

Ein Beitrag zum landwirtschaftlichen Rechnungswesen

Autor(en): **Meier, W.**

Objektyp: **Article**

Zeitschrift: **Zeitschrift für Agrarwirtschaft und Agrarsoziologie = Économie et sociologie agraires**

Band (Jahr): **1 (1973)**

Heft 2

PDF erstellt am: **17.07.2024**

Persistenter Link: <https://doi.org/10.5169/seals-960586>

Nutzungsbedingungen

Die ETH-Bibliothek ist Anbieterin der digitalisierten Zeitschriften. Sie besitzt keine Urheberrechte an den Inhalten der Zeitschriften. Die Rechte liegen in der Regel bei den Herausgebern.

Die auf der Plattform e-periodica veröffentlichten Dokumente stehen für nicht-kommerzielle Zwecke in Lehre und Forschung sowie für die private Nutzung frei zur Verfügung. Einzelne Dateien oder Ausdrucke aus diesem Angebot können zusammen mit diesen Nutzungsbedingungen und den korrekten Herkunftsbezeichnungen weitergegeben werden.

Das Veröffentlichen von Bildern in Print- und Online-Publikationen ist nur mit vorheriger Genehmigung der Rechteinhaber erlaubt. Die systematische Speicherung von Teilen des elektronischen Angebots auf anderen Servern bedarf ebenfalls des schriftlichen Einverständnisses der Rechteinhaber.

Haftungsausschluss

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr für Vollständigkeit oder Richtigkeit. Es wird keine Haftung übernommen für Schäden durch die Verwendung von Informationen aus diesem Online-Angebot oder durch das Fehlen von Informationen. Dies gilt auch für Inhalte Dritter, die über dieses Angebot zugänglich sind.

von W. Meier *)

Ausgehend vom Bericht der Arbeitsgruppe zur Koordination der Buchhaltungserhebungen in der Landwirtschaft (17) sei in einem ersten Teil eine Standortbestimmung vorgenommen und in einem zweiten Teil Wünschbares und Mögliches aufgezeigt.

I. Die Buchhaltung im landwirtschaftlichen Rechnungswesen, eine Standortbestimmung

1. Das Rechnungswesen im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit

Die Abgrenzung des Rechnungswesens innerhalb der unternehmerischen Tätigkeit und des betrieblichen Geschehens ist kein leichtes Unterfangen und möglicherweise m.E. von geringem praktischen Nutzen. Daraus darf allerdings heute weniger denn je die Schlussfolgerung der relativen Bedeutungslosigkeit gezogen werden. Im Gegenteil wird die Betriebswirtschaftslehre als Wissenschaft immer wieder daran erinnert, dass ihr wohl ältestes Thema noch nicht in der Schublade des Fachhistorikers verschwinden kann (1).

Das klassische Rechnungswesen wird charakterisiert durch die Vierterteilung in

- Buchhaltung (Finanz- und Betriebsbuchhaltung)
- Kalkulation (Selbstkostenrechnung)
- Statistik
- Budget

Ohne auf Details einzutreten lässt sich feststellen, dass diese Aufteilung keine organische Begründung in der unternehmerischen Tätigkeit findet. Ausgehend von der historischen Dokumentationsaufgabe des Rechnungswesens hat ihr Instrumentalcharakter bedeutend

*) W. Meier, Assistent am Institut für landwirtschaftliche Betriebslehre, E.T.H., Zürich

zugenommen und erstreckt sich heute über ein weites zeitliches und sachliches Spektrum. Entsprechend der unternehmerischen Leitungsaufgaben gliedert sich das Rechnungswesen heute in die dreifache Aufgabenstellung der

- P l a n u n g
- S t e u e r u n g
- K o n t r o l l e

Das Rechnungswesen stellt sich damit wieder vermehrt in den Dienst der Unternehmung als Führungsinstrument. MEIMBERG (7) hält richtigerweise fest, dass das Rechnungswesen in erster Linie der Unternehmung zu dienen hat. Werden Aufschreibungen und deren Auswertung nur für überbetriebliche Zwecke der Agrarpolitik oder der berufsständischen Interessenpolitik vorgenommen, verlieren sie ihre Aussagekraft [vgl. auch (13)].

Wenn der Buchhaltung innerhalb des Rechnungswesens nicht mehr die Bedeutung wie noch vor Jahren zukommt, so ist das in erster Linie der Entwicklung der Betriebswirtschaftslehre zuzuschreiben. Die Buchhaltung hat damit nicht an Bedeutung verloren, sondern die Bereiche der Planung und Entscheidungsfindung haben an Bedeutung zugenommen.

Die Weiterentwicklung des Rechnungswesens kann in nachstehenden Stichworten gesehen werden:

- Berücksichtigung der Grenzwerttheorie und damit Abkehr vom Denken in Produktionskosten im Sinne von Durchschnittskosten auf dem Niveau der Unternehmung
- Beschaffung von Informationen als unternehmerische Dispositionshilfe
- Ausbau der Zeitraum-Betrachtung. Verbindung der Ex-post mit der Ex-ante Rechnung
- Berücksichtigung der Wachstumsprobleme, der Kapitaldisposition, der Liquiditätsfragen sowie der Unsicherheit

2. Einige "klassische" Fragen

2.1 Die Anforderung des landwirtschaftlichen Unternehmensbereiches an die Buchhaltung

Eine starke Bindung der Produktionsprozesse an biologische Vorgänge erklärt bestimmte substantielle, rechtliche, formale und organisatorische Besonderheiten im Rechnungswesen des Landwirtschaftsbetriebes (7). Substantielle Eigenarten sind nach MEIMBERG die diskontinuierlichen Produktionsprozesse mit verschiedenster Phasenlänge und mit meist fristgebundenen Faktoreinsätzen und fristgebundenem Produktionsausstoss. Weiter wird das landwirtschaftliche Rechnungswesen erschwert durch die weitgehende Koppelproduktion, durch schwer zu bestimmende Kausalzusammenhänge zwischen Faktoreinsatz und Produktausstoss. Die vorwiegende Familienarbeitsverfassung unserer Betriebe und die damit verbundene Standortgleichheit des Betriebes, der Verpflegungsstelle und des privaten Bereichs komplizieren die rechnerische Durchdringung, zumal die Verflechtung von monetären und naturalen Strömen entsprechend ausgeprägt ist.

