

II Konzeption und Umsetzung einer Kosten- und Leistungsrechnung

II.1 Die Produktbildung

Wesentliches Element der KLR-Einführung ist die Produktbildung und die Erstellung eines Produktkatalogs. Vor der Produktbildung ist es unerlässlich, die Aufgaben und Ziele einer Behörde genau zu beschreiben und zu dokumentieren. So kann schon bei der Produktbildung ein Abgleich mit den Aufgaben und Zielen der Behörde durchgeführt werden. Die KLR-Einführung beginnt mit der Bildung von Produkten und der Erstellung eines Produktkatalogs. In der öffentlichen Verwaltung sind Produkte das Ergebnis der Verwaltungstätigkeit, d.h. die Dienstleistungen, die für die Regierung, den Bürger, die Wirtschaft, andere Behörden oder behördenintern erbracht werden. Die Produktbildung erfordert eine systematische Betrachtung der behördlichen Leistungserstellung. Die Besonderheit der Produktorientierung liegt in der outputorientierten Betrachtung der Leistungserstellung aus der Perspektive des Kunden/Adressaten. Ziel ist es, die Dienstleistungen (den Output) der Behörde systematisch und vollständig zu erfassen, zu beschreiben und als Grundlage der KLR in einem Produktkatalog hierarchisch abzubilden.

Beispiele für typische Produkte der Verwaltung sind:

- Bescheide (z.B. Steuerbescheid, Bußgeldbescheid, Patenterteilung),
- Genehmigungen (z.B. Baugenehmigung, Ausfuhrgenehmigung),
- Auskünfte (z.B. aus dem Verkehrszentralregister, Bürgerauskunft),
- Verfolgung von Zuwiderhandlungen und Prävention,
- Fachaufsicht über den nachgeordneten Bereich,
- Leitung und Koordinierung von Gremienarbeit,
- Rechtsbehelfe sowie Klage- und Revisionsverfahren,
- Gesetze, Verordnungen, Dienstanweisungen und Erlasse.

Da die Leistungserstellung in der öffentlichen Verwaltung überwiegend das Ergebnis mehrerer tätiger Beschäftigter ist, kann mit der Produktorientierung keine Leistungskontrolle einzelner Personen erreicht werden. Die Anzahl der Produkte, für die ein Beschäftigter arbeitet (und die er im Rahmen der Zeitaufschreibung bebucht), geben keine Auskunft über seine Leistungsfähigkeit.

Die Produkte sind die „Abrechnungsobjekte“, auf die sich die spätere Analyse der Kosten und Leistungen richtet. Dementsprechend ist in der Standard-KLR der Begriff des Kostenträgers mit dem des Produkts identisch (vgl. II.6 Kostenträgerrechnung).

Beispiele

Kostenträger

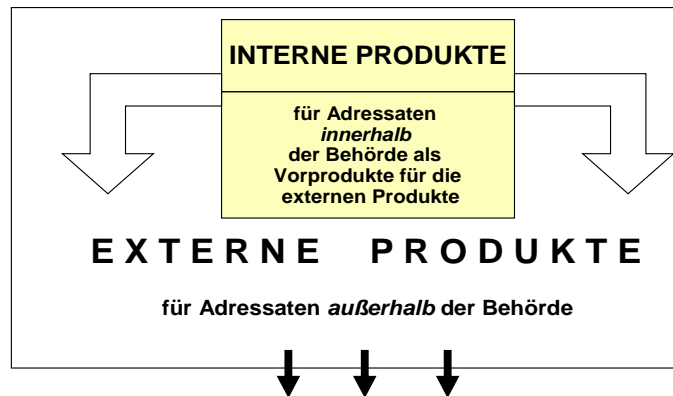
Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

**externe / interne
Produkte**

Maßgeblich bei der Produktbildung ist die Unterscheidung zwischen externen und internen Produkten. Während externe Produkte für die außerhalb der Behörde stehenden Kunden/Adressaten erbracht werden, dienen die internen Produkte der Abbildung des innerbehördlichen Leistungsaustauschs (z.B. die Tätigkeiten des Sekretariats, der Registratur, der Poststelle, des IT-Bereichs, des Personal-, Organisations- und Haushaltsbereichs, der Bibliothek usw.).

Die internen Produkte bilden eine Vorleistung für die Erstellung der externen Produkte. Aus diesem Grund werden die Kosten der internen Produkte auf die externen Produkte verrechnet bzw. umgelegt.

Externe und interne Produkte



**Katalog der
Allgemeinen Ver-
waltungsprodukte**

In der öffentlichen Verwaltung haben interne Produkte eine wichtige Bedeutung, da sie die Kosten des allgemeinen Verwaltungsbereichs transparent und vergleichbar machen. Der Katalog der Allgemeinen Verwaltungsprodukte ist bis zur Produktebene verbindlich anzuwenden. Sofern behördenspezifische Produktkataloge von den standardisierten Vorgaben des Produktkataloges für den allgemeinen Verwaltungsbereich abweichen, sollten die entsprechenden Produktsteckbriefe an den definierten Standard angepasst werden.

Standard

Option

Im Bereich der Teilprodukte sind behördenspezifische Lösungen zugelassen.

Fachprodukte

Fachprodukte sind externe Produkte. Die Produktbildung bei den fachlichen Produkten muss behördenspezifisch ausgerichtet werden. Hier geht es um die Abbildung der Fachaufgaben und Tätigkeitsfelder der Behörde. Auch Projekte können als Kostenträger definiert werden. Diese Aufgabe wird im Laufe des MHR-Projektes von den Ressorts gemeinsam mit BMF im Resko-Treffen MHR in Angriff genommen.

Die Produktdefinitionen werden auf ihre Plausibilität und Praktikabilität für die KLR geprüft. Dies geschieht mit Hilfe mehrerer Prüfkriterien und Prüffragen (vgl. hier auch die Aufgabentypologisierung):

Prüfkriterien im Rahmen der Produktbildung

Kriterium: Produktziel/Ergebnisbezug

- Warum wird das Produkt erstellt (Zielbezug, gesetzlicher Auftrag, gesetzliche Grundlagen, Bedarf)?
- Entspricht die Erstellung des Produkts der strategischen Ausrichtung der Behörde?
- Wer ist für die Erstellung des Produkts verantwortlich?

Kriterium: Empfänger

- Wer sind die Kunden/Adressaten der Produkte?
- Gibt es einen langfristigen Bedarf für dieses Produkt?
- Werden Gebühren/Entgelte für das Produkt erhoben?
- Gibt es andere Anbieter für das Produkt (andere Behörden, Privatwirtschaft)?

Kriterium: Relevanz

- Wie wichtig ist das Produkt im Rahmen der Aufgabenstellung der Behörde (Aufgabenkritik)?
- Wie häufig wird das Produkt im Laufe eines Jahres nachgefragt bzw. erstellt?
- Könnte das Produkt ggf. mittelfristig wegfallen?

Kriterium: Datenerhebung

- Ist die Produkterstellung quantitativ und qualitativ messbar und bewertbar?
- Sind Angaben über Qualität, Kosten, Mengen verfügbar?

Kriterium: Vergleichbarkeit

- Lässt sich das Produkt von anderen Produkten abgrenzen?
- Können mehrere Aktivitäten/Tätigkeiten zu einem Produkt zusammengefasst werden?

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Kriterium: Wirtschaftlichkeit

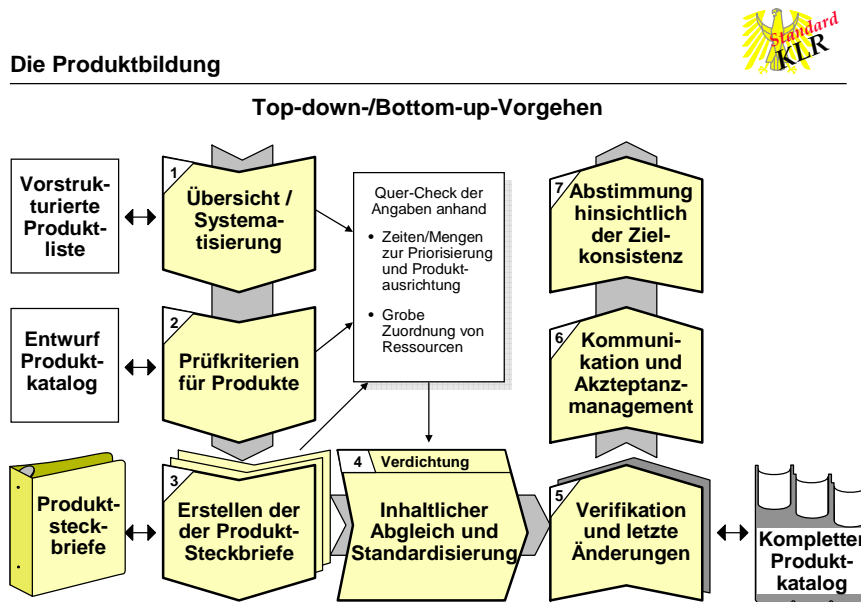
- Lassen sich Produktmengen in einem wirtschaftlich vertretbaren Verfahren feststellen und liegen bereits Mengendaten in Vorsystemen, Statistiken etc. vor?
- Ist die Erhebung und Bewertung von Kennzahlen und Indikatoren zur Bemessung der Produktqualität vertretbar?

**Vorgehen bei der
Produktdefinition /
Akzeptanz**

Es hat sich als sinnvoll erwiesen, von beiden Seiten der Hierarchie an die Produktdefinition heranzugehen:

- „Top-down“ über die Strukturierung einer vorläufigen Produktliste mit Produktsteckbriefen in Abstimmung mit der Leitung (erste Bestandsaufnahme) durch das KLR-Projektteam bzw. das Controlling,
- „Bottom-up“ über die Beteiligung und die Einbeziehung aller Beschäftigten und Beauftragten ggf. im Zusammenhang mit einer Aufgabenkritik (z.B. durch Workshops).
- Im Gegenstromverfahren werden die Ergebnisse des „Top-down“- und „Bottom-up“-Verfahrens einander angenähert bis ein von der Leitung gebilligter und von den Beschäftigten akzeptierter Produktkatalog vorliegt.

Die nachfolgende Grafik soll diesen Ansatz verdeutlichen:



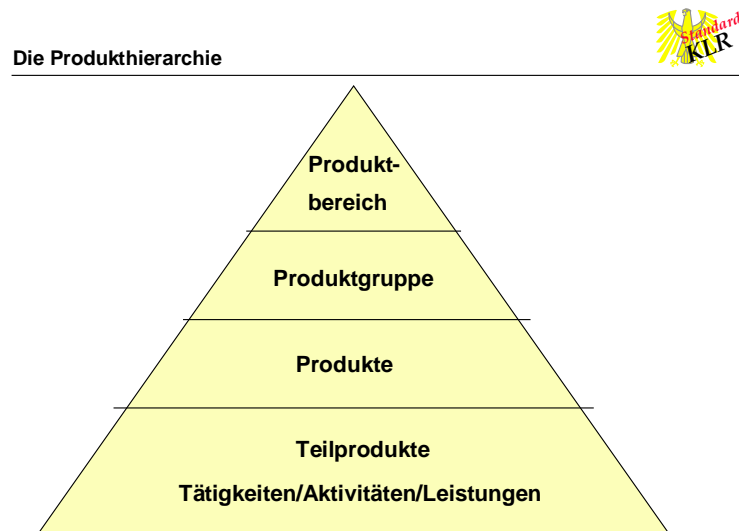
Um Systematik in die Produktbildung zu bringen, werden Produkte, die in einem unmittelbaren fachlichen Zusammenhang stehen, zu Produktgruppen zusammengefasst. Produktgruppen können unter fachlichen Steuerungserfordernissen zu Produktbereichen aggregiert werden.

Produkt Hierarchie

Produkte können unterteilt werden in Teilprodukte. Auf eine weitere Untergliederung unterhalb der Ebene der Teilprodukte sollte aus Gründen der Übersichtlichkeit und der Verständlichkeit verzichtet werden.

Die Produkte des Allgemeinen Verwaltungsbereichs sind von den Fachprodukten abzugrenzen.

Der Aufbau einer Produkt Hierarchie lässt sich als Pyramide wie folgt darstellen:



Konkretes Regelwerk für die Produktbildung soll der „Integrierte Produktrahmen“ (IPR) werden, der die Produktrahmen von Bund, Ländern und Kommunen umfasst. Da der IPR noch nicht vollständig ausformuliert ist, wird er nicht als Anlage aufgenommen. Mit dem Produktrahmen werden folgende Ziele verfolgt:

einheitlicher Produktrahmen

- Aggregation der Produktdaten für Bund, Länder und Kommunen,
- einheitliches Begriffsverständnis bei Bund und den Ländern in Bezug auf Produktbereiche und Produktgruppen,
- Schaffung einer Datenbasis für die Aufstellung von bundes-einheitlichen Produkthaushalten,
- Möglichkeit zur Ableitung einheitlicher Kennzahlen,
- Basis für die Weiterentwicklung interner Strukturen,

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

- Bundeseinheitliche Strukturierung der Kostenträger und hieraus resultierend die Möglichkeit zum Benchmarking,
- Vergleichbarkeit einzelner Verwaltungsbereiche,
- Controlling und Vergleichbarkeit der Kostenstruktur von Förderprogrammen,
- Vermeidung der Doppelungen von Leistungen im Haushalt,
- Erfüllung statistischer Berichtspflichten.

Um dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit bereits bei der Einführung der KLR gerecht zu werden, sind Detaillierungsgrad und Anzahl der Produkte, Produktgruppen und -bereiche bedarfsgerecht zu gestalten. Tendenziell sollten eher weniger Produkte definiert werden, da sich zu viele Produkte für eine Steuerung als ungeeignet erweisen.

Für jedes Produkt wird eine Produktbeschreibung in Form eines Produktsteckbriefs erstellt. Produktsteckbriefe sind standardisierte Datenblätter, die alle wesentlichen Merkmale zur Charakterisierung und Einordnung eines Produkts enthalten. Die Produktsteckbriefe werden in einem Produktkatalog systematisch zusammengefasst. Das nachfolgend dargestellte Muster enthält alle wesentlichen Angaben, die ein Produktsteckbrief enthalten muss. Das Muster ist verbindlicher Standard.

Optional können weitere Angaben in den Produktsteckbrief aufgenommen werden.

**Produktsteckbriefe /
Produktkatalog**

Standard

Option

Produkt:	
Produktbereich	
Produktgruppe	
Produktziel/ Zielbezug	
Produktbeschreibung	
ggf. Rechtsgrundlage	



Produktersteller		
Produktverantwortlicher		
Produktempfänger	Innerhalb der gleichen Behörde	<input type="checkbox"/>
	Behörden innerhalb des Ressorts	<input type="checkbox"/>
	Behörden außerhalb des Ressorts	<input type="checkbox"/>
	externe Adressaten bitte angeben (.....)	<input type="checkbox"/>
Kennzahlen für das Produkt		
Leistungsdaten	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Bearbeitungszeit in Stunden • Anzahl in Stück 	
Datenquellen	Statistik vorhanden <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein in einem DV-System <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein andere: bitte angeben (.....)	
Kennzahlen	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Bearbeitungszeit pro Vorgang • Anzahl im Monat/Quartal/Jahr • Kostendeckungsgrad 	
Qualitätsmerkmale/ Qualitätsindikatoren	z.B. <ul style="list-style-type: none"> • Beschwerdequote • Rücklaufquote 	
Berichtspflichten/ Auswertung	vorhanden <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein bitte angeben (.....)	

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Berichtsrhythmus	monatlich	<input type="checkbox"/>
	quartalsweise	<input type="checkbox"/>
	jährlich	<input type="checkbox"/>
	andere:	<input type="checkbox"/>
	bitte angeben (.....)	
Benchmarking/ Vergleichs- möglichkeiten	Innerhalb der Behörde	<input type="checkbox"/>
	Innerhalb des Ressorts	<input type="checkbox"/>
	Internationale Behörden	<input type="checkbox"/>
	Zwischen Behörden verschiedener Ressorts	<input type="checkbox"/>
	Mit Privatunternehmen	<input type="checkbox"/>
	andere:	
	bitte angeben (.....)	
Vergleichsrhythmus	monatlich	<input type="checkbox"/>
	quartalsweise	<input type="checkbox"/>
	halbjährlich	<input type="checkbox"/>
	jährlich	<input type="checkbox"/>
	andere:	<input type="checkbox"/>
	bitte angeben (.....)	
Wirtschaftlichkeit	Erhebung von Gebühren / Entgelten	<input type="checkbox"/> ja
		<input type="checkbox"/> nein
	Daten aus der KLR	<input type="checkbox"/> ja
		<input type="checkbox"/> nein

Der Produktkatalog ist regelmäßig auf seine Aktualität und Steuerungsrelevanz zu überprüfen. Die Erfahrungen haben gezeigt, dass insbesondere der erste Produktkatalog nach ein bis zwei Jahren einer kritischen Überprüfung bedarf. Aus Akzeptanzgründen kann es sinnvoll und notwendig sein, im ersten Katalog mehr Produkte zu bilden, als aus der Steuerungssicht geboten wäre. Im Übrigen entspricht die erwartete nicht immer der tatsächlichen Steuerungsrelevanz.



