUR/Jahr)} \times 0,005 \\ & = 4.500 \text{ EUR/Jahr ( 375 EUR/Monat )} \end{aligned}$$

Damit liegt zwar der Betrag der Kosten für Gewährleistungswagnisse vor, für die Produktkalkulation ist diese absolute Zahl allerdings nicht so sehr „bequem“.

Deshalb erfolgt eine Umrechnung in Prozent der Herstellkosten des Umsatzes:

$$\begin{aligned} \text{Kalkulationssatz für die Kosten} & \\ \text{für Gewährleistungswagnisse (\%)} & = \frac{\text{Herstellkosten des Umsatzes (EUR/Jahr)}}{\text{Kosten für Gewährleistungswagnisse (EUR/Jahr)}} \times 100 \% \\ & = \frac{4.500 \text{ EUR/Jahr}}{615.000 \text{ EUR/Jahr}} \times 100 \% \\ & = 0,732 \% \text{ der Herstellkosten des Umsatzes} \end{aligned}$$

## **g) Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten in der Praxis**

In der betriebswirtschaftlichen Praxis ist nicht nur eine angemessene Verursachungsgerechtigkeit zu sichern, sondern auch Zweckgenauigkeit und Wirtschaftlichkeit.

Deshalb werden die kalkulatorischen Wagniskosten häufig nicht detailliert nach Wagnisarten ermittelt und kalkuliert, sondern „pragmatischer“.

Einzelposten der kalkulatorischen Wagnisse werden dann nur als Einzelpositionen ermittelt und betrachtet, wenn das nach Umfang und Bedeutung gerechtfertigt ist.

Alle anderen, auch nicht fremd versicherten Einzelwagnisse werden nicht einzeln, sondern insgesamt über den Ansatz von „durchschnittlichen sonstigen Wagniskosten“ berücksichtigt.

### **Übung**

Das allgemeine Unternehmensrisiko darf in

- der Geschäftsbuchführung und Gewinn- und Verlustrechnung nicht als Aufwand,
- den steuerlichen Aufzeichnungen und in der Einnahmenüberschussrechnung nicht als Betriebsausgaben und
- der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung nicht als Kosten erfasst werden und wird deshalb auch im betrachteten Unternehmen genauso behandelt.

Für bestimmte Risiken wurden im betrachteten Unternehmen bei Versicherungsgesellschaften Versicherungen abgeschlossen.

Die für die Versicherungen vertragsgemäß gezahlten Versicherungsprämien werden in

- der Geschäftsbuchführung und Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand bzw.
- den steuerlichen Aufzeichnungen und in der Einnahmenüberschussrechnung als Betriebsausgaben und
- soweit sie betriebsbedingt, ordentliche und periodenrichtig sind, in der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung als Grundkosten erfasst.

Im betrachteten Unternehmen wird mit sensiblen Beständen an Waren, Material, unfertigen und fertigen Erzeugnissen gearbeitet.

Die sich daraus ergebenden Risiken konnten (oder sollten) jedoch nicht bei einem Versicherungsunternehmen fremdversichert werden.

Aufgrund der besonderen wirtschaftlichen Bedeutung werden diese Bestandswagnisse im Unternehmen gesondert berücksichtigt.

Für das Jahr 20 . . wurde für die Zwecke der Kostenkalkulation für diese sensiblen Bestandswagnisse ein Plan-Kalkulationssatz in Höhe von 1,2 % der Herstellkosten des Umsatzes ermittelt.

Alle anderen nicht fremdversicherten Einzelwagnisse werden im betrachteten Unternehmen nicht einzeln, sondern nur insgesamt über den Ansatz von „durchschnittlichen sonstigen Wagniskosten“ berücksichtigt.

Für diese Einzelwagnisse liegen im Unternehmen folgende Daten vor:

- Verluste aus sonstigen Einzelwagnissen  
in den letzten 5 Geschäftsjahren insgesamt 233.380 EUR sowie
- Herstellkosten des Umsatzes  
(ohne kalkulatorische Wagniskosten)  
in den letzten 5 Geschäftsjahren insgesamt 4.860.000 EUR.

### Aufgabe

Für das Jahr 20 . . sind die kalkulatorischen Wagniskosten zu ermitteln.

### Lösung

$$\begin{aligned}
 \text{Kalkulationssatz für die} & & \text{Verluste aus} \\
 \text{kalkulatorischen} & & \text{Einzelwagnissen (EUR)} \\
 \text{Wagniskosten (\%)} & = & \frac{\quad}{\text{Herstellkosten} \\
 & & \text{des Umsatzes (EUR)}} \quad \times \quad 100 \% \\
 & & \\
 & = & \frac{233.380 \text{ EUR}}{4.860.000 \text{ EUR}} \quad \times \quad 100 \% \\
 & = & 4,8 \% \text{ der Herstellkosten des Umsatzes}
 \end{aligned}$$

Kann unterstellt werden, dass sich gegenüber den wirtschaftlichen Bedingungen in den letzten fünf Geschäftsjahren keine wesentlichen Veränderungen ergeben, wird bei der Kalkulation der Kosten für die kalkulatorischen Einzelwagnisse mit folgenden Kalkulationssätzen gearbeitet:

Kalkulationssatz sensible Bestandswagnisse	1,2 % der Herstellkosten des Umsatzes
Kalkulationssatz „durchschnittliche sonstige Wagniskosten	4,8 % der Herstellkosten des Umsatzes
Kalkulationssatz kalkulatorische Wagnisse gesamt	6,0 % der Herstellkosten des Umsatzes

### Anwendungsbeispiel

Für das Folgejahr werden Herstellkosten des Umsatzes in Höhe von 1.000.000 EUR/Jahr geplant.

Dann sind folgende kalkulatorische Wagniskosten zu planen:

$$\begin{aligned}
 \text{Kalkulatorische Wagniskosten (EUR/Jahr)} &= \text{Herstellkosten des Umsatzes (EUR/Jahr)} \times \text{Kalkulationssatz für die kalkulatorischen Wagnisse (\% der Herstellkosten des Umsatzes)} \\
 &= 1.000.000 \text{ EUR/Jahr} \times 6 \% \\
 &= 60.000 \text{ EUR/Jahr ( 5.000 EUR/Monat)}
 \end{aligned}$$

## **h) Betriebswirtschaftliche Konsequenzen der Arbeit mit kalkulatorischen Wagnissen**

Jede unternehmerische Tätigkeit ist mit Risiken und Wagnissen verbunden.

Deshalb hat eine verursachungsgerechte, zeitnahe und differenzierte Arbeit mit den unternehmerischen Wagnissen bzw. Risiken erhebliche betriebswirtschaftliche Bedeutung.

Nach den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben erfasst das externe Rechnungswesen den Werteverzehr sowie Verluste aus Wagnissen bzw. Risiken nur zum Teil oder wenn es sich um fremdversicherte Risiken bei Versicherungsunternehmen handelt als Aufwendungen oder Betriebsausgaben.

Dabei wird nicht berücksichtigt, ob die Wagnisse bzw. Risiken im Zusammenhang mit

- betriebsnotwendigen oder nicht betriebsnotwendigen,
- außerordentlichen oder „ordentlichen“,
- periodenfremden oder nicht periodenfremden

Geschäftsvorgängen stehen.

Das entspricht zwar den handels- und steuerrechtlichen Vorgaben, aber eben i.a. nicht den betrieblichen Gegebenheiten, Bedingungen und Erfordernissen.

Die tatsächlichen betrieblichen Gegebenheiten, Bedingungen und Erfordernisse werden (u.U. abweichend von den gesetzlichen Vorgaben) in der Kosten- und Leistungsrechnung berücksichtigt, indem kalkulatorische Wagnisse ermittelt und in der Betriebsbuchführung, Kosten- und Leistungsrechnung sowie im Kosten- und Erfolgsmanagement angesetzt werden.

Das betrifft insbesondere die Werteverzehre und Verluste aus nichtfremdversicherbaren sowie nicht fremdversicherten Einzelwagnissen und Risiken.

Sollen die finanziellen Mittel für Einzelwagnisse bzw. Einzelrisiken dem Unternehmen tatsächlich zur Verfügung stehen, sind diese Mittel über die Leistungen bzw. Erlösen bzw. Betriebseinnahmen zu erwirtschaften.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist zur Sicherung der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität im Unternehmen zumindest die völlige Deckung der aufwandsgleichen oder Grundkosten für Wagnisse zu sichern.

Aus der Sicht der handels- und steuerrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ist zur Sicherung der finanziellen Mittel zur Absicherung gegen fremdversicherte Einzelwagnisse und Risiken zumindest eine völlige Deckung der Aufwendungen über die Erträge erforderlich.

Die Deckung darüberhinausgehender Risiken und Wagnisse kann nur über den erwirtschafteten Gewinn erfolgen.

Aus der Sicht der steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung ist zumindest eine völlige Deckung der Betriebsausgaben über die Betriebseinnahmen erforderlich.

Betriebsausgaben zur Absicherung gegen fremdversicherte Einzelwagnisse und Risiken sind Betriebsausgaben.

Die Deckung darüberhinausgehender Risiken und Wagnisse kann nur über den erwirtschafteten Gewinn erfolgen.

Zur Absicherung gegen nichtfremdversicherbare und nicht fremdversicherte Einzelwagnisse und Risiken wird in der Kosten- und Leistungsrechnung zusätzlich und / oder anders als im externen Rechnungswesen mit kalkulatorischen Wagnissen als kalkulatorischen Kosten gearbeitet.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist für die Absicherung der kalkulatorischen Wagnisse zumindest eine völlige Deckung aller Kosten über die Leistungen bzw. Erlöse zu sichern.

Damit ist die Arbeit mit kalkulatorischen Wagnissen als kalkulatorischen Kosten ein wichtiges Instrument des Risiko-, Erlös-, Leistungs-, Kosten- und Erfolgsmanagements, insbesondere auch für eine gezielte und aktive Gewinnsteuerung im Unternehmen.

Für die Verwendung der finanziellen Mittel für kalkulatorische Einzelwagnisse sind die erforderlichen finanziellen Mittel im Rahmen des Jahresüberschusses als Gewinnbestandteile nach Steuer zu erwirtschaften.

Die Ermittlung kalkulatorischer Wagnisse „an sich“ bzw. allein der Ansatz der kalkulatorischen Wagnisse, z.B. in der Produktkalkulation, haben jedoch allein wenig Sinn.

Wenn das Unternehmen diese Mittel tatsächlich verwenden will, muss es diesen Betrag zuvor über die Leistungen bzw. Erlöse zur Deckung der Aufwendungen, Betriebsausgaben bzw. Kosten sowie zur Erwirtschaftung eines zusätzlichen Gewinnes nach Steuer erwirtschaftet haben.

Zu beachten ist in der betriebswirtschaftlichen Arbeit auch, dass die kalkulatorischen Wagnisse (wie im Normalfall alle kalkulatorischen Kosten) aus der Sicht der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung typische fixe Kosten darstellen.

Die fixen Kosten verhalten sich i.a. völlig anders, als es in der traditionellen Vollkostenrechnung unterstellt wird.

Soweit der doch schon etwas detailliertere Überblick zu Begriff und Inhalt der kalkulatorischen Kosten.

Weiterführende Darstellungen kann man der recht umfangreichen Literatur zur Kosten- und Leistungsrechnung entnehmen.

## **2.5.5.9 Scheingewinne und kalkulatorische Kosten**

Scheingewinne sind von echten unternehmerischen Gewinnen klar abzugrenzen.

Scheingewinne dürfen weder besteuert noch ausgeschüttet werden.

Tritt zwischen Beschaffung und Wiederbeschaffung von verbrauchten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie sonstigen Produktionsmitteln eine Geldentwertung ein, entsteht ein Scheingewinn.

Der Scheingewinn ist ein Gewinn, der nicht durch den eigentlichen Betriebszweck und die kommerziellen Aktivitäten eines Unternehmens entstanden, sondern lediglich auf externe inflationäre Preissteigerungen zurückzuführen ist.

Steigen die Anschaffungskosten bei gleichbleibendem Verkaufspreis, so entsteht in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten und den gestiegenen Wiederbeschaffungskosten desselben Guts ein scheinbarer Gewinn.

Dieser Scheingewinn ist kein echter Gewinn, weil er letztlich nur aus der positiven Differenz zwischen den Anschaffungskosten der verbrauchten Güter und den Anschaffungskosten der wiederbeschafften Güter besteht.

Scheingewinne treten bei Inflation und insbesondere bei Hyperinflation auf.

Der Gewinn setzt sich dann aus echtem Gewinn und Scheingewinn bzw. aus echtem Gewinn und Scheinverlust bzw. aus echtem Verlust und Scheingewinn zusammen.

Scheingewinne gefährden die notwendige nominelle Kapitalerhaltung, weil sie zu einer Entwertung des Eigenkapitals führen.

Scheingewinne entstehen immer dann, wenn die Differenz aus Wiederbeschaffungskosten und Anschaffungskosten positiv ist.

Diese Differenz wird in der Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung als Gewinn klassifiziert, obwohl sie in Wirklichkeit zur Ersatzbeschaffung der verbrauchten Güter notwendig ist.

Da die Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben in der Finanz- bzw. Geschäftsbuchführung nicht zu Wiederbeschaffungskosten bewertet werden dürfen, müssen zur Vermeidung der Substanzauszehrung die Umsatzerlöse für die bestehende Absatzmenge soweit erhöht werden, bis der Gewinn nach Steuern dem Scheingewinn entspricht, um die Ersatzbeschaffung finanzieren zu können.

Lösungswege sind insbesondere die

- Wahl geeigneter Bewertungsverfahren,
- Beachtung der Erwirtschaftung der Scheingewinne im Rahmen von Gewinnkalkulation und Gewinnmanagement sowie
- Arbeit mit kalkulatorischen Kosten.

In der Handelsbilanz kann der Entstehung von Scheingewinnen durch die Bildung stiller Rücklagen, besonders durch die Bewertung nach dem Lifo- oder Hifo-Verfahren entgegengewirkt werden.

In der Kosten- und Leistungsrechnung kann der Wirkung der Scheingewinne durch die Anwendung kalkulatorischer Kosten entgegengewirkt werden.

Praktikabel ist der Ansatz kalkulatorischer Kosten für Scheingewinne nicht als gesonderte Einzelposition, sondern im Rahmen des Ansatzes durchschnittlicher „sonstiger Wagniskosten“ (s. dazu auch Abschnitt 2.5.5.8 g).

## **2.5.6 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten**

Insgesamt ergeben sich die in Abb. Kurs 2 - 27 dargestellten Zusammenhänge und Abgrenzungen.

### **Übung 1**

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft der Kauf, die Aktivierung und Nutzung der folgenden Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) ?

Die BGA wurde am 01.01.20 . . . aktiviert.

Anschaffungskosten	71.400 EUR (brutto)
Wiederbeschaffungswert	66.000 EUR
Nutzungsdauer	6 Jahre

### **Lösung**

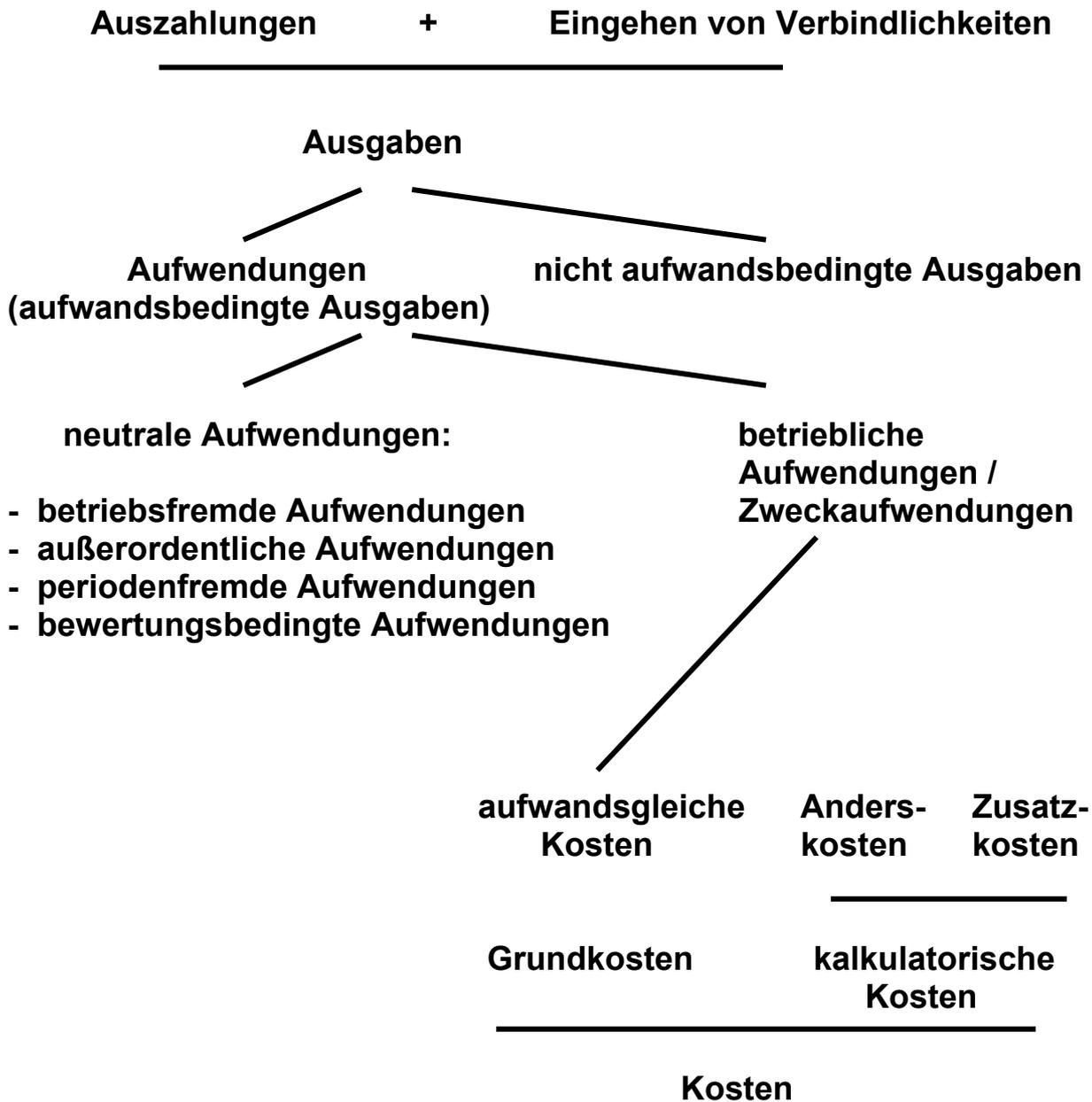
#### **a) Kauf und Aktivierung der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 01.01.20 . .**

Wenn der Kauf bar erfolgt, liegt eine Auszahlung vor.

