

# Von der Kostenkontrolle zur Betriebsplanung

## Zur Einordnung von Betriebszweigauswertung und Deckungsbeitragsrechnung

von Guido Hofmann

Ein Unternehmen ist lebendig und damit ständig im Fluss. Der Unternehmer steuert sein Schiff auf feste Ziel zu. Mit der zunehmenden Größe und Komplexität von landwirtschaftlichen Betrieben fällt dies immer schwerer. Der zielorientierte Unternehmer braucht Instrumente, um sein „Schiff auf Kurs zu halten“ und um neue Ziele zu definieren. Diese Hilfsmittel müssen unterschiedlichen Anforderungen gerecht werden.

Beim Blick zurück in die Vergangenheit geht es um die Kontrolle der Leistungen und Kosten. Um Schwachstellen aufzudecken, werden die eigenen Leistungen und Kosten mit denen erfolgreicher Betriebe verglichen. Die Buchführungsanalyse stößt dabei schnell an ihre Grenzen. Deshalb werden in der Betriebszweigauswertung (BZA) die Leistungen und Kosten zunächst auf die Betriebszweige verteilt. In einem zweiten Schritt findet eine Gruppierung nach vergleichbaren Kostengruppen statt. Über diese Schwachstellensuche kann der laufende Betrieb optimiert werden. Steht ein Umorganisations- oder Wachstumsschritt an, muss das Unternehmen in planbare Einheiten zerlegt werden. Welche Kosten steigen mit der Produktion an und welche Kosten bleiben im Planungszeitraum unverändert? Hier kommt die Betriebsplanung auf der Basis der Deckungsbeitragsrechnung zum Einsatz. Aus der Buchführung und der BZA wird hier die Ausgangssituation als Planungsmodell angelegt und darauf aufbauend für die möglichen Zielvarianten der erwartete Unternehmensgewinn kalkuliert.

Für diese Ziellösungen können in einem letzten Schritt die variablen und die Festkosten wieder in die BZA-Stückkostenstruktur der einzelnen Produktionsschienen umverteilt und um die Faktorkosten ergänzt werden. Dies erlaubt dann Aussagen zur Faktorverwertung und damit zur Wettbewerbsfähigkeit der einzelnen Betriebszweige nach der Umorganisation des Unternehmens.

Die *Querübersicht* zeigt in Form einer einfachen Zeitachse den Datenfluss:

- Vergangenheitsbetrachtung:
  - Auswertung der Buchführung (BF) auf Gesamtunternehmensebene bis zum Gewinn
  - Betriebszweigauswertung (BZA) für die wichtigsten Betriebszweige: Die Leistungen und Kosten aus der Buchführung und die kalkulatorischen Faktorkosten werden auf die Betriebszweige und dann im Betriebszweig auf die erzeugten Einheiten verteilt
- Gegenwartsbetrachtung:
  - Betriebsplanung auf der Basis der Deckungsbeitragsrechnung (DB-Rechnung) über den IST-Betrieb zum optimierten IST-Betrieb, aufbauend auf der BF-Auswertung und/oder der BZA
- Zukunftsbetrachtung:
  - Betriebsplanung (Basis DB-Rechnung) für die im Ziel geplante Betriebsorganisation: Wie verändert sich der Gewinn auf Unternehmensebene?
  - BZA für die Ziellösung: Wie verändern sich die Stückkosten und

-gewinne sowie die Faktorverwertungen in den Betriebszweigen?

### Kurzübersicht an einem Beispiel

Die Unternehmerfamilie steckt sich unternehmerische Ziele und arbeitet auf deren Zielerreichung hin:

- Jährliche Buchführungsauswertung im landwirtschaftlichen Unternehmen (Wo steht mein Unternehmen?),
- Jährliche Betriebszweigauswertung für die wichtigsten Betriebszweige: (Wo sind die Stärken und Schwächen in den einzelnen Produktionsrichtungen? Welche Faktorentlohnung wird erreicht?)
- Fließende Leistungs-, Kosten-, Effizienz- und produktionstechnische Optimierung in den Betriebszweigen (LKV, LKP, Managementprogramme ...)

Nun will der Hofnachfolger mit einsteigen. Neues Ziel: Gewinn + 30 000 €. Dazu soll der Wachstumsschritt geplant werden.

### IST-Betrieb

Für die Betriebsplanung wird das Unternehmen in die Produktionsverfahren

mit ihren jeweiligen Deckungsbeiträgen als planbare Einheiten zerlegt; BF + BZA liefern dazu die Zahlen. Die im betrachteten Zeitraum mit einer zusätzlichen Einheit anwachsenden Leistungen und Kosten sind variabel und gehen in den Gesamt-Deckungsbeitrag (GDB) ein. Die anderen Kosten sind Festkosten (auch: Kosten der Produktionsbereitschaft) und müssen aus dem GDB bedient werden. Rechengang: Produktionsumfänge x DB/Einheit = GDB; GDB – Festkosten + Prämien = Unternehmensgewinn.

### Optimierter IST-Betrieb

Nachdem der IST-Betrieb als DB-Planungsmodell steht, wird – bei optimaler Nutzung der vorhandenen Produktionskapazitäten – der optimierte IST-Betrieb als Vergleichsbasis für die Zielplanung ermittelt. Welcher Gewinn wäre in der Ausgangssituation möglich? Wie viel Kapital und Arbeitszeit müsste die Unternehmerfamilie dafür aufwenden? Wieder der gleiche Rechengang: Produktionsumfänge x Deckungsbeiträge = GDB; GDB – Festkosten + Prämien = Unternehmensgewinn.

