

# Controlling als Grundlage für Strategien und Entscheidungen im Milchviehbetrieb

L. KIRNER

## 1. Einleitung

Der Bedarf an Informationen sowie die Komplexität von Entscheidungen in der Betriebsführung nehmen ständig zu. Verschiedene Rechnungssysteme wie die doppelte Buchführung oder Betriebszweigabrechnungen dienen zur Wirtschaftlichkeitskontrolle bzw. als Entscheidungsgrundlage im landwirtschaftlichen Betrieb. Da stellt sich die Frage, welchen zusätzlichen Nutzen das Controlling als Instrument der Unternehmensführung liefert und ob es auch für Landwirtschaftsbetriebe einsetzbar ist. Der Begriff Controlling ist zwar weit verbreitet, das dahinter liegende Konzept jedoch im Agrarbereich weniger bekannt. Das liegt unter anderem daran, dass landwirtschaftliche Betriebe häufig als Familienbetriebe organisiert sind und eine eigene „Abteilung“ für Controlling nicht vorhanden ist, wie dies in Industriebetrieben oder Handelsunternehmen die Regel ist. Der folgende Beitrag untersucht nun Inhalt und Gegenstand des Controllings. Darauf aufbauend werden Einsatzmöglichkeiten dieses Konzepts für den bäuerlichen Milchviehbetrieb geprüft. Ziel ist es, jene Elemente des Controllings herauszufiltern, die für heimische Milchviehbetriebe zur Erreichung der Betriebsziele einsetzbar sind. Ein praktisches Beispiel veranschaulicht die mögliche Vorgehensweise.

## 2. Gegenstand des Controllings

Gleich vorweg: Eine eindeutige Definition von Controlling existiert nicht. Konkrete Controllingaufgaben können nur situations- und unternehmensbezogen definiert werden. Häufig wird Controlling mit den Begriffen Rechnungswesen bzw. Kostenrechnung und Kontrolle gleichgesetzt. Das dahinter liegende Konzept geht jedoch deutlich über die

Dokumentationstätigkeit des Rechnungswesens und eine einfache Ausführungs- bzw. Ergebnisdarstellung hinaus (HIRSCHAUER 2000). Eindeutiger ist das Ziel, das verfolgt wird (HORVÁTH 1993): Als Teilsystem der Unternehmensführung dient das Controlling der Informationsversorgung zur Erfüllung sämtlicher Führungsfunktionen. Controlling muss Entscheidungen zielorientiert unterstützen, die Effektivität der Unternehmensführung erhöhen und die Effizienz durchgeführter Aktivitäten verbessern. Dazu werden in allen Phasen des unternehmerischen Entscheidungsprozesses bestmögliche Informationen bereitgestellt und Entscheidungen beschlussfähig vorstrukturiert. Nach REICHMANN (1995) ist der Controller daher ein betriebswirtschaftlicher Experte, der das Management berät. Als Aufgabe der Unternehmensführung bleibt, Ziele vorzugeben sowie Entscheidungen zu fällen, zu verantworten und organisatorisch umzusetzen. Der Controller kann als „Navigator der Unternehmensführung“ gesehen werden, der die entscheidungsrelevanten Informationen zum richtigen Zeitpunkt bereitstellt. Schließlich geht es im Controlling darum, Entscheidungen zu verbessern und

Ziele besser zu erreichen. *Abbildung 1* verdeutlicht, wie das Controlling im Gegensatz zur einfachen Kontrolle während eines Prozesses direkt eingreift, um ein gesetztes Ziel (besser) zu erreichen.

Die Besonderheiten des landwirtschaftlichen Betriebs führen dazu, dass ein Stellen- und Tätigkeitsprofil für einen Controller kaum existiert. Im Familienbetrieb sind Betriebsführer und „Controller“ in der Regel eine Person. Wesentlich für Landwirte ist der zu erwartende höhere Grenzgewinn von Informationen über Schwachstellen, Kosteneinsparungspotentiale etc., die die Instrumente des Controlling bereitstellen sollen. Für kleine landwirtschaftliche Betriebe kommt eher das Controlling durch externe Dienstleister (z.B. Beratung) in Frage (externes Controlling), während große Agrarunternehmen teilweise über interne Controller verfügen (internes Controlling).

Als Informationsbasis für den landwirtschaftlichen Betrieb dienen interne und externe Quellen. Zu den wichtigsten internen Informationsquellen dienen Aufzeichnungen über physische Leistungsdaten (z.B. Milchleistungskontrolle), die Aufwands- und Ertragsrechnung (Buch-

