

BRAUWELT

WOCHENZEITSCHRIFT FÜR DAS GETRÄNKEWESEN
26/19 | 27. Juni | 159. JAHRGANG | NÜRNBERG | www.brauwelt.de

SONDERDRUCK



Kostenrechnung in der Brauerei –
Wo verdient der Brauer sein Geld?

 **FACHVERLAG
HANS CARL**



Quest Consulting AG
Kunstmühlstr. 12a
83026 Rosenheim

Kostenrechnung in der Brauerei – Wo verdient der Brauer sein Geld?

WETTBEWERBSFÄHIG BLEIBEN | Die weitläufige Meinung ist: Ein gutes Bier und eine gute Marke sind seit jeher die wesentlichen Erfolgsfaktoren für eine Brauerei. Die Preise sind sowieso vom Markt vorgegeben und notfalls hilft ein Blick auf den Kistenpreis des Nachbarn. Da stellt sich die Frage, wie eine Kostenrechnung einen Beitrag zum Unternehmenserfolg liefern kann.

DIE KOSTENRECHNUNG beschäftigt das Brauereigewerbe seit Jahrzehnten. Doch gibt es viele Betriebe, die nicht genau wissen, was die Herstellung und der Vertrieb ihrer Biere eigentlich kostet und mit welchen Kunden und Produkten eigentlich das Geld verdient wird. Dabei sind die Unterschiede in den Kostenstrukturen zwischen Industrie und Handwerk erheblich. Auch die steigende Vielfalt an Sorten, Gebinden und Absatzwegen erfordert Transparenz in der Ergebnisrechnung, um die richtigen unternehmerischen Entscheidungen zu treffen.

ne besondere Komplexität auf, vor allem in Hinsicht auf Produkte und Absatzwege.

Die Anzahl der angebotenen Biersorten ist in den letzten Jahren und Jahrzehnten kontinuierlich gestiegen, die Flaschenformen sind umfangreicher geworden und die Gebindearten von 4er-Pack, Kiste oder Karton im Export steigern die Produktvielfalt. So sind bis zu 200 verschiedene Produkte in einer Brauerei keine Seltenheit.

Die Absatzwege sind nicht minder komplex. Typische Kundengruppen in der Brauerei sind:

- Gastronomie (eigen, fremd/mit Vertrag, ohne Vertrag);
- Lebensmitteleinzelhandel (LEH);
- Getränkeabholmärkte (GAM);
- Getränkefachgroßhandel (GFGH)/Verleger;
- Feste;
- Export;
- Brauereien;
- Sonstiges (Vereine, Rampe, Heimdienst).

Die Vertriebsstruktur ist in den einzelnen Kundengruppen unterschiedlich. In der Gastronomie müssen in der Analyse Kundeneinzelkosten und Abschreibungsdarlehen berücksichtigt werden, im Export die fehlende Biersteuer, aber auch das Verpacken in Kartons, im LEH zumeist günstigere Transportkosten pro hl, als z. B. in der Gastronomie. Und die Erlöse in EUR pro hl unterscheiden sich deutlich.

Unter Berücksichtigung dieser Ausgangssituation kann eine Kostenrechnung die folgenden Fragestellungen beantworten:

