

DAS LANDWIRTSCHAFTLICHE RECHNUNGSWESEN - Entwicklung und Wünsche

Das Rechnungswesen ermöglicht dem denkenden und rechnenden Landwirt eine sachgemäße und rentable Wirtschaftsweise. Es liefert die Unterlagen für Kalkulationen und Einzelberechnungen und weist mit dem Buchführungsabschluß den Erfolg des Betriebes nach. Es läßt den Betriebsleiter mit entsprechenden Vergleichen erkennen, ob er in seinem Einzelfall richtig und zweckmäßig gehandelt hat.

Darüber hinaus bedeutet das Rechnungswesen für die Gesamtlandwirtschaft ein Zählen und Messen nach innen. Die allgemeine Agrarstatistik, mit der die äußeren Merkmale der Produktion erfaßt werden, findet in der Zusammenstellung der Buchführungsergebnisse (Betriebsstatistik) ihre entsprechende Ergänzung.

Diese Vielfalt der Aufgaben erfordert es, daß laufende und periodische Aufzeichnungen auf verschiedene Weise zusammengefaßt und ausgewertet werden. Es ist selbstverständlich, daß sowohl die Form der Aufschreibung als auch die Zusammenfassung und Auswertung des Zahlenmaterials der zu lösenden Aufgabe angepaßt sein müssen. Sehr viel von den Meinungsverschiedenheiten über die Buchungstechnik, über die Art der Auswertung und die Wahl der Vergleichsmaßstäbe ließe sich vermeiden, wenn vorher geklärt wäre, was mit dem Rechnungswesen erreicht werden soll, und daß man verschiedenartige Aufgaben nicht mit ein und demselben Verfahren lösen kann.

Die Entwicklung

Die Anfänge des Rechnungswesens lassen sich bis in das 16. und 17. Jahrhundert zurückverfolgen. In der zweiten Hälfte des 18. Jahrhunderts entwickelte sich hieraus das „kameralistische“ Verfahren, die Naturalien und deren Verbleib mit Hilfe der sogenannten Stückrechnung zu überwachen. Geldrechnung war nur dort üblich, wo das Geld tatsächlich auftrat und beschränkte sich auf die einfache Aufschreibung der Einnahmen und Ausgaben.

Eigentliche Buchführung mit ökonomischen Gesichtspunkten findet sich erst zu Beginn des 19. Jahrhunderts. Mit Hilfe der „kaufmännischen Buchführung“ zerlegte man den Betrieb rechnerisch in seine Einzelbestandteile und bildete für die Betriebszweige selbständige Konten. Die damit verbundene Trennung des Zusammenhangs wurde zwar als störend empfunden, immerhin entschied sich aber Albrecht Thaer in einer Kritik der möglichen Systeme für diese kaufmännische Form der Buchführung. Im übrigen machte Thaer einen deutlichen Unterschied zwischen dem Wirtschaften nach Regeln, die von anderen übernommen werden, und dem Wirtschaften nach selbstentwickelten Gründen, die für jeden vorkommenden Fall das beste Verfahren zu finden gestatten. Die zahlenmäßige Durchleuchtung des Betriebes erschien ihm dabei ein willkommenes Mittel, das empirische Verhalten durch bewußte Einsichten zu unterstützen.

Während bei Thaer aber noch die rechnerische Überwachung im Vordergrund steht, eröffnen sich 20 Jahre später für J. H. von Thünen die eigentlich betriebswissenschaftlichen Erkenntnisquellen der Buchführung. Sein Lehrgebäude stützt sich weitgehend auf die Buchführungsergebnisse seines Gutes Tellow, wobei er mit zähem Eifer alle Berechnungen selbst ausführte, weil nach seiner Meinung nur so dem Ganzen „Einheit und innere Glaubwürdigkeit“ gegeben werden könnte.