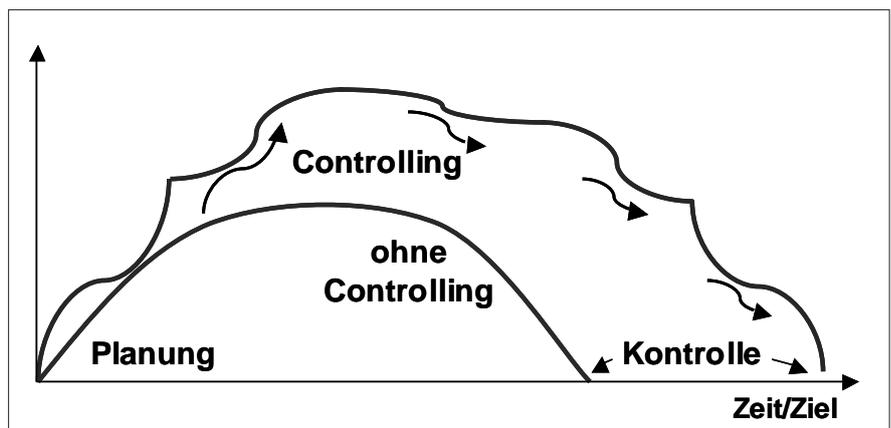


Abbildung 1: Navigatorfunktion des Controllings im Unterschied zur einfachen Kontrolle (eigene Darstellung)

Autor: Dipl.-Ing. Dr. Leopold KIRNER, Bundesanstalt für Agrarwirtschaft, Marxergasse 2, A-1030 WIEN, email: leopold.kirner@awi.bmlfuw.gv.at

haltung) oder die Einnahmen- und Ausgabenrechnung, die Leistungs- und Kostenrechnung (z.B. Betriebszweigabrechnung) sowie die Liquiditätsrechnung. Voraussetzung für das Controlling ist nach HAUER (1994), dass die vorhandenen Rechnungssysteme und Betriebsstatistiken von der primären Abrechnungsfunktion zur Informationsfunktion verlagert werden. Neben internen Quellen müssen externe Informationsquellen berücksichtigt werden, damit die in die Zukunft gerichteten Planannahmen mit den prognostizierten Veränderungen der Unternehmensumwelt übereinstimmen.

Nach STEFFEN und BORN (1987) bilden systematische Soll-Ist-Vergleiche die Voraussetzung für eine Analyse der Abweichungsursachen sowie die Durchführung von Korrekturmaßnahmen bzw. einer Revision nicht endogen beeinflussbarer Planannahmen. Folgender Ablauf lässt sich für das Vorgehen identifizieren (HIRSCHAUER 2000): (i) Bereitstellung von Informationen zur Aufstellung realistischer Pläne; (ii) Auswahl von praktikablen Kennzahlen; (iii) laufende Überprüfung der Sollvorgaben für diese Kennzahlen sowie (iv) laufender Vergleich der erzielten Leistungen mit den jeweils gültigen Planvorgaben, damit Abweichungen rechtzeitig eruiert werden können. Nach STEIGMEIER (1987) sind gewisse Planabweichungen auch bei seriösen Plänen möglich, vor allem dann, wenn Pläne nicht nachträglich abgeändert wurden.

Nach der Hierarchie der Unternehmensziele wird zwischen strategischem und operativem Controlling unterschieden. Das strategische Controlling fragt danach, ob die „richtigen Dinge getan werden“. Damit soll das langfristige Erfolgspotential aufgedeckt und die generelle Wettbewerbsausrichtung definiert werden. Das operative Controlling soll das effiziente Erreichen der Ziele gewährleisten, indem laufend gefragt wird, ob die „Dinge richtig getan werden“. Damit ist operatives Controlling weitgehend identisch mit Soll-Ist-Vergleichen.

### 3. Operatives Controlling

Das operative Controlling lässt sich nach Sach- und Formalzielen in Prozess-, Preis-, Erfolgs- und Liquiditätscontrolling gliedern.

### 3.1 Prozesscontrolling

Beim Prozesscontrolling werden ausgewählte Teilprozesse mit Hilfe von definierten Beobachtungsgrößen überwacht. Beispiele von Beobachtungsgrößen in der Milchviehhaltung sind Milchleistung je Kuh, Milchinhaltstoffe, Keim- und Zellzahl, elektrische Leitfähigkeit der Milch, etc. Mit Hilfe dieser Beobachtungsgrößen können Leistungsstörungen entdeckt werden. In EDV-basierten Frühwarnsystemen sind Toleranzbereiche festzulegen, die bei Über- bzw. Unterschreitung automatisch Warnsignale auslösen. Neben EDV-Systemen zählt auch die Milchleistungskontrolle zum Prozesscontrolling, die Ergebnisse stehen jedoch nicht unmittelbar zur Verfügung.

### 3.2 Markt- und Preiscontrolling

Das operative Preiscontrolling hat die Aufgabe, aktuelle Marktinformationen bereitzustellen mit dem Ziel, Bezugs- und Absatzentscheidungen optimal zu gestalten. Da Produktpreise (z.B. Milchpreis, Rinderpreise) exogen gebildet werden, geht es beim Preiscontrolling nicht um die Identifikation von Soll-Ist-Abweichungen, sondern um die bestmöglichen Preisinformationen für die jeweilige Entscheidung. Als Informationsquellen für den Milchviehbetrieb dienen unter anderem die Markt- und Preisberichte einschlägiger Fachzeitschriften.

### 3.3 Erfolgscontrolling

Nicht alle physischen Prozesse können im Detail überwacht werden. Um Fehlentwicklungen aufzudecken, die das Prozesscontrolling möglicherweise nicht identifizieren kann, muss auf monetäre Kennzahlen bzw. Sollgrößen zurückgegriffen werden. Dies geschieht im Rahmen des Erfolgscontrolling durch das Leistungs-Kostencontrolling sowie durch das Jahresabschlusscontrolling (HIRSCHAUER 2000).