Nachfolgend sind die Anforderungen zusammengefasst, die bei der Pflege und Weiterentwicklung eines Produktkatalogs zu beachten sind:

Der Produktkatalog muss ein vollständiges Abbild der behördlichen Leistungserstellung beinhalten. Die Produkte sollen das gesamte Leistungsspektrum der Behörde aufzeigen.

Vollständigkeit

Der Produktkatalog muss flexibel an neue Ziele und veränderte Rahmenbedingungen anzupassen sein, ohne die Basis für Wirtschaftlichkeitsvergleiche über die Zeit aufzugeben. Veränderte Aufgabenstellungen erfordern grundsätzlich eine Anpassung des Produktkatalogs.

Flexibilität

Für Wirtschaftlichkeitsvergleiche und Zeitreihenanalysen ist eine gewisse Konstanz der Produkte, Produktgruppen und Produktbereiche von Vorteil.

Konstanz

Im Rahmen des Changemanagements sind ein einheitliches Verfahren zur Anpassung und Weiterentwicklung des Produktkatalogs zu entwickeln und regelmäßig zu durchlaufen. Die vorgesehenen Anpassungen müssen mit den Vorgaben der Standard-KLR vereinbar sein. Die folgende Abbildung gibt wichtige Hinweise für die Anpassung und Weiterentwicklung eines Produktkatalogs:

Verfahrensweise zur Änderung des Produktkatalogs

Die Änderung des Produktkatalogs



Die sorgfältige Erarbeitung und Weiterentwicklung eines fachgerechten Produktkatalogs ist nicht nur Grundlage für eine funktionsfähige KLR, sondern auch Grundvoraussetzung für die Akzeptanz der KLR in der Behörde.

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Die definierten Produkte dienen auch weiterführenden Ansätzen zur Nutzung der KLR-Informationen. Dazu zählen:

Benchmarking

Für Behördenvergleiche bietet sich die Produktebene an. Durch die Anwendung des Katalogs der Allgemeinen Verwaltungsprodukte und des bund-ländereinheitlichen Produktrahmens werden die Grundlagen für ein Benchmarking gelegt.

Vorrangiges Ziel des vom BMF initiierten Benchmarking-Rings „Allgemeine Verwaltungsprodukte“ ist es, durch kennzahlenbasierte Vergleiche auf der Grundlage von KLR-Daten Optimierungsprozesse in den Verwaltungsbereichen der teilnehmenden Behörden anzuregen. Damit werden die Akzeptanz und der praktische Nutzen der KLR für die teilnehmenden Behörden gesteigert.

Dieser Benchmarking-Ring ist als offenes Vergleichsforum angelegt. Teilnehmen können alle Bundesbehörden, die über eine KLR im Wirkbetrieb mit validen Daten verfügen. BMF ist neutraler Koordinator und Moderator. Als Vergleichsgrundlage wurden für die Vergleichsprodukte Musterproduktsteckbriefe erstellt, die auf den Vorgaben des AV-Produktkatalogs der Standard-KLR basieren. Für jedes Vergleichsprodukt ist ein Produktverantwortlicher ernannt worden, der für die Zusammenstellung und Auswertung der Daten verantwortlich ist. Der Benchmarking-Ring ist mit der Prämisse begonnen worden, in bestehende KLR-Systeme so wenig wie möglich einzugreifen, um die Akzeptanz für einen behördenübergreifenden Vergleich zu fördern und zeitnah zu Ergebnissen zu gelangen.

Erste Vergleichsergebnisse des Benchmarking liegen bereits vor. Aus den Vergleichsergebnissen und den sich anschließenden Prozessanalysen kann jede teilnehmende Behörde eigene Schlussfolgerungen ziehen und Aktivitäten zur Verbesserung der Ergebnisse einleiten („Lernen vom Besten“). Es ist vorgesehen, die Benchmarking-Aktivitäten auszuweiten.

Produkthaushalt

Die Integration der KLR-Daten in den Bundeshaushalt kann durch Produkthaushalte erfolgen. Produkthaushalte bilden die von einer Behörde erbrachten Leistungen (Output) ab und stellen sie den dafür verursachten beziehungsweise notwendigen Kosten gegenüber. Zur Beurteilung der Informationen werden sowohl qualitative als auch quantitative Kennzahlen hinzugezogen (z. B. Mengen, Kostendeckungsgrade, Zufriedenheit der Bürger mit den Verwaltungsleistungen). Sie schaffen damit die Voraussetzung für einen ergebnisorientierten Mitteleinsatz sowie eine höhere Transparenz über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch.

II.2 Erfassungs- und Bewertungsregeln

Bund und Länder haben Empfehlungen für die Vermögenserfassung und -bewertung entwickelt. Die *Mindeststandards für die Doppik* stellen nicht nur einen Orientierungsrahmen für die Länder dar, die sich mit der Einführung der Doppik befassen, sondern auch für den Bund und die Länder, die im Zusammenhang mit der Kosten- und Leistungsrechnung eine Anlagenbuchhaltung im Rahmen der Erweiterten Kameralistik aufbauen. Die Mindeststandards sollen insoweit für eine Vereinheitlichung der Entwicklung in Bundes- und Landesbehörden sorgen. Damit kann vermieden werden, dass spätere aufwendige Bewertungsanpassungen notwendig sind. Auf die **Anlage 3** wird verwiesen.

II.2.1 Anlagenbuchhaltung

Die Anlagenbuchhaltung ist ein wichtiger Bestandteil der Kostenrechnung, da wesentliche Informationen wie z.B. Abschreibungen nur auf Basis des bewerteten Vermögens ermittelt werden können.

Die Anlagenbuchhaltung ist eine Nebenbuchhaltung der Finanzbuchhaltung. In ihr sind Informationen über das Anlagevermögen der Verwaltung enthalten. Zum Anlagevermögen zählen alle für die Bundesverwaltung längerfristig nutzbaren Gegenstände ab 150 Euro netto wie Verwaltungsinventar, Gebäude, Grundstücke, Fuhrpark, oder technische Einrichtungen.

Definition

Die Anlagenbuchhaltung hat im Wesentlichen folgende Funktionen:

Funktion

- Sie ist notwendig, um das Anlagevermögen der Verwaltung *vollständig* und *bewertet* auszuweisen.
- Die Ergebnisse der Anlagenbuchhaltung fließen in die Finanzbuchhaltung in Form von Zugängen / Abgängen und Abschreibungen ein.
- Die Anlagenbuchhaltung dient der Weitergabe der ermittelten Kosten an die KLR.
- Sie ist notwendig für die Berechnung von Abschreibungen, kalkulatorischen Zinsen auf das im Anlagevermögen gebundene Kapital und wenn erforderlich auch der kalkulatorischen Miete.
- Sie dient der Informationsbereitstellung für Investitionsentscheidungen und ist daher für aussagefähige Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen wichtig.

Im Zuge der KLR-Einführung haben viele Bundesbehörden gleichzeitig eine Anlagenbuchhaltung aufgebaut. Zur Strukturierung der Anlagenbuchhaltung dienen die Anlageklassen des Verwaltungskontenrahmens. Bundesbehörden, die noch den Bundeskontenrahmen verwenden, führen

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

die Anlagenbuchhaltung aufgrund fehlender Bilanzkonten in der Regel in Nebensystemen.

Inventur

Die Inventur ist die körperliche Bestandsaufnahme aller Wirtschaftsgüter, die von einer Behörde genutzt werden.

Inventar

Das Ergebnis der Inventur ist ein Bestandsverzeichnis, auf dessen Basis Bewertungen des vorhandenen Vermögens durchgeführt werden. Das bewertete Vermögen ist Gegenstand der Anlagenbuchhaltung.

**Anlagevermögen /
Umlaufvermögen**

In Anlehnung an die Privatwirtschaft soll das Vermögen in Anlage- und Umlaufvermögen eingeteilt werden. Das Anlagevermögen dient der Behörde auf eine längere Dauer zur Erfüllung ihres Auftrages, während das Umlaufvermögen regelmäßig und gewöhnlich in kürzerer Zeit umgeformt, verbraucht oder ersetzt wird. Da die Bedeutung des Anlage- und Umlaufvermögens in den Behörden sehr unterschiedlich ist, werden im Rahmen der Standard-KLR einfache und pragmatische Regeln für die Erfassung und Bewertung empfohlen.

Anlagevermögen

Unter das Anlagevermögen fallen in der öffentlichen Verwaltung insbesondere Gebäude, Grundstücke, Maschinen und Anlagen sowie die sog. Betriebs- und Geschäftsausstattungen. Die Werte für die Anlagegegenstände stammen überwiegend aus der Inventarisierung und den dabei verzeichneten Anschaffungskosten. Bei der Übernahme der Vermögensgegenstände in die Anlagenbuchhaltung werden die Angaben zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten komplettiert und die erwartete Nutzungsdauer vermerkt.

Standard

Umlaufvermögen

Das Umlaufvermögen der Bundesbehörden sind Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Bürobedarf, Wirtschaftsbedarf und andere Verbrauchsmaterialien usw. Die Erfassung und Bewertung erfolgt in Anlehnung an die Verfahren der Verbrauchserfassung. Der Bestand ergibt sich danach aus:

Standard

$\text{Endbestand} = \text{Anfangsbestand} + \text{Zugang} - \text{Verbrauch.}$

Option

Der Endbestand ist bei geeigneter, d.h. wirtschaftlicher Lagerführung auch durch eine körperliche Bestandsaufnahme festzustellen. Richtwert dabei sollte sein, dass eine einzelne Inventurdurchführung nicht kostenintensiver sein sollte, als 50 % des erfassten Wertes eines bestimmten Bestandes.

Nur in wirtschaftlich vertretbaren Einzelfällen kann ein Verbrauchsfolgeverfahren zur Anwendung kommen.

Erfassungsregel

Für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zu einer selbständigen Nutzung fähig sind und deren Anschaffungs- oder Herstellkosten (AHK) zwischen 150 und 1.000 Euro netto liegen sind Sammelposten zu bilden. Der Sammelposten ist im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr und den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils 1/5 des AHK abzuschreiben. Scheidet das „Wirtschaftsgut“ aus dem Behördenvermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert. Soweit die AHK eines selbständig nutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens 150 Euro netto nicht

Standard



überschreiten, sind diese im Jahr der Anschaffung oder Herstellung als Aufwendungen (Betriebsausgaben) abzusetzen.



Die Erfassung und Bewertungsregeln - Anlagenbuchhaltung

Für Vermögensgegenstände mit einem Wert zwischen 150 und 1.000 € netto wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ein Sammelposten gebildet. Der Sammelposten wird über einen Zeitraum von fünf Jahren abgeschrieben.

Leitlinien	
<ul style="list-style-type: none"> • Sämtliche zu inventarisierenden Vermögensgegenstände (sog. Anlage- und Umlaufvermögen) werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellkosten bewertet • Der Werteverzehr richtet sich mit Ausnahme der GWG nach der behördenüblichen Nutzungsdauer • Ein Restwert von 1 € signalisiert die bereits abgeschriebenen, aber noch verwendeten Vermögensgegenstände 	
Einzelfragen	
Direkte Kosten oder Abschreibung	Einzelner Vermögensgegenstand oder Gruppenbildung
Für Ersatz-, Reparatur- oder Erweiterungsanschaffung gilt die Periodisierung, wenn <ul style="list-style-type: none"> • werterhöhend • fest verbunden mit Anlagegegenstand • alleinige Nutzung nicht sinnvoll 	Maßstab für die Gruppenbildung und Abschreibung/Inventarisierung als ein einziges Gut ist die Verkehrsfähigkeit und alleinige wirtschaftliche Nutzungsfähigkeit. Für geringwertige Wirtschaftsgüter ist ein Sammelposten zu bilden.

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Abschreibungen dienen der periodengerechten Zuordnung des Werteverzehrs von Anlagevermögen. Um Abschreibungssätze zu ermitteln, werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der linearen Abschreibungsmethode durch die Anzahl der Nutzungsjahre geteilt. Dieser Abschreibungssatz mindert dann jährlich das in der Anlagenbuchhaltung aktivierte Vermögen. Die nachfolgende Abbildung vermittelt eine Übersicht über die genaue Berechnung.

Abschreibung auf das Anlagevermögen

Das Infrastrukturvermögen (z.B. Bundesstraßen, Wasserstraßen, Brücken usw.) ist als Teil des Anlagevermögens grundsätzlich zu erfassen und zu bewerten. Einzelheiten werden im Zuge des Projekts zur Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens zu regeln sein.

Infrastrukturvermögen

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Die Erfassung und Bewertungsregeln - Anlagenbuchhaltung



Das Instrument der Abschreibung ist i. R. der Standard-KLR eine Grundrechnung, die entscheidungsorientiert in Einzelfällen erweitert wird

	Standard	Option	
Abschreibungs- ausgangs- betrag	<p>Anschaffungs- bzw. Herstellungs- kosten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anschaffungs- preis + Nebenkosten – Preis- minderung 	<p>Herstellungs- kosten</p> <ul style="list-style-type: none"> • Einmal- bzw. Fremdkosten + Gemeinkosten (in Anlehnung an den Herstellungs- prozess und unmittelbar zu- rechenbar) + Abschreibung 	<ul style="list-style-type: none"> • Gebührenkalkulation • Preisfindung • Vergleiche mit Privaten <p>Prinzip der substantiel- len Kapital- erhaltung</p> <p>Wiederbeschaffungszeitwert gerechnet als:</p> $\text{Anschaffungs- bzw. Herstell- kosten} \times \frac{\text{Preisindex Abrechnungsperiode}}{\text{Preisindex Anschaffungsperiode}}$ <p><i>Achtung: vgl. laufende Rechtsprechung!</i></p>
Abschrei- bungs- methode	Lineare Abschreibung	Ggf. verbrauchs- bzw. leistungs- bedingte Abschreibung bei stark schwankender, jedoch nachweisbarer Inanspruchnahme	
Festlegung der Nutzungs- dauer	Richtwerte für Gegenstände, die üblicherweise für allgemeine Verwal- tungsaufgaben genutzt werden	Jede Ausnahme/Abweichung in der Einführungsphase der Standard-KLR repräsentiert die behörden-spezifische Ressourcennutzung und ist entsprechend zu belegen	
Anpassung der Nutzungs- dauer während der Nutzung	<ul style="list-style-type: none"> • Keine Änderung der Abschreibungs- dauer • Keine Abschreibung unter Null • Keine systematische Kontrolle einmal festgelegter Abschreibungspläne (Ergo: Möglichst exakte behörden- spezifische Abschreibungspläne) • Verkürzte Nutzungsdauer als Sonderabschreibung ausweisen • Verlängerte Nutzungsdauer lässt Abschreibung in der Kosten- stellenrechnung null werden 	<ul style="list-style-type: none"> • Quasi Abschreibung unter Null im Rahmen von Sonderrechnungen als Verstetigung der Kalkulationsbasis z. B. für Preis-/Gebührenfindung (soweit rechtlich zulässig) • Einzelanpassung bei gravierenden Änderungen/Verlängerungen der Nutzungsdauer im Einzelfall möglich 	

Um die Anlagegüter der Behörde einer für die KLR notwendigen Bewertung und linearen Abschreibung zuzuführen, sind Richtwerte für die Nutzungsdauer festzulegen. Für Behörden, die eine Anlagenbuchhaltung neu aufbauen, ist als Grundlage für die Festsetzung der Nutzungsdauer die steuerliche Abschreibungstabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (kurz: AfA-Tabelle AV) heranzuziehen, die vom BMF herausgegeben wird. In der Abschreibungstabelle ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG) für Anlagegüter ausgewiesen. Die AfA-Tabelle AV des BMF wird regelmäßig aktualisiert und im Internet veröffentlicht (*siehe* www.bundesfinanzministerium.de unter Steuern/ Betriebsprüfung).

