

Betriebszweigabrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb

O.Univ.Prof. DI Dr. Walter Schneeberger (Oktober 2010)

1 Vorbemerkungen

Die Kostenrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb zur Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Betriebszweige wird in der agrarökonomischen Literatur Betriebszweigabrechnung genannt. Betriebszweigabrechnungen wurden in der Vergangenheit in Deutschland (DLG 2000 bzw. 2004) und in Österreich (2006) neu entwickelt. Diese sind so konzipiert, dass die errechneten Kennzahlen für zwischenbetriebliche Vergleiche geeignet sind. Die Betriebszweigabrechnungen zeigen den Betriebsleiterinnen und Betriebsleitern, welche Ergebnisse alle Betriebe bzw. die besten 10 % oder 25 % der Betriebe im Durchschnitt erreichten. Diese Ergebnisse sollen dem Betriebsmanagement und den Beratungskräften helfen, Ansatzpunkte für eine Verbesserung der Wirtschaftlichkeit in den Betriebszweigen herauszufinden.

Die Forderung der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit hat zur Folge, dass Kennzahlen verwendet werden diesem Gesichtspunkt Rechnung tragen. Die Kennzahl Direktkostenfreie Leistung wurde in den genannten Betriebsabrechnungen als Kennzahl anstelle des klar definierten Deckungsbeitrags gewählt. Die Kennzahl Direktkostenfreie Leistung ist jedoch für die Planungsrechnung nicht besonders zweckmäßig, weil sie nicht alle variablen Kosten eines Betriebszweigs enthält. Für die Planungsrechnung müssen die Deckungsbeiträge der Betriebszweige bzw. der Produktionsverfahren berechnet werden. Das Schema der österreichischen Betriebszweigabrechnung ist daher so konzipiert, dass die Deckungsbeiträge zwar nicht im Abrechnungsschema selbst, aber als zusätzliche Kennzahlen berechnet werden.

Im Folgenden wird eine Betriebszweigabrechnung nach dem Schema einer stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung präsentiert. Als Grundlage dient das Beispiel in der vom BMLFUW herausgegebenen Broschüre „Kostenrechnung im landwirtschaftlichen Betrieb“. Dadurch können die Ausführungen auf das Grundsätzliche beschränkt werden, die Hintergründe und die Details der Verrechnung der einzelnen Kosten- und Leistungsarten sind in der erwähnten Broschüre nachzulesen.

Der Vorteil der Verwendung der Deckungsbeiträge sowohl für die Nachkalkulation (Erfolgskontrolle) als auch für die Planungsrechnung ist, dass ein einziges Kostenrechnungssystem zum Einsatz kommt. Außerdem wird außerhalb der Landwirtschaft in der kurzfristigen Erfolgsrechnung ebenfalls die Deckungsbeitragsrechnung verwendet. Agrarökonomen sollten daher diese Form der Periodenerfolgsrechnung kennen. Nach SEICHT (2001, 181) wird die kalkulatorische Periodenerfolgsrechnung eines Betriebs als Betriebsergebnisrechnung bezeichnet. Je tiefer eine Periodenerfolgsrechnung gegliedert ist, desto wertvoller sind seiner Meinung nach die für das Management bereitgestellten Informationen.

Der Nachteil der Verwendung der Deckungsbeiträge zur Nachkalkulation (Erfolgskontrolle) ist, dass die Vergleichbarkeit der Deckungsbeiträge mit jenen anderer Betriebe oft nicht gegeben ist. Die Höhe der variablen Kosten je Hektar in den Betriebszweigen wird insbesondere von den Produktionsverfahren bzw. von der Maschinenausstattung des Betriebs bestimmt. Je mehr Lohnmaschinen eingesetzt werden (Maschinenring, Lohnunternehmer), desto höher sind die variablen Kosten je Hektar – bei niedrigeren fixen Maschinenkosten pro Jahr. Je größer die Kapazität der eigenen Maschinen ist, desto niedriger sind in der Regel die variablen Maschinenkosten je Hektar – bei höheren fixen Maschinenkosten pro Jahr. Neben den variablen Maschinenkosten hängen auch die Trocknungskosten davon ab, ob eine eigene Trocknungsanlage oder eine Lohn-trocknungsanlage zum Einsatz kommt. Bei einer Fremdtrocknung sind die gesamten Trocknungskosten variable Kosten.

Das Problem der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit der Deckungsbeiträge von Betrieben mit sehr unterschiedlichen variablen Kosten auf Grund der Beanspruchung von Leistungen Dritter (Lohnernte, Lohn-trocknung etc.) ist zu lösen, indem die nicht vergleichbaren Kostenarten bei der Berechnung eines vergleichbaren Deckungsbeitrags herausgenommen werden. Der für zwischenbetriebliche Vergleiche zusätzlich berechnete Deckungsbeitrag wird als „Zwischenbetrieblicher Vergleichsdeckungsbeitrag“ bezeichnet. Er entspricht in etwa der in der ursprünglichen Betriebsabrechnung verwendeten Kennzahl Direktkostenfreie Leistung.

2 Grundlagen für die vorgeschlagene Betriebszweigabrechnung

Im Folgenden wird die Überleitung des Ertrags und des Aufwands in die Leistungen und Kosten kurz beschrieben sowie die Gliederung der Leistungen und Kosten im Abrechnungsschema vorgestellt. Dann werden einige Gesichtspunkte bei der Abgrenzung der Betriebszweige (Hauptkostenstellen) dargelegt. Schließlich werden die im Abrechnungsschema errechneten Kennzahlen erörtert.

2.1 Überleitung des Ertrags und Aufwands in Leistungen und Kosten

Ausgangspunkt für die vorgeschlagene Betriebszweigabrechnung sind die Ergebnisse einer doppelten Buchführung oder einer erweiterten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Für die Kostenrechnung sind der Ertrag und der Aufwand in die Leistungen und Kosten überzuleiten. Ein Ertrag, der nicht aus der Leistungserstellung stammt (z.B. Zinserträge, Pachterträge oder die Niederlassungsprämie für Junglandwirte), ist als neutraler Ertrag auszuscheiden. Einzurechnen ist ein Ertrag, der im Abrechnungszeitraum nicht verbucht ist, aber eine Leistung des Abrechnungszeitraums darstellt (Zusatzleistung). Ein Beispiel für eine Zusatzleistung ist in einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine in der nachfolgenden Abrechnungsperiode bezahlte Rechnung für eine Leistung. Der Großteil des Ertrags einer Abrechnungsperiode entspricht der Leistung der Abrechnungsperiode.

Der Aufwand eines Betriebs deckt sich in der Regel nicht mit den Kosten. Aufwand, der nicht durch die Leistungserstellung in der Abrechnungsperiode entsteht, ist als neutraler Aufwand auszuscheiden. Einzurechnen sind die sogenannten Zusatzkosten. Aufgrund der Buchhaltungsvorschriften entsteht für den Einsatz bestimmter Produktionsfaktoren kein Aufwand (z.B. für Nutzung der eigenen Flächen und des eigenen Kapitals sowie für die Arbeitsleistung des Unternehmers und der ohne Dienstverhältnis mithelfenden Familienangehörigen). Auch aus Bewertungsgründen kann ein Aufwand in den Kosten mit einem anderen Betrag zu verrechnen sein (z.B. die Abschreibung wird in der Buchführung vom Anschaffungswert, in der Kostenrechnung meist vom Wiederbeschaffungswert berechnet). Die Kosten, die dem Aufwand in der Finanzbuchhaltung entsprechen, werden als aufwandsgleiche Kosten bezeichnet. Kosten, die keinem Aufwand entsprechen, werden als kalkulatorische Kosten bezeichnet.

2.2 Gliederung der Leistungen und Kosten

Die Leistungen werden in Einzelleistungen und Gemeinleistungen, die Kosten in Einzel- und Gemeinkosten gegliedert. Im Folgenden werden diese Leistungs- und Kostenbegriffe definiert und Beispiele angeführt.

Einzelleistungen

Zu den Einzelleistungen werden jene Leistungen (Umsatzerlöse, bewertete innerbetriebliche Leistungen und Naturalentnahmen, Direktzahlungen etc.) gezählt, die vom jeweiligen Betriebszweig ausgelöst werden und diesem eindeutig zuordenbar sind.

Gemeinleistungen

Direktzahlungen, die nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit einem bestimmten Betriebszweig gewährt werden, sondern nur bei Erfüllung gesamtbetrieblicher Anspruchsvoraussetzungen, sind Gemeinleistungen. Dazu zählen die Einheitliche Betriebsprämie, ein Großteil der ÖPUL-Prämien sowie die Ausgleichszulage für Betriebe in benachteiligten landwirtschaftlichen Gebieten.

Einzelkosten

Einzelkosten¹ lassen sich einem Betriebszweig verursachungsgerecht zurechnen. Sie sind teils vom Ausmaß des Betriebszweigs abhängig (variable Einzelkosten) oder sie sind durch die Schaffung der baulichen und maschinellen Voraussetzungen für einen Betriebszweig entstanden (fixe Einzelkosten). Die variablen Einzelkosten (in der Regel kurz als variable Kosten bezeichnet) werden teilweise aus der Buchhaltung direkt übernommen (z.B. Kosten für das Maissaatgut) oder weil aus der Buchhaltung nicht ersichtlich ist, welche Beträge auf die einzelnen Betriebszweige entfallen nach Hilfsrechnungen möglichst kausal zugeordnet (z.B. Kosten der Handelsdünger). Die Gemeinkosten werden möglichst auf fixe Kosten eingeschränkt und die variablen Kosten auf die Betriebszweige verrechnet.