Übersicht: Datenfluss, dargestellt anhand einer einfachen Zeitachse

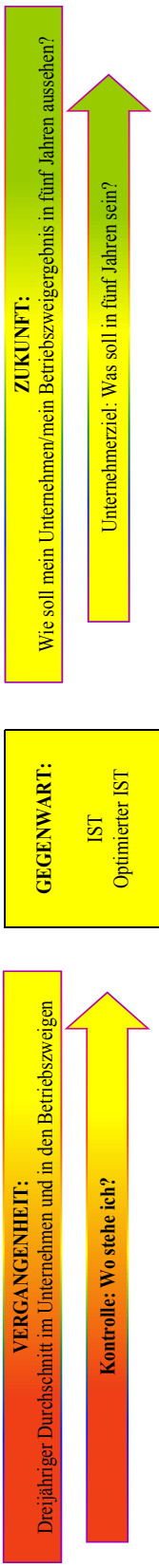


Guido Hofmann  
LfL - Institut für Agrarökonomie  
Tel. 089 / 17800 - 461  
e-mail: guido.hofmann@lf.bayern.de

Querdirekt zum Ausdruck im DIN A3-Format

Beratung und Bildung

Von der Leistungs- und Kostenkontrolle zur Betriebsplanung - zur Einordnung von Betriebszweigauswertung und Deckungsbeitragsrechnung



**Buchführungs-auswertung** => **Betriebszweigauswertung** => **Betriebsplanung mittels der DB-Rechnung** => **BZA ZIEL**

Blickrichtung:	Rückschau bis Kalk. BZE	Rückschau bis Kalk. BZE	Optimierte Rückschau	Planung bis Unternehmensgewinn	Planung bis kalk. BZE im Betriebszweig
Aggregationsstufe:	Gesamtunternehmen	Vom BZ bis zum Gesamtunternehmen	Gesamtunternehmen	Gesamtunternehmen	Vom BZ bis zum Gesamtunternehmen
Ergebnis:	BF-Gewinn = UnternehmeNS-Gewinn	Vollkosten bis UnternehmeR-Gewinn	Telkostenbetrachtung bis zum UnternehmeNS-Gewinn	1 Einheit (Kuh/Jahr, erzeugte Färsen, Hektar Grassilage ...)	Vollkosten bis UnternehmeR-Gewinn
Zeitraum:	Wirtschaftsjahr	Wirtschaftsjahr	1 Einheit (Kuh/Jahr, erzeugte Färsen, Hektar Grassilage ...)	Je Einheit: Leistungen - variable Kosten = Deckungsbeitrag	Wirtschaftsjahr
Rechengang:	Umsatzerlöse und Materialaufwand nach Produktgruppen zusammengefasst, Rest: sonstige Erträge und Aufwendungen	Ertrag - Aufwand = Gewinn	Je Einheit: Leistungen - direkte zurechenbare Kosten (Direktkosten) = Direktkostenfreie Leistung - gemeine Strukturkosten = Kalk. BZE/Einheit	Summe (Einzel-DB x Produktionsumfänge) ergibt den Gesamt-DB	Je Einheit: Leistungen - direkt zurechenbare Kosten (Direktkosten) = Direktkostenfreie Leistung - gemeine Strukturkosten = Kalk. BZE/Einheit
Programm:	LL-Bilanzanalyse	BZA-OFFICE (vormals: BZA RIND SE)	ÖKONOM	ÖKONOM	ÖKONOM
Ansprechpartner:	AELF	AELF, bubbv, PC-Agrar (LBD), Ecovis-BLB	AELF	AELF	AELF
Zweck:	o Gewinnnachweis für den Fiskus o Zur Beurteilung von Liquidität, Rentabilität und Stabilität des Unternehmens im Wirtschaftsjahr und in der mehrjährigen Entwicklung	o Leistungs- und Kostenkontrolle = Schwachstellenanalyse im einzelnen Betriebszweig o Basis für die Optimierung im Betriebszweig und der Gesamtbetriebsorganisation o Grundlage für (Mindest-)Preiskalkulationen	Ausgangssituation für die Planungsrechnung: Optimiertes Abbild vom letzten Wirtschaftsjahr Leistungen und Kosten aus der BF und/oder aus der BZA	Unternehmerische Ziele werden geplant: Was wird produziert? Welche Produktionsfaktoren werden dazu benötigt? => Liquidität, Rentabilität und Stabilität im Zieljahr => "Worst-Case-Szenarien" (=> Mindestpreis)	o Wie ändert sich die Stückkostenstruktur? o Welcher Betriebszweig verwendet den knappsten Produktionsfaktor (Arbeit, Kapital, Fläche) am Besten?
Zusatzinfo:	Der Gewinn ist Einkommen für die Unternehmerfamilie und zugleich der "Lohn" für eigene Arbeit/Kapital/Fläche In den Gewinn fließen auch folgende Erträge und Aufwendungen mit ein: o Nebenbetriebszweige wie Forst oder MR o betriebszweckfremd (z. B. Geldanlagen) o zeitraumfremd (z. B. Steueranzahlung) o Sonderabschreibungen o Rücklage für Ansparabschreibung ...	o Stückkosten = Vollkosten/Einheit o Vollkosten = GuV- + Faktorkosten. o Faktorkosten = Nuzungskosten für die eingebrachten Produktionsfaktoren => 15 €/Familiener-Akk => 5 % Zinsansatz auf das Kapital (Zeitwert) => orsüblische Pacht für die eigene Fläche o Kostentrennung nach direkt zurechenbare Kosten und Gemeinkosten o Auch geeignet zur Optimierung der Betriebsorganisation: => Welcher BZ verwendet die begrenzten Produktionsfaktoren am Besten?	Mehrfähriger Durchschnitt, zeitraumdeut bereinigt Produktionsumfänge x Deckungsbeiträge = Gesamt-DB IST - Festkosten im IST = IST-Gewinn im Unternehmen !!! Die Festkosten ändern sich, wenn Produktionskapazitäten aufgegeben, zurückgegeben, zugespacht, gemietet oder neu gebaut werden.	Im Zieljahr erwartete Leistungen und Kosten (z. B. Milchleistung + 500 kg, Milchpreis - 3 ct) Produktionsumfänge x Deckungsbeiträge = Gesamt-DB ZIEL - Festkosten im ZIEL = ZIEL-Gewinn im Unternehmen !!! Die Festkosten ändern sich, wenn Produktionskapazitäten aufgegeben, zurückgegeben, zugespacht, gemietet oder neu gebaut werden.	Leistungen und Kosten aus der Zielplanung. Produktionsumfänge x Stückgewinne = Gewinn Produktionsumfänge x Stück-Kalk. BZE = Kalk. BZE der Unternehmerfamilie !!! Bei der Ergebnisoptimierung (ZIEL 1, ZIEL 2 ...) müssen die geänderten Festkosten in die BZA wieder neu in die Gemeinkostenblöcke eingearbeitet werden

