



**Anleitung  
zur  
Vollkostenrechnung  
im landwirtschaftlichen  
Betrieb**

**Freistaat**  **Sachsen**

**Sächsische Landesanstalt für Landwirtschaft**

**Herausgeber:**

Sächsische Landesanstalt für Landwirtschaft  
August-Böckstiegel-Straße 1  
01326 Dresden  
Tel.: (0351) 2612-0 Fax: (0351) 2612-153

**Verfasser:** Dr. W. Bubenik  
Dipl.-Ing. agr. M. Schirmacher

**Redaktionsschluß:** August 1999

## Vorwort

Die wirtschaftlichen Bedingungen zwingen alle landwirtschaftlichen Betriebe, sehr genau zu kalkulieren. Deshalb überlegen viele Betriebe gegenwärtig, wie sie ihre Abrechnung, speziell die Kostenrechnung, besser organisieren.

**Kostensenkung** ist unabdingbare Voraussetzung für die Stabilität des Unternehmens.

**Kostensenkung** setzt aber Kenntnisse über die Höhe der Kosten voraus.

Eine von der Sächsischen Landesanstalt für Landwirtschaft im Jahre 1998 durchgeführte empirische Untersuchung ergab zwar, daß etwa 75% der befragten landwirtschaftlichen Unternehmen ausgewählte Aspekte einer Kostenstellenrechnung in ihrer Abrechnung berücksichtigen, aber nur etwa 30% der Unternehmen eine Gemeinkostenverrechnung zur Ermittlung von Vollkosten vornehmen. Nach unseren Erfahrungen beläuft sich aber der Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten auf etwa 30%. Bedarf, zukünftig die Kostenrechnung neu einzurichten bzw. zu vervollkommen, wurde von 25% der befragten Betriebe geäußert.

Vollkostenrechnung ist ein seit langer Zeit bekanntes betriebswirtschaftliches Instrument. Viele Buchhalter, Prokuristen und Geschäftsführer haben vielfältige Erfahrungen im Umgang mit der Kostenrechnung. Sie wollen im Rahmen des Strebens nach Kostenführerschaft die Stückkosten für ihre Produkte und Leistungen ermitteln und minimieren.

Anliegen der Broschüre ist es, Interessenten bei der Organisation der Vollkostenrechnung zu unterstützen, sei es bei der Verbesserung einer bereits vorhandenen Kostenrechnung oder beim erstmaligen Einrichten einer solchen. Das Material ist dabei gleichermaßen für die Leitung des Betriebes wie auch für den externen Berater gedacht.

Anliegen des Materials ist es nicht, die zahlreichen guten wissenschaftlichen Abhandlungen zur Vollkostenrechnung zu ersetzen oder zu verbessern. Es liegt auch fern, einseitig für den Einsatz der Vollkostenrechnung zu werben oder zu den Vor- und Nachteilen gegenüber den verschiedenen Teilkostenrechnungssystemen zu argumentieren.

Vollkostenrechnung ist ein betriebswirtschaftliches Hilfsmittel. Wer sich dessen bedienen will, findet - so hoffen die Herausgeber - auf den folgenden Seiten Anregung und Anleitung zu dessen Gestaltung.

Die Organisation der Kostenrechnung ist so vielfältig wie die Organisation der Betriebe. Es ist deshalb nicht möglich, mit dem vorliegenden Material für jede Betriebsgröße und Organisationsform maßgeschneiderte Vorlagen zu liefern. Die Broschüre enthält Vorschläge, die für den jeweiligen Betrieb konkretisiert werden müssen.

Für Vorschläge zur Veränderung und weiteren Verbesserung des Materials sind wir dankbar.

Prof. Dr. Schneider-Böttcher  
Präsidentin  
der Sächsischen Landesanstalt  
für Landwirtschaft

Kolbe  
Fachbereichsleiter  
Fachbereich Ländlicher Raum  
Betriebswirtschaft und Landtechnik

# Inhaltsverzeichnis

Gliederung	Seite	
I	Abkürzungsverzeichnis	1
II	Verzeichnis der Abbildungen	2
III	Textteil	4
1.	Grundlagen	4
1.1.	Begriff Kosten- und Leistungsrechnung	4
1.2.	Ziel der Vollkostenrechnung	5
1.3.	Abgrenzung	5
2.	Organisation der Kostenrechnung	8
2.1.	Notwendigkeit der Kostenrechnung erkennen	9
2.2.	Organisationsstruktur des Betriebes und Gestaltung der Kostenrechnung	10
2.3.	Wechselbeziehungen zwischen den Bereichen	12
2.4.	Kostenartenrechnung	14
2.5.	Kostenstellenrechnung	16
2.6.	Kostenträgerrechnung	19
2.7.	Zuordnung der Kostenarten zu den Kostenstellen und Kostenträgern	27
2.8.	Verrechnung der Gemeinkosten	29
2.9.	Auswertung der Kostenrechnung	35
2.10.	Organisation der Erfassung	39
2.11.	Rechentechnische Realisierung der Kostenrechnung und Anforderungen an Programme	44
3.	Zusammenfassung	47
IV	Anlagen	48
V	Literatur	82
VI	Beispielhafte Auswertungstabellen für die Abrechnung eines Landwirtschaftsbetriebes	83

## **I Abkürzungsverzeichnis**

AF	Ackerfläche
AK	Arbeitskraft
AKh	Arbeitskraftstunde
AZ	Abrechnungszeitraum
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BÄ	Bestandsänderung
EKSt	Endkostenstelle
EKTr	Endkostenträger
GL	Grünland
GM	Großmaschine
GMh	Großmaschinenstunde
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GV	Großvieheinheit
HGB	Handelsgesetzbuch
IU	Innenumsatz
J.	Jahr
JD	Jahresdurchschnittsbestand
KA	Kostenart
KSt	Kostenstelle
KTr	Kostenträger
LF	Landwirtschaftlich genutzte Fläche
LKW <sub>h</sub>	LKW-Stunde
LM	Lebendmasse
luf	land- und forstwirtschaftlich
ME	Mengeneinheit
OS	Originalsubstanz
PP	Pflanzenproduktion
Sh	Schlepperstunde
St.	Stück
TP	Tierproduktion
VE	Vieheinheit
Wh	Werkstattstunde
Z	Zeile
Zu	Zukauf

## II Verzeichnis der Abbildungen

Abbildung	Bezeichnung	Seite
1	Kostenrechnungssysteme im Überblick	4
2	Abgrenzung des Aufwandes von den Kosten	6
3	Aufgabenkatalog für die Gestaltung der Vollkostenrechnung	8
4	Schema der betrieblichen Organisationsstruktur als Voraussetzung für die Gliederung der Kostenstellen und Kostenträger sowie die Darstellung des Innenumsatzes	11
5	Listenmäßige Darstellung des Innenumsatzes	12
6	Grundschemata der Bildung von Kostenstellen und Kostenträgern in einem landwirtschaftlichen Betrieb	17
7	Beispiel für einen Kostenstellenplan Gliederung nach territorialen Aspekten	17
8	Beispiel für einen Kostenstellenplan Gliederung ausschließlich nach Verantwortungsbereichen	18
9	Beispiel für einen Kostenstellenplan Gliederung nach dem Erzeugnissortiment	18
10	Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung in der Mastschweineproduktion	20
11	Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung in der Wintergersteproduktion	21
12	Kalkulationsschema des Kostenträgers Milch	22
13	Kalkulationsschema des Kostenträgers Winterweizen	24
14	Beispiel für die Kombination von Kostenstellen und Kostenträgern	26
15	Ausschnitt aus einem schematischen BAB	28
16	Beispiel für die Reihenfolge der Verrechnung und für Verrechnungsbasen in einem landwirtschaftlichen Betrieb	31
17	Beispiele für die Verrechnung eines Gemeinkostenkomplexes	32
18	Beispiel für die Verrechnung von Werkstattleistungen	33
19	Istabrechnung einer Winterweizenproduktion	36

Abbildung	Bezeichnung	Seite
20	Kostenstellenauswertung eines Buchführungsprogrammes	37
21	Auswertungsmöglichkeiten der Ergebnisse der Vollkostenrechnung	38
22	Voraussetzungen für die Kostenrechnung	40
23	Erfassungsbeleg im Bereich der Pflanzenproduktion	42
24	Beziehungen zwischen Buchführung und Kostenrechnung	43

### III Textteil

## 1. Grundlagen

### 1.1. Begriff Kosten- und Leistungsrechnung

Aufgabe der Kostenrechnung als Bestandteil des Rechnungswesens ist es, für einzelne Bereiche oder Leistungen des Betriebes Kosten und Leistungen auszuweisen. Jedem Betrieb ist es freigestellt, ob er Kostenrechnung durchführt oder nicht. Die Betriebe können nicht - wie bei der Buchhaltung (auch "Geschäftsbuchhaltung") - durch handelsrechtliche, steuerliche oder andere Festlegungen zur Durchführung einer Kostenrechnung verpflichtet werden. Kostenrechnung (auch "Betriebsbuchhaltung" oder "-abrechnung") ist eine freiwillige Angelegenheit. Daraus ergibt sich aber auch, daß die Kostenrechnung in den Betrieben außerordentlich unterschiedlich organisiert ist.

Die Vielfalt der Kostenrechnungssysteme wird aus Abbildung 1 deutlich. Die Systeme unterscheiden sich in erster Linie durch die unterschiedlich umfangreiche Zurechnung der Kosten zu den Kostenstellen oder Kostenträgern sowie durch den Zeitbezug der Kosten und Leistungen. Die Ausführungen im vorliegenden Material beziehen sich ausschließlich auf Vollkostenrechnung mit Istkosten.

**Abbildung 1: Kostenrechnungssysteme**

Umfang der Kostenverrechnung	Zeitbezug der Kosten		
	Istkosten	Mischkosten	Plankosten
Verrechnung aller Kosten auf die KSt/KTr	<b>VOLLKOSTEN-RECHNUNG</b> auf <b>Istkostenbasis</b>	VOLLKOSTEN-RECHNUNG auf Mischkostenbasis	VOLLKOSTEN-RECHNUNG auf Plankostenbasis
Verrechnung nur eines Teils der Kosten auf die KSt/KTr	TEILKOSTEN-RECHNUNG auf Istkostenbasis	TEILKOSTEN-RECHNUNG auf Mischkostenbasis	TEILKOSTEN-RECHNUNG auf Plankostenbasis

Der Begriff **Vollkostenrechnung** schließt ein, daß den Kostenstellen oder Kostenträgern alle Kosten, die im Betrieb anfallen, zugerechnet werden (im Gegensatz zu Teilkostenrechnungssystemen, bei denen eben nur ein Teil der Kosten den Kostenstellen oder Kostenträgern zugerechnet wird und ein Teil der Kosten - die Gemeinkosten - nicht verrechnet wird). Wie bereits aus dem Begriff - Kosten- und Leistungsrechnung - hervorgeht, sind Kosten immer nur im Zusammenhang mit Leistungen aussagekräftig. Grundsätzlich gelten deshalb alle Ausführungen zu Kosten synonym auch für Leistungen, ohne dies in jedem Falle zu betonen.



In der vorliegenden Broschüre wird vereinfachend stets nur der Begriff "Kostenrechnung" gebraucht.

## 1.2. Ziel der Vollkostenrechnung

Ziel der Vollkostenrechnung ist es, den gesondert abgerechneten Leistungen (Kostenträgern) eines Betriebes in einer Periode alle durch sie verursachten Kosten einzeln gegenüberzustellen, d. h. die "vollen" Kosten auf die Leistungen aufzuteilen und letztendlich Stückkosten zu ermitteln.

In grundsätzlich gleicher Weise kann Vollkostenrechnung auch nur auf der Ebene von Kostenstellen durchgeführt werden. Dann wird für die einzelnen Bereiche des Betriebes zwar jeweils das Ergebnis ausgewiesen, ohne jedoch Stückkosten zu ermitteln.

Im einzelnen können die Aussagen der Vollkostenrechnung genutzt werden für die

- Preiskalkulation und -beurteilung
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Bereiche und/oder Erzeugnisse
- Bereitstellung von Unterlagen für Entscheidungsrechnungen
- Betriebsvergleiche
- Bestandsbewertung und
- Bildung von Richtwerten.