Die von anderen Betriebszweigen stammenden Verbrauchsgüter (z.B. eigenes Getreide, Stroh) müssen mengenmäßig erfasst und bewertet werden. Soweit es sich um marktgängige Verbrauchsgüter handelt, stehen dafür Marktpreise zur Verfügung (z. B. Futtergetreide). Für nicht marktgängige Verbrauchsgüter müssen

¹ In der Landwirtschaftlichen Betriebswirtschaftslehre ist der Begriff Spezialkosten gebräuchlich. In der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre ist dieser Begriff nicht üblich. Im Sinne einer Vereinheitlichung der Begriffe wird daher auf die Bezeichnung Einzelkosten verwendet.

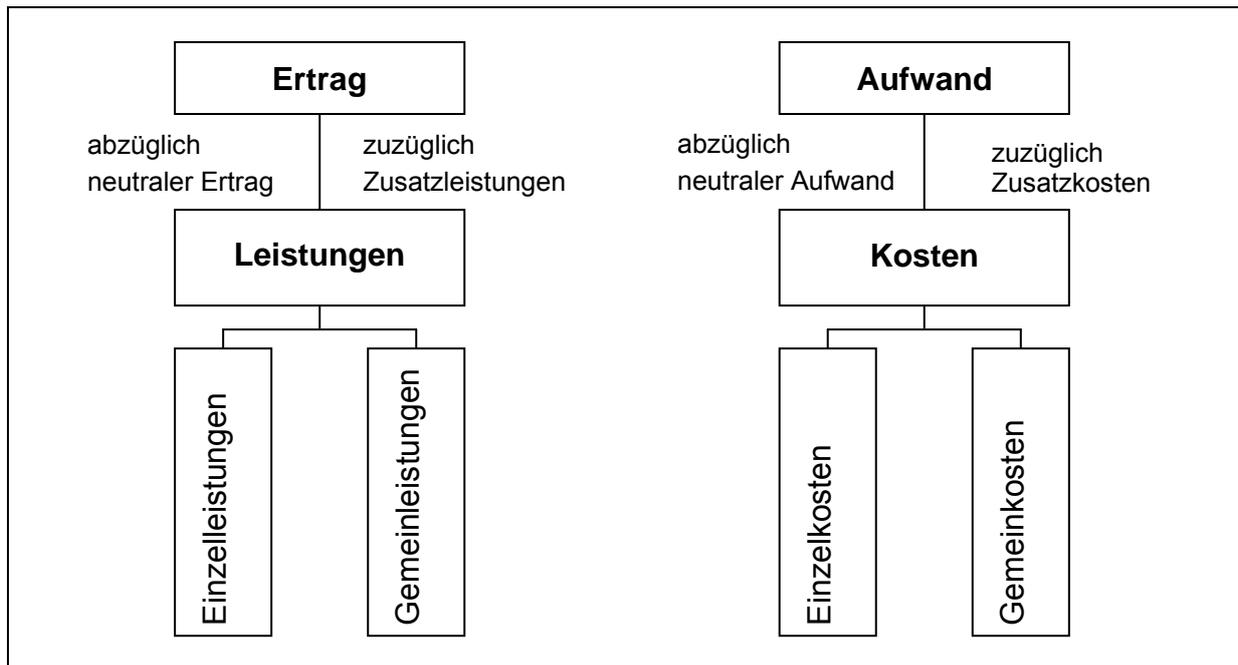
Verrechnungspreise bestimmt werden (z.B. Wirtschaftsdünger). Die innerbetrieblich verrechneten Kosten werden dem Betriebszweig, der die Leistung erbringt, als Leistung verrechnet. Die fixen Einzelkosten fallen in einer Abrechnungsperiode definitionsgemäß unabhängig vom Produktionsumfang an. Eine Bestimmungsgröße für deren Höhe ist die bereitgestellte Kapazität (z.B. Größe eines Schweinemaststalls).

Gemeinkosten

Die Gemeinkosten werden von mehreren Betriebszweigen bzw. vom Betrieb insgesamt verursacht und nicht von einem einzigen Betriebszweig. Alle Kosten, die sich den einzelnen Betriebszweigen nicht als Einzelkosten zuordnen lassen, werden als Gemeinkosten eingestuft. Durch die Hilfsrechnungen werden Kostenschlüssel gewonnen, um jene variablen Kostenarten, die in der Buchhaltung als Gesamtbetrag und nicht nach Betriebszweigen aufscheinen, auf die Betriebszweige zu verteilen. Als Gemeinkosten gelten die Kosten für den Boden (Pachtzins und Pachtansatz), für die nicht zugeteilten Gebäude und Maschinen (AfA, Zinsansatz, Instandhaltung), für nicht ausschließlich in einem Betriebszweig beschäftigte Fremdarbeitskräfte, der Lohnansatz für die Familienarbeitskräfte, die Beiträge zur Sozialversicherung der Bauern, der PKW-Betriebsanteil, Versicherungsprämien, Verwaltungskosten und die Steuern.

Übersicht 2.1 zeigt die Abgrenzung zwischen Ertrag und Leistungen sowie zwischen Aufwand und Kosten und zudem die Gliederung der Leistungen und Kosten in der vorgeschlagenen Betriebszweigabrechnung.

Übersicht 2.1: Überleitung des Ertrags und Aufwands in Leistungen und Kosten sowie Gliederung der Leistungen und Kosten



2.3 Abgrenzung von Betriebszweigen (Hauptkostenstellen) und Umlagekostenstellen

Betriebszweige bringen Leistungen hervor, die am Markt abgesetzt werden können. Die Abgrenzung der Betriebszweige hängt von der Zielsetzung und von der Verwendung der Ergebnisse ab. Die Betriebszweige können eng oder weit definiert werden. Im einfachsten Fall könnten der Ackerbau und die Tierhaltung als Betriebszweige definiert sein. Bei einer stärkeren Untergliederung sollten folgende Gesichtspunkte beachtet werden:

- *Unabhängigkeit von Betriebszweigen:* Eine Eigenheit der landwirtschaftlichen Produktion ist die Verflechtung der Betriebszweige untereinander. Die Betriebszweige sollten so abgegrenzt werden, dass sie möglichst wenige Produktionsfaktoren gemeinsam beanspruchen. Betriebszweige, die der Betriebsleiter nur gemeinsam betreiben will, brauchen nicht getrennt abgerechnet werden. Bildet ein Betriebszweig die Voraussetzung für einen darauf aufbauenden Betriebszweig, so ist eine Trennung notwendig, um die Frage zu beantworten, ob sich der nachfolgende Betriebszweig lohnt (z.B. Direktvermarktung von Mastrindern).
- *Fragestellungen und Erkenntnisziele:* Je nach Informationsziel obliegt dem Landwirt eine Differenzierung im Ackerbau (z. B. innerhalb des Getreideanbaus

zwischen Brot- und Futtergetreide). Für eine Kostenträgerrechnung muss so abgegrenzt werden, dass nur ein Hauptprodukt in der Kostenstelle entsteht.

- *Umfang der Betriebszweige:* Betriebszweige mit geringer Bedeutung für den Betriebserfolg könnten zu einem Betriebszweig zusammengefasst werden.
- *Vergleichbarkeit mit anderen Betrieben:* Werden zwischenbetriebliche Vergleiche angestrebt (z.B. in Arbeitskreisen), sind die Betriebszweige nach einheitlichen Kriterien abzugrenzen. Vergleiche in der Milchviehhaltung erfordern eine Trennung zwischen Milchkühen und Kalbinnen für die Nachzucht bzw. für den Verkauf. Ohne zwischenbetriebliche Vergleiche können die Betriebszweige nach eigenen Überlegungen abgegrenzt werden.

Umlagekostenstellen sind Kostenstellen, die keine eigenen Marktleistungen erbringen. Sie werden eingerichtet, weil nicht alle Leistungen und Kosten unmittelbar auf Betriebszweige verrechnet werden können. Beispielsweise werden in Betrieben mit mehreren Tierhaltungszweigen die Kosten der Grundfutterbereitung auf Umlagekostenstellen verrechnet. Von den Umlagekostenstellen werden die dort verbuchten Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige umgelegt.

2.4 Kennzahlen im Abrechnungsschema

Die Leistungen und Kosten werden stufenweise verrechnet. Für die Betriebszweige werden die Kennzahlen Deckungsbeitrag, Einzelkostenfreie Leistung² und das kalkulatorische Betriebszweigergebnis errechnet (siehe Übersicht 2.2). Für den Betrieb lauten die Kennzahlen Gesamtdeckungsbeitrag und kalkulatorisches Betriebsergebnis.

Nach der Terminologie der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre wird in der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung durch Abzug der variablen Kosten von den Leistungen der Deckungsbeitrag I errechnet. Werden vom Deckungsbeitrag I die fixen Einzelkosten abgezogen, resultiert der Deckungsbeitrag II. In Übersicht 2.2 sind in Klammer jeweils diese Bezeichnungen angegeben. Im Text werden diese Begriffe nicht mehr erwähnt. Die Verwendung eines einzigen Deckungsbeitragsbegriffs hat bei der Interpretation der Ergebnisse den Vorteil, dass kein Hinweis darauf notwendig ist, ob der Deckungsbeitrag I oder der Deckungsbeitrag II gemeint ist.

² Anstelle von Einzelkosten könnte auch der Begriff Spezialkosten verwendet werden. Nach DABBERT und BRAUN (2006, 161) sind diese beiden Begriffe inhaltlich gleich. LEIBER (1984, 133) unterscheidet diese zwei Begriffe inhaltlich.