2.2 Die Finanz- und die Betriebsbuchhaltung *)

Nachdem eine erste geschichtliche Phase der Entwicklung mit der formalen Ausgestaltung der Buchhaltung endete, begann in diesem Jahrhundert die technische Verfeinerung bis hin zur Möglichkeit der maschinellen Verarbeitung. Die Entwicklung welche sich in der Folge abzeichnete nennt MELLEROWICZ (9) Fortentwicklung der Buchhaltung hin zum Rechnungswesen und zwar durch die Kostenrechnung.

Nachdem sich die Finanzbuchhaltung weitgehend mit den externen betrieblichen Beziehungen befasst, forderte die technische Entwicklung und der Konkurrenzkampf in der Wirtschaft eine bessere Kontrolle der innerbetrieblichen Vorgänge geradezu heraus. Entsprechend dem Konkurrenzdruck war die erste Fragestellung an die Betriebsbuchhaltung

*) Geschäftsbuchhaltung ist ein Synonymbegriff zu Finanzbuchhaltung. Der Begriff Betriebsrechnung an Stelle von Betriebsbuchhaltung lehnt sich an die statistische Form der Kostenrechnung an.

die der Selbstkostenrechnung bzw. der Stückkosten. In ihrer traditionellen Form ist die Kostenrechnung eine Vollkostenrechnung bei der neben der auf Vollständigkeit gerichteten Erfolgsrechnung die Preiskalkulation an erster Stelle stand. Die ersten Formen der Kostenrechnung hatten vorwiegend statistischen Charakter. Bald schon wurde der Anschluss an die Buchhaltung gesucht. Daraus entwickelte sich eine nach kostenorientierten Gesichtspunkten aufgebaute Buchhaltung innerhalb des doppischen Systems. In der weiteren Entwicklung trat der Grundsatz der einheitlichen Betriebsrechnung zurück hinter den der besten Zweckentsprechung (5). Im industriellen Rechnungswesen führte die Forderung nach einer detaillierten kurzfristig isoliert abschlussfähigen Betriebsbuchhaltung dazu, dass die Ausgliederung der Kostenrechnung aus dem doppischen System vor allem in grösseren Betrieben überwiegt, sofern nicht überhaupt auf eine kontenmässige Darstellung verzichtet wird.

Eine systematische Darstellung dieser Beziehungen zwischen der Finanz- und Betriebsbuchhaltung hat LOEFFELHOLZ (6) vorgenommen. Er unterscheidet:

A) In formeller Hinsicht

Der formelle Monismus (Einkreisssystem): Geschäfts- und Betriebsbuchhaltung werden in einer Einheit, dem doppischen System, geführt. Der SCHMALENBACH'sche (15) Kontenrahmen ist Ausdruck dieses geschlossenen Rechnungssystems.

Der formelle Dualismus (Zweikreisssystem): In seiner radikalen Form stehen Geschäftsbuchhaltung und die Betriebsbuchhaltung völlig zusammenhangslos nebeneinander. In gemässigerer Form wird eine statistische Betriebsabrechnung angehängt in Form eines Betriebsabrechnungsbogens. Je nach Ausprägung kann von einem verbundenen Zweikreisssystem gesprochen werden. Ohne näher darauf einzutreten, handelt es sich beim verbundenen Zweikreisssystem in der Regel um eine kontenmässig geführte Verbindung zwischen den beiden an sich getrennten Kreisen (Spiegelbildsystem, Uebergangssystem).

B) In materieller Hinsicht

Der materielle Monismus arbeitet in der Geschäfts- und der Betriebsbuchhaltung mit gleichen Elementen, d.h., es wird nicht

unterschieden zwischen Kosten und Aufwand. Dies ist eine wenig übliche Betrachtung im industriellen Rechnungswesen.

Der materielle Dualismus unterscheidet streng zwischen Aufwand und Kosten.

Nach der bekannten Theorie umfasst die Finanzbuchhaltung die externen betrieblichen Beziehungen. Die Betriebsbuchhaltung demgegenüber befasst sich vornehmlich mit dem betriebsinternen Geschehen.

Die formelle Abgrenzung ergibt sich aus den Begriffspaaren:

Aufwendungen und Erträge in der Finanzbuchhaltung
Kosten und Leistungen in der Betriebsbuchhaltung

KOSIOL (5) teilt das Rechnungswesen ein in den Finanzumlauf der Nominalgüter und den Erzeugungsumlauf der Realgüter. Er bezeichnet die Rechnungsweise des Nominalgüterstroms als pagatorische Rechnung und zählt zu ihr jede Finanz- und Liquiditätsrechnung. Die pagatorischen Erfolgskomponenten der Finanzbuchhaltung sind die Aufwendungen und Erträge.

Demgegenüber bezeichnet er die Realgüterbewegung als kalkulatorische Rechnung. Ihr gehört speziell auch der Bereich der Betriebsbuchhaltung an.

Stichwortartig sei festgehalten:

Ausgaben: Alle geleisteten Zahlungen in Form von Bar- und Buchgeld. Die Ausgaben berühren den Nominalgüterumlauf und damit die Finanzbuchhaltung (Entsprechendes gilt für die Einnahmen).