Nach dieser wissenschaftlich aufgebauten Buchhaltung Thüdens ist das landwirtschaftliche Rechnungswesen zunächst in seinen traditionellen Lehrsätzen mehr oder weniger erstarrt. Erst um die Jahrhundertwende entbrannte zwischen den Fachleuten der Buchführung ein lebhafter Methodenstreit darüber, ob der unkostenfreie Ertrag nur für den Betrieb als Ganzes oder auch für einzelnen Betriebszweige gesondert ermittelt werden kann. Die sogenannte Produktionskostenrechnung wurde einerseits mit Eifer verfochten, weil sich daraus wertvolle Einsichten für die Wirtschaftsweise gewinnen ließen. Von den Gegnern dieser Rechnungsweise wurde die Methode allerdings völlig verworfen, weil im Organismus des landwirtschaftlichen Betriebes ein Teil auf den anderen wirkt und ein einzelner Betriebszweig nicht aus dem Ganzen herausgelöst werden kann.

Heute wissen wir, daß die Anhänger beider Richtungen Recht hatten. Selbstverständlich ist der Betrieb ein unteilbarer Organismus, der nicht in seine Einzelbestandteile zerlegt werden kann. Im Rechnungswesen brauchen wir aber aus betriebswirtschaftlichen und agrarpolitischen Gründen eine weitgehende Zergliederung der Betriebsvorgänge. Es ist also nötig, den Betrieb gedanklich zu zerlegen und Einzelberechnungen anzustellen. Entscheidend dabei ist nur, daß aus solcher Zergliederung keine falschen Schlüsse über den zweckmäßigen Umfang einzelner Betriebszweige gezogen werden. Diese Entscheidung darf immer nur aus dem Überblick des ganzen Betriebes erfolgen. Mit dem geschilderten Methodenstreit wurde der Landwirtschaft jedenfalls ein sehr schlechter Dienst erwiesen. Er hinderte die Weiterentwicklung und Verfeinerung des Rechnungswesens, wie sie z.B. in der Industrie durch die Kostenrechnung erfolgte.

Der gegenwärtige Zustand

Ist durch das Vorherrschen der sogenannten einfachen Buchführung mit erweitertem Abschluß und das System der Buchstellen gekennzeichnet. Im landwirtschaftlichen Betrieb selbst werden nur die Grundbuchungen in einer meist formlosen oder notizartigen Weise ausgeführt, während die systematischen Buchungen, Zusammenfassungen und Berechnungen sowie das statistische Verarbeiten von einer Zentrale, der sogenannten Buchstelle, besorgt werden. Diese Zentralstelle liefert dem Betrieb die im Abschluß verarbeiteten Zahlen zurück

und stellt ihm in den meisten Fällen auch statistisches Vergleichsmaterial zur Verfügung. Die Zahl der buchführenden Betriebe in der Bundesrepublik beträgt nach vorsichtigen Schätzungen jetzt rd. 50000. Hiervon werden rd. 30000 durch solche Buchstellen bearbeitet, die dem „Hauptverband für Buchführung“ angeschlossen sind und deren Ergebnisse statistisch verarbeitet werden. Eine kleinere Zahl entfällt auf buchführende Betriebe, die von den Landwirtschaftskammern bzw. Landwirtschaftsministerien der Länder, direkt ausgewertet werden, während der Rest von sogenannten freien Buchstellen bearbeitet wird, die einen Abschluß ausschließlich für steuerliche Zwecke anfertigen.

Die heutige Zahl der buchführenden Betriebe ist im wesentlichen durch steuerliche Gesichtspunkte bestimmt, die für Betriebe mit über 100000 DM Einheitswert, bzw. über 9000, DM Gewinn, eine Buchführungspflicht vorsehen. Diese Verknüpfung der Betriebsbuchführung mit Buchführungspflicht und Besteuerung hat die weitere Verbreitung des Buchführungsgedankens ausserordentlich erschwert. Selbst betriebswirtschaftlich interessierte Landwirte empfinden seitdem das Rechnungswesen als etwas Störendes und Betriebsfremdes. Das Bewußtsein dafür, was die Buchführung eigentlich leisten könnte, ist weitgehend verloren gegangen.