#### Leistungs-Kostencontrolling

Bestehende Rechnungssysteme für den landwirtschaftlichen Betrieb (z.B. HUNGER et al. 2006) können für das Leistungs-Kostencontrolling herangezogen werden. Der Fokus beim Controlling liegt dabei auf der entscheidungsunterstützenden Aufgabe der Kostenrechnung. Dazu wurde der Begriff der „rele-

vanten oder disponiblen Kosten“ kreiert. Darunter sind jene Kosten zu verstehen, die durch eine bestimmte Entscheidung hervorgerufen oder eingespart werden können (z.B. Kauf von Milchquote, Auslagerung der Kalbinnenaufzucht). Nach SELKE (1997) ist jedoch die Bestimmung relevanter Kosten keine einfache Aufgabe, da ein allgemeines Konzept für alle denkbaren Situationen bzw. Betriebe nicht existiert. Die Kostenstellen sind daher der betrieblichen Eigenart und Anforderung anzupassen, damit die Kosten möglicher betrieblicher Dispositionen abzuleiten sind. Als Rechensysteme werden vornehmlich Deckungsbeitragsrechnungen sowie Fixkostendeckungsrechnungen angewendet. Die für österreichische Verhältnisse entwickelte „Kostenrechnung für den landwirtschaftlichen Betrieb“ (HUNGER et al. 2006) errechnet zusätzlich zur Wirtschaftlichkeitskontrolle die Deckungsbeiträge der Betriebszweige und ermittelt darauf aufbauend den Beitrag eines Betriebszweiges zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.

Wesentliches Element des Erfolgscontrollings ist die Suche nach *Kostenabweichungen* beim Soll-Ist-Vergleich. Bei gleichzeitiger Preis- ( $\Delta p$ ) und Mengenabweichung ( $\Delta q$ ) ergeben sich Abweichungen höherer Ordnung, die in der Praxis nicht immer einfach aufzudecken sind. Bei einer Kostenüberschreitung für die Differenz von Soll- und Istkosten ( $\Delta K$ ) gilt: „ $K = q \times \Delta p + p \times \Delta q + \Delta p \times \Delta q$ “. Ein einfaches Beispiel aus der Milchviehhaltung soll diese Formel veranschaulichen. Für die Milchleistung je Kuh wurden 6.000 kg veranschlagt, tatsächlich wurden 5.500 kg erreicht ( $\Delta q = 500$  kg). Der Milchpreis wurde mit 0,33 Euro/kg angenommen, tatsächlich wurden im Schnitt 0,32 Euro/kg bezahlt ( $\Delta p = 0,01$  Euro/kg). Somit errechnet sich folgende Kostenabweichung:  $5.500 \times 0,01 + 0,32 \times 500 + 0,01 \times 500 = 220$  Euro. Den größten Einfluss auf die Kostenabweichung hatte die um 500 kg niedrigere Milchleistung (160 Euro).

Das Potential der Fixkostensenkung ist in der Regel eingeschränkter als das Potential zur Senkung der variablen Kosten. Das *Zero-Base-Budgeting* liefert einen Ansatzpunkt zur Senkung der Fixkosten. Anstelle der Fortschreibung der

Fixkosten wird überlegt, welche fixen Ressourcen bzw. Kosten längerfristig tatsächlich benötigt werden, um die Unternehmensziele zu erreichen. Nach MEYER-PIENING (1989) wäre das Zero-Base-Budgeting die ideale Vorgabe einer Planungssituation „auf der grünen Wiese“, was als Kreativitätsfördernder Auslöser für die Suche nach Handlungsalternativen gewertet werden kann.

### Jahresabschlusscontrolling

Die Jahresabschlussanalyse dient als Auslöser für weitergehende Suchprozesse und Schlussfolgerungen. Sie kann immer nur eine Ergänzung zu den Instrumenten vorgelagerter Controllingaktivitäten gewertet werden. Ein typischer Fehler, der durch die Jahresabschlussanalyse aufgedeckt werden könnte, ist beispielsweise eine zu starke Konzentration des Controlling auf physische Größen. Werden unternehmerische Bezugs-, Absatz- und Finanzierungsentscheidungen zu wenig unterstützt, kann es trotz bester biologischer Leistungsdaten zu einem unbefriedigenden monetären Ergebnis kommen.

Zur besseren Übersichtlichkeit ist es wichtig, die Informationen auf wenige, aussagekräftige Kennzahlen zu verdichten. Der DLG-Ausschuss für Wirtschaftsberatung und Rechnungswesen (1997) schlägt folgende wichtige Rentabilitäts- und Stabilitätskennzahlen vor: ordentliches Ergebnis (Ergebnis der Betriebstätigkeit, bereinigt um die Sonderposten), ordentliches kalkulatorisches Ergebnis, Nettowertschöpfung (ordentliches Ergebnis zuzüglich geleistete Faktorentlohnung), Gesamt- und Eigenkapitalrentabilität, ordentliche Gewinnrate bzw. Umsatzrendite, Eigenkapitalveränderung.

