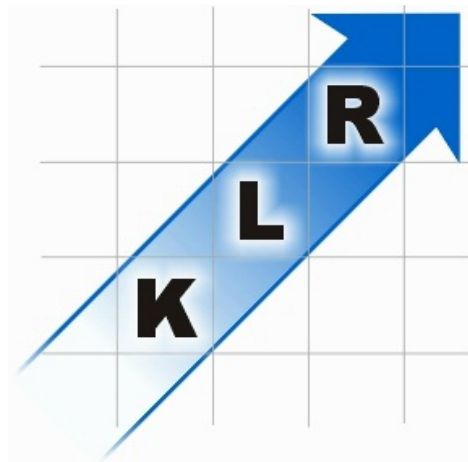


# **KLR-Rahmenkonzept**

für den

## **Freistaat Bayern**



Dezember 2005



# Änderungsnachweis

Das Ausgangskonzept wurde in den Jahren 1999-2001 in Zusammenarbeit mit der Firma KPMG Consulting AG erstellt.

## Änderungen des Rahmenkonzepts sind erfolgt

- im März 2002
  - Anpassung an die neue Rechtschreibung
  - Anpassungen infolge Euro-Umstellung
  - Ergänzung zum Thema „Altersteilzeit“ (Tz. 2.2.4)
  - Inner- und zwischenbehördliche Leistungsverrechnung (Tz. 9)
  
- im Dezember 2005
  - Anpassung an die neue Rechtschreibung
  - Klarstellungen unter KLR-Ziele (Tz. 1)
  - Ergänzung zum Thema „Mutterschutz“ (Tz. 2.2.5)
  - Konkretisierung der Passage „Altersteilzeit“ (Tz. 2.2.5)
  - Ergänzungen in den Kapiteln „Kostenstellen“ (Tz.. 3) und Kostenträger (Tz. 4)
  - Neuregelung der Erfassung der Personalratstätigkeit etc. (Tz. 5.1.1)
  - Verzicht auf Differenzierung der nicht-kostenträgerbezogenen Arbeitszeiten (Tz. 5.1.1)
  - Ergänzung der Personalkostenberechnung um die Methode der Personal-Ist-Kosten aus dem Bezügeverfahren (Tz. 5.1.2, 5.1.3.2)
  - Entfernung der steuerrechtlich nicht mehr zulässigen „Halb-Jahres-Regel“ (Tz. 5.2.4)
  - Anpassung des Kontenrahmens an den überarbeiteten Bayerischen Gruppierungsplan (Anlagen 1 und 2)
  - Ergänzung der Kostenstellenarten um Objekt- und Sammelkostenstellen (Anlage 3a)
  - Freigabe der Kostenstellennumerik (Anlage 3b)
  - Aufgabe der Differenzierung nicht-kostenträgerbezogener Zeiten (Anlagen 7a und b)
  - Anpassung der Nutzungsdauertabellen (Anlage 10)



KLR-Rahmenkonzept für den Freistaat Bayern  
Stand: Dezember 2005

***Der Ministerrat hat in seiner Sitzung vom 11. Dezember 2001 beschlossen,  
dass die verbindlichen Vorgaben des KLR-Rahmenkonzepts zu beachten sind.  
Abweichungen sind mit dem Staatsministerium der Finanzen abzustimmen.***



## Inhaltsverzeichnis

<b>0</b>	<b>VORBEMERKUNG</b>	<b>1</b>
<b>1</b>	<b>KLR-ZIELE</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>KOSTEN- UND ERLÖSARTEN</b>	<b>8</b>
2.1	<b>Bayerischer Kontenrahmen (BayKR)</b>	<b>8</b>
2.2	<b>Kosten- und Erlösartenplan</b>	<b>9</b>
2.2.1	Grundsätzliche Anforderungen an den Kosten- und Erlösartenplan	9
2.2.2	Begründung und Ziele der Rahmenvorgaben für einen Kosten- und Erlösartenplan	10
2.2.3	Gliederungssystematik	12
2.2.4	Abgrenzung zwischen Haushaltsrechnung und KLR	12
2.2.5	Abgrenzung innerhalb der KLR	14
2.2.6	Gliederung des Kosten- und Erlösartenplans	17
<b>3</b>	<b>KOSTENSTELLEN</b>	<b>20</b>
3.1	<b>Ziele der Kostenstellenrechnung</b>	<b>20</b>
3.2	<b>Methodik der Kostenstellenbildung</b>	<b>20</b>
3.2.1	Definition von Kostenstellen auf Basis existierender Organisationsstrukturen	20
3.2.2	Klassifizierung von Kostenstellen	21
3.2.3	Kostenstellenbeschreibung	22
<b>4</b>	<b>KOSTENTRÄGER</b>	<b>23</b>
4.1	<b>Produkte</b>	<b>23</b>
4.1.1	Produktbegriff	23
4.1.2	Kriterien für die Produktbildung	25
4.1.3	Systematik der Produkthierarchie	26
4.1.4	Vorgehensweise bei der Produktbildung	27
4.1.5	Änderungen des Produktkatalogs	29
4.2	<b>Projekte</b>	<b>29</b>
4.3	<b>Prozesse</b>	<b>30</b>
4.4	<b>Ausprägungen von Kostenträgern</b>	<b>30</b>
4.4.1	Quantitative Kennzahlen	30
4.4.2	Qualitätskriterien	31
<b>5</b>	<b>ERFASSUNGS- UND BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE</b>	<b>32</b>



<b>5.1</b>	<b>Ermittlung der Personalkosten</b>	<b>32</b>
5.1.1	Zeitaufschreibung	32
5.1.2	Personalkosten	35
5.1.3	Personalkostenverrechnung	38
5.1.3.1	Mit Durchschnittssätzen	38
5.1.3.2	Mit Personal-Ist-Kostensätzen	38
<b>5.2</b>	<b>Nutzung der Anlagegüter</b>	<b>39</b>
5.2.1	Differenzierung der Anlagegüter	39
5.2.2	Arten kalkulatorischer Kosten	40
5.2.3	Unbewegliche Anlagegüter (Immobilien)	44
5.2.4	Bewegliche Anlagegüter (Mobilien)	46
<b>5.3</b>	<b>Materialverbrauch</b>	<b>49</b>
<b>6</b>	<b>RECHNUNGSSYSTEMATIK</b>	<b>51</b>
<b>6.1</b>	<b>Grundsätze der Kostenverrechnung</b>	<b>52</b>
<b>6.2</b>	<b>Rechnungsschritte</b>	<b>53</b>
6.2.1	Erfassung und Zuordnung der Primärkosten	54
6.2.2	Verrechnung der Kosten der Verrechnungskostenstellen	56
6.2.3	Verrechnung der Gemeinkosten der Vorkostenstellen	57
6.2.4	Verrechnung der kostenträgerbezogenen Personalkosten der Endkostenstellen	59
6.2.5	Verrechnung der Kosten der internen Kostenträger	61
6.2.6	Verrechnung der nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten der Endkostenstellen	62
<b>6.3</b>	<b>Ausbaustufen der Rechnungssystematik</b>	<b>64</b>
<b>7</b>	<b>KOSTENTRÄGERRECHNUNG</b>	<b>66</b>
<b>7.1</b>	<b>Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)</b>	<b>66</b>
<b>7.2</b>	<b>Kostenträgerzeitrechnung (kalkulatorische Erfolgsrechnung)</b>	<b>69</b>
<b>8</b>	<b>PLANUNG VON KOSTEN UND ERLÖSEN</b>	<b>75</b>
<b>8.1</b>	<b>Kostenplanung</b>	<b>75</b>
<b>8.2</b>	<b>Erlösplanung</b>	<b>77</b>
<b>9</b>	<b>INNER- UND ZWISCHENBEHÖRDLICHE LEISTUNGSVERRECHNUNG</b>	<b>78</b>
<b>9.1</b>	<b>Abbildung der Leistungsbeziehungen in der KLR-Software</b>	<b>79</b>
9.1.1	Bei monetärem Wertefluss: Abbildung im BayMBS- und KLR-System	79
9.1.2	Bei nicht-monetärem Wertefluss: Abbildung im KLR-System	81
9.1.2.1	Ablauf zwischen verschiedenen Behörden (ZLV):	81
9.1.2.2	Ablauf innerhalb der Behörde (ILV):	82
<b>9.2</b>	<b>Vorgehen beim Periodenabschluss</b>	<b>83</b>



9.2.1	Bei monetärem Wertefluss	83
9.2.2	Bei nicht-monetärem Wertefluss	84
9.2.2.1	Zwischen verschiedenen Behörden (ZLV):	84
9.2.2.2	Innerhalb einer Behörde (ILV)	84
<b>9.3</b>	<b>Verrechnungs-Kostenträger im KLR-System (Stammdaten und Funktionalitäten)</b>	<b>85</b>
<b>10.</b>	<b>BERICHTSWESEN DER KLR</b>	<b>86</b>
<b>10.1</b>	<b>Mehrdimensionales Berichtsmodell</b>	<b>86</b>
<b>10.2</b>	<b>Aufbau eines (integrierten) Berichtswesens</b>	<b>87</b>
10.2.1	Gestaltungsprobleme beim Aufbau eines empfängerorientierten Berichtswesens	87
10.2.2	Vereinheitlichung der Terminologie	88
10.2.3	Grundsätze zur Berichterstellung	88
10.2.4	Berichtskategorien	89
10.2.5	Kennzahlen	91
10.2.6	Formelle Standardisierung der Berichterstellung	91
<b>11</b>	<b>DIE ORGANISATION DER KLR</b>	<b>93</b>
<b>11.1</b>	<b>Aufgaben der KLR-Funktionsträger</b>	<b>93</b>
<b>11.2</b>	<b>Organisatorische Einbindung der KLR-Funktionsträger</b>	<b>95</b>
<b>11.3</b>	<b>Überlegungen zur aufbauorganisatorischen Gesamtkonzeption der KLR und des Controlling</b>	<b>96</b>

## **Anlagen**



## 0 Vorbemerkung

Die öffentliche Verwaltung in Deutschland und damit auch die Bayerische Staatsverwaltung stehen seit geraumer Zeit immer wieder im Mittelpunkt des öffentlichen Interesses; ihre Reformen und ihre „Verschlankung“ werden von Politik, Wissenschaft und Verwaltung intensiv diskutiert. Gleichzeitig erwarten die Bürgerinnen und Bürgern eine breite Leistungspalette der Verwaltung; außerdem soll die Verwaltungstätigkeit effizienter und effektiver werden. Technisierung und Globalisierung und die damit verbundene Dynamik einerseits, die begrenzten Ressourcen der öffentlichen Haushalte andererseits erfordern zeitgerechte Führungsinstrumente für Politik und Verwaltung.

Die Bayerische Staatsregierung nimmt diese Herausforderung offensiv an. So stellt das Regierungsprogramm für die Legislaturperiode 1998 – 2003 fest: „Damit Leistung und Sparen sich lohnen, wollen wir eine flexible und moderne Haushaltswirtschaft mit Kosten- und Leistungsrechnung und größerer Eigenverantwortung vor Ort in den Behörden.“

Bereits am 8. Oktober 1996 hat die Bayerische Staatsregierung das „20-Punkte-Aktionsprogramm zur Verwaltungsreform in Bayern“ beschlossen, das einen Rahmen für die Strukturreform der Bayerischen Staatsverwaltung bis zum Jahr 2000 vorgibt. Das Programm, das - neben umfassenden Organisationsreformen in den unterschiedlichen Bereichen der Bayerischen Staatsverwaltung - die Fortsetzung und Ausweitung der dezentralen Budgetverantwortung von Verwaltungseinheiten enthält, stellt die Grundlage für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung in der Bayerischen Staatsverwaltung dar.