Erfolgt der Kauf unter Inanspruchnahme einer vom Verkäufer gewährten Zahlungsfrist, werden zum Zeitpunkt des Kaufes zunächst Verbindlichkeiten in Höhe von 71.400 EUR eingegangen.

Unabhängig davon, ob der Kauf bar oder auf Ziel erfolgt, liegt eine Ausgabe in Höhe von 71.400 EUR vor.

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen machen die beim Kauf gezahlte Umsatzsteuer in Höhe von 11.400 EUR als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend.



**Abb. Kurs 2 - 27:** Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten

Nicht umsatzsteuerpflichtige bzw. umsatzsteuerlich nicht optierende Kleinunternehmen können jedoch keine Vorsteuer geltend machen.

Die Aktivierung der Betriebs- und Geschäftsausstattung zum 01.01.20 . . erfolgt folglich

- bei umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen mit Anschaffungskosten von 60.000 EUR,
- bei nicht umsatzsteuerpflichtigen bzw. nicht optierenden Unternehmen mit Anschaffungskosten von 71.400 EUR.

**b) Nutzung der Betriebs- und Geschäftsausstattung über 6 Jahre, verbunden mit stofflichem Verschleiß und Wertminderung**

**Für die Zwecke der Geschäftsbuchführung bzw. steuerlichen Aufzeichnungen sowie handels- und steuerrechtlicher Abschlüsse gilt:**

Die jährliche Wertminderung der Betriebs- und Geschäftsausstattung ist für die Jahre der bilanziellen Nutzungsdauer gemäß AfA als bilanzielle Abschreibung bzw. AfA zu ermitteln und als Aufwand bzw. Betriebsausgabe anzusetzen.

Bei linearer AfA und Zeitabschreibung gilt für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen:

$$\begin{array}{l} \text{Bilanzieller} \\ \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{(Absetzung für} \\ \text{Abnutzung)} \\ \text{(EUR/Jahr)} \end{array} = \frac{60.000 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 10.000 \text{ EUR/Jahr}$$

Tritt im Verlaufe der Nutzungsdauer z.B. eine Havarie ein, dann ist der dadurch entstehende Wertverlust als außerordentlicher (neutraler) Aufwand zu erfassen.

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf unter dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Aufwand zu erfassen.

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf über dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Ertrag zu erfassen.

**Für die Zwecke der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung (und damit der Betriebsbuchführung sowie Kosten- und Leistungsrechnung) gilt:**

Die jährliche Wertminderung der Betriebs- und Geschäftsausstattung ist für die Jahre der kalkulatorischen Nutzungsdauer als kalkulatorische Abschreibung zu ermitteln und in der Kosten- und Leistungsrechnung als Kosten zu führen.

Bei linearer AfA und Zeitabschreibung gilt für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen:

$$\begin{array}{l} \text{Kalkulatorischer} \\ \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{(EUR/Jahr)} \end{array} = \frac{66.000 \text{ EUR}}{6 \text{ Jahre}} = 11.000 \text{ EUR/Jahr}$$

## Übung 2

Das betrachtete Unternehmen vergibt einen Kredit in Höhe von 20.000 EUR.

Der Zinssatz beträgt gemäß Kreditvertrag 9 %/Jahr.

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft die Kreditvergabe ?

## Lösung

Finanzielle Sicht:

Es liegt eine Ausgabe in Höhe von 20.000 EUR und zum Zeitpunkt der Auszahlung bzw. Überweisung des Betrages auch eine Auszahlung vor.

Der Geschäftsfall hat weder für die externe noch für die interne Erfolgsrechnung weitere direkte Konsequenzen.

## Übung 3

Das betrachtete Unternehmen tilgt einen vor 5 Jahren aufgenommenen Kredit in Höhe von 15.000 EUR.

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft die Kredittilgung?

## Lösung

Finanzielle Sicht:

Es liegt eine Ausgabe und zum Zeitpunkt der Auszahlung bzw. Überweisung auch eine Auszahlung in Höhe von 15.000 EUR vor.

Der Geschäftsfall hat weder für die externe noch für die interne Erfolgsrechnung weitere direkte Konsequenzen.

## Übung 4

Das betrachtete Unternehmen verkauft eine bereits teilweise abgeschriebene Anlage.

Bei dem Verkauf wird ein Erlös (brutto) in Höhe von 1.190 EUR erzielt.

Der Buchwert der Anlage zum Zeitpunkt des Verkaufes beträgt 1.100 EUR.

Welche betriebswirtschaftlichen Größen betrifft der Geschäftsvorgang ?

## Lösung

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf unter dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Aufwand zu erfassen.

Erfolgt vor dem Ende der Nutzungsdauer ein Verkauf über dem Buchwert, ist die Wertdifferenz zum Buchwert als außerordentlicher (neutraler) Ertrag zu erfassen.

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen haben dem Käufer zusätzlich zum Verkaufspreis (netto) die Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Nicht umsatzsteuerpflichtige Unternehmen dürfen dem Käufer zusätzlich zum Verkaufspreis (netto) keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen gilt folglich:

Verkaufserlös (brutto)	1.190 EUR
- Umsatzsteuer 19 %	- 190 EUR
= Verkaufserlös (netto)	= 1.000 EUR
- Buchwert zum Zeitpunkt des Verkaufes	- 1.100 EUR
= Differenz	= - 100 EUR

Die Differenz von - 100 EUR stellt außerordentlichen (neutralen) Aufwand dar.

Der Verkaufserlös (netto) von 1.000 EUR ist

- im externen Rechnungswesen Ertrag bzw. Betriebseinnahme und
- aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung außerordentlicher (neutraler) Ertrag.

Der Bestand an Betriebs- und Geschäftsausstattung im Anlagevermögen bzw. Betriebsvermögen verringert sich mit dem Ausscheiden des Wirtschaftsgutes um 1.100 EUR:

Aus finanzieller Sicht gilt:

Es liegt eine Einnahme und zum Zeitpunkt der Einzahlung bzw. Überweisung auch eine Einzahlung in Höhe von 1.190 EUR vor.

In Höhe der Umsatzsteuer von 190 EUR entsteht gleichzeitig eine Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt.

## Übung 5

Aus einem Unternehmen liegen für den Monat ... des Jahres 20.. folgende Angaben eines vereinfachten Gewinn- und Verlustkontos vor (s. Abb. Kurs 2 - 28).

<b>Vereinfachtes Gewinn- und Verlustkonto</b>			
<b>Soll</b>		<b>Haben</b>	
<b>Aufwendungen</b>	<b>TEUR/ Monat</b>	<b>Erträge</b>	<b>TEUR/ Monat</b>
Aufwand für Rohstoffe	1.200	Umsatzerlöse	4.400
Löhne und Gehälter	1.500	Mehrbestand an UE+FE	300
Soziale Abgaben	300	Eigenleistungen	100
Abschreibungen auf AV	1.000	Miet- und Pächterträge	100
Hilfs- und Betriebsstoffe	600	Erträge aus Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens	50
Verluste aus Abgang von Vermögensgegen- ständen	20	Erträge aus Abgang von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens	50
Steuern	100	Erträge aus Auflösung von Rückstellungen	70
Verluste aus Wertpapierverkauf	30	Zinserträge	80
Außerordentl. Aufwand	3		
Jahresüberschuss	397		

**Abb. Kurs 2 - 28:** Beispiel eines vereinfachten Gewinn- und Verlustkontos

## **Aufgaben**

1. Welche betriebsfremden (neutralen) Aufwendungen sind in dem betrachteten Monat angefallen ?
2. Welche betrieblichen Aufwendungen sind in dem betrachteten Monat angefallen ?
3. Welche außerordentlichen (neutralen) Aufwendungen sind in dem betrachteten Monat angefallen ?
4. Welche periodenfremden (neutralen) Aufwendungen sind in dem betrachteten Monat angefallen ?
5. Welche bewertungsbedingten (neutralen) Aufwendungen sind in dem betrachteten Monat angefallen ?
6. Welche aufwandsgleichen bzw. Grundkosten sind in dem betrachteten Monat angefallen?
7. Ermitteln Sie die Höhe der neutralen Aufwendungen insgesamt in TEUR/Monat.
8. Ermitteln Sie die Höhe der Grundkosten insgesamt in TEUR/Monat.
9. Ermitteln Sie die Höhe der kalkulatorischen Kosten insgesamt in TEUR/Monat.
10. Ermitteln Sie die Höhe der Aufwendungen in TEUR/Monat.

## Lösungen zu Übung 5

<b>Aufwendungen</b>	<b>TEUR/ Monat</b>	
Aufwand für Rohstoffe	1.200	Betriebsaufwand/ aufwandsgleiche Kosten
Löhne und Gehälter	1.500	Betriebsaufwand/ aufwandsgleiche Kosten
Soziale Abgaben	300	Betriebsaufwand/ aufwandsgleiche Kosten
Abschreibungen auf AV	1.000	Betriebsaufwand/ aufwandsgleiche Kosten
Hilfs- und Betriebsstoffe	6.00	Betriebsaufwand/ aufwandsgleiche Kosten
Verluste aus Abgang von Vermögens- gegenständen	20	Neutraler außerordentlicher Aufwand
Steuern	100	Soweit Kostensteuern: Betriebsaufwand/ aufwandsgleiche Kosten
Verluste aus Wertpapierverkauf	30	Neutraler außerordentlicher Aufwand
Außerordentlicher Aufwand	3	Neutraler außerordentlicher Aufwand
Jahresüberschuss	397	

1. Im betrachteten Monat liegen keine betriebsfremden (neutralen) Aufwendungen vor.
2. Die betrieblichen Aufwendungen betragen in dem betrachteten Monat insgesamt 4.700 TEUR/Monat.

$$\begin{aligned} & 1.200 \text{ EUR/Monat} \\ + & 1.500 \text{ EUR/Monat} \\ + & 300 \text{ EUR/Monat} \\ + & 1.000 \text{ EUR/Monat} \\ + & 600 \text{ EUR/Monat} \\ + & 100 \text{ EUR/Monat (soweit Kostensteuern)} \\ = & 4.700 \text{ EUR/Monat} \end{aligned}$$

3. Die außerordentlichen (neutralen) Aufwendungen betragen in dem betrachteten Monat insgesamt 53 TEUR/Monat.

$$\begin{aligned} & 20 \text{ EUR/Monat} \\ + & 30 \text{ EUR/Monat} \\ + & 3 \text{ EUR/Monat} \\ = & 53 \text{ EUR/Monat} \end{aligned}$$

4. Periodenfremde (neutrale) Aufwendungen liegen im betrachteten Monat nicht vor.
5. Bewertungsbedingte (neutralen) Aufwendungen liegen im betrachteten Monat nicht vor.
6. Die aufwandsgleichen bzw. Grundkosten stimmen mit den betrieblichen Aufwendungen überein.

Die aufwandsgleichen oder Grundkosten betragen in dem betrachteten Monat insgesamt 4.700 TEUR/Monat.

$$\begin{aligned} & 1.200 \text{ EUR/Monat} \\ + & 1.500 \text{ EUR/Monat} \\ + & 300 \text{ EUR/Monat} \\ + & 1.000 \text{ EUR/Monat} \\ + & 600 \text{ EUR/Monat} \\ + & 100 \text{ EUR/Monat (soweit Kostensteuern)} \\ = & 4.700 \text{ EUR/Monat} \end{aligned}$$

7. Die neutralen Aufwendungen betragen in dem betrachteten Monat insgesamt 53 TEUR/Monat.
8. Die Grundkosten betragen in dem betrachteten Monat insgesamt 4.700 TEUR/Monat.

9. Die Höhe der kalkulatorischen Kosten kann aus einem Gewinn- und Verlustkonto nicht ermittelt werden.

Die erforderlichen Angaben liegen nur in der Kosten- und Leistungsrechnung vor.

10. Die Aufwendungen betragen in dem betrachteten Monat insgesamt 4.753 TEUR/Monat.

## 2.5.7 Betriebserfolg und Deckungsbeitrag

### 2.5.7.1 Grundlagen und Begriffe

(s. auch Abschnitt 2.3 Erfolgsrechnungen im Überblick)

Deckungsbeitrag und Betriebserfolg (Betriebsgewinn bzw. Betriebsverlust) sind die Erfolgsgrößen der Deckungsbeitrags- und Betriebserfolgsrechnung bzw. der Kosten- und Leistungsrechnung im internen Rechnungswesen.

Für die Ermittlung des Betriebserfolges im Rahmen der traditionellen Vollkostenrechnung gilt:

<b>Periodenrechnung</b> EUR/ZE	<b>Stückrechnung</b> EUR/LE
Leistungen bzw. Erlöse	Leistungen bzw. Erlöse
- Kosten	- Kosten
<b>= Betriebserfolg</b> (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust)	<b>= Betriebserfolg</b> (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust)

Ansätze und Denkweisen dieser traditionellen Vollkostenrechnung sind in Ausbildung, Studium, Lehrbüchern sowie in der Praxis nach wie vor weit verbreitet, führen jedoch häufig zu völlig falschen Rechnungen, Informationen, Entscheidungen und Handlungen.

Die traditionelle Vollkostenrechnung berücksichtigt nicht das Verhalten der Kosten in Abhängigkeit von der Beschäftigung (erstellte und abgesetzte Leistungsmenge) bzw. von der Bereitstellung und Nutzung der Ressourcen und Kapazitäten im Unternehmen.

Die Vollkostenrechnung unterstellt deshalb, dass sich alle Periodenkosten proportional zur Leistungsmenge und die Stückkosten pro Stück unabhängig von der Beschäftigung fest verhalten.

Das ist jedoch nicht der Fall (s. Abschnitt 2.5.4.2 h).

Infolge Mechanisierung, Automatisierung, Digitalisierung sowie Wissenschaft und Technik verhalten sich häufig mehr als 50 % der Kosten (als sogenannte Fixkosten) völlig anders.

Die fixen Periodenkosten sind innerhalb der bestehenden Kapazitätsgrenzen unabhängig von der Leistungsmenge (Beschäftigung) fix.

Bei steigender Beschäftigung verringern sich die fixen Stückkosten degressiv.

Bei sinkender Beschäftigung erhöhen sich die fixen Stückkosten progressiv usw.

Die Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung berücksichtigt die Abhängigkeit der Kosten von der Beschäftigung sowie der Bereitstellung und Auslastung der Ressourcen und Kapazitäten.

Zu unterscheiden sind

- die einfache bzw. einstufige Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung sowie
- Formen einer entwickelten oder mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung.

Die fixen Kosten sind immer fixe Gemeinkosten und können deshalb den Leistungen nicht verursachungsgerecht als Stückkosten zugeordnet werden.

Eine Ausnahme bilden dabei die produktfixen Kosten.

In der einfachen bzw. einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung gilt:

**Periodenrechnung**  
EUR/ZE

Erlöse  
- variable Kosten  
**= Deckungsbeitrag**  
- fixe Kosten  
**= Betriebserfolg**  
(Betriebsgewinn oder  
Betriebsverlust)

**Stückrechnung**  
EUR/LE

Erlöse  
- variable Kosten  
**= Deckungsbeitrag**

Aus der Sicht der Vollkostenrechnung erscheint es ungewohnt und problematisch, dass die einfache oder einstufige Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung keinen Betriebserfolg als Stückerfolg in EUR/LE ermittelt.

Das ist aber nichts anderes als die Konsequenz aus dem tatsächlichen Verhalten der Kosten und ein Stückbetriebserfolg wird für Entscheidungen bei Teilkosten- und DB-Rechnung nicht genutzt und nicht benötigt.

Das Problem der einfachen bzw. einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung besteht in dem pauschalen Umgang mit den fixen Kosten.

Auf dieser Grundlage ist kein angemessenes und differenziertes Fixkostenmanagement im Unternehmen möglich.

Abhilfe schaffen Ansätze einer entwickelten bzw. mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung (s. Abb. Kurs 2 - 29).

Erfolg bzw. Ergebnis ist letzten Endes der Dreh- und Angelpunkt der internen wirtschaftlichen Arbeit und Führung.

Deshalb werden diese Größen und Begriffen z.T. in sehr unterschiedlichen Zusammenhängen und „Sichtweisen“ genutzt.

