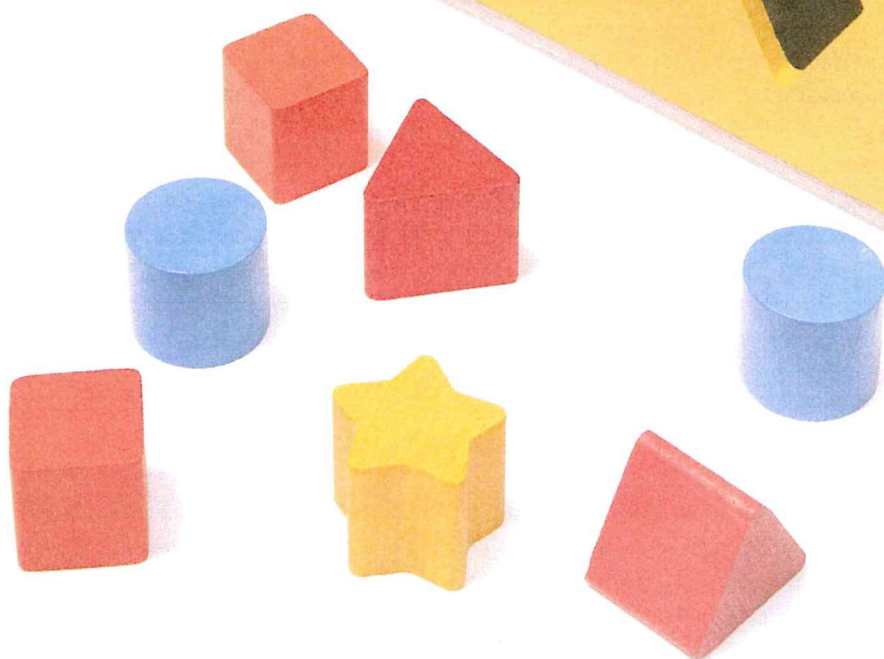


Richtig zuordnen

Damit das betriebliche Controlling funktioniert, müssen Kosten und Leistungen exakt erfasst, verursachungsgerecht zugeordnet und zeitnah ausgewertet werden. Unsere Autoren geben Tipps aus ihrer Beratungspraxis.



Zwischenzeitlich hat sich in vielen Betrieben die Kostenstellenrechnung durchgesetzt. Bei der Sichtung der dazu erstellten Materialien oder im Rahmen von Problem Diskussionen zur Wirtschaftlichkeit bestimmter Betriebszweige gewinnt man jedoch nicht selten den Eindruck, dass betriebswirtschaftliche Prozesse in landwirtschaftlichen Unternehmen weder zeitnah noch in der gewünschten Genauigkeit betrachtet werden.

Vierorts wird erst mit Fertigstellung der Bilanz auf die Kostenstellenabrechnung geschaut. Leider erfolgt noch in recht vielen landwirtschaftlichen Betrieben eine Kostenstellenauswertung sogar erst bei der externen Prüfung durch Prüfverbände beziehungs-

Kurz & knapp

- Mit Hilfe der Kostenstellenrechnung sollte jeder Betriebszweig nach Vollkosten beurteilt werden können.
- Für defizitäre Betriebszweige ist die Betrachtung der Vollkosten über längere Zeiträume wichtig.
- Der „Topf Allgemekosten“ sollte möglichst klein gehalten werden.
- Arbeitskräftezahl oder Umsatz eignen sich für die Umlage der Allgemekosten.
- Zur exakten Einschätzung der Wirtschaftlichkeit muss mit reellen innerbetrieblichen Verrechnungspreisen gearbeitet werden.

weise durch Steuer- und Wirtschaftsberater. Damit genügt die reine Buchhaltung nicht als zeitnahes Instrument für Controllingaufgaben und ist beispielsweise auch für Plan-Ist-Vergleiche wenig geeignet.

Auch wenn die vergangenen zwei/drei Jahre eigentlich für die Landwirtschaft recht positive Betriebsergebnisse brachten, so sollten wir die Jahre mit schlechten Erzeugerpreisen, mit Dürre oder Auswinterung nicht vergessen und auch jene nicht, in denen intensiv investiert wurde und die Liquidität häufig am Rande des Machbaren gemagt wurde.