Zur Umsetzung der Verwaltungsreform in den Bayerischen Staatsministerien und der Bayerischen Staatskanzlei hat der Ministerrat am 28. April 1998 ein Maßnahmenpaket beschlossen, das neben quantitativen Zielen (z.B. Aufgabenabbau/-verlagerung) auch qualitative Zielsetzungen (z.B. verbesserte Durchlaufzeiten, IuK-Vernetzung) verfolgt. Eine Maßnahme zur Erreichung dieser Ziele stellt die Einführung geeigneter Steuerungssysteme wie Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) und Controlling dar. Die Ziele der Einführung dieser neuen Steuerungsinstrumente liegen u.a. darin, die Kosten staatlicher Leistungen transparenter zu machen (welche Kosten entstehen wo und wofür?), Entscheidungsunterstützung bei der Fremd- bzw. Eigenerstellung oder der Privatisierung von Leistungen zu geben sowie Informationen für einen Vergleich innerhalb der Staatsverwaltung und mit der Privatwirtschaft zu liefern. Die Entscheidung der Bayerischen Staatsregierung basiert dabei auf den positiven Erfahrungen bei der Einführung und dem Betrieb einer KLR bei verschiedenen Pilotbehörden.

Zielsetzung der KLR ist dabei nicht ein für alle Bereiche der Bayerischen Staatsverwaltung geltendes „Einheitssystem“, sondern eine auf die Bedürfnisse der einzelnen Behörden abgestimmte Kosten- und Leistungsrechnung als Ergänzung der verfügbaren kameralen Daten; sie soll einer entscheidungsorientierten Steuerung dienen. Zur



Ergänzung des vorhandenen Sachverstandes hat das Staatsministerium der Finanzen die *KPMG Consulting AG* beauftragt, das hier vorliegende Konzept zu entwickeln.

Grundlagen für die Erstellung des Konzepts waren neben bereits vorhandenen konzeptionellen Vorüberlegungen für eine KLR im Freistaat Bayern auch die Erfahrungen aus den derzeit laufenden KLR-Pilotprojekten in der Bayerischen Staatsverwaltung. Die Erkenntnisse, die die *KPMG Consulting AG* aus zahlreichen KLR-Projekten in der öffentlichen Verwaltung einbringt, sind ebenso eingeflossen wie die in vergleichbaren Vorhaben auf Bundesebene oder in anderen Bundesländern vorliegenden Ergebnisse. Die Auswertung dieser Erfahrungen bei der Einführung einer KLR hat gezeigt, dass es unter dem Gebot der Wirtschaftlichkeit und dem Ziel einer möglichen Vergleichbarkeit unverzichtbar ist, einen einheitlichen Rahmen zu definieren, der für die gesamte Bayerische Staatsverwaltung Gültigkeit besitzt. Dazu gehören u.a. Nummerierungs- und Gliederungssystematiken der KLR-Objekte (Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger), einheitliche Abschreibungssätze bei gleichartigen oder vergleichbaren Vermögensgegenständen und ein einheitlicher Zinssatz bei der Ermittlung kalkulatorischer Zinsen.

Mit dem Rahmenkonzept soll laufenden wie auch künftigen KLR-Projekten im Freistaat Bayern ein Arbeitsmittel zur Verfügung stehen, in dem die fachlichen Leitlinien sowie praktische Hinweise für eine KLR-Einführung verankert sind. Zur Konkretisierung des KLR-Rahmenkonzepts im Rahmen der Einführung einer KLR in einzelnen Bereichen der Bayerischen Staatsregierung werden behördenspezifisch auszugestaltende KLR-Fachkonzepte erstellt. Das KLR-Rahmenkonzept gibt hierfür einen im Grundsatz verbindlichen Rahmen vor, der sich in folgenden Abschnitten widerspiegelt:

- ∅ Die **KLR-Ziele** können in ihrer Priorität verändert und weiter ergänzt werden. Einer Reduktion der Ziele oder Veränderungen, die auch Veränderungen in den Inhalten des Rahmenkonzepts nach sich ziehen würden, müssen mit dem BayStMF abgestimmt werden.
- ∅ Die Kontenklassen des **Bayerischer Kontenrahmen** sind auf den beiden obersten Ebenen verbindlich und auf den nachfolgenden Ebenen behördenspezifisch zu konkretisieren. Eine vollständige Überführung der Haushaltstitel zu den Kosten- und Erlösarten und umgekehrt muss sichergestellt werden.
- ∅ Die Klassifizierung der **Kostenstellen** ist in der angegebenen Form vorzunehmen. Die Erstellung der Kostenstellenbeschreibung ist verbindlich.
- ∅ Die Definition von **Kostenträgern** ist verbindlich. Eine grundsätzliche Unterscheidung in externe und interne Produkte ist vorzunehmen, eine Dokumentation in Form von Produktbeschreibungen (einschließlich der vorgegebenen Nummerensystematik) ist ebenfalls durchzuführen. Die bereits vordefinierten internen Produkte sollen für die Produktbildung herangezogen werden. Die Definition von Projekten oder Prozessen kann optional erfolgen.





- ∅ Die Erfassung und Verrechnung der **Personalkosten** erfolgt in allen Behörden per Zeitaufschreibung. Das konkrete Verfahren sowie die zu verwendenden Personalkostensätze sind im KLR-Fachkonzept transparent darzustellen.
- ∅ Bei der Nutzung von **Anlagegütern** (Infrastruktur und Anlagen) sind kalkulatorische Abschreibungen sowie kalkulatorische Zinsen (Zinssatz gemäß Anlage 8) anzusetzen. Die in der Anlage 8 zum KLR-Rahmenkonzept festgelegte aktuelle Wertgrenze für Geringwertige Wirtschaftsgüter ist verbindlich.

Sollten Anlagegüter nicht erfasst sein, kann übergangsweise mit Pauschalwerten gerechnet werden. Die Verfahren der Anlagenrechnung sind im KLR-Fachkonzept transparent darzustellen.

Die Abbildung von kalkulatorischen Wagniskosten ist optional.

- ∅ Die einzelnen Schritte der **Rechnungssystematik** sind aus Gründen der Vergleichbarkeit nachzuvollziehen. Verbindlich ist eine verursachungsgerechte Verbuchung der Einzelkosten auf die einzelnen Kostenträger und die Sicherstellung der vollständigen Verrechnung sämtlicher Gemeinkosten auf externe Kostenträger.
- ∅ Bezüglich der **Kostenträgerstück- und Kostenträgerzeitrechnung** gibt das KLR-Rahmenkonzept den methodischen Rahmen vor. Welche Arten einzusetzen sind, ist in Abhängigkeit von Tätigkeitsstruktur und Steuerungskriterien der jeweiligen Behörde zu entscheiden. Das eingesetzte Verfahren ist im KLR-Fachkonzept zu erläutern.
- ∅ Die Einführung einer **Kosten- und Erlösplanung** ist verbindlich, jedoch erst nach erfolgreicher Umsetzung der Ist-Kostenrechnung. Das eingesetzte Verfahren ist im KLR-Fachkonzept zu erläutern.
- ∅ Das KLR-Rahmenkonzept gibt auf Basis des mehrdimensionalen Berichtsmodells standardisierte **Berichtstypen** vor, deren Einführung verbindlich ist. Werden zwischenbehördliche Vergleiche vorgenommen, sind Standardberichte zu entwickeln, deren Inhalt behördenübergreifend festgeschrieben werden muss.
- ∅ Die **KLR-Organisation** ist durch die Behörde individuell festzulegen. Die Durchführung und Weiterentwicklung der KLR muss sichergestellt werden.

Abweichungen von den Vorgaben des KLR-Rahmenkonzepts können sich aus der Wahrung der richterlichen Unabhängigkeit, dem Legalitätsprinzip in der Strafverfolgung und der sachlichen Unabhängigkeit der Rechtspfleger sowie der wissenschaftlichen Forschungsfreiheit ergeben. Die Abweichungen sind mit dem BayStMF abzustimmen, im KLR-Fachkonzept zu dokumentieren und den Anforderungen des KLR-Rahmenkonzepts gegenüberzustellen.

Darüber hinaus gehende Abweichungen vom KLR-Rahmenkonzept, z.B. aus Gründen der Wirtschaftlichkeit (Art. 7 Abs. 2 BayHO), sind während der Konzeptionsphase mit dem BayStMF abzustimmen.

Das KLR-Rahmenkonzept sowie die einzelnen Fachkonzepte der Pilotbereiche wenden sich somit an die Mitarbeiter der Bayerischen Staatsverwaltung, die sich aktuell



oder zukünftig mit der Einführung oder dem Praxisbetrieb einer KLR verantwortlich beschäftigen müssen. Bei der Erstellung der Konzepte gehen wir davon aus, dass Grundkenntnisse in betriebswirtschaftlichen und KLR-relevanten Themenstellungen beim Leser vorhanden sind.

Die erfolgreiche Einführung einer KLR hängt - neben der Akzeptanz der KLR-Ziele durch die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Bayerischen Staatsverwaltung - davon ab, dass alle Beteiligten bereit sind, die Ergebnisse der KLR nachhaltig in ihre Entscheidungsfindung einzubeziehen und die sich daraus ergebenden Konsequenzen tatsächlich zu vollziehen.

#### ***Anmerkungen zur vorliegenden Fassung des KLR-Rahmenkonzepts***

Diese Fassung des KLR-Rahmenkonzepts enthält einerseits Erkenntnisse aus den Erfahrungen, die aus der DV-technischen Umsetzung der KLR-Fachkonzepte in den Pilotbereichen gemacht wurden, und andererseits Ergänzungen, die aus den Abstimmungsgesprächen mit den einzelnen Ressorts der Bayerischen Staatsverwaltung resultieren.



# 1 KLR-Ziele

Die Kosten- und Leistungsrechnung soll der Bayerischen Staatsverwaltung entscheidungsrelevante Informationen über den Ressourcenverzehr und die Leistungsentstehung in den Behörden liefern. Sie ergänzt damit die kamerale Haushaltsrechnung. Unabhängig von der tatsächlichen Umsetzung der KLR in einzelnen Behörden lassen sich folgende Zielsetzungen für die Kosten- und Leistungsrechnung formulieren:

## 0 Schaffung von Kosten- und Leistungstransparenz

Die Schaffung von Kosten- und Leistungstransparenz besteht in der Abbildung und Bewertung der Leistungsprozesse der Bayerischen Staatsverwaltung. Sie ist Voraussetzung für die Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten und Leistungen.