**Periodenrechnung**  
EUR/ZE

Erlöse  
- variable Kosten  
**= Deckungsbeitrag 1**  
- produktfixe Kosten  
**= Deckungsbeitrag 2**  
- stellenfixe Kosten  
**= Deckungsbeitrag 3**  
- bereichsfixe Kosten  
**= Deckungsbeitrag 4**  
- centerfixe Kosten  
**= Deckungsbeitrag 5**  
- marktsegment- und  
kundenfixe Kosten  
**= Deckungsbeitrag 6**  
- unternehmensfixe  
Kosten  
**= Deckungsbeitrag 7**  
**= Betriebserfolg**  
(Betriebsgewinn oder  
Betriebsverlust)

**Stückrechnung**  
EUR/LE

Erlöse  
- variable Kosten  
**= Deckungsbeitrag 1**  
- produktfixe Kosten  
**= Deckungsbeitrag 2**

**Abb. Kurs 2 - 29:** Zeitgemäße entwickelte bzw. mehrstufige Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung

Es gibt verschiedene Erfolgsbegriffe, die z.T. auch noch unterschiedlich und nicht einheitlich benutzt werden.

So wird der Betriebserfolg z.B. zum Teil auch als kurzfristiger oder kalkulatorischer Erfolg bezeichnet.

Einen Überblick über ausgewählte Erfolgskategorien enthalten die Abb. Kurs 2 - 30 sowie Abb. Kurs 2 - 31.

Die Aussagen des absoluten Erfolges als Periodenerfolg

- im externen Rechnungswesen z.B. als
  - . Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag in EUR/Jahr und
  - . Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben in EUR/Jahr,
- im internen Rechnungswesen (Kosten- und Leistungsrechnung)
  - . Betriebserfolg in EUR/Monat und EUR/Jahr sowie
  - . Deckungsbeitrag in EUR/Monat und EUR/Jahr

sind begrenzt.

Deshalb wird in der Kosten- und Leistungsrechnung auch mit dem Stückerfolg

- Betriebserfolg in EUR/LE sowie
- Deckungsbeitrag in EUR/LE

gearbeitet.

Vergleiche, Planung und Entscheidungsvorbereitung erfordern darüber hinaus die Arbeit mit relativen Erfolgsgrößen, z.B.

- Umsatzrentabilität und
- Eigenkapitalrentabilität.

Der Totalerfolg ist der Erfolg eines Unternehmens insgesamt von der Gründung bis zur Liquidation.

Die Differenz aus den gesamten Ein- und Auszahlungen gibt an, welche Wertschöpfung das Unternehmen während seiner gesamten Lebenszeit erwirtschaftet hat.

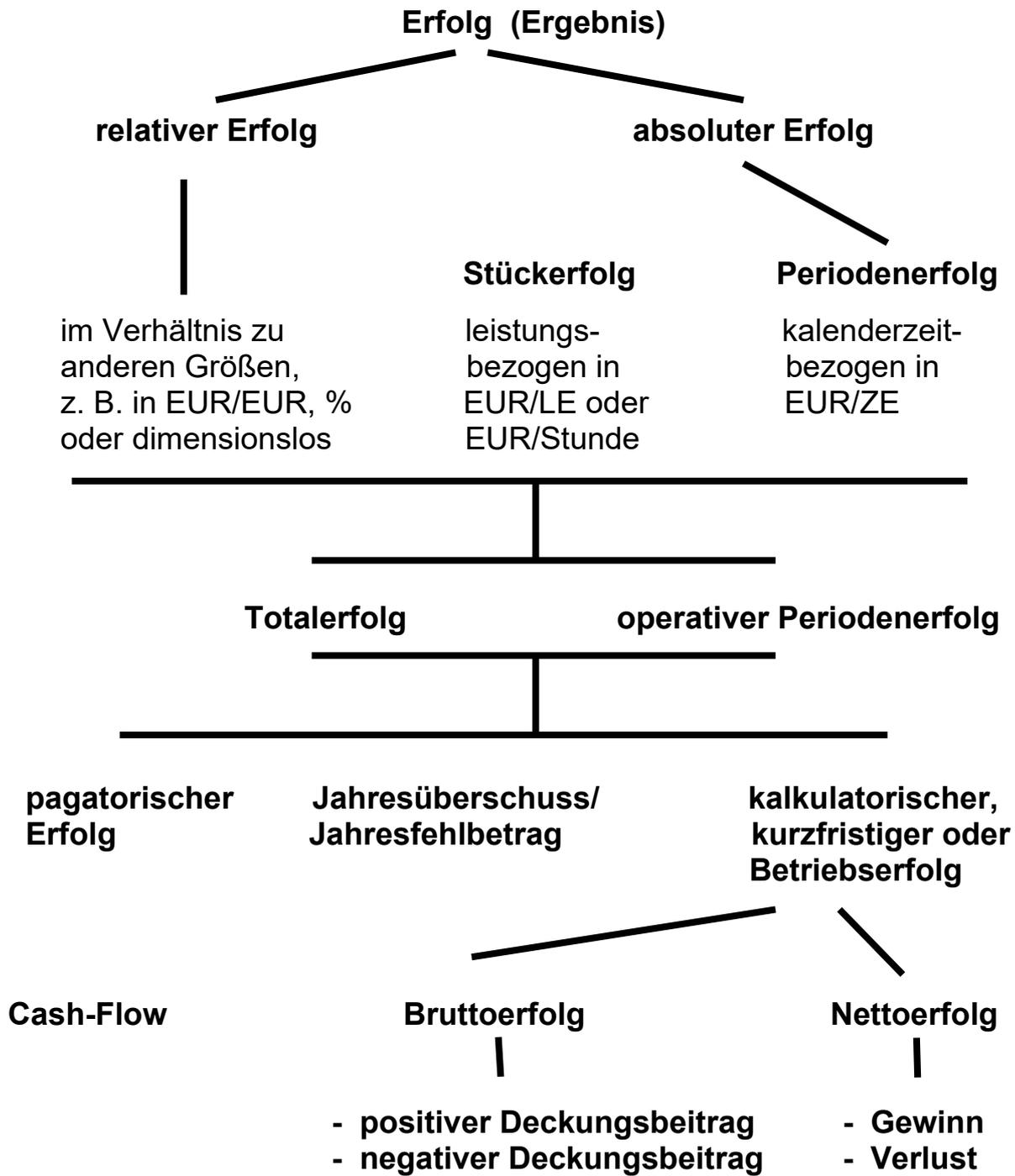


Abb. Kurs 2 - 30: Ausgewählte Erfolgskategorien

Problem:

Der Ist-Totalerfolg des Unternehmens lässt sich erst nach der Liquidation ermitteln.

Der operative Periodenerfolg (operating profit) ist der Erfolg des Unternehmens in einer Teilperiode, z.B. in einem Geschäftsjahr.

Aus der Sicht von Total- und operativem Periodenerfolg werden

- pagatorischer Erfolg,
  - Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag sowie
  - kalkulatorischer, kurzfristiger bzw. Betriebserfolg
- unterschieden.

Pagatorischer Erfolg ist der Überschuss der Einzahlungen über die Auszahlungen (z.B. in der Einnahmen-Überschussrechnung).

Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag wird in der Gewinn- und Verlustrechnung oder mittels des Eigenkapital- oder Betriebsvermögensvergleiches ermittelt.

Der kalkulatorische, kurzfristige oder Betriebserfolg ist die Erfolgsgröße der Kosten- und Leistungsrechnung.

Es gilt:

$$\begin{aligned} & \text{Betriebserfolg} \\ + & \text{ neutraler Erfolg} \\ = & \text{ Erfolg des Unternehmens} \end{aligned}$$

## UMSATZERLÖSE

+/- Bestandsänderungen an Halb- und Fertigerzeugnissen

+ (aktivierte) Eigenleistungen

---

## = GESAMTLEISTUNG

- Materialaufwand und Wareneinsatz

---

## = ROHERTRAG

+ sonstige Erträge

---

## = ERWEITERTER ROHERTRAG

- Abschreibungen

- Kosten der Fremddienste und Fremdrechte

( - Kostensteuern )

---

## = WERTSCHÖPFUNG

- Löhne und Gehälter

---

= **KAPITALGEWINN oder -VERLUST v. St.**

-/+ neutraler Erfolg

- Zinsen

= **(Pagatorisches)  
BETRIEBS-  
ERGEBNIS v. St.**

= **UNTERNEHMER-  
GEWINN oder -VERLUST v. St.**  
(Jahresüberschuss oder -fehlbetrag)

- (EEV-) Steuern

= **UNTERNEHMER-  
GEWINN oder -VERLUST n. St.**  
(Jahresüberschuss oder -fehlbetrag)

- Dividenden

= **UNTERNEHMUNGS-  
GEWINN**  
(Gewinnthesaurierung)

- kalkulatorische  
Kosten

= **UNTERNEHMERGEWINN/  
VERLUST i.e.S.**

+/- neutraler Erfolg

= **BETRIEBSERGEBNIS**  
(i.S. der GuV) v. St.

### Abb. Kurs 2 - 31: Erfolgsbegriffe

(vgl. SCHIERENBECK, H.: Grundzüge der BWL, München, R. Oldenbourg Verlag, 1989, S. 57)

In der Gewinn- und Verlustrechnung des externen Rechnungswesens gilt:

Ergebnis aus Betriebstätigkeit

+/- Finanzergebnis (Zins- und Beteiligungsergebnis)

= Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

+/- außerordentliches Ergebnis

- Steuern vom Einkommen und Ertrag

- sonstige Steuern

= Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

Der Betriebserfolg der Kosten- und Leistungsrechnung ist der inhaltlich von den neutralen Erträgen und Aufwendungen und zeitlich abgegrenzte Erfolg aus der eigentlichen betriebs-  
typischen Tätigkeit.

Da der Betriebserfolg Gegenstand der Kosten- und Leistungsrechnung ist, wird er auch als  
kalkulatorischer Erfolg bezeichnet.

Da der Betriebserfolg nicht nur für Jahre, sondern typischerweise für Quartale, Monate  
und kürzerfristig ermittelt sowie zeitlich abgegrenzt wird, wird er als kurzfristiger Erfolg be-  
zeichnet.

In Abgrenzung zur Gewinn- und Verlustrechnung des externen Rechnungswesens wird im  
internen Rechnungswesen von kalkulatorischer, kurzfristiger oder Betriebserfolgsrechnung  
gesprochen.

Der Deckungsbeitrag umfasst die Erlöse, die nach der Deckung der variablen Kosten zur  
Deckung der fixen Kosten und zur Erwirtschaftung des Betriebsgewinnes zur Verfügung  
stehen.

Der Deckungsbeitrag wird deshalb z.T. auch als Bruttoerfolg bezeichnet.

Aus dieser Sicht wird der Betriebserfolg z.T. als Nettoerfolg bezeichnet.

Gemäß deutschem Handelsrecht erstellen buchführende Unternehmen den Erfolg des  
Unternehmens zusätzlich zum Vermögens- bzw. Eigenkapitalvergleich im Rahmen einer  
Gewinn- und Verlustrechnung.

Als Grundlage für die interne wirtschaftliche Arbeit und Führung erfolgt zusätzlich zum externen Rechnungswesen eine Kosten- und Leistungsrechnung als Bestandteil des internen Rechnungswesens.

Im anglo-amerikanischen Bereich steht dagegen die sogenannte Cash Flow-Rechnung als Erfolgsrechnung des externen Rechnungswesens stärker im Vordergrund.

Die Cash-Flow-Rechnung baut auf den Größen der Gewinn- und Verlustrechnung auf und bringt deshalb für die Sicherung von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität (und insbesondere für die interne wirtschaftliche Arbeit und Führung) keine „besseren“ Informationen.

Der Cash Flow liefert jedoch eine vollständigere Aussage zu den tatsächlichen Möglichkeiten der Innenfinanzierung im Unternehmen.

Für die Sicherung der Liquidität ist der Cash Flow zweifellos aussagefähiger als der Gewinn/Verlust.

Für die Messung der Rentabilität ist andererseits der Gewinn/Verlust besser geeignet.

Für die Sicherung von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität bestehen bei der Cash-Flow-Rechnung die sachlichen und zeitlichen Grenzen sowie Probleme der Aussagefähigkeit wie bei der Gewinn- und Verlust-Rechnung (insbesondere keine kurzfristige zeitliche Abgrenzung für Monate und kürzerfristig, keine sachliche Abgrenzung von den neutralen Erträgen und Aufwendungen, keine Informationen nach Leistung- bzw. Erlös-, Kosten- sowie Erfolgsarten, -stellen, -quellen und -trägern).

Für die Ermittlung des Cash Flow gibt es z.T. abweichende (z.B. mehr oder weniger detaillierte) Definitionen und Rechenschemata.

Vereinfacht gilt:

- Jahresüberschuss (bzw. Jahresfehlbetrag)
- + Aufwendungen, die in der betrachteten Periode nicht zu Auszahlungen führen, z.B.
    - + Abschreibungen,
    - + Periodenfremde und außerordentliche Aufwendungen,
    - + Erhöhung der Rückstellungen,
  - Erträge, die in er betrachteten Periode nicht zu Einzahlungen führen, z.B.:
    - Aktivierte Eigenleistungen,
    - Auflösung von Rückstellungen,
    - Periodenfremde und außerordentliche Erträge,
  - +/- sonstige Korrekturen, z.B.:
    - + Bestandminderung an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
    - + Einstellungen in die Rücklagen,
    - + Erhöhung des Gewinnvortrages,
    - + Erhöhung der Sonderposten mit Rücklageanteil,
    - Auflösung von Wertberichtigungen,
    - Bestandserhöhungen an fertigen und unfertigen Erzeugnissen,
    - Entnahme aus Rücklagen,
    - Minderung des Gewinnvortrages,
    - Minderung der Sonderposten mit Rücklageanteil,
    - Zuschreibungen,
- = Cash Flow in EUR/Periode

## **2.5.7.2 Konsequenzen für die Ermittlung der Erfolgsgrößen des Unternehmens**

Aus der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung von

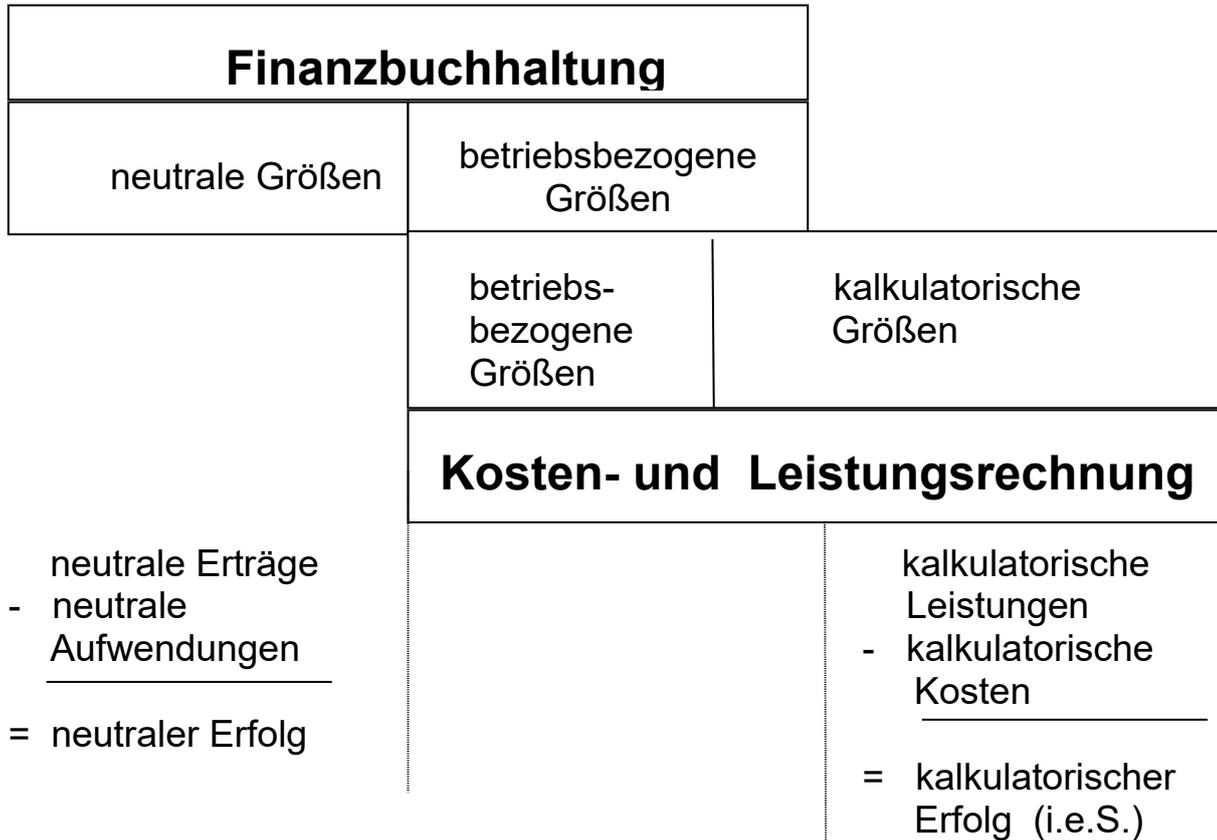
- Erträgen und Aufwendungen sowie
- Leistungen/Erlösen und Kosten

ergeben sich Konsequenzen für die Ermittlung und den Ausweis der Erfolgsgrößen.

Zu unterscheiden sind

- Erfolg aus neutralen Erträgen und Aufwendungen (neutraler Erfolg),
- Erfolg aus betriebsbezogenen Erträgen und Aufwendungen bzw. Leistungen, Erlösen und Kosten (Betriebserfolg) sowie
- Erfolg aus kalkulatorischen Leistungen und Kosten (kalkulatorischer Erfolg i.e.S.).

