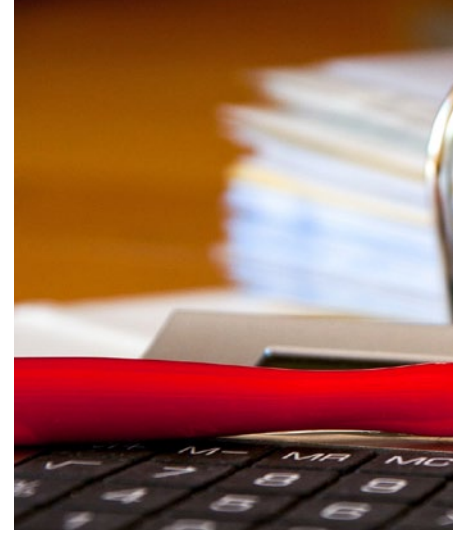


Umstrukturierung

Wer entscheiden will, muss rechnen

Kostenrechnungen dienen als Betriebsführungsinstrument. Sie ermöglichen, vorhandene Betriebszweige auf ihre Wirtschaftlichkeit zu überprüfen, und helfen, unternehmerische Entscheide zu fällen. Dabei sollte man sich aber nicht alleine auf die nackten Zahlen stützen.



Marco Senn

Als Hilfestellung für eine Umstrukturierung innerhalb des Betriebes dient häufig eine Kostenrechnung. Diese kann in Form einer Teilkosten- oder einer Vollkostenrechnung aufbereitet werden. Um Entscheidungen auf breit abgestützte Grundlagen stellen zu können, braucht der Betriebsleiter oder die Betriebsleiterin gute Kenntnisse über den eigenen Betrieb und muss die Zahlen der Kostenrechnung korrekt interpretieren können.

Buchhaltung als Grundlage

Mit der Betriebsbuchhaltung besteht die Möglichkeit, eine Vollkostenrechnung zu führen. Der Begriff Vollkostenrechnung rührt daher, dass den Kostenträgern die gesamten Kosten einer Periode belastet werden. Dies mit dem Ziel, einen Gewinn oder einen Verlust pro Kostenträger zu ermitteln.

Aus der Erfolgsrechnung der Finanzbuchhaltung werden die Kosten und Erlöse den einzelnen Kostenträgern und Kostenstellen zugeordnet. In einer Vollkostenrechnung müssten nun

auch noch die Kostenstellen der Strukturkosten auf die einzelnen Kostenträger umgelegt werden. Dazu gehören unter anderem Gebäude, Personal sowie der übrige Betriebsaufwand. Anders sieht es aus bei der Teilkostenrechnung. Sie wird auch Deckungsbeitragsrechnung genannt und gibt Auskunft über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Betriebszweiges wie beispielsweise Brotweizen, Milchvieh oder Mastschweine.

Teilkostenrechnung anhand von Pflanzenbau

Für eine einfache Kostenträgerabrechnung müssen die einzelnen Erträge und Aufwände den Betriebszweigen zugeteilt werden (Direktkosten). Wird nun ein Vergleich zur Finanzbuchhaltung angestrebt, wird lediglich erkannt, wie viel Düngeraufwand im Abschlussjahr vorhanden war. Mit der Verteilung des Düngers auf die verschiedenen Pflanzenkulturen erkennt man in der Kostenrechnung aber, wie viel Dünger pro Pflanzenkultur verwendet worden ist. Können einzelne Aufwendungen nicht direkt einem Träger zugeordnet werden, kommt ein Verteilschlüssel zum Einsatz. Das heisst, dass die verwendeten Düngermittel nach Hektaren auf mehrere Kulturen verteilt werden. So kann die betreffende Kultur über mehrere Jahre und mit anderen Kulturen auf Stufe Deckungsbeitrag verglichen werden (siehe Tabelle: *Kostenträgerrechnung Weizen*).

Werden Kulturen für den eigenen Betrieb produziert, entsteht kein monetärer Verkaufserlös. In diesem Fall müssen zuerst die kalkulatorischen Erträge errechnet und intern geliefert werden. In einem Betrieb mit Schweinehaltung heisst dies, dass der Ertrag aus dem Betriebszweig Futtergerste als Aufwand im Betriebszweig Schweinehaltung verbucht wird.

