

Ein Wort zuvor

Mit der Herausgabe der „Neuen Betriebszweigabrechnung“ ist es der DLG im Jahre 2000 gelungen, einen bundesweiten Standard für die Vollkostenrechnung in landwirtschaftlichen Betrieben zu schaffen. Einheitliche Bewertungsansätze und eine einheitliche Strukturierung der Auswertung haben aussagekräftige überregionale Vergleiche für die verschiedenen landwirtschaftlichen Betriebszweige erst möglich gemacht. Mit der überarbeiteten 2. Auflage im Jahr 2004 wurde sie nicht nur in der Beratung und Praxis sondern auch in der landwirtschaftlichen Ausbildung zu einer wichtigen Anleitung für die Nachkalkulation von Betriebszweigen und die Gewinnung von Daten für überbetriebliche Betriebszweigvergleiche. Die bei der BZA in den Mittelpunkt gestellte Vollkostenrechnung hat sowohl in Beratung als auch in landwirtschaftlicher Praxis ein neues Kostenbewusstsein geschaffen.

Veränderte Rahmenbedingungen in der Agrarpolitik und in der staatlichen Förderung sowie praktische Erfahrungen beim Einsatz der BZA erfordern es, den Leitfaden anzupassen. Bei der Überarbeitung zur 3. Auflage sind wichtige Anregungen des Fachausschusses Unternehmensführung und Märkte im Verband der Landwirtschaftskammern, der KTBL-Arbeitsgruppe „Betriebswirtschaftliche Kennwerte / Terminologie“ und der landwirtschaftlichen Buchführungsgesellschaften eingeflossen. So war es möglich, zu einheitlichen Begriffsbestimmungen und übereinstimmenden Gliederungen bei der Kostenrechnung zu kommen.

Der DLG-Ausschuss für Wirtschaftsberatung und Rechnungswesen hat sich der Aufgabe angenommen, die Überarbeitung der Schrift fachlich zu begleiten. An dieser Stelle ist insbesondere den Mitgliedern der Arbeitsgruppe „BZA“ zu danken:

Ulf Deecke, Betriebswirtschaftliches Büro Göttingen

Georg Goerzen, Agrar-Daten GmbH, Kiel

Prof. Alfons Janinhoff, Bingen

Arnold Krämer, Landwirtschaftskammer Niedersachsen, Meppen

Karl-Heinz Mann, LBB-GmbH, Göttingen

Stefan Weber, LMS-Beratung, Rostock
Wolfgang Wintzer, Bayerische Landesanstalt für Landwirtschaft

Besonderer Dank gilt dabei Herrn Arnold Krämer als Schriftführer, der neben seiner täglichen Arbeit in der Beratung die Ergebnisse unserer intensiven Diskussionen zusammengeführt und zu Papier gebracht hat und für den Beispielbetrieb Nr. 6.2 verantwortlich ist, sowie den Herrn Ulf Deecke und Wolfgang Wintzer für die zeitaufwendige Bearbeitung des Jahresabschlusses für den Beispielsbetrieb Nr. 6.1. Zu erwähnen ist auch die Unterstützung unserer Arbeit durch den DLG-Fachgebietsleiter Ökonomie Herrn Dr. Schaffner.

In der 3. Auflage wurde die Zuordnung der BMELV-Codes zu den in allen BZA geltenden Kostengruppen aktualisiert, die Zerlegung des landwirtschaftlich geprägten Unternehmens in Betriebszweige überarbeitet und erweitert, die verwendeten Begriffe vereinheitlicht und konkretisiert und das Grundsche-ma der Betriebszweigabrechnung erweitert.

In der nun vorliegenden Auflage wird die notwendige fachliche Abgren-zung zwischen der Vollkostenrechnung in der Betriebszweigauswertung unter Berücksichtigung der kalkulatorischen Nutzungskosten einerseits und der Betriebsanalyse auf Grundlage der Gewinnrechnung für das Gesamtunternehmen andererseits noch einmal besonders deutlich gemacht. Die Auflage bietet deshalb eine verbesserte Grundlage für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit der einzelnen Betriebszweige eines Unternehmens und formuliert deutlich die Voraussetzungen an die Kostenrechnung für aussagekräftige überbetriebliche Vergleiche.

Warum diese 3. Auflage der Betriebszweigabrechnung?

Mit der 3. Auflage hat sich der DLG-Ausschuss für Wirtschaftsberatung und Rechnungswesen das Ziel gesetzt, die Grundlagen für die bundesweit einheitliche Betriebszweigabrechnung noch exakter zu fassen und klare Hinweise für die Anwendung in der praktischen Arbeit zu geben.

