
1. Abgrenzungsrechnung

Aufwendungen und Kosten.....	2
Neutrale Aufwendungen („Nichtkosten“)	2
Anderskosten.....	3
Kalkulatorische Abschreibungen.....	3
Kalkulatorische Zinsen.....	5
Zusatzkosten.....	7
Kalkulatorische Wagnisse	7
Kalkulatorischer Unternehmerlohn	8
Unternehmensergebnis, neutrales und Betriebsergebnis.....	9

E1-1 Welche Adressaten und Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens können unterschieden werden?

E1-2 Welche Rechengrößen werden in welchen Teilgebieten des betrieblichen Rechnungswesens verwendet

Aufwendungen und Kosten

In den verschiedenen Bereichen des Rechnungswesens werden unterschiedliche Rechengrößen verwendet. Dabei handelt es sich nicht um bloße Bezeichnungsunterschiede. Vielmehr sind aufgrund unterschiedlicher Zielsetzung unterschiedliche Inhalte gegeben.

(Siehe auch https://www.docju.de/themen/rewe_allgemein/rewe_begriffe.htm)

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) benötigt zur Erfüllung Ihrer Aufgaben Datenmaterial. Sofern eine Finanzbuchführung im Unternehmen vorhanden ist (Verpflichtung hierzu s. § 238 HGB), ist das natürlich die erste Datenquelle. Dort werden sämtliche Aufwendungen und Erträge auf Erfolgskonten fortlaufend erfasst.

Im Folgenden beschränken wir auf Kosten/Aufwendungen; analoges Vorgehen gilt für Leistungen/Erträge.

Neutrale Aufwendungen („Nichtkosten“)

Zunächst müssen sämtliche Aufwendungen dahingegen überprüft werden, ob sie den Erfordernissen der Kostenrechnung gerecht werden. Bei Kosten handelt es sich um

- den in Geldeinheiten bewerteten
- ordentlichen (d.h. im Rahmen des üblichen Betriebsablaufs zu erwartenden) Güterverzehr eines Wirtschaftsjahres,
- der im Zusammenhang mit dem Betriebszweck entsteht.

Zunächst müssen also diejenigen Aufwendungen abgegrenzt werden, die

- durch außerordentliche Ereignisse verursacht wurden (außerordentlich Aufwendungen),
- nicht in den normalen Werteverzehr des Wirtschaftsjahres gehören (d.h. periodenfremd sind, z.B. Nachzahlungen für ein vorangegangenes Geschäftsjahr),
- nicht im Zusammenhang mit dem Betriebszweck entstanden sind (betriebsfremde Aufwendungen, z.B. Wertpapierverluste eines Industrieunternehmens).

Außerordentliche, periodenfremde und betriebsfremde Aufwendungen („neutrale Aufwendungen“) gehören nicht als Kosten in die Kostenrechnung!

E1-3 Aus dem GuV-Konto der Finanzbuchhaltung eines Handwerksbetriebs ist zu entnehmen:

	Aufwand		Kosten
Löhne	400.000 €		
Arbeitgeberanteil zur SV	150.000 €		
Fremdinstandhaltung	60.000 €		

Ergänzende Angaben:

Unter den in der Bilanz ausgewiesenen Immobilien befindet sich ein vermietetes Wohnhaus. In der Finanzbuchhaltung wurden die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen im Verlaufe des Jahres erfolgswirksam erfasst:

Hausmeisterlohn	30.000 €	
Arbeitgeberanteil zur SV	10.000 €	
Fremdinstandhaltung	20.000 €	

Wie hoch sind die zu berücksichtigenden Kosten?

E1-4 Ein Hotel hatte Aufwendungen in Höhe von 1,2 Mio. € und Erträge in Höhe von 1,25 Mio. €. Die Erträge stammen zu 80% aus der Zimmervermietung; der Rest sind Zinserträge. In den Aufwendungen sind 50.000 € für eine Großreparatur enthalten, die alle 10 Jahre durchzuführen ist. Es wurden insgesamt 31.000 Übernachtungen verkauft.