- ◆ In der KLR werden die Kosten und Leistungen einer Behörde erfasst und systematisiert. Bei der Erfassung stehen Fragen der monetären Bewertung des Ressourcenverbrauchs sowie der mengenmäßigen Leistungsmessung im Vordergrund. Um die Kosten und Leistungen näher zu analysieren, werden sie in verschiedene Kosten- und Leistungsarten unterteilt.
- ◆ Kosten- und Leistungstransparenz erfordert letztlich eine Aufteilung der Kosten und Leistungen auf die jeweiligen Objekte der KLR, also die Kostenstellen und Kostenträger (Produkte, Projekte oder Prozesse) der Behörde. Die Erfassung mengenmäßiger Leistungsbeziehungen (z.B. Arbeitszeiten) bietet die Grundlage einer verursachungsgerechten Verrechnung der Kosten zwischen den KLR-Objekten.
- ◆ Aufgrund seines hohen Anteils in den Behörden muss die Kostenrechnung gerade im Gemeinkostenblock die notwendige Transparenz erzielen. Voraussetzung dafür ist die Definition interner Kostenträger (Empfänger innerhalb der Behörde) zur Abbildung der wichtigsten internen Verwaltungsleistungen der Behörde.
- ◆ Um die Selbstkosten der externen Kostenträger (Empfänger außerhalb der Behörde) zu bestimmen, müssen sämtliche Kosten im Rahmen der Kalkulation auf die Kostenträger verrechnet werden. Lassen sich Erlöse den Kostenträgern direkt zurechnen (Gebühren oder Entgelte), können Kostendeckungsgrade bzw. Deckungsbeiträge ermittelt werden.
- ◆ Durch eine Zuordnung der Kosten und Erlöse zu derjenigen Periode, in der diese entstanden sind, wird eine periodengerechte Ergebnisermittlung ermöglicht.

## 0 Planung und Steuerung der Leistungserstellung

Die KLR stellt eine wichtige zusätzliche Grundlage für die Planung und Steuerung der Leistungserstellung der Bayerischen Staatsverwaltung dar.



- ◆ Ausgebaut zu einer Planungsrechnung ermöglicht eine erprobte und funktionierende KLR neben der reinen Betrachtung realisierter Kosten und Leistungen (Istwerte) auch die Prognose zukünftiger Kosten und Leistungen.
- ◆ Die Informationen der Kosten- und Leistungsplanung fließen unmittelbar in die Planung und Steuerung der Leistungsprozesse selbst ein. Die für die Leistungserstellung Verantwortlichen bekommen einen Überblick über die Gesamtentwicklung der Kosten und können die kostenmäßigen Auswirkungen einzelner Entscheidungen in den Leistungsbereichen verfolgen. Da die Mitarbeiter zukünftig ihr Handeln an kosten- und leistungsbezogenen Planvorgaben direkt ausrichten können, tragen sie zu einer umfassenden Verbesserung der Leistungsprozesse bei.

#### θ Verbesserung der Wirtschaftlichkeit (Effizienz)

Ein zentrales Ziel der KLR liegt in der Effizienzsteigerung der Bayerischen Staatsverwaltung. Bei Wirtschaftlichkeitsüberlegungen spielt die Kontrolle (z.B. Vergleich) von Kosten und Leistungen eine entscheidende Rolle.

- ◆ Der Vergleich von Plan- und Istwerten und die differenzierte Analyse aufgetretener Abweichungen helfen Ursachen von Unwirtschaftlichkeiten sowie deren Verantwortlichkeiten aufzudecken. Derartige Vergleiche dienen im Besonderen dazu, das Kostenbewusstsein der Mitarbeiter zu schärfen.
- ◆ Die Gegenüberstellung verschiedener Istwerte durch einen Zeitvergleich beschreibt Kosten- und Leistungsentwicklungen und ermöglicht es den Entscheidungsträgern, ggf. „schleichende“ Unwirtschaftlichkeiten zu erkennen und entgegenzuwirken.
- ◆ Aus der KLR können Kennzahlen abgeleitet werden, die im Sinne eines Benchmarking zu Behördenvergleichen herangezogen werden. Unterschiede in der Wirtschaftlichkeit der Behörden und Optimierungsansätze (Best Practice-Ansatz) werden erkennbar. Durch die Einheitlichkeit der KLR-Systematik wird die Grundlage für eine Vergleichbarkeit geschaffen.
- ◆ Der Vergleich von (internen) Kosten und Marktpreisen ist Grundlage für einen Wettbewerb der Verwaltung mit externen Anbietern vergleichbarer Leistungen. Auch können durch die gezielte Auslagerung von Leistungsprozessen erhebliche Effizienzsteigerungen erreicht werden.
- ◆ Die KLR ermöglicht die Ermittlung der tatsächlich entstandenen Kosten für den Teil der Leistungen der Bayerischen Staatsverwaltung, für den Gebühren und Entgelte erhoben werden. Auf diese Weise wird die Ermittlung von Kostendeckungsgraden ermöglicht.

Neben den Zielen der KLR dürfen auch deren Grenzen bei der Einführung nicht unbeachtet bleiben. Vor der Entscheidung, ob eine KLR eingeführt werden soll, ist grundsätzlich eine Nutzen-Kosten-Untersuchung vorzunehmen, um den besonderen Gegebenheiten in den einzelnen Bereichen der öffentlichen Verwaltung Rechnung zu tragen. Insbesondere wenn Tätigkeiten der Staatsverwaltung als Ad-hoc-Tätigkeiten



nicht planbar sind, sollte auf eine differenzierte und analytische Kosten- und Leistungsplanung verzichtet werden und stattdessen pauschale Planansätze verwendet werden. Auch in besonderen Bereichen der Staatsverwaltung können Einführung und Methoden der KLR sowie die Umsetzung ihrer Ergebnisse aufgrund verfassungsrechtlicher Grundprinzipien (z.B. Gewaltenteilungsprinzip, Art. 20 Abs. 2 GG, Art. 97 Abs. 1 GG, Art. 5 Abs. 3 GG) eingeschränkt sein. Die richterliche Unabhängigkeit (§ 25 DRiG), das Legalitätsprinzip in der Strafverfolgung (§ 152 Abs. 2 StPO) und die sachliche Unabhängigkeit der Rechtspfleger (§ 9 RPflG) sowie die sich daraus ergebenden Konsequenzen setzen dem Einsatz der KLR im Bereich der Rechtspflege ebenso Grenzen wie die wissenschaftliche Forschungsfreiheit im Bereich der Wissenschaft und Forschung. Bei diesen wesentlichen Elementen unserer Grundordnung steht das Ziel der Transparenz von Kosten und Leistungen im Vordergrund.

Die KLR stellt ein betriebswirtschaftliches Steuerungsinstrument dar. Es handelt sich dabei um keine Personalbedarfsrechnung und sie darf nicht zu Zwecken der personenbezogenen Leistungskontrolle eingesetzt werden. Der wesentliche Erfolg der KLR liegt in der aktiven Auseinandersetzung der Betroffenen mit den Möglichkeiten der KLR. Wird eine KLR nicht aktiv gelebt, verliert sie an Wirkung bzw. kann diese überhaupt nicht entfalten. Ihre volle Wirksamkeit erreicht die KLR nur, wenn sie in ein Controlling-System eingebunden wird.

Bei der Einführung von KLR in der öffentlichen Verwaltung stellt sich regelmäßig die Frage nach der Übertragbarkeit dieses in der Privatwirtschaft bewährten Instruments. In beiden Bereichen – Privatwirtschaft und öffentliche Verwaltung – kann grundsätzlich die gleiche Ausgangssituation unterstellt werden: es werden jeweils Leistungen erbracht und es entstehen Kosten für diese Leistungserbringung. Die Verknüpfung der Kosten- und Leistungsinformationen weist jedoch Unterschiede auf. Ziel privatwirtschaftlich agierender Unternehmen ist die Gewinnmaximierung, d.h. die für die Leistungserbringung erzielten Erlöse abzüglich der Kosten führen zu einem Gewinn bzw. Verlust. In der öffentlichen Verwaltung hingegen sind die Kosten durch Budgetvorgaben begrenzt. Mit diesen zur Verfügung stehenden Finanzmitteln ist ein Maximum an Leistung zu erbringen. Im Vordergrund steht also die Wirtschaftlichkeit der Leistungserbringung in Form einer Relation von Leistung zu Kosten. Da öffentliche Verwaltungen in der Regel über wenig Erkenntnisse über den von ihnen mit den zur Verfügung stehenden Ressourcen erstellten „Output“ verfügen, spielt bei der Einführung einer KLR in der öffentlichen Verwaltung die Abbildung der einzelnen Leistungen in Form von „Produkten“ eine besondere Rolle. Für diese „Produkte“ existiert – im Vergleich zur Privatwirtschaft - in vielen Fällen kein Markt, d.h. ein Regulator zur Bestimmung von Angebot und Nachfrage und damit Mengen und Preisen staatlicher Leistungen ist nicht vorhanden. Diese Besonderheit muss bei der Ausgestaltung einer KLR für die öffentliche Verwaltung als Instrument zur Outputbewertung und zur Abbildung des verwaltungsinternen Wettbewerbs Berücksichtigung finden. Beim Vergleich mit der Privatwirtschaft darf die besondere Berücksichtigung sozialer Belange im öffentlichen Dienst nicht außer Acht gelassen werden.



## 2 Kosten- und Erlösarten

### 2.1 Bayerischer Kontenrahmen (BayKR)

Der Bayerische Kontenrahmen (BayKR) gibt die Kontenstruktur für die Bayerische Staatsverwaltung vor. Ziel ist die Schaffung einer einheitlichen und systematischen Gliederung und Bezeichnung der für eine KLR - und ggf. für zukünftige Ausbaustufen - erforderlichen Kosten- und Erlösarten bzw. Konten. Der BayKR gibt für alle relevanten Kosten- und Erlösarten eine Mindestgliederungstiefe vor und ermöglicht auf diese Weise vergleichende Auswertungen.

Der BayKR orientiert sich an Kontenrahmen, die - neben der öffentlichen Verwaltung (z.B. auf Bundesebene) - auch in der Privatwirtschaft Anwendung finden. Der Schwerpunkt liegt zunächst auf der Abbildung KLR-relevanter Informationen. Zudem besteht die Möglichkeit, auch Bestands-, Ertrags- und Aufwandskonten in der Nummerierungssystematik zu berücksichtigen.

Der BayKR unterscheidet 10 Kontenklassen mit einer Nummerierung von 0 bis 9.

Dabei stellen die Kontenklassen 1 bis 4 Reservekontenklassen dar, die in einem späteren Ausbaustadium die Einrichtung von Bestands-, Ertrags- und Aufwandskonten unterstützen können. Dies hat auch den Vorteil, dass Institutionen der Staatsverwaltung oder staatsnahe Einrichtungen, die zur kaufmännischen Buchführung in Form der Doppik verpflichtet sind, für ihre Zwecke der Gestaltung einer KLR dennoch auf die Kontenklassen 5 bis 9 des BayKR zurückgreifen können und damit auch in diesen Bereichen nicht von der Gliederungssystematik des BayKR abweichen müssen. Die Reservekontenklassen können damit auch zu Bilanzierungszwecken (z.B. bei Staatsbetrieben) genutzt werden.

Die Kontenklassen 5 bis 9 dienen der Abbildung der sachlichen Gliederung der KLR in Form der Kosten- und Erlösarten, deren Detaillierung im folgenden Abschnitt näher beschrieben wird.

Die Kontenklassen unterteilen sich wie folgt:

- ∅ In der Kontenklasse 0 werden die für die Anlagenbuchhaltung benötigten Bestandskonten geführt.
- ∅ Die Reservekontenklassen 1 bis 4 können für zukünftige Ausbaustufen des Rechnungswesens genutzt werden.
- ∅ In der Kontenklasse 5 werden die Personalkosten und in der Kontenklasse 6 die Sach- und Dienstleistungskosten abgebildet.
- ∅ Die Kontenklasse 7 beinhaltet die kalkulatorischen Kosten, d.h. im wesentlichen Kapital- und Risikokosten. Es handelt sich dabei um Kosten, die keinen konkreten Bezug zur Kameralistik besitzen.
- ∅ Die Kontenklasse 8 enthält die Erlösarten.