Ein besonderer Nachteil des „steuerlichen“ Charakters der Buchführung liegt darin, daß sich außerhalb der Steuerpflicht kaum noch Betriebe zur Buchführung bereitfinden. Das über die Buchstellen gesammelte Zahlenmaterial beschränkt sich also hauptsächlich auf größere Betriebe, und dieses Verteilungsbild kann der tatsächlichen Verteilung der Betriebsgrößen nur unvollkommen Rechnung tragen (Abb. 1). Da außerdem die einzelnen Teilgebiete Westdeutschlands eine sehr unterschiedliche Betriebsgrößenstruktur aufweisen, so ist auch die räumliche Verteilung der buchführenden Betriebe entsprechend ungleichmäßig. Eine repräsentative Darstellung der Ertragslage der westdeutschen Landwirtschaft kann daher allein aus der Statistik der Buchführungsergebnisse nicht gegeben werden.

Der Betriebsvergleich

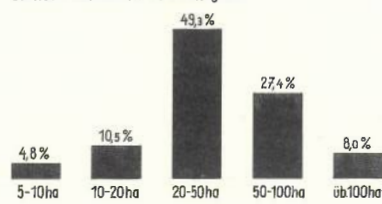
Die betriebswirtschaftliche Auswertung der Buchführung gipfelt im Vergleich mit Betrieben ähnlicher Größe und Wirtschaftsweise, die jeweils zu einem Gruppendurchschnitt vereinigt sind. Abseits von der steuerlichen Buchführung haben sich eine Reihe von Verfahren entwickelt, mit Hilfe dieses Betriebsvergleichs Nutzenwendungen aus dem Rechnungswesen gut geleiteter Betriebe zu gewinnen. Da der Gruppendurchschnitt in Wirklichkeit nicht existiert, ist man neuerdings dazu übergegangen, den Betriebsvergleich nicht nur nach dem Durchschnitt, sondern auch nach besseren, bzw. weniger guten Betrieben anzustellen. Im ganzen gesehen, verdanken wir dem Betriebsvergleich, daß der Zusammenhang des Rechnungswesens mit der Betriebswissenschaft nicht völlig verlorengeht.

Die Voraussetzung für den Betriebsvergleich ist die Zusammenstellung der Buchführungsergebnisse mit entsprechender Gruppierung nach Betriebsgröße, Typ und Bodengüte. Bestimmte Kennzahlen und sich

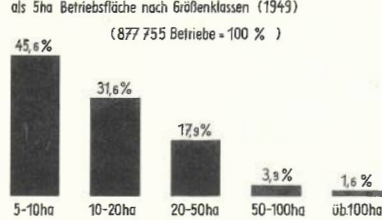
Buchführung und Betriebsgröße

(Größenklassen nach Betriebsfläche)

1) Von den buchführenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieben entfallen auf die Betriebsgrößen



2) Gliederung der land- u. forstwirtschaftlichen Betriebe mit mehr als 5ha Betriebsfläche nach Größenklassen (1949)



3) Von den land- u. forstwirtschaftlichen Betrieben der Größenklassen..... waren.....% buchführende Betriebe

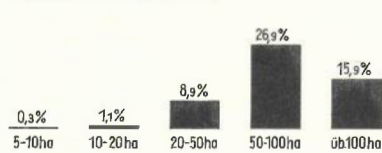


Abb. 1.

daraus ergebende Relationenerleichtern seine Anwendung und ermöglichen eine sorgfältige Betriebsdiagnose. Mit dem Leistungsmaßstab der Getreideeinheit kann die Naturalleistung sehr unterschiedlicher Betriebsformen gemessen und verglichen werden. In ähnlicher Weise dient die Berechnung des reduzierten Rohertrages je ha Hauptfutterfläche dazu, die Leistung der Tierhaltung und der Futterflächen zu beurteilen. Andere Kennzahlen beziehen sich auf Relationen zwischen Ertrag und AK-Besatz.

