

Kalkulatorische Abschreibung

Allgemeines

Grundlage für die Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibung ist das Anlagenverzeichnis. Für alle darin verzeichneten und **betrieblich genutzten** Anlagegüter, die einem Verschleiß oder einer anderen Form der Wertminderung (z. B. durch technologische Entwicklungen) unterliegen, sind in der Kostenrechnung Abschreibungen anzusetzen. Nach dem Ende der Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes soll eine Ersatzbeschaffung durch die über die Verkaufspreise rückgeflossenen Abschreibungsquoten möglich sein (Prinzip der Substanzerhaltung). Nicht betriebsnotwendige Anlagegüter (z. B. betrieblich nicht genutzte Gebäude oder Gebäudeteile) sind in diese Berechnung nicht aufzunehmen.

Für die Ermittlung der Abschreibungen gelten in der Kostenrechnung andere Gesichtspunkte als in der Finanzbuchhaltung, da – unabhängig von handels- und steuerrechtlichen Vorschriften – die von kostenrechnerischen Überlegungen getragene Wertminderung als Kosten zu verrechnen ist.

Ermittlung der Abschreibung

Abschreibungsform

Ein Anlagegut kann kostenrechnerisch während seiner Nutzungsdauer entweder in gleichbleibenden Beträgen pro Zeiteinheit abgeschrieben werden (**zeitabhängige Abschreibung**) oder entsprechend seiner Nutzung (gemessen in Leistungseinheiten, wie z. B. Maschinenstunden, Fahrzeug-km) in der Zeiteinheit (**leistungsabhängige Abschreibung**). Die zweite Form entspricht einer gerechteren (weil nutzungsbedingten) Kostenermittlung, ist aber nur für gewisse Anlagegegenstände anwendbar. Insbesondere dann, wenn die Nutzungsdauer von Geräten oder Maschinen wesentlich von der Nutzungsintensität abhängt und deren Nutzung im Verlauf der Jahre stark differieren kann, ist diese Form der Abschreibung zu bevorzugen. Diese Überlegungen sind bei der Budgetierung der Abschreibungskosten einer Planperiode anzustellen.

Abschreibungsbasis

Als Abschreibungsbasis kommen in der Kostenrechnung alternativ zwei Wertansätze in Frage:

- **Der Tageswert** (kalkulatorischer Restwert, Zeitwert, Verkehrswert) oder, wenn dieser nicht ermittelbar ist,
- **der Wiederbeschaffungswert** (Hochrechnung vom Anschaffungswert mit veröffentlichten Indexwerten) bzw. **Tagesneuwert** (gemäß Herstellerkatalogen).

Fortsetzung



Für beide Werte ist als Stichtag für die Berechnung der Beginn der Planperiode heranzuziehen. Wird der **Tageswert** als Abschreibungsbasis gewählt (dieser Variante ist so weit möglich der Vorzug zu geben), so sind für die Ermittlung der Abschreibung für die Planperiode die Restnutzungsdauer oder die Leistungseinheiten in der Restnutzungsdauer zu schätzen.

Wird hingegen der **Wiederbeschaffungswert** gewählt, so ist mit der voraussichtlichen Gesamtnutzungsdauer oder der Gesamtleistung (bisherige Leistungseinheiten plus voraussichtliche Leistungseinheiten in der Restnutzungsdauer) zu rechnen.

Aus dem oben Gesagten ergeben sich folgende Möglichkeiten zur Errechnung der Abschreibung für ein Planjahr:

• **Basis Tageswert**

– zeitabhängig:
$$\frac{\text{Tageswert}}{\text{Restnutzungsdauer in Jahren}}$$

– leistungsabhängig:
$$\frac{\text{Tageswert} \times \text{Leistungseinheiten im Planjahr}}{\text{Leistungseinheiten in Restnutzungsdauer}}$$

• **Basis Wiederbeschaffungswert**

– zeitabhängig:
$$\frac{\text{Wiederbeschaffungswert}}{\text{Gesamtnutzungsdauer in Jahren}}$$

– leistungsabhängig:
$$\frac{\text{Wiederbeschaffungswert} \times \text{Leistungseinheiten im Planjahr}}{\text{Leistungseinheiten in Gesamtnutzungsdauer}}$$

Die kalkulatorische Abschreibung ist in der Regel wegen der Umwertung der Abschreibungsbasis auf die (höheren) Tageswerte höher als die steuerliche Normalabschreibung. Kalkulatorisch wird überdies solange abgeschrieben, als ein Anlagegut betrieblich genutzt wird, auch wenn dieses Anlagegut steuerlich bereits voll abgeschrieben ist. Steuerlich bereits voll abgeschriebene Maschinen stehen oftmals noch in vollem Einsatz und repräsentieren daher betriebswirtschaftlich noch einen entsprechenden Tageswert, der die Berechnungsbasis für die kalkulatorische Abschreibung bildet. Im Falle technologisch bedingter Wertminderungen (z. B. EDV-Anlagen) ist auch der umgekehrte Fall denkbar (Tageswert niedriger als Buchwert).

Die Differenz zwischen der (höheren) kalkulatorischen Abschreibung und der (niedrigeren) steuerlichen Normal-Abschreibung kann man als eine Art „Substanzerhaltungsrate“ bezeichnen. Diese in den Gemeinkosten berück-

Fortsetzung



sichtigte Substanzerhaltungsrate ergibt bei Realisierung über die Verkaufserlöse einen Teil des steuerlichen Gewinnes, von dem Ertragssteuern zu entrichten sind. Soll daher die volle Substanzerhaltung gesichert werden, so müssten auch hierfür – wie bei allen kalkulatorischen Kosten – die entsprechenden Ertragssteueranteile zusätzlich als Kosten verrechnet werden.