Diese Ziele schließen immer neben dem betrieblichen auch einen überbetrieblichen Aspekt ein. In erster Linie geht es dem jeweiligen Unternehmer um die Einschätzung seiner Tätigkeit. Eine aussagekräftige Analyse der Kennzahlen des Betriebes ist aber nur möglich, wenn außer den Zahlen des eigenen Betriebes auch Vergleichswerte aus anderen Betrieben oder Richtwerte vorliegen. Zwischen betrieblicher und überbetrieblicher Nutzung der Kostenrechnungsergebnisse bestehen enge Wechselbeziehungen.

## 1.3. Abgrenzung

\* KOSTEN sind der Geldwert des Ge- und Verbrauchs von Produktionsfaktoren für die Erstellung betrieblicher Leistungen (Betriebswirtschaftliche Begriffe 1996).

\* LEISTUNGEN sind der Geldwert der im Betrieb hergestellten Erzeugnisse und erbrachten Leistungen (Betriebswirtschaftliche Begriffe 1996).

Die betriebswirtschaftlichen Begriffe Kosten und Leistungen sind von dem handelsrechtlichen Begriffspaar Aufwand und Ertrag sowie von den steuerlichen Termini Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen zu unterscheiden. Die Abbildung 2 zeigt die Beziehungen zwischen Aufwand (handelsrechtliche Kategorie) und Kosten (betriebswirtschaftliche Kategorie). Grundsätzlich gleiche Beziehungen bestehen zwischen Ertrag und Leistung.

**Abbildung 2: Abgrenzung des Aufwandes von den Kosten**

Gesamtaufwand			
Neutraler Aufwand <i>- betriebs- oder bereichsfremde Aufwendungen</i> <i>- periodenfremde Aufwendungen</i> <i>- außerordentliche Aufwendungen</i>	Zweckaufwand		
	als Kosten zu verrechnen	Andersaufwand	
	Grundkosten	Kalkulatorische Kosten	
		<table style="width: 100%; border: none;"> <tr> <td style="text-align: center; width: 50%;">Anderskosten <i>- kalk. Abschreibungen</i> <i>- kalk. Mieten</i></td> <td style="text-align: center; width: 50%; border-left: 1px dashed black;">Zusatzkosten <i>- kalk. Unternehmerlohn</i> <i>- kalk. Zinsen</i></td> </tr> </table>	Anderskosten <i>- kalk. Abschreibungen</i> <i>- kalk. Mieten</i>
Anderskosten <i>- kalk. Abschreibungen</i> <i>- kalk. Mieten</i>	Zusatzkosten <i>- kalk. Unternehmerlohn</i> <i>- kalk. Zinsen</i>		
Gesamtkosten der Periode			

Aus dem Schema läßt sich für die praktische Durchführung der Kostenrechnung folgendes ableiten:

1. Ein großer Teil des Aufwandes wird aus der Finanzrechnung unverändert in die Kostenrechnung übernommen (Zweckaufwand Grundkosten).
2. Ein Teil des Aufwandes, der nicht betriebswirtschaftlich relevant ist, wird nicht (bzw. isoliert auf die Position Neutrales Ergebnis) in die Kostenrechnung übernommen.  
Das gilt z.B. für Sonderabschreibungen, die Bildung von Rückstellungen, andere Zuführungen zu Sonderposten sowie außerordentliche Aufwendungen.  
(Gegebenenfalls kann ein Teil dieses Aufwandes periodisiert in die Kostenrechnung übernommen werden.)
3. Ein Teil des Aufwandes kann in der Kostenrechnung anders bewertet werden als im Handels- oder Steuerrecht. Als Anderskosten werden z.B. Abschreibungen bezeichnet, wenn diese innerhalb der Kostenrechnung anders als in der Buchführung bewertet werden. Anderskosten können somit größer oder kleiner als der zugrunde liegende Andersaufwand sein.
4. Kosten können zusätzlich in die Kalkulation einbezogen werden. Solche Zusatzkosten sind z.B. kalkulatorische Lohnkosten (Lohnansatz) oder Eigenkapitalzinsen.

Diese beschriebene Ableitung führt also im Normalfall dazu, daß Kosten, Leistungen und Ergebnis der Kostenrechnung von den entsprechenden Kennzahlen der Buchführung abweichen. Dabei sind zwei Dinge zu beachten:

1. Es sollte stets nachgewiesen werden, in welchen Positionen und in welcher Höhe die Ausgangszahlen verändert wurden.
2. Bei dieser Abgrenzung der Kosten vom Aufwand sollten vor allem in Betrieben, die mit der Kostenrechnung beginnen, die Veränderungen wirklich nur auf das notwendige Minimum beschränkt werden.

Die Eliminierung und die gesonderte Darstellung einiger Aufwands- und Ertragspositionen wie z.B. Sonderabschreibung, außerordentliche Aufwendungen und außerordentliche Erträge sind im Sinne der Verbesserung der Aussagekraft notwendig. Diese Bereinigung des Aufwandes ist methodisch einfach. Um stets die Abweichungen zwischen Buchführung und Kostenrechnung nachweisen zu können, ist es allerdings notwendig, die eliminierten Posten auf einer gesonderten Kostenstelle (Neutrales Ergebnis) auszuweisen.

Die Umbewertung von Aufwandspositionen oder die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten ist dagegen komplizierter. Das ergibt sich z.B. daraus, daß einmal angesetzte Veränderungen in den darauf folgenden Jahren im Sinne der Vergleichbarkeit fortgeschrieben werden müssen. Zum anderen liegt es nahe, daß bei der Einbeziehung von kalkulatorischen Kosten die Istkosten zu sehr im Sinne der Planung oder durch Wunschvorstellungen beeinflusst werden. Deshalb sollten solche Veränderungen erst dann in der Kostenrechnung erfolgen, wenn der Betrieb diese perfekt beherrscht.

## 2. Organisation der Kostenrechnung

Immer mehr Betriebe erkennen die Notwendigkeit, Vollkostenrechnung als betriebswirtschaftliches Instrument zu nutzen.

Die vorliegende Broschüre soll Hilfsmittel bei der Gestaltung der betrieblichen Kostenrechnung sein. Der folgende Abschnitt zeigt deshalb, welche Schritte

- **beim Einrichten**
- oder**
- **beim Vervollständigen**

einer Vollkostenrechnung in einem Betrieb abgearbeitet werden müssen.

Abbildung 3 zeigt diese Schritte und die Gliederung des Abschnittes 2 entspricht dieser Abbildung.

### Abbildung 3: Aufgabenkatalog für die Gestaltung einer Vollkostenrechnung

1. Notwendigkeit der Kostenrechnung erkennen
2. Organisationsstruktur des Betriebes darstellen
3. Wechselbeziehungen zwischen den Bereichen des Betriebes darstellen
4. Systematik für Kostenarten erstellen
5. Systematik für Kostenstellen erstellen
6. Systematik für Kostenträger erstellen
7. Zuordnung der Kostenarten zu den Kostenstellen- und Kostenträgern vornehmen
8. Verrechnung der Gemeinkosten festlegen
9. Auswertung festlegen
10. Erfassung und Aufbereitung aller für die Kostenrechnung notwendigen Daten im gesamten Rechnungswesen organisieren
11. Rechentechnische Realisierung der Kostenrechnung

## 2.1. Notwendigkeit der Kostenrechnung erkennen

Um zusätzliche Informationen durch die Kostenrechnung zu erhalten, muß auch mehr aufgeschrieben werden als in einem Rechnungswesen ohne Kostenrechnung.

Dessen muß sich die Betriebsleitung bewußt sein.

Da Kostenrechnung eine betriebliche Angelegenheit ist, kann nur durch die Betriebsleitung festgelegt werden, ob und wieviel aufgeschrieben wird. Das gipfelt letztlich in der Frage:

Was sind dem Betrieb zusätzliche Informationen wert?

Allerdings wird der für die Kostenrechnung notwendige Mehraufwand oft überschätzt. Für die Kostenrechnung sind nicht grundsätzlich mehr Belege oder generell andere Daten als ohne diese notwendig. Vereinfacht ist es lediglich notwendig,

bei allen Aufzeichnungen jeweils Kostenstelle /-träger zusätzlich  
auf dem entsprechenden Beleg zu vermerken.

Nach der Entscheidung der Betriebsleitung für die Durchführung einer Vollkostenrechnung sollte allen Beschäftigten dieses Anliegen erläutert werden.

Nur wenn alle Beschäftigten Notwendigkeit, Inhalt und Ziel der Kostenrechnung erkannt haben, erstellen sie Belege und andere Unterlagen so, daß der Informationsbedarf der Kostenrechnung abgedeckt wird.

Mehr und bessere Informationen durch Vollkostenrechnung erfordern  
mehr Aufzeichnungen.

Dazu ist die Mitarbeit aller Betriebsangehörigen notwendig.

## 2.2. Organisationsstruktur des Betriebes und Gestaltung der Kostenrechnung

Mit der Kostenrechnung sollen

- der Betrieb insgesamt
- die einzelnen Bereiche
- die einzelnen Kostenträger

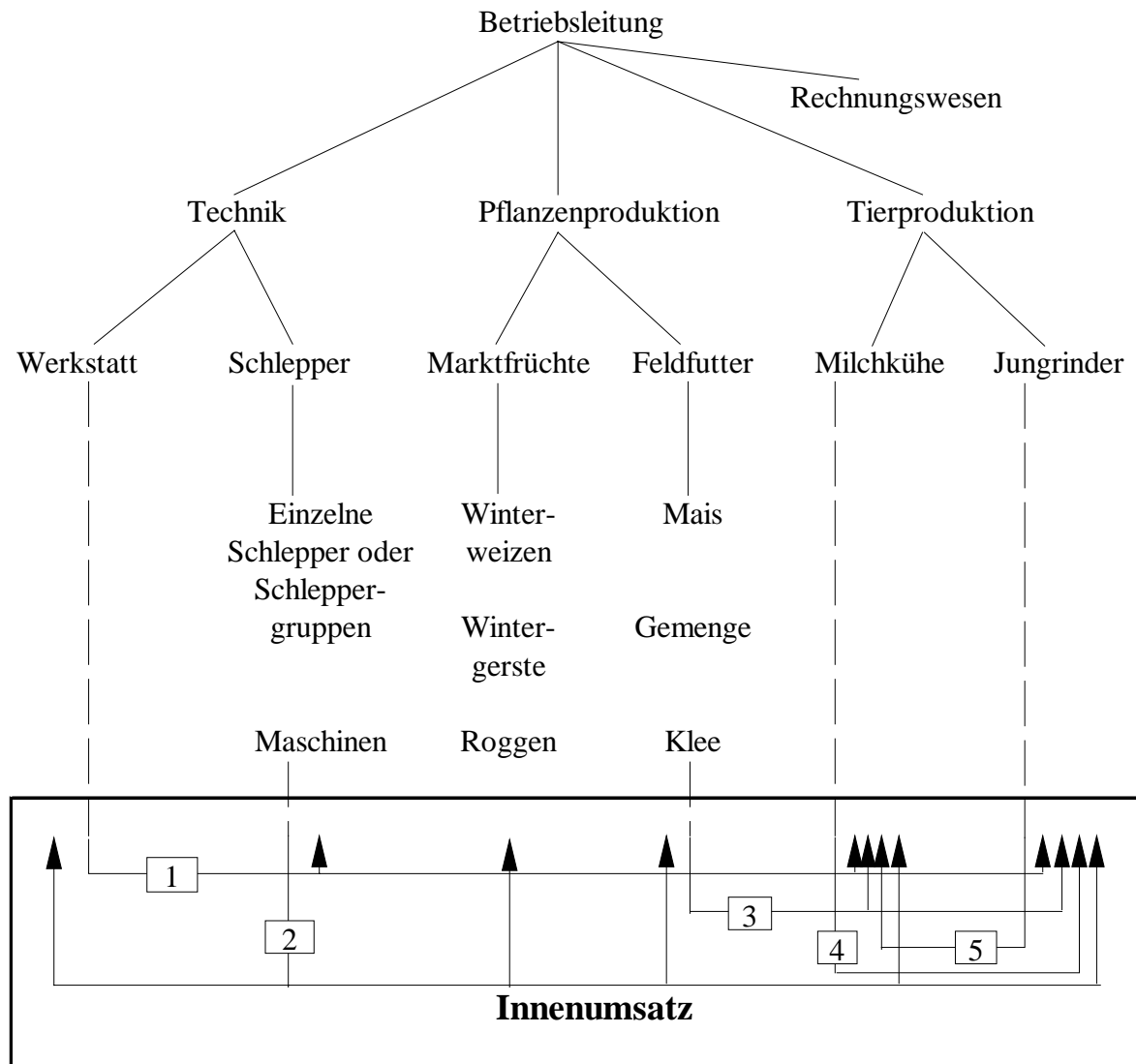
widergespiegelt, d.h. abgerechnet werden. Deshalb ist es selbstverständlich, daß sich die Organisation der Kostenrechnung an die Betriebsorganisation anlehnt. Die Gliederung innerhalb der Kostenrechnung - also die Einteilung in Kostenstellen und Kostenträger - und die Gliederung des Betriebes müssen übereinstimmen.