Dabei wurden bei der Definition und der Gliederung der Betriebszweige die aktuellen Entwicklungen im landwirtschaftlichen Sektor berücksichtigt und wichtige Nebengebiete des „landwirtschaftlich geprägten Unternehmens“ mit einbezogen. Zur Sicherung der überbetrieblichen Vergleichbarkeit sollten sich Anwender an die vorgeschlagene Gliederung der Betriebszweige halten. Dabei steht es einzelnen Beratern und Unternehmern immer frei, die Auswertung im vorgegebenen Rahmen auch tiefer zu gliedern. Statt einer Betriebszweigauswertung des Marktfruchtbaus, ist natürlich auch eine tiefere Gliederung der BZA in einzelne Fruchtgruppen möglich, soweit Datenaufzeichnungen dies erlauben und dies zu verbesserten Erkenntnissen führt. Insbesondere wird empfohlen, die als Hilfsbetriebszweige genannten Bereiche eigenständig auszuwerten, um zu besseren Aussagen für die Hauptbetriebszweige zu kommen. Eine getrennte Auswertung des Bereichs Lagerung und Trocknung macht den Bereich des Marktfruchtbaus unterschiedlich ausgestatteter Betriebe besser vergleichbar und liefert zusätzliche Erkenntnisse über die Rentabilität auch des Hilfsbetriebszweiges. Der Betrieb einer Biogasanlage im Zusammenhang mit einem landwirtschaftlichen Unternehmen erfordert ebenso wie z.B. die Rinderhaltung eine richtige innerbetriebliche Bewertung und Abgrenzung von Leistungen (Substratanbau, Güllieferung, Abgrenzung von Maschinen- und Arbeitsleistungen).

In den flächenbezogenen Produktionsverfahren hat die Flächenkonkurrenz in den vergangenen Jahren immer mehr zugenommen, so dass steigende Pachten in vielen Regionen dazu führen, dass im Ackerbau das kalkulatorische Betriebszweigergebnis – die Risiko- und Erfolgsprämie für den aktiv wirtschaftenden Unternehmer – häufig negativ ausfällt. Während das kalkulatorische Betriebszweigergebnis den unternehmerischen Erfolg unter Berücksichtigung aller Faktorkosten ausweist, lässt sich die Leistungsfähigkeit des Ackerbaus

unabhängig von der Höhe der gezahlten Pacht nur an der erwirtschafteten Grundrente messen. Deshalb sollte diese zukünftig zusätzlich zum kalkulatorischen Betriebszweigergebnis als Erfolgskriterium für überbetriebliche Vergleiche ermittelt und ausgewiesen werden.

Im Sinne der überbetrieblichen Vergleichbarkeit der Ergebnisse wurden die Kostenblöcke, insbesondere die für das Verfahren der BZA definierten Direktkosten und die Zuordnung der einzelnen Kosten zu den Arbeitserledigungskosten festgelegt. Dabei bleibt es bei der funktionalen Gruppenbildung der Kosten in Direktkosten, Arbeitserledigungskosten, Rechtekosten, Gebäudkosten, Flächenkosten und allgemeine Kosten. Insbesondere zur Ermittlung der Rechtekosten werden eindeutige Vorgaben für die BZA gemacht, von denen nur in der einzelbetrieblichen Analyse des Gesamtbetriebes vom Berater abgewichen werden sollte.

Im Grundschemata werden zukünftig die innerbetrieblichen Leistungen getrennt ausgewiesen. Dies dient sowohl der besseren Nachvollziehbarkeit der Ergebnisse, als auch dem besseren Verständnis. Als Erfolgsbegriffe in der BZA werden die „Direktkostenfreie Leistung“, die „Direkt- und arbeitserledigungskostenfreie Leistung“, das „Kalkulatorische Betriebszweigergebnis“ und zusätzlich für Betriebszweige der Bodenproduktion die „Grundrente“ definiert.

Einen besonderen Schwerpunkt bildet das Thema der Kapitalverzinsung im Rahmen der BZA. Dabei werden die notwendigen unterschiedlichen Ansätze für die Berechnung der Kapitalkosten in der BZA im Gegensatz zur Behandlung der tatsächlich angefallenen Zinsen in der gesamtbetrieblichen Analyse im Einzelunternehmen herausgearbeitet. Die betriebswirtschaftlich korrekten Wertansätze für die Ermittlung der innerbetrieblichen Verrechnungswerte für Leistungen zwischen den Betriebszweigen und die richtige Ermittlung der kalkulatorischen Faktorkosten bilden einen weiteren Schwerpunkt der Schrift.