Übersicht 2.2: Schema und Kennzahlen der Betriebszweigabrechnung

Bezeichnung	Betriebszweige				Summe Betrieb
	I	II	III	
Einzelleistungen					
Verkaufserlöse					
Innerbetriebliche Leistungen					
Direktzahlungen					
Naturalentnahmen					
Mehr-/Minderwerte					
– Variable Kosten					
Saatgut, Pflanzenmaterial					
Handelsdünger					
Futtermittel					
.....					
.....					
= Deckungsbeitrag (Deckungsbeitrag I)					
– Fixe Einzelkosten					
AfA Spezialmaschinen					
AfA Spezialgebäude					
Zinsansatz Spezialmaschinen					
Zinsansatz Spezialgebäude					
Zinsansatz Viehvermögen					
Zinsansatz Lieferrechte, Leasingkosten					
Instandhaltung Spezialgebäude					
= Einzelkostenfreie Leistung (Deckungsbeitrag II)					
+ Gemeinleistungen					
ÖPUL (nicht zuordenbare Direktzahlungen)					
Ausgleichszulage					
Einheitliche Betriebsprämie					
– Gemeinkosten					
Löhne für ständige Fremdarbeitskräfte					
Lohnansatz für nichtentlohnte Arbeitskräfte					
Beiträge zur Sozialversicherung					
Pachtkosten (Pachtland)					
Pachtansatz (eigenes Land)					
Zinsansatz Maschinen (ohne Spezialmaschinen)					
Zinsansatz Gebäude (ohne Spezialgebäude)					
Versicherungen, Steuern, Verwaltung					
= Kalkulatorisches Betriebs(zweig)ergebnis					

Die Deckungsbeiträge der Betriebszweige ergeben sich durch Abzug der variablen Kosten von den Einzelleistungen. Nach Abzug der fixen Einzelkosten vom Deckungsbeitrag erhält man die Einzelkostenfreie Leistung. Wegen der innerbetrieblichen Leistungen, die beim abgebenden Betriebszweig Leistungen und beim empfangenden Betriebszweig variable Kosten darstellen, ergibt die Summe der Leistungen bzw. der variablen Kosten der Betriebszweige nicht die Leistungen und variablen Kosten des Betriebs, beide Größen unterscheiden sich in der Höhe der innerbetrieblichen Leistungen. Im Folgenden werden noch einige Hinweise zur Berechnung des Deckungsbeitrags und der Einzelkostenfreien Leistung der Betriebszweige sowie der kalkulatorischen Betriebszweigergebnisse gegeben.

Die Erlöse und Direktzahlungen sind der Buchhaltung zu entnehmen. Die innerbetrieblichen Leistungen müssen bewertet werden. Für die marktgängigen Produkte gibt es Marktpreise, für die nicht marktfähigen Produkte (z.B. Wirtschaftsdünger) sind in Kalkulationen Werte abzuleiten. Ein Mehrwert eines Betriebszweigs ergibt sich bei einer Erhöhung, ein Minderwert bei einer Verringerung des Lagerbestands. Mehr- und Minderwerte ergeben sich auch durch Veränderungen im Tierbestand.

Als variable Kosten eines Betriebszweigs werden jene Kosten verstanden, die sich mit dem Umfang und der Intensität der Produktion verändern. Sie können nur teilweise direkt aus der Buchhaltung übernommen werden. Für manche variable Kostenart gibt es in der Buchhaltung nur Summen für den Betrieb (z.B. Kosten für Stickstoff-, Phosphor- oder Kalidünger). Diese lassen sich mittels Hilfsrechnungen auf Basis des Nährstoffentzugs einigermaßen verursachungsgerecht auf die Betriebszweige aufteilen. Es müssen somit auch für die Aufteilung variabler Kostenarten Schlüssel verwendet werden.

Nach Abzug der fixen Einzelkosten vom Deckungsbeitrag ergibt sich **die Einzelkostenfreie Leistung**. Zu den fixen Einzelkosten zählen die Abschreibungen und der Zinsansatz für Spezialgebäude und Spezialmaschinen (nur von einem Betriebszweig genutzt) bzw. der Zinsansatz für das Viehvermögen eines Betriebszweigs. In der Milchkuhhaltung entstehen außerdem Kosten für Milchlieferrechte. Die Lohnkosten von ständigen Arbeitskräften, die ausschließlich in einem Betriebszweig tätig sind (z.B. Melker), sind ebenfalls unter den fixen Einzelkosten zu verrechnen. In der Einzelkostenfreien Leistung sind somit nur

Leistungen und Kosten berücksichtigt, die einem Betriebszweig ohne willkürliche Schlüsselung zugeordnet werden können.

Für die Berechnung des **kalkulatorischen Betriebszweigergebnisses** sind die Gemeinleistungen und die Gemeinkosten auf die Betriebszweige aufzuteilen. Dazu müssen Schlüssel verwendet werden. Die anteiligen Gemeinleistungen und Gemeinkosten werden zu den Einzelkostenfreien Leistungen addiert bzw. subtrahiert.

Ein positives kalkulatorisches Betriebszweigergebnis stellt einen kalkulatorischen Gewinn dar, ein negatives Ergebnis einen kalkulatorischen Verlust.

Die Summe der kalkulatorischen Betriebszweigergebnisse ergibt das kalkulatorische Betriebsergebnis der Abrechnungsperiode. Bei einem positiven Betriebsergebnis übersteigen die Leistungen die verrechneten Kosten. Bei einem negativen Betriebsergebnis konnten die verrechneten Kosten mit den Leistungen nicht abgedeckt werden.

3 Schritte bei einer Betriebszweigabrechnung

Eine Betriebszweigabrechnung erfordert zuerst, die Leistungen und Kosten der Abrechnungsperiode festzustellen. Dann wird die Verteilung der Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige bzw. Kostenstellen vorgenommen. Die Schritte sind:

- Überleitung des Ertrags in Leistungen und des Aufwands in Kosten
- Gliederung der Leistungen und Kosten (Leistungs- und Kostenartenrechnung)
- Bildung von Hauptkostenstellen (Betriebszweigen) und Umlagekostenstellen
- Ermittlung und Bewertung der innerbetrieblichen Leistungen
- Verteilung der Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige und Umlagekostenstellen. Verteilungsschlüssel sind zu berechnen für:
 - Düngerkosten inkl. Wirtschaftsdüngerwert
 - Betriebs- und Reparaturkosten für Maschinen
 - Mehr- und Minderwerte selbsterzeugter Vorräte und Vieh
 - Abschreibungen von Gebäuden, Maschinen und Geräten
 - Lohnansatz, Pachtansatz, Pachtkosten und Zinsansatz
 - Gemeinleistungen
- Verrechnung der Leistungen und Kosten von den Umlagekostenstellen auf die Betriebszweige
- Ermittlung von Kennzahlen

- je Betriebszweig
- je Bezugsgrößeneinheit

4 Beispiel einer Kostenrechnung nach Betriebszweigen

Die Kostenrechnung nach Betriebszweigen wird mit einem praktischen Beispiel veranschaulicht. Es ist bewusst ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb mit mehreren Betriebszweigen gewählt, um wichtige Fragestellungen der Leistungs- und Kostenrechnung zu erläutern.

4.1 Kurzbeschreibung des Betriebs

Der Betrieb liegt im Berggebiet, nimmt im österreichischen Agrar-Umweltprogramm (ÖPUL 2000) unter anderem am Verzicht auf ertragssteigernde Betriebsmittel teil, bewirtschaftet Acker-, Grünland- und Waldflächen, hält Milchkühe mit eigener Nachzucht, mästet Ochsen, die direkt vermarktet werden, und setzt eigene Maschinen auch überbetrieblich ein. Bis auf den Einsatz von Lohnmaschinen wird die Arbeit ausschließlich von Familienarbeitskräften erledigt. Der Betrieb ist sowohl hinsichtlich Einkommensteuer als auch Umsatzsteuer pauschaliert. Daten zur Flächennutzung, Tierhaltung und zu den Arbeitskräften finden sich in der Tabelle 4.1. Der Ertrag und der Aufwand stammen aus einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Kalenderjahr 2005. Die Direktzahlungen spielen daher die Förderungsbedingungen dieses Jahres wieder und nicht den aktuellen Stand.

Tabelle 4.1: Flächennutzung, Tierhaltung und Arbeitskräfte

Bezeichnung	Einheit	Menge
Flächennutzung (inkl. Pachtflächen)		
Landwirtschaftlich genutzte Fläche	ha	30,65
Ackerfläche	ha	13,98
Getreide	ha	7,40
Ackerbohnen	ha	1,28
Kleegras	ha	5,30
Grünland	ha	16,67
Ackerfläche gepachtet	ha	4,00
Grünland gepachtet	ha	6,00
Forstwirtschaftlich genutzte Fläche	ha	10,50
Tierhaltung		
Rinder	St.	61
Milchkühe	St.	24
A-Milchquote	kg	93.115
Milchleasing	kg	5.300
Überlieferung Milch	kg	3.213
Eigenverbrauch Milch	kg	1.000
Milchverkauf und Eigenverbrauch	kg	102.628
Arbeitskräfte	AK	1,75

4.2 Überleitung des Ertrags in Leistungen und des Aufwands in Kosten

Der neutrale Ertrag und der neutrale Aufwand sind auszuscheiden, Zusatzleistungen und Zusatzkosten einzurechnen (siehe Tabelle 4.2).