Eine schematische Darstellung hilft, die Betriebsstruktur leichter im Sinne der Kostenrechnung zu verstehen und davon die Gestaltung der Kostenrechnung abzuleiten. Dies gilt insbesondere, wenn Betriebsfremde als Berater bei der Gestaltung der Kostenrechnung einbezogen werden (Abbildung 4).

An dieser Stelle muß auch bereits die Zuordnung der einzelnen Gegenstände des Anlagevermögens zu den Bereichen des Betriebes festgelegt werden, um innerhalb der Kostenrechnung die Zuordnung der Abschreibungen zu ermöglichen. Ausgangspunkt der Zuordnung ist das aktuelle Anlageverzeichnis.

<p>Die Gestaltung der Kostenrechnung muß mit der Organisationsstruktur des Betriebes übereinstimmen.</p>
--

**Abbildung 4: Schema der betrieblichen Organisationsstruktur als Voraussetzung für die Gliederung der Kostenstellen und Kostenträger sowie die Darstellung des Innenumsatzes**  
 (Es werden hier nur ausgewählte Kostenstellen und Kostenträger dargestellt.)



- 1 Werkstattleistungen
- 2 Maschinenleistungen
- 3 Futter
- 4 Kälber
- 5 Färsen

Die Verrechnung i.e.S. ist in der Abbildung 4 nicht dargestellt.

### 2.3. Wechselbeziehungen zwischen den Bereichen

Vollkostenrechnung erfordert die Einbeziehung des innerbetrieblichen Leistungsaustausches - des Innenumsatzes.

Bei der Organisation der Kostenrechnung muß also Klarheit darüber bestehen, welche Wechselwirkungen zwischen den Bereichen des Betriebes bestehen. Daraus leitet sich ab, welcher Innenumsatz abgerechnet werden muß und wie die Verrechnung der Gemeinkosten zu erfolgen hat.

Vollkostenrechnung erfordert die Einbeziehung des Innenumsatzes.

Die innerbetrieblichen Beziehungen können schematisch mit der Organisationsstruktur (Abbildung 4) oder listenmäßig (Abbildung 5) dargestellt werden.

Die folgenden innerbetrieblichen Beziehungen dürften dabei in fast allen landwirtschaftlichen Betrieben eine Rolle spielen:

- Tierumsetzungen zwischen den Bereichen
- Lieferungen von Futter durch die Pflanzenproduktion an die einzelnen Bereiche der Tierproduktion
- Werkstattleistungen für die einzelnen Gegenstände des Anlagevermögens
- Maschinenleistungen für die Tier- und Pflanzenproduktion.

**Abbildung 5: Listenmäßige Darstellung des Innenumsatzes (ausgewählte Beispiele)**

Arten des Innenumsatzes	Leistende/r KSt/KTr	Mengeneinheiten			Empfangende/r KSt/KTr
		Menge	Bewertung	Betrag	
Innenumsatz Futter Grünfutter Klee gras	Feldfutter - Grünfutter	dt OS	DM/dt OS	DM	Kuhstall I Läuferstall Jungrinderstall
Maissilage	Silomais - Maissilage	dt OS	DM/dt OS	DM	Kuhstall I Jungrinderstall
.....					
Innenumsatz Tiere Kälber	Kuhstall I	St.	DM/St.	DM	Jungrinderstall
Hochtragende Färsen	Jungrinderstall	St.	DM/St.	DM	Kuhstall I
.....					
Innenumsatz Werkstatt Werkstattleistungen	Landmaschinen- werkstatt	Wh	DM/Wh	DM	Alle Maschinen usw.
usw. ....			...		



Es muß außerdem festgelegt werden, wie die einzelnen Arten des Innenumsatzes abrechnungstechnisch in der Kostenrechnung behandelt werden.

Grundsätzlich ist es möglich,

- den Innenumsatz kontinuierlich im Jahresverlauf zu buchen  
oder
- ihn erst am Jahresende in die Kostenrechnung einzubeziehen.

Das kontinuierliche Buchen des Innenumsatzes im Laufe des Jahres kann nur mit festgelegten Bewertungssätzen erfolgen. Diese Bewertungssätze können so exakt wie möglich an die zu erwartenden Istkosten angenähert sein oder sie können einen "Gewinn" enthalten.

In jedem Falle wird es am Jahresende zu Abweichungen zwischen dem bereits verrechneten Innenumsatz und den tatsächlichen Kosten kommen. Diese Abweichungen können am Jahresende durch eine Verrechnung ausgeglichen werden oder als "Ergebnis" ausgewiesen werden.

Die Buchung des Innenumsatzes im Laufe des Jahres hat den Vorteil, daß die Kosten stets weitgehend vollständig für die Endkostenstellen und -kostenträger ausgewiesen werden. Dies ist allerdings arbeitsaufwendiger als das einmalige Buchen des Innenumsatzes am Jahresende.

(Ausführungen zur Verrechnung der Gemeinkosten s. Abschnitt 2.8..)

## 2.4. Kostenartenrechnung

Kostenarten sind nach der Art der ver- bzw. gebrauchten Güter oder Dienstleistungen gebildete Teilmengen der Gesamtkosten (Wirtschaftslexikon 1988).

Leistungsarten sind die einzelnen Erzeugnisse oder Leistungen i.e.S..

Kosten- und Leistungsarten sind demnach die im jeweiligen Betrieb angewendeten tiefsten Gliederungsebenen. Während also in einem Betrieb als Kostenart die einzelnen Stickstoffdüngemittel - u. U. sogar unterteilt nach unterschiedlichem Stickstoffgehalt - ausgewiesen werden, weist ein anderer Betrieb nur die Kostenart Stickstoffdünger aus.

Auf der Leistungsseite unterteilt ein Betrieb bis zur Leistungsart Braugerste, während ein zweiter Sommergerste ausweist und im dritten Fall vielleicht nur Getreide als Leistungsart ausgewiesen wird.

Innerhalb der Leistungsarten sind die Leistungen nach den Verwendungsarten zu gliedern, also in

- Absatz (Umsatzerlöse)
- Innenumsatz
- Bestandsänderung
- Sonstige betriebliche Leistungen.

Alle nachfolgenden Ausführungen zur Gliederung der Kosten in diesem Abschnitt gelten grundsätzlich auch für die Gliederung der Leistungen.

Ein allgemeingültiges oder verbindliches Schema für die Gliederung der Kosten nach Kostenarten oder die Gliederung der Leistungen innerhalb der Kostenrechnung existiert nicht.

Ausgangspunkt der Gliederung der Kosten- und Leistungsarten sollte natürlich die Gliederung in der Ergebnisrechnung des HGB (§ 275) sein. Anlage 1 (Anhang) zeigt eine kurze Erläuterung der Positionen der GuV nach HGB (§ 275). Darüber hinaus ist es anzustreben und sinnvoll, daß die betriebsindividuelle Gliederung mit den veröffentlichten Buchführungsergebnissen der Länder und somit mit der Gliederung der Kosten und Leistungen im BML-Jahresabschluß vergleichbar ist. Das gilt unabhängig davon, ob der konkrete Betrieb beispielsweise zum Testbetriebsnetz gehört oder nicht. Einer tieferen Gliederung als der im BML-Jahresabschluß vorgesehenen steht dabei überhaupt nichts im Wege. Die Kosten und Leistungen sollten sich nur stets leicht zu den Positionen des BML-Jahresabschlusses verdichten lassen. Anlage 2 (Anhang) zeigt - abgeleitet aus dem BML-Jahresabschluß - welche Kosten- und Leistungsarten in landwirtschaftlichen Betrieben grundsätzlich möglich sind. Bei der Überarbeitung des betrieblichen Kontenplanes können die zutreffenden Positionen ausgewählt und eingearbeitet werden.

Wie tief die Untergliederung der Kosten und Leistungen im jeweiligen Betrieb erfolgen sollte, hängt letztlich von der

- absoluten und relativen Größe der einzelnen Kosten- und Leistungsarten
  - dem evtl. besonderen Interesse der Betriebsleitung für eine bestimmte Kosten- oder Leistungsart
  - der Betriebsgröße und
  - der Produktionsstruktur
- ab.

Entscheidend für die Gliederung der Kosten- und Leistungsarten ist der betriebliche Informationsbedarf. Kostenrechnung ist und bleibt betriebliche Angelegenheit.

Kosten- und Leistungsarten werden in den Betrieben oft zu tief untergliedert, ohne daß dafür ein vernünftiger Grund besteht. Eine zu detaillierte Gliederung erschwert die Arbeit mit der Kostenrechnung. Wie bei allen Gliederungen muß der Betrieb den richtigen Kompromiß finden zwischen einem sehr detaillierten Nachweis und relativ hoher Aussagekraft einerseits, was mit einem erhöhten Arbeitsaufwand für die Kostenrechnung verbunden ist, und einer sehr starken Zusammenfassung evtl. zu Lasten der Aussagekraft andererseits.

Es gilt, das betriebsindividuelle Optimum zwischen Übersichtlichkeit und Aussagekraft zu finden.

Auch wenn im Betrieb bereits Kostenrechnung durchgeführt wird, sollte überprüft werden, ob die angewendeten Gliederungen sinnvoll und notwendig sind.

Überprüfen Sie die Aussagekraft der im Betrieb ausgewiesenen Kosten- und Leistungsarten.

Ist es möglich, weniger Kosten- oder Leistungsarten gesondert abzurechnen?  
Welche Kosten- oder Leistungsarten müssen in Zukunft zusätzlich ausgewiesen werden?

### **Analyse der Ergebnisse der Kostenartenrechnung**

Die Kostenartenrechnung als erste Stufe der Kostenrechnung ermöglicht bereits eine aussagekräftige Analyse, indem für den Gesamtbetrieb die Höhe, Struktur und Entwicklung der Kosten und Leistungen im horizontalen oder vertikalen Betriebsvergleich eingeschätzt werden.

Bereits der Vergleich der eigenen Kennzahlen z.B. mit den in den Sächsischen Buchführungsergebnissen (1999) ausgewiesenen führt zu ersten betriebswirtschaftlichen Aussagen, die darüber hinaus die weitere Betriebsanalyse in die richtige Richtung lenken. Mit den Sächsischen Buchführungsergebnissen (1999) liegen für wichtige Kosten- und Leistungsarten - geordnet nach Betriebsgruppen - aussagekräftige Vergleichsbasen vor.

Voraussetzung für aussagefähige Betriebsvergleiche in allen Formen ist stets die Vergleichbarkeit der einzelnen Kennzahlen. Das kann weitgehend gewährleistet werden durch die oben geforderte Gliederung der Kosten und Leistungen. Einmal getroffene Festlegungen zu solchen Systematiken sollten dann im Sinne der Vergleichbarkeit über einen möglichst langen Zeitabschnitt konstant bleiben.

Betriebsvergleiche sind nur aussagekräftig, wenn die ausgewiesenen Kennzahlen gleichen Inhalt haben.

## 2.5. Kostenstellenrechnung

Kostenstellen sind Orte der Kostenentstehung und Kostenzurechnung, also in der Regel betriebliche Bereiche, die selbständig abgerechnet werden.  
Kostenstellen können örtlich oder funktional abgegrenzt werden.  
Darüber hinaus können Kostenstellen auch ausschließlich aus abrechnungstechnischen Aspekten gebildet werden (Betriebswirtschaftliche Begriffe 1996 und Hummel 1993).

