

2. Basiselemente der Kostenrechnung

2.1. Kostenartenrechnung

2.1.1. Kostenartenrechnung im Wandel der Zeit

Die Kostenrechnung besteht aus mehreren Teilbereichen (siehe Abb 2), die stufenweise aufeinander aufbauen. Die erste Stufe bildet die Kostenartenrechnung, deren Aufgabe in der Erfassung aller in einer Abrechnungsperiode angefallenen bzw geplanten Kosten besteht. Ihre zentrale Frage lautet: Welche Kosten sind angefallen bzw werden anfallen? Im nächsten Schritt werden die Kosten auf die Betriebsbereiche verteilt, in denen sie angefallen sind. Dies erfolgt in der Kostenstellenrechnung. Dabei steht die Frage im Vordergrund: Wo sind die Kosten angefallen bzw werden die Kosten anfallen? In der Kostenträgerrechnung (Kalkulation) gilt es, den einzelnen Kostenträgern, die durch sie verursachten Kosten zuzurechnen. Die zentrale Fragestellung lautet in dieser Stufe: Wofür sind die Kosten angefallen bzw werden die Kosten anfallen? Im Rahmen der Kostenträgerrechnung wird zwischen der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation der Herstell- und Selbstkosten) und der Kostenträgerzeitrechnung (kurzfristige Betriebsergebnisrechnung) differenziert.³⁶

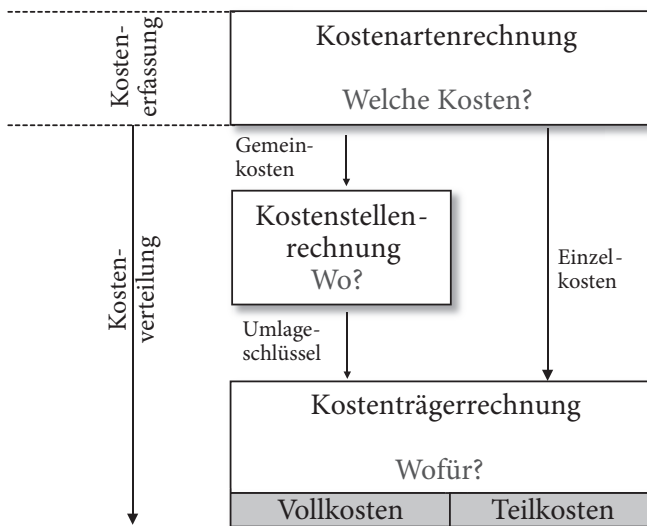


Abb 2: Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung [Ähnliche Systematik auch bei *Mussnig/Bleyer/Giermaier* (2011) 339]

Als Instrumente zur Erfüllung dieser Aufgaben werden in vielen Kostenrechnungslernbüchern der **Betriebsüberleitungsbogen** für die Kostenartenrechnung, der **Betriebsabrechnungsbogen** für die Kostenstellenrechnung und die **Kalkulation** für

³⁶ Vgl. *Coenenberg/Fischer/Günther* (2012) 135.

die Kostenträgerrechnung angeführt. Für die Darstellung der Zusammenhänge in der Kostenrechnung ist die isolierte Betrachtung dieser Instrumente nach wie vor hilfreich, in der Praxis hingegen sind durch den Einsatz von modernen ERP-Programmen die ersten beiden Instrumente (Betriebsabrechnungs- und Betriebsüberleitungsbogen) nicht mehr explizit sichtbar. Durch die systemmäßige Verknüpfung von Finanzbuchhaltungskonten und Kostenarten entfällt meist der Betriebsüberleitungsbogen in jener Form wie er von Lehrbüchern bekannt ist. Ähnlich ist die Situation beim Betriebsabrechnungsbogen, die Kontierung von Kostenstellen wird im Regelfall sofort bei der Aufwandserfassung in der Buchhaltung durchgeführt. Bei vielen modernen ERP-Systemen kann beispielsweise eine Kontierung ohne Eingabe einer Kostenstelle nicht abgeschlossen werden.

Neben der systemmäßigen Anpassung der Sichtweise sollte auch die inhaltliche Ausgestaltung der „laufenden“ Kostenartenrechnung kritisch hinterfragt werden. Die Kostenartenrechnung mit der Überleitung von Aufwandsarten zu Kosten (siehe Abb 3) wurde sehr lange Zeit in der Lehre als fixer Bestandteil bzw beinahe als Gesetzmäßigkeit der Kostenrechnung betrachtet.