**ZIEL-Betrieb**

- In der DB-Zielplanung werden Annahmen für das konsolidierte Zieljahr (z. B. IST + 3 Jahre) getroffen (u. a. neue Produktionsumfänge, Leistungssteigerungen, erwartete Produktpreise und Produktionsmittelpreise). Vom neuen GDB werden die verbliebenen Festkosten im Zieljahr und die Aufwendungen für die Wachstumsinvestitionen abgezogen. Unter Einbeziehung der privaten Ausgaben und Einnahmen der Unternehmerfamilie kann die Liquiditätsplanung erfolgen und die Stabilität bei sinkenden Erzeugerpreisen beurteilt werden („Worst-Case-Szenario“).
- Die Betriebsplanung über den Deckungsbeitrag bleibt aber wieder beim Gewinn stehen. Die fixen Kosten sind in Summe abgezogen. Aussagen zu den Stückkosten im Ziel sind nicht möglich, ebenso nicht zur Verwertung von eigenem Geld und eigener Arbeit durch die unternehmerische „Investition“ im jeweiligen Betriebszweig.
- BZA für das Zieljahr:  
Deshalb kann nun auch für die Ziellösung das Betriebszweigergebnis für die einzelnen Standbeine im Unternehmen ermittelt werden, indem die neuen Leistungen und Kosten auf die einzelnen Betriebszweige und dann auf die produzierten Einheiten verteilt werden.

**Die Buchführungsauswertung**

Doch nun wieder zurück zum Anfang – zur Buchführung:

Über eine Buchführungsauswertung sind Aussagen zu Rentabilität, Stabilität und Liquidität auf Unternehmensebene möglich („Ordentliches Ergebnis“ als zeitraumechter Gewinn). Eine Bereinigung um zweckfremde Erträge und Aufwendungen erlaubt Aussagen zum Erfolg des Kerngeschäfts (Unternehmens- bzw. Betriebszweck), aber eben nur begrenzte Aussagen zu den einzelnen Produktparten des Kerngeschäfts.

Auch die Buchführung enthält nicht nur pagatorische Kosten („Cash-Kosten“: Tatsächliche Geldausgabe im jeweiligen Wirtschaftsjahr), sondern auch kalkulatorische Kosten (z. B. jährliche

Abschreibung als erwarteter Wertverlust des Anlagegutes).

Die Buchführung weist den UnternehmerNS-Gewinn aus. Dieser stellt einerseits das Einkommen oder einen Einkommensbeitrag für die Unternehmerfamilie dar, andererseits ist er aber auch der Lohn für die von der Unternehmerfamilie eingebrachten und im Unternehmen gebundenen Produktionsfaktoren (eigene Arbeitszeit, Eigenkapital und Eigentumsflächen). Und nicht zuletzt soll er auch das unternehmerische Risiko entlohnen, das die Unternehmerfamilie eingegangen ist.

Damit ist die Buchführung de facto eine Teilkostenbetrachtung. Auf Unternehmensebene kann nun zwar zur Faktorverwertung weitergerechnet werden:

- Wie viel (eigene und fremde) Arbeitszeit, Kapital und Fläche war gebunden?
- Wie hoch war deren Entlohnung?  
Die Buchführung erlaubt mit ihrer Kostenstruktur aber keinen tieferen Blick in die einzelnen Produktschienen. Für die Suche nach Gewinnreserven wichtige Fragen werden nicht beantwortet. So z. B.
  - > Wie ist die Vollkostenstruktur je kg Milch im Vergleich zu anderen Betrieben (=> Stückkosten)?
  - > Welcher Betriebszweig hat die beste Faktorverwertung meines knappsten Produktionsfaktors (=> Fläche, Arbeitszeit oder Kapital)?

**Die Betriebszweigauswertung**

Die Betriebszweigauswertung zur Leistungs- und Kostenkontrolle blickt zurück auf ein abgeschlossenes Wirtschaftsjahr und soll potenzielle Gewinn- und Rationalisierungsreserven in den einzelnen Betriebszweigen des Unternehmens aufdecken.

Mit der Auftrennung des Unternehmens in einzelne Betriebszweige (=> Sub-Unternehmen) müssen die innerbetrieblichen Warenflüsse erfasst und bewertet werden (Handel zwischen den Sub-Unternehmen).