Die Nutzungsdauer für Verwaltungs- und Bürogebäude beträgt bei ordnungsgemäßer Instandhaltung (ohne Modernisierung) zwischen 50 und 80 Jahren. Hierbei ist die wirtschaftliche und technische Nutzbarkeit des jeweiligen Gebäudes zu berücksichtigen. Die Modernisierung und Kernsanierung eines Gebäudes verlängert deren Restnutzungsdauer. Als Hilfsmittel für die Ermittlung der Nutzungsdauer von Gebäuden können auch die Wertermittlungsverordnung (WertV) und Wertermittlungsrichtlinie (WertR) herangezogen werden.

Behörden, die sich beim Aufbau ihrer Anlagenbuchhaltung von Anfang an der Standard-KLR orientiert haben, können weiterhin auf die ehemalige im Anhang 3 des Handbuchs zur Standard-KLR (Stand 1997) veröffentlichte Nutzungsdauertabelle als Alternative zurückgreifen. In der Nutzungsdauertabelle sind die Anlagegüter aufgeführt, die üblicherweise für Verwaltungsaufgaben genutzt werden. Erfahrungen haben jedoch gezeigt, dass die Nutzungsdauertabelle für die Bewertung des Verwaltungsvermögens zu detailliert untergliedert und die Angaben zur Nutzungsdauer z. T. überholt sind (z.B. Geräte der DV).

Darüber hinaus kann in *begründeten Ausnahmefällen* eine behörden-spezifische Nutzungsdauer auf Grundlage von Erfahrungswerten im Einvernehmen mit dem BMF, Projekt MHR, festgelegt werden.

Bisher stellt die Anlagenbuchhaltung der KLR eine Ergänzung zu den haushaltsrechtlichen Inventarisierungsvorschriften und zur Vermögensrechnung des Bundes dar. Inwieweit die Anlagenbuchhaltung den Anforderungen an eine Vervollständigung der Vermögensrechnung angepasst werden muss, wird sich im Laufe des weiteren Abstimmungsprozesses ergeben.

II.2.2 Verfahren

Die Erfassung der KLR-relevanten Daten nach einheitlichen Bewertungsregeln ist die Grundvoraussetzung für zukünftige Auswertungen und nachvollziehbare Kostentransparenz. Eine kontinuierliche Fortentwicklung ist dabei ebenso notwendig, wie die kontinuierliche und unverfälschte, d.h. sachgerechte Anwendung, in jeder Behörde.

II.2.2.1 Erfassung der Verbrauchs- und Materialkosten

Für die Erfassung der Verbrauchs- und Materialkosten ist dringend empfohlen, dezidierte und erprobte Verfahren wirtschaftlich anzuwenden. Sämtliche Material- und Verbrauchskosten werden dabei erfasst sowie sämtliche Kosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die durch den Leistungserstellungsprozess einer Behörde verbraucht werden.

Option

Übernahme der Anlagenbuchhaltung in die Vermögensrechnung des Bundes

Rechnungsbeträge als Wertansatz

Standard

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Grundsätzlich werden die bezahlten Rechnungsbeträge auch als Wertansatz für den Verbrauch betrachtet.

Rechnungsbetrag = Wertansatz für Verbrauch
--

Dieser Wertansatz ist zu berücksichtigen, wenn die Materialgemeinkosten weniger als 5% der Materialkosten betragen.

Es kann davon ausgegangen werden, dass eine einzelverbrauchsorientierte Zurechnung dieser Materialkosten auf den einzelnen Kostenträger oder Kostenstelle aufwendiger ist, als die in Kauf genommene Ungenauigkeit.

Hauptsächliche Anwendung findet dieses Verfahren bei dem Verbrauch des täglichen Verwaltungsbedarfs wie Schreibbedarf, Papier usw.

**Verbrauchs-
ermittlung**

Wenn der Anteil der spezifischen Materialgemeinkostenart größer als 5 % an den Materialeinzelkosten ist, dann ist die Verbrauchsmenge durch die schlichte Verbrauchsermittlung zu ermitteln:

Option (1)

Verbrauch = Anfangsbestand + Zugang – Endbestand
--

Bei der Weiterberechnung zu einem internen Preis (oder einer Kostenumlage) kann es zu Wertdifferenzen kommen, die dann als Preisdifferenz bei der beschaffenden Kostenstelle ausgewiesen werden müssen.

Die Wirtschaftlichkeit begründet sich aus der einerseits relativ hohen Bedeutung des Verbrauchsgutes für das erstellte Produkt und andererseits der Notwendigkeit, die Kostenart zu steuern. Dies rechtfertigt i. d. R. den Aufwand einer physischen Bestandsaufnahme.

**Bewertung des
Verbrauchs**

Um den Wert des Verbrauchs zu ermitteln, ist die Summe der Anschaffungskosten durch die beschaffte Menge zu dividieren. Mit diesem sog. Stückwert soll der Verbrauch bewertet werden.

Bei Preisschwankungen beim Einkauf im Jahresverlauf von mehr als 15 % des Preises sollte der Verbrauch nach der Methode des gewogenen Durchschnitts bewertet werden. Hierbei werden die jeweiligen Einkaufsmengen mit dem Einkaufspreis multipliziert und hieraus ein Gesamteinkaufspreis je Periode errechnet. Anschließend wird der Gesamteinkaufspreis durch die beschaffte Menge dividiert.

**Materialeinzel-
kostenrechnung**

Bei dieser Methode werden alle Materialkosten als direkt zurechenbare Einzelkosten erfasst. Die Mengenermittlung kann in geeigneten Fällen per Materialentnahmeschein erfolgen, womit eine unmittelbare Zuordnung der Kosten auf die entsprechenden Kostenstellen und Kostenträger erfolgen kann.

Option (2)

Die Bewertung erfolgt dann nach effektiven Anschaffungskosten.

Zu den Wirtschaftlichkeitskriterien dieses Verfahrens ist zu sagen, dass die relativ hohen Verfahrenskosten dieser genauen Methode nur dann gerechtfertigt sind, wenn bewährte Verfahren der Verbrauchsermittlung bzw. des Materialentnahmeverfahrens effizient betrieben werden, der verursachungsgerechte Zusammenhang des Ressourcenverbrauchs mit anderen Verfahren nicht hinreichend genau abgebildet werden kann und eine zeitnahe Bestands- und Verbrauchskontrolle aus Gründen der Bevorratung und Bestellung notwendig sind.

II.2.2.2 Erfassung von Kosten für die Raumnutzung

Bei der Auswahl des anzuwendenden Verfahrens ist bei jedem genutzten Objekt individuell vorzugehen, um sicherzustellen, dass mindestens die aufwandsgleichen Kosten erfasst werden. Erst dann sind die Kostenbestandteile in der Kostenrechnung zu kalkulieren, die bis zu einer vollständigen Betrachtung der Kosten noch fehlen.

Soweit die Ressortliegenschaften noch nicht der Bundesanstalt für Immobilienaufgaben übergeben wurden, tragen viele Behörden die Unterhaltungskosten für ihre Gebäude selbst. Zusätzlich soll das Kapital verzinst werden, das in dem Sachwert der Immobilie und des Grundstückes gebunden ist.

Für das Grundstück kann neben den Anschaffungskosten, die selten noch verfügbar sind und dem heutigen Niveau angepasst werden können, auch der Bodenrichtwert des Gutachterausschusses bei der Stadtverwaltung herangezogen werden. Nur in Ausnahmefällen, etwa wenn der Gutachterausschuss keine Werte vorliegen hat oder nicht existent ist, kann ein marktüblicher Wert durch einschlägige Erkundigungen ermittelt werden.

**Anschaffungs- und
Herstellungskosten**

Standard

Für das Gebäude sind zunächst auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgeblich. Wenn diese nicht mehr bekannt oder nicht auf das heutige Niveau übertragbar sind, dann ist der Feuerversicherungswert mit dem Baupreisindex zu multiplizieren.

Baupreisindex

Option (1)

Sollte dies in Ausnahmefällen nicht möglich sein, kann die vergleichbare Jahresnetto(kalt)miete für ein derartiges Objekt hochgerechnet werden auf das gebundene Kapital. Dabei wird die Jahresnetto(kalt)miete mit 100 multipliziert und durch den Zinsfaktor (ab 2005: 4,5) dividiert.

**Jahresnetto-
kaltmiete**

Option (2)

II.2.2.3 Buchungsabgrenzung bei der Ersterfassung

Beim Übergang von kameraler zu einer kostenrechnerischen Betrachtung sind abgrenzende Buchungen vorzunehmen. Grundsätzlich beschränken sich die anderen bzw. zusätzlichen Buchungen nur auf die Fälle, bei denen Ausgabe und Kosten bzw. Einnahmen und Leistungen sich voneinander unterscheiden. Dennoch sind die Abweichungen, d.h. der zusätzliche Buchungsaufwand, begrenzt und beziehen sich lediglich auf

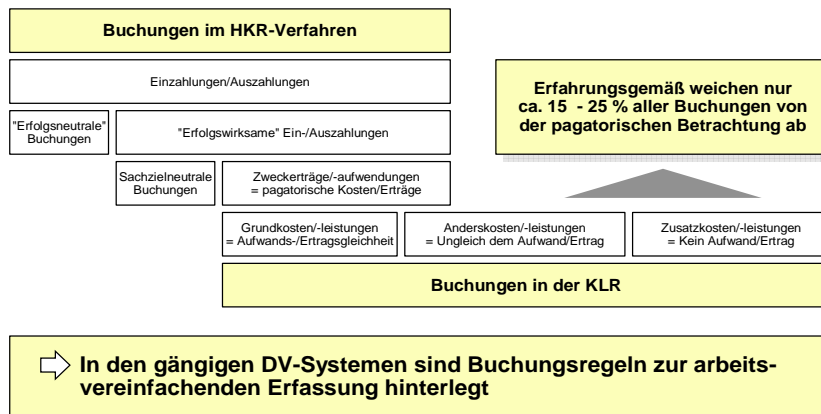
Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

15 - 25 % aller Buchungen und hier auf die Anderskosten sowie die Zusatzkosten wie nachfolgende Abbildung darstellt.

Die Erfassung und Bewertungsregeln



Die KLR-relevante Abgrenzung ist erfahrungsgemäß ein relativ geringer zusätzlicher Aufwand



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Zudem sind in den gängigen DV-Systemen Buchungsregeln zur Arbeitserleichterung bei der Erfassungsarbeit angelegt. Diese Buchungsregeln sind wesentlicher Gegenstand einer DV-mäßigen Unterstützung und arbeitsvereinfachenden Erfassung sämtlicher Transaktionen. Sie zu erarbeiten ist ein wesentlicher Beitrag bei der Implementierung von DV-gestützten KLR- bzw. Controlling-Systemen.

II.2.2.4 Kalkulatorische Kosten

Die kalkulatorischen Kosten sind nicht mit tatsächlich vorkommenden Aufwandsbuchungen verbunden und werden daher nicht in der Finanzbuchhaltung erfasst, die nur pagatorische (zahlungswirksame) Kosten und Erträge enthält. Es handelt sich dabei um intern kalkulierte Beträge, die nach betriebswirtschaftlichem Ermessen angesetzt werden müssten, jedoch nach den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung nicht berücksichtigt werden können, weil es keine entsprechende Buchung gibt.

Sie bilden in Zusammenhang mit pagatorischen Kosten den tatsächlichen Werteverzehr einer Periode (z.B. das Haushaltsjahr) ab und periodisieren andererseits auch das „behördliche“ Geschehen.

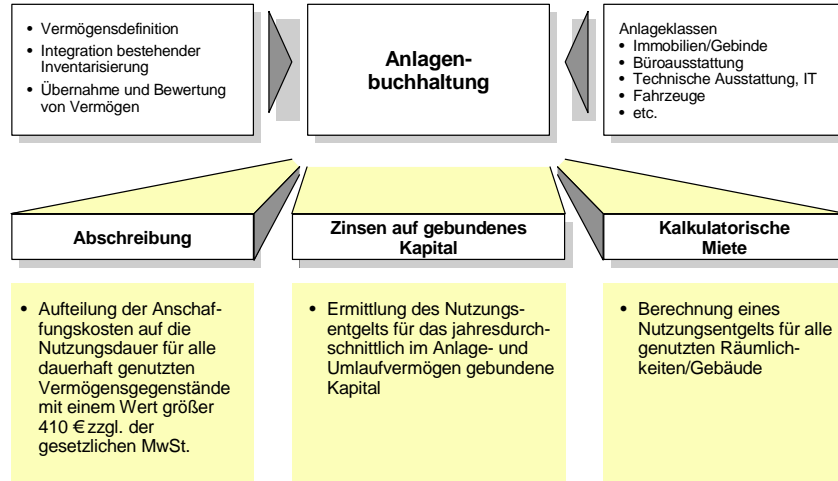


Die folgenden Abbildungen geben einen Überblick:

Die Erfassung und Bewertungsregeln - Anlagenbuchhaltung



Die Anlagenbuchhaltung bildet das Fundament für drei kalkulatorische Kostenarten



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Die Erfassung und Bewertungsregeln - Anders- und Zusatzkosten



Kalkulatorische Kosten stellen den tatsächlichen Werteverzehr der Periode dar und periodisieren das "betriebliche" Geschehen

	Theoretisch mögliche Ausprägung	Bedeutung in der öffentlichen Verwaltung
Anders- und Zusatzkosten	Wagnisse	<i>mittel:</i> Periodisierung von außerordentlichen, zufälligen, unregelmäßigen Risiken von Bedeutung bei großen Investitionsprojekten oder im Bereich PPP/ÖPP.
	Abschreibung	<i>hoch:</i> Periodisierung der Nutzung zeigt wirtschaftlichen Umgang an
	Zinsen auf "betriebsnotwendiges" Kapital, d. h. Anlage- und Umlaufvermögen der Behörde	<i>gering:</i> Im Rahmen der KLR signalisiert diese Kostenart die Anlagenintensität und "Neuigkeitsgrad des gesamten Vermögens"
	Kalkulatorische Miete für eigene, selbstgenutzte Objekte	<i>ja:</i> Nur für die kostenlose Nutzung von Immobilien
	Unternehmerlohn	<i>keine:</i> Bezüge/Gehälter leitender Mitarbeiter sind in den Personalkosten bereits enthalten

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Wagniskosten

Wagniskosten spiegeln Kosten wider, die auf Grund eines nicht geplanten Ereignisses oder Wagnisses anfallen. Ihnen liegen zumeist Erfahrungswerte aus den letzten Rechnungsperioden zu Grunde. Während in der kalkulatorischen Betrachtung der Kostenrechnung eine Periodisierung und Normalisierung stattfindet, reagiert der Haushalt auf den Eintritt von Wagnissen mit der Zahlung in der entsprechenden Periode. Um den Zusammenhang von möglichen Wagnissen und der Kalkulation und damit den Rückfluss finanzieller Mittel über z.B. Preise und Gebühren laufend zu verdeutlichen, weisen Wagniskostenkonten in der Kostenstruktur den Wagnisanteil für ein Produkt aus.

Standard

In der langfristigen Betrachtung wird angestrebt, dass die kalkulierten Wagnisbeiträge sich mit dem tatsächlichen Schadensverlauf decken, d.h. gleiche Größenverhältnisse aufweisen. Neben der Vorsorge und der Schaffung einer gewissen Rücklage durch „verdiente, d.h. vereinnahmte“ Wagniskosten soll vor allem das Risiko aus der Tätigkeit und der Produkterstellung dort transparent gemacht werden, wo der Risiko-Ort und -Grund liegen. Dies spielt in administrativen bzw. dispositiven Bereichen/ Behörden eine untergeordnete Rolle, kann bei größeren Investitionsprojekten oder im Bereich Public Private Partnership (PPP) / Öffentlich Private Partnerschaften (ÖPP) jedoch von großer Bedeutung sein.

Option

Auf die Bildung von Wagniskostenkonten kann in begründeten Fällen verzichtet werden.

Berechnung von Wagniskosten

Die Höhe der jährlichen Wagniskosten richtet sich nach der statistisch nachweisbaren Schadenshöhe für diese Behörde und dieses Einzelrisiko. Anhaltspunkte könnten Prämienzahlungen an Versicherungen sein, wobei im Einzelfall abzuwägen ist, ob das spezifische Risiko tatsächlich in dem Umfang versicherbar ist. Ansonsten richtet sich der Wertansatz nach durchschnittlichen Erfahrungswerten oder Kalkulationen, die ein gutgläubiger Dritter jederzeit nachvollziehen könnte.