- θ In der Kontenklasse 9 werden Verrechnungs-, Abgrenzungs- und Abschlusskonten geführt, die sowohl für die inner- bzw. zwischenbehördliche Leistungsverrechnung als auch für die Überleitung bzw. Abgrenzung zur kameralen Rechnungslegung dienen.

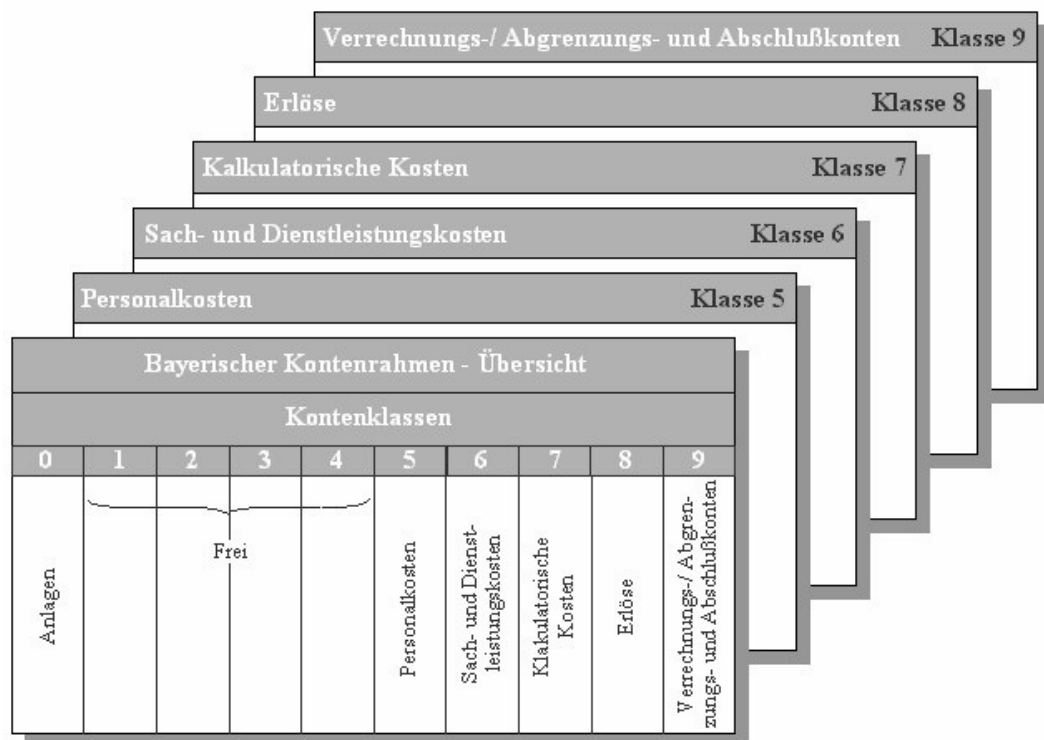


Abbildung 1: Bayerischer Kontenrahmen

## 2.2 Kosten- und Erlösartenplan

### 2.2.1 Grundsätzliche Anforderungen an den Kosten- und Erlösartenplan

Als erste Stufe der KLR bildet die Kosten- und Erlösartenrechnung die Grundlage sowohl für die Kostenstellen- als auch für die Kostenträger- bzw. Produktrechnung. Sie unterstützt damit neben der Ermittlung der Wirtschaftlichkeit der Produkterstellung auch die Bereitstellung von Informationen für ein Verwaltungscontrolling.

Aufgabe des Kosten- und Erlösartenplans ist die systematische Strukturierung der Kosten und Erlöse mit der Zielsetzung der Schaffung einer Vergleichbarkeit unterschiedlicher Organisationen. Er stellt daher grundsätzlich bis zu einem gewissen Detaillierungsgrad eine verbindliche Vorgabe für die KLR-relevanten Bereiche der Bayerischen Staatsverwaltung dar.

Der Kosten- und Erlösartenplan muss - um den oben genannten Aufgaben und Zielen gerecht zu werden - den nachfolgenden Anforderungen genügen:



#### θ Vollständigkeit

Der Grundsatz der Vollständigkeit besagt, dass alle Kosten und Erlöse zu berücksichtigen sind. Neben den Kosten und Erlösen, denen entsprechende Ausgaben des kameralen Rechnungswesens gegenüberstehen, sind ferner diejenigen Kosten zu berücksichtigen, die in anderer Höhe als die Ausgaben (Anderskosten, z.B. Abschreibungen anstelle von Investitionen) oder zusätzlich zu den Ausgaben (Zusatzkosten, z.B. kalkulatorische Zinsen) anfallen.

#### θ Eindeutigkeit

Der Grundsatz der Eindeutigkeit der Bezeichnung der Kosten- und Erlösarten ermöglicht eine eindeutige Abgrenzung und gewährleistet damit eine zweifelsfreie Zuordnung und Überschneidungsfreiheit.

#### θ Anwenderfreundlichkeit

Eine Anlehnung an die Terminologie des öffentlichen Haushaltswesens (z.B. ist die Kostenarten-Obergruppe ebenso zweistellig wie die Titelobergruppe) und eine softwaretechnisch erforderliche automatische Kontierungsableitung KLR-spezifischer Vorgänge aus der Buchung im BayMBS erhöhen die Akzeptanz einer KLR. Der Grundsatz der Anwenderfreundlichkeit muss jedoch stets auch die Abgrenzung beider Rechnungswesenssichten (intern: KLR; extern: Kameralistik) beachten, damit es zu keiner Vermischung der Sichten kommt.

#### θ Erweiterbarkeit

Der Grundsatz der Erweiterbarkeit besagt, dass der BayKR lediglich bis zu einer definierten Gliederungsebene verbindlich für alle KLR-relevanten Bereiche der Bayerischen Staatsverwaltung ist, jedoch unterhalb dieser Gliederungsebene durchaus eine Flexibilität zur Abbildung behördenpezifischer Belange vorhanden sein muss.

### 2.2.2 **Begründung und Ziele der Rahmenvorgaben für einen Kosten- und Erlösartenplan**

Ziel der Rahmenvorgabe für einen Kosten- und Erlösartenplan ist die Schaffung einer einheitlichen und systematischen Gliederung und Bezeichnung der für die Kosten- und Erlösartenrechnung erforderlichen Kosten- und Erlösarten.

Der Kosten- und Erlösartenplan stellt als Ausschnitt des BayKR eine systematische Gliederung der Kosten- und Erlöse dar und dient der einheitlichen und vollständigen Erfassung und Bezeichnung aller Kosten und Erlöse, die im Bereich der Bayerischen Staatsverwaltung anfallen. Die Aufteilung der Kosten in Kostenarten sowie der Erlöse in Erlösarten beantwortet die Frage, welche Kosten und Erlöse entstanden sind (z.B. Personalkosten, Sachkosten).

Kostenarten klassifizieren somit die Kosten nach der Art des Ressourcenverzehr. Die Erlösarten unterscheiden die Erlöse nach deren Herkunft.





Die Standardisierung eines Kosten- und Erlösartenplans erfolgt inhaltlich in begrenzter Detaillierung. Bei der Strukturierung der Kosten- und Erlösarten kann dabei nach zwei Methoden vorgegangen werden:

1. Sicherstellung einer Übereinstimmung von Titeln des öffentlichen Haushaltswesens und Kosten- bzw. Erlösarten der KLR sowie Ergänzung um die in der Kameralistik nicht enthaltenen kalkulatorischen Kostenarten.
2. Abgrenzung der Kosten- und Erlösarten nach rein kaufmännischen Gesichtspunkten zur Optimierung des Informationsgehalts der Kosten- und Erlösartenrechnung bei weitgehender Vernachlässigung einer Übereinstimmung von Kosten- bzw. Erlösart und Titel.

Bei der Strukturierung des Kosten- und Erlösartenplans wird auf eine vollständige Zuordnung der KLR-relevanten Titel Wert gelegt, was zu einer verstärkten Orientierung am öffentlichen Haushaltswesen führt. Auf eine Nummerngleichheit von Titel und Kostenarten wird jedoch verzichtet. Die Gründe für die Wahl der ersten Methode stellen sich wie folgt dar:

- ∅ Erleichterungen bei der Erfassung der Sachkosten, da eine Anlehnung an die bereits bekannte Titelstruktur erfolgt. In zahlreichen Fällen kann - sofern softwaretechnisch durch entsprechende Zuordnungen unterstützt - eine automatisierte Fortschreibung der im BayMBS erfassten Daten in die KLR erfolgen.
- ∅ Höhere Akzeptanz der KLR bei den Verantwortlichen und insbesondere bei den für den Haushalt verantwortlichen Beschäftigten der Behörden des Freistaats Bayern, da auf bekanntem Fachwissen aufgebaut werden kann.
- ∅ Verringerter Schulungsaufwand beim Verständnis der Kostenartenrechnung aufgrund terminologischer Identitäten (z.B. ist die Kostenarten-Obergruppe ebenso zweistellig wie die Titelobergruppe).
- ∅ Den Besonderheiten der Bayerischen Staatsverwaltung wird in besonderem Maße Rechnung getragen und eine Vergleichbarkeit mit den Behörden und Einrichtungen auf Bundesebene sichergestellt.

Damit geht einher:

- ∅ Die Abgrenzung der Kosten- bzw. Erlösarten nach Titeln kann die Überschneidungsfreiheit der Kosten- und Erlösarten beeinträchtigen.
- ∅ Die erforderliche Flexibilität auf veränderte Anforderungen an die Kosten- und Erlösartenrechnung kann bei Koppelung an die Kameralistik erschwert werden.

Bei der Erstellung des Kosten- und Erlösartenplans wurde auf die Erfahrungen der bestehenden Pilotbehörden, vergleichbarer Einrichtungen des Freistaats Bayern, anderer Länder und des Bundes (z.B. Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts) und der Industrie zurückgegriffen.



### 2.2.3 Gliederungssystematik

Nach den spezifischen Anforderungen der einzelnen Behörden der Bayerischen Staatsverwaltung ist ein individueller Kosten- und Erlösartenplan zu erstellen. Es sind vier Gliederungsebenen vorgesehen, von denen die beiden obersten Ebenen verbindliche Vorgaben darstellen. Auf der dritten Ebene können in den meisten Fällen ebenfalls einheitliche Vorgaben gemacht werden. Dies ist in den Pilotprojekten im Einzelnen zu verifizieren. Die Ebene Vier dient der weiteren Detaillierung und kann in der Regel behördenspezifisch ausgestaltet sein.

Es sind die folgenden Gliederungsebenen vorgesehen:

**Kontenklasse** (z.B. Sach- und Dienstleistungskosten)

↳ **Kostenarten-Obergruppe** (z.B. Kosten der Unterhaltung und Bewirtschaftung)

↳ **Kostenartengruppe** (z.B. Kosten der Bewirtschaftung von Gebäuden)

↳ **Kostenart** (z.B. Aufwendungen für Beleuchtung und elektrische Kraft)

Der behördenspezifische Kosten- und Erlösartenplan ist derart zu entwickeln, dass grundsätzlich eine vollständige Überführung der Haushaltstitel zu den Kosten- und Erlösarten und umgekehrt möglich ist. Hierbei ist insbesondere darauf zu achten, dass nicht mehrere Titel in einer Kostenart zusammengefasst werden.