Dieser „Handel“ lässt sich am leichtesten immer mit der Frage verstehen: Wenn

die Betriebszweige eigene Unternehmen wären – für welche Geschäftsvorgänge müsste eine Rechnung gestellt werden? Am Beispiel der Milchkuh ohne Färsenaufzucht:

- Leistung: Kälber an Färsenaufzucht und Bullenmast;
- Leistung: Vollmilch an die Kälber;
- Leistung: Organischer Dünger an die Außenwirtschaft;
- Kosten: Eigene Bestandsergänzung von der Färsenaufzucht zugekauft;
- Kosten: Eigen erzeugtes Futter von der Außenwirtschaft zugekauft.

Wenn nun aber die Milchkuh mit der Färsenaufzucht aggregiert betrachtet wird, fällt ein Teil der Rechnungsstellungen schon wieder weg. Wenn alle Betriebszweige auf Unternehmensebene wieder zusammen gefasst werden, fallen alle innerbetrieblichen Rechnungsstellungen weg.

**Die BZA als Vollkostenbetrachtung: Vom Unternehmen zum Unternehmer**

In der BZA werden über die Buchführung hinaus auch die eingebrachten unternehmenseigenen Produktionsfaktoren bewertet und aufgeteilt. Nur auf dieser Ebene ist bei unterschiedlich organisierten Betrieben ein ehrlicher Quervergleich möglich:

- Reiner Familienbetrieb ↔ reiner Fremdarbeitskraftbetrieb;
- 100 % Eigentumsfläche ↔ reiner Pachtbetrieb;
- Betriebsgemeinschaften mit unterschiedlichsten Entlohnungsmodellen.

Nach Abzug aller Kosten (Vollkosten) bleibt das kalkulatorische Betriebszweigergebnis (kalk. BZE). Dieser Überschuss stellt den Lohn für das unternehmerische Risiko dar und wird deshalb auch Unternehmer-Gewinn genannt (UnternehmerNS-Gewinn minus kalkulatorische Faktoransätze = Unternehmer-Gewinn).

- PLUS: Unternehmer-Gewinn => neben der vollen Entlohnung der eigenen Produktionsfaktoren (Vollkostendeckung) wird zusätzlich auch eine Entlohnung für das unternehmerische Risiko erzielt => Faktorkostendeckung > 100 %.

- MINUS: Keine Vollkostendeckung => kalkulierte Faktorentlohnung wurde nicht erreicht => Faktorkostendeckung < 100 % (z. B. 15 € Lohnansatz je Stunde x 67 % Faktorkostendeckung = 10 €/Stunde).

Eine Verteilung der Vollkosten auf die einzelnen Produkte in einem Betriebszweig bzw. Kostenträger ergibt die jeweiligen Stückkosten. Diese sind

- vertikal gegliedert nach den
  - Direktkosten: Direkt einem Kostenträger/Betriebszweig zuordenbar (z. B. Tierarztkosten für die Milchkuh, Zinsansatz für das Viehkapital; *siehe auch Tabelle: DB und Dkfl*) und den
  - Gemeinkosten: Gemeinsame Nutzung durch mehrere Kostenträger (z. B. Maschinenabschreibung oder Lohnansatz). Wo keine Aufschreibungen vorhanden sind, erfolgt eine prozentuale Verteilung auf die Kostenträger anhand von Verteilschlüsseln. Die Gemeinkosten werden mit Blick auf den Betriebsvergleich gegliedert in die Kostenblöcke
    - > Arbeit;
    - > Gebäude;
    - > Rechtekosten;
    - > Fläche;
    - > sonstige Gemeinkosten.
- horizontal gegliedert nach den
  - Kosten aus der Buchführung;
  - kalkulatorischen Faktorkosten: Nutzungskosten für die verbrauchten eigenen Produktionsfaktoren;
  - innerbetrieblichen Verrechnungen: Handel zwischen den Betriebszweigen.

### Rückrechnung zur Teilkostenbetrachtung: Der Überschuss vor kalkulatorischen Faktorkosten

Trotzdem wollen sich viele bayerische Landwirte mit ihrem Ergebnis auf Buchführungsgewinnenebene wiederfinden: Wie hoch war in diesem Betriebszweig nun der Beitrag zum Buchführungsgewinn?

Über zwei Rechengänge kann dieses Ergebnis berechnet werden:

1. Kalkulatorische BZE
  - + kalk. Faktorkosten

- = Überschuss vor kalk. Faktorkosten
- 2. Aus der Buchführung zugeteilte Leistungen
  - + Innerbetrieblich verrechnete Leistungen
  - aus der Buchführung zugeteilte Kosten
  - innerbetrieblich verrechnete Kosten
  - = Überschuss vor kalk. Faktorkosten

Was sagt dieses Betriebszweigergebnis aus?

- PLUS: „Gewinnbeitrag auf Buchführungsebene“ zur Deckung der Faktorkosten (=> Unternehmensebene) und darüber hinaus zur Entlohnung des unternehmerischen Risikos (=> Unternehmer-Gewinnenebene).
- MINUS: Verlust auf Buchführungsebene im Betriebszweig. Die Buchführungskosten und innerbetrieblich „zugekaufte“ Dienstleistungen werden durch die Leistungen nicht gedeckt.

### Wozu eine Betriebszweiauswertung?

Über einen Vergleich der eigenen Daten mit

- denen von besseren Betrieben aus der Region (=> horizontaler Betriebsvergleich) oder mit
- Benchmarks (möglichst regional festgelegte Zielgrößen)

können Schwachstellen im Betriebszweig aufgedeckt werden, welche beim Blick in die Buchführung versteckt geblieben wären.