Zum Schluss wird noch einmal beispielhaft gezeigt, wie die Ergebnisse der BZA mit dem Jahresabschluss abzustimmen sind und wie die Überleitung der BZA-Ergebnisse der einzelnen Betriebszweige zum Gewinn erfolgt.

Während bei ausreichender Ausstattung eines landwirtschaftlichen Unternehmens mit eigenen Produktionsfaktoren (Boden, Kapital, Arbeitskräfte) durchaus ein ausreichendes Einkommen der Familie bzw. der Unternehmensinhaber erzielt werden kann, wenn keine Kostendeckung in den Betriebszweigen erreicht wird, führt eine Erweiterung des Unternehmens in Betriebszweigen, die keine volle Kostendeckung und keine adäquate Entlohnung der

Produktionsfaktoren erzielen zwangsläufig zur Einkommensminderung, wenn diese Erweiterung ausschließlich und vollständig zu entlohnenden „fremden“ Produktionsfaktoren erfolgt. Deshalb ist klar zwischen der einzelbetrieblichen Einkommensanalyse und der wirtschaftlichen Beurteilung von Betriebszweigen oder auch des Gesamtunternehmens in der BZA zu unterscheiden.

Der Schwerpunkt der BZA liegt also nicht in der gesamtbetrieblichen Analyse des Unternehmens, bei der auch Gesamteinkommen, Eigenkapitalbildung und Finanzierung wichtige Gesichtspunkte sind, sondern in der Auswertung des einzelnen Betriebszweiges in der Vollkostenrechnung hinsichtlich Kostendeckung, Leistungsfähigkeit und Konkurrenzfähigkeit. Ohne die volle Kostendeckung ist eine nachhaltige Entwicklung, sei es im einzelnen Betriebszweig oder im Gesamtunternehmen, auf Dauer nur schwer möglich. Deshalb bildet die Betriebszweigauswertung ein wichtiges Instrument zur Beurteilung einzelner Betriebszweige, für den überbetrieblichen Vergleich und als Entscheidungsgrundlage für Optimierungsmaßnahmen und die zukünftige Betriebsentwicklung.

Einleitung

Seit dem ersten Erscheinen dieses Buches im Jahr 2000 und der Neuauflage 2004 haben viele Landwirte, Berater, Lehrer und Schüler umfangreiche Erfahrungen mit der „Neuen Betriebszweigabrechnung“ gesammelt. Die seinerzeit angestrebten Begriffsklärungen sind weitgehend akzeptiert und angenommen worden. Die Vergleichbarkeit von betriebswirtschaftlichen Auswertungen hat sich in Deutschland mit seiner Vielfalt von Rechtsformen und Eigentumsverhältnissen wesentlich verbessert.

Einzelunternehmen und Genossenschaften, GbRs und GmbHs können in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Betriebszweige korrekt verglichen werden. Auch das Verständnis für die Nutzung von Teilkostenrechnungen einerseits und Vollkostenrechnungen andererseits ist deutlich größer geworden.

Mit der Neuauflage der „Neuen Betriebszweigabrechnung“ werden einige Ergänzungen, Präzisierungen aber auch Korrekturen vorgenommen, die sich aus der intensiven Anwendung in der Praxis der Unternehmens- und Betriebszweiganalyse ergeben haben.

2. Was ist eine Betriebszweigabrechnung?

2.1 Begriff des Betriebszweiges

Die übliche Definition des Betriebes als „**organisatorische Gesamtheit von Produktionsfaktoren zur Erzeugung von einem oder mehreren Produkten in einem technisch und räumlich zusammenhängenden Bereich**“ ist nicht ausreichend, um auch Werk- und Dienstleistungen zu erfassen. Daher soll im Folgenden anstelle des Begriffs „landwirtschaftlicher Betrieb“ der Begriff „**landwirtschaftlich geprägtes Unternehmen**“ verwendet werden. Das landwirtschaftlich geprägte Unternehmen ist danach eine organisatorische Gesamtheit von Produktionsfaktoren zur Erzeugung von einem oder mehreren Produkten oder zur Erbringung von Leistungen in einem technisch und räumlich zusammenhängenden Bereich. Dabei spielt es keine Rolle, in welcher Rechtsform – als natürliche oder juristische Person – das landwirtschaftlich geprägte Unternehmen geführt wird.