Kalkulatorische Abschreibung

Kalkulatorische Abschreibungen dienen dazu, die tatsächliche Nutzungsdauer des abnutzbaren Anlagevermögens periodengerecht zuzuordnen. Hierbei wird in der Regel der Wiederbeschaffungswert zu Grunde gelegt. Als kalkulatorische Abschreibungen können berücksichtigt werden:

Standard

$$\text{AHK} / \text{steuerliche Nutzungsdauer} = \text{Abschreibung}_{\text{AHK}}$$

Dieser Satz ist nach Amortisation der Anschaffungs- /Herstellkosten (AHK) für die weitere Nutzung der abnutzbaren Anlagegüter anzusetzen.

Option

Alternativ kann folgender Abschreibungswert verwendet werden:

$$\text{Wiederbeschaffungswert} / \text{steuerliche Nutzungsdauer} = \text{Abschreibung}_{\text{WBW}}$$

Der Wiederbeschaffungswert ist nur anzuwenden, wenn keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden können.

Kalkulatorische Zinsen bilden die Rendite ab, die das gebundene Kapital in einer alternativen Anlageform erwirtschaftet hätte und somit kalkulatorisch „entgangen“ ist. Aus Sicht des Bundes bedeutet eine alternative Anlage des gebundenen Kapitals in erster Linie eine Senkung der Kreditaufnahme und damit eine Verringerung der Zahlung von Zinsen auf Fremdkapital. Der zu verwendende Zinssatz bezieht sich daher auf die Refinanzierungskosten des Bundes.

**Kalkulatorische
Zinsen**

Die kalkulatorischen Zinsen sind mit **4,5%** auf 100% des behördennotwendigen Vermögens auf Basis der Restwerte in der Anlagenbuchhaltung zu berechnen. Betriebsnotwendig ist Vermögen, wenn es dem laufenden Verwaltungszweck dient.

Standard

Ist keine Anlagenbuchhaltung vorhanden und somit keine Ermittlung der Restwerte nach Abzug der Abschreibungen möglich, können die kalkulatorischen Zinsen alternativ berechnet werden: Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlagevermögens werden zu 50% mit dem kalkulatorischen Zinssatz multipliziert. Berücksichtigt wird ebenfalls das betriebsnotwendige Vermögen.

Option

Kalkulatorische Mieten dienen in der Bundesverwaltung dazu, die kalkulatorischen Zinsen auf Gebäude und Grundstücke zu ersetzen, wenn keine Wertansätze für das gebundene Kapital vorliegen. Dazu werden ortsübliche Vergleichsmieten für vergleichbare Gebäude und Grundstücke alternativ als kalkulatorische Mieten verrechnet.

**Kalkulatorische
Miete**

II.3 Kontenrahmen

Der Kontenrahmen ist ein Organisations- und Gliederungsplan für das gesamte Rechnungswesen. In ihm werden die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens / einer Behörde abgebildet. Zudem setzt die formelle Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung einen Kontenrahmen voraus. Aus einem Kontenrahmen lassen sich individuelle *Kontenpläne* ableiten. Damit ist es den Anwendern möglich, ihre spezifischen Bedürfnisse zu berücksichtigen, andererseits wird ihnen ein Standard zur Buchführung an die Hand gegeben, der jedoch nicht inhaltlich mit starren Vorgaben, sondern methodischer Art ist.

**Aufgabe eines
Kontenrahmens**

Für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen wurde vom Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten- und Leistungsrechnung“ im Jahre 2003 ein gemeinsamer **Verwaltungskontenrahmen (VKR)** entwickelt. Er stellt ein einheitliches Begriffsverständnis sicher, fördert Klarheit und Übersichtlichkeit durch einen einheitlichen Aufbau der Kontenklassen, Kontengruppen und Hauptkonten und ermöglicht eine rasche Orientierung, auch für Externe. Er gewährleistet eine einheitliche Zuordnung von grundlegenden Buchungsvorfällen und erleichtert damit die Vergleichbarkeit zwischen den Verwaltungen. Daneben ist es für die Finanz-Statistik wichtig, dass Bund und Länder einen einheitlichen Konten-zahmen besitzen.

**Verwaltungs-
kontenrahmen**

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Der VKR orientiert sich am Industriekontenrahmen und bildet eine einheitliche Gliederungs- und Gruppierungsordnung der Konten der Länder und des Bundes. Es wird das Abschlussgliederungsprinzip verwendet. Beim Abschlussgliederungsprinzip entsprechen Bezeichnung und Reihenfolge der Kontenklasse den Posten der Vermögens- und Ergebnisrechnung. Diese Systematik vereinfacht die Abschlussarbeiten und erhöht die Vergleichbarkeit. Der VKR bildet die Vermögensrechnung in den Kontenklassen 0 bis 4, die Ergebnisrechnung in den Kontenklassen 5 bis 7, die Abgrenzung zur Haushaltsüberleitung in der Kontenklasse 8 und die Kosten- und Leistungsrechnung in der Kontenklasse 9 ab.

Die Kontenklassengliederung des VKR wird in der folgenden Abbildung veranschaulicht:

Verwaltungskontenrahmen



Verwaltungskontenrahmen (VKR)									
Finanzbuchhaltung									
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Immaterielles Vermögen und Sachanlagen	Finanzanlagen	Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	Eigenkapital (Nettoposition) und Rückstellungen	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	Erträge, Steuern, Transfers	Betriebliche Aufwendungen	Weitere Aufwendungen und Transferaufwendungen	Abchluss, kamerale Abgrenzung und Überleitung	Kosten- und Leistungsrechnung
Vermögensrechnung					Ergebnisrechnung			Abgrenzung	KLR

Der VKR ist in Kontenklassen, Kontengruppen und Hauptkonten untergliedert:

Beispiel:

- **Kontenklasse 6** = Betriebliche Aufwendungen
 - **Kontengruppe 61** = Aufwendungen für bezogene Leistungen
 - **Hauptkonto 616** = Fremdinstandhaltung und Wartungsarbeiten

Er weicht insofern vom Industriekontenrahmen ab, als er auf die spezifischen Bedürfnisse der öffentlichen Verwaltung zugeschnitten ist.

Die Unterschiede spiegeln sich vor allem im Bereich der Zuweisungen und Zuschüsse, der Personalkosten, der Sachanlagen im Gemeingebrauch und der Ertragsarten (z.B. Steuern) wider. Entsprechend wurden in Teilbereichen die Bezeichnungen und Numerik der Kontenklassen, Kontengruppen und Hauptkonten geändert.

Die Abwicklung von Förderprogrammen stellt einen wichtigen Anteil der Tätigkeit der Verwaltung dar. Deshalb wurde im VKR eine durchgängige Struktur der betroffenen Konten geschaffen, die sich an Fördervolumina getrennt nach originären und durchlaufenden Mitteln sowie an Fördervolumina getrennt nach Empfängergruppen (Gebietskörperschaften, Sonstiger öffentlicher Bereich, Nicht-öffentlicher Bereich) orientiert.

Der VKR kann sowohl in Verwaltungen eingesetzt werden, die über eine doppelte Buchführung verfügen als auch in Verwaltungen, die mit der Kameralistik arbeiten und zusätzlich eine Kosten- und Leistungsrechnung haben.

**Anwendung des
VKR**

Auf Grundlage des Beschlusses der Finanzministerkonferenz (FMK) vom 26. Juni 2003 werden die Bundesländer, die die doppelte Buchführung einführen, bis zum 1. Januar 2009 ihre Kontenrahmen *verbindlich* auf den VKR umstellen. Die anderen Bundesländer, die eine Kosten- und Leistungsrechnung auf Basis einer erweiterten Kameralistik einsetzen und dabei auf eine aus technischen Gründen im Hintergrund laufende Buchführung zurückgreifen, *sollen* ebenfalls den VKR nutzen. Bei einer von einer Buchführung unabhängigen Kosten- und Leistungsrechnung sollte der Kosten- und Erlösartenplan in entsprechender Anwendung des VKR aufgestellt werden.

Der Bund nutzt die Kosten- und Leistungsrechnung auf Basis einer erweiterten Kameralistik. In der Vergangenheit haben viele Bundesbehörden den *Bundeskontenrahmen*, der auf den Kosten- und Leistungsarten basiert, eingeführt. Ein Teil der Behörden stellt bereits auf den VKR um.

Standard

Bei der Anwendung des VKR sind die Kontenklassen, -gruppen und Hauptkonten als verbindlich anzusehen:

- Die Numerik ist bis zur **dritten Ebene** des Kontenrahmens verbindlich. Soweit es für Zwecke der Finanzstatistik notwendig ist, können auch die vierte oder fünfte Ebene verbindlich vorgegeben werden.
- Bezeichnungen mit „reserviert“ bedeuten, dass eine Belegung noch nicht erfolgt ist oder erst später ausgestaltet werden soll. Keinesfalls ist eine individuelle Verwendung gemeint.

Der VKR in der Fassung vom Januar 2008 ist in der **Anlage 2** abgebildet. Die Kommentierung zum VKR wird regelmäßig überarbeitet und ist in der jeweils aktuellen Fassung im Intranet (http://www.bmf.intranet.bund.de/info/fach/klr/2_5_infomaterial.htm)

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

abrufbar. Der VKR wird vom BLAK KLR/Doppik gepflegt und weiterentwickelt. Die Anpassungen sind in regelmäßigen Abständen

nachzuvollziehen.

II.4 Die Kostenartenrechnung

II.4.1 Die Kosten- und Leistungsarten

Die Kostenartenrechnung gibt Auskunft darüber, welche Kosten für die Erstellung eines Produktes / einer Dienstleistung angefallen sind. Entsprechend gilt dies auch für die Leistungen. Im ersten Schritt werden die Kosten und Leistungen nach der Art ihrer Entstehung erfasst. Sie werden in einem Kosten- und Leistungsartenplan (KL-Artenplan), der auf Basis des VKR entwickelt wird, systematisch gegliedert und standardisiert. Damit wird abgesichert, dass - unter Berücksichtigung der jeweiligen behördenspezifischen Ausgestaltung - die Kosten und Leistungen einheitlich und vollständig erfasst werden.

Personalkosten

Personalkosten stellen in der Bundesverwaltung den größten Kostenblock dar. Zu ihnen zählen u. a. Beamtenbezüge, Entgelte, soziale Abgaben, Beihilfen, Trennungsgeld usw. Für zukünftige Pensionszahlungen sind Versorgungsrückstellungen zu bilden (vgl. II.4.2).

Sachkosten

Der zweite große Kostenblock der Bundesverwaltung umfasst die Sachkosten. Dazu gehören u. a. Materialkosten, Wartungs-, Reparatur- und Unterhaltungskosten, Kosten der Bewirtschaftung der Grundstücke und Gebäude, Kommunikationskosten, Kosten der Aus- und Fortbildung, Gerichtskosten, Kosten für Sachverständige, Reisekosten usw. Die Sachkosten lassen sich in vielen Fällen direkt aus der Haushaltsrechnung in die KLR übernehmen.

Zuweisungen und Zuschüsse

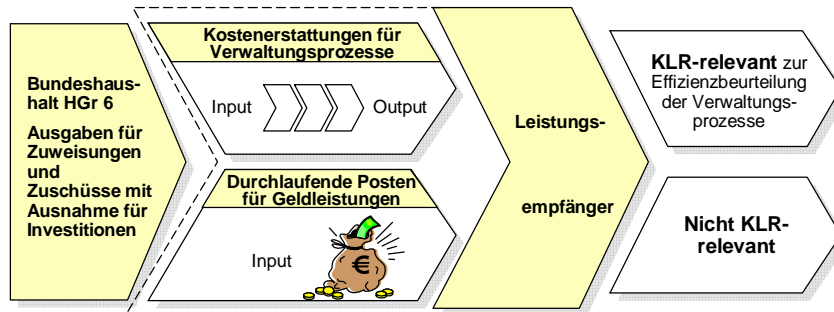
Zuweisungen und Zuschüsse stellen eine Besonderheit der öffentlichen Hand dar. Gemäß dem Abgrenzungskriterium Werterelevanz können diese in einigen Fällen als Kosten und Leistungen relevant sein, obwohl es sich allgemein betrachtet um Finanztransaktionen handelt.

So sind Zuweisungen beispielsweise als Kosten zu übernehmen, wenn sie der Erstellung von Produkten durch Dritte dienen und damit Kostenerstattungen für Verwaltungsprozesse darstellen. Andererseits sind Zuweisungen und Zuschüsse teilweise durchlaufende Posten für Geldleistungen, die keinen Bezug zu Verwaltungsprozessen aufweisen. In diesem Fall handelt es sich um Finanztransaktionen, die nicht KLR-relevant sind. Die folgende Abbildung soll die Zusammenhänge verdeutlichen:

Zuweisungen und Zuschüsse



Zuweisungen und Zuschüsse sind lediglich als Kostenerstattungen für Verwaltungsprozesse KLR-relevant



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Das gleiche Verfahren ist für Zuweisungen und Zuschüsse auf der Einnahmenseite anzuwenden. Hier finden sie als KLR-relevante Leistungen Berücksichtigung, wenn es sich um Zahlungen handelt, die für die Erbringung von Verwaltungsleistungen für Dritte erfolgen.

Unter den Kapitalkosten werden Abschreibungen und Zinsen auf das gebundene Kapital erfasst. Damit werden sowohl die Kosten des genutzten Kapitals periodengerecht zugerechnet als auch die für die Finanzierung des Kapitals erforderlichen Zinsen berücksichtigt. Als Detaillierung des Standards sind in Abhängigkeit vom behörden-spezifischen Informationsbedarf die Anlagegegenstände zu aggregieren. In der entsprechend aggregierten Form sind dann Konten für Abschreibungen und Zinsen anzulegen.

Kapitalkosten

Beispiele für hoch aggregierte Konten sind:

- Abschreibungen für IT-Ausstattung
- Abschreibungen für Kfz
- Abschreibungen für Möbel u. a. Büroausstattung
- Abschreibungen für technische Geräte und Maschinen
- kalkulatorische Zinsen.

Unter Risikokosten werden zunächst die Wagniskosten erfasst, die sich aufgrund periodenübergreifend, nicht planbarer Ereignisse ergeben (z.B. Sturmschäden). Wagniskosten sind für die Bundesverwaltung von besonderer Bedeutung, da keinerlei Versicherungen für Wagnisse abgeschlossen werden, wie dies in der Privatwirtschaft üblich ist. Es wird aus Gründen der Transparenz empfohlen, für jede Wagniskostenart ein separates Konto einzurichten.

Risikokosten

II.4.2 Einzelkosten / Gemeinkosten

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

**Zuordnung der
Kosten**

Ein Teil der Kosten kann den Produkten direkt und damit verursachungsgerecht zugerechnet werden (vor allem ein Großteil der Personal- und Sachkosten). Die nicht direkt zuordenbaren Kosten sind Gemeinkosten, z.B. Kosten für die Behördenleitung, der Bibliothek, eines Kopiergerätes, das mehrere Kostenstellen nutzen. Die Gemeinkosten müssen auf andere Weise auf die Produkte "verteilt" werden, z.B. durch eine Umlage. Dies geschieht durch entsprechende Umlageschlüssel, z.B. nach der Anzahl der Beschäftigten, nach der genutzten Fläche usw. Damit wird sichergestellt, dass alle Kosten den Produkten zugeordnet werden (Prinzip der Vollkostenrechnung).

**Einzelkosten /
Gemeinkosten**

KLR-Relevanz

Ob ein Geschäftsvorfall in der KLR zu berücksichtigen ist, d.h. KLR-relevant ist, wird anhand folgender Kriterien geprüft:

Behördenrelevanz

1. Relevanz für die jeweilige Behörde

Nach dem Kriterium der Behördenrelevanz werden nur solche Geschäftsvorfälle betrachtet, die auch im Alltagsgeschäft der Behörden und Einrichtungen des Bundes von Bedeutung sind. Hierdurch scheidet vor allem all jene Geschäftsvorfälle aus, die im Haushalt eines Ressorts für alle anderen Ressorts gebucht werden (z.B. Buchung der Steuereinnahmen im Haushalt des BMF).

Werterelevanz

2. Relevanz hinsichtlich Werteverzehr und Wertegenerierung

Beim zweiten Abgrenzungskriterium sollen alle reinen Finanztransaktionen ausgeschlossen werden. Kosten und Leistungen sind per Definition der in Geld bewertete Werteverzehr bzw. Wertezuwachs einer Rechnungsperiode. Die meisten Finanztransaktionen, wie z.B. die Aufnahme oder Tilgung von Darlehen, bleiben hingegen ohne Auswirkung auf den Werteverzehr bzw. -zuwachs innerhalb einer Behörde und finden dementsprechend keine Berücksichtigung in der KLR.