Die Resultate sind kritisch zu hinterfragen.

Vollkostenrechnung anhand der Tierhaltung

Die Teilkostenrechnung in der Tierhaltung funktioniert analog dem Vorgehen beim Pflanzenbau. Die Direktkosten werden von den Erträgen subtrahiert und es resultiert der Deckungsbeitrag. Will man nun eine Vollkostenrechnung erstellen, werden die tierbezogenen Direktzahlungen dem Betriebszweig zugeordnet. In der Teilkostenrechnung werden die Kosten für Grundfutter nicht berücksichtigt. Die Silomais- und Futterbaukosten werden in separaten Kostenträgerabrechnungen geführt. Nun sind die vorgängig berechneten Grundfutterkosten einzeln auf den Betriebszweig Tierhaltung zu verteilen. Führt man lediglich einen Kostenträger für Milchvieh, ist die Zuteilung einfach, da sämtliche Kosten diesem Kostenträger zugeordnet werden können. Komplexer wird es, wenn auf dem Betrieb neben Milchvieh auch Mastvieh und Pferde gehalten werden. In einem solchen Fall müssten die Grundfutterkosten mit einem Verteilschlüssel zugeteilt werden, zum Beispiel nach Grossvieheinheiten (GVE).

Entscheidungshilfe

Als Entscheidungshilfe kann eine einfache Prioritätenliste mit der entsprechenden Gewichtung dienen

Prioritätenliste für Entscheidungen	Gewichtung 1-10
rechnerische Rentabilität bestehende Betriebszweige	8
rechnerische Rentabilität neue Betriebszweige	9
bereits Vorhandene Arbeitsspitzen	5
künftige oder neue Arbeitsspitzen	6
gelagerte Interessen des Betriebsleiters	8
künftige Interessen des Betriebsleiters	2
Interessen des zukünftigen Betriebsleiters	10



Eine seriöse Betriebsbuchhaltung bildet die Grundlage für weitere Berechnungen bei Umstrukturierungen.

Bild: Pixabay

Fachwissen unverzichtbar

Tatsachen, wie diejenige, dass eine Milchkuh mehr Futter verzehrt als eine «GVE Schafe», sind beim Verteilen ebenfalls zu berücksichtigen. Auch bei der Verteilung von Silomais soll dem unterschiedlichen Futterverzehr zwischen Masttieren und Aufzuchttrindern Rechnung getragen werden. Produktionskosten für die Grasproduktion sind je nach Region sehr unterschiedlich. Vorzugsweise sollten Vollkostenrechnungen über mehrere Rechnungsjahre gerechnet und verglichen werden. Dabei ist zu beachten, dass man für jedes Jahr den gleichen Verteilschlüssel verwendet. Ansonsten sind die einzelnen Jahre nur schwer miteinander vergleichbar. Anschliessend geht es an die Verteilung der Strukturkosten. Diese kann nach rapportierten Personal- und Maschinenstunden erfolgen. Weil dies für Landwirtschaftsbetriebe häufig zu aufwändig ist, kann ein fester Verteilschlüssel für die Strukturkosten angewendet werden. Man erfasst dazu die angefallenen Kosten für Personal, Maschinen und Gebäude gemäss Buchhaltung. Diese Kosten werden anschliessend nach dem fixen Verteilschlüssel zugeordnet. Vollkostentools verwenden oft aufgrund vergleichbarer Betriebe solche fixen Verteilschlüssel, welche nach Bedarf auf den eigenen Betrieb angepasst werden können. Sind alle Kosten verteilt, erhält man den effektiven Arbeitsverdienst pro Arbeitsstunde (siehe Tabelle *Vollkostenrechnung Milchvieh*).