### 3.4 Liquiditätscontrolling

Das Liquiditätscontrolling dient der laufenden Kontrolle der tatsächlichen Zahlungsvorgänge, um unerwartete Engpässe zu ermitteln und bei Bedarf gegenzusteuern. In einem Finanzplan werden die laufenden und erwarteten Einzahlungen und Auszahlungen überwacht. Das Erfolgscontrolling mit Hilfe der Leistungs-Kostenrechnung bzw. Ertrags-Aufwandsrechnung reicht dazu nicht aus, da sie nicht in unmittelbarem Zusammen-

hang mit Zahlungsvorgängen stehen. Die Erfolgsrechnung enthält periodisierte Beträge (z.B. Abschreibung), die Leistungs-Kostenrechnung kalkulatorische Größen (z.B. Lohnansatz).

Als Kennzahlen für die Kapitalbindungs- und Kapitalstrukturplanung dienen im Wesentlichen der Cash Flow und davon abgeleitete Größen sowie Kennzahlen zur Finanzstruktur. Letztere umfassen unter anderem die kalkulatorische Tilgungsdauer (Verbindlichkeiten/[Cash Flow – Verbrauch]), die Fremd-/Eigenkapitalquote, die Liquidität I und die Liquidität II sowie die langfristige Deckungsrate.

## 4. Strategisches Controlling

Längerfristig geht es in der Unternehmensführung darum, künftige Erfolgspotentiale zu nutzen, um die Wettbewerbsfähigkeit zu stärken und das Überleben am Markt zu sichern. Die erforderlichen Informationen dazu soll das strategische Controllings bereitstellen. Das Wissen über Ressourcen und Fähigkeiten des Unternehmens muss vom operativen Controlling bereitgestellt werden.

Wichtigste Aufgabe des strategischen Controlling ist die Identifikation strategisch bedeutsamer Entwicklungen. Beispiele aus der Milchwirtschaft sind Einschätzungen zur künftigen Nachfrage nach Milchprodukten, agrarpolitische Ausrichtungen von Förderprogrammen oder Anforderungen der Gesellschaft zum Tierschutz. HIRSCHAUER (2000) nennt als geeignete Methoden das *Monitoring kritischer Erfolgsfaktoren* sowie das *Benchmarking*, bei dem Nachahmungspotentiale vorbildlicher Lösungen identifiziert und realisiert werden sollen.

## 5. Anwendung des Controllings am Beispiel eines Milchviehbetriebes

Im Folgenden werden einige Elemente des Controllings anhand eines Milchviehbetriebes angewendet. Der Schwerpunkt liegt einerseits beim Soll-Ist-Vergleich (operatives Controlling) und andererseits bei der ökonomischen Beurteilung ausgewählter Strategien (strategisches Controlling).

### 5.1 Eckdaten des Milchviehbetriebes und Vorgehensweise

Die Eckdaten des Milchviehbetriebes können der *Tabelle 1* entnommen werden. Es handelt sich um einen Betrieb mit ausschließlich Grünland im Berggebiet (136 Berghöfekataster-Punkte). Alle weiblichen Kälber werden aufgezogen, der Viehbesatz beläuft sich auf knapp 1,4 GVE je ha Grünland. Im Rahmen des ÖPUL wird an den Maßnahmen umweltgerechte Bewirtschaftung von Ackerfutter- und Grünlandflächen (110 Euro/ha) sowie Offenhalten der Kulturlandschaft teilgenommen. Der Betrieb verfügt über 22 Zahlungsansprüche zu je 285 Euro (die Milchprämie ist Teil der Betriebsprämie). Das Betriebsergebnis des Milchviehbetriebes wird mit Hilfe der Linearen Planungsrechnung ermittelt. Die Annahmen beim Soll-Ist-Vergleich sowie die Strategien wurden so gewählt, dass die wesentlichen Elemente des operativen und strategischen Controllings evident werden.

*Tabelle 1: Ausstattung des Milchviehbetriebes mit Grünland, Tieren, Milchquote und Arbeitskräften*

Bezeichnung	ha, St., t, AK	
Grünland	ha	22,0
Milchkühe	St.	23
Milchquote	t	130
Arbeitskräfte	AK	1,8

### 5.2 Operatives Controlling im Milchviehbetrieb

Der Soll-Ist-Vergleich in *Tabelle 2* bezieht sich auf den Cash Flow auf ausgewählten Kennzahlen des Erfolgscontrollings. Laut Soll-Vorgaben sollte ein Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft aus der Milchproduktion in Höhe von 31.825 Euro resultieren. Grundlage dieser Planungsvorgabe war ein Deckungsbeitrag von 1.532 Euro je Kuh und Jahr bzw. von 27,6 Cent je kg Milch. Für die Stabilitätskennzahl Überdeckung des Verbrauchs waren etwa 12.500 Euro geplant. Tatsächlich wurden diese Sollvorgaben bei Weitem nicht erreicht. Beispielsweise lag der Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft um über 6.000 Euro niedriger. Eine Möglichkeit, die Abweichungen zwischen Planvorgaben und erzielten Ergebnissen prägnant darzustellen, be-

steht in Form eines Radardiagramms (Abbildung 2). Auf einen Blick wird ersichtlich, dass die Überdeckung des Verbrauchs und das kalkulatorische Betriebszweigergebnis in der Ist-Situation deutlich von der Planvorgabe abweichen (SOLL = 100 %). Das führt zum Schluss, dass nicht alleine die Produktion an der Gesamtabweichung verantwortlich ist, weil die Abweichung beim Deckungsbeitrag deutlich niedriger liegt.