Aufwand: Die von einem Unternehmen während einer Abrechnungsperiode verbrauchten Güter und Dienstleistungen. Ausgaben müssen mit den Aufwendungen nicht übereinstimmen. Auch können Aufwendungen nicht einfach als periodisierte Ausgaben definiert werden (z.B. Verzehr unentgeltlich erworbener Vermögensbestandteile).

Kosten: Wertmässig, betriebsbedingter Verbrauch an Gütern und Dienstleistungen zur Leistungserstellung.

Das SCHMALENBACH'sche Schema kann die Beziehungen zwischen Aufwand und Kosten verdeutlichen:

Neutraler Aufwand	Aufwand, zugleich Kosten = Zweckaufwand	
	Kosten, zugleich Aufwand = Grundkosten	Zusatzkosten

Neutraler Aufwand: Im Sinne der Erfolgsrechnung Aufwand, im Sinne der Kostenrechnung keine Kosten.

Beispiel: Aufwendungen für betriebsfremde Gebäude (Wohnhaus).
Bewertungsverschiedener Aufwand (Abschreibungen, Zinsen)

Zusatzkosten: Aufwandverschiedene Kosten

Beispiel: Eigenkapitalzinsen, Unternehmerlohn, bewertungsverschiedene Kosten (Abschreibungen, Zinsen)

Zusammenfassend unterscheiden sich die Kosten von Aufwand (9)

1. In ihrem Umfang: Zusatzkosten sind kein Aufwand, neutraler Aufwand keine Kosten
2. In der Art der Bewertung: Aufwand ist viel stärker ausgabenorientiert als Kosten
3. In der Anwendung: Aufwand = erfolgswirksamer Güterverbrauch der Unternehmung
Kosten = leistungsbedingter Güterverbrauch des Betriebes

Die entsprechenden Korrelationsbegriffe zu Ausgaben, Aufwand und Kosten wären also Einnahmen, Ertrag, Leistung. Nicht nur ist der Leistungsbegriff im Sinne der Kostenrechnung im Sprachgebrauch des Agrarwirtschaftlers wenig gängig, auch der Ertragsbegriff wird mehrdeutig gebraucht. Im Sinne des Rechnungswesens wird darunter der erfolgswirksame Ertrag als Pendant zum Aufwandsbegriff verstanden. Wiederum brauchen Erträge und Leistungen nicht identisch zu sein.

Die gleiche Beziehung wie für die Kostenseite lässt sich für die Leistungsseite herstellen.

Neutraler Ertrag	Ertrag, zugleich Leistung = Zweckertrag	
	Leistung, zugleich Ertrag = Grundleistung	Zusatzleistung

Daraus ergeben sich entsprechende Abweichungen ähnlich wie sie für die Kosten-Aufwandsbeziehungen dargestellt wurden.

Damit sei gezeigt, dass ein materieller und formeller Unterschied zwischen der Finanz- und der Betriebsbuchhaltung besteht. Gleichzeitig ist damit klar, dass die Verbindung zwischen diesen beiden Kreisläufen nicht eine zwangsläufige ist, sondern in irgend einer Form hergestellt werden muss. Diese Verbindung kann streng sein (Monismus) oder aber weitgehend fehlen und in der Folge übergehen in die Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung, Standardkostenrechnung, Plankostenrechnung).

Im landwirtschaftlichen Rechnungswesen hat sich diese Entwicklung nicht mit derselben Konsequenz vollzogen. Schon der allgemeine Sprachgebrauch wird der Begriffsdifferenzierung "Aufwand-Kosten", "Ertrag-Leistung" kaum gerecht. Es wird damit im landwirtschaftlichen Rechnungswesen ein in Industrie und Gewerbe weitgehend unbekannter materieller Monismus betrieben. Insbesondere unterscheidet man in der Regel nicht zwischen einer finanzbuchhalterischen und betriebsbuchhalterischen Bewertung und Abschreibung. Die Kommission selbst erwähnt in ihrem Bericht, dass eine Trennung nicht konsequent durchführbar sei. So wird die Kostenartenrechnung weitgehend als Finanzbuchhaltung und die Teilkostenrechnung als Betriebsbuchhaltung bezeichnet.

Warum hat sich im landwirtschaftlichen Rechnungswesen nicht die gleiche differenzierte Betrachtungsweise herausgebildet? Ein Hauptgrund ist zweifelsohne die fehlende Buchführungspflicht, wie sie in anderen Ländern im Zusammenhang mit der Steuerveranlagung teilweise besteht. Damit fehlt meist auch die sachliche Betonung von "Steuer-

buchhaltungen". Es ist allerdings möglich, dass die immer differenziertere betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise der letzten Jahre längerfristig eine konsequentere Unterscheidung zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung verlangt.

3. Neuere Rechnungsverfahren

Von der geschichtlichen Entwicklung her war die Betriebsabrechnung ausgerichtet auf die Selbstkosten- oder Stückrechnung, indem an die Kostenartenrechnung die Kostenträgerstückrechnung mit Verrechnung der Vollkosten auf die Leistungen anschloss. Im Einproduktbetrieb ist diese Möglichkeit weitestgehend offen. In Verbundbetrieben, wie auch der Landwirtschaftsbetrieb in den allermeisten Fällen bezeichnet werden muss, wird die Verlegung der Gemeinkosten auf die Kostenträger fragwürdig und ist nicht ohne Schlüsselung in letzter Konsequenz zu lösen. Allseits befriedigend wird dieses Problem auch nie zu lösen sein.