### 2.2.4 Abgrenzung zwischen Haushaltsrechnung und KLR

In einer ersten Abgrenzung ist die Entscheidung zu treffen, welche Haushalts- und Kassenbuchungen in die KLR zu übernehmen sind. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind nur solche finanzmittelwirksame Transaktionen aus der Haushaltsrechnung in die KLR zu übernehmen, die im Sinne eines Wertezuwachs oder eines Werteverzehrs KLR-relevant sind.

#### ◆ Behandlung von Finanztransaktionen

Finanztransaktionen wie die Aufnahme oder Tilgung von Darlehen finden mangels Wertezuwachs bzw. Werteverzehrs keine Berücksichtigung in der KLR.

#### ◆ Behandlung von Zuweisungen und Zuschüssen

Zuweisungen und Zuschüsse - sowohl auf der Einnahmen- als auch auf der Ausgabenseite - sind nur dann KLR-relevant, sofern diese Kostenerstattungen für Verwaltungsprozesse oder Zahlungen darstellen, die für die Erbringung von Verwaltungsleistungen für Dritte erfolgen (z.B. Obergruppe 63: Sonstige (zweckgebundene) Zuweisungen an öffentlichen Bereich; Obergruppe 23: Sonstige (zweckgebundene) Zuweisungen aus dem öffentlichen Bereich).



Zuweisungen und Zuschüsse, die lediglich durchlaufende Posten für Geldleistungen sind, sind grundsätzlich nicht KLR-relevant (z.B. Obergruppe 61: Allgemeine Finanzaufweisungen an öffentlichen Bereich). Für die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung (siehe Abschnitt 7.2) ist im Einzelfall zu überprüfen, inwieweit Allgemeine Finanzaufweisungen an den öffentlichen Bereich Erlöscharakter haben können. In Fällen, in denen eine Zuordnung nicht eindeutig möglich ist, hat stets eine Einzelfallprüfung unter Abstimmung mit dem BayStMF zu erfolgen (z.B. Obergruppen 24, 28, 64, 65, 67, 68).

Zuwendungen gemäß Art. 44 BayHO stellen reine Finanztransaktionen dar, die nicht KLR-relevant sind.

Die bei den einzelnen Bereichen der Bayerischen Staatsverwaltung bestehende Struktur der Objektkonten zur weiteren Differenzierung der Titel sollte im Rahmen der Einführung einer KLR überprüft werden. Objektkonten, die in der KLR Kostenstellen, Produkte oder Projekte darstellen, können bei der Einführung der KLR entfallen.

◆ **Behandlung von Objektkonten**

Die eindeutige Zuordnung von Titel/Objektkonto zu Kostenart/Unterkostenart ist insbesondere bei Titelzusammenlegungen auf ihre Richtigkeit und Plausibilität zu überprüfen. So müssen u.U. Kosten, die aus dem gleichen Haushaltstitel bezahlt werden, unterschiedlichen Kostenarten zugeordnet werden.

Sofern sich bei der behördenspezifischen Ausgestaltung des Kosten- und Erlösartenplans analoge Sachverhalte ergeben, sind diese dem BayStMF mitzuteilen, damit ggf. eine einheitliche Anpassung erfolgen kann.

◆ **Behandlung umsatzsteuerrelevanter Vorgänge**

Bei Verwaltungseinheiten mit umsatzsteuerrelevanten Vorgängen (z.B. Erstellung von Ausgangsrechnungen bei der Vermessungsverwaltung) sind im Kontenplan der jeweiligen Verwaltungseinheit die für eine ordnungsgemäße Abbildung dieser Vorgänge erforderlichen Steuerkonten und Steuerschlüssel zu definieren. Die Steuerkonten werden nach den einzelnen Steuerschlüsseln (Prozentsätze) nach Umsatzsteuer- und Vorsteuerkonten differenziert. Im Falle des Ausbaus des externen Rechnungswesens sind zudem entsprechende Konten für Forderungen und Verbindlichkeiten aus Steuern festzulegen. Sind Verwaltungseinheiten zum Abzug von Vorsteuer berechtigt, ist bei der Erfassung der Vorgänge im Mittelbewirtschaftungsverfahren auf eine gesonderte Verbuchung der Steuerbeträge zu achten.

Auf Grundlage der Obergruppen des Bayerischen Gruppierungsplanes (BayGPI) wurden in Anlage 2 die Kontenklassen der KLR der bayerischen Haushaltssystematik zugeordnet und abgegrenzt.



## 2.2.5 Abgrenzung innerhalb der KLR

Bei der Abgrenzung innerhalb der KLR muss zwischen betriebsbedingten und periodenzugehörigen Kosten und Erlösen, die im Rahmen der normalen Behördentätigkeit anfallen, und den neutralen - d.h. betriebsfremden, periodenfremden und außerordentlichen/-gewöhnlichen - Kosten und Erlösen unterschieden werden. Lediglich erstere Gruppe findet Eingang in die KLR.

Zur Abgrenzung dienen die nachfolgenden Kriterien:

### ◆ Betriebsbedingtheit

Die in Zusammenhang mit der Erfüllung der Sach- oder Leistungsziele der Behörde stehenden Kosten und Erlöse müssen von den nichtbetriebsbedingten Kosten und Erlösen abgegrenzt werden (z.B. Kosten bzw. Erlöse aus der Vermietung und Verpachtung, außer es handelt sich um die originäre Aufgabe der Verwaltungseinheit). Die für eine sachgerechte Nutzung eines denkmalgeschützten Objekts bedingten Mehrkosten sind im Einzelfall auf ihre Betriebsbedingtheit zu untersuchen und ggf. abzugrenzen (z.B. Ansatz der ortsüblichen Miete für das Dienstzimmer eines Landgerichtspräsidenten in einem erzbischöflichen Palais mit einer sehr großen Hauptnutzfläche).

### ◆ Periodengerechte Darstellung

Zur Sicherstellung der Zielsetzung der KLR, ein verursachungsgerechtes Periodenergebnis zu ermitteln, sind Ausgaben und Einnahmen, die in einer anderen Rechnungsperiode zu Kosten bzw. Erlösen werden, periodengerecht abzugrenzen (z.B. Beschaffung von Investitionsgütern führt zunächst zu Ausgaben, jedoch erst durch die Abschreibung zu Kosten).<sup>1</sup>

### ◆ Außerordentlichkeit

Außerordentliche bzw. außergewöhnliche Kosten und Erlöse sind in ihrer Art und in ihrem Umfang nicht planbar und vorhersehbar und führen bei einer Berücksichtigung zu einer Verzerrung des Periodenergebnisses mit der Folge einer mangelnden Vergleichbarkeit mit Vorperioden. Sie sind daher von den ordentlichen bzw. gewöhnlichen Kosten und Erlösen abzugrenzen (z.B. unerwartete Unfall-, Wasser- oder Blitzschlagschäden).

Bei längerfristigem Ausfall (ab sechs Monaten) von Mitarbeitern (z.B. krankheitsbedingt) sind die jeweiligen Personalkosten auf der Kostenstelle unter der Kostenarten-Obergruppe „Neutrale Personalkosten“ abzugrenzen. Wird ein krankheitsbedingt mehr als sechs Monate ausgefallener Mitarbeiter durch eine Ersatzkraft ersetzt, werden die Kosten der Ersatzkraft unter den Personalkosten auf der Kostenstelle und die Kosten des krankheitsbedingt mehr als

---

<sup>1</sup> Verpflichtungsermächtigungen für folgende Haushaltsjahre sind nicht KLR-relevant, da sie weder zu Ausgaben noch zu Kosten in der aktuellen Periode führen.



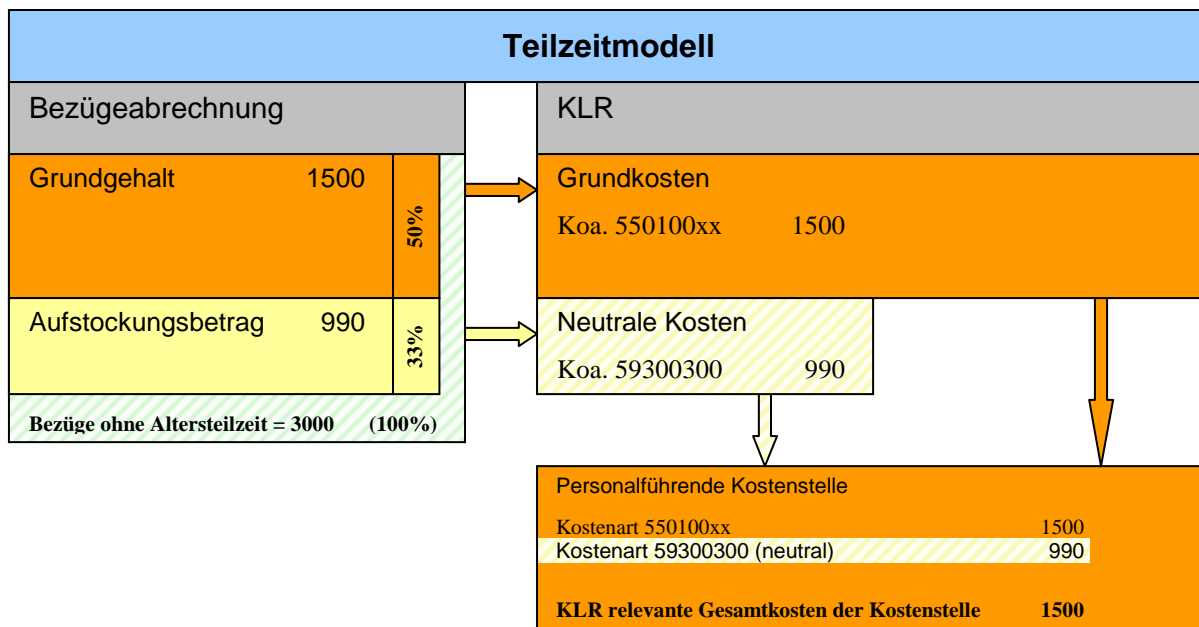
sechs Monate ausgefallenen Mitarbeiters unter den „Neutralen Personalkosten“ auf einer Verrechnungskostenstelle ausgewiesen.

Während der **Mutterschutzfristen** (6 Wochen vor / 8 Wochen nach der Geburt bzw. 12 Wochen bei Früh- u. Mehrlingsgeburten) sind die jeweiligen Personalkosten weiter der bisherigen Kostenstelle zuzurechnen. Nach Ablauf der Mutterschutzfristen (Elternzeit) handelt es sich um neutrale Personalkosten.

Eine Abgrenzung ist ferner bei einer **Altersteilzeitbeschäftigung** erforderlich. Die Altersteilzeit wird in zwei unterschiedlichen Modellen angeboten, dem Teilzeit und dem Blockmodell. In beiden Fällen erbringt der Mitarbeiter 50% der Arbeitszeit bezogen auf den gesamten Zeitraum, den die Altersteilzeit umfasst. Analog dazu werden bei dem Mitarbeiter über den gesamten Zeitraum nur 50% des „normalen“ Gehalts berücksichtigt. Zusätzlich erhält er aber einen Zuschuss (Aufstockungsbetrag). Dieser umfasst im Durchschnitt ca. 33% des Gehalts ohne Altersteilzeit. Über den genauen Berechnungsweg kann die Leitstelle Personalwesen des Landsamts für Finanzen Auskunft geben.

#### Teilzeitmodell

Beim Teilzeitmodell verbleibt der Mitarbeiter den gesamten Zeitraum der Altersteilzeit über im aktiven Dienst, erbringt aber nur 50% der regulären Arbeitszeit. In der KLR wird der Mitarbeiter wie ein vergleichbarer Halbtagsmitarbeiter berücksichtigt.