**Abgrenzung
innerhalb der KLR**

Bei diesem zweiten Abgrenzungsbereich geht es um die sach- und periodengerechte Erfassung der richtigen Wertansätze innerhalb der KLR. Hier wird künftig der KLR-Verantwortliche in jeder Behörde in besonderem Maße gefordert sein.

Periodenrichtig

Zunächst hat eine Abgrenzung für alle Kosten und Leistungen zu erfolgen, die nicht der laufenden Rechnungsperiode zuzurechnen sind. Dabei steht die Zielsetzung der KLR im Mittelpunkt, ein verursachungsgerechtes Periodenergebnis zu ermitteln. Ausgaben bzw. Einnahmen, die in einer anderen Periode zu Kosten bzw. Leistungen führen, wie z.B. der Kauf von Material und Hilfsstoffen auf Lager, sind periodengerecht abzugrenzen.

**Außergewöhnliche
Kosten und
Leistungen**

Ebenso sind die außergewöhnlichen Kosten und Leistungen abzugrenzen. Außergewöhnliche Kosten und Leistungen stehen zwar in direktem Zusammenhang mit der behördlichen Leistungserstellung, sind aber in ihrer Art nicht planbar und in ihrem Umfang nicht vorhersehbar. Ihre Berücksichtigung würde die Vergleichbarkeit von Periodenkosten und -leistungen beeinträchtigen, da sich Ineffizienzen der Verwaltungsprozesse lediglich aus Vergleichen ohne Berücksichtigung

von außergewöhnlichen Einflüssen erkennen lassen. Da die Beurteilung von Geschäftsvorfällen hinsichtlich ihrer „Normalität“ nicht ohne einen gewissen Ermessensspielraum des KLR-Verantwortlichen erfolgen kann, sind hier zur Sicherstellung einer vergleichbaren Anwendung die GoKLR der KLR in der Bundesverwaltung anzuwenden (vgl. I.6 Grundsätze einer ordnungsmäßigen KLR).

KLR-relevant sind alle Leistungen, die regelmäßig wiederkehrend und periodenbezogen sind sowie im Zusammenhang mit dem behördlichen Auftrag erwirtschaftet werden (z.B. Erlöse in Form von Gebühren). Innerhalb der KLR werden - wie bereits oben dargestellt - alle Leistungen abgegrenzt, die periodenfremd oder außergewöhnlich sind.

Für alle Verrechnungen, die kalkulatorischen Charakter haben, d.h. nicht mit Zahlungsflüssen in Zusammenhang stehen, sind separate Verrechnungskonten anzulegen. Dies gilt vor allem für die innerbehördlichen Verrechnungen zwischen Kostenstellen und Produkten sowie zwischen internen und externen Produkten. Ebenso sind für alle Geschäftsvorfälle, die als Anderskosten abzugrenzen sind, separate Abgrenzungskonten anzulegen. Dies trifft vor allem für Investitionen und Versorgungsbezüge zu. Die Detaillierung der Kontenstruktur richtet sich dabei nach den Anforderungen, die sich aus der Abgrenzung zwischen Haushaltsrechnung und der KLR ergeben.

**Verrechnungs- und
Abgrenzungskonten**

Im VKR dienen die Konten der Kontenklasse 9 der Abbildung der KLR (vgl. II.3 Kontenrahmen sowie Anlagen 2.1 und 2.2).

II.4.3 Die Zeiterfassung (Personalzeitermittlung und -verrechnung)

Mit der standardisierten Ermittlung und Verrechnung von Personalkosten wird sichergestellt, dass eine produktorientierte Personalzeitermittlung erfolgt und sämtliche Anforderungen der KLR berücksichtigt wurden. Dabei ist ein möglichst geringer zusätzlicher Arbeitsaufwand für die Beschäftigten anzustreben.

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

**Zeiterfassung und
Personalkosten**

Als dominierende Kostenblock in der Verwaltung müssen die Personalkosten einer möglichst weitgehenden und genauen Ermittlung, Zuordnung und Verrechnung innerhalb der KLR unterzogen werden. Hier wird ermittelt, was in der Verwaltung real geschieht, d.h. es werden die entsprechenden Mengen (Zeit) ermittelt, um sie anschließend mit den Personalkosten zu verrechnen.

Nur so lässt sich hinreichende Aussagekraft der Gesamt-KLR und Steuerungsfähigkeit erzielen. Die zu erfassenden Personalkosten setzen sich aus den Faktoren Zeit und Personalkosten des Arbeitgebers zusammen.

Ihre Verrechnung erfolgt auf die Kostenrechnungsobjekte

- Kostenträger (Produkte, Projekte),
- Kostenstellen und
- ggf. Prozesse.

Durch diese Zuordnung entsteht die Transparenz, auf deren Grundlage die notwendigen Planungsdaten für Kapazitäten, Gebühren sowie das Gemeinkostenmanagement ermittelt werden. Hier wird die Grundlage für ein adäquates Controlling gelegt.

**Zeitaufschreibung
Standard**

Ziel der Zeitaufschreibung ist die vollständige Erfassung der Arbeitszeit und ihre Zuordnung auf bestimmte Kostenträger. Um realistische Aussagen zu erhalten, sollen stets 100 % der Arbeitszeit erfasst werden.

Option

Für den Fall, dass eine Prozesskostenrechnung eingeführt wird, erfolgt eine aktivitätenorientierte Zeitaufschreibung, also auf die Arbeitsschritte, die zu einem Produkt geführt haben.

**Teilnahme an der
Zeitaufschreibung
Standard**

Grundsätzlich sollen alle Beschäftigten an der Zeitaufschreibung teilnehmen und ihre Zeiterfassung selbst durchführen. Es erfolgt keine zentralisierte Aufschreibung durch den Referats- oder Kostenstellenleiter.

Optionen

Nach einer Pilotphase kann die Zeitaufschreibung durch Zeitschätzungen bzw. Pauschalierungen ersetzt werden, wenn nur wenige Produkte zu bebuchen sind und keine Veränderungen in der Tätigkeitsstruktur zu erwarten sind. Zeitschätzungen bzw. Pauschalierungen sind regelmäßig auf ihre weitere Anwendbarkeit zu prüfen (z.B. jährliche Überprüfung durch den Kostenstellen-Verantwortlichen).

**Art der
Aufschreibung**

Die Aufschreibung soll aus Gründen der Kostentransparenz fortlaufend und so zeitnah wie möglich erfolgen. Um qualitative Daten zu erhalten, ist die Zeitaufschreibung möglichst täglich durchzuführen. Der tägliche Aufwand ist erfahrungsgemäß mit weniger als 5 Minuten bei Produktbezug und max. 10 Minuten bei Aktivitätenbezug anzusetzen.

Standard

Optionen

In Abhängigkeit von der Aktualität der Daten und Aufgabenvielfalt kann von der täglichen Aufschreibung abgewichen werden und es können gröbere, individuelle Regelungen getroffen werden. Um Standardsätze zu erhalten, kann bei repetitiven Tätigkeiten oder kontinuierlicher

Produktbringung auch eine periodische (für einen begrenzten Zeitraum) Aufschreibung erfolgen. Hier werden Daten z.B. eines Monatszeitraumes erhoben und dann auf das gesamte Jahr hochgerechnet. Die konkrete Häufigkeit der Aufschreibung ist je nach Produktmenge und Zuverlässigkeit der Zahlen festzulegen. Die periodische Aufschreibung wird jedes Jahr mindestens einmal durchgeführt.

Zur Vergleichbarkeit der erhobenen Datenmengen müssen diese in einheitlichen Zeitabschnitten erhoben werden. Die Aufschreibung erfolgt im Normalfall stundengenau.

Zeiteinheiten**Standard**

Geringere Zeiteinheiten (Untergrenze 15 Minuten bzw. aus Dezimalgründen 6 Minuten) können zugelassen werden, wenn:

Optionen

- die Kosten-/Gebührenordnung es verlangt;
- im jeweiligen Monat eine zu geringe Zeitzuordnung oder die Aufschreibung auf Ebene von Produktbereichen/ Produktgruppen erfolgt;
- eine sehr hohe Produktvielfalt in der Aufschreibungsperiode bearbeitet wird;
- die Zeitaufschreibung bereits gewohnheitsmäßig erfolgt;
- Aktivitäten aufgeschrieben werden.

In erster Linie beurteilt jeder Beschäftigte die Richtigkeit der Zeitaufschreibung selbst. Die Validität der KLR ist abhängig von der Qualität der erfassten Daten. Daher sollten Kostenstellenleitung bzw. KLR-Beauftragte eine Vollständigkeits- und Plausibilitätsprüfung durchführen.

**Richtigkeit der
Aufschreibung**

Die Zeitaufschreibung kann in automatisierter Form, direkt in das DV-System, oder über Erfassungsbögen, die in das DV-System eingegeben werden, erfolgen.

Datenerfassung

Im System erfolgt die Anonymisierung der persönlichen Daten durch geeignete technische und organisatorische Maßnahmen. Ein Rückschluss auf die Zeit je Beschäftigten ist später nicht mehr möglich.

**Anonymisierung
der Daten**

Die Behandlung von Mehrarbeit erfolgt differenziert:

Mehrarbeit

- Wird Mehrarbeit tatsächlich als Überstundenausgleich abgegolten, dann wird diese zeitlich erfasst und auf einem separaten Konto gebucht;
- Führt Mehrarbeit zur Zahlung von Überstunden, werden diese ebenfalls aufgeschrieben und mit den dazugehörigen Personalkosten multipliziert und als Ist-Personalkosten ausgewiesen;
- Die bei der Erfassung von Mehrarbeit ohne Ausgleich ermittelten kalkulatorischen Personalkosten sind für zwischen- und überbehördliche Vergleiche sowie Entgelt- / Gebührenberechnungen getrennt auszuweisen;

Standard

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Option

- Gibt es keinen Ausgleich der Mehrarbeit, wird diese entweder auch nicht erfasst und beeinflusst nicht die Personalkosten oder wird erfasst und gegen ein Konto „kalkulatorische Personalkosten“ gebucht.

**Erfassung nicht-
produktbezogener
Aktivitäten**

Zur vollständigen Abbildung der zu vergütenden Arbeitszeit müssen auch sämtliche Aktivitäten erfasst werden, die sich weder den Fachprodukten noch den allgemeinen Verwaltungsprodukten direkt zuordnen lassen.

Hierzu gehören insbesondere alle Zeiten der Anwesenheit, die sich keinem der gebildeten Produkten zuordnen lassen (z.B. Verteilzeiten), sowie alle Zeiten der Abwesenheiten wegen Krankheit, Urlaub, Teilnahme an Aus-, Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen u. ä., ohne Abwesenheitszeiten wegen Überstunden-/Mehrarbeitsausgleich.

Die Differenzierung der nicht-produktbezogenen Aktivitäten orientiert sich am Steuerungsbedarf der jeweiligen Behörde. Auf die Einhaltung der Bestimmungen zum Datenschutz ist an dieser Stelle besonders zu achten.

Die Personalkosten/Personalzeitermittlung und -verrechnung



Das Zeitaufschreibungsformular kann wie folgt aussehen

Mitarbeiter: _____		Kostenstelle: _____				Summe Wochen- zeit	
Entgeltstufe: _____		Kalenderwoche: _____					
		Alternativ: Nur Entgeltstufe		Ggf. Wochen- tage zur eigenen Orientierung			
Produktbezogene Arbeitszeit		Mo	Di	Mi	Do	Fr	
802 02 01							X
802 02 02 interne und externe Produkte							X
806 01 04							X
Nicht-produktbezogene Arbeitszeit		Kleinste Einheit -> 1 Std.					
899 01 000 Nicht-produktbezogene Arbeitszeit							X
899 01 002							X
899 01 003							X
899 01 004 } optional zu belegen							
899 01 005							
899 01 00X							
899 01 010 Überstundenausgleich							X
899 99 999 Nicht weiter zuordbare Zeiten							X
Summe							XX
Datum, Unterschriften:							
Mitarbeiter: _____		Kostenstellenleiter: _____		DV-Erfassung erfolgt: _____			

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

**Einführungs-
konzept zur
Zeitaufschreibung**

Nach der Einführung der Zeiterfassung wird das System mindestens 6 Monate auf Praktikabilität überprüft. Nach einigen Monaten der Erprobung erfolgen notwendig gewordene Anpassungen bei offensichtlichem Änderungsbedarf. Hauptstellgrößen hierbei sind:

- Kostenstellen
- Kostenträgerdefinition;
- nicht-produktbezogene Zeiten;
- Personengruppen mit nur periodisch aufzuschreibenden Zeiten.



Die Zeitaufschreibung ist regelmäßig, i. d. R. nach Erstellung des Jahresabschlusses, auf ihren Aktualisierungsbedarf zu prüfen.

Um Kostenvergleiche zu ermöglichen, sind die Personalkostensätze für Beamte und Arbeitnehmer nach dem gleichen Schema und möglichst gleichen Kostenkomponenten zu berechnen.

**Personal-
kostensätze**

Grundsätzlich werden als Vergleichswerte vergangenheitsbezogene Ist-Werte der Behörde herangezogen.

Alle Kostensätze basieren auf den Ist-Werten des Vorjahres (n-1). Als Kostensätze für Besoldung bzw. Vergütung werden für Beamte bzw. Arbeitnehmer die durchschnittlichen Werte der jeweiligen Besoldungs- bzw. Entgeltgruppe des Hauses vom Vorjahr errechnet und als Standardsätze mit den Zeiten multipliziert. Die Berechnung, aufgrund eines einheitlichen Verfahrens, erfolgt über das Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen.

Standard

Die Personalnebenkosten (Beihilfen usw.) werden anhand von Durchschnittswerten des Vorjahres für die gesamte Behörde einheitlich berechnet.

Für die Pensionsrückstellungen bei Beamten werden die kalkulatorischen Kosten aufgrund der Versorgungspauschale i. H. v. 30 % (Stand: 2005) berechnet.

Kalkulatorische Kosten der Unkündbarkeit bleiben unberücksichtigt.

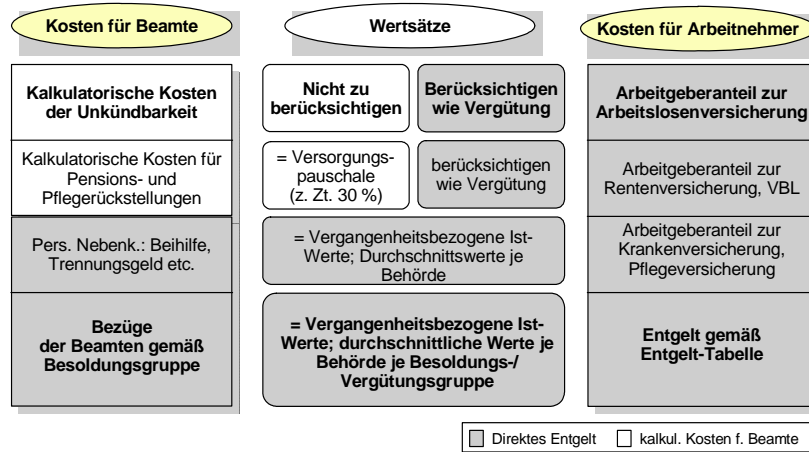
Zur Evaluierung der Personalkosten ist ein Abgleich mit dem HKR durchzuführen.

**Personalkosten-
verrechnung und
HKR-Abgleich**

Die Personalkosten/Personalzeitermittlung und -verrechnung



Personalkostensätze sind für Beamte und Arbeitnehmer nach dem gleichen Schema zu berechnen, um Kostenvergleiche zu ermöglichen



Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

II.5 Die Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung baut auf der Kostenartenrechnung auf. Während die Kostenartenrechnung zeigt, welche Kosten entstanden sind, gibt die Kostenstellenrechnung Aufschluss darüber, wo die Kosten für die Leistungserstellung angefallen sind.

Kostenstellen sind also die Orte der Kostenverursachung und der Leistungserstellung. Deshalb spricht man in Abgrenzung zur klassischen Terminologie von Kosten-/Leistungsstellen (KL-Stellen).