Der Großteil des Ertrags entspricht auch Leistungen, weil er aufgrund des betrieblichen Prozesses erzielt wurde. Der Zinsertrag, der Pachtertrag und der außerordentliche Ertrag sind als neutraler Ertrag einzustufen und nicht zu berücksichtigen. Der Mehrwert der selbst erzeugten Vorräte zählt zu den Leistungen des Betriebs in der Abrechnungsperiode. Der Ertrag aus dem Rinderverkauf resultiert aus Leistungen in der Abrechnungsperiode und aus einer Verringerung des Wertes des Rinderbestands. Der Minderwert des Rinderbestands darf daher nicht zu den Leistungen gerechnet werden. Der Ertrag aus dem Milchverkauf ist wegen der Quotenüberschreitung überhöht, die Zusatzabgabe wird im Folgejahr fällig. Da sich das Milchwirtschaftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr deckt, müsste die Zusatzabgabe entweder aus zwei Jahren anteilmäßig herausgerechnet werden oder es wird der unterschiedliche Abrechnungszeitraum in Kauf genommen. Im vorliegenden Beispiel wurde die Zusatzabgabe direkt aus der Buchhaltung für das Milchquotenjahr entnommen. Zusatzleistungen liegen keine vor.

Tabelle 4.2: Überleitung des Ertrags in Leistungen und des Aufwands in Kosten

Bezeichnung	Betrag in Euro	Ertrag ≠ Leistung Aufwand ≠ Kosten	Ertrag = Leistung Aufwand = Kosten
Milchverkauf	34.045		34.045
Rinderverkauf	9.203		9.203
Direktvermarktung	15.599		15.599
Holzverkauf	2.325		2.325
Maschinenleistungen	2.114		2.114
Direktzahlung Eiweißpflanzen	71		71
Direktzahlung Kalbinnen	1.397		1.397
Direktzahlung Kühe und Ochsen	448		448
Einheitliche Betriebsprämie	9.993		9.993
Direktzahlung Milch	2.136		2.136
ÖPUL-Prämie	9.004		9.004
Ausgleichszulage	4.228		4.228
Mineralölsteuervergütung*	475		
Zinsertrag	389	389	
Pachtertrag	369	369	
Außerordentlicher Ertrag	4.249	4.249	
Naturalentnahmen	3.184		3.184
Mehrwert selbsterzeugte Vorräte	873		873
Minderwert Vieh	-3.001		-3.001
Zusatzabgabe Milch	-320		-320
Ertrag	96.781		
Saatgut, Pflanzmaterial	1.271		1.271
Handelsdünger	452		452
Futtermittel	3.248		3.248
Mehrwert zugekaufte Futtermittel**			-672
Viehzukauf	1.932		1.932
Tierarzt, Medikamente	1.039		1.039
Minderwert Medikamente			42
Besamung	448		448
Milchleistungskontrolle	385		385
Sonstiger Aufwand Tierhaltung	141		141
Aufwand Direktvermarktung	2.713		2.713
Aufwand Forstwirtschaft	305		305
Treibstoffe (Dieselöl)	2.231		2.231
Mineralölsteuervergütung			-475
Instandhaltung Maschinen	2.820		2.820
Lohnmaschinen	7.133		7.133
Strom	1.941		1.941
PKW-Betriebsanteil	840		840
Verwaltung, Weiterbildung	1.299		1.299
Versicherungen, Steuern	3.769		3.769
Sonstiger allgemeiner Aufwand	3.056		3.056
Außerordentlicher Aufwand	509	509	
Milchquotenzukauf***	4.532	4.532	
AfA Grundverbesserungen	134		134
AfA Gebäude und baul. Anlagen	11.065		11.065
AfA Maschinen und Geräte	8.557	127	8.430
Pachtkosten (Pachtland)	1.718		1.718
Schuldzinsen	1.315	1.315	
Milchleasing	530		530
Mehrwert zugekaufte Vorräte	-630		
Aufwand	62.753		
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	34.028		
Beiträge zur SVB****	6.159		6.159

*Die Mineralölsteuervergütung wird nicht als Leistung, sondern als Kostenminderung eingestuft. **Saldo zugekaufte Vorräte laut Inventarverzeichnis auf Kostenarten aufgeteilt. ***Kaufpreis auf fünf Jahre aufgeteilt. ****Wie im Grünen Bericht nicht im Aufwand ausgewiesen, jedoch Kosten des Betriebs.

Der größte Teil des Aufwands entspricht Kosten (siehe Spalte Aufwand = Kosten). Die Mineralölsteuervergütung ist nicht als Ertrag eingestuft, sie vermindert die Kosten. Der Mehrwert zugekaufter Vorräte verringert den Aufwand, er setzt sich laut Inventarverzeichnis aus einem Mehrwert von zugekauften Futtermitteln und einem Minderwert von zugekauften Medikamenten zusammen. Für die Betriebsabrechnung sind die Mehr- und Minderwerte bei den betreffenden Kostenarten zu berücksichtigen. Als neutraler Aufwand ist auszuscheiden:

- Aufwand für Milchquotenzukauf: Die Ausgaben für die zugekaufte Milchquote werden in der Buchhaltung auf mehrere Jahre aufgeteilt. In der Kostenrechnung werden für die gesamte Milchquote eines Betriebs kalkulatorische Zinsen berechnet. Die Grundlage für die Berechnung des Zinsansatzes bildet ein möglicher Verkaufspreis des jeweiligen Jahres.
- Abschreibungen für nicht mehr genutztes bzw. privat genutztes Inventar: Gebäude, Maschinen und Geräte, die nicht zur betrieblichen Leistungserstellung verwendet oder privat genutzt werden, jedoch im Inventarverzeichnis der Buchhaltung enthalten sind, stellen einen neutralen Aufwand dar bzw. sind auszuscheiden. Im Beispiel wurde die Abschreibung für die Mostpresse (127 €) ausgeschieden, da die Mostproduktion der Eigenversorgung dient und der erzeugte Most nicht in den Naturalentnahmen bewertet wurde.
- Aufwand für Schuldzinsen: Eine Verrechnung der Schuldzinsen würde eine Verteilung des Eigen- und Fremdkapitals auf die einzelnen Betriebszweige voraussetzen. Da dies nicht möglich ist, erfolgt die Verrechnung der Kosten für das in Maschinen, Gebäuden, Vieh und Milchquote gebundene Kapital (Eigen- und Fremdkapital) mit einem einheitlichen Kalkulationszinssatz. Für das in den Vorräten gebundene Kapital werden zur Vereinfachung keine kalkulatorischen Zinsen verrechnet.
- Die Ausgedingelasten sind in Österreich im Aufwand enthalten, sie werden als neutraler Aufwand eingestuft.

Die errechneten Kosten sind durch das Ausscheiden der Schuldzinsen und Ausgedingelasten unabhängig von der Kapitalaufbringung (Verschuldungsgrad) und von den Bedingungen bei der Betriebsübergabe.

4.3 Gliederung der Leistungen und Kosten des Betriebs gemäß Abrechnungsschema

In Tabelle 4.3 sind die Leistungen und Kosten nach dem Abrechnungsschema strukturiert. In den Kosten für die Futtermittel ist der Mehrwert der zugekauften Vorräte und in den Kosten für den Tierarzt und die Medikamente der Minderwert beim Medikamentenvorrat berücksichtigt. Unter den Betriebs- und Reparaturkosten für Maschinen sind die Kosten für Treibstoffe, Betriebsmittel und Reparaturen zusammengefasst, die Mineralölsteuervergütung ist wegen ihrer kostenmindernden Wirkung abgezogen.

Tabelle 4.3: Gliederung der Leistungen und Kosten

Bezeichnung	Euro
Milchverkauf	34.045
Zusatzabgabe Milch	-320
Rinderverkauf	9.203
Direktvermarktung	15.599
Holzverkauf	2.325
Maschinenleistungen	2.114
Direktzahlung Eiweißpflanzen	71
Direktzahlung Kalbinnen	1.397
Direktzahlung Kühe und Ochsen	448
Einheitliche Betriebsprämie	2.136
Naturalentnahmen	3.184
Mehrwert selbsterzeugte Vorräte	873
Minderwert Vieh	-3.001
Einzelleistungen	68.074
Saatgut	1.271
Handelsdünger	452
Futtermittel	2.576
Viehzukauf	1.932
Tierarzt, Medikamente	1.081
Besamung	448
Milchleistungskontrolle	385
Sonstige Kosten der Tierhaltung	141
Direktvermarktung	2.713
Forstwirtschaft	305
Betriebs- und Reparaturkosten Maschinen	4.576
Lohnmaschinen	7.133
Strom	1.941
Zinsansatz Viehvermögen	1.567
Variable Kosten	26.521
AfA Spezialmaschinen	1.835
AfA Spezialgebäude	4.990
Zinsansatz Spezialmaschinen	482
Zinsansatz Spezialgebäude	3.165
Zinsansatz eigne Milchquote	2.235
Milchleasingkosten	530
Fixe Einzelkosten	13.237
ÖPUL-Prämien	9.004
Ausgleichszulage	4.228
Einheitliche Betriebsprämie	9.993
Gemeinleistungen	23.225
AfA Maschinen und Gebäude Betrieb	6.595
AfA Gebäude und baul. Anlagen Betrieb	6.075
AfA Grundverbesserungen	134
PKW-Betriebsanteil	840
Lohnansatz	31.519
Beiträge SVB	6.159
Pachtkosten (Pachtland)	1.718
Pachtansatz (eigenes Land)	4.633
Zinsansatz Maschinen Betrieb	1.883
Zinsansatz Gebäude Betrieb	3.945
Verwaltung, Weiterbildung	1.299
Versicherungen, Steuern	3.769
Sonstige Kosten	3.056
Gemeinkosten	71.625

4.4 Verrechnung der Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige

Aufbauend auf die Leistungs- und Kostenartenrechnung erfolgt in Tabelle 4.4 die Verrechnung auf die Betriebszweige. Im Beispiel sind folgende Betriebszweige definiert: Getreidebau, Ackerbohnenbau, Milchkuhhaltung, Kälber plus weibliche Aufzucht, Ochsenmast, Direktvermarktung, Forstwirtschaft und Maschinenring.