Ziel der Kostenstellenrechnung ist die Ermittlung und Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen je Kostenstelle sowie die Errechnung des Ergebnisses für Kostenstellen. Darüber hinaus stellt die Kostenstellenrechnung Unterlagen für die Kostenträgerrechnung zur Verfügung. Die Organisation der Kostenstellenrechnung, also die Entscheidung dafür, welche Kostenstellen im Betrieb abgerechnet werden sollen, ist wesentlich von der Organisationsstruktur des Betriebes abhängig. Mit der Kostenstellenrechnung wird der spezifischen Organisation des Betriebes durch die Abrechnung Rechnung getragen. Da in der Kostenstellenrechnung meist relativ grob untergliedert wird, stellt diese geringere Anforderungen an das Rechnungswesen als eine Kostenträgerrechnung. Trotzdem ermöglicht die Kostenstellenrechnung detailliertere Aussagen als die Abrechnung des Betriebes insgesamt.

Folgende Aspekte sollten beim Einrichten einer Kostenstellenrechnung Beachtung finden:

- Organisationsstruktur
- Verantwortungsbereiche
- räumliche Gesichtspunkte
- Zurechenbarkeit der Kosten
- Zurechenbarkeit der Leistungen
- Wirtschaftlichkeit
- Anforderungen der Kostenträgerrechnung
- abrechnungstechnische Gründe.

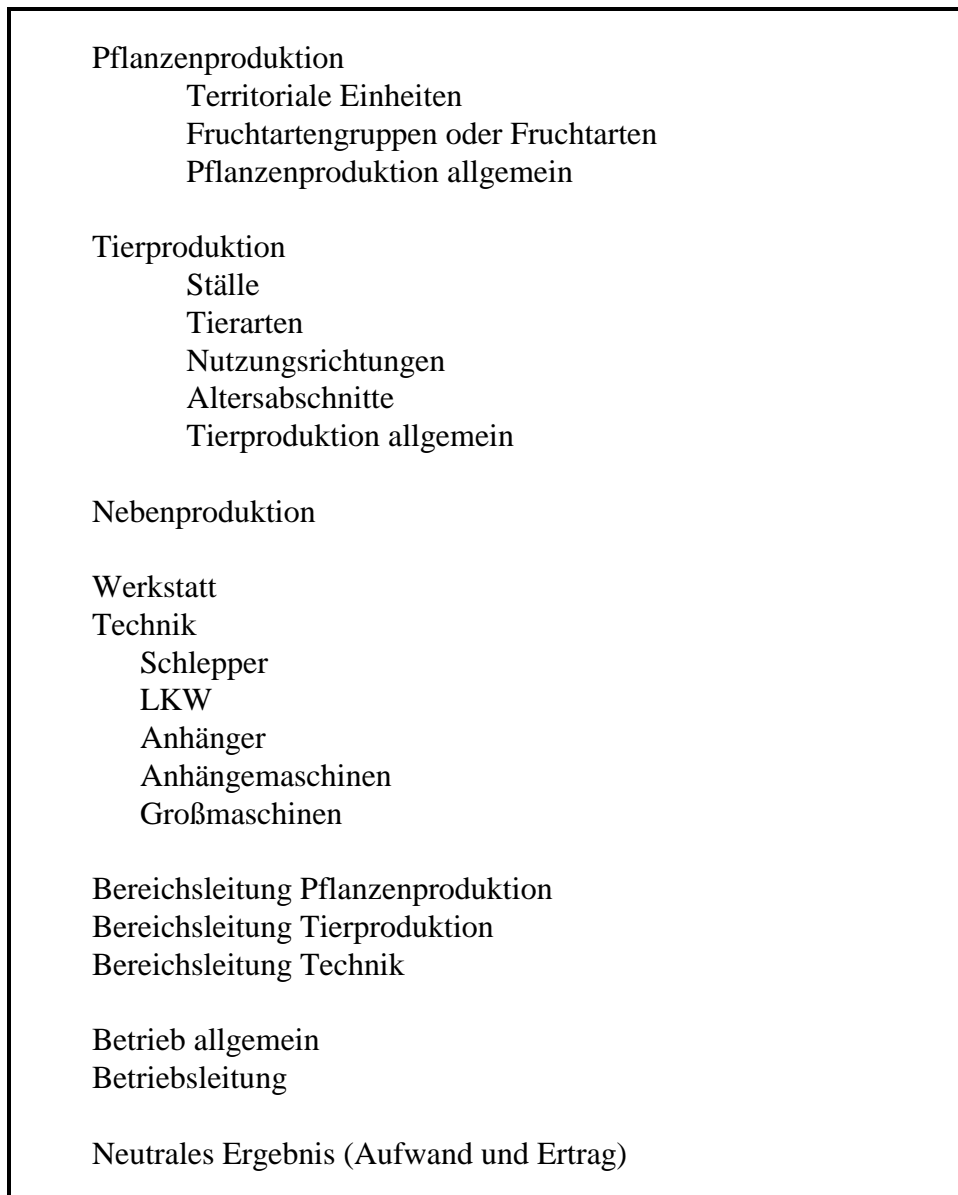
Entscheidend ist beim Einrichten des Kostenstellenplanes, ob im Betrieb ausschließlich Kostenstellenrechnung oder darüber hinaus auch Kostenträgerrechnung durchgeführt werden soll. Werden ausschließlich Kostenstellen abgerechnet, können diese z.B. entsprechend der territorial gegliederten Verantwortungsbereiche eingerichtet werden, ohne daß darauf Rücksicht genommen wird, welche Leistungen in den Bereichen erbracht werden. Diese Kostenstellen stellen dann die unterste Ebene in der Hierarchie dar, die beim Buchen angesprochen wird. Eine Auswertung nach Kostenträgern ist dann nachträglich nicht möglich.

Werden im anderen Fall Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung im Betrieb ausgewertet, ist das bereits beim Anlegen der entsprechenden Systematik zu beachten. Unterste Ebene in der Gliederungshierarchie sind dann die Kostenträger, die bebucht werden. Eine Abrechnung nach Kostenstellen ist dann zusätzlich zur Kostenträgerauswertung möglich. Die Verbindung von Kostenstellen- und Kostenträgersystematiken ist im Abschnitt Kostenträgerrechnung dargestellt.

Eine Besonderheit im landwirtschaftlichen Betrieb (im Gegensatz zum Gewerbebetrieb) besteht darin, daß bei einer entsprechend tiefen Gliederung Kostenstellen sehr oft nur einen einzigen Kostenträger als Hauptprodukt produzieren (z.B. Kuhstall - Milch, Weizenfeld - Weizen). Deshalb werden in der landwirtschaftlichen Kostenrechnung bei der Bezeichnung

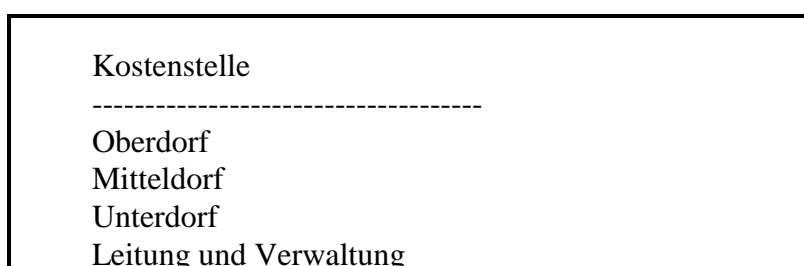
von Konten und in Systematiken die Begriffe Kostenstelle und Kostenträger sehr oft synonym verwendet und in einem einheitlichen Verzeichnis dargestellt (Abbildung 6). Oft wird auch der Begriff "Betriebszweigabrechnung" dafür gebraucht.

**Abbildung 6: Grundschemata der Bildung von Kostenstellen und Kostenträgern in einem landwirtschaftlichen Betrieb**



Die Abbildungen 7 bis 9 zeigen Beispiele für entsprechende Kostenstellenpläne.

**Abbildung 7: Beispiel für einen Kostenstellenplan - Gliederung nach territorialen Aspekten**



Neutrales Ergebnis (Aufwand und Ertrag)

**Abbildung 8: Beispiel für einen Kostenstellenplan - Gliederung ausschließlich nach Verantwortungsbereichen**

Kostenstelle  
-----  
Pflanzenproduktion  
Tierproduktion  
Werkstatt  
Leitung und Verwaltung  
Neutrales Ergebnis (Aufwand und Ertrag)

**Abbildung 9: Beispiel für einen Kostenstellenplan - Gliederung nach dem Erzeugnissortiment**

Kostenstelle  
-----  
Marktfruchtproduktion  
Futterproduktion  
Rinderproduktion  
Schweineproduktion  
Technik  
Werkstatt  
Leitung und Verwaltung  
Neutrales Ergebnis (Aufwand und Ertrag)

Nur im jeweiligen Unternehmen kann und muß entschieden werden, wie Kostenstellen- und Kostenträgerverzeichnisse konkret ausgestaltet werden.

### **Analyse der Ergebnisse der Kostenstellenrechnung**

Mit Hilfe der Kostenstellenrechnung ist es möglich, den Beitrag einzelner Bereiche bzw. Kostenstellen zum Erfolg des Betriebes zu quantifizieren. Es ist dabei nicht Anliegen der Kostenstellenrechnung, den Anteil der einzelnen Erzeugnisse am Gewinn oder Verlust des Betriebes zu ermitteln.

Ergebnisse der Kostenstellenrechnung sind kaum über Betriebsgrenzen hinweg vergleichbar. Für Zeitvergleiche innerhalb eines Betriebes sind sie dagegen gut geeignet.

## 2.6. Kostenträgerrechnung

Kostenträger sind alle vom Betrieb erstellten Leistungen, denen Kosten zugerechnet werden können.

Kostenträger können Endkostenträger oder Zwischenkostenträger sein.

Während Endkostenträger für den Absatz vorgesehen sind, werden Zwischenkostenträger im eigenen Unternehmen wieder eingesetzt (Innenumsatz).

Die Kostenträgerrechnung dient der Ermittlung der Kosten, der Leistung und der Rentabilität der Produktion einzelner Leistungen. Sie ermöglicht die Einschätzung und - wenn möglich - die Gestaltung der Preise der einzelnen Leistungen.

Während die Kostenstellenrechnung sehr betriebsbezogen gestaltet werden muß, kann die Kostenträgerrechnung in landwirtschaftlichen Betrieben weitgehend so gestaltet werden, daß ihre Ergebnisse über Betriebsgrenzen hinaus vergleichbar sind, d. h., daß das Kalkulationsschema für einen bestimmten Kostenträger immer weitgehend einheitlich gestaltet werden kann. Diese relativ große Vergleichbarkeit ergibt sich aus der weitgehenden Bestimmtheit des Faktoreinsatzes bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen.

Folgende Einflußfaktoren bestimmen die Einrichtung der Kostenträgerrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb:

- Produktionssortiment
- Organisationsstruktur
- Erfäßbarkeit und Zurechenbarkeit der Kosten und Leistungen
- Verhältnis zwischen Aufwand und Aussagekraft.

Abgeleitet aus der Abbildung 6 enthält die Anlage 3 (Anhang) einen detaillierten Vorschlag für den grundsätzlichen Aufbau eines Kostenträgerverzeichnisses im landwirtschaftlichen Betrieb.

Die Kostenträgerrechnung umfaßt

- die Kostenträgerzeitrechnung  
und
- die Kostenträgerstückrechnung.

Das Ziel der Kostenträgerzeitrechnung besteht in der Gegenüberstellung aller Kosten und Leistungen je Kostenträger in der Abrechnungsperiode. D. h. also, daß den in der Abrechnungsperiode angefallenen Kosten eines Kostenträgers **alle** Leistungen unabhängig von Fertigungsgrad und Verwendung gegenübergestellt werden.

Das Ziel der Kostenträgerstückrechnung ist die Ermittlung der Kosten, der Leistung und des Ergebnisses ausschließlich für die Fertigerzeugnisse.

Die Beziehungen zwischen Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung sind in der landwirtschaftlichen Produktion unterschiedlich, was mit den nachfolgenden beispielhaften Kalkulationsschemata (Abbildungen 10 und 11) verdeutlicht werden soll.

In der Tierproduktion werden üblicherweise Zeit- und Stückrechnung gleichgesetzt. Die Kennzahlen der Stückrechnung leiten sich unproblematisch aus der Zeitrechnung ab.