Mit dem Blick über die Kostenstruktur mehrerer Jahre wird deutlich, wo beim einzelnen Produkt die Kosten ansteigen und die Ursache dazu gesucht werden muss.

### Kalkulatorische Faktorkostendeckung

Bei einem kalk. BZE von 0 € reichte der Buchführungsgewinn punktgenau für die unterstellten Faktoransätze. Doch ist das in der Praxis selten der Fall. Wie hoch war nun der erzielte Stundenlohn für die Unternehmerfamilie? Hier hilft die Faktorkostendeckung. Sie gibt Auskunft, zu wie viel Prozent der Gewinn(beitrag) zur „Bezahlung“ der kalkulierten Fak-

torkosten ausreichte:

Faktorkostendeckung (%) =  $\frac{\text{Gewinnbeitrag}}{\text{Faktorkosten (€)}} \times 100$ .

- Faktorkostendeckung 0 %: Unternehmensebene (Buchführungsebene) ist Null.
- Faktorkostendeckung 100 %: Der Gewinnbeitrag reichte punktgenau für die unterstellten Faktoransätze, eine Entlohnung des „unternehmerischen Risikos“ war nicht mehr möglich.

### Faktorverwertung

Das Betriebszweigergebnis auf Buchführungs- oder Vollkostenebene erlaubt ein Ranking der Betriebszweige nach dem ökonomischen Ergebnis auf Teil- oder Vollkostenebene. Da aber jeder Betriebszweig unterschiedlich viele Kosten in der Buchführung verursacht hat und unterschiedlich hohe Ansprüche an die Familienarbeitskräfte, an die eigene Fläche und das gebundenes Eigenkapital hat, kann über die „Faktorverwertung“ der Fokus auf den begrenzenden Produktionsfaktor im Unternehmen gerichtet werden:

- Überschuss je Familien- oder Gesamt-Akha
- Überschuss je 10 000 € gebundenes Kapital
- Überschuss je Eigentums- oder Gesamt-Hektar

### Und nicht zuletzt: Datenlieferung für die IST-Situation in der Betriebsplanung

In der Betriebsplanung wird bis zur Gesamtdeckungsbeitrags-Ebene je Einheit bzw. je Jahr gerechnet. Wenn der Betriebszweig in der rückblickenden Kostenkontrolle analog zum Deckungsbeitrag gewählt wurde, können viele Daten aus der BZA als Ausgangsbasis in die Deckungsbeitragsrechnung übernommen werden. Und auch in den Festkostenblock können viele der plausibilisierten und zeitraumrecht bereinigten Gemeinkosten in Summe aus der BZA entnommen werden. Über einen dreijährigen Durchschnitt werden einzelne Ausreißer geglättet. Wo erforderlich, werden aktuelle Preise für die Gegenwartsbetrachtung nachgetragen.

### Die Deckungsbeitragsrechnung in der Betriebsplanung

Die Deckungsbeitragsrechnung ist ein Planungsinstrument für die Teilkostenrechnung bis zum UnternehmenseNS-Gewinn. Dazu werden die mit jeder erzeugten Einheit zusätzlich erzielten Leistungen mit den dann auch anfallenden Kosten sofort verrechnet und damit der Deckungsbeitrag ermittelt.

Der Deckungsbeitrag wird für jedes Tier, jeden Platz oder jeden Hektar ausgerechnet und gibt im Ergebnis seinen Beitrag zur Deckung der Festkosten und darüber hinaus zum Gewinn wider.

Die Kosten werden also getrennt in:

- Variable Kosten: Sie sind dem Produktionsverfahren direkt zuordenbar und entwickeln sich proportional zum Produktionsumfang (*siehe auch Tabelle: DB und Dkfl*).
- Festkosten: Hier handelt es sich um die Kosten der Produktionsbereitschaft.

Die Festkosten verändern sich im Betrachtungszeitraum nicht, solange in der Planung die vorhandenen, maximalen Produktionskapazitäten nicht überschritten werden (z. B. nur Nutzung freier Kuhplätze oder auch Stallumnutzung ohne Investitionsbedarf, Schlepper bis zur Auslastungsgrenze).

Die Summe aller Einzeldeckungsbeiträge ergibt den Gesamtdeckungsbeitrag. Nach Abzug der Festkosten und Zurechnung der Prämien verbleibt der Gewinn, welcher wiederum der Lohn für die unternehmenseigenen Produktionsfaktoren ist.

### Der IST-Betrieb

Er soll das abgelaufene Wirtschaftsjahr bzw. den Durchschnitt der letzten drei Jahre wiedergeben. Die Abweichungen zum Buchführungsergebnis bzw. zur BZA sollen begründet sein (Kontrolle: Stimmt die Ausgangsbasis der Planungsrechnung mit der Realität überein?).

Die Leistungen und Kosten im jeweiligen Verfahren können aus der Buchführung abgeleitet werden (wie viel dt KF wurden je Kuh verbraucht?)

oder aus der BZA für das abgelaufene Wirtschaftsjahr entnommen werden, wenn für dieses Produkt bereits eine Betriebszweigauswertung mit den Stückkosten vorliegt.

### Der optimierte IST-Betrieb

An diesem Ergebnis muss sich die Ziellösung messen lassen. Was wäre in der Ausgangssituation möglich gewesen, allerdings mit den Preisen der Gegenwart.