Eine aussagefähige Kosten-Leistungs-Rechnung als betriebliches Controllinginstrument hilft gerade in solch schwierigen

Zeiten, den Betrieb in der Spur zu halten. Sie spielt für die Landwirtschaftsbetriebe unter anderem aus folgenden Gründen eine wichtige Rolle:

- zeitnahe Planung für das nächste und übernächste Geschäftsjahr,
- Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Betriebszweige,
- Risikovorsorge,
- Budgetierung des Gesamtbetriebes beziehungsweise der Bereiche als Grundlage für leistungsabhängige Vergütungssysteme,
- strategische Weiterentwicklung des Unternehmens mit Investitionsplanung für mehrere Jahre.

Auch fragen Banken beim betrieblichen Rating im Zusammenhang mit der Finanzierung von Investitionen immer häufiger, ob und wie Planungs- und Kontrollinstrumente wie beispielsweise Vollkosten- oder Kostenstellen-

rechnung genutzt werden, und prüfen diese auch. Controlling benötigt einerseits eine zeitnahe Buchhaltung und ist andererseits natürlich kein Selbstzweck, um sich mit Etiketten zu schmücken, von denen alle irgendwie reden, um einfach nur dabei zu sein.

Aus Sicht der Beratung muss die Kostenstellenrechnung dem Anspruch genügen, jeden Betriebszweig beziehungsweise jedes Produktionsverfahren nach Vollkosten beurteilen zu können. Das Ziel dabei ist eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung der Kostenarten auf die verschiedenen Kostenstellen des Betriebes. Die Übersicht 1 zeigt, wie 2011 im Rahmen der DLG-Betriebszweigabrechnung die Vollkosten definiert wurden.

Aus der Beratung ist bekannt, dass es hin und wieder nachvollziehbare Gründe gibt, auch defizitäre Betriebszweige nicht spontan und ohne Blick für Perspektiven zu liquidieren. Dabei ist es wichtig, auch für diese die

Entwicklung anhand der Vollkostenrechnung zu beobachten. Nur so hat man die Möglichkeit, gegebenenfalls rechtzeitig die „Notbremse“ zu ziehen. Insbesondere für diese Betriebszweige hat es sich bewährt, wenn die Analyse über das normale Maß der Kostenstellenrechnung mit Darstellung von Ist- und Vorjahr hinausgeht. Hier sind mehrjährige Betrachtungen ebenso hilfreich wie eine regelmäßige externe Bewertung.

Pragmatische Lösungen zur Umlage der Allgemeinkosten

Probleme bereiten bei Kostenstellenabrechnungen häufig die erforderliche Zuordnung von betrieblichen Allgemeinkosten und die Bewertung des innerbetrieblichen Austauschs von Waren und Leistungen zwischen den verschiedenen Geschäftsbereichen der Unternehmen. Deshalb sollen hierzu einige Anmerkungen aus Sicht der Beratung erfolgen. →

1 Kostengruppen und Kostenpositionen, die laut DLG-Betriebszweigauswertung zu den Vollkosten gehören

Vollkosten							
Direktkosten	Arbeitsverledigungskosten			Flächenkosten	Gebäudekosten	Rechtekosten	Allgemeine Kosten
	Kosten für Dienstleistungen	Kosten für Arbeitsmittel	Lohnkosten				
materielle Betriebsmittel	Lohnarbeit	Abschreibung	Löhne Fest-AK	Pacht	Abschreibung	Abschreibung	
immaterielle Betriebsmittel	Zinsen	Betriebsstoffe	Löhne Saison-AK	Pachtansatz	Unterhaltung	Zinsen	
Zinsen	Zinsansatz	Reparaturen	Lohnansatz Fest-AK	Grundsteuer	Versicherung	Zinsansatz	
Zinsansatz		Wartung	Zinsen	Flurbereinigung/Wasserlasten	Miete	Pacht	
		Versicherung	Zinsansatz	Drainage/Bodenverbesserungen/Wege	Mietansatz	Pachtansatz	
		Technische Überwachung			Zinsen		
		Steuern			Zinsansatz		
		Miete					
		Leasing					
		Zinsen					
		Zinsansatz					

Aus Sicht der Beratung muss die Kostenstellenrechnung dem Anspruch genügen, jeden Betriebszweig beziehungsweise jedes Produktionsverfahren nach Vollkosten beurteilen zu können. Das Ziel dabei ist eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung der Kostenarten auf die verschiedenen Kostenstellen des Betriebes.