Die Bewertung der innerbetrieblichen Leistungen und die Ermittlung der kalkulatorischen Werte für die nicht entlohnten Arbeitskräfte (Familienarbeitskräfte), die eigenen Flächen, das in den Maschinen, Geräten und Vieh gebundene Kapital sowie für die eigene Milchquote ist in der eingangs erwähnten Broschüre vom BMLFUW beschrieben. Auch die Vorgehensweise bei der Verteilung der Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige und Umlagekostenstellen sowie bei der Verrechnung der Leistungen und Kosten von den Umlagekostenstellen auf die Betriebszweige ist dort im Detail erläutert. Aus Platzgründen wird diese hier nicht wiederholt. Abzurufen ist diese Broschüre unter:
<http://www.landnet.at/filemanager/download/17455/>

Ohne diese Zusatzinformationen lassen sich die innerbetrieblichen Leistungen, die kalkulatorischen Werte und die den Betriebszweigen zugerechneten Beträge nicht nachvollziehen. Hier ist allerdings nicht beabsichtigt, eine lückenlose Anweisung für die Betriebszweigabrechnung zu geben, sondern das Instrument der Betriebszweigabrechnung für die Betriebsführung in den Grundzügen vorzustellen.

Tabelle 4.4: Berechnung der kalkulatorischen Betriebszweigergebnisse in Euro

Bezeichnung	Datengrundlage			Betriebszweige							Summe Betrieb	
	Buchhaltung	Innerbet. Verrechnung	Kalk. Werte	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchkulthaltung	Kälber, weibl. Aufzucht	Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft		Maschinenring
Getreide	913	1.677		2.590								2.590
Stroh		800		800								800
Ackerbohnen	-40	270			230							230
Milchverkauf	34.045					34.045						34.045
Zusatzabgabe Milch	-320					-320						-320
Futtermilch		1.754				1.754						1.754
Rinderverkauf	9.203					3.787	5.416					9.203
Kälber 48 Stunden		4.800				4.800						4.800
Kälber 3 Monate		5.280					5.280					5.280
Kalbinnen		7.410					7.410					7.410
Ochsen		8.550						8.550				8.550
Wirtschaftsdünger		3.577				2.450	655	473				3.577
Direktvermarktung	15.599								15.599			15.599
Holzverkauf	2.325									2.325		2.325
Maschinenleistungen	2.114										2.114	2.114
Direktzahlung Eiweißpflanzen	71				71							71
Direktzahlung Kalbinnen	1.397						1.397					1.397
Direktzahlung Kühe, Ochsen	448					160		288				448
Direktzahlung Milch	2.136					2.136						2.136
Naturalentnahmen	3.184					335			2.042	807		3.184
Mehr-/Minderwert Vieh	-3.001					2.180	-6.620	1.439				-3.001
Einzeleinstellungen	68.074	34.119		3.390	301	51.328	13.537	10.751	17.641	3.131	2.114	102.193
Saatgut	1.271			989	82	144	20	36				1.271
Handelsdünger	452			94	6	229	59	63				452
Wirtschaftsdünger		3.577		743	49	1.815	470	501				3.577
Viehzukauf	1.932					1.932						1.932
Kälber 48 Stunden		4.800					4.800					4.800
Kälber 3 Monate		5.280						5.280				5.280
Kalbinnen		7.410				7.410						7.410
Futtermilch		1.754					1.754					1.754
Sonstiges Kraffutter	2.576					2.061	258	258				2.576
Getreide		1.677				976	398	303				1.677
Ackerbohnen		270						270				270
Tierarzt, Medikamente	1.081					864	130	86				1.081
Besamung	448					313	134					448
Milchleistungskontrolle	385					385						385
Stroh		800				160	104	536				800
Sonstige Kosten Tierhaltung	141					82	33	25				141
Ochsen		8.550							8.550			8.550
Direktvermarktung	2.713								2.713			2.713
Forstwirtschaft	305									305		305
Betriebs-/Reparaturkosten M.	4.576			626	108	1.963	510	589		170	611	4.576
Lohnmaschinen	7.133			1.050	134	3.702	889	1.008		350		7.133
Strom	1.941					1.130	385	276	150			1.941
Zinsansatz Viehvermögen			1.567			785	446	336				1.567
- Variable Kosten	24.954	34.118	1.567	3.502	379	23.951	10.390	9.567	11.413	825	611	60.639
= Deckungsbeitrag				-111	-78	27.377	3.147	1.184	6.228	2.306	1.503	41.554
AfA Spezialmaschinen	1.835			25	4	1.612			73	121		1.835
AfA Spezialgebäude	4.990					3.596		53	1.341			4.990
Zinsansatz Spezialmaschinen			482	7	1	432			12	31		482
Zinsansatz Spezialgebäude			3.165			2.384		30	751			3.165
Zinsansatz eigene Milchquote			2.235			2.235						2.235
Milchleasingkosten	530					530						530
- Fixe Einzelkosten	7.355		5.882	32	5	10.789		83	2.177	152		13.237
= Einzelkostenfreie Leistung				- 143	- 83	16.588	3.147	1.101	4.051	2.154	1.503	28.317
ÖPUL-Prämien	9.004			2.532	438	3.900	1.136	998				9.004
Ausgleichszulage	4.228			752	130	2.077	701	568				4.228
Einheitliche Betriebsprämie	9.993			2.413	417	4.585	1.402	1.177				9.993
+ Gemeinleistungen	23.225			5.697	985	10.562	3.238	2.743				23.225
AfA Maschinen, Geräte Betr.	6.595			1.224	208	2.342	846	907	418	128	521	6.595
AfA Gebäude Betrieb	6.075			223	34	2.375	2.307	1.044	27	39	25	6.075
Instandhaltung Gebäude Betr.	0											0
AfA Grundverbesserung	134			32	6	61	19	16				134
PKW-Betriebsanteil	840			23	2	517	80	50	94	42	31	840
Lohnansatz			31.519	703	122	20.005	4.138	3.164	1.584	1.247	554	31.519
Beiträge SVB	6.159			1.120	194	2.131	652	547	853	663		6.159
Pachtkosten (Pachtland)	1.718			256	45	890	297	229				1.718
Pachtansatz (eigenes Land)			4.633	1.456	256	1.905	529	487				4.633
Zinsansatz Maschinen Betrieb			1.883	341	58	627	252	291	67	33	215	1.883
Zinsansatz Gebäude Betrieb			3.945	184	28	1.574	1.521	589	15	33		3.945
Verwaltung, Weiterbildung	1.299			36	4	800	123	78	146	65	48	1.299
Versicherungen, Steuern	3.769			104	11	2.321	357	225	423	188	140	3.769
Sonstige Kosten	3.056			84	9	1.882	289	183	343	152	114	3.056
- Gemeinkosten	29.645		41.980	5.786	977	37.430	11.410	7.810	3.970	2.590	1.648	71.625
= Kalkulatorisches Betriebs(zweig)ergebnis				-233	-74	-10.281	-5.025	-3.967	79	-436	-145	-20.082

4.5 Kennzahlen je Betriebszweig

Nach der Verrechnung der Leistungen und Kosten auf die Betriebszweige erhält man die Kennzahlen für die Betriebszweige. Im vorliegenden Fall den Deckungsbeitrag und die Einzelkostenfreie Leistung der Betriebszweige sowie das kalkulatorische Betriebszweigergebnis. Die Summe der kalkulatorischen Betriebszweigergebnisse ergibt das kalkulatorische Betriebsergebnis. Die Betriebszweigergebnisse sind eine Folge der verrechneten Leistungen und Kosten, beide hängen vom Umfang der einzelnen Betriebszweige ab.

Zu den Kennzahlen der Milchkuhhaltung ist noch ein Hinweis für die Vergleichbarkeit mit Vorperioden bzw. mit anderen Betrieben angebracht. In den Leistungen sind Erlöse für Kühe und Prämien enthalten. Diese hängen von der Anzahl der in der Abrechnungsperiode verkauften Kühe ab. Wird in einer Abrechnungsperiode eine überdurchschnittliche Anzahl von Kühen verkauft, so erhöht das die Leistungen des Betriebszweiges in der Abrechnungsperiode, im Falle einer unterdurchschnittlichen Anzahl verkaufter Kühe verringern sich die Erlöse in einer Abrechnungsperiode. Eine über- und unterdurchschnittliche Remontierung der Milchkühe spiegelt sich auch in den Kosten für die Kalbinnen in der Abrechnungsperiode wider. Bei einem Vergleich der Deckungsbeiträge mit Vorperioden oder mit anderen Betrieben ist eine mögliche Verzerrung der Kennzahlen des Betriebszweiges Milchkuhhaltung durch untypische Bestandsveränderungen zu beachten.