3.1 Das Problem der Vollkostenrechnung

Die Kostenstellenrechnung wurde weitgehend im Dienste der Kostenträgerrechnung entwickelt. Sie dient der funktionellen Aufgliederung der Gemeinkosten. Sie kann mit dem Kostenträger zusammenfallen. Auf der Kostenstelle erfolgt noch keine Leistungsverrechnung, hingegen wird der "Erfolg" von Kostenstellen oftmals an Soll-Kosten gemessen. Neben diesem Zurechnungsproblem weist BRANDES (2) auf die kritischen Punkte der Produktionskostenrechnung hin:

- Als Mengenanpasser ist für den Einzelbetrieb die Selbstkostenrechnung irrelevant
- Die betriebliche Entscheidungsfindung orientiert an den durchschnittlichen Produktionskosten (Kostenträgerstückrechnung) ist nicht nur problematisch, sondern falsch (Proportionalisierung der Gemeinkosten)

3.2 Die Teilkostenrechnung

Wie in der Vollkostenrechnung werden alle Kosten erfasst, aber nur bestimmte Kostenelemente auf die Kostenträger verrechnet.

<u>Vollkostenrechnung</u>	<u>Teilkostenrechnung</u>
Gesamtleistung	Gesamtleistung
<u>././ Gesamtkosten</u>	<u>././ variable Kosten bzw. Einzelkosten</u>
= E r f o l g	= D e c k u n g s b e i t r a g
	<u>././ fixe Kosten bzw. Gemeinkosten</u>
	= E r f o l g

Bevor kurz auf zwei Anwendungsformen eingetreten wird, rufen wir uns eine grundsätzliche Kostengliederung in Erinnerung (vereinfacht nach K. Käfer):

1) Variable direkte Kosten Einzelkosten	2) Variable indirekte Kosten Gemeinkosten
3) Fixe direkte Kosten Einzelkosten	4) Fixe indirekte Kosten Gemeinkosten

Das sogenannte Direct Costing legt 1) und 2) auf die Kostenträger um, Echte Direktkostenrechnung [z.T. Deckungsbeitragsrechnung nach RIEBEL (14)] legt 1) und 3) auf die Kostenträger um.

Bei beiden Begriffspaaren ist die entsprechende Relativität der Gliederung zu beachten. Bei den Einzel- bzw. Gemeinkosten ist es die Bezugsgrösse welche über die Aufteilung entscheidet, bei den variablen bzw. fixen Kosten ist der Betrachtungszeitraum entscheidend.

Das Direct Costing *)

Ausgehend von der Tatsache, dass die Fixkosten Periodenkosten und keine Stückkosten sind, verzichtet das Direct Costing auf eine Umlegung der Fixkosten. In der kurzfristigen Produktionsplanung sowie zur Preisbildung weist die Methode besondere Vorteile auf, indem sie einerseits

*) Besser auch Variabel Costing genannt. In der englischen Literatur oftmals auch mit Marginal Costing bezeichnet. Diese Kostenrechnung war in der deutschen Literatur schon lange bekannt, hat aber zuerst im englischen Sprachgebiet eine wesentliche Bedeutung erlangt [vgl. (16)].

scharf trennt zwischen den variablen proportionalen und den fixen Kosten. Zur Bestimmung der Preisunterstgrenze ist diese Aufteilung wichtig, da kurzfristig auf eine Fixkostendeckung evt. verzichtet werden kann. Die variablen Kosten müssen hingegen auf jeden Fall gedeckt werden. Die Nachteile welche dem Direct Costing angelastet werden, sind für den Einzelbetrieb in der Landwirtschaft weitgehend belanglos. Die fehlende Möglichkeit der Produktionskostenrechnung ist umso unbedeutender je weniger Marktfreiheit das Unternehmen besitzt. Dagegen kann das Direct Costing auf dynamischen Märkten mit starkem Wettbewerb evt. nicht voll befriedigen.

Die Deckungsbeitragsrechnung nach RIEBEL

RIEBEL (14) geht den Weg der völlig schlüsselungsfreien Umlegung der Kosten, somit der Einzelkosten, welche fixen oder variablen Charakter haben können. Im Landwirtschaftsbetrieb treten ebenfalls solche Posten mit Fixkostencharakter auf, welche aber dem Kostenträger direkt zurechenbar sind wie z.B. Versicherungen von Spezialmaschinen welche nur in einem Kostenträger verwendet werden.

Zu diesen zwei etwas vereinfachend dargestellten Formen finden sich in der Literatur alle Uebergangsformen der stufenweisen Fixkostenverrechnung bis hin zur Vollkostenrechnung.

Beispiel: Einzelkostenrechnung (12)

	Produkt 1	Produkt 2	Produkt 3
Erlös	50'000.--	30'000.--	20'000.--
./. Kostenträgereinzelkosten	30'000.--	20'000.--	10'000.--
Deckungsbeitrag I	20'000.--	10'000.--	10'000.--
./. Kostenträgergruppeneinzelkosten		10'000.--	5'000.--
Deckungsbeitrag II		20'000.--	5'000.--
./. Unternehmenseinzelkosten		5'000.--	
E r f o l g		20'000.--	

4. Die Buchhaltung in der Landwirtschaft heute

Erst nach dem zweiten Weltkrieg wurde im landwirtschaftlichen Bereich durch NEBIKER (11) der Kostenrechnung ein wesentlicher Impuls gegeben. Er wählte das Zweikreissystem und zwar in Anlehnung an das industrielle Rechnungswesen in Form einer statistischen Betriebsrechnung, immer aber noch mit einer vollständigen Kostenverlegung. Wegleitend in der Erarbeitung einer Teilkostenrechnung für die Landwirtschaft war zweifellos die Zentralstelle Lausanne des SRVA. Ihr System $V^D V$ (Vallat, Deblus, Veillon) darf in mehrfacher Hinsicht als richtungsweisend angesprochen werden:

1. Es handelt sich um eine Teilkostenrechnung mit schlüsselungsfreier Verlegung der Einzelkosten. Es lehnt sich somit an die Deckungsbeitragsrechnung nach RIEBEL (s. später).
2. Die Abkehr vom Denken in Durchschnittskosten wird konsequent vollzogen, zusammen mit einer möglichst planungsgerechten Erfassung und Gliederung der Kostenelemente.
3. Die schon frühzeitige Anpassung an die elektronische Datenverarbeitung erlaubt eine Verarbeitung der Daten im kontennässigen Einkreissystem.
4. Das betriebswirtschaftliche Denken der Betriebsleiter kann mit der Teilkostenrechnung weitergehend gefördert werden als mit der Kostenartenrechnung.