Aufwand		
Neutraler Aufwand (Aufwand, ungleich Kosten)		ZWECKAUFWAND (Aufwand = Kosten)
Aufwand, dem keine Kosten gegenüberstehen (beispielsweise betriebsfremder Aufwand)	Aufwand steht in anderer Höhe gegenüber (beispielsweise Abschreibung)	
Kosten		
GRUNDKOSTEN (Kosten = Aufwand)	Kalkulatorische Kosten (Kosten, ungleich Aufwand)	
	Anderskosten (Kosten unterscheiden sich vom Aufwand (beispielsweise Abschreibung))	Zusatzkosten (Kosten ohne entsprechenden Aufwand (beispielsweise Wagnisse))

Abb 3: Überleitung vom Aufwand der Finanzbuchhaltung zu Kosten der Kostenrechnung [In Anlehnung an *Djanini/Schöb (1997)*; *Swoboda (1997)* 17; *Wala/Haslehner (2009)* 87]

Die Argumente für eine eigenständige, kalkulatorische Datenbasis wurden oftmals in der starken Ausprägung des Vorsichtsprinzips des österreichischen UGB bzw in der durch die Maßgeblichkeit gegebenen Orientierung an steuerrechtlichen Ansätzen gesehen. In den letzten beiden Jahrzehnten hat es jedoch im betrieblichen Rechnungswesen zwei signifikante Entwicklungen gegeben, die in der Diskussion über eine eigenständige kalkulatorische Datenbasis berücksichtigt werden müssen. Einerseits haben internationale Bilanzierungsstandards (zB IAS/IFRS), bei denen das

Vorsichtsprinzip eine **untergeordnete Rolle** einnimmt und der Fokus auf der Bereitstellung von **Informationen zur Entscheidungsfindung**³⁷ für Investoren liegt, massiv an Bedeutung gewonnen. Andererseits hat sich das österreichische UGB stark weiterentwickelt und ebenfalls eine Angleichung in Richtung internationaler Bilanzierungsstandards vollzogen.³⁸

Eigene Erfahrungen aus diversen Betriebsprüfungen haben gezeigt, dass auch der steuerliche Aspekt zunehmend an Bedeutung verliert. Steuerbehörden müssen klamme Staatskassen füllen und hinterfragen in diesem Zusammenhang die für die Abschreibung definierten betrieblichen Nutzungsdauern oder eventuell vorgenommene Teilwertabschreibungen sehr kritisch. Dadurch gleicht sich auch die steuerliche Ergebnisrechnung sukzessive an die betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte an, und eine allzu vorsichtige (gewinnmindernde) Auslegung ist heute kaum noch möglich.

Mit den zuvor kurz erwähnten Entwicklungstendenzen fallen daher auch jene Argumente weg, die bisher eine eigenständige kalkulatorische Datenbasis rechtfertigten. Ohne nun an dieser Stelle pauschal die Behauptung aufzustellen, dass eine kalkulatorische Datenbasis unsinnig und daher verzichtbar sei, wird in diesem Kapitel die Notwendigkeit kalkulatorischer Kosten für die laufende Kostenrechnung zumindest kritisch hinterfragt und versucht, Alternativen zu kalkulatorischen Kosten zu entwickeln. Ein Verzicht auf kalkulatorische Kosten würde auf jeden Fall zu einer deutlichen Reduktion der Komplexität der Kostenrechnung führen und somit den Aufwand in der Erstellung und Pflege reduzieren sowie die betriebsinterne Kommunikation deutlich vereinfachen.

