



Berichte über Landwirtschaft

Zeitschrift für Agrarpolitik und Landwirtschaft

BAND 95 | Ausgabe 2

August 2017

AGRARWISSENSCHAFT

FORSCHUNG

—
PRAXIS

Erneuerung der Kritik an der Verwendung der Vollkostenrechnung in der Betriebsplanung

Nach Meinung einiger Autoren ist die Kennzahl "Direkt- und Arbeiterledigungskostenfreie Leistung" eine bessere Planungsgröße als der Deckungsbeitrag. Stimmt das?

von Thomas Annen

Einleitung

In landwirtschaftlichen Fachzeitschriften findet man zunehmend den Begriff "Direkt- und arbeiterledigungskostenfreie Leistung". Ursprünglich ist das eine Zwischengröße aus der DLG-Betriebszweigabrechnung (1) und zu Kontrollzwecken eine durchaus aussagekräftige Kennzahl. In verschiedenen Veröffentlichungen wird diese Größe hingegen als Basis für Entscheidungen empfohlen, da sie eine bessere Planungsgröße als der Deckungsbeitrag sei (2, S. 36). Auch das Kuratorium für Technik und Bauwesen, das umfangreiche Tabellen zur Betriebsplanung anbietet, nennt die "Direkt- und arbeiterledigungskostenfreie Leistung" (*DAL*) und den Deckungsbeitrag in einem Zusammenhang. Dabei wird zwar erwähnt, dass die *DAL* fixe Kosten enthalten, ohne jedoch auf Fehler hinzuweisen, die sich daraus in Planungsrechnungen ergeben (3, S. 22 ff.).

Betriebe haben unterschiedliche Ausgangs- und Entscheidungssituationen, so dass durchaus unterschiedlich eingeschätzt werden kann, welche Kosten sich im Einzelfall proportional zur Produktionsmenge verhalten. Dementsprechend kann sich der Deckungsbeitrag für unterschiedliche Planungssituationen unterschiedlich zusammensetzen, es bleibt aber nach seiner Definition immer noch ein Deckungsbeitrag. Die Bezeichnung der Kennzahl ist aber nicht das eigentliche Problem, das wird durch die mitgelieferte Begründung verdeutlicht. Ein Befürworter der *DAL* schreibt zum Beispiel: "Eine allein auf der Deckungsbeitragsrechnung basierende Darstellung der Wettbewerbssituation ist unzureichend. Dies hat zweifellos dazu beigetragen, die Fruchtfolgen zu verengen und auf die leistungsstärksten Kulturen auszurichten. ... Nur durch eine Vollkostenrechnung der gesamten Rotation und bei Nutzung des Vorfruchtwertes kann Hafer korrekt bewertet werden. ... Entscheidend für die Wirtschaftlichkeit eines Anbauverfahrens (sind)... Direktkosten und Kosten der Arbeiterledigung." (2, S. 36 f.)

Mit dem Bezug auf Entscheidungen der Fruchtfolgegestaltung geht es dem Autor eindeutig um die Entscheidungsvorbereitung und damit um eine Planungsrechnung.

Widerspruch zum Stand des Wissens

In Lehrbüchern der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre ist hinreichend ausgeführt, dass Nettoergebnisrechnungen (Erlöse – Vollkosten) zu Fehlentscheidungen führen, dass eine entscheidungsorientierte Kostenrechnung auf dem Grenzkostenprinzip beruhen muss (vgl. z.B. (4), zit. nach (5, S. 68); (6, S. 555–580), zit. nach (7, S. 49); (8, S. 398); (9, S. 1020).

In Planungsrechnungen mit Vollkosten verändern sich mit der Produktionsmenge auch Kosten der Betriebs- oder Produktionsbereitschaft, die bei Beschäftigungsschwankungen tatsächlich gleichbleiben, die so genannten Fixkosten. "Das System der Aufteilung auf Einheiten spiegelt eine Proportionalität der Kosten vor, die in Wirklichkeit nicht besteht." (10, S. 43), zit. nach (5, S. 49).

Auch in der landwirtschaftlichen Betriebslehre ist dieser Zusammenhang erkannt und eindeutig formuliert worden (11), zit. nach (12, S. 178); (13, S. 93); (14, S. 109); (15, S. 105). Auch die Autoren der „Neuen Betriebszweigabrechnung“ weisen darauf hin, dass der Deckungsbeitrag die wichtigste Planungsgröße ist und dass der Deckungsbeitrag aus Daten der Betriebszweigauswertung abgeleitet werden kann (1, S. 73).

Schließlich steht die Aussage zu sich selbst im Widerspruch: Die "Direkt- und arbeitserledigungskostenfreie Leistung" enthält auch nur einen Teil der Kosten (ebenso wie die Deckungsbeitragsrechnung); sie ist daher keineswegs das Ergebnis einer Vollkostenrechnung – denn das wäre der "Stückgewinn".