Prioritäten setzen

Es muss nicht immer eine Vollkostenrechnung sein. Häufig ergeben

Gesamtbetrieblich entscheiden

Die Deckungsbeiträge sind beim Betrieb von Fritz Muster beim Brotgetreide klar besser als beim Futtergetreide. Fritz kann in seiner Fruchtfolgeplanung, welche noch Silomais und Kunstwiese enthält, nicht nur mit Brotweizen arbeiten. Er braucht ein zweites Getreide. Dafür eignet sich Futtergerste oder Triticale. Weil die Gerste in der Ernte früher ist als Triticale, entscheidet sich Fritz für die Futtergerste. Dies trotz der Tatsache, dass die Triticale bessere Deckungsbeiträge abwirft und auch als Tierfutter verwendet werden kann. So ist ein Beschluss aufgrund der besseren Verteilung des Arbeitsanfalls entstanden; die Wirtschaftlichkeit wurde als zweitrangig erachtet.

Kostenträgerrechnung Weizen

		Soll CHF	Haben CHF	pro ha CHF
Leistungen (3 ha)	Ertrag Brotgetreide		5700.00	1900.00
	Ertrag Futtergetreide		3450.00	1150.00
	Ertrag Extensobeitrag		1200.00	400.00
	Total		10 350.00	3450.00
Kosten	Saatgut	800.00		– 266.67
	Dünger	750.00		– 250.00
	Pflanzenschutz	450.00		– 150.00
	Annahme, Trocknung, Reinigung	100.00		– 33.33
	Hagelversicherung	120.00		– 40.00
	Arbeiten durch Dritte	510.00		– 170.00
	Total	2730.00		– 910.00
	Saldo Deckungsbeitrag Weizen		7620.00	2540.00

Vollkostenrechnung Milchvieh

	Anteil %	Soll CHF	Haben CHF	pro GVE CHF
Saldo Deckungsbeitrag Milchvieh			133 080.00	3327.00
Tierbezogene DZ (BTS/RAUS/GMF)			16 000.00	400.00
Zwischenergebnis nach Zuteilung DZ			149 080.00	3727.00
Zuteilung Anteil DB Futterbau	90	8000.00		– 200.00
Zuteilung Anteil DB Silomais	100	15 000.00		– 375.00
Zuteilung Anteil Maschinenkosten	45	16 000.00		– 400.00
Zuteilung Anteil Gebäudekosten	50	20 000.00		– 500.00
Zuteilung Anteil allg. Betriebskosten	40	12 000.00		– 300.00
Zuteilung Anteil Personalkosten	50	18 000.00		– 450.00
Zuteilung Anteil Pachtkosten	10	200.00		– 5.00
Zuteilung Anteil Zinsen	15	4000.00		– 100.00
Total zuteilte Strukturkosten		93 200.00		– 2330.00
Eigene Arbeit (2000 Std. Stallarbeit x CHF 25.00)		50 000.00		– 1250.00
Eigene Kosten Kapital (Eigenkapital x Zins)		5000.00		– 125.00
Total Eigene Kosten		55 000.00		1375.00
Saldo nach Zuteilung Fremdkosten und eigene Kosten			880.00	22.00

sich durch die Deckungsbeiträge schon klare Verhältnisse. Die Entscheidung, ob ein Betriebszweig auch künftig zur Betriebsstruktur passt, soll nicht nur vom reinen Kostenrechnungsergebnis abhängig gemacht werden. Manchmal ist es auch ein Kosten-Nutzenverhältnis, welches hilft zu entscheiden, ob der in Frage gestellte Betriebszweig auf dem Betrieb noch der richtige ist. Eine Prioritätenliste mit Gewichtung von Punkten kann bei der Entscheidungsfindung helfen (siehe *Kasten: Entscheidungshilfe*). Kostenrechnun-

gen sind hilfreiche Instrumente, um die Kostenwahrheit sichtbar zu machen. Die Resultate sind kritisch zu hinterfragen, die Ursachen herauszufinden und für eine allfällige Umstrukturierung oder Investition entsprechend zu interpretieren. ■

Autor

Marco Senn, stv. Bereichsleiter Treuhand bei Agriexpert, Laurstrasse 10, 5201 Brugg; Meisterlandwirt, Treuhänder mit eidg. FA, Finanz- und Betriebsbuchhaltungen, Steuern