Es ergeben sich die in Abb. Kurs 2 - 32 und Abb. Kurs 2 - 33 dargestellten Zusammenhänge und Abgrenzungen.



**Geschäftsbuchführung und GuV:**

Erträge  
- Aufwendungen  
= Jahresüberschuss oder  
Jahresfehlbetrag

**Kosten- und Leistungsrechnung:**

Leistungen bzw. Erlöse  
- Kosten  
= Betriebserfolg bzw.  
kalkulatorischer Erfolg (i.w.S.)

**Abb. Kurs 2 - 32:** Konsequenzen für die Ermittlung der Erfolgsgrößen des Unternehmens

<b>Externes Rechnungswesen</b> (Finanzbuchhaltung sowie Gewinn- und Verlustrechnung)		
Größen des außerordentlichen Ergebnisses	Größen des Finanz- und Beteiligungsergebnisses	Größen des Betriebsergebnisses
<b>außerordentliches Ergebnis</b>	<b>Finanz- und Beteiligungsergebnis</b>	<b>Betriebsergebnis i.S. der GuV</b>
<b>Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag</b> i.S. der Gewinn- und Verlustrechnung		

<b>Betriebserfolg</b> (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust) i.S. der Deckungsbeitrags- und Betriebserfolgsrechnung			
	<b>Betriebserfolg aus betriebsbezogenen Größen</b>	<b>Betriebserfolg aus kalkulatorischen „Anders-“ Größen</b>	<b>Betriebserfolg aus kalkulatorischen „Zusatz-“ Größen</b>
<b>neutrale Größen</b>	betriebsbezogene bzw. Grundleistungen und Kosten	kalkulatorische „Anders-“ Leistungen und Kosten	kalkulatorische „Zusatz-“ Leistungen und Kosten
<b>Internes Rechnungswesen</b> (Deckungsbeitrags- und Betriebserfolgsrechnung sowie Erlös-, Leistungs- und Kostenrechnung)			

**Abb. Kurs 2 - 33:** Erfolgsgrößen im externen und internen Rechnungswesen

### **Ein weiteres Problem ergibt sich aus der unterschiedlichen Gliederung der neutralen Erträge und Aufwendungen aus der Sicht von Handelsrecht sowie Kosten- und Leistungsrechnung**

(s. Abb. Kurs 2 - 34 und Abb. Kurs 2 - 35).

Gewinn- und Verlustrechnung sowie Kosten- und Leistungsrechnung können in der Gliederung der neutralen Erträge und Aufwendungen durchaus passfähig sein, sind es i.a. aber nur zum Teil oder nicht.

Aus der Sicht der Kosten- und Leistungsrechnung ist für die Abgrenzung „betrieblich bedingt oder betriebsfremd“ entscheidend, ob der Werteverzehr, Wertzuwachs bzw. Erfolg mit der Erstellung und Vermarktung der betrieblichen Leistungen im Zusammenhang steht oder nicht.

Im Handelsrecht und externen Rechnungswesen ist das entscheidende Kriterium aber nicht „betriebsbedingt bzw. betriebsfremd“, sondern, ob der Werteverzehr, Wertzuwachs bzw. Erfolg im Zusammenhang mit der „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ steht.

Zur gewöhnlichen Geschäftstätigkeit gehören alle Vorgänge des Unternehmens, die im Verlaufe der laufenden Leistungsprozesse anfallen, unabhängig davon, ob sie im Hauptzweckbereich oder in betriebsfremden Nebengebieten anfallen, ob sie periodenbezogen oder periodenfremd sind, ob sie nachhaltig weiter zu erwarten sind oder nicht.

Insofern fallen z.B. im externen Rechnungswesen auch die folgenden aus betriebswirtschaftlicher Sicht außerordentlichen Positionen unter die Erträge aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit:

- Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen (Verkaufserlös höher als der Buchwert),
- Erträge aus Zuschreibungen,
- Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen sowie
- Erträge aus der Herabsetzung der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen.

<b>Betriebswirtschaftliche Kriterien zur Abgrenzung der Leistungen von den neutralen Erträgen für die Kosten- und Leistungsrechnung:</b>					
				<b>Leistungen</b>	
betriebs- fremde neutrale Erträge	außer- ordentliche neutrale Er- träge	perioden- fremde neu- trale Erträge	bewertungs- bedingte neu- trale Erträge	Zweckerträge/ betriebliche Erträge	kalkulato- rische Leistungen
<b>Neutrale Erträge</b>				= ertrags gleiche Leistungen	
Einzelkonten für betriebs- fremde Erträge	außerordentliche Erträge	sonstige betriebliche Erträge		Erträge/ betriebliche Erträge	
<b>Erträge</b>					
<b>Kriterien für die Erfassung der Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung (gemäß HGB § 275 ff.)</b>					

**Abb. Kurs 2 - 34:** Unterschiede in der Gliederung der neutralen Erträge nach  
Handelsrecht sowie in der Kosten- und Leistungsrechnung

**Betriebswirtschaftliche Kriterien zur Abgrenzung der Kosten von den  
neutralen Aufwendungen für die Kosten- und Leistungsrechnung:**

				<b>Kosten</b>	
betriebs- fremde neutrale Aufwend.	außer- ordentliche neutrale Aufwend.	perioden- fremde neu- trale Auf- wend.	bewer- tungs- bedingte neutrale Aufwend.	Zweckauf- wend./ betriebsbezo- gene Aufwend.  = Grund- kosten	kalkulato- rische Kosten
<b>Neutrale Aufwendungen</b>					
Einzel- konten für betriebs- fremde Aufwend.	außer- ordentliche Auf- wend.	sonstige betriebliche Aufwendungen		Aufwendungen/ betriebliche Aufwendungen	
<b>Aufwendungen</b>					
<b>Kriterien für die Erfassung der Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (gemäß HGB § 275 ff.)</b>					

**Abb. Kurs 2 - 35:** Unterschiede in der Gliederung der neutralen Aufwendungen  
nach Handelsrecht sowie in der Kosten- und Leistungsrechnung

## **2.6 Zusammenfassung Kurs 2**

### **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

Sie haben sich jetzt im Rahmen von Kurs 2 folgende Inhalte erarbeitet:

- 2.1 Überblick (über die zentralen Größen und Begriffe des Rechnungswesens),
- 2.2 Bestandsrechnungen, Bestands- und Stromgrößen,
- 2.3 Erfolgsrechnungen im Überblick,
  - Steuerliche Einnahmenüberschussrechnung,
  - Handels- und steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung,
  - Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer traditionellen Vollkostenrechnung,
  - Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer einfachen oder einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,
  - Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer entwickelten oder mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,
  - Umsatz- und Gesamtkostenverfahren,
- 2.4 Zentrale Größen und Begriffe des externen Rechnungswesens,
  - Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben,
  - Erträge, Aufwendungen sowie Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag,
  - Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen,
- 2.5 Zentrale Größen der Kosten- und Leistungsrechnung,
  - Leistungen bzw. Erlöse und Erträge,
  - Kalkulatorische Leistungen,
  - Kosten und Aufwendungen,
  - Kalkulatorische Kosten,
  - Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten sowie
  - Betriebserfolg und Deckungsbeitrag.

Abschnitt 2.7 enthält Kontroll- und Wiederholungsfragen zu Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens.

Übungsaufgaben Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens enthält Abschnitt 2.8.

Die Lösungen zu den Übungsaufgaben Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens enthält Abschnitt 2.9.

Die dargestellten Inhalten und Begriffen sind Gegenstand der wirtschaftlichen Arbeit und Führung im Unternehmen.

Wer mit der wirtschaftlichen Arbeit und Führung im Unternehmen „zumindest so halbwegs“ klar kommen will, benötigt zu den o.g. Inhalten und Begriffen immer wieder ein angemessenes „Grundlagen- und Hintergrundwissen“.

In den folgenden Kursen des vorliegenden Materials muss deshalb auch immer wieder auf dieses Hintergrund- und Grundlagenwissen zurückgegriffen werden.

Auch wenn man für die praktische Arbeit häufig nicht alle diese Inhalte und Begriffe ständig aktiv und im Detail „parat haben“ muss, sollte man doch wohl wissen, warum und was im eigenen Unternehmen, unter den konkreten Bedingungen des eigenen Unternehmens zu tun und zu lassen ist und es ist sehr sinnvoll bzw. notwendig, dass man zumindest „schon einmal von diesen Inhalten und Begriffen gehört hat“ bzw. dass man weiß, wo man sich bei Bedarf darüber näher informieren kann.

## **2.7 Kontroll- und Wiederholungsfragen Kurs 2**

### **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

1. Geben Sie einen Überblick über die zentralen Größen und Begriffe des Rechnungswesens.
2. Was versteht man im Rechnungswesen unter positiven Stromgrößen ?
3. Was versteht man im Rechnungswesen unter negativen Stromgrößen ?
4. Welche Bestandsgrößen werden im Rechnungswesen betrachtet ?
5. Stellen Sie die Zusammenhänge zwischen Stromgrößen und Erfolgsgrößen dar
  - für die Gewinn- und Verlustrechnung und
  - für die Kosten- und Leistungsrechnung.
6. Was ist in der Kosten- und Leistungsrechnung unter Leistung zu verstehen ?
7. Wie werden die Leistungen in der Kostenrechnung bezeichnet?
8. Was sind
  - Hauptleistungen,
  - Nebenleistungen,
  - Hilfsleistungen,
  - Absatzleistungen,
  - Lagerleistungen,
  - Unfertige Leistungen,
  - Fertigkeiten und
  - Eigenleistungen ?

9. Was verstehen Sie unter Kosten im Sinne
- des wertmäßigen Kostenbegriffes,
  - von pagatorischen Kosten,
  - des Handels- und Steuerrechtes,
  - von Opportunitätskosten ?
10. a) Welche betrieblichen Leistungs- und Produktionsfaktoren oder Kostengüter sind zu unterscheiden ?
- b) Nennen Sie zu den einzelnen Kostengütern jeweils Beispiele für Kostenarten.
11. Welche Kostenbegriffe werden insbesondere unterschieden ?
12. a) Was verstehen Sie unter kurzfristigem, kalkulatorischem oder Betriebserfolg ?
- b) Wie wird der Betriebserfolg ermittelt ?
13. Was verstehen Sie unter
- pagatorischem Erfolg,
  - Totalerfolg,
  - Periodenerfolg,
  - Bruttoerfolg und
  - Nettoerfolg ?
14. Stellen Sie die Beziehungen zwischen Erträgen der Periode und Leistungen der Periode ausführlich dar.
15. Was sind betriebsbezogene, betriebliche oder Betriebserträge ?  
Nennen Sie Beispiele.
16. Was sind neutrale oder unternehmensbezogene Erträge ?  
Nennen Sie die Bestandteile der neutralen Erträge und Beispiele dazu.
17. Was sind kalkulatorische Leistungen ?  
Nennen Sie Bestandteile der kalkulatorischen Leistungen und Beispiele dazu.
18. Stellen Sie die Beziehungen zwischen Aufwendungen der Periode und Kosten der Periode ausführlich dar.
19. Was sind betriebsbezogene, betriebliche, Betriebs- oder Zweckaufwendungen ?  
Nennen Sie Beispiele.

20. Was sind neutrale oder unternehmensbezogene Aufwendungen ?  
Nennen Sie Bestandteile der neutralen Aufwendungen und Beispiele dazu.
21. Was sind kalkulatorische Kosten ?  
Nennen Sie Bestandteile der kalkulatorischen Kosten und Beispiele dazu.
22. Was versteht man unter folgenden Begriffen und wie werden die entsprechenden Kosten ermittelt ?
- Kalkulatorischer Unternehmerlohn,
  - Kalkulatorische Miete,
  - Kalkulatorische Abschreibungen,
  - Kalkulatorische Zinsen und
  - Kalkulatorische Wagnisse
    - Beständewagnis,
    - Fertigungswagnis,
    - Forschungs- und Entwicklungswagnis,
    - Vertriebswagnis,
    - Gewährleistungswagnis und
    - Anlagenwagnis.
23. Stellen Sie dar, welche Konsequenzen sich aus der Unterscheidung von Erträgen und Aufwendungen, Leistungen und Kosten, neutralen sowie kalkulatorischen Größen für die Ermittlung der Erfolgsgrößen im Unternehmen ergeben.
24. Stellen Sie die Unterschiede in der Gliederung der neutralen Erträge und neutralen Aufwendungen im HGB und in der Kosten- und Leistungsrechnung dar.
25. Stellen Sie die Zusammenhänge zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand und Kosten an einem selbst gewählten Beispiel dar.
26. Stellen Sie die Zusammenhänge zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen und Leistungen an einem selbst gewählten Beispiel dar.

## 2.8 Übungsaufgaben Kurs 2

### Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens

Die Lösungen zu den Übungsaufgaben finden Sie in Abschnitt 2.9.

#### Übungsaufgabe 2 - 1

In einem Unternehmen sind im Rahmen der Abgrenzungsrechnung folgende Sachverhalte zu bearbeiten.

Geben Sie (aus der Sicht des Gesamtkostenverfahrens) für folgende Sachverhalte an, ob es sich um neutrale Erträge, Betriebserträge, Leistungen und /oder neutrale Aufwendungen, betriebliche Aufwendungen, Zweckkosten oder kalkulatorische Kosten handelt.

**Achtung!** Es können jeweils gleichzeitig mehrere Kriterien zutreffen  
oder aber auch keines der aufgeführten Kriterien.

<b>Sachverhalt</b>	<b>zutreffende Kriterien</b>
1. Zinsen auf das Eigenkapital	
2. Erhöhung des Bestandes an Halb- und Fertigteile	
3. Gezahlte Miete für angemietete (fremde) Diensträume	
4. Erhaltene Pacht für verpachtetes Anlagevermögen	
5. Es wurde bei der Hausbank ein früher aufgenommenen Kredit getilgt.	
6. Bewerteter Verbrauch an Betriebsstoffen	
7. Uneinbringliche Forderungen wurden abgeschrieben.	

## Übungsaufgabe 2 - 2

Aus einem Unternehmen sind folgende Angaben bekannt

	EUR/Jahr
Abschreibungen für nicht betriebsnotwendiges Mietshaus	50.000
Forderungsausfall durch Konkurs eines Kunden	330.000
Rückerstattung für zu viel entrichtete Betriebssteuern für vergangene Geschäftsjahre durch das Finanzamt	170
Erträge aus Beteiligungen	200.000
Erträge aus Herabsetzung von Rückstellungen	2.000
Ertrag aus dem Abgang von Vermögensgegenständen	4.500
Eigenverbrauch	60.000
Zinsen für Fremdkapital	110.000
Mietzahlung für gemietetes Betriebsgebäude	120.000
Instandhaltungsaufwendungen für Maschinen	9.000
Verlust aus Wertpapierverkauf	7.000
Haus- und Grundstückserträge	100.800
Materialaufwand	100.200
Zinserträge	30.000
Planmäßige, betriebsbedingte Abschreibungen auf Anlagen	70.200
Kalkulatorische Zinsen	14.600
Umsatzerlöse	600.000
Löhne	106.000
Lohnnebenkosten	90.600
Meisterlohn	140.400
Kalkulatorische Miete	20.600
Aktivierete Eigenleistungen	20.000
Gemeinkostenlöhne	50.600
Bestandserhöhungen unfertige und Fertigerleistungen	120.000
Kfz-Kosten	100.100
Kalkulatorische Abschreibungen	20.800

## **Aufgaben zu Übungsaufgabe 2 - 2**

1. Geben Sie an, ob es sich bei den einzelnen Positionen um neutrale Erträge, Betriebserträge, Leistungen, neutrale Aufwendungen, Zweckaufwendungen, Grundkosten und/oder kalkulatorische Kosten oder um keines dieser Kriterien handelt.
2. Ermitteln Sie für den Fall, dass die Abschreibungen auf Anlagen (70.200 EUR/Jahr) betriebliche Aufwendungen und damit auch Kosten sind und die Zinsaufwendungen (110.000 EUR/Jahr) Zweckaufwendungen sind,
  - a) die neutralen Aufwendungen, Aufwendungen, Grundkosten und kalkulatorischen Kosten in EUR/Jahr,
  - b) den neutralen Ertrag, die Leistungen und den Ertrag insgesamt in EUR/Jahr und
  - c) den Betriebserfolg, neutralen Erfolg und den Erfolg des Unternehmens in EUR/Jahr.

## **Übungsaufgabe 2 - 3**

Klären Sie für die Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß HGB § 275

- a) nach dem Gesamtkostenverfahren sowie
- b) nach dem Umsatzkostenverfahren

ob es sich bei den aufgeführten Positionen jeweils um neutrale Erträge, Betriebserträge, Leistungen, neutrale Aufwendungen, Betriebsaufwendungen, Grundkosten und/oder kalkulatorische Kosten handelt.

Hinweis

- Zur Lösung dieser Aufgabe ist es erforderlich, den Wortlaut des § 275 im Handelsgesetzbuch zu lesen.
- Bei jeder Position können mehrere oder aber auch keine der angeführten Kriterien zutreffen.

## **Übungsaufgabe 2 - 4**

Aus einem Unternehmen liegen folgende Daten vor.  
(vgl. BBK Nr. 12 vom 21.06.1996 (BBK Fach 30 S. 507))

Kalkulatorische Abschreibungen auf Sachanlagen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung in Höhe von 7.000 EUR/ZE angesetzt.