2.1.2. Generelle Richtung der Vereinheitlichung

Zunächst erscheint, aufgrund der gesetzlichen Normierung der externen Rechnungslegung, eine Übernahme der externen in die interne Unternehmensrechnung als einzige Möglichkeit einer Vereinheitlichung beider Bereiche (zB im Rahmen einer Umstellung auf IAS/IFRS). Somit scheint die Richtung der Angleichung dahingehend vorgezeichnet zu sein, dass die interne Rechnung Konventionen der externen Rechnung übernimmt. Bei *Siemens* dient beispielsweise die nach dem Umsatzkostenverfahren erstellte Gewinn- und Verlustrechnung, die in die Funktionsbereiche Herstellung, Forschung und Entwicklung, Vertrieb sowie Allgemeine Verwaltung gegliedert ist, als zentrales Informations- und Steuerungsinstrument. Ergänzend wird als Zwischensumme ein operatives Ergebnis ermittelt, das sich als Differenz aus Umsatzerlösen und Kosten dieser Bereiche sowie sonstigen betrieblichen Erträgen bzw Aufwendungen ergibt.³⁹

37 Vgl *Grünberger* (2014) XV.

38 Die Argumentation von *Grünberger* (2014, XIV) diesbezüglich für das deutsche HGB sollte auch auf das österreichische UGB übertragbar sein.

39 Vgl *Küpper* (1995) 21.

Dennoch würde eine Beschränkung auf diese Richtung der Vereinheitlichung zu kurz greifen. Es spricht einiges dafür, dass auch das externe Rechnungswesen Standards der Kostenrechnung übernimmt. Konkrete Tendenzen sind diesbezüglich daran zu erkennen, dass verschiedene Standardsetter (zB International Accounting Standards Board (IASB), Financial Accounting Standards Board (FASB) und Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC))⁴⁰ die Pflicht zur Offenlegung einer Segmentberichterstattung verankert haben. Die Segmentierung des Unternehmens in einzelne Teilbereiche (Segmente) erfolgt im Rahmen des Management Approach nach unternehmensinternen Kriterien und damit basierend auf der internen Organisations- und Berichtsstruktur.⁴¹ Ob jedoch auf längere Sicht vermehrt die Offenlegung von Informationen, die grundsätzlich zur internen Entscheidungsfindung und Steuerung bestimmt sind, bindend vorgeschrieben wird, bleibt abzuwarten.⁴² In der Folge wird die Vereinheitlichung nur unter dem Aspekt einer Übereinstimmung der Datenbasis von interner und externer Unternehmensrechnung beleuchtet.

2.1.3. Kalkulatorische Kosten

2.1.3.1. Allgemeine Darstellung

Die Datenbasis der Kostenrechnung unterscheidet sich, wie bereits in der Abb 3 dargestellt, von jener der externen Unternehmensrechnung dadurch, dass neutrale Aufwendungen ausgeschieden und im Gegenzug dafür kalkulatorische Werte hinzugechnet werden. Unter die neutralen Aufwendungen fallen sämtliche Aufwandsarten, die nicht unmittelbar mit dem Betriebszweck des Unternehmens in Verbindung stehen, wie beispielsweise Abschreibungen für nicht betriebsnotwendiges Vermögen. Der Ansatz verschiedener kalkulatorischer Werte in der Kostenrechnung ist mitunter notwendig, um Schwächen der gesetzlich normierten Finanzbuchhaltung bezüglich der Bereitstellung entscheidungsorientierter Daten auszugleichen.⁴³

Reporting-technisch bedeutet die Implementierung einer eigenständigen, kalkulatorischen Datenbasis, dass parallel zur Gewinn- und Verlustrechnung aus der Finanzbuchhaltung eine kalkulatorische Betriebsergebnisrechnung aufgebaut wird. Dieses zusätzliche Rechenwerk bedeutet für Controlling-Abteilungen einen erheblichen **Mehraufwand**,⁴⁴ da die Differenzen zwischen dem Ergebnis der Finanzbuchhaltung und kalkulatorischer Betriebsergebnisrechnung exakt aufgeschlüsselt und laufend überprüft werden müssen. Zudem wird die betriebsinterne Kommunikation deutlich schwieriger, wenn **unterschiedliche Ergebnisse für ein und denselben Sachverhalt** existieren. Eigene Erfahrungen haben gezeigt, dass in letzter Konsequenz immer wieder der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Finanzbuchhaltung die höchste Bedeutung beigegeben wird. Für die Kommunikation mit zentralen Stake-