**Abbildung 10: Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung in der Mastschweineproduktion**

<b>Zeit- rech- nung</b>	Alle Leistungen der Mastschweineproduktion in der Periode in Form von → Absatz und Inneumsatz an Mastschweinen (fertige Erzeugnisse) → Bestandsänderung an Mastschweinen (Lebendmasse, unfertige Erzeugnisse)
	- Alle Kosten der Mastschweineproduktion in der Periode  = Ergebnis der Mastschweineproduktion in der Periode
<b>Stück- rech- nung</b>	Alle Kosten der Mastschweineproduktion in der Periode Produzierte Lebendmasse (dt) insgesamt
	= Kosten je dt produzierte Lebendmasse ↳ <i>Daraus abgeleitete:</i> Kosten je abgesetztes Stück Mastschwein

Bei der in Abbildung 10 beschriebenen Vorgehensweise wird vereinfachend unterstellt, daß die Kosten für die Produktion einer Mengeneinheit Schlachtschwein, unabhängig vom Wachstumsstadium der Schweine, immer gleich sind.

In der Pflanzenproduktion sind die Beziehungen zwischen Zeit- und Stückrechnung etwas komplizierter.





**Abbildung 12: Kalkulationsschema des Kostenträgers Milch**

Kuhbestand	St.
Milchertrag	dt
-----	
Leistung	
Absatz	
Milch	DM
Schlachtkühe	DM
Kälber	DM
Innenumsatz	
Milch	DM
Schlachtkühe	DM
Kälber	DM
Bestandsänderung	
Kühe	DM
Kälber	DM
Sonstige betriebliche Leistungen	
Direkte Beihilfen / Fördermittel	DM
-----	
Leistung der Periode insgesamt	DM
-----	
Kosten	
Einzelkosten	DM
einzelne Kostenarten nach betrieblicher Festlegung und in Übereinstimmung mit den enthaltenen Abbildungen und Anlagen	
Einzelkosten insgesamt	DM
Gemeinkosten	DM
Verrechnete Kosten nach betrieblicher Festlegung und in Übereinstimmung mit den enthaltenen Abbildungen und Anlagen	
Gemeinkosten insgesamt	DM
-----	
Kosten der Periode insgesamt	DM
-----	
Bereinigung	
- Absatz Schlachtkühe	DM
- Bestandsänderung Kühe	DM
- Direkte Beihilfen /Fördermittel	DM
-----	
Kosten für Milch- und Kälberproduktion	DM

(Fortsetzung Abbildung 12)

Kosten für Milch- und Kälberproduktion	DM
-----	
Trennung Kuppelprodukte	
- Absatz Kälber	DM
- Innenumsatz Kälber	DM
- Bestandsänderung Kälber	DM
- Direkte Beihilfen /Fördermittel	DM
-----	
Kosten der Milch	DM
Produzierte Milchmenge	dt
Stückkosten Milch	DM/dt
-----	
Absatz Milch	DM
Verkaufte Milchmenge	dt
Erzielter Preis Milch	DM/dt

**Abbildung 13: Kalkulationsschema des Kostenträgers Winterweizen**

Anbaufläche	ha
Geerntete Menge	dt
Verkaufte Menge	dt
-----	
Leistung	
Absatz	
Winterweizen	DM
Stroh	DM
Innenumsatz	
Winterweizen	DM
Stroh	DM
Bestandsänderung	
Feldinventar Winterweizen	DM
Fertiges Erzeugnis Winterweizen	DM
Fertiges Erzeugnis Stroh	DM
Sonstige betriebliche Leistungen	
Direkte Beihilfen / Fördermittel	DM
-----	
Leistung der Periode insgesamt	DM
-----	
Kosten	
Einzelkosten	DM
Einzelne Kostenarten nach betrieblicher Festlegung und in Übereinstimmung mit den enthaltenen Abbildungen und Anlagen	
Einzelkosten insgesamt	DM
Gemeinkosten	DM
Verrechnete Kosten nach betrieblicher Festlegung und in Übereinstimmung mit den enthaltenen Abbildungen und Anlagen	
Gemeinkosten insgesamt	DM
-----	
Kosten der Periode insgesamt	DM
-----	

(Fortsetzung Abbildung 13)

-----	
Kosten der Periode insgesamt	DM
-----	
+ Kosten aus anderen Perioden (Bestellkosten aus Vorjahr, Lagerungs- und Absatzkosten aus Folgejahr)	DM
- Kosten für das Folgejahr (Bestell- und Pflegekosten)	DM
-----	
Trennung Kuppelprodukte	
- Absatz Stroh	DM
- Innenumsatz Stroh	DM
- Bestandsänderung Stroh	DM
- Direkte Beihilfen /Fördermittel für die Kuppelprodukte	DM
-----	
Kosten des Winterweizen	DM
Geerntete Menge Winterweizen	dt
Stückkosten Winterweizen	dt/DM
=====	
Absatz Winterweizen	DM
Verkaufte Menge Winterweizen	dt
Erzielter Preis Winterweizen	DM/dt
=====	

Formell sollten Kostenstellen- /Kostenträgerverzeichnisse stets so angelegt sein, daß die Auswertung entsprechend der Struktur des Betriebes möglich ist. Das wird durch die richtige Kombination von Kostenstellen und Kostenträgern möglich.

Abbildung 14 zeigt eine solche Systematik für den Bereich Rinderproduktion.

**Abbildung 14: Beispiel für die Kombination von Kostenstellen und Kostenträgern**

	Kostenstelle	Kostenträger	
		Milch	Jungrinder
Rinderproduktion I	11	40611	40411
Rinderproduktion II	12	40612	40412
Rinderproduktion III	13	40613	40413
Rinderproduktion insgesamt	10	40610	40410

Gebucht oder abgerechnet wird primär stets auf der untersten Stufe der Nummernkombination, also im Fall der Abbildung 14 z.B. auf dem Fünfsteller 40611 = Milchproduktion des Bereiches 11.

Im aufgeführten Beispiel wären folgende Auswertungen möglich:

- 10 Kosten der Milch und Jungrinderproduktion des Betriebes insgesamt
- 11 alle Kosten des Bereiches 11 für Milch- und Jungrinderproduktion
- 40610 alle Kostenträger Milch des Betriebes insgesamt
- 40611 Kostenträger Milch des Bereichs 11.

Auf die Anlagen 3 und 4 bezogen heißt das, daß die dort ausgewiesenen Kostenträger nach Bedarf im Betrieb noch mit einer oder zwei Stellen für abzurechnende Kostenstellen kombiniert werden können.

### **Analyse der Ergebnisse der Kostenträgerrechnung**

Werden die Kostenträger nach einem vergleichbaren Schema kalkuliert, sind die Ergebnisse der Kostenträgerrechnung über Betriebsgrenzen hinaus gut vergleichbar.

Die Ergebnisse der Kostenträgerrechnung sind auch Voraussetzung für die Preisbildung und Preisvergleiche. Allerdings muß dabei beachtet werden, daß zwischen Istkosten und Preis noch die Einbeziehung kalkulatorischer Kosten, eine evtl. weitere Bereinigung und die Einbeziehung des Gewinnes steht.

## 2.7. Zuordnung der Kostenarten zu den Kostenstellen und Kostenträgern

Bedingt durch den Faktoreinsatz, die unterschiedlichen Produktionsverfahren, die Eigenschaften der einzelnen Kostenträger und die betriebsspezifische Gliederung der Kostenstellen werden grundsätzlich die im betrieblichen Rechnungswesen ausgewiesenen Kosten- und Leistungsarten nicht jeweils gleichermaßen von allen Kostenstellen und Kostenträgern verursacht (Futterkosten fallen ausschließlich in Tierproduktionsverfahren an, Dieselkraftstoff kann nur dort anfallen, wo Fahrzeuge o.ä. zugeordnet sind usw.). Das erscheint als eine Selbstverständlichkeit. Im Betrieb entstehen aber an dieser Stelle aufgrund der vielen Buchungen und evtl. auch wegen der unterschiedlichen Bearbeiter Fehler.

Um die Vergleichbarkeit der Kalkulation von Kostenträgern im Betrieb und zwischen Betrieben so weit wie möglich zu gewährleisten und um die Arbeit so effektiv wie möglich zu gestalten, muß also (schriftlich!) festgelegt werden, welche Kosten- und Leistungsarten bei den einzelnen Kostenstellen und Kostenträgern anfallen können bzw. gebucht werden dürfen. Sehr günstig sind PC-Programme, die es ermöglichen, daß der Nutzer beim Einrichten der Kostenrechnung festlegt, welche Kostenstellen / Kostenträger mit welchen Kosten- und Leistungsarten bebucht werden dürfen. Nicht eingerichtete Kosten- und Leistungsarten können dann gar nicht falsch erfaßt werden.

Die Aussagekraft der Kostenrechnung wird wesentlich eingeschränkt, wenn die Zuordnung unsystematisch und von Fall zu Fall unterschiedlich erfolgt.

**Kostenstellen und Kostenträgern dürfen nur die  
betrieblich festgelegten Kosten- und Leistungsarten  
zugeordnet werden.**

In der Anlage 4 im Anhang wird beschrieben, wie die Zuordnung der einzelnen Kostenarten erfolgt.

Sowohl in der Literatur als auch in der Kostenrechnungspraxis ist es seit Generationen üblich, die Zurechnung und Verrechnung der Kosten in Matrixform darzustellen.

Diese Matrizen werden als Betriebsabrechnungsbogen (BAB) bezeichnet. Abbildung 15 zeigt einen Ausschnitt aus einem schematischen BAB, um dessen Funktionsweise zu verdeutlichen.

Die Anlage 5 im Anhang enthält ein (weitgehend) vollständiges Schema eines BAB.

**Bei der Einrichtung einer Kostenrechnung müssen die Anlagen 4 und 5 den  
konkreten betrieblichen Bedingungen angepaßt werden.**

Abbildung 15: Ausschnitt aus einem schematischen BAB

	ME	Kostenstellen / Kostenträger					Summe
		Winterweizen	Feldfutter	Kuhstall I	Maschinen	Leitung und Verwaltung	
1	2	3	4	5	6	7	n
<b>Mengendaten</b>							
Anbaufläche	ha	X	X				X
Durchschnittsbestand Kühe	St.			X			X
Produzierte Menge	dt	X	X	X			X
....	....	...	...	...	...	...	X
<b>Leistungen</b>							
Milch Absatz	DM			X			X
Winterweizen Absatz	DM	X					X
Feldfutter Innenumsatz	DM		X				X
....	DM	...	...	...	...	...	X
<b>Gesamtleistung</b>	<b>DM</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Einzelkosten</b>	<b>DM</b>						
Saat- und Pflanzgut Zukauf	DM	X	X				X
Düngemittel Zukauf	DM	X	X				X
Pflanzenschutzmittel	DM	X	X				X
Kraftfutter Zukauf	DM			X			X
Grobfutter Innenumsatz	DM			X			X
....	DM	...	...	...	...	...	X
<b>Einzelkosten insgesamt</b>	<b>DM</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Verrechnung der Gemeinkosten</b>	<b>DM</b>						
Maschinenkosten	DM	X	X	X	%		0
Leitung und Verwaltung	DM	X	X	X		%	0
....	DM	...	...	...	...	...	0
<b>Gemeinkosten insgesamt</b>	<b>DM</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>X</b>
<b>Gesamtkosten</b>	<b>DM</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>X</b>
<b>Ergebnis</b>	<b>DM</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>X</b>

Ein "X" bedeutet, daß Mengen, Leistungen oder Kosten hier anfallen können.

"%" zeigt an, daß diese Kosten verrechnet werden.



## 2.8. Verrechnung der Gemeinkosten

Anliegen der Vollkostenrechnung ist es u.a., alle im Betrieb angefallenen Kosten den Endkostenstellen bzw. den Endkostenträgern zuzurechnen.

Nach Abschluß der Verrechnung müssen die gesamten Istkosten und die gesamten Istleistungen des Betriebes Endkostenträgern zugerechnet sein. Diese Forderung ergibt sich aus dem Begriff Vollkostenrechnung.

Ein Ausnahme bilden dabei die Kosten und Leistungen, die auf einer fiktiven Kostenstelle zu einem neutralen Ergebnis zusammengeführt oder gesammelt werden. Das betrifft gleichermaßen die Abweichungen zwischen Aufwand und Kosten bzw. zwischen Ertrag und Leistungen (siehe Abschnitt 1).

Das Problem der Vollkostenrechnung besteht bekanntermaßen darin, daß nur ein Teil der Kosten (und Leistungen) sofort (direkt) den Endkostenträgern verursachungsgerecht zugerechnet werden kann. Diese Kosten werden als Einzelkosten bezeichnet.

Einzelkosten sind die Kosten, die einer Kostenstelle oder einem Kostenträger direkt (verursachungsgerecht) zugerechnet werden können (Betriebswirtschaftliche Begriffe 1996).