Ziele

Mit der Schaffung von Kostenstellen wird die Übertragung von Kostenverantwortung ermöglicht und die Gemeinkosten, die auf den Kostenstellen „gesammelt“ werden, werden transparent und können weitgehend verursachungsgerecht verrechnet werden:

1. Grundlage für die Übertragung von Kosten- und Leistungsverantwortung mit dem Ziel, die Wirtschaftlichkeit zu verbessern

Die Kostenstellen sollen nach Verantwortungsbereichen gegliedert werden. Dadurch entstehen eindeutig abgegrenzte Verantwortungsbereiche für Kosten und Leistungen. Nur durch die Übernahme von personifizierter Verantwortung für Kosten kann es gelingen, „Kümmerer“ für Kosten und Leistungen nachhaltig zu etablieren. Dabei ist darauf zu achten, dass Verantwortung lediglich für beeinflussbare Größen übernommen werden kann; Kompetenz und Verantwortung müssen demnach übereinstimmen.

2. Transparenz über Gemeinkosten und innerbehördliche Leistungsströme sowie sachgerechte Gemeinkostenverrechnung

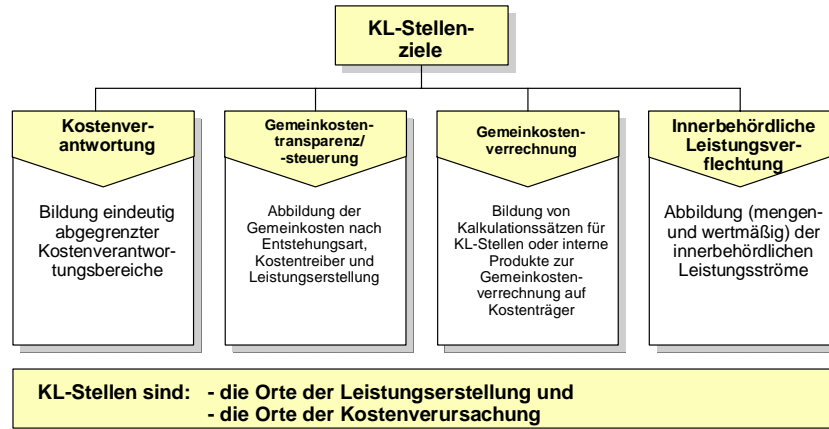
Gemeinkostentransparenz entsteht vor allem dann, wenn die Beziehung zwischen Leistungserstellung und Kostenverursachung transparent gemacht wird.

Ohne Kostenstellen könnte eine Vollkostenrechnung nur mit einem Gesamtzuschlag auf die direkt zurechenbaren Einzelkosten erfolgen. Die innerbehördlichen Leistungsströme könnten nicht oder nur durch kleinteilige interne Produkte dargestellt werden. Durch die Kostenstellenrechnung entsteht die Möglichkeit, einen Großteil der Gemeinkosten verursachungsgerecht, d.h. über Kennzahlen (z.B. gefahrene Kilometer, Anzahl PC-Arbeitsplätze, Inanspruchnahme Fachverfahren) und Kalkulationssätze (z.B. Preis je km) dem Leistungsempfänger (Kostenstelle oder Kostenträger) zuzuordnen.



Die Bildung von Kostenstellen in der Bundesverwaltung

Mit der Bildung von Kosten-/Leistungsstellen (KL-Stellen) werden im Rahmen der KLR vor allem vier Ziele verfolgt



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

KL-Stellen und interne Produkte sind Bestandteile des Konzeptes für die Verrechnung von Gemeinkosten. Während KL-Stellen die organisatorische Dimension, d.h. die Kostenverantwortung in den Mittelpunkt stellen, wird durch die Bildung von internen Produkten die Output-Orientierung der KLR auch für Vor- und Serviceleistungen in den Vordergrund gestellt. Letztlich stehen KL-Stellen und interne Produkte in einer substituitionsähnlichen Beziehung zueinander, die sich folgendermaßen kennzeichnen lässt:

- Je größer die Anzahl interner Produkte, desto geringer die Bedeutung von KL-Stellen.
- Je größer der Detaillierungsgrad interner Produkte, desto größer der Zuschnitt von KL-Stellen.
- Die Bezugsgrößen der KL-Stellen sind die Zähleinheiten für Mengen interner Produkte, die in direkter Beziehung zu externen Produkten stehen.
- Im einem konsequent auf interne Produkte fokussierten KLR-Konzept kommt den KL-Stellen lediglich die Funktion zu, Kosten zur weiteren Verteilung auf interne und externe Produkte zu sammeln.

KL-Stellen und interne Produkte

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

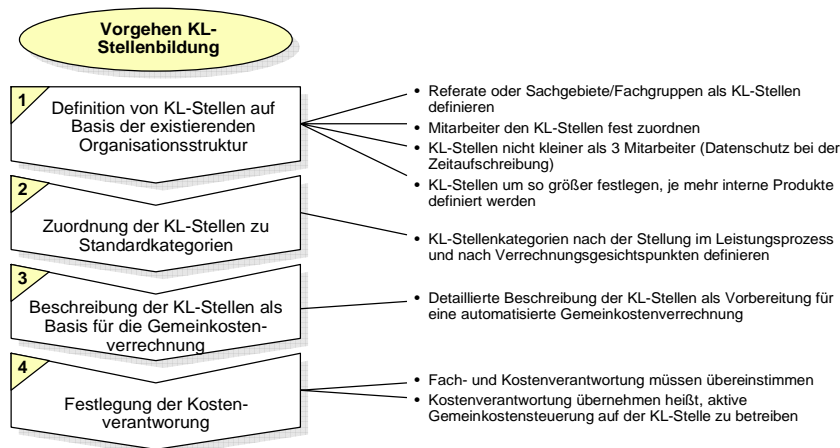
**Bildung einer
KL-Stellenstruktur**

Die Methodik zur KL-Stellenbildung ist in vier Schritte unterteilt:

1. Definition von KL-Stellen auf Basis der existierenden Organisationsstruktur;
2. Zuordnung der KL-Stellen zu Standardkategorien (Haupt-, Hilfs-, Abrechnungs-KL-Stellen);
3. Beschreibung der KL-Stellen als Basis für die Gemeinkostenverrechnung;
4. Festlegung der Kosten- und Leistungsverantwortung.

Die wesentlichen Inhalte der vier Arbeitsschritte sind der folgenden Abbildung zu entnehmen.

Die Bildung von Kostenstellen in der Bundesverwaltung



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

KL-Stellen-Struktur

KL-Stellen sind derart aus der Organisationsstruktur abzuleiten, dass zum einen Fach- und Kostenverantwortung übereinstimmen und zum anderen Verdichtungen auf Referats-, Abteilungs- und Behördenebene möglich werden. Für den letztgenannten Zweck sind ggf. Verdichtungs-KL-Stellen (auch Knotenkostenstellen genannt) einzurichten. Das Prinzip der Ableitung von KL-Stellen aus der Organisationsstruktur ist in der folgenden Abbildung illustrativ dargestellt.

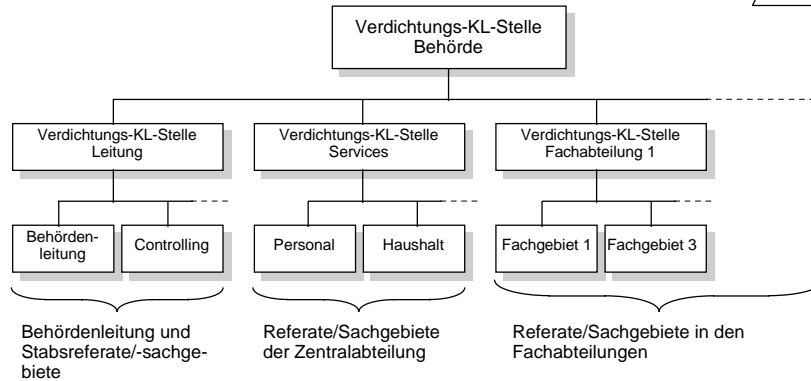
Moderne DV-Systeme ermöglichen auch die Abbildung alternativer Strukturen zur Verdichtung von Daten.



Die Bildung von Kostenstellen in der Bundesverwaltung

KL-Stellen sind entsprechend der Organisationsstruktur und für Berichtszwecke in hierarchischer Form festzulegen

illustrativ



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Als Hilfe für die KLR-Einführung und zur Auswertung von Gemeinkosten werden verschieden Kategorien von KL-Stellen gebildet. Drei Hauptkategorien sind hier zu nennen:

KL-Stellen-Kategorien

- Haupt-KL-Stellen:

Diese erstellen Produkte, die extern nachgefragt werden, beispielsweise Aufträge gegen Kostenerstattung oder Anerkennung / Akkreditierung.

- Hilfs-KL-Stellen:

- Service-KL-Stellen, die intern nachgefragte Produkte erstellen, die direkt den Leistungsprozess unterstützen. Beispiele sind IT-KL-Stellen oder die Druckerei.

- Administrations-KL-Stellen. Hier werden interne, administrative Produkte erstellt, wie z.B. Beschaffung, Personal oder allgemeine Abteilungsangelegenheiten.

- Leitungs-/Management-KL-Stellen.

Die hier erbrachten Leistungen werden nicht direkt nachgefragt, sind aber für den Bestand der Organisation wichtig: Behördenleitung, Planung, Koordination.

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

- Abrechnungs-KL-Stellen:
 - Verrechnungs-KL-Stellen.
Hier werden sekundäre Gemeinkosten gesammelt und verdichtet. Als Beispiel dient hier die Verrechnungskostenstelle der Abteilung.
 - Verdichtungs-KL-Stellen.
Die Verdichtung von Daten aus mehreren Kostenstellen findet hier statt. Beispiel: Abteilung Technik.

Einrichtung und Überprüfung von KL-Stellen

Um sicherzustellen, dass die KL-Stellen einheitlich und auf vergleichbarem Niveau gebildet werden und dass mit ihnen die Ziele der Kostenstellenrechnung erreicht werden, ist die in der nachfolgenden Abbildung dargestellte Plausibilitätsprüfung durchzuführen.

Die Überprüfung, ob organisatorische oder inhaltliche Veränderungen der Behörde auch eine Anpassung der KL-Stellen erforderlich macht, sollte im Abstand von 1 bis 2 Jahren erfolgen. Zur überjährigen Vergleichbarkeit der Daten sollten Anpassungen sehr zurückhaltend erfolgen.

Die Bildung von Kostenstellen in der Bundesverwaltung



Zur Prüfung der Plausibilität der gebildeten KL-Stellen müssen alle folgenden Fragen mit "Ja" beantwortet werden

Prüfkriterien	Fragen	Ja/Nein
Abgegrenzter Verantwortungsbereich	Gibt es zu der definierten KL-Stelle eine entsprechende organisatorische Einheit (z. B. Referat, Sachgebiet, Arbeitsgruppe)?	<input type="checkbox"/>
Zurechenbarkeit von Kosten und Leistungen	Können die von der KL-Stelle verursachten Kosten/Leistungen ermittelt und damit zugerechnet werden?	<input type="checkbox"/>
Gleichartige/vergleichbare Aufgabeninhalte	Werden in der KL-Stelle ausschließlich ähnliche/ vergleichbare Tätigkeiten ausgeführt (als unterschiedlich sind z. B. Grundsatzfragen und Administration anzusehen)?	<input type="checkbox"/>
Klar definierte Leistungsbeziehungen nach außen	Erstellt die KL-Stelle Leistungen, die an andere KL-Stellen oder KL-Träger geliefert und dort genutzt werden?	<input type="checkbox"/>
Bestimmung der Kostenverantwortung	Ist eine/r Kostenverantwortliche/r bestimmbar, ohne Kompetenzüberschneidungen zur existierenden Organisation zu schaffen (z. B. Kostenstellenverantwortung bei Referats- oder Sachgebietsleitung)?	<input type="checkbox"/>

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Beschreibung der KL-Stellen

Zur näheren Kennzeichnung von KL-Stellen und zur Erhebung der für die Gemeinkostenverrechnung notwendigen Informationen sind KL-Stellen nach folgenden Kategorien zu beschreiben:

- KL-Stellenummer:
Eindeutige Identifikation von KL-Stellen durch eine systematische Nummerierung,

- KL-Stellenbezeichnung (Organisationseinheit):
Bezeichnung der KL-Stelle in Anlehnung an die zugrunde liegende Organisationseinheit,
- Kategorie der KL-Stelle:
Kennzeichnung der KL-Stellen nach einer der o. g. Kategorien,
- KL-Stellenverantwortung:
Namentliche Benennung der für die KL-Stelle verantwortlichen Person unter Berücksichtigung der Übereinstimmung von Fach- und Kostenverantwortung,
- Einbindung der KL-Stelle:
Festlegung der Einbindung in das Verrechnungssystem (Be- und Entlastung der KL-Stelle) und Einbindung in die KL-Stellen-Hierarchie und ggf. in alternative Strukturen,
- Externe Produkte:
Liste der externen Produkte, die in der KL-Stelle erstellt werden,
- Kostentreiber, Bezugsgrößen, interne Produkte:
Liste der internen Produkte je Kostenstelle sowie der für die Verrechnung an externe Produkte relevanten Bezugsgrößen; Bestimmung der Kostentreiber (z.B. Komplexität einer Genehmigung, Anzahl Anhörungen für ein Gesetz) als Basis für das Gemeinkostenmanagement,
- Beeinflussbare Kosten:
Auflistung der im Rahmen der Kompetenzen der KL-Stelle unterjährig beeinflussbaren Kosten,
- statistische Kennzahlen der KL-Stelle:
für die Be- und Entlastung der KL-Stelle werden je nach Komplexität verschiedene Kennzahlen benötigt, z.B. Anzahl der Beschäftigten (in Personen und Vollzeitäquivalenten), Stellen, PC, Fachverfahren, genutzte Flächen.

II.6 Die Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung ist die letzte Stufe der Kostenrechnung und weist alle in der Periode angefallenen Kosten aus, die Produkten / Projekten zugerechnet werden. In der Standard-KLR ist der Begriff des Kostenträgers mit dem des Produkts identisch (vgl. II.1 Produktbildung).

Bei der Kostenträgerrechnung steht die Betrachtung im Vordergrund, wofür Kosten entstanden sind. Sie ist die Grundlage für

- die Planung und Kontrolle des Periodenerfolges, indem die Selbstkosten der erbrachten Leistungen ermittelt werden,
- die Kalkulation von Gebühren und Entgelten,

Ziele der Kostenträgerrechnung

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

- outputorientierte Darstellungen wie z.B. Produkthaushalte, bei denen die Kosten auf Größen des Outputs (Kostenträger) berechnet werden.

**Inhalt der Kosten-
trägerrechnung**

Die Kostenträgerrechnung gliedert sich in zwei Bestandteile, die Kostenträgerzeit- und die Kostenträgerstückrechnung.

**Kostenträger-
zeitrechnung**

Bei der Kostenträgerzeitrechnung steht die Ermittlung des Periodenergebnisses in strukturierter Form, gegliedert nach KL-Arten und Gemeinkostenarten, im Mittelpunkt. I. d. R. erfolgt die Periodenbetrachtung nicht auf der Ebene einzelner Kostenträger, sondern vielmehr in aggregierter Form in Anlehnung an die Produkthierarchie für Produktgruppen, Produktbereiche oder die Behörde insgesamt. Die Kostenträgerzeitrechnung steht in engem Zusammenhang mit der Ergebnisrechnung, in der Kosten und Leistungen auf den unterschiedlichen Ebenen der Produkthierarchie gegenübergestellt und saldiert werden. In der Bundesverwaltung ist eine Ergebnisrechnung nur dann sinnvoll durchzuführen, wenn den Kosten direkte Entgelte gegenüber stehen. Andernfalls ist lediglich der Kostenteil der Ergebnisrechnung relevant.

**Kostenträger-
stückrechnung**

Die Kostenträgerstückrechnung ist auf die Ermittlung von Kosten je Mengeneinheit fokussiert. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um eine Stückkalkulation für Produkte oder Aufträge. Die Projektkalkulation erfordert eine spezifische Vorgehensweise. Darüber hinaus wird im Rahmen der Stückrechnung auch ein Kostendeckungsgrad je Kostenträger ermittelt.

**Produktkosten-
kalkulation**

Die Produktkostenkalkulation dient in erster Linie der Gewinnung von Informationen für die interne Steuerung. Die gängigen Verfahren zur Produktkostenkalkulation unterscheiden sich vor allem hinsichtlich der Komplexität des Berechnungsschemas und der Anwendungsvoraussetzungen. Für die Anwendbarkeit von Kalkulationsverfahren ist vor allem die Tätigkeitsstruktur entscheidend. Sind die Leistungsprozesse beispielsweise klar und einheitlich strukturiert, d.h. lassen sich die Herstellkosten je Prozessschritt eindeutig ermitteln und durchlaufen nahezu alle Produkte die einzelnen Schritte in ähnlicher Form, so ist das einfache Verfahren der Divisionskalkulation anwendbar. Nimmt hingegen die Prozesskomplexität zu, d.h. durchlaufen die Produkte unterschiedliche Prozessschritte in unterschiedlicher Intensität, so müssen genauere Verfahren zur Ermittlung der Stückkosten, wie z.B. die Zuschlagskalkulation, eingesetzt werden.