Die Abweichungsanalyse ergab Folgendes: In der Ist-Situation liegen die Milchverluste deutlich höher, die Grundfutterleistung (3.500 vs. 4.000 kg) sowie die produzierte Milch je Kuh (5.850 vs. 6.100 kg) deutlich niedriger als in der Soll-Situation. Zusätzlich wurde um einen Cent weniger je kg Milch ausbezahlt (32 vs. 33 Cent je kg). Insgesamt resultiert daraus ein Unterschied beim Deckungsbeitrag von 3.139 Euro je Betrieb bzw. 136 Euro je Kuh und Jahr. Im Rahmen des Prozesscontrollings müssten diese Abweichungen schon früher bemerkt worden sein. Nun gilt es zu prüfen, welche Maßnahmen in der Produktionstechnik zu setzen sind, um diese Soll-Vorgaben im kommenden Jahr zu erreichen. Beim niedrigeren Milchpreis ist zu analysieren, ob der Markt oder eine schlechtere Milchqualität den Preisrückgang auslösten (Tabelle 3).

Neben der Produktion beeinflussten noch andere Vorkommnisse das schwächere Ergebnis in der Ist-Situation. Zum einen musste wider erwarten ein neuer Traktor um 35.000 Euro (abzüglich Gebrauchstraktor) angeschafft werden, wodurch sich Abschreibung und Schuldzinsen erhöhten. Außerdem musste für die Lebenshaltung um 2.350 Euro mehr aufgewendet werden als veranschlagt, als Ergebnis verringerte sich die Überdeckung des Verbrauchs um über 8.400 Euro gegenüber der Soll-Situation.

Der Soll-Ist-Vergleich zeigt, dass zum einen die Produktion nicht optimal gelaufen ist, und zum anderen unvorhersehbare Ereignisse (z.B. Traktorkauf) auftreten können. Für das kommende Jahr müsste ein neuer Plan aufgestellt werden und die Planvorgaben des vergangenen Jahres überprüft werden. Dann müssen Maßnahmen gesetzt werden, um diese Planvorgaben einzuhalten.

### 5.3 Strategisches Controlling im Milchviehbetrieb

Längerfristig müssen Strategien entwickelt werden, die sich an den gesetzten Zielen orientieren. Im vorliegenden Fall wird für die Zukunft gefordert, dass der Beitrag zu den Einkünften aus der Milchproduktion über 30.000 Euro und die Überdeckung des Verbrauchs bei etwa 10.000 Euro pro Jahr liegen sollen. Als Nebenbedingung wird formuliert, dass

die Milchproduktion weitergeführt und die Arbeit von weniger als zwei Vollarbeitskräften (1,8 AK) bewältigt werden kann sowie die zusätzliche Fremdkapitalbelastung unter 100.000 Euro liegt. In Tabelle 4 sind die möglichen Strategien mit den jeweiligen Planvorgaben aufgelistet. Zur Beurteilung der Auswirkungen von Strategien muss auch für das Ausgangsjahr eine Variante mit künftigen Preisannahmen gerechnet werden.

Tabelle 2: Ausgewählte Kennzahlen des Milchviehbetriebs für den Soll-Ist-Vergleich

Kennzahl		SOLL	IST
Deckungsbeitrag	Euro/Kuh	1.562	1.426
Deckungsbeitrag	Cent/kg Milch	27,6	25,2
Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	Euro	31.825	25.763
Kalk. Betriebszweigergebnis	Euro	-10.436	-17.534
Überdeckung des Verbrauchs	Euro	12.575	4.163
Cash Flow	Euro	44.725	40.996

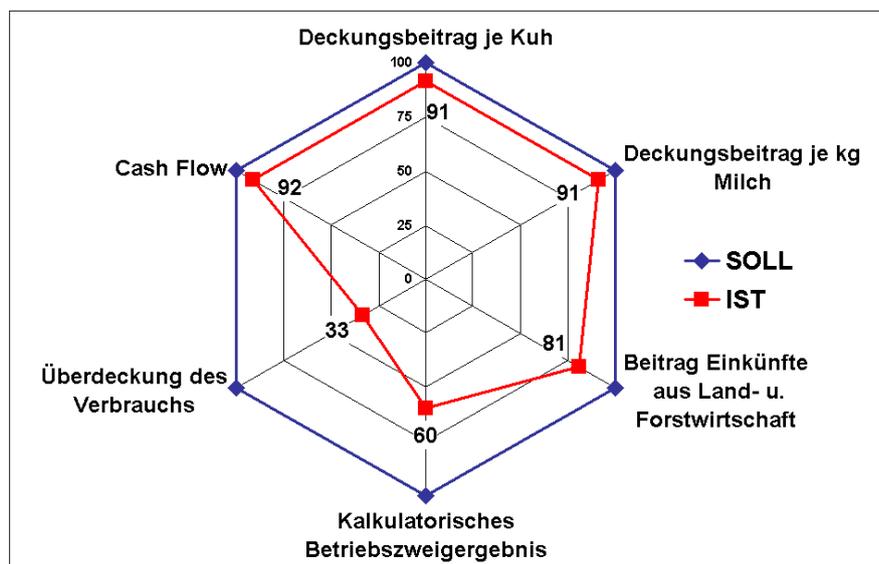


Abbildung 2: Prozentuelle Abweichung der Ist-Situation im Vergleich zur Soll-Situation im Milchviehbetrieb