Typische Einzelkosten im Landwirtschaftsbetrieb sind z.B. die Tiereinsatz- oder die Futterkosten in der Tierproduktion oder die Kosten für Saatgut in der Pflanzenproduktion.

Der andere Teil der Kosten, der nicht sofort den Endkostenträgern zugeordnet werden kann, wird als Gemeinkosten bezeichnet.

Gemeinkosten sind die Kosten, die einem Kalkulationsobjekt (Endkostenstelle, Endkostenträger) nicht verursachungsgerecht (direkt) zugerechnet werden können.

Typische Beispiele für Gemeinkosten sind die Kosten der Betriebs- oder Bereichsleitung oder die Kosten des Maschineneinsatzes.

Wie bereits festgestellt, müssen im Rahmen der Vollkostenrechnung alle - also auch die Gemeinkosten - den Endkostenstellen/-kostenträgern zugerechnet werden. Diese Aufteilung aller nicht primär auf den Endkostenstellen / -kostenträgern erfaßten (Gemein)kosten wird als Verrechnung oder Umlage oder Überwälzen bezeichnet (auf theoretische Unterschiede zwischen Verrechnung und Umlage soll hier nicht eingegangen werden).

Bevor die Verrechnungen durchgeführt werden, müssen bei der Vollkostenrechnung erst einmal alle Kosten Kostenträgern oder auch Kostenstellen zugerechnet sein. Das muß bereits beim Einrichten der Kostenrechnung bedacht werden.

Der abgerechnete Kostenträger (Kostenstelle) ist entweder Endkostenträger (-kostenstelle) oder es muß festgelegt sein, wie er zu verrechnen ist.

Die Verrechnung ist der am meisten kritisierte Bestandteil der Vollkostenrechnung. Die Verrechnung muß sehr sorgfältig erfolgen und setzt große Sachkenntnis voraus, um zu aussagekräftigen Ergebnissen der Kostenrechnung zu gelangen.

Die Verrechnung der Gemeinkosten geschieht auf der Grundlage von Verrechnungsbasen.

Die Verrechnungsbasis (Zuschlagsbasis, Schlüssel) soll jeweils die Beziehungen zwischen den zu verrechnenden Gemeinkosten und den zu belastenden Kostenstellen / Kostenträgern möglichst exakt widerspiegeln, um eine weitgehend verursachungsgerechte Verrechnung zu gewährleisten. Häufig genutzte Verrechnungsbasen im landwirtschaftlichen Betrieb sind:

- Einzelkosten insgesamt
- einzelne Kostenarten (z.B. Lohnkosten oder Dieseldkosten)
- Arbeitskräftestunden
- Landwirtschaftliche Nutzfläche
- Ackerfläche
- Tierbestand in GV
- Schlepperstunden
- Maschinenstunden
- Werkstattstunden
- Masse
- Rauminhalt.

Bei der Verrechnung von Gemeinkosten ist ein Kompromiß zu finden zwischen der Anzahl der unterschiedlichen Verrechnungsbasen, die im konkreten Betrieb Anwendung finden und einer ausreichend genauen Verrechnung.

In der Abbildung 16 sind Vorschläge für die Verrechnung dargestellt.

**Abbildung 16: Beispiel für die Reihenfolge der Verrechnung und für Verrechnungsbasen in einem landwirtschaftlichen Betrieb**

Reihenfolge	Zu verrechnende Kosten	Zu verrechnen auf	Verrechnungsbasis
1.	Lohnnebenkosten	Alle KSt/KTr	Lohnkosten
2.	Werkstätten	Alle KSt/KTr	1. Wh, dabei direkte Zurechnung des Reparaturmaterials oder 2. Abrechnung von Reparaturaufträgen
3.	Maschinenkosten d.h. nicht selbstfahrende Maschinen u. Anhänger	Schlepper LKW	Schlepperkosten
4.	Schlepper GM, LKW	Alle KSt/KTr	Sh, GMh, LKWb bzw. Traktoristenstunden bzw. Traktoristenlohn
5.	Gebäudekosten (z.B. Lagerhalle PP)	z.B. EKTr der PP	z.B. Gelagerte Mengen
6.	Bereichsleitung TP und TP allgemein	EKTr der TP	1. Jahresdurchschnittsbestand Tiere in GV oder 2. Einzelkosten
7.	Bereichsleitung der PP und PP allgemein	EKTr der PP	AF + 0,5 x GL
8.	Betrieb allgemein	Alle EKTr	Einzelkosten der EKTr und bereits verrechnete Kosten
9.	Betriebsleitung	Alle EKTr	1. Lohn oder 2. AKh oder 3. AK

Ist die Verrechnungsbasis (Verrechnungsschlüssel, Gemeinkostenschlüssel) festgelegt, kann die Ermittlung des Verrechnungssatzes (Zuschlagssatzes) erfolgen, auf dessen Grundlage dann die/der entsprechende Kostenstelle/Kostenträger belastet wird.

$\text{Verrechnungssatz oder Zuschlagssatz} = \frac{\text{Zu verrechnende Kosten}}{\text{Verrechnungsbasis oder Zuschlagsbasis}}$
---

Abbildung 17 zeigt ein Beispiel zur Verrechnung von Gemeinkosten.

## Abbildung 17: Beispiele für die Verrechnung eines Gemeinkostenkomplexes

### Beispiel 1.1.:

Die Kosten der Kostenstelle "Bereich allgemein" in Höhe von 80.000 DM sind innerhalb der Pflanzenproduktion mit ausschließlichem Ackerbau zu verrechnen.

Zu verrechnende Gemeinkosten	80.000 DM
Verrechnungsbasis	1.200 ha AF
darunter Winterweizen	200 ha

### *Ermittlung des Verrechnungssatzes*

$$\text{Verrechnungssatz} = 80.000 \text{ DM} / 1.200 \text{ ha} = 66,66... \text{ DM/ha AF}$$

### *Belastung des Winterweizens*

$$200 \text{ ha Winterweizen} \times 66,66... \text{ DM/ha} = \mathbf{13.333,33 \text{ DM}} \quad \textbf{Gemeinkostenanteil für Winterweizen}$$

-----

### Beispiel 1.2.:

Die Kosten der Kostenstelle "Bereich allgemein" in Höhe von 80.000 DM sind innerhalb der Pflanzenproduktion mit Ackerbau und Grünland zu verrechnen.

Zu verrechnende Gemeinkosten	80.000 DM
Verrechnungsbasis Ackerfläche	1.000 ha
Grünland	200 ha
darunter Winterweizen	200 ha

### *Ermittlung des Verrechnungssatzes*

$$\text{Verrechnungssatz} = 80.000 \text{ DM} / (1.000 \text{ ha} + (200 \text{ ha} \times 0,5)) = 72,72... \text{ DM/ha AF}$$

### *Belastung des Winterweizens und des Grünlandes*

$$200 \text{ ha Winterweizen} \times 72,72... \text{ DM/ha} = \mathbf{14.545,54 \text{ DM}} \quad \textbf{Gemeinkostenanteil für Winterweizen}$$
$$200 \text{ ha Grünland} \times 0,5 \times 72,72... \text{ DM/ha} = \mathbf{7.272,72 \text{ DM}} \quad \textbf{Gemeinkostenanteil für Grünland}$$

## Zeitpunkt der Verrechnung

Die Verrechnung der Gemeinkosten kann zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen. Bei der herkömmlichen Vollkostenrechnung ist es üblich, die gesamten Gemeinkosten am Jahresende zu verrechnen. Der Nachteil dieser Vorgehensweise besteht darin, daß im Laufe des Jahres auf den Endkostenträgern / -kostenstellen nur Einzelkosten ausgewiesen werden. Sollen bereits im Laufe des Jahres wenigstens Teile der Gemeinkosten auf den

Endkostenträgern / -kostenstellen ausgewiesen werden, kann zumindest dieser Teil der Gemeinkosten als Innenumsatz kontinuierlich verrechnet werden. Beispielsweise könnten Werkstattstunden, der Grobfuttereinsatz, der Tiereinsatz oder Arbeitsverfahren der Pflanzenproduktion ständig über Innenumsatzbuchungen verrechnet werden.

## Bewertung

Die Bewertung der zu verrechnenden Kosten kann bei kontinuierlicher Berücksichtigung nur mit Plankosten erfolgen. Das hat zur Folge, daß am Jahresende entweder

- diese Plankosten zu Istkosten berichtigt werden  
oder
- eine Abweichung zwischen Plan- und Istkosten "als Ergebnis" für den abgebenden (zu verrechnenden) Kostenträger / Kostenstelle entsteht.

Abrechnungstechnisch besteht zwischen der Behandlung des Innenumsatzes und der Verrechnung von Gemeinkosten kein grundsätzlicher Unterschied. Der Innenumsatz kann als spezielle Form der Verrechnung betrachtet werden.

Als Veranschaulichung der Ausführungen zum Zeitpunkt der Verrechnung soll das nachfolgende Beispiel (Abbildung 18) für die Verrechnung von Werkstatteleistungen dienen.

### Abbildung 18: Beispiel für die Verrechnung von Werkstatteleistungen

<b>Verrechnung von Werkstatteleistungen</b>			
1.	Planung		
	Plankosten der Werkstatt	150 000	DM/a
	Leistung	6 000	Wh/a
	Stückkosten	25	DM/Wh
-----			
2.	Abrechnung		
2.1.	Verrechnung im Laufe des Jahres		
	mit 25 DM/Wh	-----	kein "Gewinn"
oder	mit 30 DM/Wh	-----	20 % "Gewinn"
			unterstellt
-----			
2.2.	Verrechnung am Jahresende		
	157 000 DM Kosten		
	-----	= 25,95 DM/Wh	
	6 050 Wh		
Das führt zu	-	Berichtigung (Ergebnis KSt Werkstatt = 0)	
	-	"Verlust"	



## 2.9. Auswertung der Kostenrechnung

Kostenrechnung darf niemals Selbstzweck sein.

Bereits bei der Einrichtung der Kostenrechnung im Betrieb muß feststehen, wie die Auswertung der Kostenrechnungsergebnisse erfolgen soll, um die Vergleichbarkeit und Auswertbarkeit der Ergebnisse zu gewährleisten.

Erstes Anliegen der Vollkostenrechnung ist stets die Darstellung der Istkosten für die jeweilige Abrechnungsperiode des Betriebes.

Die Ergebnisse müssen leserfreundlich, den Erfordernissen und Erwartungen des Informationsempfängers entsprechend dargestellt werden. Abbildung 19 zeigt die aufbereiteten Abrechnungsergebnisse des Kostenträgers Winterweizen in ansprechender Form. Im Gegensatz dazu zeigt Abbildung 20 einen Originalausdruck der Kostenrechnung eines Buchführungsprogrammes, ein Beispiel für eine wenig leserfreundliche Informationstabelle.

Solche Auswertungstabellen sind der Akzeptanz von Kostenrechnungsergebnissen abträglich. Die Kostenrechnungsergebnisse werden schlecht ausgewertet, wenn lediglich der fertige BAB als Informationsmaterial zur Verfügung gestellt wird.

Über die Darstellung der Istergebnisse hinaus können

- die Ergebnisse in Form des vertikalen Betriebsvergleichs  
oder
  - auch als horizontaler Betriebsvergleich dargestellt werden.
- Bei beiden Formen ist die Einbeziehung von Richtwerten möglich.

Abbildung 21 zeigt Tabellenköpfe für die Auswertungsvarianten. Bei der Aufbereitung der Kostenrechnungsergebnisse muß feststehen

- für welchen Informationsempfänger  
und
  - zu welchem Zweck
- die Zahlen benötigt werden.

Der Informationsbedarf des Geschäftsführers ist anders einzuschätzen, als der Informationsbedarf eines Bereichsleiters.