40 Vgl Börsig (2001) 233.

41 Vgl Coenenberg (2001) 593.

42 Vgl Hoke (2001) 33.

43 Vgl Coenenberg (1999) 40.

44 Vgl Wala/Haslehner (2009) 110.

holdern (zB Eigentümervertretern oder mit Banken) sowie für die Beurteilung der Arbeitsleistung des Managements zählen letztlich immer nur die Ergebnisse der Finanzbuchhaltung, die auf Basis von Gesetzen entstanden sind und durch externe Kontrollorgane auf deren Richtigkeit überprüft wurden. Dementsprechend zentral ist im Normalfall auch die Stellung der offiziellen Gewinn- und Verlustrechnung für das Top-Management. Ein bewusst in Kauf genommener „Kommunikationsbruch“ durch einen Übergang von der final zählenden Gewinn- und Verlustrechnung zu internen, kalkulatorischen Betriebsergebnisrechnungen (zB für Betriebssegmente, Kunden- oder Produktanalysen), die nicht zu hundert Prozent übereinstimmen, muss wohl überlegt sein und vor allem gewichtige Gründe haben.

*Seicht*⁴⁵ zählt zu den kalkulatorischen Kosten grundsätzlich die Positionen **kalkulatorische Abschreibung, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Wagnisse, kalkulatorische Miete** und **kalkulatorischer Unternehmerlohn** sowie in Ausnahmefällen kalkulatorische Transportkosten. Die kalkulatorische Miete und der kalkulatorische Unternehmerlohn sind nur für Kleinunternehmen relevant, bei denen die Privat- und Unternehmenssphäre verschwimmen, da zum Beispiel für Bürotätigkeiten eine Räumlichkeit im Privathaus verwendet wird oder der Unternehmer als Einzelunternehmen (und nicht in der Rechtsform einer juristischen Person) agiert. Obwohl selbstverständlich auch für diese Unternehmen eine Kostenrechnung sehr wichtig ist, wird in diesem Buch der Anwendungsfokus hauptsächlich auf Unternehmen gelegt, die eine Größenklasse erreicht haben, bei der sich zumindest eine kleine Controlling-Abteilung institutionalisiert hat. Da Unternehmen dieser Größenklasse meist als Kapitalgesellschaften organisiert sind, sind die Gehaltsleistungen an den Unternehmer ohnehin Aufwendungen,⁴⁶ ebenso sollte dem Verschwimmen von Privat- und Unternehmensvermögen keine größere Bedeutung mehr zukommen. Aus diesem Grund werden die beiden kalkulatorischen Kostenarten „Unternehmerlohn“ und „Miete“ in weiterer Folge nicht mehr tiefer gehend behandelt.

2.1.3.2. Kalkulatorische Zinsen

Sehr wohl von Bedeutung sind hingegen **kalkulatorische Zinsen** für das Eigenkapital, da weder nach österreichischem UGB noch nach IAS/IFRS Kapitalkosten für das Eigenkapital im Jahresabschluss Berücksichtigung finden. Da aber auch die Eigenkapitalgeber eine Abgeltung für das zur Verfügung gestellte Kapital (Opportunitätskosten) fordern, können sowohl für die Kalkulation als auch für die Berechnung des Betriebsergebnisses kalkulatorische Zinsen für das Eigenkapital zum Ansatz gebracht werden.⁴⁷ Für den Fall, dass eine eigenständige, von der externen Unternehmensrechnung abweichende Datenbasis vermieden werden soll, ist die Berücksichtigung der Verzinsung des Eigenkapitals auch über die **Gewinnerwartung** möglich. In diesem Fall würde in laufenden Kalkulationen statt kalkulatorischer Zinsen ein **Gewinnaufschlag** angesetzt werden.

45 Vgl *Seicht* (1999) 262.

46 Vgl *Plinke/Rese* (2002) 83.

47 Vgl *Kemmettmüller/Bogensberger* (2000) 99 ff; *Olfert* (2001) 125; *Mussnig/Bleyer/Giermaier* (2011) 366.

Fallbeispiel „SuperBaby“ Internetversand

Susi Huber, Mutter von drei Kindern, ist „Internet-affin“ und weiß zudem aus eigener Erfahrung sehr genau, was Mütter für ihre Kinder benötigen und welche Services beim Einkauf besonders wertgeschätzt werden. Zusätzlich ist Susi Huber mit Herbert Huber, einem gewieften Rechtsanwalt mit besten Verbindungen zur heimischen Bankenszene, verheiratet und hat somit Zugang zu Fremdkapital, ohne dafür Sicherheiten aufbringen zu müssen.