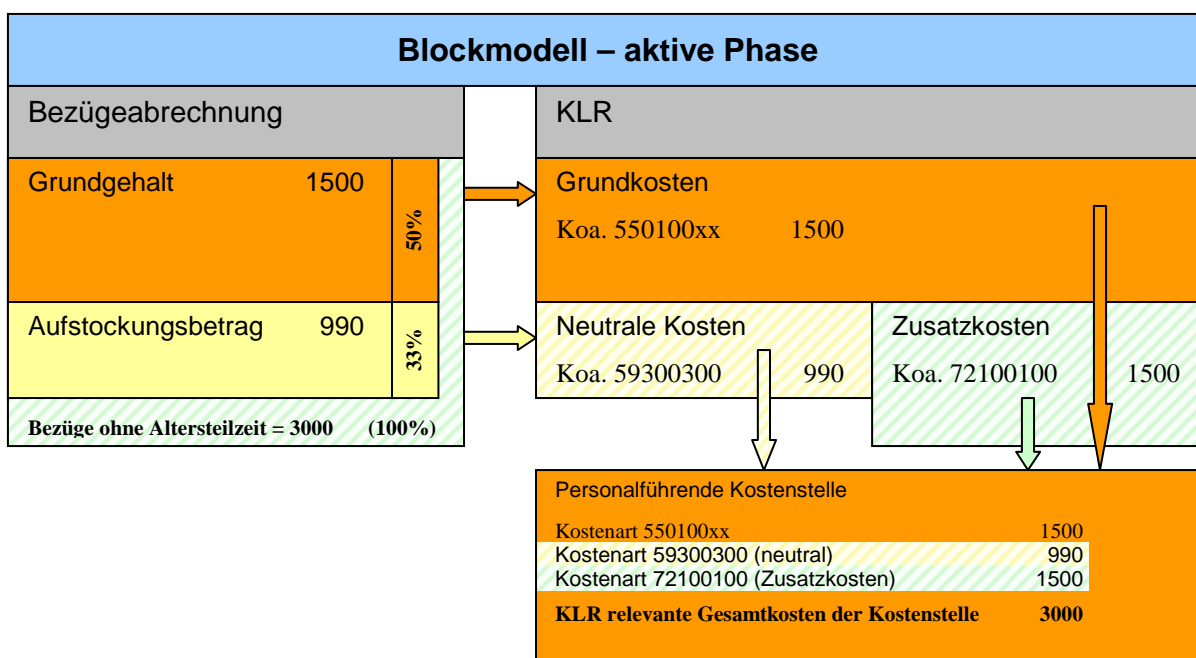


### Blockmodell

Beim Blockmodell erbringt der Mitarbeiter zunächst weiter 100% seiner regulären täglichen Arbeitszeit. Nach der Hälfte der Gesamtdauer der Altersteilzeit wird der Mitarbeiter freigestellt.

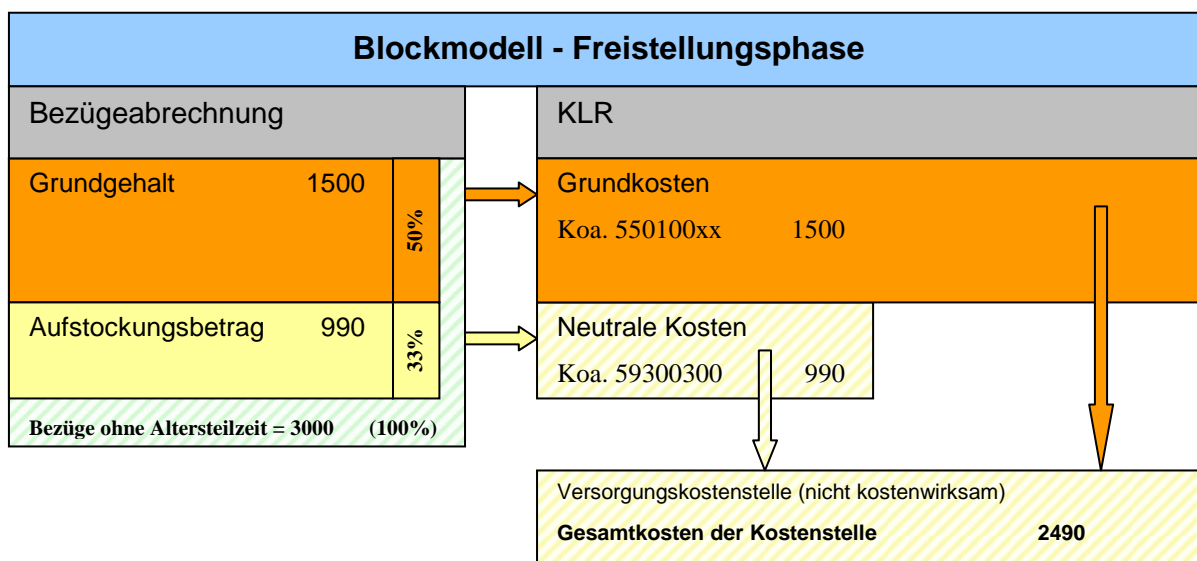
### Blockmodell – Aktive Phase

In der aktiven Phase erhält der Mitarbeiter, wie oben bereits dargestellt, nur ca. 83% seines regulären Gehalts, obwohl er 100% an Arbeitsleistung erbringt. Im Gegensatz zur Bezügeabrechnung müssen in der KLR auch die Opportunitätskosten berücksichtigt werden. Solange der Mitarbeiter mit 100% der regulären Arbeitszeit berücksichtigt wird, müssen für ihn auch 100% der regulären Personalkosten in der KLR angesetzt werden. In der KLR werden diese Zusatzkosten mit einem entsprechenden Zuschlag (und einer eigenen Kostenart) bezogen auf das Grundgehalt realisiert. Der Aufstockungsbetrag ist nicht KLR wirksam.



### Blockmodell – Freistellungsphase

In der Freistellungsphase erbringt der Mitarbeiter keine Arbeitsleistung. In der KLR darf er daher auch nicht mehr berücksichtigt werden. Dazu wird der Mitarbeiter beim Erreichen der Freistellungsphase auf eine Versorgungskostenstelle umgesetzt. In der KLR seiner ursprünglichen Behörde, werden durch ihn keine Personalkosten mehr verursacht.



Die „Neutralen Personalkosten“ werden auf einer Sammelkostenstelle unter einer Kostenart bei der Kostenartengruppe 59 (siehe Anlage 1) auf den entsprechenden Objekten gebucht. Sie dürfen nicht zusammen mit echten Kosten und Erlösen in der weiteren Rechnungssystematik zu einer gemeinsamen sekundären Kostenart zusammengefasst werden. Deshalb verbleiben die „Neutralen Kosten und Erlöse“ auf den entsprechenden Objekten.

## 2.2.6 Gliederung des Kosten- und Erlösartenplans

Der Kosten- und Erlösartenplan für die Bayerische Staatsverwaltung ist in fünf Kontenklassen gegliedert und umfasst

### θ Personalkosten

Der Kostenblock mit der größten Bedeutung sind die Personalkosten, die in der Kontenklasse 5 des BayKR abgebildet werden. Ausgewiesen werden hier insbesondere die Obergruppen 41 bis 45 des BayGPI.

### θ Sach- und Dienstleistungskosten

Die Sach- und Dienstleistungskosten werden in der Kontenklasse 6 geführt. Es handelt sich hierbei im Wesentlichen um die Obergruppen 51 bis 54 des BayGPI, die in zahlreichen Fällen direkt aus der Haushaltsrechnung übernommen werden können.

Bei allen Obergruppen, die Einzelausgaben über der für geringwertige Wirtschaftsgüter definierten Wertgrenze (siehe Anlage 8) enthalten, muss sichergestellt sein, dass bei der Erfassung von Sachausgaben, die als Investitionen zu behandeln sind, eine wertgrenzenabhängige Zuordnung zu den Sachkosten oder zu den Abgrenzungskonten für Investitionen erfolgt. Durch die Einbeziehung der



Abschreibungen auf die Investitionen wird eine perioden- und verursachungsgerechte Kostenermittlung ermöglicht.

In der Kontenklasse 6 werden als eigene Kostenarten-Obergruppe die Kosten für Dienstleistungen Dritter (Dienstleistungskosten) ausgewiesen.

#### θ Kalkulatorische Kosten (Kapital- und Risikokosten)

Die Daten aus der Haushaltsrechnung werden um zusätzliche bzw. rein kostenrechnerische Kostenarten ergänzt. Es handelt sich hierbei um sog. Zusatz- und Anderskosten (Kapital- und Risikokosten), die in Form eigener Kostenarten-Obergruppen geführt werden.

Die Kapitalkosten umfassen sowohl die kalkulatorischen Abschreibungen als auch die kalkulatorischen Zinsen auf das gebundene Kapital, für die jeweils entsprechende Kostenarten definiert werden, wobei zumindest bei den Kostenarten für die Abschreibung zwischen den einzelnen Gruppierungen des Anlagevermögens (z.B. Gebäude, IT-Ausstattung, Kraftfahrzeuge und andere Transportmittel, Technische Anlagen und Maschinen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung) unterschieden werden sollte.

Die Risikokosten enthalten kalkulatorische Wagniskosten, die periodenübergreifende und nicht planbare Ereignisse berücksichtigen. Die Berücksichtigung kalkulatorischer Wagniskosten ist immer dann erforderlich, wenn kein Versicherungsschutz besteht, wovon in der unmittelbaren Bayerischen Staatsverwaltung regelmäßig ausgegangen werden kann.

#### θ Erlöse

In der Kontenklasse 8 des BayKR werden die Erlöse der Bayerischen Staatsverwaltung abgebildet. Ordentliche Erlöse werden im Zusammenhang mit der Erfüllung der behördlichen Sach- bzw. Leistungsziele erwirtschaftet und fallen regelmäßig und periodengerecht an. Es handelt sich dabei insbesondere um die Verwaltungseinnahmen der Obergruppe 11 des BayGPI. Davon abzugrenzen sind alle Erlöse, die nicht betriebsbedingt, periodenfremd oder außerordentlich anfallen. Gerichtsgebühren und Geldstrafen werden als Erlöse in der Kostenarten-Obergruppe 85 ausgewiesen.

#### θ Verrechnungs-, Abgrenzungs- und Abschlusskonten

Zur Abbildung inner- und zwischenbehördlicher Verrechnungen sowie zur Abgrenzung nicht KLR-relevanter Ausgaben und Einnahmen (insbesondere zur Abgrenzung von Investitionen) sieht die Kontenklasse 9 entsprechende Verrechnungs- und Abgrenzungskonten vor. Die Gruppe der Abschlusskonten stellt eine Vorbereitung auf zukünftige Ausbaustufen dar.

Der BayKR ist mit dem als Standard verbindlich vorgegebenen Kosten- und Erlösartenplan in der Anlage 1 abgebildet. Eine Übersicht der Zuordnung von Titel(Obergruppen) zu den Kosten- und Erlösarten-Obergruppen befindet sich in der Anlage 2.