Wie groß ist das Betriebsergebnis pro Übernachtung?

Anderskosten

Bei anderen Aufwendungen ist zu prüfen, ob sie der Höhe nach, also betragsmäßig unverändert in die Kostenrechnung übernommen werden können. Typische Fälle sind hier Abschreibungen abnutzbarer Anlagegüter und Zinsen. Betragsmäßig von den Aufwendungen abweichende Kosten werden als Anderskosten bezeichnet.

Kalkulatorische Abschreibungen

Behandlung abnutzbarer Anlagegüter Im externen Rechnungswesen:

Die Anschaffung des Anlageguts verursacht keinen Aufwand. Es findet lediglich ein Formwechsel des Vermögens statt. Im Zeitverlauf kommt es dann zur Wertminderung des Anlagegegenstandes. Dem wird in der Finanzbuchführung durch das Erfassen eines entsprechenden Aufwands in Form von *planmäßigen Abschreibungen* entsprochen. Steuerrechtlich unterliegen diese Abschreibungen festen Regeln. Für Wirtschaftsgüter, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, gelten für die zeitliche Abschreibung AfA-Tabellen, in denen die Abschreibungsdauer als „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ festgeschrieben ist:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung/Steuerrecht/Betriebspruefung/AfA_Tabellen/afa_tabellen.html

AfA steht für Absetzung für Abnutzung. Der Begriff „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ kann etwas irritieren: Betriebsgewöhnlich Nutzungsdauer könnte suggerieren, dass das Wirtschaftsgut gewöhnlich über diese Dauer genutzt wird. Tatsächlich handelt es sich aber nicht um eine vorgeschriebene Nutzungsdauer, sondern um die Frist, über die das Wirtschaftsgut entsprechend steuerrechtlichen Vorgaben abzuschreiben ist. Es kann durchaus kürzer oder länger als über die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ genutzt werden.

Der jährlich AfA-Betrag wird bei linearer Abschreibung so errechnet:

$$\frac{\text{Anschaffungs – oder Herstellungskosten}}{\text{betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer}}$$

(Details hierzu werden sie im Modul Finanzbuchführung erfahren. Auch in diesem Zusammenhang gilt es schon einmal aufzupassen: Die Anschaffungskosten werden in § 255 (1) HGB als *Aufwendungen* definiert.)

Die historischen Anschaffungskosten werden also über die Nutzungsdauer verteilt. Rechnet das Unternehmen die jährlichen Abschreibungsbeträge in seine Produktpreis ein und bezahlen die Kunden den verlangten Preis, dann fließt der ursprünglich im Anschaffungszeitpunkt investierte Geldbetrag schrittweise wieder in Geldform in das Unternehmen zurück. Am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer steht das Anlagegut mit einem Erinnerungsbuchwert von 1 Euro in den Büchern und das anfangs investierte Kapital wurde *nominell* erhalten.

1. Abgrenzungsrechnung

Was aber, wenn die im Unternehmen beabsichtigte Nutzungsdauer nicht mit der amtlich vorgeschriebenen Abschreibungsdauer übereinstimmt? Oder wenn zu erwarten ist, dass der tatsächliche Ersatz am Ende der beabsichtigten Nutzungsdauer teurer ausfällt, als die ursprüngliche Anschaffung? Hier setzen die betriebswirtschaftlich begründeten Überlegungen der Kostenrechnung ein. Ausgangspunkt ist hier nicht die Frage, was die Anschaffung des Anlageguts ursprünglich gekostet hat, sondern was die künftige Wiederbeschaffung wahrscheinlich kosten wird. Es geht um den *effektiven* Kapitalerhalt (Maschinen müssen physisch ersetzt werden, wenn der betriebliche Leistungserstellungsprozess weiter funktionieren soll). Um das zu gewährleisten, müssen die eingepreisten Abschreibungsbeträge so hoch ausfallen, dass die Kundenzahlungen im Zeitverlauf auch die künftigen Wiederbeschaffungskosten erwirtschaften.