In der erwähnten Arbeitsgruppe wurde ebenso versucht, die Teilkostenrechnung zu vereinheitlichen. Sie spricht von der Kostenstellenrechnung als Direktkostenrechnung. Wie schon erwähnt, lehnt sie sich an die Einzelkostenrechnung nach RIEBEL (14) an und überträgt dabei den Fixkostenblock der echten Gemeinkosten unverrechnet in die Gesamterfolgsrechnung. Damit ist dieses System eher mit Kostenträgerzeitrechnung als Direktkostenrechnung zu betiteln. Der Zweck der Kostenstellenbildung liegt im wesentlichen im Verrechnungsproblem der Gemeinkosten, und auf den Kostenstellen findet keine Leistungsverrechnung statt. Die

buchhalterische Kostenauflösung sowie die Teilkostenrechnung erübrigt die Kostenstellenbildung weitgehend. Es bleibt lediglich eine Aufteilung des Gemeinkostenblocks in schlüsselungsfreie Strukturkostengruppen.

Zwischen 60 % und 70 % der erfassten Buchhalter in der Landwirtschaft führen heute eine Teilkostenrechnung durch, und es macht sich eine zunehmende Tendenz in dieser Richtung bemerkbar. Diese Zahlen sprechen für sich. Nicht zuletzt dank der elektronischen Datenverarbeitung hat dieses System eine derartige Breitenwirkung. Natürlich kann auch diese Buchhaltungsform nicht allen Fragen gerecht werden. Nichtzuletzt zeigt der langwierige Ablauf der Arbeiten der Arbeitsgruppen von der Auftragserteilung bis zum vorliegenden Bericht (17) die Vielschichtigkeit der Probleme.

II. Aktuelle Probleme, neuere Tendenzen

Immer wieder wird der Vorwurf laut, die buchhalterische Diskussion werde nur auf technischer Ebene geführt. Damit könne sie sich nicht befreien von Herkömmlichem zugunsten neuerer Anforderungen welche an die Buchhaltung gestellt werden insbesondere von Seiten der Planung. Dass diese Forderungen aber letztlich auch infolge technischer Bedürfnisse adäquater Planungsmethoden gestellt werden, wird vielfach übersehen. Buchhaltung wie Planungsmethoden sind Führungsinstrumente und der Annäherungsprozess muss von beiden Seiten her erfolgen.

1. Verwendung der Buchhaltungsdaten in der Planung

Grundsätzliche Probleme schränken die Verwendbarkeit von Buchhaltungsdaten für die modernen Planungsmethoden aus dem Bereich der Oekonomie und des Operations Research ein.

Die Planung muss weitgehend, um objektiv zu sein, normativ aufgebaut werden. Buchhaltungsdaten können zu Kontrollzwecken wesentliche Dienste leisten. Drei technische Fakten erschweren allerdings den direkten Uebertrag von solchen Daten in die Planung.

- a) Unterschiedliche Kostengliederung
- b) Unterschiedliche Kostenträgerstrukturen
- c) Nur teilweise Uebereinstimmung des
Rechnungsjahres mit der Planungsperiode

Die modernen Planungsmethoden verlangen eine Ausscheidung der variablen proportionalen und der fixen (bzw. quasifixen) Kosten. Wie aufgezeigt, verfolgt die Buchhaltung demgegenüber den Weg der schlüsselungsfreien Zuteilung der Einzelkosten. Damit ergeben sich Konfliktstellen mit Punkt a) und c). Die variablen Kosten sind nicht immer schlüsselungsfrei zuwendbar (z.B. variable Maschinenkosten im Mehrproduktbetrieb). Die Grenze zwischen fixen und variablen Kosten richtet sich nach dem Planungshorizont.

Die verfügbaren Planungsmethoden erlauben eine Feinstruktur der Produktionsalternativen, wobei auf eine direkte monetäre Bewertung der technischen Koeffizienten weitgehend verzichtet werden kann, wo auch in der Praxis keine Marktpreise existieren. Damit ist eine weitere Konfliktstelle mit Punkt b) aufgezeigt. Stellvertretend sei das Beispiel der Rauhfutterbewertung an die verschiedenen rauhfutterverzehrenden Tierarten genannt.

Eng verbunden mit diesem letzten Punkt ist eine immer nachhaltiger betonte Forderung nach physischen Grunddaten. Das ist an sich kein buchhalterisches Problem, gliedert sich aber ein in das gesamte Informationssystem. Dieses berechtigte und verständliche Informationsbedürfnis nach mengenmässigen Grunddaten könnte tatsächlich die Planung ein gutes Stück vorwärts bringen, da die heute greifbaren kumulierten Grössen (Menge x Preis) für eine objektive Planung doch wieder aufgelöst werden müssen. Allerdings sind die meisten der Ansicht, dass eine Buchhaltung mit Kostenrechnung an den Landwirt schon maximale Anforderungen stellt. Nur eine bescheidene Anzahl Landwirte dürfte in der Lage sein, ein Mehr an verlässlicher Information zu liefern.