Kurzum, Susi Huber gründet die Internet-Versand-Gesellschaft „SuperBaby“ in Form einer Ltd nach englischem Recht und finanziert die neue Gesellschaft bis auf symbolische 1.000 € vollkommen mit Fremdkapital.

Die Eröffnungsbilanz und erste Planrechnung für die Gesellschaft sieht wie folgt aus:

Eröffnungsbilanz

Aktiva		Passiva	
Bezeichnung	Betrag in €	Bezeichnung	Betrag in €
Geschäftsausstattung	10.000	Eigenkapital	1.000
Warenlager	110.000	Bankverbindlichkeiten	119.000
Summe	120.000	Summe	120.000

Tab 2: Eröffnungsbilanz „SuperBaby“

Planergebnisrechnung

Für die Ermittlung der Nettoerlöse wurden bereits Preisanalysen durchgeführt und eine für die SuperBaby Ltd entsprechende Preisstellung ermittelt. Für eine erste Abschätzung der Aufwände (in diesem Beispiel gleich Kosten) wurde ein Erfahrungsaustausch mit Internet-Versandhändlern in anderen Branchen durchgeführt. Das eigene Gehalt als Managing Director ist in den Personalkosten enthalten. Für das Fremdkapital musste auf Grund des fehlenden Eigenkapitals ein relativ hoher Zinssatz in Höhe von 8,4 % pa in Kauf genommen werden. Susi Huber plant die Kapitalbindung besonders konservativ und geht davon aus, dass die Bankverbindlichkeiten im ersten Jahr nicht sinken werden.

Position	Betrag in €
Erlöse	800.000
Wareneinsatz	500.000
Wareneinsatz in Relation zu Umsatz	63 %
Personalkosten	100.000
Personalkosten in Relation zu Umsatz	13 %
Werbekosten	100.000
Werbekosten in Relation zu Umsatz	13 %
Sonstige Kosten	50.000
Sonstige Kosten in Relation zu Umsatz	6 %
Fremdkapitalkosten	10.000
Kapitalkosten in Relation zu Umsatz	1,3 %
Gewinn	40.000

Tab 3: Planergebnisrechnung „SuperBaby“

Plankalkulation

Aus der oben dargestellten ersten Planungsrechnung wird eine einfache Plankalkulation auf Basis von Zuschlagssätzen abgeleitet, die wie folgt aussieht.

Wareneinsatz in €	500.000
restliche Kosten (Gemeinkosten) in €	260.000
Gemeinkosten-Zuschlagssatz	52 %
Selbstkosten in €	760.000
Gewinn in €	40.000
Gewinnaufschlag	5,3 %

Tab 4: Plankalkulation „SuperBaby“

Situation zu Beginn des 4. Bestandsjahres der SuperBaby Ltd

Susi Huber hat in ihren ersten drei Jahren als Managing Director und Eigentümerin der SuperBaby Ltd hervorragende Arbeit geleistet, tolle Gewinne erwirtschaftet und zudem sämtliche Gewinne thesauriert. Nachdem Frau Huber ihr Unternehmen klein und fein halten möchte, wurden die erwirtschafteten Gewinne nicht in die Expansion des Unternehmens investiert, sondern zur Tilgung der Bankverbindlichkeiten verwendet. Die Eröffnungsbilanz weist wie unten dargestellt demnach keine Bankkredite mehr aus.

Aktiva		Passiva	
Bezeichnung	Betrag in €	Bezeichnung	Betrag in €
Geschäftsausstattung	15.000	Grundkapital	1.000
Warenlager	100.000	Gewinnrücklagen	119.000
Forderungen	13.000	Rückstellungen	10.000
Kassa	12.000	Lieferverbindlichkeiten	10.000
Summe	140.000	Summe	140.000

Tab 5: Bilanz „SuperBaby“

Die SuperBaby Ltd verfügt, wie oben ersichtlich, nun über 120.000 € Eigenkapital. Nachdem das Unternehmen auch bei vollständiger **Fremdkapitalfinanzierung Gewinn erwirtschaftet** hat und die Margen die Fremdkapitalzinsen problemlos gedeckt haben, stellt sich für Susi Huber die Frage, wie sie mit der neuen Situation umgehen soll.