### Die Ziellösung

Hier werden für das anvisierte Zieljahr (z. B. IST + drei Jahre) in den einzelnen Verfahren die erwarteten Leistungen (z. B. Milchleistung + 500 kg/Kuh, Milchpreis - 2 ct/kg) und Kosten (z. B. Energie + 10 %) angepasst. Über die Summe der Einzel-DB's entsteht wieder der Gesamtdeckungsbeitrag. Davon werden die Festkosten nun „im Block“ abgezogen. Nicht mehr benötigte Anlagengüter werden verkauft oder bleiben brach liegen. Für das ZIEL neu zu schaffende Produktionskapazitäten (z. B. Laufstallerweiterung) werden kostenmäßig erfasst. Im Ergebnis steht der erwartete UnternehmenseNSgewinn im Zieljahr.

In diesem Planungsmodell kann nun entsprechend den Unternehmenszielen ( $\Rightarrow$  Gewinn + 30 000 €) die optimale Kombination der Produktionsumfänge gesucht werden, die nach Abzug des (ggfs. angepassten) Festkostenblocks den höchsten UnternehmenseNS-Gewinn ergibt.

Die Kosten der fremden Produktionsfaktoren bzw. Dienstleistungen sind in diesem Gewinn enthalten: (Fremdlöhne, Flächenpacht, Schuldzinsen).

Die bisher noch nicht entlohnten eigenen Produktionsfaktoren (eigene Arbeitszeit, Eigenkapital, Eigentumsfläche) müssen sich den Gewinn des Unternehmens aufteilen, tiefergehende Aussagen zu den einzelnen Betriebszweigen sind nicht möglich:

- Welcher Betriebszweig hat die geringsten Faktoransprüche für einen Euro Gewinn?
- Oder andersrum gefragt: Welcher Betriebszweig erzielt die höchste Faktorkostendeckung?

Oder auch in einem zweiten Schritt die maximale Entlohnung der eigenen Arbeitskraft ( $\Rightarrow$  Gewinn + 30 000 € und maximaler Stundenlohn je Familien-Akh).

### Die Betriebszweigauswertung für die Ziellösung

Die BZA macht auch Sinn in der Planungsebene. So kann z. B. die Frage:

- Mit welcher Betriebsorganisation kann die Gewinnsteigerung um 30 000 € mit dem geringsten Einsatz an eigener Arbeit, Fläche und Kapital erzielt werden und damit die kalk. Faktorkostendeckung maximiert werden?

Die BZA ist damit auch ein Instrument zur Optimierung der Betriebsorganisation, da mit dem Blick auf die Faktorverwertung im Betriebszweig das kalkulatorische Betriebszweigergebnis maximiert werden kann und damit die Entlohnung der gebundenen Produktionsfaktoren der Unternehmerfamilie (Arbeitseffizienz, Kapitaleffizienz, Flächeneffizienz).

In einer BZA zur Zielplanung wird das Ergebnis in der bekannten Form dargestellt:

- Direktkosten + Gemeinkosten;
- Kosten aus der Buchführungsebene + innerbetriebliche Verrechnungen + kalk. Faktorkosten.

Die Aggregationsstufe kann dabei beliebig gewählt werden:

- Im *Unterbetriebszweig* „Nur Milchkuh“ mit Blick auf die Stückkostengruppen oder auf die Faktorverwertung;
- Im *Überbetriebszweig* „Milchkuh mit Färsenaufzucht“ oder gleich;
- die *gesamte Rinderhaltung*;
- Aber auch mit Blick auf das *gesamte Unternehmen ist möglich*: Wie hoch ist der Gewinn im Unternehmen und welchen „Bruttolohn“ hat die Betriebsleiterfamilie sich erarbeitet?

Die Buchführungsauswertung hat sich zwischenzeitlich etabliert. Zumindest finden die meisten Landwirte in ihrem Buchführungsordner einen Vorspann mit der betriebswirtschaftlichen Auswertung