Transparenz als Entscheidungsgrundlage

Im Gegensatz zu anderen Industrie- und Handwerkszweigen weisen Brauereien ei-



Autor: Matthias Schröder, Partner, Quest Consulting AG, Rosenheim

Gewinn- und Verlustrechnung							
Koststellen				Kundenbezogene Kosten			
Produktbezogene Kosten							
Herstellung	Abfüllung	Gebinde & Aufmachung	Innerbet. Transport	Biersteuer	Auslieferung	Kundeneinzelkosten	Verwaltung & Gewinn
Kostenträger							
Sorte	Gebinde	Aufmachung	Aufmachung	Sorte	Kunde	Kunde	pauschal
Helles 29,25 EUR/hl	Flasche 0,5 8,08 EUR/hl	Kasten 0,5 3,47 EUR/hl	Kasten 0,5 6,10 EUR/hl	Festbier 8,63 EUR/hl	Gastro 14,98 EUR/hl	Gastro 5,27 EUR/hl	pauschal 12,55 EUR/hl
Festbier 34,13 EUR/hl	Flasche 0,33 10,56 EUR/hl	Karton 0,5 Export 28,75 EUR/hl	Kasten 0,33 5,39 EUR/hl	Weizen 7,96 EUR/hl	LEH 9,43 EUR/hl	LEH 0,00 EUR/hl	
Dunkel 28,06 EUR/hl	KEG 30 13,45 EUR/hl	Tank 0,66 EUR/hl	Tank 4,34 EUR/hl	Dunkel 8,12 EUR/hl	GFGH 9,97 EUR/hl	GFGH 0,82 EUR/hl	
Cola 19,81 EUR/hl	KEG 50 8,07 EUR/hl	Sixpack 0,33 23,53 EUR/hl	Karton 0,5 6,10 EUR/hl	Radler 3,31 EUR/hl	Feste 3,57 EUR/hl	Feste 42,37 EUR/hl	
Wasser 9,67 EUR/hl	Tank 1,42 EUR/hl	KEG 50 1,76 EUR/hl	KEG 50 6,58 EUR/hl	Hell 7,44 EUR/hl	Export 0,00 EUR/hl	Export 0,14 EUR/hl	

Abb. 1 Kostenstellen-/Kostenträgerrechnung

PRODUKTKALKULATION

Produktkalkulation [EUR/hl]	Rohstoffkosten	Fertigungs-/Einstandskosten	Füllkosten	Gebinde & Aufmachung	Innerbetriebl. Transport	Biersteuer	Produktkosten	Marketing & Vertrieb	allg. Verwaltung	Selbstkosten frei Rampe	Kundeneinzelkosten	Verkaufsabteilung	Transport	Wagnis- & Gewinnzuschlag	Kalkulationspreis
Fassbier														3%	
Dunkel Keg 30l	8,30	19,76	13,45	2,93	6,58	8,12	59,14	7,45	12,55	79,14	6,00	2,98	11,58	2,99	102,69
Dunkel Keg 30l Export	8,30	19,76	13,45	2,93	6,58		51,02	6,50	12,55	70,07		2,77		2,19	75,03
Dunkel Keg 50l	8,30	19,76	8,07	1,76	6,58	8,12	52,59	7,45	12,55	72,59	6,00	2,98	11,58	2,79	95,95
Flaschenbier															
Helles 0,5l	9,50	19,75	8,08	3,47	6,10	7,44	54,34	7,22	12,55	74,12	0,77	2,92	11,20	2,67	91,68
Helles 0,5l Karton Export	9,50	19,75	8,08	28,75	6,10		72,18	6,50	12,55	91,23		2,77		2,82	96,82
Dunkel 0,5l	8,30	19,76	8,08	3,47	6,10	8,12	53,83	7,22	12,55	73,60	0,77	2,92	11,20	2,65	91,15
Dunkel 0,5l Karton Export	8,30	19,76	8,08	28,75	6,10		70,86	6,50	12,55	89,91		2,77		2,78	95,46

Tab. 1

- Stimmen unsere Absatzpreise?
- Wie profitabel sind unsere Absatzwege und Produktgruppen?
- Was verdienen wir mit den einzelnen Produkten?
- Ist unsere Kostenstruktur wettbewerbsfähig?
- Lohnt sich eine neue Investition?
- Mit welchem Preis sind neue Produkte zu kalkulieren?
- Mit welchem Preis können neue Kunden akquiriert werden?

Die zu entwickelnde Kostenrechnung besteht aus Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung. Die Kostenstellenrechnung zeigt, wo im Unternehmen die Kosten entstehen. Die Kostenträgerrechnung zeigt, welchen Produkten und Kunden die Kosten zuzuordnen sind.

Welche Informationen werden benötigt?

Die wichtigsten Unterlagen für die Kostenrechnung sind eine aussagekräftige Gewinn- und Verlustrechnung (GuV, für die Zuordnung der Kosten) sowie eine ausführliche Absatzliste (für die Zuordnung der Erlöse und der abgesetzten Mengen).

Der Betrachtungszeitraum für die Analyse ist in der Regel ein Jahr. Es ist sinnvoll, die GuV des finalen Jahresabschlusses des vergangenen Geschäftsjahres als Basis für die Kostenermittlung zu verwenden. Kalkulatorische Anpassungen, z. B. aufgrund

von hohen Flascheninvestitionen oder Sondereffekten im Analysejahr, können vorgenommen werden.