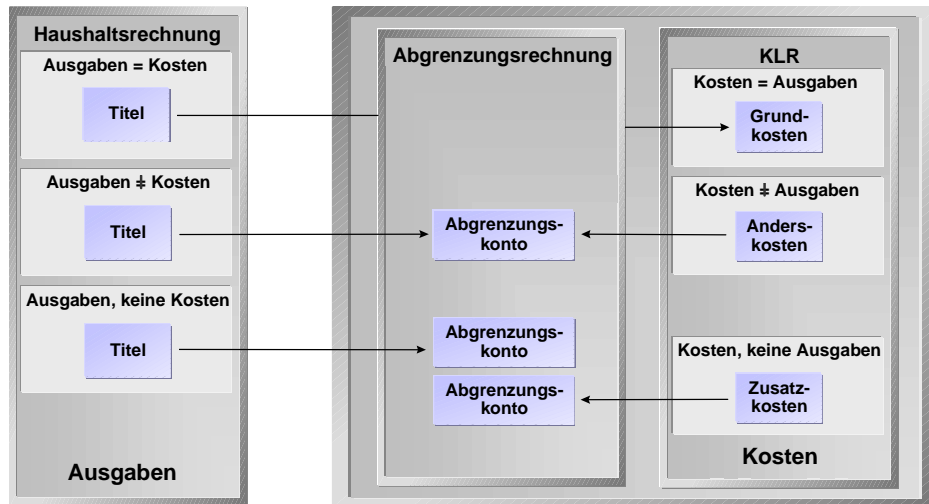


Abbildung 2: Abgrenzung zwischen Haushaltsrechnung und KLR



## 3 Kostenstellen

Kostenstellen sind als Orte des Ressourcenverzehr und der Leistungserstellung anzusehen.

### 3.1 Ziele der Kostenstellenrechnung

Mit der Kostenstellenrechnung werden folgende Ziele verfolgt:

- ∅ Schaffung einer internen Leistungstransparenz durch Zuordnung der in einer Verwaltungsorganisation erstellten Leistungen zu den zuständigen Organisationseinheiten bzw. Kostenstellen.
- ∅ Zuordnung einer organisationsorientierten Kosten- und Leistungsverantwortung durch Bildung eindeutig abgegrenzter Kosten- und Leistungsverantwortungsbereiche und Benennung von Kostenstellenverantwortlichen.
- ∅ Ermöglichen von Gemeinkostentransparenz durch Abbildung der Gemeinkosten in Form von Kostenarten auf den Kostenstellen nach dem Verursachungsprinzip.
- ∅ Ermöglichen einer Gemeinkostenverrechnung zwischen verschiedenen Kostenstellen bzw. zwischen Kostenstellen und Kostenträgern.
- ∅ Veranschaulichung der organisationsinternen Leistungsverflechtung durch mengen- und wertmäßige Abbildung der entsprechenden Leistungsströme zwischen den Kostenstellen.

### 3.2 Methodik der Kostenstellenbildung

Bei der Bildung der Kostenstellen sind folgende Punkte zu berücksichtigen:

#### 3.2.1 Definition von Kostenstellen auf Basis existierender Organisationsstrukturen

Personalführende Kostenstellen sind derart aus der Organisationsstruktur abzuleiten, dass Fach- und Kostenverantwortung übereinstimmen. Es ist ein Kostenstellenverantwortlicher zu benennen, der für die aktive Steuerung der Leistungen und der Gemeinkosten seiner Kostenstelle zuständig ist. Das einer Organisationseinheit zugehörige Personal ist der ihr entsprechenden Kostenstelle zuzuordnen.

In der Regel wird man Referate oder Sachgebiete/Fachgruppen als Kostenstellen definieren können. Es besteht jedoch auch die Möglichkeit, mehrere Organisationseinheiten zu einer Kostenstelle zusammenzufassen. Dies empfiehlt sich vor allem dann, wenn einer Kostenstelle nur eine Person fest zuzuordnen ist, weil beispielsweise ein Sachgebiet mit nur einem Mitarbeiter besetzt ist. Damit wären bei einer kostenstellenbezogenen Arbeitszeitauswertung datenschutzrelevante Vorschriften negativ berührt. Aus diesem Grund wird eine Mitarbeiterzuordnung von mindestens drei Personen zu einer Kostenstelle empfohlen.



Generell ist im Hinblick auf eine mögliche Zusammenfassung mehrerer Organisationseinheiten zu einer Kostenstelle anzumerken, dass mit zunehmendem Aggregationsgrad der Pflegeaufwand der KLR-Daten sowie die Komplexität des Gemeinkostenverrechnungsverfahrens und einer innerbehördlichen Leistungsverrechnung abnimmt. Diesem durchaus wünschenswerten Zustand steht jedoch unter Umständen eine Einschränkung der Aussagefähigkeit von kostenstellenbezogenen Auswertungen gegenüber. Im Einzelfall ist daher bei der Kostenstellenbildung nach dem Grundsatz zu verfahren: **So wenig Kostenstellen wie möglich und soviel wie nötig.**

### 3.2.2 Klassifizierung von Kostenstellen

Zur Vereinfachung einer späteren Auswertung von Gemeinkosten sowie zur Systematisierung von Gemeinkostenverrechnungen ist zwischen folgenden Kostenstellenarten zu unterscheiden:

Personalführende Kostenstellen:

#### θ Endkostenstellen:

Endkostenstellen sind diejenigen Kostenstellen, in denen primär die Erstellung von Kostenträgern (Produkte, Projekte und Prozesse) erfolgt, die an Empfänger außerhalb der Behörde abgegeben werden (externe Kostenträger).

#### θ Vorkostenstellen:

Diese Kostenstellen sind in der Regel nicht direkt an der Erstellung externer Kostenträger beteiligt. Nach den in der Rechnungssystematik festgelegten Regeln werden die auf den Vorkostenstellen gebuchten Kosten auf die internen Kostenträger verrechnet, um danach über die Endkostenstellen auf die externen Kostenträger umgelegt zu werden (siehe Abschnitt 6 „Rechnungssystematik“).

Im Einzelnen sind Vorkostenstellen gliederbar in Service-, Administrations- und Leitungskostenstellen.

- ◆ Servicekostenstellen erstellen intern nachgefragte Leistungen oder Produkte, die die Erstellung extern abgegebener Leistungen oder Produkte direkt unterstützen (z.B. Druckerei, Fuhrpark, IT-Support).
- ◆ Administrationskostenstellen bilden die Organisationseinheiten der internen Verwaltung (z.B. Personalwesen, Beschaffungswesen) ab.
- ◆ Leitungskostenstellen nehmen übergreifende Führungs- und Koordinationsaufgaben wahr (z.B. Behördenleitung, Planung).



Technische Kostenstellen:

Technische Kostenstellen lassen sich im Gegensatz zu End- und Vorkostenstellen nicht auf Basis der Organisationsstruktur der Verwaltungseinheit herleiten.

θ Verrechnungskostenstellen:

Zweck der Verrechnungskostenstellen ist die Sammlung von Gemeinkosten, die keinen konkreten Leistungsbezug aufweisen, wie Infrastrukturkosten (z.B. kalkulatorische Kaltmiete) und Infrastrukturbetriebskosten (z.B. Heizung, Strom, Wasser/Abwasser). Verrechnungskostenstellen darf kein Personal zugeordnet werden, da diese aus dem Bezügeverfahren nicht mit Personalkosten bedient werden können.

θ Objektkostenstellen

Objektkostenstellen können aus steuerungsrelevanten Gründen erforderlich sein. Auch Objektkostenstellen darf kein Personal zugeordnet werden.

θ Sammelkostenstellen

Dienen der Sammlung von Personalkosten aus dem Bezügeverfahren, die nicht auf „echten“ Kostenstellen (Vor- oder Endkostenstellen) gebucht werden (z.B. Versorgungskostenstellen, auf denen die Bezüge der Versorgungsempfänger gesammelt werden).

### 3.2.3 Kostenstellenbeschreibung

Die Charakteristika der Kostenstellen sind in einer sog. Kostenstellenbeschreibung festzuhalten (siehe Anlage 3 a). Die Erläuterungen zu den konkreten Inhalten sind in der Ausfüllanleitung (siehe Anlage 3 b) beschrieben.



## 4 Kostenträger

Ziel der Bildung von Kostenträgern ist die kostenmäßige Betrachtung der Leistungen einer Behörde. Mit der Verrechnung der gesamten Kosten auf die Kostenträger wird transparent, *wofür* die Kosten in einer Behörde entstanden sind.

Kostenträger sind selbständige Leistungs- und Produktionseinheiten, die in Produkte, Projekte und Prozesse differenziert werden. Kostenträger sollten immer einer Kostenstelle (sog. verantwortliche Kostenstelle) eindeutig zugeordnet werden. Der Vorteil dieser Zuordnung liegt in der vereinfachten Auswertung der Kosten einer Kostenstelle und der ihr zugeordneten Kostenträger. Die Eigenschaften der jeweiligen Kostenträger sind im Folgenden beschrieben.

### 4.1 Produkte

#### 4.1.1 Produktbegriff

Ein Produkt wird allgemein als das zielgerichtete Ergebnis einer Kombination bestimmter Abfolgen von vorher festgelegten Tätigkeiten sowie bestimmter Sachgüter mit einem definierten Wert oder Nutzen für den Empfänger definiert.

Der erweiterte Produktbegriff bezieht darüber hinaus auch die Festlegung von Qualitätsmerkmalen in die Produktdefinition mit ein.

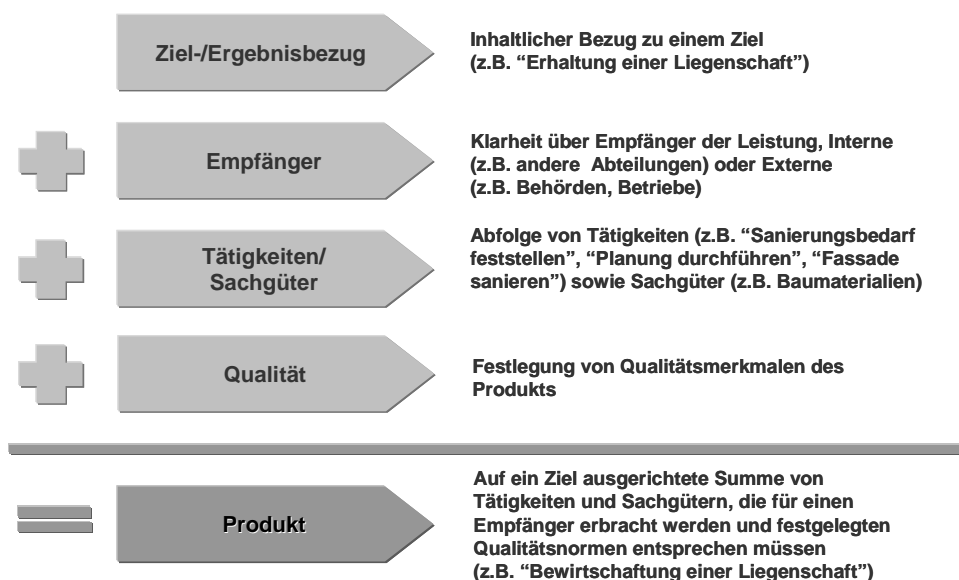


Abbildung 3: Elemente eines Produkts



Das Produkt unterscheidet sich von klassischen Aufgabenbeschreibungen einer Verwaltung dadurch, dass es systematisch die Ergebnisse des Verwaltungshandelns (Outputorientierung) beschreibt und nicht die dafür notwendigen Tätigkeiten. Somit dient das Produkt als Grundlage einer ergebnisorientierten Steuerung, da die Kosten den Ergebnissen des Verwaltungshandelns zugeordnet werden können. Die Verbesserung der Steuerung wird durch die Orientierung an den Ergebnissen des Verwaltungshandelns erreicht.