**Tabelle: Deckungsbeitrag (DB) und Direktkostenfreie Leistung (Dkfl)**

Deckungsbeitrag		Direktkostenfreie Leistung
<b>Rechenziel</b>		
Vorkalkulation = Planungsrechnung = Zielplanung. ⇒ Erwarteter <b>Unternehmensgewinn</b> für verschiedene Bauvorhaben als Entscheidungshilfe: Wohin soll ich mein Unternehmen entwickeln? ⇒ Gegenüberstellung von alternativen Betriebskonzepten bis zur Teilkostenbetrachtung <b>GEWINN</b>		Nachkalkulation = Kostenkontrolle = Stärken-Schwächen-Analyse ⇒ Analyse der einzelnen Betriebszweige im Unternehmen: ⇒ Wie kann ich das Ergebnis im jeweiligen Betriebszweig verbessern? ⇒ Welcher Betriebszweig verwertet in der Konkurrenz um die begrenzten Produktionsfaktoren diese am besten?
<b>Verwendung in</b>		
Betriebsplanung mit dem Programm „ÖKONOM“		Betriebszweiganalyse mit dem Programm <b>BZA-Rind SE</b> bzw. <b>BZA-OFFICE</b>
<b>Rechnungsart</b>		
<b>Teilkostenrechnung</b> bis zum Gewinn des landwirtschaftlichen Unternehmens <b>NS</b> ohne Faktorkosten für die unternehmereigenen Produktionsfaktoren		<b>Vollkostenrechnung</b> bis zum kalkulatorischen Betriebszweigergebnis = Unternehm <b>er</b> gewinnbeitrag des einzelnen Betriebszweigs (Lohn-, Zins- und Pachtansatz für eigene Produktionsfaktoren)
<b>Kostenarten</b>		
<b>Variable Kosten ↔ Festkosten</b> Unterscheidungsfrage: Ändert sich bei einem Kostenträger <b>im Planungszeitraum</b> die Kostenhöhe bei Veränderung des Produktionsumfangs? JA: Variabel (z. B. Tierarzt, Kraftfutter ...) NEIN: Fest (z. B. Gebäudeabschreibung)		<b>Direktkosten ↔ Gemeinkosten</b> Unterscheidungsfrage: Kann ich die Kosten <b>direkt</b> einem Kostenträger = Betriebszweig zuordnen und benötige <b>keinen Verteilungsschlüssel</b> ? JA: Direktkosten NEIN: Gemeinkosten
<b>Rechenweg</b>		
Ziel ist der Unternehm <b>er</b> gewinn in der Zielplanung bei veränderlichen Produktionsumfängen. Eine Aufteilung der im Planungszeitraum festen Kosten auf Betriebszweige ist nicht erforderlich. Der Zielbetrieb wird variiert über die Produktionsumfänge in den einzelnen Betriebszweigen und dem jeweiligen Deckungsbeitrag. Der einzelne Deckungsbeitrag liefert den Überschuss aus - Leistung je Einheit; - Variable Kosten je Einheit als seinen Beitrag zur Deckung der Festkosten und darüber hinaus zum Gewinn.		Ziel ist das Ergebnis der einzelnen Betriebszweige für das abgelaufene Wirtschaftsjahr. Die Kosten sind alle bekannt. Die Direktkosten werden direkt und die Gemeinkosten über Verteilschlüssel zugeteilt. Über das jeweilige Betriebszweigergebnis treten die Betriebszweige in Konkurrenz zueinander und über den Stückkostenvergleich werden Gewinnreserven im Betriebszweig aufgedeckt. Da die Betriebszweige untereinander „handeln“, werden diese Leistungen bewertet und als Innenumsätze <b>ausgewiesen</b> – die Leistungen des einen sind die Kosten des anderen.
Besonderheiten	DB Milchkuh	BZ Milchkuh ohne Färsen
<b>Leistungen</b>		
Milchverkauf	Fiktive Hochrechnung über Kuhzahl, Verkaufsmilch und erwarteten Milchpreis	Tatsächliches Milchgeld aus Molkereimilch und Ab-Hof-Verkauf
Milch an die Kälber	Tränkekalb zählt zum DB Kuh. Deshalb wird die Kälbermilch entweder nicht bewertet oder steht bei Leistungen und Kosten.	Die Milchkuh gibt das Kalb mit der Geburt ab. Wert der Kälbermilch ist ein Innenumsatz bei der Kuh und ein Aufwand bei der Färsenaufzucht und der Bullenmast
Tierverkauf + -versetzung	Fiktiver Kälber-Verkauf (je 50 % weiblich und männlich)	Altkuhverkauf aus der BF + Versetzungswert für das neu geborene Kalb (HI-Tier)
Bestandsveränderung	Die Zielplanung ist eine Zeitpunkt Betrachtung in der Zukunft. Der unterstellte Produktionsumfang ist dann bereits erreicht (Aber: Viehkapitalaufstockung ist zu finanzieren)	Wert der Bestandsauf- bzw. -abstockung wird aus HI-Tier rassespezifisch berechnet und wird bei den Leistungen mit ausgewiesen (Bestandsabstockung ist negativ).
Öffentliche Direktzahlungen	Keine Berücksichtigung im Deckungsbeitrag. Werden für den Gesamtbetrieb ausgewiesen.	Gekoppelte Prämien gehen direkt in die Betriebszweige, die entkoppelte Betriebsprämie bleibt außen vor.
Organischer Dünger	Die Tierhaltung erhält Reinnährstoffpreise abzüglich Ausbringkosten. Die Düngung erfolgt nach Entzug.	Die Kuh „verkauft“ N, P und K zu Reinnährstoffpreisen im jeweiligen Wirtschaftsjahr an die Außenwirtschaft und trägt dafür die Kostenanteile für die Dungabringung.
<b>Kosten</b>		
Tierzukauf/ Bestandsergänzung	Fiktiver Zukauf nach festgelegter Bestandsergänzungsrate. Reicht die eigene Bestandsergänzung, entsteht im Saldo ein Verkaufserlös, ansonsten ist der Tierzukauf unterstellt.	Kuhzukäufe lt. Buchführung + Wert der Kalbinnenversetzungen (Erstkalbungen zu Marktpreisen)
Kraftfutter	Fiktiver Zukauf oder Wert des eigen erzeugten Getreides + Mahlen/Mischen	KF-Zukauf lt. BF + eigen erzeugtes Getreide lt. Futterzuteilung zu Vollkosten (BZA RIND SE) oder zu Marktpreisen (BZA-OFFICE).
Milch an die Kälber	Siehe oben	Siehe oben

Beratung und Bildung

für das Wirtschaftsjahr und den Blick über die letzten Jahre.

Die BZA zur Kostenkontrolle wird in Bayern schon mehrjährig von ca. 1 % der Milchviehbetriebe genutzt und wird nun im zweiten Jahr auch flächendeckend in der Verbundberatung für alle Hauptbetriebszweige angeboten. Die BZA wird von den Buchstellen-Verbundpartnern Buchstelle des BBV (bubbv), PC-Agrar (LBD) und Ecovis-BLB erstellt und ist die Arbeitsbasis für die Schwachstellenanalyse.