Variante 1: kalkulatorische Zinsen für das Eigenkapital

Würde Susi Huber den klassischen Kostenrechnungs-Ansatz wählen und für das Eigenkapital, das sie dem Unternehmen zur Verfügung stellt,⁴⁸ **kalkulatorische Zinsen** in Höhe von 10.000 € im Sinne von **Opportunitätskosten** ansetzen, so ergäbe sich folgendes Planungs- und Kalkulationsbild:

48 Opportunitätskosten werden für nicht genutzte Alternativen verrechnet. In diesem Fall könnten die angehäuften Gewinne ausgeschüttet und alternativ gewinnbringend veranlagt werden. Frau Huber könnte beispielsweise in konservative Blue Chips mit guter Dividendenrendite investieren.

Position	Betrag in €
Erlöse	800.000
Wareneinsatz	500.000
Wareneinsatz in Relation zu Umsatz	63 %
Personalkosten	100.000
Personalkosten in Relation zu Umsatz	13 %
Werbekosten	100.000
Werbekosten in Relation zu Umsatz	13 %
Sonstige Kosten	50.000
Sonstige Kosten in Relation zu Umsatz	6 %
kalk Zinsen für Eigenkapital	10.000
Kapitalkosten in Relation zu Umsatz	1,3 %
Plan-Gewinn	40.000

Tab 6: Planungs- und Kalkulationsbild Variante 1 „SuperBaby“

Wie aus der Tab ersichtlich, wurden die bisherigen Kostenpositionen, die vollständig mit den Aufwandsarten der Finanzbuchhaltung übereinstimmten, um **kalkulatorische Zinsen für das Eigenkapital** ergänzt.

Plankalkulation

Wareneinsatz	500.000
restliche Kosten (Gemeinkosten)	260.000
Gemeinkosten-Zuschlagssatz	52 %
Selbstkosten	760.000
Gewinn	40.000
Gewinnaufschlag	5,3 %

Tab 7: Plankalkulation Variante 1 „SuperBaby“

Variante 2: adaptierter Gewinnanspruch

Eine Alternative zur Einführung von kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen und somit zum Starten eines zweiten kalkulatorischen Rechnungskreises (neben der Gewinn- und Verlustrechnung aus der Finanzbuchhaltung) wäre die **Erhöhung der Gewinnansprüche** an das Unternehmen. Im vorliegenden Beispiel würden sich bei dieser Variante folgende Planrechnung bzw -kalkulation ergeben.

Position	Betrag in €
Erlöse	800.000
Wareneinsatz	500.000
Wareneinsatz in Relation zu Umsatz	63 %
Personalkosten	100.000
Personalkosten in Relation zu Umsatz	13 %

Position	Betrag in €
Werbekosten	100.000
Werbekosten in Relation zu Umsatz	13 %
Sonstige Kosten	50.000
Sonstige Kosten in Relation zu Umsatz	6 %
Fremdkapitalkosten	0
Kapitalkosten in Relation zu Umsatz	0,0 %
Plan-Gewinn	50.000

Tab 8: Planungs- und Kalkulationsbild Variante 2 „SuperBaby“

Wareneinsatz	500.000
restliche Kosten (Gemeinkosten)	250.000
Gemeinkosten-Zuschlagssatz	50 %
Selbstkosten	750.000
Gewinn	50.000
Gewinnaufschlag	6,7 %

Tab 9: Plankalkulation Variante 2 „SuperBaby“

Gegenüber der ersten Variante verringern sich die restlichen Gemeinkosten bzw auch der Gemeinkostenzuschlagssatz, im selben Ausmaß erhöht sich jedoch der Gewinn bzw Gewinnzuschlag, sodass sich in beiden Fällen aus der Summe von Selbstkosten und Gewinn wieder ein Betrag von 800 Tsd € ergibt. Zudem muss beachtet werden, dass das finale Finanzbuchhaltungs-Ergebnis bei beiden Varianten 50.000 € (bei Planerfüllung) betragen wird, da die kalkulatorischen Zinsen für das Eigenkapital nur in der internen Betriebsergebnisrechnung zum Ansatz kommen dürfen.