Die kalkulatorische Abschreibung muss demnach so berechnet werden:

$$\frac{\text{Wiederbeschaffungskosten}}{\text{beabsichtigte Nutzungsdauer}}$$

E1-5 Ein Geschäftsfahrzeug wurde für 48.000 € netto angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 6 Jahre.

Die beabsichtigte Nutzungsdauer beträgt 4 Jahre. Mit dem Autohändler wurde vereinbart, dass er das Fahrzeug danach für 14.000 € in Zahlung nimmt, wenn bei ihm ein Nachfolgemodell gekauft wird. Die übliche Preissteigerung wird mit jährlich 2% angenommen.

Wie hoch sind die bilanzielle bzw. die kalkulatorische Abschreibung?

E1-6 Laut GuV-Konto betrug die AfA 650.000 €. Kalkulatorisch soll auf Grundlage der Wiederbeschaffungskosten linear abgeschrieben werden.

	Wiederbeschaffungs- kosten	Abschreibungsdauer	Kalkulatorische Abschreibung
Gebäude	2.500.000 €	25 Jahre	
Maschinen	4.000.000 €	10 Jahre	
Andere Anlagen	800.000 €	5 Jahre	

E1-7 In einem Saunacenter wird eine neue Sauna eingerichtet. Sie soll 10 Jahre lang genutzt werden.

Die Anschaffungskosten belaufen sich auf 48.000 €. Die Sauna ist ganzjährig durchgehend an 6 Tagen pro Woche geöffnet und wird durchschnittlich von 14 Personen täglich genutzt.

Welcher Abschreibungsbetrag muss pro Ticket eingerechnet werden?

1. Abgrenzungsrechnung

Kalkulatorische Zinsen

Ähnliches wie bei Abschreibungen haben Zinsen im externen und im internen Rechnungswesen eigentlich völlig unterschiedliche Inhalte:

Finanzbuchführung	Kostenrechnung
erfasst gezahlte Fremdkapitalzinsen als Aufwand, ...	ermittelt die Zinsen, die für die Eigen- und Fremdkapitalgeber erwirtschaftet werden müssen, ...
unabhängig davon, ob dieses Fremdkapital betrieblichen oder betriebsfremden Zwecken diene	sofern diese Kapital dem Betriebszweck dient, also im Leistungserstellungsprozess wirkt.
	Der Markt muss über die Erlöse auch die Verzinsung des Eigenkapitals vergüten! Wenn Zinsen auf das Eigenkapital nicht eingepreist werden, werden sie auch nicht bezahlt. Sie gehen also als Kostenbestandteil in die Kalkulation ein.

Das betriebsnotwendige Kapital, das der Zinsberechnung zugrunde gelegt wird, wird so errechnet:

Betriebsnotwendiges Anlagevermögen (Anlagegüter, die dem eigentlichen Betriebszweck dienen angesetzt mit ihrem kalkulatorischen Restwert oder mit dem durchschnittlich gebundenen Kapital)
+ betriebsnotwendiges Umlaufvermögen (Ansatz mit kalkulatorischen Mittelwerten, also mit Beträgen, die während des Abrechnungszeitraums durchschnittlich im Umlaufvermögen gebunden sind)
<hr/>
= betriebsnotwendiges Vermögen
- Abzugskapital (zinslos zur Verfügung stehende Kapitalposten, z.B. Kundenanzahlungen)
<hr/>
= betriebsnotwendiges Kapital

Oder auch (anders gerechnet):

Bilanzielles Vermögen (Bilanzsumme)
- betriebsfremdes Vermögen (z.B. verpachtete Grundstücke)
+/- Bewertungskorrekturen
<hr/>
= betriebsnotwendiges Vermögen
- Abzugskapital
<hr/>
= betriebsnotwendiges Kapital

Die kalkulatorischen Zinsen sind dann zu berechnen nach

$$\text{kalkulatorische Zinsen} = \text{betriebsnotwendiges Kapital} \cdot \text{Kalkulationszinssatz}$$

Zur Ermittlung des Kalkulationszinssatzes gibt es umfangreiche Literatur.