2. Die dritte Jahresrechnung [vgl. (3) (4)]

Ohne die von der Produktionsplanung herkommenden Wünsche aus dem Auge zu verlieren, ist es zweifellos richtig zu versuchen, aus den vorhandenen Daten ein Maximum an Information zu gewinnen.

Dass auch die Landwirtschaft mit steigendem Kapitaleinsatz arbeitet, ist kein Novum. In gleichem Masse gewinnen die Fragen der Investitionen und Finanzierung sowie der Liquidität an Bedeutung. In diesem Sinne können nachstehende Ausführungen einen vertieften Einblick geben, ohne dass vom buchführenden Betriebsleiter mehr verlangt wird.

2.1 Welche Mittel kommen woher und fließen wohin ?

Auf diese Frage gibt weder die Bilanz noch die Erfolgsrechnung eine direkte Auskunft. Eine erste Information erhält man zweifellos aus der Bewegungsbilanz.

Tab. 1 : Bewegungsbilanz *)

		Eingangsbilanz		Schlussbilanz		Bewegungsbilanz	
		Aktiven	Passiven	Aktiven	Passiven	+ Aktiven - Passiven	- Aktiven + Passiven
AKTIVEN	Kasse	592.--	6 900.--	6 900.--		6 308.--	
	übriger Bankverkehr	2 800.--		2 800.--		-.--	
	Debitoren	4 100.--		5 248.50		1 148.50	
	Finanzanlagen	60 037.20		53 471.45			6 565.75
	Summa Finanzvermögen	67 529.20		68 419.95		890.75	
	Vieh	63 410.--		63 870.--		460.--	
	Summa Viehvermögen	63 410.--		63 870.--		460.--	
	Eigene Vorräte für Verkauf	2 015.--		1 278.--			737.--
	Eigene Vorräte für Betrieb	12 030.--		17 095.--		5 065.--	
	Zugekaufte Vorräte	5 569.95		5 228.25			341.70
	Feldinventar	1 000.--		1 016.25		16.25	
	Vorräte Verpflegung	2 055.--		1 786.50			268.50
	Summa Vorrätevermögen	22 669.95		26 404.--		3 734.05	
	Maschinen und Geräte	63 970.--		62 060.--			1 910.--
Auto	4 500.--		3 500.--			1 000.--	
Obstbäume	440.--		440.--				
Wald	34 950.--		34 950.--				
Mechanische Einrichtungen	3 500.--		5 200.--		1 700.--		
Gebäude	92 450.--		121 300.--		28 850.--		
Boden	55 650.--		55 650.--				
Summa Anlagevermögen	255 460.--		283 100.--		27 640.--		
PASSIVEN	Kreditoren		11 144.--		17 663.35		6 519.35
	Summa kurzfristige Schulden		11 144.--		17 663.35		6 519.35
	Hypothekarschulden		44 000.--		44 000.--		
	Summa mittel- + langfr. Schulden		44 000.--		44 000.--		
	Eigenkapital		353 925.15		380 130.60		26 205.45
		409 069.15	409 069.15	441 793.95	441 793.95	43 547.75	43 547.75

*) Das Buchhaltungsbeispiel wurde vom SBS zur Verfügung gestellt. Die Bilanzgliederung entspricht der gemeinsamen Abschlusspräsentation der Buchhaltungen vom SBS in Brugg und vom SRVA in Lausanne.

Die Bewegungsbilanz gibt Aufschluss über die Netto-Veränderungen der Bestandeskonten.

- Nachteile:
- unübersichtlich
 - Netto-Bestandesveränderung
 - Erfolgsrechnung nur per Saldo Eigenkapitalveränderung
 - ungenügender Aufschluss über das Woher und Wohin der Mittel

2.2 Die Fondsbildung

Im Interesse der Liquiditätsfragen ist es zweckmässig, bestimmte Bilanzposten zu einem Fonds zusammenzufassen. Es gibt ungezählte Möglichkeiten solcher Zusammenfassungen. Für unsere Betrachtungen dürften nachstehende Beispiele zur Diskussion stehen (vgl. Käfer Karl).

Typ 1 :	Kassa + Post + Bank	=	Geldmittel
Typ 2 :	Typ 1 + Kassaeffekten	=	liquide Mittel (net cash balance)
Typ 3 :	Typ 2 + Debitoren*) -Kreditoren*)	=	(bald) verfügbare Mittel
Typ 4 :	Typ 3 + Vorräte	=	realisierbare Mittel
		=	Nettoumlaufvermögen
		=	net working capital

Nachdem das Rechnungsjahr dem Kalenderjahr entspricht und im allgemeinen keine vierteljährliche oder gar monatliche Budgets in der Landwirtschaft zur Anwendung kommen, dürfte es zweckmässig sein, vom Typ 3 oder 4 auszugehen. Wenn eine derart detaillierte Gliederung der Vorräte wie sie in Tabelle 1 zur Anwendung kommt in der breiten Praxis durchführbar ist, so müsste man sich für den Fondstyp 4 entscheiden. Lassen sich die Vorräte nicht trennen nach Verkaufsvorräten und zur Weiterverarbeitung bestimmte Vorräte, so könnte man sich eventuell für den Typ 3 entscheiden. Damit bleibt aber die Frage noch offen, wie das Vieh zu behandeln ist. Zweifelsfrei müsste Mastvieh zum Fondsbestand gezählt werden und Nutztvieh zum Anlagevermögen. Da die Entscheidung am Tag der Inventur für viele Tiere nicht gefällt ist gilt es, den gesamten Viehbestand entweder dem Fonds zuzurechnen oder nicht.