4.6 Kennzahlen je gewählter Bezugsgröße

Für die Planungsrechnung und für Betriebsvergleiche sind die Kennzahlen der Betriebszweige auf eine geeignete Größe zu beziehen (Bezugsgröße). Die Bezugsgröße hängt vom Betriebszweig ab. Bei den Betriebszweigen, mit denen Flächen genutzt werden, bietet sich als Bezugsgröße ein Hektar an. In der Milchkuhhaltung ist eine Kuh eine geeignete Bezugsgröße, wobei die Kennzahlen zum einen der Betriebszweig Milchkuhhaltung allein und zum andern inklusive des Betriebszweigs Kälber plus weibliche Nachzucht in Tabelle 4.5 berechnet sind. Zusätzlich sind die Kennzahlen für 100 Kilogramm Milch angeführt (ohne Kälber und Nachzucht). Der Betriebszweig Direktvermarktung hat als Produkt nur Fleisch von den Ochsen, deshalb sind die Kennzahlen für diesen Betriebszweig auf 100 Kilogramm verkaufte Rindfleisch bezogen. Für den Betriebszweig Maschinenring ist

eine Einsatzstunde die Bezugsgröße. Ausgewiesen sind noch die Leistungen und Kosten je Bezugsgrößeneinheit. Die beiden Größen finden sich nicht im Abrechnungsschema, sondern nur die Differenz, die als kalkulatorisches Betriebszweigergebnis bezeichnet ist. Eine weitere Information stellt der Grad der Kostendeckung durch die Leistungen dar.

Tabelle 4.5: Kennzahlen für die Betriebszweige je Bezugsgrößeneinheit

Bezeichnung	Betriebszweige								
	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchviehhaltung			Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft	Maschinenring
Bezugsgrößeneinheit	1 ha	1 ha	1 Kuh	dt Milch	1 Kuh + WA	1 Ochse	dt Rindfleisch	1 ha	1 Stunde
Anzahl Einheiten	7,4	1,28	24,0	1.026	24,0	9,0	27,0	10,5	55,0
Einzelleistungen in €	458	235	2.139	50,0	2.703	1.195	653	298	38,4
– Variable Kosten in €	473	296	998	23,3	1.431	1.063	423	79	11,1
= Deckungsbeitrag in €	-15	-61	1.141	26,7	1.272	132	231	220	27,3
– Fixe Einzelkosten in €	4	4	450	10,5	450	9	81	14	0
= Einzelkostenfreie Leistung in €	-19	-65	691	16,2	822	122	150	205	27,3
+ Gemeinleistungen in €	770	770	440	10,3	575	305			
– Gemeinkosten in €	782	763	1.560	36,5	2.035	868	147	247	30,0
= Kalkulatorisches Betriebszweigergebnis in €	-32	-58	-428	-10,0	-638	-441	3	-42	-2,7
Leistungen der Betriebszweige in €	1.228	1.005	2.579	60,3	3.278	1.500	653	298	38,4
Kosten der Betriebszweige in €	1.259	1.063	3.008	70,3	3.916	1.940	651	340	41,1
Leistungen in % der Kosten	98	95	86	86	84	77	100	88	93

Abk.: WA = Kälber und weibliche Aufzucht

4.7 Weitere Kennzahlen für die Betriebszweige

Für die Betriebsführung, aber auch für zwischenbetriebliche Vergleiche, sind noch andere als die im Abrechnungsschema vorkommenden Kennzahlen von Relevanz. Im Folgenden werden einige präsentiert. Die erwähnte Broschüre enthält noch mehr Kennzahlen.

Anteil der kalkulatorischen Kosten an den Kosten je Betriebszweig

Den kalkulatorischen Kosten liegt kein Aufwand zu Grunde. Sie sind auf Basis betrieblicher Gegebenheiten (Arbeits- und Kapitaleinsatz) und subjektiver Annahmen (Kalkulationszinssatz, Entlohnung je Arbeitsstunde) zu berechnen. Ein hoher Anteil an kalkulatorischen Kosten ist ein Merkmal von arbeitsintensiven Betriebszweigen in Familienbetrieben (siehe Tabelle 4.6). Die Bereitstellung der Potenzialfaktoren Arbeit, Boden (Nutzflächen), Betriebskapital und Milchlieferrechte schlägt sich in der Regel nur zum Teil in den aufwandsgleichen Kosten nieder, denn die Arbeit wird vorwiegend von den nicht entlohnten Familienarbeitskräften erledigt, bewirtschaftet werden überwiegend Eigenflächen und der Großteil des Betriebskapitals ist Eigenkapital. Im Beispiel wurden für Milchlieferrechte nur 530 € ausgegeben

(Leasing), denn knappe 95 % der Milchlieferrechte kommen von der eigenen Quote. Die Schuldzinsen betragen 1.315 € sie sind keinem Betriebszweig zugeordnet. Das in Maschinen, Geräten, Gebäuden, Vieh und Milchquote gebundene Kapital ist mit einem einheitlichen Kalkulationszinssatz verrechnet. Die kalkulatorischen Kosten sind wegen dieser Vereinfachung um knapp 3 % überschätzt.

Tabelle 4.6: Anteil der kalkulatorischen Kosten je Betriebszweig an den Kosten

Bezeichnung	Betriebszweige								Summe Betrieb
	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchkühhaltung	Kälber, weibl. Aufz.	Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft	Maschinenring	
Kosten insgesamt in €	9.320	1.361	72.170	21.801	17.461	17.562	3.567	2.259	145.500
Kalkulatorische Kosten in €	2.692	465	29.947	6.887	4.896	2.429	1.344	769	49.428
davon									
Lohnansatz	703	122	20.005	4.138	3.164	1.584	1.247	554	31.519
Pachtansatz	1.456	256	1.905	529	487				4.633
Zinsansatz									
Maschinen	348	59	1.059	252	291	79	64	215	2.365
Gebäude	184	28	3.958	1.521	619	766	33		7.110
Viehvermögen			785	446	336				1.567
Eigene Milchquote			2.235						2.235
Kalkulatorische Kosten in % der gesamten Kosten	29	34	41	32	28	14	38	34	34

Die Zusammensetzung der kalkulatorischen Kosten gibt Hinweise darauf, welche Betriebszweige von der Änderung einzelner Kalkulationsgrundlagen hauptsächlich betroffen sind. Bei Verwendung der Ergebnisse einer Betriebszweigabrechnung für zwischenbetriebliche Vergleiche sind die Kalkulationsansätze auf ihre Vergleichbarkeit zu überprüfen.

Beitrag der Betriebszweige zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft

In Tabelle 4.7 sind die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft je Betriebszweig aufbauend auf die kalkulatorischen Betriebszweigergebnisse berechnet. Zum kalkulatorischen Betriebszweigergebnis sind die kalkulatorischen Kosten sowie die anteiligen Sozialversicherungsbeiträge zu addieren, um den Beitrag der einzelnen Betriebszweige zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erhalten. Die Zwischensumme ist ausgewiesen, da die Beiträge zur Sozialversicherung der Bauern dem Landwirt nicht für den Lebensunterhalt zur Verfügung stehen. Die Summe der Beiträge der einzelnen Betriebszweige zu den Einkünften entspricht den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft in Tabelle 4.7 nach dem Ausscheiden des neutralen Ertrags und des neutralen Aufwands.

Tabelle 4.7: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft je Betriebszweig in Euro

Bezeichnung	Betriebszweige								Summe Betrieb
	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchkuhhaltung	Kälber, weibl. Aufz.	Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft	Maschinennutzung	
Kalkulatorisches Betriebsergebnis	-233	-74	-10.281	-5.025	-3.967	79	-436	-145	-20.082
+ Kalkulatorische Kosten	2.692	465	29.947	6.887	4.896	2.429	1.344	769	49.428
= Zwischensumme	2.459	391	19.666	1.862	929	2.508	908	624	29.346
+ Beitrag SVB	1.120	194	2.130	652	547	853	663		6.159
= Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	3.579	585	21.796	2.514	1.476	3.361	1.571	624	35.505
Anteil der Betriebszweige an Eink. aus Land- und Forstwirtschaft in %	10	2	61	7	4	10	4	2	100

Die Abschreibungen wurden im Beispiel im Hinblick auf die Vereinfachung der Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft aus der Buchhaltung übernommen. Sie entsprechen dadurch dem Aufwand. Bei Berechnung der Abschreibungen aus Wiederbeschaffungswerten, wie dies in der Kostenrechnung üblich ist, müssten die kalkulatorischen Kosten für die Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft korrigiert werden.

Arbeitsertrag je Betriebszweig

Für die Berechnung des Arbeitsertrags werden von den Leistungen die Kosten ohne Lohnansatz abgezogen. Die Beiträge an die Sozialversicherung der Bauern sind in den Kosten enthalten. Der Arbeitsertrag je Arbeitskraftstunde ergibt sich, indem der Arbeitsertrag eines Betriebszweigs durch die Arbeitskraftstunden der nicht entlohnten Arbeitskräfte dividiert wird (siehe Tabelle 4.8).

Tabelle 4.8: Arbeitsertrag je Betriebszweig und AKh

Bezeichnung	Betriebszweige								Summe Betrieb
	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchkuhhaltung	Kälber, weibl. Aufz.	Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft	Maschinennutzung	
Arbeitskraftstunden (nicht entlohnt)	98	17	2.779	575	439	220	173	77	4.378
Leistungen insgesamt in €	9.087	1.286	61.890	16.775	13.494	17.641	3.131	2.114	125.418
- Kosten (ohne Lohnansatz) in €	8.617	1.239	52.165	17.663	14.297	15.978	2.320	1.705	113.981
= Arbeitsertrag in €	470	48	9.725	-887	-803	1.663	811	409	11.437
Arbeitsertrag je nAKh in €	4,8	2,8	3,5	-1,5	-1,8	7,6	4,7	5,3	2,6

Arbeitserledigungskosten

Diese Kennzahl fasst die Kosten zusammen, die mit der Erledigung von Arbeiten entstehen. Sie bestehen aus den Kosten für den Arbeitskräfte- und Maschineneinsatz. Im Einzelnen zählen die Betriebs- und Reparaturkosten, Abschreibungen und der Zinsansatz für Maschinen, die Kosten für den Lohnmaschineneinsatz, die Stromkosten, die Kosten für den betrieblichen Anteil des PKWs sowie die Lohnkosten bzw. der Lohnansatz dazu (siehe Tabelle 4.9).