Fazit

Eine einseitige Orientierung am Deckungsbeitrag kann zu Fehlentscheidungen führen, wenn dabei wesentliche weitere Folgen unberücksichtigt bleiben. Zur Lösung dieses Problems wurde in einigen Veröffentlichungen die Vollkostenrechnung als Planungsinstrument vorgeschlagen. Die zahlreichen Literaturhinweise zeigen jedoch, dass diese Methode keineswegs neu ist und darüber hinaus auch noch ungeeignet ist: Die Proportionalisierung der Fixkosten ist ein systematischer Fehler der Vollkostenrechnung und führt bei Änderung des geplanten Produktionsumfangs zu falschen Ergebnissen. Aufgrund dieses Fehlers wurde überhaupt erst die Deckungsbeitragsrechnung entwickelt.

Um in einer Planungsrechnung Ergebnisse für unterschiedliche Produktionsumfänge zu erhalten, werden Kosten und Leistungen benötigt, die sich proportional zum Umfang ändern. Der Saldo aus

diesen (variabel genannten) Kosten und Leistungen ist der Deckungsbeitrag. So kann mit den Deckungsbeiträgen das Ergebnis für beliebige Kombinationen und Umfänge der Produktionsverfahren innerhalb bestehender Kapazitätsgrenzen berechnet werden.

Mit Hilfe der Deckungsbeiträge lassen sich auch weitere Zielgrößen berechnen, z. B. der erwartete Gewinn, die Eigenkapitalveränderung oder die erwartete Höhe des Eigenkapitals nach einem bestimmten Zeitraum. Dies wären aber betriebsindividuelle Ergebnisse, die für andere Betriebe kaum genutzt werden können und auch innerhalb des Unternehmens nicht für weitere Berechnungen geeignet sind, da sie sich nicht proportional zum Produktionsumfang ändern.

Der Deckungsbeitrag hat außer der Proportionalität den Vorteil, dass die Kosten und Leistungen in einem funktionalen Zusammenhang zum Produktionsverfahren stehen und damit weitgehend betriebsunabhängig sind. Deckungsbeiträge können daher – zumindest näherungsweise – betriebsübergreifend genutzt werden.

Falls eine Entscheidungsalternative über die betrieblichen Kapazitätsgrenzen hinausgeht und damit Kosten verursacht, die sich nicht proportional zum Produktionsumfang verändern, dann muss die Rechnung entsprechend angepasst werden. Häufig ist in dem Fall eine Investitionsrechnung geeignet, um die zu erwartenden Kosten möglichst treffend zu berechnen.

Daneben kann es bei jeder Entscheidung auch relevante, nicht monetäre Größen geben. Dazu gehören in der Anbauplanung zum Beispiel

- der maximal zulässige Stickstoffüberschuss laut Düngeverordnung,
- notwendige Anbaupausen bei Kulturen, die nicht selbstverträglich sind oder
- Anforderungen an die Vorfrucht.

Einige Autoren berücksichtigen solche Effekte in den ausgewiesenen Deckungsbeiträgen, indem sie Anbauverfahren nach der jeweiligen Vorfrucht unterscheiden (16, S. 4). Der Deckungsbeitrag ist und bleibt aber in der Anbauplanung – wie in allen Planungssituationen – nur eine Information von vielen. Wenn weitere relevante Größen in einer Kalkulation gleichzeitig berücksichtigt werden sollen, dann ist eine komplexere Modellrechnung notwendig. Die Grundlagen für komplexe Planungsmodelle fallen in das Arbeitsgebiet der Systemforschung. Weitere Bezeichnungen für dieses Arbeitsgebiet sind operations research, system analysis oder system dynamics, um nur einige zu nennen (17, S. 9). Die Abbildung eines Problems in einem einzigen Modell ist in der Regel zeitaufwendig und anspruchsvoll – stattdessen aber längst überholte Verfahren der Vollkostenrechnung einzusetzen, ist aber keine zielführende Alternative. Dies ignoriert den Kenntnisstand der Betriebswirtschaftslehre, birgt einen systematischen Fehler und führt damit zu falschen Ergebnissen und Fehlentscheidungen.

Zusammenfassung

Erneuerung der Kritik an der Verwendung der Vollkostenrechnung in der Betriebsplanung

In einigen Artikeln in nicht-wissenschaftlichen, landwirtschaftlichen Printmedien wird die Verwendung des Deckungsbeitrags in der Betriebsplanung kritisiert, da sie angeblich zu Fehlentscheidungen in der Anbauplanung geführt hat. Empfohlen wird die Verwendung einer Vollkostenrechnung und der Kennzahl "Direkt- und arbeiterledigungskostenfreie Leistung", einer Zwischengröße aus dem Kalkulationsschema der "Neuen Betriebszweigabrechnung".

Der Beitrag zeigt, dass dieser Vorschlag dem Kenntnisstand der allgemeinen wie der landwirtschaftlichen Betriebslehre widerspricht. Darüber hinaus sind sich auch die Autoren der "Neuen Betriebszweigabrechnung" einig, dass dieser Vorschlag in sich nicht stimmig ist. Dieser und andere Vorschläge, bei denen ähnlich argumentiert wird, sind daher als irreführend abzulehnen.