Für die Auswahl geeigneter Verfahren der Produktkostenkalkulation bietet es sich demnach an, auf das Typologisierungmerkmal „Tätigkeitsstruktur“ zurückzugreifen (vgl. Aufgabentypologisierung). Anhand der entsprechenden Merkmalsausprägungen „repetitive Tätigkeit, Auftragstätigkeit und Projektstätigkeit“ lässt sich ein pragmatisches Auswahlverfahren für Kalkulationsverfahren aufstellen.

Dabei stehen für die Bundesverwaltung aufgrund der Vielfalt der Fachaufgaben und der entsprechenden Tätigkeitsstrukturen grundsätzlich alle gängigen Kalkulationsverfahren zur Auswahl. Dies sind:

- Divisionskalkulation

Bei der Divisionskalkulation werden die Gesamtkosten einer Periode auf die Anzahl der Leistungsmengen (Leistungseinheiten), die in dieser Periode erstellt worden sind, verteilt. Die Gesamtkosten werden durch die erstellten Leistungseinheiten dividiert. Als Ergebnis werden die leistungsmengenbezogenen Stückkosten ermittelt.

Die Divisionskalkulation eignet sich überwiegend in Bereichen, in denen eine erhebliche Anzahl von Leistungsmengen erstellt wird.

$\text{Gesamtkosten} / \text{Leistungseinheiten} = \text{Kosten je Einheit}$
--

- Äquivalenzziffernkalkulation (als Divisionskalkulation mit Hilfe von Äquivalenzziffern)

Die Äquivalenzziffernkalkulation ist eine Sonderform der Divisionskalkulation. Sie kann bei Produkten angewandt werden, die sich stark ähneln und für die ein (annähernd) konstantes Kostenverhältnis zueinander angenommen werden kann, z. B.

- zustimmungspflichtiges – nicht zustimmungspflichtiges Gesetzesvorhaben;
- einfache Datenbankauskunft – Mehrfachauskunft;...

Es wird ein Referenzprodukt ausgewählt, welches die Äquivalenzziffer 1 erhält. Die weiteren Produkte erhalten entsprechend ihres Kostenverhältnisses geeignete Äquivalenzziffern z. B. einfache Datenbankauskunft = 1 und Mehrfachauskunft = 1,5.

Die Äquivalenzziffernkalkulation stellt eine Vereinfachung der Zuschlagskalkulation dar und eignet sich insbesondere, wenn keine Einzelkosten vorhanden sind oder wenn z. B. verschiedene Produkte/Leistungen erstellt werden, die sich lediglich in der Qualität oder Menge unterscheiden.

- Zuschlagskalkulation (basierend auf mengen- und wertmäßigen Zuschlägen)

Die Zuschlagskalkulation ist ein wesentliches Rechenverfahren der Vollkostenrechnung. Sie basiert auf der Unterteilung der Kosten in Einzel- und Gemeinkosten und ist für die Gebührenkalkulation auf Vollkostenbasis besonders geeignet.

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

- prozessorientierte Kalkulation (als Verfahren zur differenzierteren Verrechnung von Gemeinkosten anstelle von Zuschlagssätzen)

Die prozessorientierte Kalkulation (Prozesskostenrechnung) ergänzt die Zuschlagskalkulation. Mit Hilfe der Prozesskostenrechnung wird der unterschiedlichen Beanspruchung einzelner Produkte von Ressourcen Rechnung getragen. Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Gemeinkosten aus indirekten Verwaltungsbereichen nicht nach dem Verursacherprinzip sondern, nach dem Beanspruchungsprinzip auf die Kostenträger verrechnet werden. Dabei werden die prozentualen Zuschlagssätze der Zuschlagskalkulation durch Prozesskosten ersetzt.

Bei der Konzeptionierung und Einführung der behördenspezifischen KLR ist in Abhängigkeit von der Tätigkeitsstruktur das aufgabentypspezifische Kalkulationsverfahren auszuwählen. Als Plausibilitätsnachweis sind die Anwendungsvoraussetzungen der Kalkulationsverfahren noch einmal zu prüfen. So muss z.B. bei Auswahl der Divisionskalkulation sichergestellt sein, dass sich die Kosten je Kalkulations- bzw. Prozessstufe eindeutig abgrenzen und ermitteln lassen. Das standardisierte Auswahlverfahren für die Produktkostenkalkulation ist in entsprechender Form in der nachfolgenden Abbildung zusammengefasst:

Die Kostenträgerrechnung



Die in der Praxis gängigen Verfahren zur Produktkostenkalkulation sind in Abhängigkeit von der Tätigkeitsstruktur einzusetzen (siehe auch III.1.3)

Kalkulationsverfahren	Beschreibung	Tätigkeitsstruktur	Beispiel
Divisionskalkulation	<ul style="list-style-type: none"> • Ein- oder mehrstufige Division von Herstellkosten/Produktionsmenge • Voraussetzung: Gesamtkosten sind je Kalkulationsstufe klar abgrenzbar 	Repetitive Tätigkeit	Führen eines Registers
Äquivalenzziffernkalkulation	<ul style="list-style-type: none"> • Divisionskalkulation mit Hilfe von Äquivalenzziffern • Voraussetzung: Ähnliche Produkt-erstellungsprozesse 	Auftragstätigkeit (mit repetitivem Charakter)	Erstellung vergleichbarer Informationsbroschüren
Zuschlagskalkulation	<ul style="list-style-type: none"> • Produktorientierte Verrechnung von Einzel-, Sondereinzel- und Gemeinkosten • Voraussetzung: Sinnvolle Strukturierung von KL-Stellen bzw. internen Produkten zum Zweck der Bildung von Zuschlagssätzen 	<ul style="list-style-type: none"> • Auftragstätigkeit • Projektstätigkeit 	Genehmigungserstellung
Prozessorientierte Kalkulation	<ul style="list-style-type: none"> • Differenzierte Verrechnung von Gemeinkosten mit Prozesskosten anstelle von Zuschlagssätzen • Voraussetzung: Überproportional hohe Gemeinkostenzuschlagssätze in produktionsnahen Bereichen 	(produktionsnahe) repetitive Tätigkeit	Produktorientierte Verrechnung von Rechenzentrumsleistungen

Während die Art der Kalkulation für die Produktkosten ausschließlich an den Anforderungen des internen Steuerungsbedarfes ausgerichtet ist, sind für die Gebührenkalkulation besondere, vor allem rechtliche Rahmenvorgaben zu berücksichtigen. Diese sind jedoch ausschließlich für Produkte relevant, für die direkte Entgelte erhoben werden. Somit wird die Gebührenkalkulation letztlich zu einer Sonderrechnung in der KLR, die jeweils nur für bestimmte Produkte und in regelmäßigen Abständen lediglich zur Überprüfung der Gebührenhöhe durchzuführen ist.

Zur Festschreibung eines Kalkulationsverfahrens für Gebühren ist zunächst zu bestimmen, welche Kostenarten gemäß geltendem Recht berücksichtigt werden dürfen. Dabei gehen spezialgesetzliche Regelungen vor. Diese sind dann in einem - soweit möglich - allgemeingültigen Kalkulationsschema zusammenzuführen.

Soweit nichts anderes bestimmt ist, dürfen der Gebührenkalkulation Personal-, Sach- und kalkulatorische Kosten einschließlich Gemeinkostenanteilen angesetzt werden. Kosten müssen dabei zunächst den öffentlichen Leistungen direkt zurechenbar sein (Einzelkosten). Die Gemeinkostenanteile werden im Rahmen der Kostenstellenrechnung oder bei den internen Produkten ermittelt. Besonderer Klärungsbedarf besteht bei den zu berücksichtigenden kalkulatorischen Kosten. Dies sind im Einzelnen:

- kalkulatorische Zinsen:
ansetzbar auf der Basis von AHK (Anschaffungs-/Herstellungskosten);
- Abschreibungen:
ansetzbar auf der Basis von AHK bei linearem Abschreibungsverlauf;
- Wagniskosten:
ansetzbar, soweit ein statistischer oder fallbezogener Nachweis erbracht werden kann.

Als Kalkulationsschema für die Gebührenkalkulation auf der Grundlage einer Vollkostenrechnung ist grundsätzlich die in der nachfolgenden Abbildung dargestellte Zuschlagskalkulation anzuwenden. Während das Kalkulationsschema im Bereich der Herstellkosten überwiegend dem Vorgehen in der Privatwirtschaft gleicht, sind die darüber hinaus gehenden Gemeinkostenzuschläge näher zu erläutern. Soweit andere Kalkulationsverfahren zum Einsatz kommen, sind diese ausführlich zu begründen und zu dokumentieren.

Standard**Zuschlags-
kalkulation****Standard**

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR



Die Kostenträgerrechnung

Für die Bundesverwaltung ist die Zuschlagskalkulation ergänzt um prozessorientierte Verrechnung i. d. R. das geeignete Kalkulationsverfahren

Schema Zuschlagskalkulation - Vollkosten -	Erläuterungen
<p>+ Personal-EK + Kosten für bezogene Leistungen + Sach-EK + Sonder-EK</p> <hr/> <p>Herstell-EK + Produktionsnahe GK + Andere Material- und Herstell-GK</p> <hr/> <p>Herstellkosten + Zuschlag für GK der Entwicklung und Herstellungsvorbereitung + Verwaltungs-GK-Zuschlag (eventuell differenziert nach Kostenstellen bzw. internen Produkten)</p> <hr/> <p>Selbstkosten + Kalkulatorischer Nutzenzuschlag (Äquivalenzprinzip)</p> <hr/> <p>Selbstkostengebühr</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Personal, Sach-EK werden als Standardverbrauch kalkuliert • Bewertung der Personalstunden mit behördenspezifischem Standardkostensatz (einschl. Pensions-/Pflegerückstellungen) • Bewertung von Verbräuchen der Sach-EK zu Standardkosten • Ansatz von bezogenen Leistungen und Sonder-EK, die zusätzlich für die Produkterstellung beschafft werden müssen • Für die produktionsnahe GK ist der Einsatz einer prozessorientierten Kalkulation zu prüfen • Produktionsnahe GK enthalten Wagniskostenanteile • Zuschläge werden soweit wie möglich mengenbasiert (Bezugsgrößenkalkulation) und ansonsten wertbasiert auf die HK berechnet • Verwaltungs-GK schließen <ul style="list-style-type: none"> -Vertriebskosten, wenn diese für im marktlichen Wettbewerb erbrachte Produkte anfallen und -sonstige Rückstellungen ein.

EK: Einzelkosten; GK: Gemeinkosten; HK: Herstellkosten

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Unter den „Zuschlag für Entwicklung und Herstellungsvorbereitung“ fallen beispielsweise die Kosten für die Erstellung von Vorschriften als Basis für die Aufgabendurchführung. Voraussetzung für den Ansatz derartiger Kosten ist ihre Aktivierung und die Berechnung von Abschreibungen.

Der Verwaltungsgemeinkostenzuschlag, der nach KL-Stellen bzw. internen Produkten differenziert ausgewiesen werden kann, beinhaltet neben Verwaltungskosten auch eventuell anfallende Kosten für den Vertrieb von im marktlichen Wettbewerb erbrachten Produkten. Darüber hinaus sind hier sonstige Rückstellungen enthalten, während Wagniskosten – auf Grund ihres notwendigen Betriebsbezuges - in den produktionsnahen Gemeinkosten enthalten sind.

Auf die derart ermittelten Selbstkosten kann nun noch - falls rechtlich begründet - ein kalkulatorischer Nutzenzuschlag berechnet werden, der dem Äquivalenzprinzip folgend den Nutzen des Leistungsempfängers widerspiegelt.

II.7 Die Leistungsrechnung

Die Leistungsrechnung ist ein Instrument zur Ermittlung des Outputs einer Behörde mit dem Ziel, eine adäquate Steuerung zu ermöglichen.

Mit der Einführung der KLR auf Bundesebene stellt sich die Frage, wie die Leistung der Verwaltung gemessen werden kann. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass monetäre Größen, wie z.B. Umsatzerlöse, in der öffentlichen Verwaltung kaum vorkommen oder Bestandteil der Wirkungsrechnung sind. Aus diesem Grund müssen weitere Indikatoren zur Effizienzbeurteilung herangezogen werden.

Die Ziele sind

- Leistungstransparenz:
d.h. die Darstellung (Erfassung und systematische Abbildung) von Menge und Qualität der von der Behörde erbrachten Leistungen in Form von Produkten, die gegen direktes Entgelt oder unentgeltlich erbracht werden.
- Effizienzermittlung und Beurteilung:
Hier ist die Ermittlung der Effizienz als Verhältnis von Leistung und Kosten durchzuführen sowie eine Beurteilung der Effizienz im Rahmen von Zeit-, Soll-/Ist- und Behördenvergleichen.

Leistung stellt den Output einer Behörde dar, das Verhältnis von Kosten zu Leistungen ist die Effizienz. Diese Größen sind aus dem Verwaltungsgeschehen direkt abzuleiten und zu bewerten. Die Wirkung bzw. Effektivität einer Leistung greift jedoch weiter und ist oft nur unter Berücksichtigung komplexer Zusammenhänge und äußerer Einflussfaktoren zu bewerten. Man spricht auch von der Betrachtung des Outcomes.

Die Leistung einer Behörde ist ein Gesetz zur Förderung gesundheitsbewussten Verhaltens. Hier können die Kosten und die Qualität nach definierten Kriterien ohne weiteres betrachtet werden. Will man nun jedoch wissen, ob und wie die Wirkung des Gesetzes ist, muss untersucht werden, ob die Bevölkerung tatsächlich „gesünder“ geworden ist und an Hand welcher Indikatoren dies festzustellen ist.

**Ziele der
Leistungsrechnung**

**Verhältnis von
Leistung und
Wirkung**

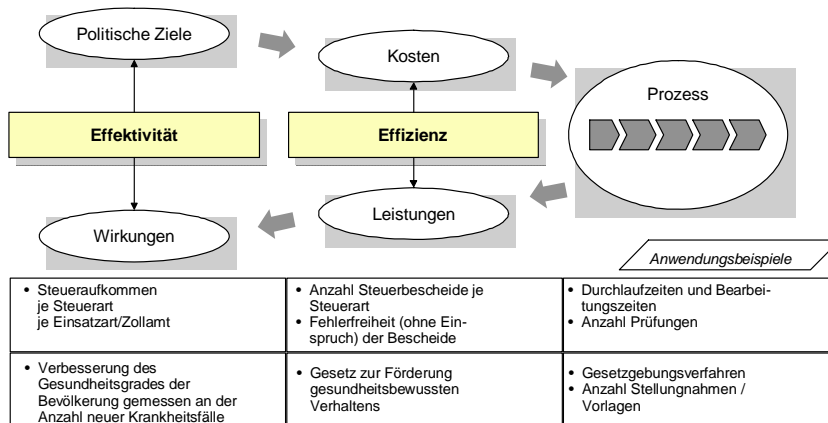
**Beispiel für
Kriterium**

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR



Die Leistungsrechnung

Die Unterscheidung von Leistungs- und Wirkungsrechnung ermöglicht es, die Verwaltungsleistung transparent der Wirkung gegenüberzustellen



Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

Leistung der Verwaltung

Um die Leistungen der Verwaltung transparent zu machen und sowohl bei der Definition von Produkten wie auch bei der Beurteilung der Effizienz die Leistung stets vor Augen zu haben, sind Kriterien für eine Messung und Bewertung zu entwickeln. Mit der Leistungsrechnung erfolgt eine produktbezogene Erfassung und systematische Abbildung von

- Mengen,
- Qualitäten,

sowie soweit vorhanden, der mit der Produkterstellung erzielten

- Erlöse.

Qualitätsmessung

Gerade der Qualität und einem damit verbundenen Leistungsstandard kommt eine besondere Bedeutung zu. Es kommt daher bei der Produktdefinition auf eine klare und messbare Festlegung an, was unter der Produktqualität im Rahmen der Leistungsrechnung verstanden wird. Eine in der Bundesverwaltung funktionierende Leistungsrechnung muss die Produktqualität mit einschließen. Dieser „Hebel“ ist neben den Kosten und dem Faktor Zeit wesentlicher Bestandteil der Steuerungswerkzeuge der Standard-KLR. Qualitätsmessung erfolgt grundsätzlich über Indikatoren, d.h. indirekt.