Tabelle 4.9: Arbeiterledigungskosten je Betriebszweig in Euro

Bezeichnung	Betriebszweige								Summe Betrieb
	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchkulhaltung	Kälber, weibl. Aufz.	Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft	Maschinenring	
+ Lohnmaschinenkosten	1.050	134	3.702	889	1.008	0	350	0	7.133
+ AfA Maschinen	1.249	212	3.954	846	907	491	249	521	8.430
+ Zinsansatz Maschinen	348	59	1.059	252	291	79	64	215	2.365
+ Betriebs-/Reparaturk. Maschinen	626	108	1.963	510	589	0	170	611	4.576
+ Strom			1.130	385	276				1.791
+ PKW-Betriebsanteil	23	2	517	80	50	94	42	31	840
+ Lohnansatz	703	122	20.005	4.138	3.164	1.584	1.247	554	31.519
= Arbeiterledigungskosten	3.999	637	32.329	7.100	6.285	2.248	2.122	1.932	56.654

4.8 Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebs

Die Summe der Deckungsbeiträge der Betriebszweige ergibt noch nicht den Gesamtdeckungsbeitrag. Die Gemeinleistungen tragen ebenfalls zur Deckung der Fixkosten bzw. Gemeinkosten des Betriebs bei. Tabelle 4.10 enthält den Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebs. Wie in der Betriebszweigabrechnung sind auch hier für die Bindung der Geldmittel im Umlaufkapital keine Kosten angelastet. Für das Viehvermögen ist ein Zinsansatz verrechnet.

Tabelle 4.10: Berechnung des Gesamtdeckungsbeitrags des Betriebs

Bezeichnung	Euro
Summe der Deckungsbeiträge der Betriebszweige (Einzelleistungen abzüglich variable Kosten)	41.554
+ Gemeinleistungen	23.225
= Gesamtdeckungsbeitrag des Betriebs	64.779

4.9 Kennzahlen für zwischenbetriebliche Vergleiche

Für zwischenbetriebliche Vergleiche sind Kennzahlen zu verwenden, die nicht durch strukturelle Unterschiede verzerrt sind. Der Deckungsbeitrag ist eine Kennzahl, in der sich strukturelle Unterschiede niederschlagen.

Die Produktionsverfahren der Familienbetriebe unterscheiden sich vor allem im Maschineneinsatz. In kleinen Betrieben werden meist Dienste von Lohnunternehmen und Maschinenringen in Anspruch genommen. In großen Betrieben werden mehr eigene und leistungsfähigere Maschinen eingesetzt und oft Arbeiten von Fremdarbeitskräften erledigt.

Auch andere betriebliche Gegebenheiten können die Vergleichbarkeit der Ergebnisse beeinträchtigen. Im Beispiel wurde in der Milchkuhhaltung die Leistung durch die Zusatzabgabe für Milch geschmälert. Die verfügbare Milchquote war niedriger als die Milchlieferleistung. Für den zwischenbetrieblichen Vergleich des Betriebszweigs Milchkuhhaltung ist die Zusatzabgabe als Störfaktor beurteilt, die Leistungsschmälerung in der Höhe von 320 € bleibt in der Kennzahl für den zwischenbetrieblichen Vergleich unberücksichtigt, der Deckungsbeitrag wird je Kuh um 13 € und je dt Milch um 0,30 € erhöht. Bei Schaffung der entsprechenden Kapazität des Lieferrechts durch Kauf oder Leasing fällt diese Leistungsschmälerung weg. Zur Ausschaltung dieser Störfaktoren wird für zwischenbetriebliche Vergleiche eine eigene Kennzahl errechnet. Diese wird als Zwischenbetrieblicher Vergleichsdeckungsbeitrag bezeichnet. In diesem Zwischenbetrieblichen Vergleichsdeckungsbeitrag sind die auf Grund struktureller Unterschiede in den Produktionsverfahren nicht vergleichbaren Kostenarten eliminiert. Im Beispiel sind dies Kosten für den Lohnmaschineneinsatz, die Betriebs- und Reparaturkosten für die Maschinen sowie die Zusatzabgabe für Milch. Andere, die Vergleichbarkeit störende Kostenarten könnten Trocknungskosten sein. Die eigene Trocknung verursacht niedrigere variable Kosten als die Lohn-trocknung. Da im zwischenbetrieblichen Vergleich auch der Umfang eines Betriebszweigs auszuschalten ist, wird die Kennzahl je Einheit des Betriebszweigs errechnet (siehe Tabelle 4.11).

Tabelle 4.11: Zwischenbetrieblicher Vergleichsdeckungsbeitrag je Betriebszweigeinheit in Euro

Bezugsgrößeneinheit	Getreidebau	Ackerbohnenbau	Milchviehhaltung			Ochsenmast	Direktvermarktung	Forstwirtschaft	Maschinenring
	1 ha	1 ha	1 Kuh	dt Milch	1 Kuh + WA	1 Ochse	dt Rindfleisch	1 ha	1 Stunde
Deckungsbeitrag je Betriebszweigeinheit	-15	-61	1.141	26,7	1.272	132	231	220	27,3
+ Betriebs- und Reparaturkosten Maschinen	84	84	82	1,9	103	65		16	11,1
+ Lohnmaschinenkosten	142	105	154	3,6	191	112		33	
+ Zusatzabgabe Milch			13	0,3	13				
= Zwischenbetrieblicher Vergleichsdeckungsbeitrag je Betriebszweigeinheit	211	128	1.390	32,5	1.579	309	231	269	38,4

Abk.: WA = Kälber und weibliche Aufzucht

5 Diskussion der Ergebnisse

Die Leistungen sind im Beispiel um 14 % (20.082 €) niedriger als die Kosten. Nur im Betriebszweig Direktvermarktung decken die Leistungen die Kosten. Absolut errechnet sich im Hauptbetriebszweig Milchkuhhaltung mit rund 10.300 € die größte

Unterdeckung der Kosten. Die Leistungen sind in diesem Betriebszweig – wie im Betrieb – um rund 14 % niedriger als die Kosten.

Die Kosten von 145.500 € setzen sich zu rund zwei Drittel aus aufwandsgleichen Kosten und zu einem Drittel aus kalkulatorischen Kosten (rund 49.400 €) zusammen. Der Lohnansatz beträgt rund 64 % der kalkulatorischen Kosten.

Zu den Kosten der Milchkuhhaltung von rund 72.000 € tragen die kalkulatorischen Kosten rund 30.000 € (41 %) bei. Von diesen 30.000 € entfallen auf den Lohnansatz rund 20.000 €, den Pachtansatz für die Eigenflächen 2.000 €, den Zinsansatz für das in Maschinen, Gebäuden, Anlagen und Vieh gebundene Kapital 5.800 € und auf den Zinsansatz für den Wert der eigenen Milchquote rund 2.200 €. Die Betriebszweige Kälber plus weibliche Aufzucht sowie die Ochsenmast stehen in einem engen Zusammenhang mit der Milchkuhhaltung, da diese die Kälber für die Ochsenmast liefert. Ohne Milchkuhhaltung müssten die Kälber zugekauft werden. Bei einem Kälberzukauf entstünden höhere Kosten für die weibliche Aufzucht und die Ochsenmast, denn in der Betriebszweigabrechnung sind die Kälberpreise ab Hof als Verrechnungspreise verwendet (ohne weibliche Aufzucht und Ochsenmast würden die Kälber verkauft). Die Direktvermarktung gäbe es ohne Ochsenmast nicht.

Der hohe Anteil der kalkulatorischen Kosten bewirkt, dass jeder Betriebszweig einen positiven Beitrag zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft leistet. Der Anteil der Milchkuhhaltung beträgt rund 35.500 € bzw. 61 %, der Betriebszweig Kälber plus weibliche Aufzucht bringt 7 %. Aus der Milchviehhaltung stammen somit mehr als zwei Drittel der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Die Ochsenmast und die Direktvermarktung erreichen zusammen 14 %. Der Ackerbau trägt 12 % bei, die Forstwirtschaft und der Maschinenring zusammen 6 %.

Der Arbeitsertrag beträgt im Beispiel rund 11.400 €. Den höchsten Beitrag dazu leistet die Milchkuhhaltung mit rund 9.700 €, gefolgt von den Betriebszweigen Direktvermarktung, Forstwirtschaft, Getreidebau, Maschinenring und Ackerbohnenbau. Die Betriebszweige Kälber plus weibliche Aufzucht und Ochsenmast bringen keinen Arbeitsertrag. Im Hauptbetriebszweig Milchkuhhaltung beträgt der Arbeitsertrag je Arbeitskraftstunde 3,50 € (vgl. Tabelle 8.9). Der errechnete Arbeitsertrag steht übrigens sowohl insgesamt als auch in den Betriebszweigen in direktem Zusammenhang mit dem verrechneten Zinsansatz und dem Pachtansatz. Je niedriger diese Ansätze gewählt werden, desto mehr Arbeitsertrag errechnet sich und umgekehrt.