Eine Möglichkeit besteht darin, die Verzinsungserwartungen von Eigen- und Fremdkapitalgebern gewichtet einzubeziehen (WACC).

1. Abgrenzungsrechnung

E1-8 Bestimmen Sie auf Basis der nachfolgenden Daten das betriebsnotwendige Kapital und die Höhe der kalkulatorischen Zinsen (Methode der Restwertverzinsung).

Die kalkulatorischen Restwerte des Anlagevermögens betragen	500.000 €
darin enthalten ist der kalkulatorische Restwert eines Wohnhauses	100.000 €
Umlaufvermögen, zu Mittelwerten bewertet:	200.000 €
Verbindlichkeiten aus Lieferungen u. Leistungen	80.000 €
darin enthalten zinslose Kredite	40.000 €
Kalkulationszinssatz	7,5%
Zinsaufwand lt. GuV-Rechnung	6.000 €

Welches Problem könnte bei Anwendung dieser Methode bei der Kalkulation entstehen?

E1-9 Im Unternehmen wird für betriebliche Zwecke u. a. ein abnutzbares Anlagegut eingesetzt, dessen Anschaffungskosten 60.000 € betragen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre. Die Anlage soll 8 Jahre genutzt werden. Danach soll die Anlage verkauft werden (erwarteter Resterlös 15.000 €) und eine Ersatzinvestition durchgeführt werden. Wie hoch sind die anzusetzenden kalkulatorischen Zinsen bei einem Kalkulationszinssatz von 8%? (Methode der Durchschnittswertverzinsung)

E1-10 Die Eigenkapitalquote des Unternehmens beträgt 25%, der Fremdkapitalzinssatz 8% und die erforderliche Verzinsung des Eigenkapitals wird mit 16% angesetzt. Mit welchem Kalkulationszinssatz müsste das Unternehmen arbeiten (WACC -weighted average cost of capital – gewichteter Durchschnittszinssatz)?

E1-11 Jahresabschluss eines Imbissstandbetreibers am Hauptbahnhof:

A		P		Aufwendungen		Erträge	
BGA	42.000	EK	46.500	Warenaufwand	65.080	Umsatzerlöse	139.000
Waren	1.230	langfr. Kredite	12.400	Energiekosten	2.800		
Bank	17.470	Verb. a. LL	3.100	Mieten	24.000		
Kasse	1.300			Versicherungen	1.300		
	<u>62.000</u>		<u>62.000</u>	Zinsen	620		
				Abschreibungen	8.700		
				Gewinn	36.500		
					<u>139.000</u>		<u>139.000</u>

Welche Verzinsung seines Eigenkapitals erreichte der Betreiber des Imbissstandes?

Zusatzkosten

Kalkulatorische Wagnisse

Das *allgemeine Unternehmerwagnis*, das allgemeine Unternehmerrisiko, das Risiko unternehmensgefährdender Verluste, geht nicht als Kostenbestandteil in die Kalkulation ein. Ihm wird mit einem Gewinnzuschlag entsprochen.

Einzelwagnisse

- stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit Beschaffung, Produktion, Absatz,
- lassen sich aufgrund von Erfahrungszahlen oder versicherungstechnische Überlegungen in ihrer Größenordnung ungefähr bestimmen.

Soweit sie durch den Abschluss von Versicherungen gedeckt sind, kann der erfasste Aufwand (Zahlungen für Versicherungsprämie) in die Kostenrechnung übernommen werden.