2 Beispiel für die Ermittlung der Anteile betrieblicher Allgemeinkosten anhand der Umsatzerlöse

	Umsatz	prozentualer Anteil
Pflanzenproduktion	2.886.580 €	59%
Tierproduktion	2.011.080 €	41%
Summe	4.897.660 €	100 %

Quelle: IAK Agrar Consulting

4 Vergleich der Umlage betrieblicher Allgemeinkosten nach Umsatz beziehungsweise nach Arbeitskräften

	Umlage nach Umsatz	Umlage nach Arbeitskräften
Pflanzenproduktion	477.762 €	438.335 €
Tierproduktion	332.857 €	372.284 €
Summe	810.619 €	810.619 €

Quelle: IAK Agrar Consulting

Grundsätzlich sollte bei einer Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu einem Betriebszweig die Frage diskutiert werden, ob diese eng mit dem Betriebszweig verbunden sind oder eben nicht. Wie das Wort Allgemeinkosten schon sagt, geht es hier um Kosten, die der allgemeinen wirtschaftlichen Entwicklung des Unternehmens dienen. Vor diesem Hintergrund sollte der „Topf Allgemeinkosten“ möglichst klein gehalten werden. So sind eine Betriebshaftpflichtversicherung oder Rechtsschutzversicherung klassische Allgemeinkosten. Hingegen kann und sollte beispielsweise die Hagelversicherung den Produktionszweigen Ackerbau, Sonderkulturen, Futterbau zugeordnet werden, die Tierversicherung ganz konkret dem jeweiligen Tierproduktionszweig. Ähnlich verhält es sich zum Beispiel mit der Betriebsberatung. Während die ackerbauliche Beratung dem Pflanzenbau zuzuordnen ist, gehören die Kosten für die Beratung in der Milchproduktion eben auch zur Milch. Gleiches gilt für Leasing- oder Zinskosten bei Investitionen und anderen Finanzierungen.

Diese wenigen Beispiele sollen verdeutlichen, dass die Kostenstellenrechnung umso aussagefähiger wird je konkreter die Zuordnung erfolgt. Bleibt letztlich die Frage, nach welchem Verfahren Betriebsallgemeinkosten auf die Kostenstellen umgelegt werden sollen.

Langjährige Planungs- und Analysearbeiten unserer Beratungsgesellschaft IAK in land-

wirtschaftlichen Großbetrieben haben gezeigt, dass ein Stück Entscheidungsfreudigkeit und Pragmatismus gefragt sind, um die Betriebsallgemeinkosten den einzelnen Arbeitsverfahren zuzuordnen. Natürlich ist die Art und Weise der Zuordnung kein Dogma. Auch sollte man sie von Fall zu Fall aktualisieren – beispielsweise bei betrieblichen Umstrukturierungen oder Kapazitätserweiterungen. In der Praxis finden verschiedene Umlageverfahren Anwendung:

- detaillierte Zuordnung jeweils nach Einzelbetrachtung,
- prozentuale Umlage nach der Anzahl der Arbeitskräfte in den Bereichen oder
- prozentuale Umlage nach dem Umsatz in den Bereichen.

Eine detaillierte Zuordnung der Allgemeinkosten nach Einzelbetrachtung bedeutet, für die einzelnen Kosten unterschiedliche Umlageverfahren anzuwenden. Das ist sehr zeitaufwendig. Fallweise Vergleiche der genannten Verfahren haben ergeben, dass sich gerade die beiden letztgenannten für die Praxis sehr gut eignen. Wird der „Topf Allgemeinkosten“ durch eine weitgehend direkte Kostenzuordnung sehr klein gehalten, können mögliche und wohl kaum auszuschließende „Ungerechtigkeiten“ im Detail vernachlässigt werden. Aus diesem Grund empfiehlt die IAK-Beratung in der Regel die Umlage der Allgemeinkosten

3 Beispiel für die Ermittlung der Anteile betrieblicher Allgemeinkosten anhand der Arbeitskräfte

	Arbeitskräfte (Voll-AK) ¹	prozentualer Anteil
Pflanzenproduktion	14,6	54 %
Tierproduktion	12,4	46 %
Summe	27	100 %

¹ inkl. Leitung und Verwaltung

Quelle: IAK Agrar Consulting

Erläuterung zu den Tabellen 2 bis 4

Ein Vergleich der Umlageverfahren für Allgemeinkosten nach Umsatz beziehungsweise Arbeitskräften zeigt, dass die Unterschiede zwischen beiden Verfahren relativ gering sind. Laut IAK eignen sich beide Verfahren für die landwirtschaftliche Praxis.

