

Anderskosten am Beispiel kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibungen

Ausgangssituation:

Die K&B-OHG schafft am 01.01.t₁ eine Produktionsmaschine für 120.000,- Euro (netto) an. Für die Produktionsmaschine wird sowohl innerhalb des internen als auch innerhalb des externen Rechnungswesens ein Restwert am Ende der Nutzungsdauer in Höhe von Null unterstellt.

Gründe für das Entstehen von Anderskosten im Zuge der Abschreibungsberechnung:

Anderskosten (= Kosten, denen ein Aufwand in anderer Höhe gegenübersteht) können im Rahmen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibungen auftreten, wenn im Zuge der Abschreibungsberechnungen folgende Faktoren im internen und externen Rechnungswesen unterschiedlich zu Grunde gelegt beziehungsweise angewendet werden:

- Nutzungsdauer des Abschreibungsobjekts
- Abschreibungsmethodik
- Wertansatz des Abschreibungsobjekts (und damit der Abschreibungssumme)

Exemplarische Darstellung im Lichte der Ausgangssituation:

Die Auswirkungen durch die Veränderung der drei genannten Faktoren auf die Abschreibungsberechnungen sollen anhand der folgenden Rechenbeispiele verdeutlicht werden. Hierbei wird jeweils *ein Faktor* in Bezug auf die Berechnung der kalkulatorischen und bilanziellen Abschreibungen verändert, während die übrigen beiden Faktoren innerhalb beider Teilgebiete des betrieblichen Rechnungswesens konstant gehalten werden. Selbstverständlich können in der betrieblichen Praxis – soweit im Einzelfall sinnvoll – auch mehrere oder sämtliche Faktoren verändert werden. In den folgenden Beispielen wurde aus Gründen einer besseren Veranschaulichung hierauf verzichtet.

Es sei darauf hingewiesen, dass die Ausführungen zu Sachverhalten in Bezug auf das externe Rechnungswesen in dieser Handreichung verkürzt dargestellt werden. Die diesbezüglichen Ausführungen dienen lediglich dazu, das Zustandekommen von Anderskosten innerhalb des internen Rechnungswesens verständlich zu machen.

(i) Unterschiedliche Nutzungsdauer des Abschreibungsobjekts

Im Folgenden werden innerhalb der Teilgebiete des internen und des externen Rechnungswesens unterschiedliche Nutzungsdauern des Abschreibungsobjekts (= Produktionsmaschine in der Ausgangssituation) zu Grunde gelegt. Die Abschreibungsmethode (hier: linear) sowie der Wertansatz (hier: 120.000 Euro), welcher in diesem Fall der Abschreibungssumme entspricht, werden nachfolgend in beiden Teilgebieten identisch angewendet beziehungsweise zu Grunde gelegt.

Die Zugrundelegung unterschiedlicher Nutzungsdauern kann sich wie folgt begründen. Während die Festlegung der Nutzungsdauer eines Abschreibungsobjekts im Rahmen des externen Rechnungswesens mithilfe sogenannter AfA-Tabellen (= „Abschreibungstabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter“) erfolgt, kann im Rahmen des internen Rechnungswesens – dem Verursachungsprinzip folgend – die tatsächliche Nutzungsdauer eines Abschreibungsobjekts zu Grunde gelegt werden. In der betrieblichen Praxis können daher (begründete) Schätzungen oder Erfahrungswerte zur

Festlegung der Nutzungsdauer herangezogen werden. Im Rahmen der Grundlagenveranstaltung wird auf die Problematik von Fehleinschätzungen der Nutzungsdauer nicht näher eingegangen.

Innerhalb der vorliegenden Beispielrechnung wird seitens des externen Rechnungswesens eine Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle von 10 Jahren für das Abschreibungsobjekt zu Grunde gelegt. Im internen Rechnungswesen wird hingegen – auf der Basis von Erfahrungswerten – von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 Jahren ausgegangen.