Hierbei darf aber nicht übersehen werden, daß der Anwendung solcher Vergleichsmaßstäbe Grenzen gezogen sind. Die Buchführungsstatistik zieht einen Vergleich mit anonymen Betrieben. Die persönlichen Fähigkeiten und Interessen der Betriebsleiter bleiben dabei unbekannt. Ein wesentlicher Teil des Erfolges beruht aber gerade auf individuellen Unterschieden der persönlichen Fähigkeiten und Interessen.

Ferner kann beim Betriebsvergleich nicht berücksichtigt werden, daß in jedem Einzelbetrieb ungenügende Erfolge des einen Betriebszweiges durch hervorragende Leistungen eines anderen Zweiges ausgeglichen werden. Auf diesem Ausgleich beruht sehr viel von den Möglichkeiten, im ganzen zu einem guten Betriebsergebnis zu kommen. Auch hierbei spielen persönliche Interessen und Fähigkeiten eine große Rolle. Schließlich ist zu bedenken, daß der auf Buchführung beruhende Betriebsvergleich die Ergebnisse vergangener Jahre untersucht und daß Schlußfolgerungen auf die Zukunft nur bedingt gezogen werden können.

Aus alledem ergibt sich, daß der in der üblichen Weise aus Buchführungsabschlüssen ermittelte Vergleichsbetrieb zwar wertvolle Anregungen für die zweckmäßige Organisation und Führung des Betriebes geben kann, daß er das eigentlich anzustrebende Betriebsziel aber nur unvollkommen wiedergeben kann.

Neue Wege

Die Notwendigkeit, das Rechnungswesen regional zu ergänzen und gleichzeitig seine Möglichkeiten für den Einzelfall zu vergrößern, hat zu neuen Kalkulationsmethoden geführt. Mit Hilfe der Kalkulation hat der denkende Betriebsleiter seit jeher die von

der Buchführung gelieferten Zahlen für eine bewußte Planung seiner Maßnahmen nutzbar gemacht. Wenn die Kalkulation systematisch erweitert wird, so gelangt man zum Modellfall mit genau festgelegten Betriebsbedingungen. Beim rechnerischen Aufbau des Modells wird dann von Erträgen und Leistungen ausgegangen, wie sie den betrieblichen Bedingungen des Einzelfalls entsprechen. Als Arbeitsbesatz wird das zugrunde gelegt, was unter den angenommenen Verhältnissen ausreicht und notwendig ist, um die Arbeit zu bewältigen. Futteraufwand und Düngeraufwand werden so hoch eingesetzt, wie sie bei richtiger Handhabung zu den angenommenen Erträgen bei Tier und Pflanze führen können. Die Ausstattung mit Gebäuden und technischen Hilfsmitteln wird dem zu untersuchenden Betriebscharakter nach Typ und Größe angepaßt und mit den hierfür entstehenden Kapitalkosten richtig berücksichtigt.

Für alle diese Normzahlen liefern sowohl die Buchführungsstatistik als auch die einschlägigen Untersuchungen der Spezialinstitute für Landarbeit, Landmaschinen, Pflanzenernährung und Tierernährung wertvolle Grundlagen. Die modellmäßige Kalkulation erfordert in jedem untersuchten Einzelfall ein umfangreiches Rechenwerk, da der Betrieb jedesmal bis in seine letzten Zusammenhänge neu durchgerechnet werden muß. Es ist aber möglich, auf diese Weise die in der Buchführungsstatistik bestehenden regionalen Lücken zu schließen und zu einem voll-

ständigen Bild der Ertragslage zu kommen. Durch entsprechende Berechnungsreihen lassen sich darüber hinaus gewisse Gesetzmäßigkeiten erkennen, aus denen der Einfluß bestimmter Betriebsfaktoren abzuleiten ist.