Die Versicherungsaufwendungen sind zeitlich auf 12 Monate abzugrenzen.

Die kalkulatorischen Zinsen werden in der Kosten- und Leistungsrechnung in Höhe von 3.000 EUR/ZE angesetzt.

Die weiteren Daten entnehmen Sie bitte der Abgrenzungsrechnung auf S. 221.

### **Aufgaben**

- a) Nehmen Sie nach dem Muster der Konten 500 bis 540 die sachliche Abgrenzung in neutrale Aufwendungen, neutrale Erträge, Kosten und Leistungen vor.
- b) Ermitteln Sie das
- Betriebsergebnis in EUR/ZE,
  - Neutrale Ergebnis in EUR/ZE und
  - Gesamtergebnis des Unternehmens in EUR/ZE.

<b>Abgrenzungsrechnung</b>						
Konto	Rechnungskreis I Finanz- oder Geschäftsbuchführung		Rechnungskreis II Betriebsbuchführung			
	Erfolgsbereich GuV-Rechnung		Abgrenzungsbereich Neutrales Ergebnis		Kosten- und Leistungsrechnung	
			Unternehmens- bezogene Abgrenzung		Erfolgsbereich Betriebs- ergebnis	
	Aufwand EUR/Mon.	Ertrag EUR/Mon.	neutrale Aufw. EUR/Mon.	neutrale Erträge EUR/Mon.	Kosten EUR/Mon.	Leistungen EUR/Mon.
500 Umsatzerlöse		110.000				110.000
520 Bestands- veränderungen UE+FE		3.000				3.000
540 Mieterträge		5.000		5.000		
546 Erträge aus Abgängen von Sachanlagen		12.500				
571 Zinserträge		3.400				
600 Aufwendungen für Rohstoffe	25.000					
602 Aufwendungen für Hilfs- u. Betriebsstoffe	10.000					
616 Fremdstandhaltung	1.200					
620 Fertigungslöhne	22.000					
630 Gehälter	8.000					
640 Sozialaufwendungen	7.200					
652 Abschreibungen auf Sachanlagen	8.000					
680 Büromaterial	1.200					
682 Postgebühren	1.150					
687 Werbung	3.200					
688 Spenden	200					
690 Versicherungsbeiträge	3.780					
750 Zinsaufwendungen	1.400					
770 Gewerbeertragssteuer	3.500					
Kalk. Zusatzkosten					1.000	
<b>Summe I</b>						
<b>Salden</b>						
<b>Summe II</b>						
	<b>Gesamtergebnis</b>		<b>Neutrales Ergebnis</b>		<b>Betriebsergebnis</b>	

## Übungsaufgabe 2 - 5

Aus einem Unternehmen liegen in der Abgrenzungsrechnung auf S. 223 Daten zu den Erträgen und Aufwendungen vor.

Darüber hinaus sind weitere Tatbestände zu berücksichtigen:

Der Materialverbrauch an Roh- und Hilfsstoffen wird wegen schwankender Anschaffungspreise in der Kosten- und Leistungsrechnung mit festen Materialverrechnungspreisen bewertet. Die so ermittelten Roh- und Hilfsstoffkosten betragen 510.000 EUR/Monat.

In der Position „Sonstige Personalaufwendungen“ sind Nachzahlungen für das vergangene Geschäftsjahr in Höhe von 2.300 EUR/Monat enthalten.

In den Abschreibungen auf Sachanlagen sind 20.000 EUR/Monat für ein vermietetes Gebäude enthalten.

Die kalkulatorischen Abschreibungen auf Sachanlagen werden mit 320.000 EUR/Monat angesetzt.

Die kalkulatorischen Zinsen auf Eigen- und Fremdkapital betragen 30.000 EUR/Monat.

Für Garantieverpflichtungen werden kalkulatorische Wagniskosten in Höhe von 12.300 EUR/Monat in Ansatz gebracht.

Der kalkulatorische Unternehmerlohn beträgt 6.000 EUR/Monat.

## Aufgaben

a) Nehmen Sie die sachliche Abgrenzung in

- neutrale Aufwendungen,
- neutrale Erträge,
- kalkulatorische Leistungen,
- kalkulatorische Kosten,
- Kosten und
- Leistungen

vor.

b) Ermitteln Sie das

- Betriebsergebnis in EUR/Monat,
- Neutrale Ergebnis in EUR/Monat und
- Gesamtergebnis des Unternehmens in EUR/Monat.

### Abgrenzungsrechnung bzw. Ergebnistabelle

Konto	Rechnungskreis I Erfolgsbereich		Rechnungskreis II Abgrenzungsbereich				KLR-Bereich	
	Gesamtergebnis der Finanzbuchführung (FB)		Unternehmens- bezogene Abgren- zungen		Kostenrechnerische Korrekturen		Betriebsergebnis	
	Aufwand	Ertrag	neutraler Aufwand	neutraler Ertrag	Betriebl. Aufwand lt. FB	Verrechn. Kosten	Kosten	Leistungen
	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.
Umsatzerlöse		1.850.000						
Bestandsmehrungen FE		80.000						
Bestandsminderungen UE	11.000							
Andere aktivierte Eigenleistungen		35.000						
Mieterträge		42.000						
Erträge aus Abgang von Vermögensgegenständen		8.200						
Erträge aus Herabsetzung von Rückstellungen		15.700						
Periodenfremde Erträge		9.100						
Aufwendungen für Roh- und Hilfsstoffe	517.000							
Aufwendungen für Betriebs- stoffe	25.000							
Fremdinstandhaltung	31.400							
Löhne und Gehälter	420.000							
Arbeitgeberanteil zur Sozial- versicherung	92.400							
Sonstige Personalaufwendungen	18.500							
Abschreibungen auf Sach- anlagen	373.000							
Reisekosten	22.000							
Büromaterial	31.000							
Verluste auf dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	72.500							
Verluste aus Schadensfällen	8.400							
Betriebliche Steuern	51.000							
Zinsaufwendungen	16.000							
kalkulatorische Wagniskosten								
kalkulatorischer Unternehmer- lohn								
	<b>Gesamtergebnis</b>		Ergebnis aus unter- nehmensbez. Abgren- zungen		Ergebnis aus kosten- rechner. Korrekturen		<b>Betriebsergebnis</b>	
			<b>Neutrales Ergebnis</b>					

## Übungsaufgabe 2 - 6

In einem Personenunternehmen ist für den die Geschäfte führenden Einzelunternehmer der kalkulatorische Unternehmerlohn zu ermitteln.

Folgende Daten liegen vor:

- Geschätzte Personalaufwendungen für den Geschäftsführer einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft 10.000 EUR/Monat
- Tarifspitzenlohn der Branche 20 EUR/Arbeitsstunde
- Tarifarbeitszeit der Branche 160 Arbeitsstunden/Monat
- Durchschnittliche Sozialrate 70 %
- Geschätzter Jahresumsatz einschließlich USt 1.160.000 EUR/Jahr
- Geschätzter Jahresmaterialeinsatz 200.000 EUR/Jahr

## Aufgaben

- a) Ermitteln Sie den kalkulatorischen Unternehmerlohn in EUR/Monat auf traditionellem Wege.
- b) Ermitteln Sie den kalkulatorischen Unternehmerlohn in EUR/Monat nach der RKW-Formel.

## Übungsaufgabe 2 - 7

In die Kostenrechnung des Unternehmens H.F. Muster, Bergstadt sind für das Jahr 20 . . aufzunehmen:

### a) Der kalkulatorische Unternehmerlohn in EUR/Jahr und EUR/Monat:

Der Geschäftsführer einer GmbH mit vergleichbaren Verhältnissen erhält eine monatliche Vergütung (brutto) in Höhe von 15.000 EUR und eine durchschnittliche Tantieme von 24.000 EUR im Jahr.

Außerdem wurde für ihn eine Lebensversicherung mit einer monatlichen Prämie in Höhe von 300 EUR abgeschlossen.

Der Jahresumsatz (netto) beträgt 50.000.000 EUR im Jahr.

**Aufgabe** Ermitteln Sie den kalkulatorischen Unternehmerlohn

- auf "traditionellem" Wege und
- nach der sogenannten "Seifenformel":

$$\text{Kalkulatorischer Unternehmerlohn} = 18 \sqrt{\text{Umsatz}}$$

### b) Die kalkulatorischen Wagnisse in EUR/Monat:

**Fertigungswagnisse:** Die Fertigungswagnisse betragen 2 % der durchschnittlichen Herstellkosten.

In den letzten 8 Jahren betragen die Herstellkosten insgesamt 4.200.000 EUR.

**Vertriebswagnisse:** Forderungsausfall der letzten 5 Jahre insgesamt 36.000 EUR.

**Beständewagnisse:** Die Beständewagnisse betragen 4 % der Durchschnittsbestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie an unfertigen und fertigen Leistungen.

Der geplante Durchschnittsbestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie an unfertigen und fertigen Leistungen beträgt 460.000 EUR.

Für einen Planbestand im Umfang von 60.000 EUR wurden Fremdversicherungen abgeschlossen.

Die dafür vertraglich vereinbarte Versicherungsprämie in Höhe von 15.000 EUR/Jahr wurde bereits per Bank überwiesen.

Es trat ein durch die abgeschlossene Versicherung abgedeckter Verlust von Fertigungsleistungen in Höhe von 6.000 EUR/Jahr auf.

Die Schadenersatzleistung durch den Versicherer erfolgte in voller Höhe.

**c) Die kalkulatorischen Abschreibungen in EUR/Jahr und EUR/Monat:**

Anlagegut	Anschaffungs- kosten in EUR	Wiederbeschaf- fungskosten in EUR	Nutzungsdauer in Jahren	
			AfA	Kalkulat.
Gebäude	1.800.000	2.000.000	50	40
Maschinelle Anlagen	1.700.000	1.920.000	5	8
BGA	400.000	540.000	10	12

**d) Die kalkulatorische Miete in EUR/Jahr bei einer geschätzten marktüblichen Monatsmiete von 12.400 EUR.**

**e) Das betriebsnotwendige Kapital in EUR und die kalkulatorischen Zinsen in EUR/Jahr und EUR/Monat für das Jahr 20 . . :**

Zinssatz	9 %/Jahr
Anlagevermögen (Anschaffungskosten) 01.01.20 . .	2.600.000 EUR
Anlagevermögen (Anschaffungskosten) 31.12.20 . .	2.200.000 EUR
Wiederbeschaffungswert	2.000.000 EUR
Durchschnittliche Bestände an Material	54.000 EUR
Durchschnittlicher Bestand unfertige und fertige Leistungen	190.000 EUR
Durchschnittlicher Bestände an Forderungen	80.000 EUR
Bankguthaben	30.000 EUR
Durchschnittlicher Kassenbestand	2.000 EUR
Durchschnittlicher Bestand Verbindlichkeiten aLuL	160.000 EUR
Durchschnittlicher Bestand an Rückstellungen	15.000 EUR

## Übungsaufgabe 2 - 8 (IHK-Prüfung zum Staatlich geprüften Bilanzbuchhalter Oktober 1994, Aufgabe 1)

Aus einem Unternehmen sind folgende Angaben bekannt:

- Arbeitszeit 52 Wochen zu je 35 Stunden
- zu erwartende Ausfallzeiten 0 %
- Werkzeugkosten für die gesamte  
Maschinenlaufzeit des Jahres 58.968 EUR/Jahr
- Nutzungsdauer der Maschinen 10 Jahre
- Schrottwert der Maschinen am Ende der Nutzungsdauer 20.000 EUR
- Zinssatz für langfristig gebundenes Kapital 6 %
- Instandhaltungskosten fallen voraussichtlich während der  
Nutzungsdauer in Höhe von 30 % vom Wiederbeschaffungspreis an.
- Raumbedarf der Maschinen 40 qm
- Raumkostenverrechnungssatz 12 EUR/Monat und qm
- Maximale Leistungsaufnahme der Maschine 80 kW  
(Diese wird im Durchschnitt mit 50 % ausgenutzt.)
- Stromkosten 0,08 EUR/kWh

Der Wert der zum 01.01. des Vorjahres angeschafften betriebsnotwendigen Maschinen  
betrug 320.000 EUR.

Der Erzeugerpreisindex für die gesamte Nutzungsdauer beträgt im laufenden Jahr  
118 % (Index Vorjahr 100 %).

### Aufgabe:

Ermitteln Sie folgende maschinenabhängige Kosten in EUR/Jahr und EUR/Monat:

- a) Kalkulatorische Abschreibungen,
- b) Kalkulatorische Zinsen,
- c) Fertigungswagnisse durch Ausfallzeiten bei Ausfallkosten von 60 EUR / Stunde,
- d) Instandhaltungskosten,
- e) Raumkosten,
- f) Energiekosten und
- g) Werkzeugkosten.

## Übungsaufgabe 2 - 9

Für einen kostenintensiven Arbeitsplatz sind im Rahmen einer Stundensatzrechnung (Platzkosten-Stundensatzrechnung) in EUR/Jahr und EUR/Monat zu ermitteln:

- a) kalkulatorische Abschreibungen und
- b) kalkulatorische Zinsen.

### Folgende Daten liegen dazu vor:

Anschaffungskosten	125.000 EUR
Vorgesehene betriebliche Nutzungszeit	5 Jahre
Durchschnittlich zu erwartende Preissteigerung	2 %/Jahr
Nach 5 Jahren erwarteter Liquidationserlös	15.000 EUR
Kalkulatorischer Zinssatz	8 %/Jahr

Abzugskapital ist nicht zu berücksichtigen.

## Übungsaufgabe 2 - 10

Ein Wirtschaftsgut des planmäßig abnutzbaren Anlagevermögens wurde für 125.000 EUR neu angeschafft.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 12 Jahre.

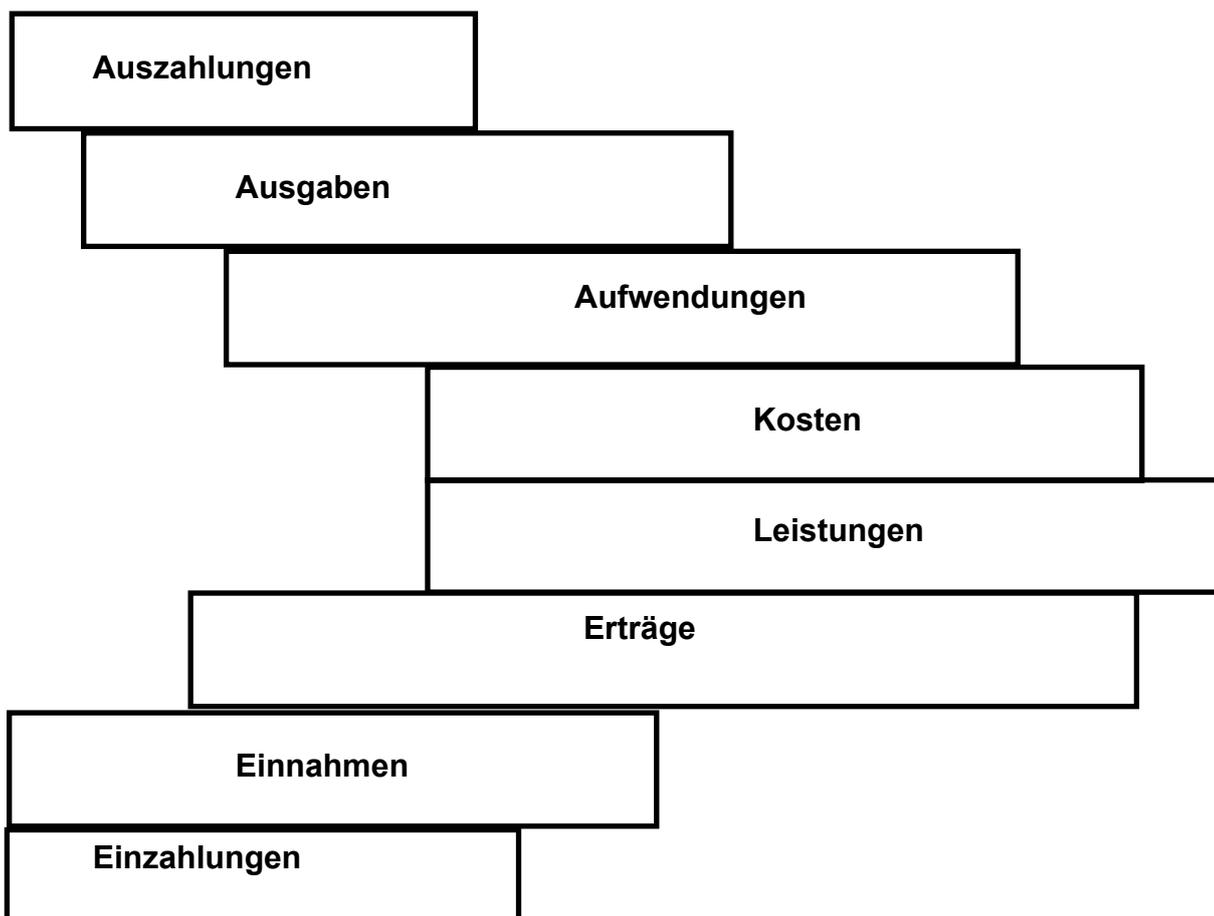
Für derartige Wirtschaftsgüter ist mit einer jährlichen Preissteigerung von 1,3 % zu rechnen.

### Aufgabe

- a) Ermitteln Sie die kalkulatorischen Abschreibungen in EUR/Jahr und EUR/Monat.
- b) Begründen Sie Ihr Vorgehen.