Summary

Renewal of the criticism regarding the use of absorption costing in farm planning

A number of articles in non-scientific agricultural print media criticise the use of the contribution margin in farm business planning as it is supposed to have led to wrong decisions in crop planning. It is recommended to use absorption costing and the ratio (indicator) of 'services with no costs for means of labour and no direct costs', an intermediate figure of the 'new branch settlement' calculation scheme ("Neue Betriebszweigabrechnung").

The article reveals that this proposal contradicts the state of knowledge of both general business and farm management. Moreover, in their book "Neue Betriebszweigabrechnung" the authors agree that this proposal is not consistent. Accordingly, this and other proposals that argue in a similar way are to be considered as misleading and thus to be rejected.

Résumé

Renouvellement de la critique relative à l'application du modèle de calcul des coûts complets dans la planification de l'exploitation

Dans la presse écrite agricole non-scientifique quelques articles critiquent l'utilisation des marges brutes dans la gestion de l'exploitation car cela aurait mené à des erreurs dans la planification des cultures. On y recommande d'utiliser le système du calcul des coûts complets ainsi que l'indicateur de la « prestation sans charges directes et sans charges de réalisation des travaux » qui constitue un élément du schéma de calcul du « Nouveau Plan Comptable du secteur ».

L'exposé montre que cette proposition se trouve en contradiction avec les principes généraux de la gestion d'entreprises ainsi que de la gestion agricole. Par ailleurs, les auteurs du « Nouveau Plan Comptable du secteur » conviennent que cette proposition manque de pertinence. La présente proposition ainsi que d'autres suggestions qui suivent une argumentation similaire sont donc erronées et doivent être rejetées.

Literatur

1. DEUTSCHE LANDWIRTSCHAFTSGESELLSCHAFT. Die neue Betriebszweigauswertung. Ein Leitfaden für die Praxis. 3. Auflage. Frankfurt am Main: DLG-Verlag, 2016.
2. LÜTKE ENTRUP, N. Die Bedeutung des Hafers in der Fruchtfolge. Isernhagen: Saat-Union GmbH, 2016, 36-40.
3. KTBL-Datensammlung Betriebsplanung 2012/13. Darmstadt: Kuratorium für Technik und Bauwesen in der Landwirtschaft.
4. SCHMALENBACH, E. Selbstkostenrechnung und Preispolitik. 6. Auflage. Leipzig: Goeckner, 1934.
5. KILGER, W. Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 10. Auflage. Wiesbaden: Gabler, 1993.
6. RIEBEL, P. Die Preiskalkulation auf Grundlage von Selbstkosten oder von relativen Einzelkosten und Deckungsbeiträgen. Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 1964, 16, 549-612.
7. WEBER, J. Einführung in das Controlling. 2. Auflage. Stuttgart: Poeschel, 1990.
8. MÄNNEL, W. und B. WARNICK. Entscheidungsorientiertes Rechnungswesen. In: E. MAYER und J. WEBER, Hg. Handbuch Controlling. Stuttgart: Poeschel, 1990, S. 395-418.
9. WÖHE, G. Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 24. Auflage. München: Vahlen, 2010.

10. SCHMALENBACH, E. Theorie der Produktionskostenermittlung. Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1908, (9).
11. AEREBOE, F. Landwirtschaftliche Betriebslehre. Berlin: Parey, 1917.
12. STEINHAUSER, H. Allgemeiner Teil. Produktionsgrundlagen, Produktionstheorie und Rechnungssysteme mit Planungsrechnungen. 4. Auflage. Stuttgart: Ulmer, 1989.
13. BRANDES, W. und E. WOERMANN. Theorie und Planung des landwirtschaftlichen Betriebes. 2. Auflage. Berlin: Parey, 1982.
14. DOLUSCHITZ, R. Unternehmensführung in der Landwirtschaft. Stuttgart: Ulmer, 1997.
15. LANGOSCH, R. Controlling in der Landwirtschaft. Management-Instrumente für die Praxis. Frankfurt am Main: DLG-Verlag, 2010.
16. ZIESEMER, A. Ökonomische Auswertung von Verfahren der Pflanzenproduktion [online]. Jahresbericht 2016, 2017 [Zugriff am: 10. Juli 2017]. Verfügbar unter: http://www.landwirtschaft-mv.de/cms2/LFA_prod/LFA/content/de/Fachinformationen/Betriebswirtschaft/index.jsp?&artikel=8768
17. HANSSMANN, F. Einführung in die Systemforschung. Methodik der modellgestützten Entscheidungsvorbereitung. 3. Auflage. München: Oldenbourg, 1987.

Anschrift der Autoren

Thomas Annen

Landesforschungsanstalt für Landwirtschaft und Fischerei

Mecklenburg-Vorpommern,

Dorfplatz 1,

18276 Gülzow,

E-Mail: t.annen@lfa.mvnet.de