Tabelle 3: Berechnung und Ursachen der Abweichungen zwischen Soll- und Ist-Situation im Milchviehbetrieb

Bezeichnung	Abweichung Euro/Betrieb	Anmerkung
Höhere Milchverluste je Kuh	124	+ 30 kg
Niedrigere Grundfutterleistung	1.380	- 500 kg
Niedrigerer Milchpreis	1.300	- 1 Cent/kg
Geringere produzierte Milch je Kuh	325	- 250 kg
<b>Gesamt-Deckungsbeitrag</b>	<b>3.129</b>	
Höhere AfA Maschinen	2.333	Traktorkauf
Höhere Schuldzinsen	600	Traktorkauf
<b>Einkünfte Land- und Forstw.</b>	<b>6.062</b>	
Höherer Privatverbrauch	2.350	
<b>Überdeckung des Verbrauchs</b>	<b>8.412</b>	
Höherer Zinsansatz für Eigenkapital	1.036	Traktorkauf
<b>Kalkulator. Betriebszweigergebnis</b>	<b>7.098</b>	

Daraus ergeben sich für die Ist-Situation zwei Varianten: Ist-Situation im Ausgangsjahr (IST-AJ) und Ist-Situation im Planungsjahr (IST-PJ). Der Unterschied liegt im etwas niedrigeren Milchpreis für das Planungsjahr. Für die Zukunft werden drei Pläne ökonomisch evaluiert: Effizienzsteigerung (EFF), Effizienzsteigerung und Ausweitung um elf Milchkühe (EFF+11) sowie eine Low-input-Strategie mit Ausweitung um fünf Milchkühe (LI+5). Bei der Low-input-Strategie sollte die Grundfutterleistung durch optimale Weidewirtschaft deutlich erhöht und Kraftfutter eingespart werden. Zudem soll der Stall mit 3.000 Euro je Kuhstandplatz (davon werden 25 % für den Investitionszuschuss abgezogen) günstig umgebaut werden. Bei der Variante EFF+11 werden für den Stallumbau 5.000 Euro je Kuhstandplatz vor Abzug des Investitionszuschusses kalkuliert.

Abbildung 3 zeigt Höhe und Zusammensetzung des Beitrags zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft für die Ausgangssituation bzw. für die drei Strategien. In der Ist-Situation im Ausgangsjahr wurden 25.763 Euro ausgewiesen (siehe Tabelle 2), in der Ist-Situation im Planungsjahr errechnen sich aufgrund des niedrigeren Milchpreises 24.462 Euro. Durch eine Steigerung der Produktionseffizienz (höhere Milch- und Grundfutterleistung) lässt sich das rechnerische Ergebnis auf 29.377 Euro verbessern. Beide Strategien mit Ausweitung der Kuhzahl und Investition in Stallumbau verbessern das Ergebnis auf knapp 33.000 Euro (EFF+11) bzw. auf etwa 32.000 Euro. Beide erfüllen – zumindest aus Sicht der Planungsrechnung – die oben formulierte Vorgabe, dass der Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft über 30.000 Euro erreichen soll.

Beschreibung der Strategien siehe Tabelle 4. DZ = Direktzahlungen

Erst bei Berücksichtigung aller wichtigen Kennzahlen des Erfolgs- und Liquiditätscontrollings können die untersuchten Strategien evaluiert werden (siehe Tabelle 5). Die Zielgröße für die Überdeckung des Verbrauchs kann nur bei Ausweitung der Kuhzahl annähernd erreicht werden. Der größte Unterschied zwischen der Ausweitung um elf Kühe und der Low-input-Strategie sind der

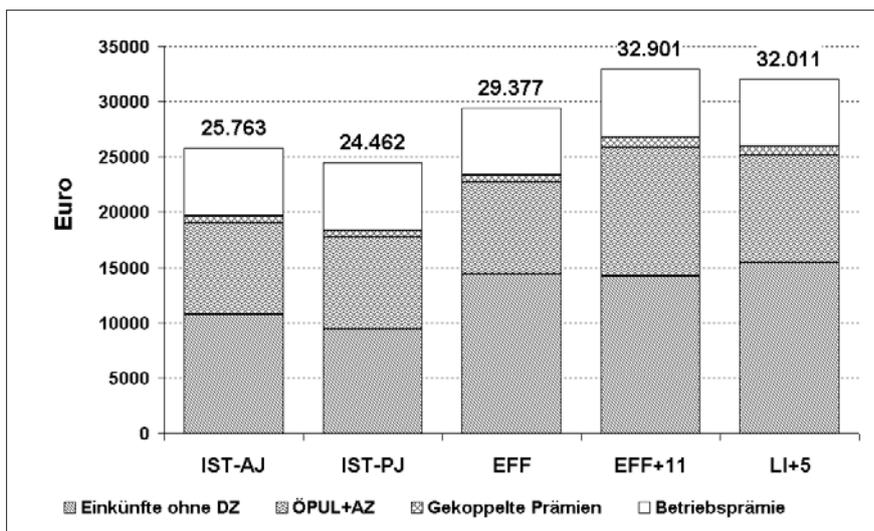


Abbildung 3: Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in der Ausgangssituation sowie für die drei Strategien im Milchviehbetrieb