## Übungsaufgabe 2 - 11

- Stellen Sie an Hand der beiliegenden Übersicht die Zusammenhänge (und Unterschiede) zwischen den dargestellten zentralen Größen des Rechnungswesens dar.
- Diskutieren Sie die Zusammenhänge (und Unterschiede) zwischen den dargestellten zentralen Größen des Rechnungswesens.
- Ordnen Sie selbstgewählte Geschäftsvorfälle in diese Gesamtdarstellung ein.



## Übungsaufgabe 2 - 12

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung eines Unternehmens liegen folgende Angaben in EUR/Jahr vor.

Wie aus diesen Angaben zu ersehen ist, wurde die GuV nach dem Gesamtkostenverfahren erstellt.

Weiterhin liegen folgende Angaben vor:

100.000 EUR/Jahr der sonstigen betrieblichen Erträge sind neutrale Erträge.

500.000 EUR/Jahr der sonstigen betrieblichen Aufwendungen sind neutrale Aufwendungen.

Es liegen folgende kalkulatorische Kosten vor:

Kalkulatorische Abschreibungen	1.000.000 EUR/Jahr
Kalkulatorische Zinsen	400.000 EUR/Jahr
Kalkulatorische Wagnisse	300.000 EUR/Jahr

## Aufgaben

- a) Ermitteln Sie nach den Vorschriften des HGB das Betriebsergebnis.
- b) Ermitteln Sie nach den Vorschriften des HGB das Finanzergebnis.
- c) Ermitteln Sie nach den Vorschriften des HGB das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.
- d) Ermitteln Sie nach den Vorschriften des HGB das außerordentliche Ergebnis.
- e) Ermitteln Sie nach den Vorschriften des HGB den Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag.
- f) Ermitteln Sie das Betriebsergebnis der Kosten- und Leistungsrechnung.

	EUR/Jahr	
1. Umsatzerlöse	15.000.000	
2. Bestandserhöhungen an UE + FE	500.000	
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	200.000	
4. Sonstige betriebliche Erträge	300.000	
5. Materialaufwand	6.000.000	
6. Personalaufwand	4.000.000	
7. Abschreibungen	1.500.000	
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.800.000	
9. Erträge aus Beteiligungen	200.000	
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen	50.000	
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	40.000	
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und Wertpapiere	60.000	
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	150.000	
14. Außerordentliche Erträge	250.000	
15. Außerordentliche Aufwendungen	190.000	
16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	200.000	
17. Sonstige Steuern	40.000	

## Übungsaufgabe 2 - 13

Aus einem Ein-Produkt-Unternehmen liegen für den Monat . . . . 20 . . folgende Daten vor:

Bruttoerlöse des Unternehmens insgesamt (einschließlich 19 % USt)	1.190.000,00 EUR/Monat
USt	19 %
Erlösschmälerungen	200.000,00 EUR/Monat
(volle) Kosten der abgesetzten Leistungen	750.000,00 EUR/Monat
davon	
- variable Kosten	150.000,00 EUR/Monat
- fixe Kosten	600.000,00 EUR/Monat
abgesetzte Leistungsmenge	1.000,00 LE/ Monat

### Aufgabe

Ermitteln Sie für die vorliegende Situation (soweit möglich) alle Erfolgsgrößen in

- EUR/Monat und
- EUR/LE.

Nutzen Sie die Betriebserfolgsrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren als Parallelrechnung

- auf der Basis der Vollkostenrechnung und
- auf der Basis der Teilkostenrechnung.

## **2.9 Lösungen zu den Übungsaufgaben Kurs 2**

### **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

#### **Lösung Übungsaufgabe 2 - 1**

<b>Sachverhalt</b>	<b>zutreffende Kriterien</b>
1. Zinsen auf das Eigenkapital	Kalkulatorische Kosten
2. Erhöhung des Bestandes an Halb- und Fertigteile	Betriebsertrag, Leistung
3. Gezahlte Miete für angemietete (fremde) Diensträume	Betriebsaufwand, Zweckkosten
4. Erhaltene Pacht für verpachtetes Anlagevermögen	(Neutraler) Ertrag
5. Es wurde bei der Hausbank ein früher aufgenommenen Kredit getilgt.	Auszahlung
6. Bewerteter Verbrauch an Betriebsstoffen	Betriebsaufwand, Zweckkosten
7. Uneinbringliche Forderungen wurden abgeschrieben.	Neutraler Aufwand

## Lösung Übungsaufgabe 2 - 2

### Lösung 2 - 2.1

Abschreibungen für nicht betriebsnotwendiges Mietshaus	Neutraler Aufwand
Forderungsausfall durch Konkurs eines Kunden	Neutraler Aufwand
Rückerstattung für zu viel entrichtete Betriebssteuern für vergangene Geschäftsjahre durch das Finanzamt	Neutraler Ertrag
Erträge aus Beteiligungen	Neutraler Ertrag
Erträge aus Herabsetzung von Rückstellungen	Neutraler Ertrag
Ertrag aus dem Abgang von Vermögensgegenständen	Neutraler Ertrag
Eigenverbrauch	Betriebsertrag, Leistung
Zinsen für Fremdkapital	Zweckaufwand, Grundkosten
Mietzahlung für gemietetes Betriebsgebäude	Zweckaufwand, Grundkosten
Instandhaltungsaufwendungen für Maschinen	Zweckaufwand, Grundkosten
Verlust aus Wertpapierverkauf	Neutraler Aufwand
Haus- und Grundstückserträge	Neutraler Ertrag
Materialaufwand	Zweckaufwand, Grundkosten
Zinserträge	Neutraler Ertrag
Planmäßige, betriebsbedingte Abschreibungen auf Anlagen	Zweckaufwand, Grundkosten
Kalkulatorische Zinsen	Kalkulatorische Kosten
Umsatzerlöse	Betriebsertrag, Leistung
Löhne	Zweckaufwand, Grundkosten
Lohnnebenkosten	Zweckaufwand, Grundkosten
Meisterlohn	Zweckaufwand, Grundkosten
Kalkulatorische Miete	Kalkulatorische Kosten
Aktivierte Eigenleistungen	Betriebsertrag, Leistung
Gemeinkostenlöhne	Zweckaufwand, Grundkosten
Bestandserhöhungen unfertige und Fertigerleistungen	Betriebsertrag, Leistung
Kfz-Kosten	Zweckaufwand, Grundkosten
Kalkulatorische Abschreibungen	Kalkulatorische Kosten

## **Lösung 2 - 2.2**

- |  |                     |
|--|---------------------|
| a) Die neutralen Aufwendungen betragen | 387.000 EUR/Jahr.   |
| Die Aufwendungen betragen              | 1.284.100 EUR/Jahr. |
| Die Grundkosten betragen               | 897.100 EUR/Jahr.   |
| Die kalkulatorischen Kosten betragen   | 56.000 EUR/Jahr.    |
| b) Die neutralen Erträge betragen      | 337.470 EUR/Jahr.   |
| Die Erträge betragen                   | 1.137.470 EUR/Jahr. |
| Die Leistungen betragen                | 800.000 EUR/Jahr.   |
| c) Der Betriebserfolg beträgt          | - 153.100 EUR/Jahr. |
| Der neutrale Erfolg beträgt            | - 49.530 EUR/Jahr.  |
| Der Erfolg des Unternehmens beträgt    | - 146.630 EUR/Jahr. |

**Lösung Übungsaufgabe 2 - 3 a)**

	<b>Position gemäß HGB § 275</b>		
1	Umsatzerlöse	Betriebsertrag = Leistung	
2	Bestandsänderung UE + FE	Betriebsertrag = Leistung	
3	andere aktivierte Eigen- leistungen	Betriebsertrag = Leistung	
4	sonstige betriebliche Erträge	Ertrag	(kann auch neutrale Erträge enthalten)
5	Materialaufwand	Betriebsaufwand = Kosten	(kann auch neutrale Aufwen- dungen enthalten)
6	Personalaufwand	Betriebsaufwand = Kosten	(kann auch neutrale Aufwen- dungen enthalten)
7	Abschreibungen	Aufwendungen	(kann neutrale und/oder be- triebliche Aufwendungen umfassen)
8	Sonstige betriebliche Aufwendungen	Aufwendungen	(kann auch neutrale Aufwen- dungen enthalten)
9	Erträge aus Beteiligungen	Neutrale Erträge	
10	Erträge aus anderen Wertpapieren usw.	Neutrale Erträge	
11	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	Neutrale Erträge	
12	Abschreibungen auf Fi- nanzanlagen usw.	Neutrale Aufwendungen	
13	Zinsen und ähnliche Auf- wendungen	Neutrale Aufwendungen	
15	Außerordentliche Erträge	Neutrale Erträge	
16	Außerordentliche Auf- wendungen	Neutrale Aufwendungen	

**Lösung Übungsaufgabe 2 - 3 b)**

	<b>Position gemäß HGB § 275</b>		
1	Umsatzerlöse	Betriebsertrag = Leistung	
2	Herstellungskosten des Umsatzes	Betriebsaufwand = Grund- kosten	
4	Vertriebskosten	Betriebsaufwand = Grund- kosten	
5	Allgemeine Verwaltungskosten	Betriebsaufwand = Kosten	
6	Sonstige betriebliche Erträge	Erträge	(kann auch neutrale Erträge enthalten)
7	Sonstige betriebliche Aufwendungen	Aufwendungen	(kann auch neutrale Auf- wendungen enthalten)
8	Erträge aus Beteiligungen	Neutrale Erträge	
9	Erträge aus anderen Wertpapieren usw.	Neutrale Erträge	
10	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	Neutrale Erträge	
11	Abschreibungen auf Finanzanlagen usw.	Neutrale Aufwendungen	
12	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	Neutrale Aufwendungen	
14	Außerordentliche Erträge	Neutrale Erträge	
15	Außerordentliche Aufwendungen	Neutrale Aufwendungen	

### Lösung Übungsaufgabe 2 - 4 a)

Konto	Rechnungskreis I Finanz- oder Geschäftsbuch- führung		Rechnungskreis II Betriebsbuchführung			
	Erfolgsbereich GuV-Rechnung		Abgrenzungsbereich Neutrales Ergebnis		Kosten- und Leistungsrechnung	
			Unternehmens- bezogene Abgrenzung		Erfolgsbereich Betriebsergebnis	
	Aufwand EUR/Mon.	Ertrag EUR/Mon.	neutrale Aufw. EUR/Mon.	neutrale Erträge EUR/Mon.	Kosten EUR/Mon.	Leistung EUR/Mon.
500 Umsatzerlöse		110.000				110.000
520 Bestandsveränderungen		3.000				3.000
540 Mieterträge		5.000		5.000		
546 Erträge aus Abgängen von Sachanlagen		12.500		12.500		
571 Zinserträge		3.400		3.400		
600 Aufwendungen für Rohstoffe	25.000				25.000	
602 Aufwendungen für Hilfs- u. Betriebsstoffe	10.000				10.000	
616 Fremdinstand- haltung	1.200				1.200	
620 Fertigungslöhne	22.000				22.000	
630 Gehälter	8.000				8.000	
640 Sozialaufwendungen	7.200				7.200	
652 Abschreibungen auf Sachanlagen	8.000		1.000		7.000	
680 Büromaterial	1.200				1.200	
682 Postgebühren	1.150				1.150	
687 Werbung	3.200				3.200	
688 Spenden	200		200			
690 Versicherungsbeitrag	3.780		3.465		315	
750 Zinsaufwendungen	1.400		- 1.600		3.000	
770 Gewerbeertragssteuer	3.500		3.208		292	
Kalk. Zusatzkosten			- 1.000		1.000	
<b>Summe I</b>	95.830	133.900	5.273	20.900	90.557	113.000
<b>Salden</b>	38.070		15.627		22.443	
<b>Summe II</b>	133.900	133.900	20.900	20.900	113.000	113.000

### **Lösung Übungsaufgabe 2 - 4 b)**

Das Betriebsergebnis beträgt	22.443 EUR/Monat.
Das Neutrale Ergebnis beträgt	15.627 EUR/Monat.
Das Gesamtergebnis des Unternehmens beträgt	38.070 EUR/Monat.

### **Lösung Übungsaufgabe 2 - 5**

(s. Abgrenzungsrechnung Seite 240)

### **Lösung Übungsaufgabe 2 - 6**

**2 - 6 a)** Orientiert an den Personalaufwendungen für vergleichbare Aufgaben in einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft beträgt der kalkulatorische Unternehmerlohn 120.000 EUR/Jahr ( 10.000 EUR/Monat)

**2- 6 b)** Nach der RKW - Formel ermittelt, beträgt der kalkulatorische

Unternehmerlohn	
Sockelbetrag	5.440,00 EUR/Monat
+ Zusatzbetrag	1.959,59 EUR/Monat
<hr/>	
insgesamt	7.499,59 EUR/Monat ( 89.995,08 EUR/Jahr)

## Abgrenzungsrechnung bzw. Ergebnistabelle

Konto	Rechnungskreis I Erfolgsbereich		Rechnungskreis II Abgrenzungsbereich				KLR-Bereich	
	Gesamtergebnis der Finanzbuchführung (FB)		Unternehmens- bezogene Abgren- zungen		Kostenrech- nerische Korrekturen		Betriebsergebnis	
	Aufwand	Ertrag	neutraler Aufwand	neutraler Ertrag	Betriebl. Aufwand lt. FB	Verrechn. Kosten	Kosten	Leistungen
	EUR/Mon.	EUR/Mon.	EUR/ Mon.	EUR/ Mon.	EUR/ Mon.	EUR/ Mon.	EUR/Mon.	EUR/Mon.
Umsatzerlöse		1.850.000						1.850.000
Bestandsmehrungen FE		80.000						80.000
Bestandsminderungen UE	11.000						11.000	
Andere aktivierte Eigen- leistungen		35.000						35.000
Mieterträge		42.000		42.000				
Erträge aus Abgang von Vermögensgegenständen		8.200		8.200				
Erträge aus Herabsetzung von Rückstellungen		15.700		15.700				
Periodenfremde Erträge		9.100		9.100				
Aufwendungen für Roh- und Hilfsstoffe	517.000				517.000	510.000	510.000	
Aufwendungen für Betriebsstoffe	25.000						25.000	
Fremdinstandhaltung	31.400						31.400	
Löhne und Gehälter	420.000						420.000	
Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung	92.400						92.400	
Sonstige Personalaufwen- dungen	18.500						16.200	
Abschreibungen auf Sachanlagen	373.000				353.000	320.000	320.000	
Reisekosten	22.000						22.000	
Büromaterial	31.000						31.000	
Verluste auf dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	72.500							
Verluste aus Schadens- fällen	8.400							
Betriebliche Steuern	51.000						51.000	
Zinsaufwendungen	16.000				16.000	30.000	30.000	
Kalkulatorische Wagnis- kosten						12.300	12.300	
Kalkulatorischer Unter- nehmerlohn						6.000	6.000	
	1.689.200	2.040.000		103.200	886.000	878.300	1.578.300	1.965.000
	<b>350.800</b>			<b>28.200</b>		<b>7.700</b>	<b>386.700</b>	
	2.040.000	2.040.000		103.200	886.000	886.000	1.965.000	1.965.000
	<b>Gesamtergebnis</b>		Ergebnis aus unter- nehmensbez. Ab- grenzungen		Ergebnis aus kos- tenrechner. Korrek- turen		<b>Betriebsergebnis</b>	
			<b>Neutrales Ergebnis</b>					

## Lösung Übungsaufgabe 2 - 7

**2 - 7 a)** Nach "traditionellem" Vorgehen ist der kalkulatorische Unternehmerlohn mit 207.600 EUR/Jahr ( 17.300 EUR/Monat) anzusetzen.

Nach der „Seifenformel“ beträgt der

$$\begin{aligned}\text{Kalkulatorischer Unternehmerlohn} &= 18 \sqrt{\text{Umsatz}} \\ &= 10.606,60 \text{ EUR/Monat.}\end{aligned}$$

**2 - 7 b)** Fertigungswagnisse sind 875 EUR/Monat anzusetzen.

Vertriebswagnisse sind 600 EUR/Monat anzusetzen.

Beständewagnisse sind in Höhe von 1.333,33 EUR/Monat anzusetzen.

**2 - 7 c)** Je nach Zielsetzung und Bedingungen sind verschiedene Varianten möglich  
z.B.:

**Variante 1** (Basis WBW und kalkulatorische ND, lineare Abschreibung)

Kalkulatorische Abschreibungen werden mit 335.000 EUR/Jahr  
( 27.916,67 EUR/Monat) angesetzt.

**Variante 2** (Basis AK, ND laut AfA, lineare Abschreibung)

Kalkulatorische Abschreibungen werden mit 416.000 EUR/Jahr  
( 34.666,67 EUR/Monat) angesetzt.

**Variante 3** (Basis WBW, ND laut AfA, lineare Abschreibung)

Kalkulatorische Abschreibungen werden mit 478.000 EUR/Jahr  
( 39.833,33 EUR/Monat) angesetzt.

**2 - 7 d)** Die kalkulatorische Miete wird mit 148.800 EUR/Jahr angesetzt.

**2 - 7 e)** Je nach Zielsetzung und Bedingungen sind verschiedene Varianten möglich z.B.:

**Variante 1** Exakt: (Anschaffungskosten, Restwertmethode)

Das betriebsnotwendige Kapital beträgt 2.581.000 EUR/Jahr.

Kalkulatorische Zinsen sind mit 232.290 EUR/Jahr  
(19.357,50 EUR/Monat) anzusetzen.

**Variante 2** (Anschaffungskosten, Durchschnittswertmethode)

Das betriebsnotwendige Kapital beträgt 1.481.000 EUR/Jahr.