Die Absatzliste wird für zwei Bereiche benötigt. Zum einen wird ermittelt, wie sich die Umsätze der Brauerei auf die Produkte und Absatzwege verteilen. Zum anderen dient sie als Mengengerüst für das gesamte Datenmodell. Hier wird ermittelt, welche Mengen in welchem Absatzweg verkauft wurden, wie viele Sixpacks verkauft wurden, wo die Biersteuer angefallen ist und wie viele Kronenkorken verwendet wurden. Die Absatzliste muss die Informationen Kunde, Kundengruppe, Produkt, Menge in hl, Umsatz in EUR enthalten.

Erstellen der Kostenstellenrechnung

Sofern in der Buchhaltung keine Kostenrechnung vorhanden ist, wird die GuV im ersten Schritt auf die Kostenstellen verteilt. Die Kostenstellen entsprechen den einzelnen Unternehmensbereichen und unterteilen sich in die produkt-/produktionsbezogenen Kostenstellen, sowie die kunden-/vertriebsbezogenen Kostenstellen. Grob kann man unterteilen, dass die produktbezogenen Kosten bis zur Rampe entstehen und die kundenspezifischen Kosten danach.

Die produktbezogenen Kostenstellen sind typischerweise:

- Rohstoffe;
- Sudhaus;
- Gär- und Lagerkeller;
- Filtration/Drucktank;
- Sirupraum (bei AfG-Herstellung);
- Füllerei;
- Gebinde und Aufmachung;
- innerbetrieblicher Transport;
- Produktion allgemein;
- Biersteuer.

Die Biersteuer ist grundsätzlich produktbezogen zu ermitteln. Bei Exportkunden ist jedoch zu berücksichtigen, dass keine Biersteuer zu entrichten ist.

Als kundenbezogene Kostenstellen haben sich bewährt:

- Transport;
- Kundeneinzelkosten;
- Verkaufsabteilung;
- Marketing und Vertrieb;
- allgemeine Verwaltung.

Die Zuordnung auf die Kostenstellen erfolgt, indem man die gebuchten Kosten jedes einzelnen GuV-Kontos auf die Kostenstellen verteilt. Hierzu sind beispielsweise Gespräche mit dem Braumeister erforderlich, um zu ermitteln, welcher Mitarbeiter wieviel Zeit im Sudhaus, im Lagerkeller oder in der Füllerei verbringt, um die Personalkosten auf die Kostenstellen zu schlüsseln. Informationen aus der Buchhaltung, z. B. Kontenblätter, helfen Kosten, wie z. B. Reparaturen, auf die Kostenstellen umzulegen. Gas, Strom und Wasserverbräuche

PRODUKTERGEBNISRECHNUNG MIT ANALYSE DER KUNDENGRUPPEN AM BEISPIEL FLASCHENBIER ...

... das Ergebnis umfasst drei Dimensionen: die Kostenstelle (nach unten), die Produktgruppe (hier Flaschenbier) und die Absatzwege (nach rechts)

Flaschenbier [AUSZUG]	Gesamt		Gastro		LEH		GFGH		Feste		Export	
	TEUR	EUR/hl	TEUR	EUR/hl	TEUR	EUR/hl	TEUR	EUR/hl	TEUR	EUR/hl	TEUR	EUR/hl
Erlös netto	3638	92,87	361	118,87	891	91,31	2.135	87,22	69	167,67	182	122,20
Rohstoffe	-455	-11,61	-36	-11,73	-107	-10,96	-279	-11,42	-5	-12,57	-28	-18,43
Fertigungs- und Einstandskosten	-706	-18,03	-54	-17,72	-177	-18,15	-441	-18,01	-6	-13,30	-29	-19,59
Füllkosten	-336	-8,58	-26	-8,59	-85	-8,68	-209	-8,53	-3	-7,44	-13	-9,04
Gebinde & Aufmachung	-209	-5,34	-12	-4,00	-53	-5,43	-105	-4,31	-2	-4,73	-37	-24,64
Innerbetr. Transport	-240	-6,14	-19	-6,15	-60	-6,20	-150	-6,13	-2	-4,91	-9	-6,22
Biersteuer	-263	-6,71	-21	-7,02	-69	-7,07	-170	-6,96	-2	-5,19		
Deckungsbeitrag nach Selbstkosten	1428	36,47	193	63,66	340	34,82	780	31,87	50	119,53	66	44,29
Kundeneinzelkosten	-54	-1,37	-16	-5,27			-20	-0,82	-18	-42,37	-0	-0,14
Verkaufsabteilung	-113	-2,89	-9	-3,05	-27	-2,78	-71	-2,91	-1	-2,86	-4	-2,78
Transport	-383	-9,78	-45	-14,98	-92	-9,43	-244	-9,97	-1	-3,57		
Marketing & Vertrieb	-278	-7,10	-24	-7,75	-65	-6,71	-176	-7,20	-3	-6,98	-10	-6,69
Deckungsbeitrag nach Vertriebskosten	600	15,33	99	32,60	155	15,90	268	10,96	26	63,75	52	34,68
Verwaltung	-492	-12,56	-38	-12,55	-122	-12,55	-307	-12,55	-5	-12,55	-19	-12,61
Deckungsbeitrag nach Vollkosten	109	2,77	61	20,04	33	3,34	-39	-1,59	21	51,20	33	22,06
Absatzmenge	39 168		3033		9753		24 475		414		1493	