Soweit sie nicht durch Versicherungen abgedeckt sind, müssen kalkulatorische Wagniszuschläge auf Basis von Erfahrungswerten als „Selbstversicherung“ in die Kosten eingerechnet werden.

(Ihr Gemüsehändler weiß, wie hoch der Restbestand an unverkäuflichem Gemüse er erfahrungsgemäß am Tagesende hat. Die Bank weiß aus Erfahrungen, wie viel Prozent der ausgereichten Kredite eine bestimmten Risikoklasse mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit ausfallen werden. Der Einzelhändler stellt spätestens bei der nächsten Inventur fest, in welchem Umfang Waren seinen Laden verlassen haben, ohne bezahlt worden zu sein.)

Aufgrund solcher Überlegungen lassen sich in der Finanzbuchführung keine Aufwandsbuchung begründen. Diese Größen fließen also als Zusatzkosten in die Kostenrechnung ein.

E1-12 Welcher Wagniszuschlag ist im 6. Geschäftsjahr aufgrund der Vergangenheitswerte anzusetzen?

Es wird für dieses Geschäftsjahr mit einem Umsatz von 1.500.000 € gerechnet.

	Eingetretene Risiken	Umsatz
1. Jahr	15.000 €	1.200.000 €
2. Jahr	28.000 €	1.400.000 €
3. Jahr	27.000 €	1.500.000 €
4. Jahr	17.500 €	1.350.000 €
5. Jahr	37.400 €	1.700.000 €

E1-13 Eine Brauerei beliefert die in der Region ansässige Gastronomie sowie Großhändler und das hauseigene Brauereilokal. Für das zurückliegende Geschäftsjahr wurde ermittelt:

	Bestellwert	Zahlungseingänge	Forderungsverlust	Zahlungsausfallrate
Gastronomie	2.500.000	2.155.000		
Großhandel	1.300.000		13.000	
Brauereilokal		139.300		0,50%

Für das kommende Geschäftsjahr sollen die Kosten unter Berücksichtigung des Zahlungsausfallrisikos neu kalkuliert werden.

	Bisheriger Preis je hl	Risikozuschlagsatz	Neuer Preis je hl
Gastronomie	28,00		
Großhandel	28,00		
Brauereilokal	42,00		

Kalkulatorischer Unternehmerlohn

Der Unternehmer rechnet in die Kosten ein

- das Entgelt für die Kapitalüberlassung (kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital), also eine Entschädigung für entgangene Zinsen bei einem anderweitigen Kapitaleinsatz, also die gewünschte Mindestverzinsung,
- das Entgelt für ein seinem Betrieb zur Verfügung gestelltes Grundstück (kalkulatorische Miete – seine Kunden müssen ihm über die Produktpreise auch entgangene Mieteinnahmen vergüten),
- das Entgelt für die eigene Tätigkeit in seinem Unternehmen (kalkulatorischer Unternehmerlohn).

Diese Kostenbestandteile haben keine Entsprechung im externen Rechnungswesen; es sind Zusatzkosten.

Der Gewinnzuschlag, den er einkalkuliert, wird auf die Summe sämtlicher Kosten zur Absicherung gegen das allgemeine Unternehmerrisiko aufgeschlagen.

Unternehmensergebnis, neutrales und Betriebsergebnis

E1-14 Erarbeiten Sie die Ergebnistabelle (Industrieunternehmen) und schlüsseln Sie das Unternehmensergebnis auf!