Tabelle 4: Ausgangssituation und Planvorgaben für die drei Strategien im Milchviehbetrieb

Bezeichnung		IST-AJ	IST-PJ	Plan I: EFF	Plan II: EFF+11	Plan III: LI+5
Grünland	ha	22	22	22	32	26
Milchkühe	St.	23	23	23	34	28
Milchquote	kg	130	130	155	232	165
Produzierte Milch je Kuh	kg	5.850	5.850	7.000	7.000	6.200
Grundfutterleistung je Kuh	kg	3.500	3.500	4.500	4.500	5.000
Kraftfutter je Kuh u. Jahr	kg	1.800	1.800	1.133	1.133	800
Milchpreis	Euro/kg	0,32	0,31	0,31	0,31	0,31
Milchquotenzukauf	t			25	102	35
Flächenzupacht	ha				10	4
Stallbauinvestitionen	Euro				127.500	63.000
Maschineninvestitionen	Euro				25.000	

IST-AJ = Ist-Situation im Ausgangsjahr  
 IST-PJ = Ist-Situation im Planungsjahr  
 EFF = Verbesserung der Effizienz (Kraftfutter, Grundfutterleistung)  
 EFF+11 = Effizienzsteigerung + elf Kühe (gesamt 34 Kühe)  
 LI+5 = Low-input + Ausweitung um fünf Kühe (gesamt 28 Kühe)

Tabelle 5: Ausgewählte Kennzahlen des Erfolgs- und Liquiditätscontrolling in der Ausgangssituation sowie für die drei Strategien im Milchviehbetrieb

Bezeichnung		IST-AJ	IST-PJ	Plan I: EFF	Plan II: EFF+11	Plan III: LI+5
Deckungsbeitrag je Kuh	Euro/Kuh	1.426	1.370	1.694	1.705	1.632
Deckungsbeitrag je kg Milch	Cent/kg	25,2	24,2	25,1	25,0	27,7
Beitrag Einkünfte aus LW+FW	Euro	25.763	24.462	29.377	32.901	32.011
Arbeitseinsatz	AKh	3.418	3.418	3.649	4.717	3.919
Beitrag Einkünfte aus LW+FW	Euro/AKh	7,5	7,2	8,1	7,0	8,2
Arbeitsverwertung	EuroAKh	4,9	4,5	5,4	4,4	5,7
Kalk. Betriebsergebnis	Euro	-17.534	-18.835	-16.759	-26.254	-17.035
Überdeckung des Verbrauchs	Euro	4.163	2.862	7.777	9.996	9.911
Cash Flow	Euro	40.996	39.695	47.110	58.334	50.744
Zusätzlich benötigtes Kapital	Euro			17.500	223.900	87.500
Kalkulatorische Tilgungsdauer	Jahre			1,2	9,0	4,8

IST-AJ = Ist-Situation im Ausgangsjahr  
 IST-PJ = Ist-Situation im Planungsjahr  
 EFF = Verbesserung der Effizienz (Kraftfutter, Grundfutterleistung)  
 EFF+11 = Effizienzsteigerung + elf Kühe (gesamt 34 Kühe)  
 LI+5 = Low-input + Ausweitung um fünf Kühe (gesamt 28 Kühe)

Kapitaleinsatz und die Arbeitsbelastung, zwiegergebnis zwischen beiden Strategien erheblich abweicht. Der Kapitale-

insatz liegt bei der Strategie Effizienzsteigerung und Ausweitung um elf Kühe deutlich höher und würde nur bei einem sehr hohen Eigenkapitalanteil die Zielvorgabe von weniger als 100.000 Euro Fremdkapitaleinsatz erfüllen. Für die kalkulatorische Tilgungsdauer errechnet sich trotz höherem Cash Flow ein etwa doppelt so langer Zeitraum. Das Risiko liegt somit bei dieser Strategie signifikant höher. Die Frage bleibt, ob die Zielvorgaben der Low-input-Strategie (hohe Grundfutterleistung, günstige Stallumbaukosten) realistisch sind und welche kritischen Erfolgsfaktoren einer Zielerreichung eventuell entgegenstehen (z.B. Trockenheit auf der Weide). Die große Stärke der Low-input-Strategie ist, falls die Planvorgaben erfüllt werden, der höhere Deckungsbeitrag je kg produzierter Milch.