Tab. 2

können oftmals über Verbrauchszähler in der Produktion ermittelt werden. Das Anlagenverzeichnis aus dem Jahresabschluss hilft, die Abschreibungen auf die einzelnen Betriebsbereiche zu verteilen.

Ableiten der Kostenträgerrechnung

Auf Basis der Kostenstellenrechnung wird eine Kostenträgerrechnung erstellt, indem jede einzelne Kostenstelle in Kostenträger zerlegt wird. Die Kostenträger sind die einzelnen Produktbestandteile (kleinste relevante Einheit). Diese lassen sich gliedern in die angebotenen Sorten von Bier und alkoholfreien Getränken, die Gebindeformen, die Aufmachungen und die Kundengruppen. Jede Kostenstelle kann eindeutig einer Art des Kostenträgers zugeordnet werden, z.B. ist die Herstellung abhängig von der Sorte des Bieres (siehe Abb. 1).

Auf Basis des Mengengerüsts wird ermittelt, welcher Kostenanteil den einzelnen Kostenträgern zuzuordnen ist. Die Rohstoffe werden beispielsweise auf Basis der pro-

duzierten Mengen (hl) unter Berücksichtigung des jeweiligen Rezeptes auf die Sorten umgelegt. Die Sudhauskosten hängen von den Mengen (hl) und den jeweiligen Sud-Dauern der einzelnen Sorten ab. Die Füllerei ist abhängig von den Mengen (Anzahl Flaschen), der Laufleistung und einem Rüstkostenzuschlag, z. B. bei Kleinmengen.

Als Ergebnis ergibt sich ein Datenwürfel der Produktionskosten in EUR/hl (z. B. Abfüllung Flasche 0,5 l mit 8,08 EUR/hl, siehe Abb. 1).

Erstellen der Produktkalkulation

Auf Basis dieses Datenwürfels wird eine Produktkalkulation pro Produkt abgeleitet (siehe Tab. 1) sowie eine Ergebnisrechnung nach Produkt. Dies erfolgt, indem die vorher hergeleiteten Kosten pro Hektoliter mit den abgesetzten Mengen pro Produkt multipliziert und diesen die Erlöse pro Produkt gegenübergestellt werden.

Auf Basis des Datenwürfels können auch neue Produkte kalkuliert werden, indem die einzelnen relevanten Bausteine für das neue Produkt zusammengefügt werden.

Zusammenführen in der Ergebnisrechnung

Nun sind die Kosten pro hl für die Herstellung und den Vertrieb der einzelnen Produkte ermittelt. Über die Absatzmengen aus dem Mengengerüst (Absatzliste) können nun die Gesamtkosten pro Produkt- und Absatzgruppe errechnet werden (siehe Tab. 2, Bsp. Flaschenbier), indem die Kosten in EUR/hl mit den abgesetzten Mengen multipliziert werden.

Um die Komplexität zu reduzieren, werden die einzelnen Produkte in Produktgruppen zusammengefasst. Typische Produktgruppen sind:

- Tankbier;
- Fassbier;
- Flaschenbier;
- AfG (Tank/Fass);
- AfG (Flasche);
- Handelsware.