Es ergeben sich entsprechend der folgende bilanzielle Abschreibungsaufwand sowie die folgenden kalkulatorischen Abschreibungskosten.

a) bilanzieller Abschreibungsaufwand

$$Ab_{\text{lin}} = \frac{AHK - RW}{ND \text{ (AfA-Tabelle)}} = \frac{120.000 \text{ €} - 0 \text{ €}}{10 \text{ Jahre}} = 12.000 \text{ €/Jahr}$$

b) kalkulatorische Abschreibungskosten

$$Ab_{\text{lin}} = \frac{AHK - RW}{ND \text{ (Erfahrungswert)}} = \frac{120.000 \text{ €} - 0 \text{ €}}{12 \text{ Jahre}} = 10.000 \text{ €/Jahr}$$

(ii) Abschreibungsmethodik

Im Folgenden werden innerhalb der Teilgebiete des internen und des externen Rechnungswesens unterschiedliche Abschreibungsmethoden zur Berechnung der bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen angewendet. Die Nutzungsdauer (hier: 10 Jahre) sowie der Wertansatz (hier: 120.000 Euro), welcher der Abschreibungssumme entspricht, werden in beiden Teilgebieten identisch zu Grunde gelegt.

Die Anwendung unterschiedlicher Abschreibungsmethoden kann sich wie folgt begründen. Während die Methodenwahl im Rahmen des externen Rechnungswesens an (gesetzliche) Regeln gebunden ist (z. B. die Regelungen des HGB bei Anwendung der deutschen Rechnungslegung) besteht im Rahmen des internen Rechnungswesens eine freie Methodenwahl (das interne Rechnungswesen ist gesetzlich nicht reglementiert). Soweit sinnvoll können daher im internen Rechnungswesen Methoden angewendet werden, die neben einem linearen Abschreibungsverlauf auch degressive Abschreibungsverläufe (geometrisch oder arithmetisch) sowie nutzungsabhängige Abschreibungsverläufe unterstellten (zumindest theoretisch wären auch geometrisch-progressive und arithmetisch-progressive Abschreibungsverläufe denkbar).

Innerhalb der vorliegenden Beispielrechnung wird seitens des externen Rechnungswesens die lineare Methode zu Grunde gelegt. Im internen Rechnungswesen wird hingegen die geometrisch-degressive Methode mit einem Degressionssatz von 20 % ($D = 0,2$) gewählt. Die Wahl der geometrisch-degressiven Methode erfolgt, da die Produktionsmaschine in den ersten Jahren der Nutzung einem verhältnismäßig hohen Wertverlust unterliegt. Es sei – unabhängig von dem vorliegenden Beispiel und der bestehenden Methodenfreiheit innerhalb des internen Rechnungswesens – angemerkt, dass in der betrieblichen Praxis regelmäßig die lineare Methode Anwendung findet.

Es ergeben sich entsprechend der folgende bilanzielle Abschreibungsaufwand sowie die folgenden kalkulatorischen Abschreibungskosten.

a) bilanzieller Abschreibungsaufwand

$$Ab_{\text{lin}} = \frac{AHK - RW}{ND \text{ (AfA-Tabelle)}} = \frac{120.000 \text{ €} - 0 \text{ €}}{10 \text{ Jahre}} = 12.000 \text{ €/Jahr}$$

b) kalkulatorische Abschreibungskosten

$$Ab_{\text{geom.-degr. in } t_1} = (AHK - RW) * D = (120.000 \text{ €} - 0 \text{ €}) * 0,2 = 24.000 \text{ €}$$

(iii) Wertansatz des Abschreibungsobjekts (und damit der Abschreibungssumme)

Im Folgenden werden innerhalb der Teilgebiete des internen und des externen Rechnungswesens unterschiedliche Wertansätze der Abschreibungsobjekte zur Berechnung der bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen zu Grunde gelegt (wodurch sich Abschreibungssummen in unterschiedlicher Höhe ergeben). Die Nutzungsdauer (hier: 10 Jahre) sowie die Abschreibungsmethodik (hier: linear) werden in beiden Teilgebieten identisch zu Grunde gelegt beziehungsweise angewendet.