Konto	Rechnungskreis I		Rechnungskreis II					
	Erfolgsbereich		Abgrenzungsbereich				KLR-Bereich	
	Gesamtergebnis der FiBu		Unternehmensbez. Abgrenzungen		Kostenrechnerische Korrekturen		Betriebsergebnis	
	Aufwendungen	Erträge	neutraler Aufwand	neutraler Ertrag	Aufwand lt. FiBu	Verrechn. Kosten	Kosten	Leistungen
Umsatzerlöse		120.000						
Mehrbestand FE		20.000						
periodenfremde Erträge		12.000						
Löhne	62.000							
Erträge aus WP-Verkauf		13.000						
a.o. Aufwendungen	6.000							
Abschr. auf Sachanlagen	28.000							
Zinsaufwendungen	5.000							
Abschreib. auf Wertpapiere	6.500							

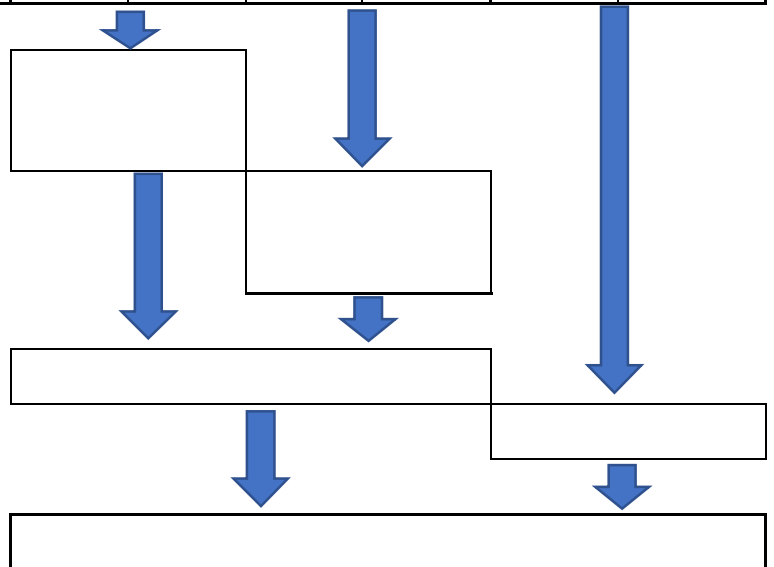
Ergebnis aus unternehmensbezogener Abgrenzung

Ergebnis aus kostenrechnerischen Korrekturen

neutrales Ergebnis

Betriebsergebnis

Gesamtergebnis



Bei Aufstellung der Ergebnistabelle ist zu berücksichtigen:

1. In den Löhnen und Gehältern sind Nachzahlungen für das vorangegangene Geschäftsjahr enthalten 5.000 €
2. Das betriebsnotwendige Kapital wurde mit 100.000€ bestimmt. Der kalkulatorische Zinssatz beträgt 8%
3. Die beabsichtigte Nutzungsdauer der Sachanlagen beträgt 10 Jahre
Die Wiederbeschaffungskosten belaufen sich voraussichtlich auf 120.000 €
4. Über das Konto Privatentnahmen wurde der Unternehmerlohn gebucht: 6.000 €

1. Abgrenzungsrechnung

E1-15 Folgende Angaben eines Industrieunternehmens liegen vor:

Jahresüberschuss	500.000 Euro
kalkulatorischer Unternehmerlohn	70.000 Euro
kalkulatorische Zinsen	96.000 Euro
Zinsaufwand	55.000 Euro
Absetzung für Abnutzung	40.000 Euro
kalkulatorische Abschreibung	45.000 Euro
Periodenfremder Ertrag	6.000 Euro
Erträge aus Wertpapieren	9.000 Euro

Ermitteln Sie bitte

- das Betriebsergebnis und
- das neutrale Ergebnis

E1-16 Es sind die folgenden Daten gegeben:

Betriebsergebnis	600.000 Euro
kalkulatorischer Unternehmerlohn	60.000 Euro
Zinsaufwand	32.000 Euro
Kalkulatorische Zinsen	28.000 Euro
Außerordentlicher Aufwand	1.500 Euro
Kalkulatorische Abschreibung	70.000 Euro
Absetzung für Abnutzung	60.000 Euro
Steuernachzahlung (abzugsfähig)	15.000 Euro

Bestimmen Sie den Jahresüberschuss und das neutrale Ergebnis.