Es ergibt sich somit folgende Definition für den Betriebszweig:

Der **Betriebszweig** ist ein auf die Produktion eines oder mehrerer Erzeugnisse oder die Erbringung von Leistungen ausgerichteter **Teilbereich** eines **landwirtschaftlich geprägten Unternehmens**.

Häufig bestehen neben dem landwirtschaftlich geprägten Hauptunternehmen weitere, den Familienmitgliedern oder einer Unternehmensgruppe gehörende Betriebe. Diese können in der Nachkalkulation entsprechend ihrer Struktur und Produktionsausrichtung entweder über eine Betriebszweigauswertung separat ausgewertet werden oder müssen bei intensiverer Verflechtung über die Unternehmensgrenzen hinweg in einer Vollkostenrechnung zusammengefasst werden. Bei den relativ häufig anzutreffenden **Betriebsteilungen** ist insbesondere die Bodenproduktion über die steuerlichen Unternehmensgrenzen hinweg als Einheit zu sehen und entsprechend auszuwerten. In ähnlicher Weise sollte verfahren werden, wenn die Unternehmensgrenzen deutlich von üblichen produktionstechnischen Organisationsgrenzen abweichen. (Beispiel: Ferkel werden bis ca. 50 kg „vorgemästet“ und in einem anderen Unternehmen zur Schlachtreife „endgemästet“).

2.2 Abgrenzung/ Definition von Betriebszweigen

Die folgenden Überlegungen geben Anhaltspunkte, wie Betriebszweige aus betriebswirtschaftlicher und funktionaler Sicht sinnvoll definiert bzw. abgegrenzt werden können. Eine Möglichkeit, Betriebszweige abzugrenzen, ist deren **Funktion**. Dabei kann zwischen **Haupt- und Hilfsbetriebszweigen** unterschieden werden. Unter einem Hauptbetriebszweig wird ein Betriebszweig verstanden, der Leistungen abgibt, die tatsächlich oder potentiell vermarktet werden können. So würde z.B. der Betriebszweig Getreideanbau erzeugtes Getreide sowohl verkaufen als auch an die Schweinemast im eigenen Unternehmen abgeben können. Ein Hilfsbetriebszweig ist dagegen ein Betriebszweig, der lediglich Leistungen an andere Betriebszweige abgibt. Ein Hilfsbetriebszweig wäre zum Beispiel der Futterbau, wenn das erzeugte Futter ausschließlich im eigenen Betrieb verbleibt.

Betriebszweige werden aber auch nach ihrer **Abgrenzbarkeit** gebildet. Es wird gefragt, welche Betriebszweige möglichst wenig gemeinsame Produktionsfaktoren beanspruchen. So wird sich der Kartoffelbau insgesamt als Betriebszweig leichter auswerten lassen als seine Unterteilung in die unterschiedlichen Verwertungsrichtungen (z.B. Stärkekartoffeln, Industriekartoffeln, Speisekartoffeln).

Besonders wichtig ist die Abgrenzung der Betriebszweige nach **unternehmerischen Fragestellungen und Erkenntniszielen**. In einem flächenärmeren, veredelungsintensiven Betrieb mit Sauenhaltung und Schweinemast macht es in der Regel wenig Sinn, den Ackerbau hinsichtlich unterschiedlicher Früchte zu differenzieren. Bei einem großen spezialisierten Marktfruchtbetrieb wird eine größere Auswertungstiefe mit entsprechender Differenzierung dagegen die Regel sein. Denkt ein Landwirt über die Rentabilität seiner Milchproduktion im Vergleich zu einer erweiterten Marktfruchtproduktion nach, so wird er wissen wollen, welche Kosten Silomais- und Ackergraserzeugung unter Berücksichtigung des entgangenen Nutzens der verdrängten Frucht (Opportunitätskosten) verursachen.

Da bei der Vollkostenrechnung in der einzelbetrieblichen Analyse die betriebsindividuellen Auswertungsziele eine entscheidende Rolle spielen, kommt es oft zu Abgrenzungen, die, anders als bei der Teilkostenrechnung zu den in dieser Schrift definierten Ansätzen, die überbetriebliche Vergleichbarkeit einschränken. Dies soll nach dem von der „neuen Betriebszweigabrechnung“ gesetzten Standard bei der BZA aber vermieden werden, um aussagekräftige überbetriebliche Vergleiche zu gewährleisten.

Das nachstehende Schaubild gibt einen geeigneten Rahmen für die **Zerlegung eines landwirtschaftlich geprägten Unternehmens** vor. Innerhalb der Kategorien Fläche, Tiere und sonstige Betriebszweige können dann sowohl weitere Differenzierungen als auch Zusammenfassungen vorgenommen werden.