Der Vorteil der zweiten Variante liegt vor allem darin, dass nur mit einer Ergebnisrechnung gearbeitet wird und keine Überleitungen zwischen Finanzbuchhaltung und interner Betriebsergebnisrechnung (und wieder retour) notwendig sind. Dagegen wird die Zinskomponente bei der ersten Variante (Ansatz der kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen im Rahmen der Selbstkostenermittlung) in der Kalkulation verbindlicher betrachtet als bei einer Berücksichtigung über einen erhöhten Gewinnaufschlag und somit unter Margendruck weniger leicht geopfert.

2.1.3.3. Kalkulatorische Wagnisse

Kalkulatorische Wagnisse können für bestimmte Risiken, die mit der unternehmerischen Tätigkeit in Verbindung stehen,⁴⁹ angesetzt werden. Während allgemeine Unternehmenswagnisse, die das Unternehmen als Ganzes betreffen, über den Gewinn abgegolten und daher in der Kostenrechnung außer Acht gelassen werden,⁵⁰

⁴⁹ Vgl Haberstock (2002) 101.

⁵⁰ Vgl Däumler/Grabe (2003) 186; Mussnig/Bleyer/Giermaier (2011) 368.

können Einzelwagnisse,⁵¹ soweit sie nicht durch Fremdversicherung gedeckt sind, durch die Verrechnung kalkulatorischer Wagnisse in der Kostenrechnung berücksichtigt werden.⁵² Für den Fall, dass tatsächlich Schadensfälle eintreten, müssten die dadurch laut Finanzbuchhaltung verursachten Aufwendungen als neutraler Aufwand ausgebucht werden, da in der Kostenrechnung ein – gemäß den durchschnittlichen Schadensfällen – „geglätteter“ Wert angesetzt wird. Als vorteilhaft kann bei der Berücksichtigung kalkulatorischer Wagnisse gesehen werden, dass Kalkulationen nicht durch außerordentliche Ereignisse belastet werden und somit eine gewisse Kontinuität bei den kalkulatorischen Selbstkosten der Erzeugnisse gewährleistet ist.

Konkrete Beispiele⁵³ für kalkulatorische Wagnisse sind folgende Risikokategorien:

- Beständewagnisse (Schwund, Ablauf Mindesthaltbarkeit, Veränderung von Produkttrends)
- Anlagenwagnisse (Maschinenbruch, Störungen, Falscheinschätzung Nutzungsdauer)
- Entwicklungswagnisse (Sunk Costs im Bereich von Forschung und Entwicklung)
- Gewährleistungswagnisse (Haftungen und Kulanzlösungen)
- Debitorenwagnisse und Vertriebswagnisse (Währungskursverlust, Kundenforderungsausfälle)

Problematisch beim Ansatz kalkulatorischer Wagnisse ist, dass zwar sowohl in der Kalkulation als auch bei der Ermittlung des kalkulatorischen Betriebsergebnisses der zuvor beschriebene „Glättungseffekt“ eintritt, jedoch mit dem Ansatz kalkulatorischer Größen die Wagnisse noch nicht aktiv gesteuert werden. Vielmehr noch muss beachtet werden, dass der Ergebniseffekt der kalkulatorischen Wagnisse bereits durch die Über- bzw Rückleitung ins Ergebnis der Finanzbuchhaltung wieder verloren geht, und die in der Kalkulation berücksichtigten kalkulatorischen Wagnisse letztendlich nur in Form höherer Gewinne übrig bleiben.

51 Sofern aus Einzelwagnissen eine Verpflichtung gegenüber Dritten resultieren könnte, besteht laut Unternehmensrecht (§ 198 Abs 8 Z 4 und Z 7 UGB) eine Passivierungspflicht, wodurch Wagnisse im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ohnehin berücksichtigt werden. Falls keine Verpflichtung gegenüber Dritten entsteht, besteht zumindest ein unternehmensrechtliches Bildungswahlrecht für Aufwandsrückstellungen, falls ein eindeutiger Zusammenhang zwischen dem Faktorverzehr und dem späteren Aufwand hergestellt werden kann. Dies ist beispielsweise bei Großreparaturen der Fall, nicht jedoch bei Schadensfällen, für die bewusst keine Versicherung abgeschlossen wurde.

52 Vgl *Haberstock* (1987) 113 ff; *Götze* (2010) 63.

53 Vgl *Coenenberg/Fischer/Günther* (2012) 103.