Werden die Allgemeinkosten durch eine weitgehend direkte Kostenzuordnung sehr klein gehalten, können dabei entstehende und kaum auszuschließende „Ungerechtigkeiten“ im Detail vernachlässigt werden.

ten nach Umsatz oder nach der Zahl der Arbeitskräfte.

Zu beachten ist, dass im Betrieb nicht nur Allgemeinkosten, sondern auch Allgemeinerlöse anfallen. Für diese muss das gewählte Umlageverfahren gleichfalls gelten. Vielfach wird in diesem Zusammenhang die Frage diskutiert, wie mit den staatlichen Direktzahlungen und Beihilfen zu verfahren ist. Da für diese in der Regel die bewirtschaftete Fläche zugrunde gelegt wird, besteht häufig eine starke Neigung, die Direktzahlungen ausschließlich der Kostenstelle Pflanzenproduktion zuzuordnen.

Wir empfehlen diese Verfahrensweise zu überdenken, da sie sehr schnell eine vermeintlich gute Wirtschaftlichkeit dieses Betriebszweiges belegt, die im Einzelfall jedoch nicht gegeben ist. **Vielfach ist es besser, die Direktzahlungen und staatlichen Beihilfen als Allgemeinerlöse zu erfassen und über die Umlage auf die Kostenstellen zu verteilen.** Schließlich hat die EU-Agrarreform 2005 bis 2013 ja dazu geführt, dass die landwirtschaftlichen Unternehmen sogenannte entkoppelte Direktzahlungen erhalten, welche nicht mehr direkt mit einem Produktionszweig verbunden sind.

Den innerbetrieblichen Austausch korrekt bewerten

Besonders in den Gemischtbetrieben mit Tierhaltung kommt es zum innerbetrieblichen Austausch von Waren oder Leistun-

5 Vergleich von Verrechnungspreisen für innerbetrieblich erzeugte Futtermittel verschiedener Praxisbetriebe und Orientierungswerte der IAK

Futtermittel	Von/bis-Spannen der Preise für innerbetrieblich erzeugte Futtermittel in Praxisbetrieben	IAK-Orientierungswert im Jahr 2004	IAK-Orientierungswert im Jahr 2015
Maissilage	4,29–11,45 €/dt TM	9,19 €/dt TM	12,11 €/dt TM
Anweilsilage	5,00–18,03 €/dt TM	11,38 €/dt TM	14,03 €/dt TM

Die innerbetrieblichen Verrechnungspreise für Futtermittel schwanken in der Praxis sehr stark. Das erschwert eine reelle Einschätzung der Wirtschaftlichkeit von Betriebszweigen. Die Orientierungswerte zeigen zudem, dass diese Verrechnungspreise regelmäßig den tatsächlichen Gegebenheiten (Preissteigerungen für Betriebsmittel, Mindestlohn, ...) angepasst werden müssen.

Quelle: IAK Agrar Consulting

gen. Auch diese gilt es möglichst exakt dem Zweig zuzuordnen, der die Leistungen erbracht beziehungsweise der die Leistungen in Anspruch genommen hat. Das geschieht über innerbetriebliche Verrechnungspreise. Derartige Buchhaltungs- und Controllingaufgaben ergeben sich zum Beispiel aus dem arbeitsteiligen Prozess der Futterproduktion für die Milchviehhaltung, der Durchführung von Dienstleistungen für verbundene Unternehmen, der Zuordnung von Instandhaltungs- und Reparaturleistungen, wie sie etwa eine Abteilung Werkstatt/Instandhaltung im Gesamtbetrieb erbringt.

In unserer Beratungstätigkeit **stellen wir häufig fest, dass innerbetriebliche Verrechnungspreise über sehr lange Zeiträume nicht aktualisiert werden und mit den wirklichen Herstellungskosten nichts mehr zu tun haben.** Das ist beispielsweise in hohem Maße bei den innerbetrieblichen Verrechnungspreisen für selbst erzeugte Grund- und Kraftfuttermittel zu beobachten.