*) Nur die kurzfristigen, d.h. innerhalb des Rechnungsjahres realisierbaren Debitoren - Kreditoren

Für unsere Betrachtungen wählen wir das Nettoumlaufvermögen als Fonds:

Nettoumlaufvermögen: Kassa, Post, Bank
 + Kassaeffekten
 + Debitoren
 - Kreditoren
 + Eigene Vorräte für den Verkauf

Tab. 2 : Bewegungsbilanz mit Fondsbildung

		Bewegungsbilanz	
		+ Aktiven - Passiven	- Aktiven + Passiven
FONDS	Kassa	6'308.--	
	Debitoren	1'148.50	
	Finanzanlagen		6'565.75
	Vorräte für den Verkauf		737.--
	Kreditoren		6'519.35
GEGENBESTÄNDE (FONDS)	Vieh	460.--	
	übrige Vorräte, Feldinventar	4'471.05	
	Maschinen und Geräte, Auto		2'910.--
	Mechanische Einrichtungen	1'700.--	
	Pflanzen		
	Gebäude	28'850.--	
	Boden		
	Hypothekarschulden		
	Eigenkapital		26'205.45
		42'937.55 =====	42'937.55 =====

Tab. 3 : Liquiditätsnachweis und Kapitalflussrechnung

	Bewegungsbilanz		Erfolgsrechnung		Liquiditätsnachweis Kapitalflussrechnung		Differenz
	+ Aktiven - Passiven	- Aktiven + Passiven	Aufwand	Ertrag	Fondszun. Mittelverw.	Fondsabn. Mittelherk.	
FONDS							
Kassa, Bank	6'308.--				6'308.--		
Debitoren	1'148.50				1'148.50		
Finanzanlagen		6'565.75				6'565.75	
Vorräte für Verkauf		737.--				737.--	
Kreditoren		6'519.35				6'519.35	- 6'365.60
Vieh	460.--		1'700.--		2'160.--		
übrige Vorräte, Feldinv.	4'471.05				4'471.05		
Maschinen, Geräte		2'910.--	8'910.--		6'000.--		
Mech. Einrichtungen	1'700.--		831.90		2'531.90		
Gebäude	28'850.--		5'579.30		34'429.30		
Boden							
Hypothekarschulden							
Eigenkapital		26'205.45					
	42'937.55	42'937.55					
Landwirtsch. Einkommen (vor Abschreibung)				85'765.25		85'765.25	
Nebeneinkommen				10'724.75		10'724.75	
Verbrauch der Familie			56'863.35		56'863.35		
Saldo Privat				3'600.--		3'600.--	+ 6'365.60
			100'090.--	100'090.--	113'912.10	113'912.10	

Darst. 1 : Liquiditätsnachweis und Kapitalflussrechnung

LIQUIDITÄTSENTWICKLUNGSNACHWEIS

F o n d s z u n a h m e

Kasse, Bank	Fr.	6'308.--	
Debitoren	Fr.	1'148.50	Fr. 7'456.50

F o n d s a b n a h m e

Finanzanlagen	Fr.	6'565.75	
Vorräte für Verkauf	Fr.	737.--	
Kreditoren	Fr.	6'519.35	Fr. 13'822.10

Verminderung des Nettoumlaufvermögens Fr. 6'365.60

Fondsbestand per 31.12. Fr. 43'925.60

KAPITALFLUSSRECHNUNG

M i t t e l h e r k u n f t

interne Quellen

Landw. Einkommen vor Abschreibungen Fr. 85'765.25 (85,7 %)

externe Quellen

Nebeneinkommen Fr. 10'724.75 (10,7 %)

Saldo Privat Fr. 3'600.-- (3,6 %)

Fr. 100'090.-- (100 %)

M i t t e l v e r w e n d u n g

interne Verwendung

Zunahme Viehvermögen Fr. 2'160.-- (2,0 %)

Zunahme Vorräte, Feldinventar Fr. 4'471.05 (4,2 %)

Invest. in Masch. u. mech. Einr. Fr. 8'531.90 (8,0 %)

Investitionen in Gebäude Fr. 34'429.30 (32,3 %)

Verbrauch der Familie Fr. 56'863.35 (53,4 %)

externe Verwendung

Fr. 106'455.60 (100 %)

Verminderung des Nettoumlaufverm. Fr. 6'365.60

Die Auskunft aus Tabelle 2 ist schon wesentlich informativer. Die im Gegenbeständefonds getätigten Investitionen wurden finanziert durch eine Eigenkapitalzunahme von Fr. 26 205.45, durch eine Desinvestition in Maschinen und Geräte Fr. 2 910.-- und durch Fondsmittel im Betrage von Fr. 6 365.60. Damit lässt sich schon eine Aussage machen über das Woher und Wohin der Netto-Mittel.

Durch Auflösung der Eigenkapitalsveränderung mit Hilfe der Erfolgsrechnung wird die Darstellung vervollständigt. Beispielsweise kann der Betrag von Fr. 1 700.-- an Aktivzunahme bei den mechanischen Einrichtungen aus einer Investition und einer Abschreibung resultieren.

2.3 Die Kapitalflussrechnung

Tabelle 3 soll ein Arbeitsblatt darstellen und dient lediglich zum besseren Verständnis der aufgezeigten Gliederung.

Darstellung 1 wäre eine mögliche interpretierbare Präsentation.

Der Fondsbestand hat sich im Verlaufe des Jahres um Fr. 6 365.60 vermindert. Gleichwohl dürften in absehbarer Zeit keine Liquiditätsschwierigkeiten auftreten, da der Fondsbestand per 31.12. sich noch auf Fr. 45 925.60 beläuft.