Das im Institut entwickelte Verfahren der modellmäßigen Kalkulation von Betriebsergebnissen dient hauptsächlich dazu, betriebswirtschaftliche Untersuchungen anzustellen. Darüber hinaus zeigt es uns aber auch den Weg zu einer sinnvollen Weiterentwicklung des Rechnungswesens überhaupt. Im Betriebsmodell wird nach denjenigen Produktionskosten gefragt, die durch den betriebswirtschaftlich notwendigen Aufwand entstehen. Diese Kostenkalkulation ist also gleichzeitig auch ein Maßstab für den Betriebserfolg. Stellt man sie neben die Aufwandseite des Buchführungsabschlusses, so lassen die Abweichungen erkennen, welchen Fehlern der Betriebsweise nachzugehen ist. So angewendet bietet die Kostenrechnung ein Verfahren, mit dessen Hilfe der Betrieb auch ohne den umständlichen Betriebsvergleich beurteilt werden kann. Abgesehen davon, daß in vielen Fällen kein geeignetes Vergleichsmaterial verfügbar ist, kann der Betriebsvergleich nur bedingt als Maßstab dienen. Die Kostenrechnung des eigenen Betriebes kann aber in jedem Fall angestellt werden. Sie gibt dem Betriebsleiter die Möglichkeit, den Erfolg seiner Maßnahmen im ganzen und im einzelnen direkt zu erwägen.

Karl Heinrich Olsen, Institut für Betriebswirtschaft

DAS PRINZIP DER KOSTENDECKUNG

Der Ertrag jeder wirtschaftlichen Tätigkeit muß dem zu seiner Erzielung eingesetzten Aufwand mindestens äquivalent sein. Das ist das zwingende Grundgesetz allen Wirtschaftens von geradezu naturgesetzlicher Bedeutung. Niemand kann im Rahmen einer Produktion mehr Werte einsetzen, als er im Produktionsertrag zurückerhält. Wir wissen auch, daß ein echter Anreiz zu wirtschaftlicher Tätigkeit nur dann gegeben ist, wenn der Ertrag den Aufwand übersteigt. Jeder Wirtschaftende will aus seiner Tätigkeit einen Gewinn ziehen. Das eigentliche ökonomische Prinzip besteht deshalb darin, mit möglichst geringem Aufwand möglichst großen Nutzen zu erzielen.

Der Produktionsaufwand findet seinen Ausdruck in den Produktionskosten. Man versteht darunter den Wert des leistungsverbundenen Güter- und Dienstverzehrs. Im landwirtschaftlichen Betrieb werden zur Leistungserstellung – ebenso wie auch im industriellen oder gewerblichen Betrieb – Arbeit und Kapital verbraucht: Arbeit in Form von körperlichen und geistigen Arbeitsleistungen und Kapital für Produktionsmittel der verschiedensten Art, also für Handelsdünger, Handelsfuttermittel, Treibstoffe und dergleichen mehr. Darüber hinaus wird Kapital für Steuern, Lasten und Versicherungen, für Unterhaltung der Betriebseinrichtungen und des Inventars

sowie schließlich als investiertes Kapital selbst in Anspruch genommen. Bewertet man diesen Verbrauch nach Geldwert, so erhält man die Gesamtkosten der Produktion. Ihnen gegenüber stehen die damit erzielten Leistungen des Betriebes. Es sind dies die Produktionserträge, also die erzeugten Mengen an Getreide, Kartoffeln, Milch, Fleisch usw. Ihr Wert bemißt sich nach den jeweils dafür erzielbaren Erzeugerpreisen.

Der Kosten-Leistungs-Vergleich

Die Gegenüberstellung von Kosten und Leistungen gibt uns Aufschluß darüber, ob beide – wie oben gefordert – einander mindestens äquivalent sind. Wenn die Leistungen geringer sind als die Kosten, eine „Kostendeckung“ also nicht erreicht wird, dann war die betriebene Produktion unwirtschaftlich. Umgekehrt wurde ein Produktionsgewinn erzielt, wenn die Leistungen die Kosten übersteigen.

Der rechnende Landwirt ist leicht geneigt, Kosten und Ausgaben einander gleichzusetzen. Die leistungsverbundenen Ausgaben sind aber nur ein Teil der Kosten. Ihnen sind stets auch die Abschreibungen und die Verzinsung des eingesetzten Kapitals sowie der Lohnanspruch des Unternehmers und seiner mithelfenden Familienangehörigen hinzuzurechnen. Auf der anderen Seite müssen neben den ko-