Die BZA steht und fällt mit dem Betriebsvergleich (Ranking) bzw. dem Benchmark-Vergleich und der darauf aufbauenden Beratung zur Aufdeckung der Gewinnreserven. Diese Gewinnreserven lassen sich oft nur erschließen bei der kombinierten Betrachtung der ökonomischen und produktionstechnischen Kennzahlen und auch nur bei einem reibungslosen Zusammenspiel aus Offizialberatung und Verbund (BZA-

Erstellung und Erstberatung über die Buchstellen, Gruppenauswertung am Amt zur Schwachstellensuche, Prozessoptimierung über die Verbundpartner LKV, LKP und MR-Consult, Rückmeldung an die Buchstellen mit Blick auf die nächste BZA).

Dieses System befindet sich gerade im Aufbau.

Diesen Beitrag finden Sie auf unseren Internet-Seiten zum Download. In der Literaturangabe finden Sie neben vertiefenden Texten vor allem auch Grafiken und Beispielskalkulationen für den Unterricht.

#### Danksagung

An dieser Stelle möchte ich mich bei Manfred Alzinger für die intensive fachliche Unterstützung und wiederholte Korrekturlesung herzlichst bedanken

#### Literatur

- SCHNEEBERGER, W.: Kalkulation im landwirtschaftlichen Betrieb. BOKU

Wien, 54 Seiten, 2006.

- HUNGER, F., KIRNER, L., PALLER, F., SCHNEEBERGER, W.: Kostenrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb. Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft Wien, 73 Seiten mit Beispielskalkulation von der Kostenkontrolle zur Betriebsplanung, 2006.
- Arbeiten der DLG: Die neue Betriebszweigabrechnung. 3. Auflage, Band 197, ISBN 978-3-7690-3163-8
- LfL Bayern: Milchreport Bayern 2010, Ergebnisse der Betriebszweigabrechnung. Milchproduktion 2009/10, [http://www.lfl.bayern.de/ilb/tier/30006/milchreport\\_2010.pdf](http://www.lfl.bayern.de/ilb/tier/30006/milchreport_2010.pdf)

#### Hinweis

Mit Ausnahme des DLG-Bandes können die Schriften im Internet heruntergeladen oder direkt beim Autor angefordert werden.

**Guido Hofmann**, Landwirtschaftsamtman, Bayerische Landesanstalt für Landwirtschaft, Institut für Agrarökonomie, Menzinger Straße 54, 80638 München

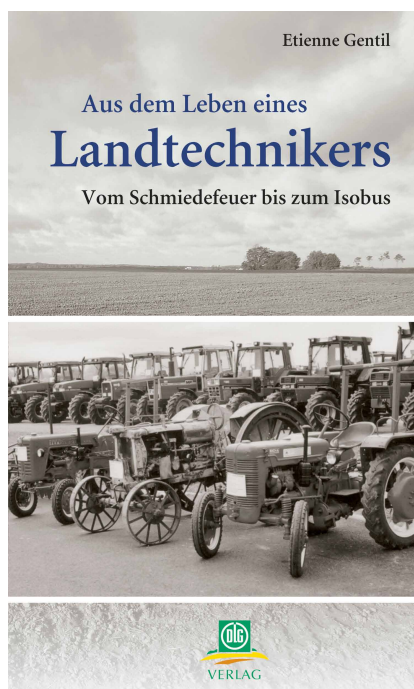
## Kurzinformation

### Aus dem Leben eines Landtechnikers *Erlebnisse eines weitgereisten Traktorliebhabers: Vom Schmiedefeuer bis zum Isobus*

Etienne Gentil, 1. Aufl. 2011, 224 Seiten, Hardcover, zahlr. farb. Abb., ISBN 978-3-7690-0802-9, € 16,90 (D)/€ 17,40 (A)/sFr 27,00

Landmaschinen und Traktoren sind für moderne Landwirte unverzichtbare Helfer. Und wenn sich einmal ein Bauer da „nicht ganz sicher sein sollte“, dann schlägt die Stunde des landtechnischen Beraters. Umfassend geschult, stehen sie ihm mit Rat und Tat zur Seite. Sie haben also großen Anteil am landtechnischen Fortschritt der letzten Jahrzehnte.

Ein solcher sachkundiger Berater der Bauern ist Etienne Gentil. Von klein auf mit der Landtechnik bestens vertraut, war es sein erklärtes Ziel, die jeweils optimale Technik zu den Landwirten zu bringen – 45 Jahre lang. Vielsprachig, technisch versiert und verbindlich im Auftreten, verstand er es, die Bauern zu



überzeugen. Seine meist internationalen Arbeitgeber wie Sperry New Holland, IHC, J. I. Case & Co. und CNH wussten dies zu schätzen. Sie setzten ihn in vielen Ländern ein.

Seine reichen Erfahrungen und Erlebnisse hat Etienne Gentil nun aufgeschrieben. Voller Sympathie berichtet er von Maschinen und Menschen, die aufeinander angewiesen sind. Je besser sie harmonisieren, desto erfolgreicher wird die Arbeit. Und bei aller Begeisterung für den Fortschritt hat er sich den Blick für die Geschichte bewahrt: So wie jeder Mensch seine eigene Biografie hat, so verfügt auch jeder Traktor und jede Landmaschine über eine eigene Geschichte.

Es ist miterlebte Landtechnik im besten Sinne des Wortes, aufgezeichnet von einem Freund und Kenner der Landmaschinen, der sowohl mit dem Bleistift als auch mit dem Schraubenschlüssel umzugehen versteht.

#### Bestellservice

DLG-Verlag GmbH, Eschborner Landstraße 122, 60489 Frankfurt am Main, Telefon: 069 24788-451, Fax: 069 24788-484, E-Mail: [dlg-verlag@DLG.org](mailto:dlg-verlag@DLG.org) und im Online-Buchshop unter: [www.dlg-verlag.de](http://www.dlg-verlag.de) (DLG)