## 6. Resümee

Das Controlling unterstützt die Unternehmensführung bei der Erreichung der Unternehmensziele durch Bereitstellung relevanter Informationen. Im landwirtschaftlichen Familienbetrieb gibt es in der Regel keinen eigenen Controller, der/die Betriebsleiter(in) müssen die erforderlichen Informationen eigenständig organisieren. Der Vorteil des Familienbetriebes ist, dass der/die Betriebsleiter(in) die Informationen aus der Produktion aus erster Hand erhalten, da sie die Prozesse größtenteils selbständig bewerkstelligen. Für das Erfolgs- und Liquiditätscontrolling sind bestehende Informationsquellen der Leistungs-Kostenrechnung oder der Buchhaltung zu nutzen. Wichtig im Sinne des Controlling ist, dass daraus Ursachen für mögliche Abweichungen entdeckt und die entscheidungsrelevanten Informationen herausgefiltert werden. Schließlich geht es im strategischen Controlling darum, Ziele für die Betriebsführung zu definieren und daraus Strategien für die Zukunft abzuleiten. Das Betriebskonzept im Rahmen des Programms zur Ländlichen Entwicklung kann helfen, diesem Prozess eine Struktur zu verleihen. Die stän-

dige Kontrolle (=Controlling) hilft, die gesetzten Ziele besser zu erreichen. So verstanden ist Controlling für bäuerliche Milchviehbetriebe ein sehr hilfreiches Konzept.

## 7. Literatur

- BMLFUW (Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft, Umwelt und Wasserwirtschaft), 2006: Grüner Bericht. Wien, 320 S.
- DLG-Ausschuss für Wirtschaftsberatung und Rechnungswesen, 1997: Effiziente Jahresabschlussanalyse: neue einheitliche Erfolgskennzahlen für landwirtschaftliche Betriebe aller Rechtsformen. Arbeiten der DLG, 194, DLG-Verlag, Frankfurt/Main, 104 S.
- HAUER, G., 1994: Hierarchische kennzahlenorientierte Entscheidungsrechnung: Ein Beitrag zum Investitions- und Kostenmanagement. Verlag Vahlen, München, 300 S.
- HIRSCHAUER, N., 2000: Controlling. In: OEDNING, M. und W. BOKELMANN: Agrarmanagement. Landwirtschaft, Gartenbau. Verlag Ulmer, Stuttgart, 372 S.
- HORVÁTH, P., 1993: Controlling. In: CHMIELEWICZ, K. und M. SCHWEITZER: Handwörterbuch des Rechnungswesens. 3. Auflage, Verlag Schäffer-Poeschl, Stuttgart, 322-334.
- HUNGER, F., L. KIRNER, F. PALLER und W. SCHNEEBERGER, 2006: Kostenrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb. Anleitung zur Verrechnung aller Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige. BMLFUW, Wien, 73 S.
- MEYER-PIENING, A., 1989: Zero-Base-Budgeting. In: SZYPERSKI, N.: Handwörterbuch der Planung. Verlag Poeschl, Stuttgart, 2277-2296.
- REICHMANN, T., 1995: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten. 4. Auflage, Verlag Vahlen, München, 646 S.
- SELKE, S., 1997: Die Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung unter besonderer Berücksichtigung formaler Organisationsstrukturen. P. Land Verlag, Frankfurt/Main u.a., 433 S.
- STEFFEN, G. und D. BORN, 1987: Betriebs- und Unternehmensführung in der Landwirtschaft. Verlag Ulmer, Stuttgart, 455 S.
- STEIGMEIER, B., 1987: Der Controller in seiner Rolle bei der Unternehmensplanung. In: GRÜNEWALD, H.-G.: Agplan-Handbuch zur Unternehmensplanung, 1115, E. Schmidt Verlag, Berlin, 1-33.

## 8. Glossar

### Beiträge zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft stellen das Entgelt für die im land-

und forstwirtschaftlichen Betrieb geleistete Arbeit der nicht entlohnten Arbeitskräfte für die unternehmerische Tätigkeit und für den Einsatz des Eigenkapitals dar. Durch die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sind noch die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung und die Einkommenssteuer abzudecken (BMLFUW 2006). Der Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft stellt den Anteil eines Betriebszweigs (z.B. Milchproduktion) an den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dar.

### Kalkulatorisches Betriebszweigergebnis

Zieht man von den gesamten Leistungen die gesamten Kosten eines Betriebszweiges ab, wird das kalkulatorische Betriebszweigergebnis ausgewiesen. Alle eingesetzten Faktoren sind mit einem Wertansatz berücksichtigt, d.h. auch die Familienarbeitskräfte, das Eigenkapital oder die eigene Fläche sind monetär bewertet. Diese Kennzahl dient dazu, Betriebe mit unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen und Rechtsformen vergleichbar zu machen.

### Cash Flow

Stellt den Zahlungsmittelüberschuss aus dem laufenden Betriebsprozess dar. Er ermittelt sich, indem die Einkünfte aus der Land- und Forstwirtschaft um die Abschreibung erhöht werden.

### Überdeckung des Verbrauchs

Sie errechnet sich aus dem Gesamteinkommen abzüglich des Privatverbrauchs und der Sozialversicherungsbeiträge. Sie drückt die Stabilität eines Betriebes bzw. Unternehmens aus.

### Arbeitsverwertung

Rechnet man zum kalkulatorischen Betriebszweigergebnis den Lohnansatz hinzu, ergibt sich die Arbeitsverwertung (Zinsansatz und Pachtansatz sind berücksichtigt). Dividiert man den Arbeitsverdienst durch die geleisteten Arbeitskraftstunden, erhält man die Arbeitsverwertung je Arbeitskraftstunde.