Die Kennzahl Arbeitserledigungskosten ist vor allem für zwischenbetriebliche Vergleiche geeignet. Bei vergleichsweise hohen Arbeitserledigungskosten in einem Betriebszweig ist nachzuforschen, wie sich diese zusammensetzen. Ursache können vor allem hohe Maschinenkosten und/oder die Anzahl der verrechneten Arbeitsstunden sein. In diesem Fall wären die Maschinenausstattung und die Arbeitsorganisation auf deren ökonomische Zweckmäßigkeit zu untersuchen. Da in der Kennzahl Arbeitserledigungskosten alle Arbeiten von einem Betriebszweig zusammengefasst sind, werden für die Erstellung von Entscheidungsgrundlagen einzelne Arbeiten (z.B. Anbau, Ernte) herauszunehmen und die Kosten bei Erledigung der betreffenden Arbeiten mit eigenen Maschinen oder durch Dritte (Maschinenringe, Lohnunternehmen) zu eruieren sein. Der Lohnansatz für die Arbeiten von Familienarbeitskräften lässt sich nur dann lukrieren, wenn die freigesetzten Arbeitsstunden alternativ zum verrechneten Stundensatz eingesetzt werden könnten.

6 Schlussfolgerungen für die Betriebsführung

In den bisherigen Ausführungen wurden die Ergebnisse der Betriebszweigabrechnung im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit der Betriebszweige diskutiert. Die Wirtschaftlichkeitskontrolle der Betriebszweige ist eine wesentliche Aufgabe der Vollkostenrechnung. Aus einer Betriebszweigabrechnung sollten jedoch auch Erkenntnisse für die Betriebsführung gewonnen werden. Im Folgenden werden die Ergebnisse verwendet, um mögliche Fragen zur zukünftigen Betriebsgestaltung zu beantworten. Es wird davon ausgegangen, dass die Ergebnisse des Abrechnungsjahres insgesamt und je Betriebszweig repräsentativ sind für den Betrieb und nicht durch untypische Erträge und/oder Preise verzerrt sind.

Angesichts des negativen kalkulatorischen Betriebsergebnisses erhebt sich die Frage, ob der Betrieb langfristig überleben kann. Zur Beantwortung dieser Frage wird zuerst die Erkenntnis aus der Vollkostenrechnung rekapituliert.

Das negative kalkulatorische Betriebsergebnis besagt, dass im Abrechnungsjahr bei Bewertung der eingesetzten Produktionsfaktoren mit Marktpreisen die Kosten durch die erzielten Leistungen nicht gedeckt wurden. Da es sich um einen Betrieb handelt, in dem ein beträchtlicher Anteil der Kosten kalkulatorische Kosten sind, besteht auch ohne außerbetriebliche Einkünfte eine Überlebenschance, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft ausreichen, um die Beiträge an die Sozialversicherung der

Bauern und die Entnahmen für den Privatverbrauch zu decken. Wenn Schuldzinsen und Ausgedingelasten bestehen – im vorliegenden Beispiel wurden diese in der Abrechnung als neutraler Aufwand ausgeschrieben – sind auch noch die Schuldzinsen und die Ausgedingelasten mit den erzielten Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft abzudecken. Können die angeführten Aufwendungen nicht aus den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft bestritten werden, sind außerbetriebliche Einkünfte zur Abdeckung des Fehlbetrags notwendig, ansonsten kommt es zu einer Verringerung des Betriebsvermögens. Zur langfristigen Sicherung der betrieblichen Existenz wäre eine gewisse Eigenkapitalbildung zur Ausweitung der Produktionskapazität wünschenswert.

Eine wichtige Frage für die Betriebsführung ist, ob Betriebszweige bei der nächstmöglichen Gelegenheit aufgegeben oder ersetzt werden sollten. Zur Beantwortung dieser Frage ist die Kennzahl kalkulatorisches Betriebszweigergebnis völlig ungeeignet, dazu ist die Kennzahl Deckungsbeitrag heranzuziehen. Im Deckungsbeitrag sind nur die variablen Leistungen und die variablen Kosten der Betriebszweige berücksichtigt. Ein positiver Deckungsbeitrag trägt zur Abdeckung der Fixkosten eines Betriebszweigs – und wenn dieser höher als die Fixkosten des Betriebszweigs (fixe Einzelkosten) sind – zur Abdeckung von Gemeinkosten bei. Bei einem negativen Deckungsbeitrag eines Betriebszweigs ist zu überprüfen, ob Interdependenzen zu anderen Betriebszweigen bestehen. Nur unter der Voraussetzung der Unabhängigkeit der Leistungen und Kosten eines Betriebszweigs von den anderen Betriebszweigen werden bei Eliminierung des betreffenden Betriebszweigs die Ergebnisse anderer Betriebszweige nicht beeinflusst.

Im Beispiel weisen im Abrechnungsjahr die Betriebszweige Getreidebau und Ackerbohnenbau negative Deckungsbeiträge auf. Dennoch ist der Ackerbau nicht aufzugeben, denn beide Betriebszweige tragen zur Erfüllung der Voraussetzungen für Gemeinleistungen bei (z.B. Einheitliche Betriebsprämie). Bei Addition der anteiligen Einheitlichen Betriebsprämie zu den Deckungsbeiträgen ergeben sich ohnehin positive Beträge. Außerdem würden ohne Getreide- und Ackerbohnenbau in der Tierhaltung höhere Kraftfutterkosten entstehen, weil das von diesen Betriebszweigen stammende Kraftfutter zugekauft werden müsste. Der Verrechnungspreis für das Getreide und die Ackerbohnen ist der Preis ab Hof.

Eine andere Frage ist, ob die Ackerfläche nicht mit anderen Kulturen besser genutzt würde (z.B. Anbau einer anderen Getreideart oder Erbsen statt Ackerbohnen). Dazu

müssten Überlegungen außerhalb der Betriebszweigabrechnungen angestellt werden. Deckungsbeiträge der Alternativen wären zu den im Abrechnungsjahr angebauten Kulturen zu berechnen.

Ein Betriebszweig, bei dem der Deckungsbeitrag uneingeschränkt als Entscheidungskriterium verwendet werden kann, ist die Direktvermarktung. Sie könnte aufgegeben werden, ohne die Deckungsbeiträge der anderen Betriebszweige zu beeinflussen. Der Ochsenmast ist der Preis ab Hof verrechnet, dieser könnte auch ohne Direktvermarktung lukriert werden. Da die Direktvermarktung einen positiven Deckungsbeitrag erzielt, ist eine Aufgabe dieses Betriebszweiges aus wirtschaftlichen Gründen ohnehin nicht zu erwägen.

Alle Betriebszweige mit einem positiven Deckungsbeitrag erreichten im Abrechnungsjahr auch eine positive Einzelkostenfreie Leistung. Diese Betriebszweige decken mit ihren Leistungen neben den variablen Kosten die von ihnen allein verursachten Fixkosten (fixe Einzelkosten) ab und sie leisten darüber hinaus noch einen Beitrag zur Abdeckung der Gemeinkosten. Eine Ausweitung eines Betriebszweigs mit einer positiven Einzelkostenfreien Leistung würde das Betriebsergebnis verbessern, wenn bei der Ausweitung die variablen Kosten und die fixen Einzelkosten je Einheit nicht höher als die in der Betriebszweigabrechnung verrechneten Kosten sind.

Schließlich interessiert, wie das Betriebsergebnis bzw. die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erhöht werden könnten. Dazu ist zu prüfen, ob sich die Produktionstechnik in den bestehenden Betriebszweigen verbessern ließe. Zwischenbetriebliche Vergleiche mit Betrieben ähnlicher natürlicher Voraussetzungen sind hilfreich für das Erkennen von Verbesserungsmöglichkeiten. Kennzahlen je Bezugsgrößeneinheit (z.B. Tabelle 4.11) eignen sich gut für zwischenbetriebliche Vergleiche. Solche Vergleichsdaten werden in verschiedenen Arbeitskreisen erarbeitet und von der Beratung zur Verfügung gestellt.

Die Arbeitserledigungskosten wurden als Kennzahl für den Betrieb bzw. die Betriebszweige errechnet (siehe Tabelle 4.9). Sie enthalten die Maschinen- und Arbeitskosten bzw. die Kosten für Lohnarbeiten. Bei hohen Arbeitserledigungskosten im Vergleich zu anderen Betrieben soll die Art der Arbeitserledigung überdacht werden, die Maschinenausstattung und/oder Arbeitsorganisation könnten eine Ursache für hohe Arbeitserledigungskosten sein.

Neben einer Verbesserung der Produktionstechnik, die zu niedrigeren Kosten je Produkteinheit (z.B. je Kilogramm Milch) führt, ist zu einer Erhöhung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eine Änderung des Produktionsprogramms zu erwägen. Bei komplexen Fragestellungen sind entsprechende Planungsrechnungen erforderlich. Ein Beispiel für die Anwendung der Betriebszweigabrechnung für Planungszwecke enthält die eingangs erwähnte Broschüre.

7 Schlussbemerkungen

Die Einzelleistungen je Bezugsgrößeneinheit gingen in der Vergangenheit wegen der Senkung der Produktpreise zurück, die auf die Agrarprodukte bezogenen Direktzahlungen wurden größtenteils durch betriebsbezogene Zahlungen ersetzt. Dadurch stiegen die Gemeinleistungen. Für die Verteilung der Gemeinleistungen sind Schlüssel anzuwenden. Ein zweites wesentliches Problem für die Betriebszweigabrechnung ist, dass die Interdependenzen zwischen den Betriebszweigen durch die Agrar-Umweltprogramme (ÖPUL) zunahmen. Die Interpretation und die Anwendung der Ergebnisse einer Betriebszweigabrechnung wurden schwieriger. Auch die Betriebsplanungen wurden dadurch komplexer.