In der Kapitalflussrechnung stellen wir beispielsweise fest, dass 14 % der für Investitionen, Schuldentilgung und Verbrauch zur Verfügung stehenden Mittel aus externen Quellen stammen. Der Verbrauch der Familie hat 53,4 % der Mittel beansprucht. Weitere 40 % wurden im Anlagevermögen investiert. Die Differenz zwischen Mittelherkunft und Mittelverwendung wurde durch eine Abnahme des Nettoumlaufvermögens finanziert.

Die eingangs gestellte Frage - welche Mittel kommen woher und fließen wohin - lässt sich zweifelsfrei beantworten.

Abschliessend sei auf einige Probleme aufmerksam gemacht:

1. Die Fondsbildung dieser Art ist nicht fix und steht zur Diskussion.
2. Wenn der Fonds als Nettoumlaufvermögen definiert wird bleibt die Frage, in welcher Form die Vorräte und das Vieh zu behandeln sind.
3. Beim Vieh stellt sich zusätzlich die Frage, ob der Zuwachs als Mittelherkunft zu bezeichnen wäre und damit das landwirtschaftliche Einkommen vor Abschreibung und Zuwachs auszuweisen wäre.

Eine Frage, die sich bei Kenntnis der im allgemeinen Rechnungswesen üblichen Praktiken stellt, sei vorweg beantwortet. In weitaus den meisten Fällen wird der cash flow als Mittelherkunft ausgewiesen, in vorliegendem Vorschlag ist das nicht der Fall. Am häufigsten wird der Reingewinn um die Abschreibungen vermehrt um zum cash flow zu gelangen. Der Reingewinn ist praktisch die letzte Saldogrösse der Erfolgsrechnung. Wenn wir nun die Möglichkeit haben, die Erfolgsrechnung im Detail zu analysieren, so begnügen wir uns nicht mit einer Saldogrösse, welche in den Jahresrechnungen ohnehin schon publiziert wurde und somit nicht sehr viel mehr Informationen liefert als bis anhin. Die gewählte teilweise Auflösung des Eigenkapitalkontos stellt gerade die Informationen zur Verfügung, welche auch zur Finanzplanung notwendig sind.

5. Die Planflussrechnung

Die Kapitalflussrechnung basiert auf dem Vergleich zweier Bilanzen. Es ist ohne weiteres denkbar, den zweiten Bilanztag in die Zukunft zu verlegen und damit zu einer Finanzplanung als Teil des Budgets zu gelangen. Zweifellos kommt der Finanzplanung neben der Produktions- und Investitionsplanung heute eine wesentliche Stellung zu. Der Liquiditätsnachweis, wie die Kapitalflussrechnung, können zu einem tauglichen Mittel der Finanzplanung ausgebaut werden, sei es durch Projektion einzelner Mittelbeschaffungs- und -verwendungsmöglichkeiten oder durch Aufstellung von Planbilanzen und Erfolgsrechnungen und der daraus abgeleiteten Planflussgrössen.

III. Zusammenfassung

Ein erster Teil des vorstehenden Beitrages stellt eine eigentliche Standortbestimmung dar und versucht, die landwirtschaftliche Buchhaltung in die Begriffe des allgemeinen Rechnungswesens einzugliedern. Ein wesentlicher Teil davon wird der Teilkostenrechnung, wie sie in der Landwirtschaft praktiziert wird, gewidmet.

Ein zweiter Teil befasst sich mit aktuellen Problemen und neueren Tendenzen. Das Problem der Anpassung der Planungsmethoden und der Buchhaltung als Führungsinstrument an die technischen Möglichkeiten wird diskutiert. Als Diskussionsvorschlag kommt eine Liquiditäts- und Kapitalflussrechnung zur Darstellung, wie sie ohne zusätzliche Information von Seiten der buchführenden Landwirte präsentierbar wäre. Sie kann zu einem wesentlichen Führungsmittel in ihrem analytischen Teil einerseits und als Planflussrechnung andererseits ausgebaut werden.

L i t e r a t u r v e r z e i c h n i s

1. Börner D.: Grundprobleme des Rechnungswesens,
Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Heft 4, April 1973
2. Brandes W.: Buchführung und Kalkulation, Hamburg, Berlin 1964
3. Käfer K.: Kapitalflussrechnung, Zürich 1969
4. Käfer K.: Praxis der Kapitalflussrechnung, Zürich 1969
5. Kosiol E.: Kostenrechnung, Wiesbaden 1964
6. Loeffelholz J.: Repetitorium der Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1971
7. Meimberg P.: Landwirtschaftliches Rechnungswesen, Stuttgart 1966
8. Meimberg P.: In Handwörterbuch des Rechnungswesens, E. Kosiol,
Stuttgart 1969
9. Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung Band 1 Stuttgart 1969
10. Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung Band 2.1, Stuttgart 1966
11. Nebiker H.: Die Berechnung der Produktionskosten in der Land-
wirtschaft mit spezieller Abhandlung der statistischen
Betriebsrechnung, Aarau 1954
12. Pfiffner W., Preissler P.:
Zum Informationsgehalt "neuerer" Kostenrechnungs-
verfahren, Wirtschaftswissenschaftliches Studium,
Heft 7, 1973
13. Riebe K.: Landwirtschaftliche Buchführung und elektronische
Datenverarbeitung in den USA,
Berichte über Landwirtschaft, Hamburg, Berlin 1970
14. Riebel B.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, Opladen 1972
15. Schmalenbach E.: Der Kontenrahmen, erstmalig veröffentlicht 1927
16. Weber S.: Amerikanisches Direct Costing, Bern und Stuttgart 1970
17. Zur Koordination der Buchhaltungserhebungen in der Landwirtschaft,
Bericht der Arbeitsgruppe, Bern 1972