Die Zugrundelegung unterschiedlicher Wertansätze kann sich wie folgt begründen. Während der Wertansatz im Rahmen des externen Rechnungswesens an (gesetzliche) Regeln gebunden ist (z. B. die Regelungen des HGB bei Anwendung der deutschen Rechnungslegung) bestehen im Rahmen des internen Rechnungswesens keine diesbezüglichen Regularien (das interne Rechnungswesen ist gesetzlich nicht reglementiert). Im Falle der Anwendung der deutschen Rechnungslegung wären die AHK anzusetzen. Im Unterschied hierzu kann innerhalb des internen Rechnungswesens die Verwendung von sogenannten Wiederbeschaffungswerten (WBW) sinnvoll sein, wenn zukünftige Wertveränderungen von Abschreibungsobjekten bereits jetzt im Rahmen der Kostenkalkulation berücksichtigt werden sollen (Wiederbeschaffungswert meint denjenigen Wert, den ein Abschreibungsobjekt zum zukünftigen Ersatzzeitpunkt – hier: in 10 Jahren – wahrscheinlich annehmen wird). Hintergrund dieser Vorgehensweise können finanztheoretische Überlegungen – beispielsweise die Nutzung von Innenfinanzierungspotenzialen („Finanzierung aus Abschreibungsgegenwerten“) – sein. Es sei angemerkt, dass im Rahmen der Grundlagenveranstaltung Abschreibungsberechnungen auf der Basis von WBW lediglich insoweit klausurrelevant sind, wie diese im Unterricht besprochen werden.

Innerhalb der vorliegenden Beispielrechnung werden seitens des externen Rechnungswesens die AHK zu Grunde gelegt. Im internen Rechnungswesen wird hingegen der WBW als Basis zur Berechnung der Abschreibungen verwendet. Dies begründet sich darin, dass davon ausgegangen wird, dass der WBW des Abschreibungsobjekts (Produktionsmaschine) 132.000,- Euro betragen wird und in dieser Höhe berücksichtigt werden soll.

Es ergeben sich entsprechend der folgende bilanzielle Abschreibungsaufwand sowie die folgenden kalkulatorischen Abschreibungskosten.

a) bilanzieller Abschreibungsaufwand

$$Ab_{\text{lin}} = \frac{AHK - RW}{ND \text{ (AfA-Tabelle)}} = \frac{120.000 \text{ €} - 0 \text{ €}}{10 \text{ Jahre}} = 12.000 \text{ €/Jahr}$$

b) kalkulatorische Abschreibungskosten

$$Ab_{\text{lin}} = \frac{WBW - RW}{ND \text{ (AfA-Tabelle)}} = \frac{132.000 \text{ €} - 0 \text{ €}}{10 \text{ Jahre}} = 13.200 \text{ €/Jahr}$$

Quantitative Einordnung der Anderskosten:

Die quantitative Einordnung der Anderskosten ist aus der Literatur nicht eindeutig herauszulesen. Stellenweise wird die gesamte Kostenart – z. B. die Abschreibungskosten – vollumfänglich als Anderskosten angesehen. Anderenorts wird der Begriff Anderskosten lediglich auf den (möglichen) Differenzbetrag zwischen bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungen bezogen.

Abschließender Hinweis:

Die vorliegende Ergänzung ersetzt weder die diesbezüglichen Ausführungen in der Literatur noch die diesbezüglichen Erläuterungen im Unterricht. Diese sollen durch die vorliegende Handreichung lediglich *ergänzt* werden, um die genannten Ausführungen und Erläuterungen besser verständlich zu machen.