Kalkulatorische Zinsen sind mit 133.290 EUR/Jahr  
(11.107,50 EUR/Monat) anzusetzen.

**Variante 3** (Wiederbeschaffungskosten, Durchschnittswertmethode)

Das betriebsnotwendige Kapital beträgt 1.181.000 EUR/Jahr.

Kalkulatorische Zinsen sind mit 106.290 EUR/Jahr  
( 8.857,50 EUR/Monat) anzusetzen.

Hinweis:

In den Lehrbüchern erfolgt z.T. die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen auf der Basis des Wiederbeschaffungswertes mit der Begründung, für die Ermittlung von kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen die gleiche Wertbasis anzusetzen.

Da nur das gebundene Kapital zu verzinsen ist, ist der Ansatz der Wiederbeschaffungskosten sachlich falsch und führt i.Allg. zum Ausweis höherer kalkulatorischer Zinsen.

## **Lösung Übungsaufgabe 2 - 8**

- 2 - 8 a)** Je nach Zielsetzung und Bedingungen sind verschiedene Lösungsvarianten möglich z.B.:
- 2 - 8 a1)** Die linearen kalkulatorischen Zeitabschreibungen auf Basis des Wiederbeschaffungswertes mit Korrektur um den Liquidationserlös betragen 35.760 EUR/Jahr ( 2.980 EUR/Monat).
- 2 - 8 a2)** Die linearen kalkulatorischen Zeitabschreibungen auf Basis des Wiederbeschaffungswertes ohne Korrektur um den Liquidationserlös betragen 37.760 EUR/Jahr ( 3.146,67 EUR/Monat).
- 2 - 8 a3)** Die linearen kalkulatorischen Zeitabschreibungen auf Basis der korrigierten Anschaffungskosten betragen 30.000 EUR/Jahr ( 2.500 EUR/Monat).
- 2 - 8 a4)** Die degressiven Zeitabschreibungen auf Basis der korrigierten Anschaffungskosten betragen  
im 1. Jahr: 60.000 EUR/Jahr ( 5.000 EUR/Monat),  
im 2. Jahr: 48.000 EUR/Jahr ( 4.000 EUR/Monat).
- 2 - 8 b)** Je nach Zielsetzung und Bedingungen sind verschiedene Lösungsvarianten möglich z.B.:
- 2 - 8 b1)** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Durchschnittsmethode auf der Basis der Anschaffungskosten (ohne Berücksichtigung des Liquidationserlöses) betragen 9.600 EUR/Jahr ( 800 EUR/Monat).
- 2 - 8 b2)** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Restwertmethode auf der Basis der Anschaffungskosten betragen bei linearer Abschreibung im ersten Nutzungsjahr 18.240 EUR/Jahr ( 1.520 EUR/Monat).
- 2 - 8 b3)** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Restwertmethode auf der Basis der Anschaffungskosten bei linearer Abschreibung unter Berücksichtigung des Liquidationserlöses bei der Ermittlung der bilanziellen Abschreibungen betragen im ersten Nutzungsjahr 18.300 EUR/Jahr ( 1.525 EUR/Monat).
- 2 - 8 c)** Die Fertigungswagnisse durch Ausfallzeiten betragen 10.920 EUR/Jahr ( 910 EUR/Monat).

## Fortsetzung Lösung Übungsaufgabe 2 - 8

**2 - 8 d)** Die Instandhaltungskosten betragen 113.280 EUR/Jahr ( 9.440 EUR/Monat).

**2 - 8 e)** Die Raumkosten betragen 5.760 EUR/Jahr ( 480 EUR/Monat).

**2 - 8 f)** Die Energiekosten betragen 5.824 EUR/Jahr ( 485,33 EUR/Monat),  
(wenn während der Ausfallzeiten ebenfalls der durchschnittliche Energie-  
verbrauch eintritt).

**2 - 8 g)** Die Werkzeugkosten betragen 58.968 EUR/Jahr ( 4.914 EUR/Monat).

## Lösung Übungsaufgabe 2 - 9

### 2 - 9 a)

**Variante 1** Die linearen kalkulatorischen Zeitabschreibungen auf Basis der Wiederbeschaffungskosten und bei Korrektur um den Liquidationserlös betragen 24.602 EUR/Jahr und 2.050,17 EUR/Monat.

**Variante 2** Die linearen kalkulatorischen Zeitabschreibungen auf Basis der Anschaffungskosten und bei Korrektur um den Liquidationserlös betragen 22.000 EUR/Jahr und 1.833,33 EUR/Monat.

### 2 - 9 b)

**Variante 1** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Durchschnittswertmethode auf Basis der Anschaffungskosten betragen 5.000 EUR/Jahr bzw. 416,67 EUR/Monat.

**Variante 2** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Restwertmethode auf der Basis der Anschaffungskosten betragen (bei linearer Abschreibung und ohne Berücksichtigung des Liquidationserlöses bei der Ermittlung der bilanziellen Abschreibungen) für das

- 1. Nutzungsjahr 9.000 EUR/Jahr bzw. 750,00 EUR/Monat und
- 2. Nutzungsjahr 7.000 EUR/Jahr bzw. 583,33 EUR/Monat.
- 3. Nutzungsjahr 5.000 EUR/Jahr bzw. 416,67 EUR/Monat.
- 4. Nutzungsjahr 3.000 EUR/Jahr bzw. 250,67 EUR/Monat.
- 5. Nutzungsjahr 1.000 EUR/Jahr bzw. 83,33 EUR/Monat.

**Variante 3** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Durchschnittswertmethode auf Basis der Wiederbeschaffungskosten betragen 5.520,40 EUR/Jahr bzw. 460,03 EUR/Monat.

**Variante 4** Die kalkulatorischen Zinsen nach der Restwertmethode auf Basis der Wiederbeschaffungskosten betragen für das

- 1. Nutzungsjahr 9.936,72 EUR/Jahr bzw. 828,06 EUR/Monat und
- 2. Nutzungsjahr 7.728,56 EUR/Jahr bzw. 644,05 EUR/Monat.

Hinweis:

In Lehrbüchern erfolgt die Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen z.T. auf der Basis des Wiederbeschaffungswertes mit der Begründung, für die Ermittlung von kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen die gleiche Wertbasis anzusetzen.

Da nur das gebundene Kapital zu verzinsen ist, ist der Ansatz des Wiederbeschaffungskosten sachlich falsch und führt i.a. zum Ausweis höherer kalkulatorischer Zinsen.

### **Lösung Übungsaufgabe 2 - 10**

**2 - 10 a)** Die kalkulatorischen Abschreibungen für das Wirtschaftsgut ergeben sich bei linearer Abschreibung auf der Basis Wiederbeschaffungswert zu 12.163,02 EUR/Jahr (1.013,59 EUR/Monat).

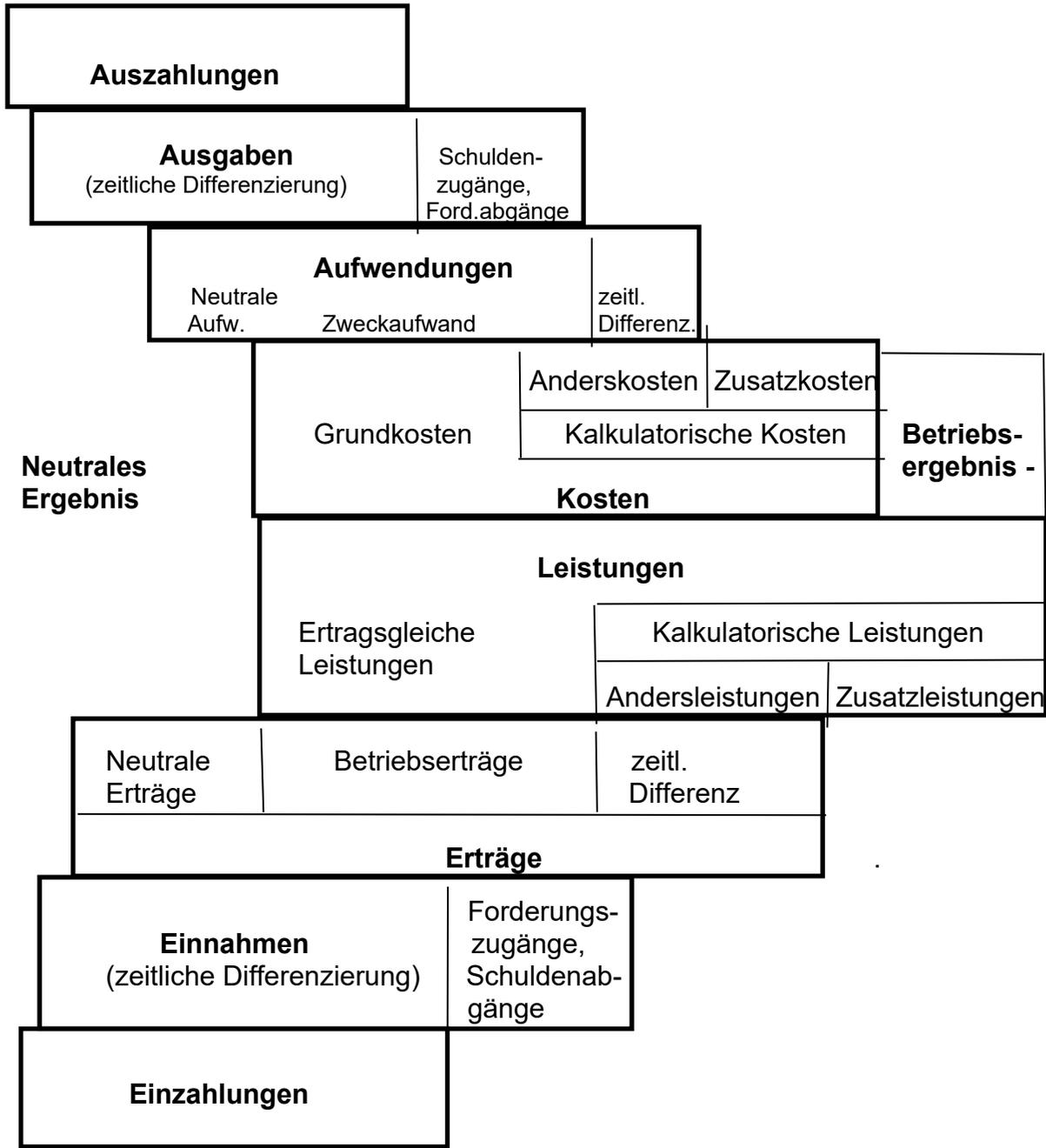
**2 - 10 b)** Da für das Wirtschaftsgut offensichtlich keine Preisindizes des Statistischen Bundesamtes bekannt sind, wird der Wiederbeschaffungswert auf der Basis der "abgeschätzten" jährlichen Preissteigerung ermittelt.

Ansonsten wurde die in vielen Lehrbüchern für die Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen empfohlene lineare Abschreibung angewendet.

### **Lösung Übungsaufgabe 2 - 11**

#### **Begriffe des Rechnungswesens und ihre Verknüpfung**

(siehe Übersicht zur Lösung auf S. 246)



Abfluss von Geldmitteln  
(Bar- oder Buchgeld)

Auszahlungen, Forderungsabgänge  
Schuldenzugänge

Wert aller in der Rechnungsperiode  
verbrauchten Güter u. Dienstleistungen

Bewerteter Verbrauch an Produktions-  
faktoren für die Erstellung und Verwertung  
der betrieblichen Leistungen und für die  
Sicherung der Betriebsbereitschaft

Wert der aus der Erfüllung des Betriebs-  
zweckes resultierenden Ausbringung der  
Unternehmung

Wertzuwachs des Unternehmens in der  
Rechnungsperiode

Einzahlungen, Forderungszugänge,  
Schuldenabgänge

Zufluss von Geldmitteln  
(Bar- oder Buchgeld)

## Lösung Übungsaufgabe 2 - 12

	EUR/Jahr	EUR/Jahr
1. Umsatzerlöse	15.000.000	
2. Bestandserhöhungen an UE + FE	500.000	
3. Andere aktivierte Eigenleistungen	200.000	
4. Sonstige betriebliche Erträge	300.000	
		16.000.000
5. Materialaufwand	6.000.000	
6. Personalaufwand	4.000.000	
7. Abschreibungen	1.500.000	
8. Sonstige betriebliche Aufwendungen	1.800.000	
		<b>13.300.000</b>
<b>2- 12 a) Betriebsergebnis nach HGB</b>		<b>2.700.000</b>
9. Erträge aus Beteiligungen	200.000	
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen	50.000	
11. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	40.000	
12. Abschreibungen auf Finanz- anlagen und Wertpapiere	60.000	
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	150.000	
<b>2 - 12 b) Finanzergebnis nach HGB</b>		<b>80.000</b>
<b>2 - 12 c) Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit nach HGB</b>		<b>2.780.000</b>
14. Außerordentliche Erträge	250.000	
15. Außerordentliche Aufwendungen	190.000	

	EUR/Jahr	EUR/Jahr
<b>2 - 12 d) Außerordentliches Ergebnis nach HGB</b>		<b>60.000</b>
16. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	200.000	
17. Sonstige Steuern	40.000	
<b>2 - 12 e) Jahresüberschuss nach HGB</b>		<b>2.600.000</b>

**Dazu kurze Antwortsätze.**

**In der Kosten- und Leistungsrechnung betragen**

- die Gesamtleistungen 15.900.000 EUR/Jahr,
- die Kosten 13.000.000 EUR/Jahr und
- damit das Betriebsergebnis 2.900.000 EUR/Jahr.

**Lösung Übungsaufgabe 2 - 13**

<b>Betriebserfolgsrechnung auf Basis Vollkosten (nach dem Umsatzkostenverfahren)</b>			<b>Betriebserfolgs- und Deckungsbeitragsrechnung auf Basis Teilkosten (Umsatzkostenverfahren)</b>		
	<b>Periodenrechnung EUR/Mon.</b>	<b>Stückrechnung EUR/LE</b>		<b>Periodenrechnung EUR/Mon.</b>	<b>Stückrechnung EUR/LE</b>
<b>Bruttoerlöse (mit USt)</b>	1.190.000,00	1.190,00	<b>Bruttoerlöse (mit Ut)</b>	1.190.000,00	1.190,00
<b>- USt</b>	190.000,00	190,00	<b>- Ust</b>	190.000,00	190,00
<b>= Nettoerlöse (ohne Ust) = Bruttoerlöse i.S. der BER</b>	1.000.000,00	1.000,00	<b>= Nettoerlöse (ohne Ust) = Bruttoerlöse i.S. der BER</b>	1.000.000,00	1.000,00
<b>- Erlösschmälerungen</b>	200.000,00	200,00	<b>- Erlösschmälerungen</b>	200.000,00	200,00
<b>= Nettoerlöse i.S. der BER</b>	800.000,00	800,00	<b>= Nettoerlöse i.S. der BER</b>	800.000,00	800,00
			<b>- variable Kosten</b>	150.000,00	150,00
<b>- (volle) Kosten der abgesetzten Leistungen</b>	750.000,00	750,00	<b>= Deckungsbeitrag (Bruttoerfolg)</b>	650.000,00	650,00
			<b>- fixe Kosten</b>	600.000,00	
<b>= Betriebs- erfolg (Nettoerfolg)</b>	50.000,00	50,00	<b>= Betriebs- erfolg (Nettoerfolg)</b>	50.000,00	

## **Inhalt Kurs 2**

### **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

	<b>Kurs / Seite</b>
2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 1
Ziel der Arbeit an diesem Kurs	2 Seite 1
Inhaltliche Schwerpunkte von Kurs 2	
Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 2
Grundlagen und Voraussetzungen für die Arbeit an Kurs 2	2 Seite 4
2.1 Überblick	2 Seite 5
2.2 Bestandsrechnungen, Bestands- und Stromgrößen	2 Seite 10
2.3 Erfolgsrechnungen im Überblick	2 Seite 19
a) Steuerliche Einnahmenüberschussrechnung	2 Seite 21
b) Handels- und steuerrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung	2 Seite 22
c) Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer traditionellen Vollkostenrechnung	2 Seite 22
d) Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer einfachen oder einstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	2 Seite 23
e) Betriebserfolgsrechnung im Rahmen einer entwickelten oder mehrstufigen Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	2 Seite 25
f) Umsatz- und Gesamtkostenverfahren	2 Seite 26
2.4 Zentrale Größen und Begriffe des externen Rechnungswesens	2 Seite 28
2.4.1 Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	2 Seite 29

**Kurs / Seite**

2.4.1.1 Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben	2 Seite 29
2.4.1.2 Betriebseinnahmen	2 Seite 31
2.4.1.3 Betriebsausgaben	2 Seite 32
2.4.2 Erträge, Aufwendungen sowie Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag	2 Seite 34
2.4.2.1 Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag	2 Seite 34
2.4.2.2 Erträge	2 Seite 35
2.4.2.3 Aufwendungen	2 Seite 37
2.4.3 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen	2 Seite 39
2.4.4 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten	2 Seite 43
2.5 Zentrale Größen der Kosten- und Leistungsrechnung	2 Seite 51
2.5.1 Leistungen und Erlöse	2 Seite 51
a) Innerbetriebliche Vorleistungen	2 Seite 55
b) Endleistungen	2 Seite 56
c) Wozu sind diese Unterscheidungen erforderlich?	2 Seite 57
d) Leistung als Mengen- bzw. Naturalgröße oder Wertgröße	2 Seite 58
e) Hergestellte, fertiggestellte und abgesetzte Leistungen	2 Seite 59
2.5.2 Leistungen bzw. Erlöse und Erträge	2 Seite 63
2.5.2.1 Unterschiede aus der Sicht der Erfassung der Leistungen, Erlöse sowie Erträge	2 Seite 63