Abbildung 19: Istabrechnung einer Winterweizenproduktion

( Ist )

		ME	Winterweizen	
			absolut	je ha
	1	2	3	4
1	Anbaufläche	ha	280	
2	Geerntete Menge	dt	18.200	65
3	Verkaufte Menge	dt	17.920	64
4	Verfütterete Menge	dt		
5	Winterweizen Absatz	DM	390.656	1.395
6	Winterweizen Innenumsatz	DM		
7	Preisausgleich Getreide	DM	184.800	660
8	Prämie umweltgerechter Ackerbau	DM	22.400	80
9	<b>Gesamtleistung</b>	<b>DM</b>	<b>597.856</b>	<b>2.135</b>
10	Saat- und Pflanzgut Zukauf	DM	34.160	122
11	Düngemittel Zukauf	DM	55.440	198
12	Pflanzenschutzmittel	DM	59.360	212
13	Sonstiges Material	DM		
14	Lohnarbeit und Maschinenmiete	DM	8.300	30
15	Löhne	DM	21.280	76
16	Lohnnebenkosten	DM	5.320	19
17	Hagelversicherungen	DM	3.248	12
18	Pacht für luf Flächen	DM	57.400	205
19	<b>Einzelkosten insgesamt</b>	<b>DM</b>	<b>244.508</b>	<b>873</b>
20	Technikkosten Bestellung und Pflege	DM	46.828	167
21	Technikkosten Pflege und Ernte	DM	51.299	183
22	Bereich Pflanzenproduktion allgemein	DM	7.967	28
23	Betrieb allgemein	DM	15.120	54
24	Betriebsleitung	DM	7.560	27
25	<b>Gemeinkosten insgesamt</b>	<b>DM</b>	<b>128.774</b>	<b>460</b>
26	<b>Gesamtkosten</b>	<b>DM</b>	<b>373.282</b>	<b>1.333</b>
27	<b>Ergebnis</b>	<b>DM</b>	<b>224.574</b>	<b>802</b>
28	Stückkosten (Z 26 / Z 2)	DM/dt		20,51
29	Erzielter Preis (Z 5 / Z 3)	DM/dt		21,80



**Abbildung 20: Kostenstellenauswertung eines Buchführungsprogrammes**

Stellen/Konten	Ist-DM lfd. Jahr	Ist-Menge lfd. Jahr
<b>00000 Kuhstall I</b>		
04110 Mastkälber	114.384-	408-
04111 Weibliche Kälber < 0,5	4.477-	12-
04112 Weibliche Jungrinder < 1	460-	1-
04115 Mastfärsen	1.713-	2-
04118 Schlacht- und Mastkühe	169.957-	198-
04120 Männliche Kälber < 0,5 J	2.925-	8-
04121 Männliche Jungrinder < 1		
04127 Kuhmilch	2.921.362-	49.036-
...		
04448 Sonstige Zuschüsse	67.656-	
04457 Entschädigungen	2.648-	
04496 Sonst. zeitraumfr. Erträ	61-	
05304 Spezialfutter für Rinder	104.420	1.414
05305 Kraftfutter für Rinder	494.210	17.154
05306 Rauh- und Saftfutter f.	35.897	3.053
05320 Besamung-Sperma	49.384	
05321 Tierarzt Lst./Medik.	177.927	
05322 Klauenschneider	43.457	
05325 Reinig.-u. Desinfektionsm		27.187
05326 Sonst. Material Tierprod	27.697	
05328 Sonst.Lst.Tierpr.Milchk.	55.130	
05370 Heizmaterial-Kohle	18.223	
05371 Strom	108.152	
05373 Dieselkraftstoff		21.427
05374 Vergaserkraftstoff	2.479	1.758
...		
06010 Löhne ständiges Personal	562.985	
06012 Lohnzuschläge		102.655
06013 Löhne-Urlaubsrückstellun		24.382
06020 Gehälter	63.480	
06040 Löhne nicht ständiges Pe	9.140	
06090 Fahrtkostenerstattung Ar	252	
06092 Rückstellung soziale Abg	4.632	
06093 Soziale Abgaben	152.625	
06100 AfA immat. Verm.ggst. (p		2.160
06101 AfA Sachanlagen (planmäã	284.292	
06311 Unterh. bauliche Anlagen	1.522	
06313 Unterh. Wirtschaftsgebäu	1.121	
06316 Unterh. Betriebsvorricht	8.866	
06317 Unterh. Maschinen und Ge		11.703
06332 Kraftfahrzeugversicherung	398	
...		
08017 Sonstiges Getreide	186.447	7.740
08070 Silomais	158.715	26.938
08071 Mais-Frischfutter	16.731	6.096
08073 Klee, Klee gras, Klee gemi	69.031	38.201
08075 Frischfutter aus Wiesen/	20.203	12.352
08076 Silage aus Wiesen, Weide	247.174	44.469
08077 Heu aus Wiesen und Weide	35.418	2.521
08080 Grünpellets	53.616	2.681
08611 IU Tiere weibl. Kälb.1-6	4.000	10
08613 IU weibl. Jungr. üb. 12	850	1
08614 IU trag. Färsen	492.800	352
08710 IU Kälber - 1 Monat	7.200-	36
08711 IU weibl.Jungr. 2-6 Mona	174.000-	435
08712 IU weibl. Junger. 6-12 Mon	19.500-	30
08713 IU weibl. Junger. üb 12	8.500-	10
08716 IU Kühe	99.000-	110
08720 IU männl. Mastrinder 2-6	5.600-	14
Summe	390.922	183.868

## Abbildung 21: Auswertungsmöglichkeiten der Ergebnisse der Vollkostenrechnung

### 1. Variante: Plan-Ist-Vergleich

( Ist )

	ME	Kostenstelle / Kostenträger Ist	Kostenstelle / Kostenträger Plan	Abweichung
1	2	3	4	5
<sub>i</sub> Kennzahl				
<sub>n</sub> Kennzahl				

### 2. Variante: Horizontaler Betriebsvergleich

( Ist )

	ME	Kostenstelle / Kostenträger 1 Ist	Kostenstelle / Kostenträger 2 Ist	Kostenstelle / Kostenträger n Ist	Vergleichsgruppe (Kostenstelle/Kostenträger)		
					Min	Max	Durchschnitt
					Ist	Ist	Ist
1	2	3	4	5	6	7	8
<sub>i</sub> Kennzahl							
<sub>n</sub> Kennzahl							

### 3. Variante: Vertikaler Betriebsvergleich

( Ist )

	ME	Kostenstelle / Kostenträger			
		Ist	Vorjahr 1	Vorjahr 2	Vorjahr n
		3	4	5	6
1	2	3	4	5	6
<sub>i</sub> Kennzahl					
<sub>n</sub> Kennzahl					

### 4. Variante: Richtwertvergleich

( Ist )

	ME	Kostenstelle / Kostenträger Ist	Richtwert	Abweichung
1	2	3	4	5
<sub>i</sub> Kennzahl				
<sub>n</sub> Kennzahl				

Die Informationstabellen der Kostenrechnung müssen auf den speziellen Informationsbedarf des jeweiligen Lesers abgestimmt sein und in leserfreundlicher Form vorliegen.

## 2.10. Organisation der Erfassung

Wie bereits festgestellt, benötigt die Kostenrechnung gegenüber einer Abrechnung ohne Kostenrechnung mehr Daten, weil:

- alle Kosten- und Leistungsbuchungen Kostenstellen/-trägern zugeordnet werden müssen  
und
- über die finanziellen Angaben hinaus mehr Zeit- und Mengenangaben notwendig sind als ohne Kostenrechnung. Auch diese müssen so erfaßt werden, daß ihre Zuordnung zu Kostenstellen und Kostenträgern möglich ist.

In Abbildung 22 ist - ohne Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben - dargestellt, welche Angaben für eine aussagekräftige Kostenrechnung in etwa bereitgestellt werden müssen. Es besteht dabei eine Wechselwirkung zwischen der Organisation der Kostenrechnung einerseits und der Gestaltung der gesamten betrieblichen Datenerfassung und -aufbereitung im betrieblichen Rechnungswesen andererseits.

Abbildung 22: Voraussetzungen für die Kostenrechnung

* Welche Daten müssen für die einzelnen KSt/KTr erfaßt werden? *			
<i>Bereich</i>	<i>Kosten</i>	<i>Leistungen</i>	<i>Sonstiges</i>
<u>Pflanzen- Ernte- produktion</u>	<b>Zukauf</b>  <i>Menge und Werte</i> der ausgebrachten Roh-, Hilfs- und Be- triebsstoffe  <b>IU</b> Eigenproduziertes Saatgut  Maschinenleistungen f. selbstfahrende Maschinen (z.B. Sh)  <b>Arbeitszeit</b>	<b>Absatz</b>  <i>Mengen und Werte</i> der verkauften Leistungen  <b>IU</b> <i>Mengen</i> der inner- betrieblich eingesetzten Leistungen nach empfangender KSt/KTr  <b>Bestandsänderung</b> <i>Mengen und Werte</i>	<b>flächen</b>
<u>Tier- Tierbe- produktion</u>	<b>Zukauf</b>  Tiere <i>Mengen und Werte</i>  <b>IU</b> Tiere <i>Mengen</i> Futter <i>Mengen</i> Maschinenleistungen (z.B. Sh)  <b>Arbeitszeit</b>	<b>Absatz</b>  Tiere und Tierprodukte <i>Mengen und Werte</i>  <b>IU</b> Tiere nach empfangender KSt/KTr <i>Stück</i>	<b>stände nach KSt</b>
<u>Werkstatt</u>	<b>Arbeitszeit</b>	<b>IU</b> Wh nach empfangen- der KSt/KTr	
<u>Maschinen- einsatz</u>	<b>Arbeitszeit</b>	<b>IU</b> Sh nach empfangen- der KSt/KTr	

Im gesamten Rechnungswesen sind die erforderlichen Voraussetzungen für die Kostenrechnung zu schaffen, d.h. letztlich, es müssen aus dem gesamten Rechnungswesen kostenrechnungsgerechte Daten zur Verfügung gestellt werden.

Oft wird der Arbeitszeitaufwand, der für die Erfassung der Kostenrechnungsdaten notwendig ist, als Argument gegen die Durchführung der Vollkostenrechnung angeführt.

Dieses Argument ist nur zu einem geringen Teil berechtigt. In fast allen Betrieben existieren heute Finanzbuchhaltungsprogramme, die es ermöglichen, gleichzeitig mit dem Finanzkonto Kostenstelle und Kostenträger anzusprechen. Zusätzlich zeigt sich bei genauer Betrachtung, daß fast alle für die Kostenrechnung notwendigen Kennzahlen auch außerhalb der Kostenrechnung für eine ordnungsgemäße Betriebsführung notwendig sind und gar nicht extra für die Kostenrechnung erfaßt werden müssen.

Die Bereitstellung von zusätzlichen Informationen durch die Kostenrechnung erfordert auch zusätzliche Informationen für die Kostenrechnung. Ein angemessener zusätzlicher Aufwand für die Kostenrechnung ist berechtigt. Entscheidend sind ausgewogene Proportionen zwischen zusätzlichem Arbeitszeitaufwand und besserer Informationsbereitstellung.

Wichtige Voraussetzung für die rationelle Datenbereitstellung ist die (wenigstens annähernde) Durchsetzung des alten Grundsatzes, daß jede Zahl nur einmal erfaßt werden darf, aber so oft in die Auswertung einbezogen wird, wie es notwendig ist. Das heißt auch, daß einmal auf elektronische Datenträger gespeicherte Daten nicht ein zweites mal eingegeben werden, sondern nur rechnerintern weiterverarbeitet werden dürfen.

Entscheidend für die Verwirklichung dieser Grundsätze ist die Anwendung rationeller buchhalterischer Hilfsmittel und Methoden. Eine ordnungsgemäße und rationelle Erfassung steht in jedem Falle immer am Anfang. Für ihre technische Realisierung gibt es unterschiedliche Möglichkeiten, wie

- die Gestaltung der Belege
- den Einsatz von Bordcomputern
- die Einbeziehung von produktionstechnischen Programmen.

Typische Beispiele für die Beleggestaltung sind komplexe Belege in der Pflanzenproduktion, die die Erfassung von Arbeitszeit, Leistung, leistenden und empfangenden Kostenstellen/Kostenträgern und Maschineneinsatz auf einem Blatt ermöglichen (Abbildung 23).

In der Tierproduktion ist es z. B. sinnvoll, für einen Stall die gearbeitete Zeit, die Veränderungen des Tierbestandes, das eingesetzte Futter und die erbrachte Leistung je Tag auf einem Beleg darzustellen.