Indikatoren können objektiv oder subjektiv sein. Beispiele für subjektive Indikatoren sind Faktoren wie die Empfängerzufriedenheit, Verständlichkeit oder die Freundlichkeit, mit der ein Produkt erbracht wird. Sie alle sind zwar messbar, bilden aber die subjektive Einschätzung der Beteiligten ab.

Objektive Indikatoren sind u. a. eine festzustellende Fehlerquote, die Dauer, bis auf eine Anfrage eine Antwort erfolgt oder auch die Rückfragenquote. Diese Indikatoren haben stets die gleiche Höhe oder

Ausprägung egal, welche Person die Erhebung und Berechnung der Indikatoren durchführt.

Die Erhebung und Verwendung von Qualitätsindikatoren ist wirtschaftlich zu gestalten. Bezogen auf das zu steuernde Kostenvolumen und den Aufwand, den eine zu detaillierte Erfassung verursachen kann, sind geeignete Indikatoren zu definieren. Auch kann die Notwendigkeit einer laufenden Erfassung bzw. einer nur sporadisch-regelmäßigen Erfassung in jeder Behörde unterschiedlich beurteilt werden. Die nachfolgenden Abbildungen fassen die wesentlichen Punkte zusammen.

Die Leistungsrechnung



Beim Aufbau einer um Qualitätsindikatoren erweiterten Leistungsrechnung steht die wirtschaftliche Erfassbarkeit der Indikatoren im Mittelpunkt

Keine Outputorientierung ohne Qualitätserfassung	Die Messung und Abbildung von Qualität ist eine Grundvoraussetzung für einen erfolgreichen Wandel von der Input- zur Output-Orientierung
Planung der Qualitätserfassung	Bereits bei der Festlegung von Qualitätsindikatoren ist auf die Wirtschaftlichkeit der Erfassung zu achten
Frequenz der Qualitätserfassung	Qualitätsindikatoren, die eine aufwendigere Erfassung erfordern (z. B. Kunden-/Bürgerbefragungen), können z. B. lediglich jährlich oder quartalsweise erhoben werden
Qualitätsmanagement	Die Erfassung und Abbildung von Qualität ist bereits ein zentraler Bestandteil nationaler und internationaler Reformen auf allen Verwaltungsebenen

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR



Die Leistungsrechnung

Durch die Festlegung von Qualitätszielen für die Produkte wird die Selektion geeigneter Indikatoren gesteuert

Beispiele

Produkt	Beantwortung von Bürgeranfragen	Genehmigungen
Qualitätsziel	Qualifizierte, prompte und verständliche Beantwortung	Rechtmäßige und termingerechte Erteilung von Genehmigungen
Qualitätsindikatoren	<ul style="list-style-type: none">• Antwortzeit• Rückfragenquote• Bürgerzufriedenheit	<ul style="list-style-type: none">• Fehlerquote• Empfängerzufriedenheit• Termintreue

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

**Plausibilitäts-
messung**

Die Indikatoren selber müssen, um ihre Wirksamkeit und Genauigkeit unter Beweis zu stellen, ebenfalls einer Prüfung unterzogen werden. Die Plausibilität und Praktikabilität von Qualitätsindikatoren ist anhand von Muss- und Kann-Kriterien zu prüfen.

Kriterien, die ein Indikator erfüllen muss, sind:

- kausaler Zusammenhang zur Qualität,
- Messbarkeit (unter Angabe der Maßeinheit),
- zeitnahe und wirtschaftliche Erfassbarkeit,
- Beeinflussbarkeit (durch den Produktverantwortlichen).

Kann-Kriterien (Eignung eines Indikators für spezifische Entscheidungssituationen) können lauten:

- Eigenfertigung oder Fremdbezug,
- zwischenbehördlicher Vergleich (Benchmarking),
- behördenspezifische Entscheidungssituationen.



Eine Prüfmatrix für ein Produkt „Beantwortung von Bürgerfragen“ verdeutlicht das Vorgehen:

Die Leistungsrechnung



Beispiel einer Prüfmatrix für Qualitätsindikatoren für das Produkt: Beantwortung von Bürgeranfragen

Beispiel

Kriterien Indikatoren	Muss			Kann		
	Zusammenhang zur Qualität	Messbarkeit	Erfassbarkeit	Beeinflussbarkeit	Market Testing	Benchmarking
Fehlerquote	●	◐	◐	●	●	●
Antwortzeit	●	●	●	◐	●	●
Zufriedenheit des Bürgers	●	●	◐	◐	○	◐
Postverteilzeit	●	●	●	◐	○	○
Reaktionszeit (Eingang bis Beginn der Bearbeitung)	●	●	●	◐	●	●
...						

● geeignet ◐ bedingt geeignet ○ ungeeignet

Copyright Arthur D. Little International, Inc., Wiesbaden

II.8 Die Überführungsrechnung zum HKR

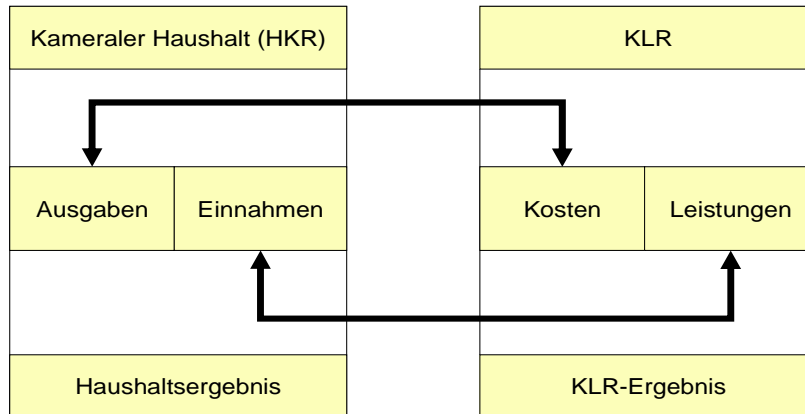
Das automatisierte Verfahren für das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen des Bundes (HKR-Verfahren) stellt die erforderlichen technischen Dienste zur Haushaltsaufstellung, Haushaltsausführung und Haushaltskontrolle zur Verfügung.

Die KLR ist in der Bundesverwaltung als Ergänzung zur Haushaltsrechnung zu konzipieren und einzuführen (erweiterte Kameralistik). Da der kamerale Haushalt auf den Geldverbrauch (Ausgaben / Einnahmen), die KLR hingegen auf den Ressourcenverbrauch (Kosten/Erlöse) abstellt, treten systembedingt Abweichungen auf. Mit der Überführungsrechnung wird eine Systematik vorgestellt, die das KLR-Ergebnis der Behörde in das Haushaltsergebnis überführt. Der Grundgedanke der Überführungsrechnung ist in der folgenden Abbildung dargestellt:

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR



Die Überführungsrechnung



**Gründe für die
Überführungs-
rechnung**

Die Überführungsrechnung ist ein Rechnungssystem, das eine Brücke zwischen der KLR und der Haushaltsrechnung schafft. Die Verbindung zwischen der Haushaltsrechnung und der KLR wird durch die eindeutige Zuordnung von Haushaltstiteln zu Kosten-Leistungs-Arten sicherstellt (z.B. Überführung der Personalausgaben der Hauptgruppe 4 in Personalkosten).

Die Überführungsrechnung dient der Kontrolle, ob

- alle zahlungswirksamen Buchungen auch hinsichtlich ihrer KLR-Relevanz betrachtet werden;
- alle KLR-relevanten Buchungen auch hinsichtlich ihrer möglichen Zahlungswirksamkeit betrachtet werden.

Weitere Gründe für die Überführungsrechnung sind:

- Wirtschaftlichkeit:
Durch die Überführungsrechnung werden Doppelerfassungen von Geschäftsvorfällen vermieden. Erfahrungsgemäß gehen ca. 80 % der Geschäftsvorfälle in gleicher Form in die Haushaltsrechnung und in die KLR ein.

- Zuverlässigkeit/Vollständigkeit:
Nur in Verbindung mit der Haushaltsrechnung kann sichergestellt werden, dass alle relevanten Geschäftsvorfälle in der KLR erfasst werden.
- Akzeptanz:
Die Akzeptanz der KLR leidet, wenn die Ergebnisse von Haushaltrechnung und KLR nicht vergleichbar gemacht werden können.
- Output-Orientierung:
Ohne eine Überführung der produktorientierten KLR-Daten in die Haushaltsansätze kann eine Output-Orientierung der Haushaltsplanung nicht erreicht werden.

Im Rahmen eines outputorientierten Planungs- und Steuerungsprozesses erfolgt eine kontinuierliche Abstimmung zwischen Haushalt und KLR. Die KLR stellt für das Haushaltsverfahren ergänzende mengen- und wertbezogene Steuerungsinformationen zur Verfügung.

Die titelorientierte Haushaltsplanung erlaubt es nicht, einen an der geplanten Leistungserstellung der Behörde orientierten Finanzbedarf zu ermitteln. Durch die Einbeziehung von KLR-Plandaten wird die Haushaltsaufstellung von einem klassischen input- zu einem outputorientierten Planungsverfahren weiter entwickelt (z.B. durch Produkthaushalte).

**Haushalts-
aufstellung**

Im Haushaltsvollzug ist eine kontinuierliche und konsistente Buchung sämtlicher Geschäftsvorfällen im HKR-Verfahren und in der KLR sicher zu stellen. Das HKR-Verfahren dokumentiert einheitlich, chronologisch und vollständig alle ausgaben- und einnahmenwirksamen Geschäftsvorfälle. Die Überführung der Ausgaben und Einnahmen in Kosten und Leistungen erfolgt durch eine fortlaufende Zuordnung von Haushaltstiteln zu Kosten-Leistungs-Arten. Die KLR-Buchungen basieren dabei grundsätzlich auf Soll-Stellung.

Haushaltsvollzug

Ausgaben/Einnahmen, die auch Kosten/Erlöse darstellen, können unverändert in die KLR übernommen werden (z.B. Einkauf von Material für das laufende Jahr). Nicht kostenwirksame Buchungen (z.B. Zuweisungen) sind abzugrenzen. Dagegen sind Rechnungsgrößen, die im HKR-Verfahren nicht oder in anderer Form erfasst werden, als Kosten bzw. Erlöse in die KLR aufzunehmen (z.B. kalkulatorische Wagnisse). Darüber hinaus sind Vermögens- und Lagerzugänge/-abgänge kostenrechnerisch abzugrenzen (z.B. kalkulatorische Abschreibungen).

Bei der Periodenabgrenzung zum Jahreswechsel ist zu beachten, dass für das HKR-Verfahren der Zahlungszeitpunkt, für die KLR dagegen der Entstehungszeitpunkt entscheidend ist.

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Für die laufende Überführungsrechnung stehen folgende Möglichkeiten zur Verfügung:

- Formularweg:
Buchung der relevanten Vorgänge mit Hilfe von Belegen,
- F15 Z-Schnittstelle und F15-Rückschnittstelle:
elektronisches Buchungsverfahren zwischen der anordnenden Behörde und der Bundeskasse.

Auf die Verfahren wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen, da diese ständig weiterentwickelt werden. Es wird auf die aktuellen Merkblätter zu den einzelnen Verfahren verwiesen, die regelmäßig vom BMF herausgegeben werden.

**Rechnungslegung /
Abgrenzungs-
bericht**

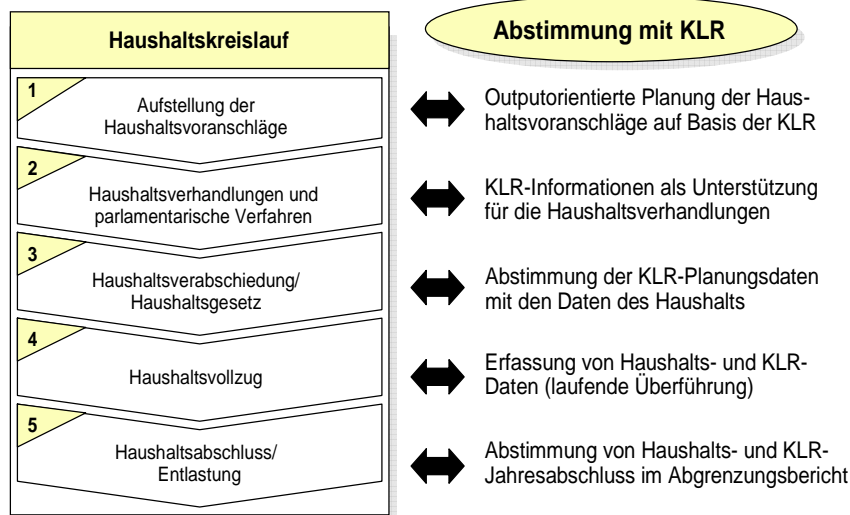
Das Ergebnis der Überführungsrechnung ist der Abgrenzungsbericht. Der Abgrenzungsbericht wird einmal jährlich erstellt. Er dient der Überführung des KLR-Ergebnisses in das Haushaltsergebnis (jährliche Rechnungslegung) und der Prüfung der Übereinstimmung und Vollständigkeit.

Einen zusammenfassenden Überblick über die Abstimmung zwischen Haushalt und KLR in den unterschiedlichen Phasen des Haushaltskreislaufs gibt die folgende Abbildung:

Die Überführungsrechnung



Abstimmung zwischen Haushalt und KLR in unterschiedlichen Phasen des Haushaltskreislaufs



Für das Verständnis der Abgrenzungsrechnung ist eine klare Abgrenzung der betriebswirtschaftlichen Rechnungsgrößen notwendig (vgl. Grundbegriffe des Rechnungswesens). Im Mittelpunkt des Abgrenzungsberichts steht die Abgrenzung der neutralen Aufwendungen / Erträge, der kalkulatorischen und der nicht KLR-relevanten Kosten und Leistungen.

**Abgrenzungs-
bericht****Standard**

Für die Erstellung des Abgrenzungsberichts ist die vorgegebene Standardberichtsstruktur zu verwenden. Das Verfahren für die Herleitung des Haushaltsergebnisses aus dem KLR-Ergebnis gestaltet sich wie folgt:

- Zunächst werden von den Erlösen die Personal-, Sach-, Kapital- und Risikokosten abgezogen. Dies führt zum Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit (KLR-Ergebnis).
- Vom KLR-Ergebnis werden die neutralen Erträge und Aufwendungen (alle betriebsfremden, periodenfremden und außerordentlichen Erträge und Aufwendungen) abgegrenzt. Als Ergebnis erhält man das Ergebnis der gesamten Verwaltungstätigkeit (Gesamt- bzw. Jahresergebnis).
- Um zum Haushaltsergebnis zu gelangen sind im letzten Schritt die Anders- und Zusatzkosten bzw. -erlöse (kalkulatorische Kosten/ Erlöse) und die nicht KLR-relevanten Aus- bzw. Einzahlungen abzugrenzen sowie die Investitionszahlungen zu bereinigen.

Sofern diese Positionen bereits im Kontenrahmen berücksichtigt sind, lässt sich der Abgrenzungsbericht weitestgehend automatisiert erstellen.

Standard-KLR Teil II
Konzeption und Umsetzung einer KLR

Der Abgrenzungsbericht



Erlöse	
- Personalkosten	
- Sachkosten	
- Kapitalkosten	
- Wagniskosten	
KLR-ERGEBNIS	(Ergebnis der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit)
+ Neutrale Erträge	
- Neutrale Aufwendungen (z.B. Spenden)	
GESAMTERGEBNIS	(Ergebnis der gesamten Verwaltungstätigkeit)
+ Anders-/Zusatzkosten (z.B. kalkulatorische Wagnisse, kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, kalkulatorische Versorgungsrückstellungen usw.)	
- Anders-/Zusatzerlöse	
- Investitionszahlungen (einschl. Zuweisungen)	
- nicht KLR-relevante Auszahlungen	
+ nicht KLR-relevante Einzahlungen	
HAUSHALTSERGEBNIS	

Eine wesentliche Voraussetzung für die Erstellung des Abgrenzungsberichts ist die Führung der entsprechenden Behörden als abgegrenzter Rechnungskreis im Haushalt. Damit wird die Abgrenzungsrechnung i. d. R. auf der Ebene von Haushaltskapiteln durchzuführen sein. Gegebenenfalls ist als Vorbereitung eine Konsolidierung der KLR vorzunehmen, falls mehrere Behörden oder Dienststellen in einem Kapitel erfasst sind.

Option

Die Struktur des Abgrenzungsberichts kann optional entsprechend den behördenspezifischen Anforderungen detailliert werden.