	<b>Kurs / Seite</b>
2.5.2.2 Unterschiede im Inhalt von Leistungen, Erlöse sowie Erträgen	2 Seite 65
a) Betriebserträge sowie ertragsgleiche Leistungen	2 Seite 65
b) Betriebsfremde (neutrale) Erträge	2 Seite 67
c) Außerordentliche bzw. außergewöhnliche (neutrale) Erträge	2 Seite 68
d) Periodenfremde (neutrale) Erträge	2 Seite 68
e) Bewertungsbedingte (neutrale) Erträge	2 Seite 69
2.5.2.3 Kalkulatorische Leistungen	2 Seite 70
a) Kalkulatorische Zusatzleistung	2 Seite 71
b) Kalkulatorische Andersleistung	2 Seite 72
2.5.3 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen	2 Seite 73
2.5.4 Kosten und Aufwendungen	2 Seite 81
2.5.4.1 Aufwendungen	2 Seite 81
2.5.4.2 Kosten	2 Seite 82
a) Pagatorischer Kostenbegriff	2 Seite 85
b) Entscheidungsorientierter Kostenbegriff	2 Seite 86
c) Opportunitätskosten	2 Seite 86
d) Kostenbegriff im Sinne des Handels- und Steuerrechtes	2 Seite 88
e) Realwirtschaftlicher Kostenbegriff	2 Seite 88
f) Periodenkosten und Stückkosten	2 Seite 88
g) Einzel-, Gemein- und Sondereinzelkosten	2 Seite 90
h) Voll- und Teilkosten	2 Seite 94
i) Unterschiede aus der Sicht der Erfassung der Kosten und Aufwendungen	2 Seite 100

	<b>Kurs / Seite</b>
j) Unterschiede im Inhalt von Kosten und Aufwendungen	2 Seite 102
2.5.5 Kalkulatorische Kosten	2 Seite 107
2.5.5.1 Grundlagen	2 Seite 107
2.5.5.2 Kalkulatorischer Unternehmerlohn	2 Seite 109
a) Notwendigkeit und Einsatzbereich für die Arbeit mit dem kalkulatorischen Unternehmerlohn	2 Seite 109
b) Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes über sachkundige qualifizierte Schätzung	2 Seite 112
c) Die Ermittlung des kalkulatorischen Unternehmerlohnes nach der RKW-Formel	2 Seite 114
2.5.5.3 Kalkulatorische Miete	2 Seite 116
2.5.5.4 Kalkulatorische Abschreibungen	2 Seite 120
a) Arbeitsschritte zur Ermittlung der bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen im Überblick	2 Seite 122
b) Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen über die Nutzungsdauer der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Beispielunternehmen	2 Seite 127
c) Betriebswirtschaftliche Konsequenzen für die Arbeit mit kalkulatorischen Abschreibungen	2 Seite 128
2.5.5.5 Kalkulatorische Zinsen	2 Seite 131
a) Grundlagen	2 Seite 131
b) Ermittlung der Zinsen für planmäßig abnutzbares und planmäßig nicht abnutzbares Vermögen	2 Seite 138
c) Restwert- und Durchschnittswertverfahren zur Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares Vermögen	2 Seite 141

	<b>Kurs / Seite</b>
2.5.5.6 Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig abnutzbare Vermögen bzw. Kapital nach der Methode der Restwertverzinsung	2 Seite 141
2.5.5.7 Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für das planmäßig abnutzbare Vermögen bzw. Kapital nach der Methode der Durchschnittswertverzinsung	2 Seite 149
2.5.5.8 Kalkulatorische Wagnisse	2 Seite 160
a) Grundlagen	2 Seite 160
b) Kalkulatorische Bestandswagnisse	2 Seite 166
c) Kalkulatorische Fertigungswagnisse	2 Seite 169
d) Kalkulatorische Forschungs-und Entwicklungswagnisse	2 Seite 171
e) Kalkulatorische Vertriebswagnisse	2 Seite 173
f) Kalkulatorische Gewährleistungswagnisse	2 Seite 175
g) Ansatz kalkulatorischer Wagniskosten in der Praxis	2 Seite 177
h) Betriebswirtschaftliche Konsequenzen der Arbeit mit kalkulatorischen Wagnissen	2 Seite 180
2.5.5.9 Scheingewinne und kalkulatorische Kosten	2 Seite 183
2.5.6 Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten	2 Seite 185
2.5.7 Betriebserfolg und Deckungsbeitrag	2 Seite 195
2.5.7.1 Grundlagen und Begriffe	2 Seite 195
2.5.7.2 Konsequenzen für die Ermittlung der Erfolgsgrößen des Unternehmens	2 Seite 206
2.6 Zusammenfassung Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 212

Leistungs- und Erlös-, Kosten-, Deckungs-  
beitrags- sowie Betriebserfolgsrechnung  
Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des  
Rechnungswesens

**Inhalt Kurs 2**  
**Zentrale Größen und Begriffe des**  
**Rechnungswesens**

Prof. Dr. sc. oec. Reiner König

Auflage 2022

**Kurs 2 Seite 255**

**Kurs / Seite**

2.7	Kontroll- und Wiederholungsfragen Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 214
2.8	Übungsaufgaben Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 217
2.9	Lösungen zu den Übungsaufgaben Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 233
	Inhalt Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 250
	Abbildungsverzeichnis Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 256
	Abkürzungsverzeichnis Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 260
	Literatur Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens	2 Seite 263
	Hinweise auf weitere Kurse des Kursangebotes Kosten- und Leistungsrechnung	2 Seite 266

## **Abbildungsverzeichnis Kurs 2**

### **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

		<b>Kurs / Seite</b>
Abb. Kurs 2 - 1	Zentrale Größen und Begriffe der Bestands- rechnungen des Rechnungswesens	Kurs 2 Seite 7
Abb. Kurs 2 - 2	Zentrale Größen und Begriffe der Erfolgs- rechnungen des Rechnungswesens	Kurs 2 Seite 8
Abb. Kurs 2 - 3	Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen	Kurs 2 Seite 40
Abb. Kurs 2 - 4	Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten	Kurs 2 Seite 44
Abb. Kurs 2 - 5	Absatz-, Lager- sowie Eigenleistungen	Kurs 2 Seite 54
Abb. Kurs 2 - 6	Hergestellte, fertiggestellte, Lagerleistungen und abgesetzte Leistungen	Kurs 2 Seite 60
Abb. Kurs 2 - 7	Unterschiede in der Erfassung der Leistungen, Erlöse sowie Erträge	Kurs 2 Seite 64
Abb. Kurs 2 - 8	Inhaltliche Unterschiede zwischen Leistungen bzw. Erlösen sowie Erträgen	Kurs 2 Seite 66
Abb. Kurs 2 - 9	Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Einzahlungen, Einnahmen, Erträgen, Leistungen bzw. Erlösen	Kurs 2 Seite 74
Abb. Kurs 2 - 10	Betriebliche Leistungsfaktoren und Kostenarten	Kurs 2 Seite 83

**Kurs / Seite**

Abb. Kurs 2 - 11	Unterstelltes Verhalten der Stückkosten in der Vollkostenrechnung	Kurs 2 Seite	95
Abb. Kurs 2 - 12	Unterstelltes Verhalten der Periodenkosten in der Vollkostenrechnung	Kurs 2 Seite	95
Abb. Kurs 2 - 13	Verhalten der variablen Periodenkosten in der Teilkostenrechnung	Kurs 2 Seite	97
Abb. Kurs 2 - 14	Verhalten der fixen Periodenkosten in der Teilkostenrechnung	Kurs 2 Seite	97
Abb. Kurs 2 - 15	Verhalten der variablen Stückkosten in der Teilkostenrechnung	Kurs 2 Seite	99
Abb. Kurs 2 - 16	Verhalten der fixen Stückkosten in der Teilkostenrechnung	Kurs 2 Seite	99
Abb. Kurs 2 - 17	Unterschiede in der Erfassung der Kosten und Aufwendungen	Kurs 2 Seite	101
Abb. Kurs 2 - 18	Inhaltliche Unterschiede zwischen Kosten und Aufwendungen	Kurs 2 Seite	103
Abb. Kurs 2 - 19	Löhne und Gehälter sowie Personalnebenkosten für Arbeitnehmer mit Arbeitsvertrag	Kurs 2 Seite	110
Abb. Kurs 2 - 20	Gehälter sowie Personalnebenkosten für das Management im Unternehmen	Kurs 2 Seite	110
Abb. Kurs 2 - 21	Erfassung von Pacht und Miete in Kapitalgesellschaften sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften	Kurs 2 Seite	117

**Kurs / Seite**

Abb. Kurs 2 - 22	Bilanzielle und kalkulatorische Abschreibungen über die Nutzungsdauer der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Beispielunternehmen	Kurs 2 Seite 127
Abb. Kurs 2 - 23	Arbeit mit Zinsen in der Betriebswirtschaft	Kurs 2 Seite 132
Abb. Kurs 2 - 24	Zinsen auf Fremd- und Eigenkapital in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie Kosten- und Leistungsrechnung	Kurs 2 Seite 133
Abb. Kurs 2 - 25	Restwert- und Durchschnittswertverfahren bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen für planmäßig abnutzbares und planmäßig nicht abnutzbares Vermögen	Kurs 2 Seite 137
Abb. Kurs 2 - 26	Risiken und Wagnisse im Unternehmen	Kurs 2 Seite 161
Abb. Kurs 2 - 27	Gesamtdarstellung der Zusammenhänge und Abgrenzungen zwischen Auszahlungen, Ausgaben, Aufwendungen und Kosten	Kurs 2 Seite 186
Abb. Kurs 2 - 28	Beispiel eines vereinfachten Gewinn- und Verlustkontos	Kurs 2 Seite 191
Abb. Kurs 2 - 29	Zeitgemäße entwickelte bzw. mehrstufige Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung	Kurs 2 Seite 198
Abb. Kurs 2 - 30	Ausgewählte Erfolgskategorien	Kurs 2 Seite 200
Abb. Kurs 2 - 31	Erfolgsbegriffe	Kurs 2 Seite 202
Abb. Kurs 2 - 32	Konsequenzen für die Ermittlung der Erfolgsgrößen des Unternehmens	Kurs 2 Seite 207
Abb. Kurs 2 - 33	Erfolgsgrößen im externen und internen Rechnungswesen	Kurs 2 Seite 208

Leistungs- und Erlös-, Kosten-, Deckungs-  
beitrags- sowie Betriebserfolgsrechnung  
Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe des  
Rechnungswesens

**Abbildungsverzeichnis Kurs 2  
Zentrale Größen und Begriffe des  
Rechnungswesens**

Prof. Dr. sc. oec. Reiner König	Auflage 2022	<b>Kurs 2 Seite 259</b>
---------------------------------	--------------	-------------------------

**Kurs / Seite**

Abb. Kurs 2 - 34	Unterschiede in der Gliederung der neutralen Erträge nach Handelsrecht sowie in der Kosten- und Leistungsrechnung	Kurs 2 Seite 210
Abb. Kurs 2 - 35	Unterschiede in der Gliederung der neutralen Aufwendungen nach Handelsrecht sowie in der Kosten- und Leistungsrechnung	Kurs 2 Seite 211

## **Abkürzungsverzeichnis Kurs 2**

### **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

§	Prozent (von Hundert)
%	Paragraph
AB	Anfangsbestand bzw. Eröffnungsbestand
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AfA	Absetzungen für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
aLuL	aus Lieferungen und Leistungen
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BGA	Betriebs- und Geschäftsausstattung
BKK	Zeitschrift für Betrieb und Rechnungswesen, Herne / Berlin Verl. Neue Wirtschaftsbriefe
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
EB	Endbestand bzw. Schlussbestand
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
EUR	Euro
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung

FE	Fertige Erzeugnisse bzw. Leistungen
ff.	und folgende
FK	Fremdkapital
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hifo-Verfahren	Verfahren der Lagerwirtschaft: highes in, first out
i.a.	im Allgemeinen
i.e.S.	im engeren Sinne
i.S.	Im Sinne
i.V.	In Verbindung
i.w.S.	im weiteren Sinne
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
kWh	Kilowattstunde
LE	Leistungseinheit
Lifo-Verfahren	Verfahren der Lagerwirtschaft: last in, first out
m <sup>2</sup>	Quadratmeter
m <sup>3</sup>	Kubikmeter
Mon.	Monat
n. St.	nach Steuer
ND	Nutzungsdauer

o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PC	Personencomputer
PKW	Personenkraftwagen
qm	Quadratmeter
RKW	Rationalisierungs- und Innovationszentrum der deutschen Wirtschaft e.V.
s.	siehe
s.o.	siehe oben
t	Tonne
TEUR	1.000 Euro
u.a.	unter anderem
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UE	Unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
v. St.	vor Steuer
vgl.	vergleiche
WBK	Wiederbeschaffungskosten
WBW	Wiederbeschaffungswert
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZE	Zeiteinheit

## **Literatur Kurs 2**

# **Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens**

König, R., Eberlein, J.: Kosten- und Leistungsrechnung, Arbeitsbuch Teil 1,  
Hochschule Harz, Wernigerode, Auflage Sommersemester 2006

Abgabenordnung

[www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao-1977/gesamt.pdf](http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/ao-1977/gesamt.pdf)

BBK, Zeitschrift für Betrieb und Rechnungswesen, Herne / Berlin  
Verl. Neue Wirtschaftsbriefe

BBK Nr. 12 vom 21.06.1996 (BBK Fach 30)

Controlling & Management, Zeitschrift für Controlling, Wiesbaden, Gabler Verl.

Däumler, K.-D., Grabe, J.: Kostenrechnung 1, Grundlagen, Herne / Berlin,  
Verl. Neue Wirtschafts-Briefe, 2003

Däumler, K.-D., Grabe, J.: Kostenrechnung 2, Deckungsbeitragsrechnung,  
Herne / Berlin, Verl. Neue Wirtschafts-Briefe, 2004

Einkommensteuergesetz

[www.gesetze-im-internet.de/estg](http://www.gesetze-im-internet.de/estg)

Eisele, W.: Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München,  
Verl. Vahlen, 1990

Haberstock, L. bearbeitet von Breithecker, V.: Kostenrechnung I, Einführung,  
Berlin, Erich Schmidt Verl., 2005

Handelsgesetzbuch

[www.gesetze-im-internet.de/hgb](http://www.gesetze-im-internet.de/hgb)

Hieke, H., Kubisch, E.: Kleines Kostenlexikon, München, Verl. Vahlen, 1998

IHK-Prüfung zum Staatlich geprüften Bilanzbuchhalter, Oktober 1994

Joracz, W.: Kosten- und Leistungsrechnung, Stuttgart, Verl. Schäffer-Poeschel, 1996 ff.

Kloock, J. u.a. Kosten- und Leistungsrechnung, Werner-Verlag

Mayer, E., Liessmann, K., Mertens, H.W.: Kostenrechnung, Grundwissen für den Controllerdienst, Stuttgart, Verl. Schäffer-Poeschel, 1996

Olfert, K.: Kostenrechnung, Ludwigshafen (Rhein), Kiehl Verl., 2003

Scheingewinn

<https://de.wikipedia.org/wiki/Scheingewinn>

<https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/scheingewinn>

<https://www.bwl-lexikon.de/wiki/scheingewinn>

Scherrer, G.: Kostenrechnung, G. Fischer-Verl. 1991

Schierenbeck, H.: Grundzüge der BWL, München, R. Oldenbourg Verlag, 1989,

Schmolke, S., Deitermann.M., Rückwart, W.-D.: Industrielles Rechnungswesen IKR, Darmstadt, Winkler Verl., 1990

Schweitzer, M., Küpper, H.-U.: Systeme der Kosten - und Erlösrechnung, München, Verl. Vahlen, 2003

Umsatzsteuergesetz

[www.gesetze-im-internet.de/ustg](http://www.gesetze-im-internet.de/ustg)

## **Selbstlern- und Selbststudienkurse**

### **Leistungs- und Erlös-, Kosten-, Deckungsbeitrags- sowie Betriebserfolgsrechnung**

Erste Informationen zu den Kursen und zur Nutzung des Materials,

Kurs 1 Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung,

Kurs 2 Zentrale Größen und Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung,

Kurs 3 Leistungs- und Erlösrechnung,

Kurs 4 Deckungsbeitrags- und Betriebserfolgsrechnung,

Kurs 5 Grundlagen der Kostenrechnung,

Kurs 6 Kostenarten und Kostenartenrechnung,

Kurs 7 Kostenstellen und Kostenstellenrechnung,

Kurs 8 Kostenträger und Kostenträgerrechnung,

Kurs 9 Grundlagen und Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung,

Kurs 11 Vollkosten- und Teilkostenrechnung,

Kurs 12 Abhängigkeit der Kosten von der Beschäftigung,

Kurs 13 Systeme der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,

Kurs 14 Anwendung der Teilkosten- und Deckungsbeitragsrechnung,

Kurs 15 Planung und Kontrolle der Kosten,

Kurs 16 Benchmarking,

Kurs 17 Wertanalyse,

- Kurs 18 Stundensatzkostenrechnung,
- Kurs 19 Prozesskostenrechnung,
- Kurs 20 Target Costing,
- Kurs 21 Center-Rechnung,
- Kurs 22 Lean Accounting,
- Kurs 23 Qualitätskostenrechnung,
- Kurs 24 Innerbetriebliche Verrechnungspreise