Gegen eine Korrektur der Verrechnungspreise wird meist argumentiert, dass sich bei einer Kostenpreisanpassung für innerbetriebliche Waren die Bestandsbewertung für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie die Werte für Feldinventar und Tierbestände nachteilig auf die Bilanz auswirken.

So verständlich dieses Argument hinsichtlich der Auswirkungen auf bilanzielle Veränderungen und damit verbundene Erfolgsbesteuerungen ist, so unverständlich ist es hinsichtlich der heutigen Anforderungen an eine moderne Betriebsführung und die damit verbundenen Ansprüche an ein effizientes Controlling. **Für eine reelle Einschätzung der Wirtschaftlichkeit der ein-**

zelnen Betriebszweige muss in der Kostenstellenrechnung zwingend auch mit realen innerbetrieblichen Verrechnungspreisen gearbeitet werden.

Lösungsansätze für dieses Problem bieten einfache Erlös-Kosten-Rechnungen, wie sie heute jeder Bereichsleiter auf der Grundlage der betrieblichen Buchführung durchführen kann. So können dabei auch für dieses betriebswirtschaftliche Controlling die tatsächlichen Kosten Berücksichtigung finden.

Tabelle 5 zeigt anhand der jährlich von der IAK durchgeführten Kalkulation der Herstellungskosten innerbetrieblicher Futtermittel für die Milchproduktion deren Entwicklung und zugleich die Brisanz dieses Themas.

Vorausschauendes Controlling

Ein vorausschauendes Controlling (Kostenstellenplanung und regelmäßiger Plan-Ist-Vergleich) wird vor dem Hintergrund zunehmend volatiler Märkte auch für Landwirtschaftsbetriebe immer bedeutsamer. Insbesondere in den Zweigen der Tierproduktion, wo monatlich Leistungen erbracht und am Markt realisiert werden, wo monatlich Einkäufe getätigt werden, um die Tierbestände mit hochwertigen Futtermitteln oder mit veterinärmedizinischen Dienstleistungen zu versorgen, ist ein vorausschauendes Controlling von außerordentlicher Bedeutung.

So haben beispielsweise die letzten zwei Jahre gezeigt, dass sich durch größere Erzeugerpreiskorrekturen am Milchmarkt – zuerst nach oben und aktuell nach unten – das Jahresergebnis und die Liquiditätslage in größeren Milchviehbetrieben um 300.000 bis

600.000 € verändern kann. Die derzeitige Situation auf dem Schweinemarkt bietet ein ähnliches Bild.

Vorausschauendes Controlling heißt aber auch, die eigenen Leistungsreserven immer wieder zu hinterfragen und gezielt zu mobilisieren. So können nicht selten beim Einsatz organischer Dünger oder durch Verbesserung der Grundfutterqualitäten erhebliche betriebliche Potenziale erschlossen werden.

Das vorausschauende Controlling stellt ein wichtiges Instrument für die Unternehmensführung dar, um rechtzeitig Entscheidungen treffen zu können – beispielsweise die Fütterungsstrategie verändern, zusätzliche Anpassungsmaßnahmen zur Kostenreduzierung oder Ertragssteigerung veranlassen oder das Finanzmanagement ändern und einen zusätzlichen Liquiditätskredit aufnehmen.

Für das vorausschauende Controlling empfiehlt es sich, analog zur Kostenstellenabrechnung, auf den betrieblichen Kontenrahmen zurückzugreifen. Nur so wird sichergestellt, dass alle Kosten und Leistungen erfasst werden. Die Aussagekraft steigt, je mehr materielle Kennzahlen der Planung zugrunde gelegt werden. Treten im Plan-Ist-Vergleich der finanziellen Ergebnisse größere Differenzen zum Plan auf, bilden die materiellen Kennzahlen eine erste Grundlage für die Ursachenforschung.

Der Nutzen des vorausschauenden Controllings steigt, je kürzer die Zeitabschnitte sind, in denen der Plan-Ist-Vergleich durchgeführt wird. So ist eine monatliche Abrechnung zwar zeitaufwendig, ermöglicht aber auch ein frühzeitiges Eingreifen, wenn die Entwicklung nicht wie geplant verläuft. (he) **am**

Dieter Künstling, Barbara Streblow, Dr. Frank Wesenberg sind Berater der IAK Agrar Consulting GmbH, Leipzig.
www.iakleipzig.de