Als Ergebnis erhält man eine dreidimensionale Auswertung des Unternehmensergebnisses, aufgerissen nach Kostenstelle, Produktgruppe und Absatzwege. Der Vor-

ERGEBNIS-MATRIX						
Deckungsbeitrag nach Vollkosten [TEUR]	Gesamt	Gastro	LEH	GFGH	Feste	Export
Flaschenbier	109	61	33	-39	21	33
Tankbier	32				30	2
Fassbier	88	29		50	12	-2
AfG Fass	-6	-5		-0	-0	
AfG Flasche	-36	-20	-6	-1	-9	0
Handelsware	9	3	1	2	3	
Gesamt	187	67	27	11	57	33

Tab. 3

teil an dieser dreidimensionalen Sichtweise ist die erweiterte Interpretationsmöglichkeit. Ergibt die Auswertung zum Beispiel einen negativen Absatzweg, kann umgehend analysiert werden, ob die Ursache der Absatzpreis, die Kostenstruktur oder eine spezifische Produktgruppe ist.

Die Herausforderung in der Kostenrechnung ist es, die Komplexität aus Kostenstellen, Produktgruppen und Absatzwegen im Griff zu behalten. Der Einsatz einer professionellen Controlling-Software, welche die notwendigen Dimensionen abbilden kann, leistet hier hilfreiche Dienste.

Die richtigen Schlüsse ziehen

Die Kostenrechnung allein verbessert das Unternehmensergebnis nicht. Es gilt aus den neuen Erkenntnissen die richtigen Schlüsse zu ziehen und daraus Maßnahmen abzuleiten. Zur Interpretation dienen üblicherweise Benchmarks. Dies können interne Benchmarks, z.B. aus der letzten Kostenrechnung, oder externe Branchen-

Benchmarks sein.

Externe Branchen-Benchmarks können von einem branchenerfahrenen Dienstleister zur Verfügung gestellt werden. Wettbewerbskennzahlen enthalten i.d.R. einen Maximalwert und einen Branchendurchschnitt. Dies hilft dabei, die eigenen Kostenstrukturen besser einzuordnen und den Maßnahmenbedarf zu erkennen. Die Grundidee des Benchmarkings ist, sich am Branchenbesten zu orientieren. Beim Betriebsvergleichen ist darauf zu achten, dass die Vergleichszahlen einer vergleichbaren Rechenlogik folgen und die Zahlen nicht zu alt sind.

Es wird erkennbar, in welchen Produktionsschritten die Brauerei wettbewerbsfähig ist oder ob die Kosten im Vergleich zum Wettbewerb zu hoch sind. Hieraus ist ein möglicher Investitionsbedarf ableitbar. Die Kosten pro hl lassen erkennen, ob die Anlagen ausreichend ausgelastet sind oder ob es sinnvoll ist, einzelne Wertschöpfungs-schritte an einen Dritten auszulagern (ma-

ke-or-buy, z.B. Lohnfüller). Die Betriebsanalyse zeigt, in welchen Produkten und Absatzwegen das Unternehmensergebnis erzielt wird. Sind generelle Preiserhöhungen umzusetzen? Ist das Sortiment zu bereinigen, da unrentable Produkte identifiziert wurden? Sind einzelne Kunden nachzuverhandeln oder gar zu streichen?

Zusammenfassung

Die Kostenrechnung stellt eine Betriebsanalyse dar, die die Brauerei aus verschiedenen Blickwinkeln beleuchtet. Es werden die Kostenstrukturen, die Rentabilität der einzelnen Produkte und Absatzwege dargestellt.

Die Kostenrechnung gliedert sich in Kostenstellen und Kostenträger, Produktgruppen und Absatzwege. Die Analyse erfolgt, indem man die GuV auf die Kostenstellen umlegt und die Kostenstellen im zweiten Schritt auf die Kostenträger verteilt. Es entsteht ein Datenwürfel in EUR/hl, der über die abgesetzten Mengen wieder zusammengesetzt wird und das Unternehmensergebnis in verschiedenen Sichtweisen darstellt.

Die generierten Werte werden mit Benchmarks verglichen und man erhält eine Einschätzung, wie die eigene Brauerei im Vergleich zum Wettbewerb steht. Auf Basis der Produktkalkulation erkennt man, mit welchen Preisen im Vertrieb gearbeitet werden kann.

Eine regelmäßig erstellte und aussagekräftige Kostenrechnung liefert der Geschäftsführung in einer übersichtlichen Darstellung die notwendigen Informationen, die für strategische Grundsatzentscheidungen und operative Entscheidungen im Tagesgeschäft benötigt werden. ■