**Abbildung 23: Erfassungsbeleg im Bereich der Pflanzenproduktion**

Monat			Betrieb						
Name, Vorname			Personal-Nr.						
Tag	Gesamtstunden	Einzelstunden	KSt/ KTr	Produkt / Schlag Bezeichnung	KSt/ KTr	Maschine Bezeichnung	KSt/ KTr	Gerät Bezeichnung	Arbeitsbezeichnung / sonstiges (z.B. ausgebrachte Menge)
1	10	2	1101	Winterweizen lfd. Jahr	8101	Traktor Fendt	8812	Kombination	gestriegelt
		7	1103	Wintergerste lfd. Jahr	8101	Traktor Fendt	8812	Kombination	gestriegelt
		1	4060	Milchviehstall 1	8101	Traktor Fendt	8891	Hänger	Futter gefahren
2									
n									

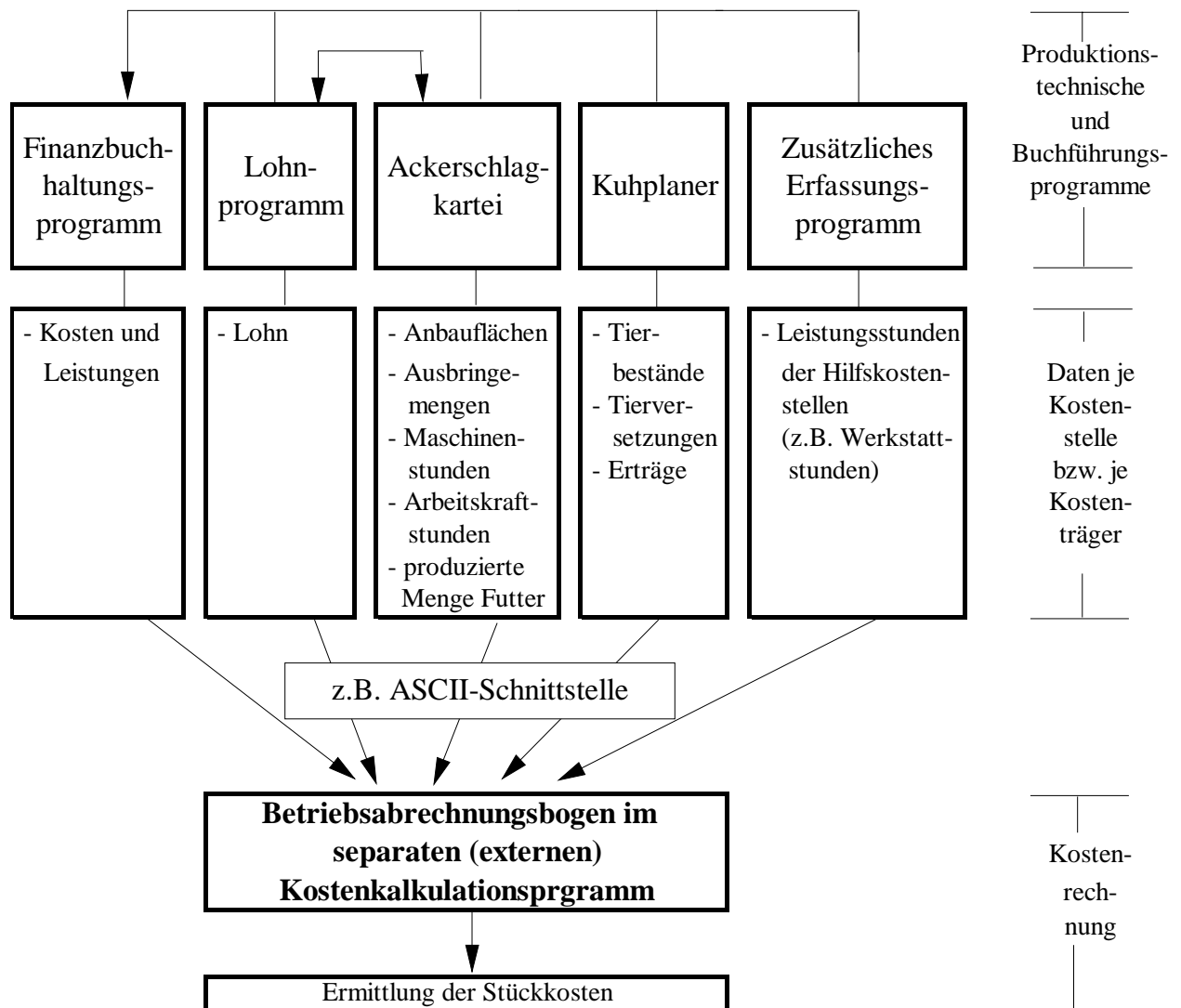
Denkbar ist auch die Realisierung der Datenerfassung über produktionstechnische Programme wie etwa Ackerschlagkartei, Kuh- oder Sauenplaner oder über den Bordcomputer. Effektiv werden solche Verfahren immer nur dann, wenn die **rechnerinterne** Übernahme der Daten aus der Erfassungsebene in die Kostenrechnung und die Finanzrechnung möglich ist.

Die Gestaltung der Erfassung ist entscheidend dafür,  
ob Vollkostenrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb mit vertretbarem  
Aufwand durchgeführt werden kann.  
**Daten einmal erfassen - mehrfach verarbeiten.**

Die Anzahl und die Vielfalt der (im weitesten Sinne) im Rechnungswesen angewendeten Programme ermöglichen es nicht, die Organisation der Datenerfassung und Aufbereitung auch nur annähernd vollständig darzustellen. Der Fachbereich 3 der Sächsischen Landesanstalt für Landwirtschaft arbeitet daran, die unterschiedlichen Einsatzmöglichkeiten der Programme einzuschätzen.

An dieser Stelle können nur Anregungen für die Organisation gegeben werden. Deren konkrete Gestaltung muß durch die Geschäftsführung bei entsprechender Beratung erfolgen. Abbildung 24 zeigt schematische Beziehungen zwischen Buchführung und Kostenrechnung.

**Abbildung 24: Beziehungen zwischen produktionstechnischen und Buchführungsprogrammen sowie der Kostenrechnung**



## **2.11. Rechentechnische Realisierung der Kostenrechnung und Anforderungen an Programme**

### **Gegenwärtige rechentechnische Realisierung der Kostenrechnung**

Der heutige Stand der Hard- und Software hat den Aufwand für die Datenverarbeitung innerhalb der Kostenrechnung wesentlich vereinfacht.

In den meisten Buchführungsprogrammen ist die Möglichkeit integriert, Kostenstellen und Kostenträger zu buchen und diese in Auswertungstabellen darzustellen. Besteht diese Möglichkeit nicht, ist Vollkostenrechnung nicht mit vertretbarem Aufwand durchführbar.

Leider sind auch Programme, die über eine Kostenrechnung verfügen, nur in den wenigsten Fällen geeignet, auch die Verrechnung der Gemeinkosten rationell (programmintern) und aussagekräftig durchzuführen. Das gilt besonders für die Abrechnung von größeren Betrieben.

Gegenwärtig muß demnach die Verrechnung der Gemeinkosten bei der Abrechnung größerer Betriebe außerhalb der Buchführungsprogramme erfolgen.

Da spezielle Kostenverrechnungsprogramme gegenwärtig auf dem Markt nicht in entsprechender Kapazität verfügbar sind, bleibt als derzeitige einzige praktikable Möglichkeit die Verrechnung der Gemeinkosten mit handelsüblichen Kalkulationsprogrammen - insbesondere mit Excel.

Auch bei der Arbeit mit diesen Kalkulationsprogrammen ist es wichtig und möglich, die Daten rechnerintern aus den vorgeschalteten Programmen zu übernehmen. Das ist z. B. mit Excel (ab Version 5.0) ohne gesonderte Schnittstelle möglich, sofern die Daten in einem vom jeweiligen Programm lesbaren Dateiformat vorliegen (z.B. ASCII-Dateien).

Die Eingabe der Daten per Hand - extra für die Kostenrechnung - ist zwar möglich, aber nur in Ausnahmefällen praktikabel und zu empfehlen.

Die Vorteile bei der Anwendung von Kalkulationsprogrammen bestehen darin, daß

- an jeder beliebigen Stelle in den Datenbestand eingegriffen werden kann und notwendige Überarbeitungen des Ausgangsdatenbestandes (Bereinigungen) kein Problem darstellen,
- die Verrechnung mit den entsprechenden Formel- und Kopierfunktionen erfolgen kann, die leicht erlernbar und gut handhabbar sind,
- die Verrechnungsdaten, sofern auch diese im z.B. Textformat vorliegen, eingelesen werden können und
- die Auswertung nach allen Richtungen beliebig gestaltet werden kann.

An jeder beliebigen Stelle Veränderungen vornehmen zu können, kann aber auch bedeuten, daß nicht mehr alle Folgen der Datenänderung überblickt werden.

Werden gelegentlich spezielle Kostenrechnungsprogramme angeboten, sollte ihre Eignung an Hand der folgenden Checkliste geprüft werden.



## **Checkliste:**

### **Anforderungen an Programme zur Realisierung der Kostenrechnung**

#### **1. Einmalige Erfassung**

Ist die rationelle, d.h. rechnerinterne Übernahme von Daten möglich, um zu gewährleisten, daß der gesamte Informationsbedarf mit einer einmaligen Erfassung abgedeckt wird?

Ist es möglich, mit dem Kostenrechnungsprogramm alle für die Kostenrechnung notwendigen Daten (Mengen-, Zeit-, Wertangaben) aus den Buchführungsprogrammen oder aus anderen Programmen einzulesen?

Können Daten, die nicht im Buchwerk enthalten sind - beispielsweise Mengenangaben - an allen Stellen des Programms manuell eingegeben werden?

#### **2. Übernahme kalkulatorischer Größen**

Ist es möglich, Istkosten durch kalkulatorische Größen zu ersetzen, d.h. beispielsweise Abschreibungssätze oder -methoden zu wechseln oder Preise und Mengen für einzelne Produktionsfaktoren auszutauschen?

#### **3. Vollkosten und Teilkosten**

Ist es möglich, neben Vollkosten den Kostenträgern auch nur Teilkosten zuzurechnen (Deckungsbeitragsrechnung)?

#### **4. Verrechnung der Gemeinkosten**

Ist die Verrechnung von Gemeinkosten möglich? D.h., können die auf Hilfskostenstellen ausgewiesenen Kosten und Leistungen saldiert verrechnet werden?

In den handelsüblichen Programmen ist meist nur die sehr aufwendige Verrechnung von ausschließlich einzelnen Kostenarten möglich.

#### **5. Standardvorschläge**

Sind Standardvorschläge für

- Kosten- und Leistungsarten,
- Kostenstellen und Kostenträger sowie für die
- Verrechnung

enthalten?

Die einheitliche Verwendung solcher Systematiken stellt eine wesentliche Grundlage für Betriebsvergleiche dar.

Kann der Betrieb die genannten Standardvorschläge betriebsindividuell anpassen?

#### **6. Geschwindigkeit**

Nimmt die Verrechnung der Gemeinkosten nur wenig Zeit in Anspruch und kann sie jederzeit im Laufe des Jahres wiederholt werden, um die Informationserstellung betriebsnah gestalten zu können?

## **7. Gestaltung der Auswertungslisten**

Sind die Auswertungstabellen der Kostenrechnung entsprechend dem speziellen Informationsbedarf des jeweiligen Informationsempfängers frei gestaltbar und können sie in leserfreundlicher Form ausgegeben werden?

### **3. Zusammenfassung**

- Vollkostenrechnung kann ein echtes Instrument der Betriebsleitung sein und die übrigen vorhandenen betriebswirtschaftlichen Instrumentarien sinnvoll ergänzen - nicht ersetzen.
- Das Interesse der Betriebe an der Vollkostenrechnung steigt.
- Diese Broschüre soll deshalb helfen, Vollkostenrechnung einzurichten oder gegebenenfalls eine bereits vorhandene zu vervollständigen.
- Die Broschüre enthält Empfehlungen zur Vorgehensweise und für Systematiken, deren Anwendung eine wichtige Voraussetzung für die Vergleichbarkeit von Kostenrechnungsergebnissen ist.
- Da die landwirtschaftlichen Betriebe sehr vielfältig gestaltet sind, müssen die mit dem vorliegenden Material gegebenen Hinweise immer den konkreten betrieblichen Bedingungen angepaßt werden.
- Die konkrete Gestaltung der Kostenrechnung ist Angelegenheit der Geschäftsführung.
- Der Fachbereich 3 der Sächsischen Landesanstalt für Landwirtschaft und die Ämter für Landwirtschaft stehen dabei gern für Auskünfte zur Verfügung.