Produkte lassen sich je nach Empfängerkreis in interne und externe Produkte unterscheiden.

### ***Externe Produkte***

Externe Produkte bilden die Kernaufgaben einer Behörde ab. Die gesamten Kosten der Behörde werden auf diese verrechnet. Die externen Produkte, hierzu zählen auch die Verrechnungskostenträger (vgl. Kap. 9), werden Empfängern außerhalb der Behörde, z.B. einer anderen Behörde, dem Parlament, dem Bürger oder einem Unternehmen, zur Verfügung gestellt und müssen behördenspezifisch bestimmt werden.

Diese können im Einzelfall auch über verschiedene Behörden hinweg gleichartig und damit prinzipiell vergleichbar sein. Im Regelfall müssen sie jedoch konkret und individuell für eine einzelne Behörde bestimmt werden, z.B. „Erstellung eines Steuerbescheids“, „Beantwortung von Anfragen“.

### ***Interne Produkte***

Interne Produkte hingegen haben Empfänger innerhalb derselben Behörde.

Zur Erhöhung der Transparenz der innerbehördlichen Leistungserstellung und -verflechtung werden im Rahmen der KLR für die Bayerische Staatsverwaltung - wie auch für eine Reihe von weiteren Landesverwaltungen und die Bundesverwaltung - interne Produkte definiert. Diese dienen der Schaffung einer internen Kunden-/Lieferantenbeziehung.

Ebenso wäre es möglich, die Kosten der Behörde, die nicht unmittelbar einem externen Produkt zuzuordnen sind, direkt von den Vor- auf die Endkostenstellen zu belasten. Durch die komplexen innerbehördlichen Leistungsverflechtungen würde dies jedoch nicht zu der gewünschten Transparenz führen.

Eine Vielzahl von internen Produkten ist behördenübergreifend identisch. Hierbei handelt es sich insbesondere um unterstützende Aufgaben bzw. Querschnitts- und Stabsaufgaben, insbesondere in den Bereichen Organisation, Personal, Haushalt, Innere Dienste (Beispiele: Druckerzeugnis, Bereitstellung von Bürokommunikation etc.). Es werden standardisierte interne Produkte vorgeschlagen, die in allen Behörden einheitlich einzusetzen sind (Aufstellung siehe Anlage 5). Diese Produkte resultieren aus den Erfahrungen in den Pilotbereichen der Bayerischen Staatsverwaltung sowie Erfahrungen aus weiteren Verwaltungen auf Bundes- und Landesebene. Somit kann davon ausgegangen werden, dass sie in weiten Bereichen der Bayerischen Staatsverwaltung angewandt werden können.



Insbesondere in kleineren Verwaltungseinheiten kann die Übernahme aller standardisierten internen Produkte in den behördenspezifischen Produktkatalog zu einer zu differenzierten Abbildung der internen Verwaltungsleistungen führen. Hier bietet es sich an, mehrere standardisierte interne Produkte, die einen sachlogischen Zusammenhang aufweisen, zu einer Produktgruppe zusammenzufassen (z.B. innerhalb der Produktgruppe „Betriebswirtschaftliche, finanzielle Steuerung“ zu den Produkten „Internes Rechnungswesen (KLR, Controlling)“ und „Externes Rechnungswesen (Haushalt)“). Eine willkürliche Zusammenfassung hat negative Auswirkungen auf die Vergleichbarkeit und ist daher ebenso zu unterlassen wie die Neudefinition nicht vergleichbarer standardisierter interner Produkte. Letztere können – sofern diese behördenspezifisch sind – als behördenspezifische interne Produkte in den Produktkatalog aufgenommen werden. Ein verkürzter Produktkatalog sollte sich aus Gründen der Vergleichbarkeit an der Darstellung zur Nummerierungssystematik in Anlage 4 b orientieren. Eine produktgruppenübergreifende Zusammenfassung sowie eine Abweichung von der in Anlage 4 b dargestellten Nummerierungssystematik sind mit dem BayStMF abzustimmen.

### ***Besonderheiten***

Wird ein originär internes Produkt auch für externe Empfänger erbracht (Beispiel: Nutzung einer von einer anderen Behörde bewirtschafteten Liegenschaft, Durchführung von Schulungsmaßnahmen an einer Fachhochschule), sollte für diesen Fall ein gleichlautendes externes Produkt gebildet werden.

#### **4.1.2 Kriterien für die Produktbildung**

Bei der Bildung der Produkte sind Kriterien unter Berücksichtigung verschiedener Perspektiven anzulegen. Dies sind die Relevanz des Produkts, formale Voraussetzungen sowie die Relation von Nutzen und Aufwand, der mit der Bildung und Pflege eines Produkts verbunden ist.

- ∅ Das Produkt steht im Mittelpunkt des Steuerungsinteresses für die Verantwortlichen der Behörde.
- ∅ Die Beschäftigten müssen sich mit ihren Leistungen in dem Produktkatalog wiederfinden. Dies setzt voraus, dass die Beschreibung eines Produkts verständlich ist.
- ∅ Möglichst viele gleichartige Leistungen sollten zu einem Produkt zusammengefasst werden, da eine ergebnisorientierte Steuerung mittels der Steuerungsgröße Produkt nur dann wirksam sein kann, wenn der Produktkatalog überschaubar ist.
- ∅ Die Detaillierungstiefe und das Aggregationsniveau der Produkte sowie deren Relevanz innerhalb der Behörde sollten vergleichbar sein.
- ∅ Werden für die Leistung Gebühren oder Entgelte vereinnahmt, sind die entsprechenden Produkte so zu bilden, dass eine Kostenzuordnung ermöglicht wird. Dies gilt ebenso für Leistungen, die von im Wettbewerb stehenden Anbietern er-



bracht werden; um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten, sollten die zu bildenden Produkte an den vergleichbaren Wettbewerbsprodukten ausgerichtet werden.

- ∅ Alle Leistungen der Behörde müssen in Produkten bzw. sonstigen Kostenträgern abgebildet werden.
- ∅ Zur Gewährleistung der Einhaltung datenschutzrechtlicher Bestimmungen sollten entweder mehrere Personen an der Erstellung eines Produkts beteiligt sein bzw. ein Mitarbeiter mehr als ein Produkt erstellen.
- ∅ Als Richtgröße für die Relevanz eines Produkts sollte die für die Erstellung insgesamt von allen Beschäftigten aufgewandte Arbeitszeit mindestens der eines vollständigen durchschnittlichen Arbeitsjahres betragen.
- ∅ Die Definition eines Produkts, die Pflege in der KLR-Software oder einer anderen Software sowie die Bearbeitung (Aufschreibungen, Auswertungen) verursachen Aufwand. Dieser Aufwand muss in Relation zu dem Steuerungsgewinn stehen. Daher sollte die Anzahl der Produkte in einer Behörde möglichst gering gehalten werden.
- ∅ Damit der Aufwand für die Definition eines Produkts gerechtfertigt ist, ist die Nachhaltigkeit der Erbringung dieser Leistung zu berücksichtigen. Bei einer temporären Leistungserstellung ist - falls die weiteren Kriterien wie Steuerungsrelevanz zutreffen - ggf. eher ein Projekt als Kostenträger zu definieren.
- ∅ Als Produkte abgebildet werden können auch Aufgaben, die einzelnen oder mehreren Beschäftigten von der Behördenleitung oder von der Gesamtheit der Beschäftigten als Sonderaufgabe übertragen sind (z.B. Personalratstätigkeiten, Schwerbehindertenvertretung, Gleichstellungsbeauftragte, Sicherheitsbeauftragte oder -ingenieure). Bei Bedarf können zur Darstellung der zusätzlichen Belastung im öffentlichen Dienst durch die vermehrte Berücksichtigung sozialer Belange auch entsprechende „soziale Kostenträger“ gebildet werden.

#### 4.1.3 Systematik der Produkthierarchie

Zur übersichtlichen Darstellung der Produkte werden diese in einer Hierarchie in Form eines Produktkatalogs dargestellt.

Die unterste Stufe der Produkthierarchie bilden die Produkte.

Inhaltlich ähnliche Produkte (z.B. gleicher Empfänger, ähnliches Ziel) werden einer Produktgruppe zugeordnet. Inhaltlich zusammenhängende Produktgruppen werden wiederum zu einem Produktbereich zusammengefasst (z.B. Interne Produkte).

Für die Bayerische Staatsverwaltung werden die internen Produkte dem Produktbereich 01 bis 09 zugeordnet. Die weiteren Produktbereiche (10 ff.) sind für externe Produkte behördenspezifisch zu bilden.

Zur Differenzierung eines Produkts für eine Detailsteuerung innerhalb der Behörde oder die Abrechnung einzelner Leistungen können bei Bedarf Teilprodukte als weitere Untergliederung gebildet werden (z.B. ein einzelner Beschaffungsvorgang). Eine



weitere Differenzierung der Teilprodukte ist zulässig, was jedoch zu einer Steigerung der Komplexität der Rechnungssystematik führt.

Der hierarchische Aufbau des Produktkatalogs stellt sich wie folgt dar:

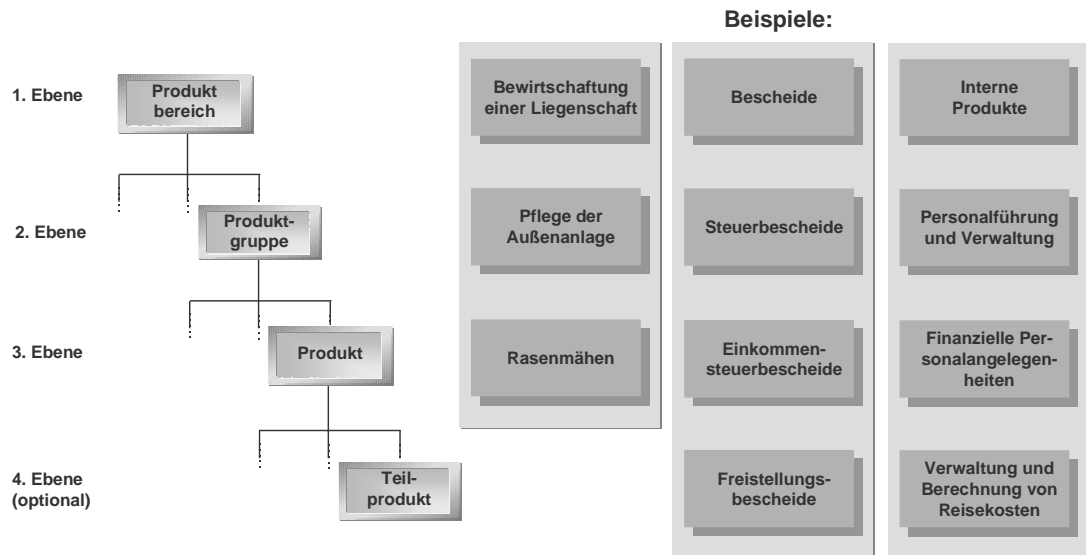


Abbildung 4: Hierarchischer Aufbau des Produktkatalogs

#### 4.1.4 Vorgehensweise bei der Produktbildung

Die Erstellung sowohl des Produktkatalogs als auch die Beschreibung der Produkte sollte unter enger Einbeziehung der Beschäftigten in folgenden Schritten erfolgen:

- o Erarbeitung eines Vorschlags zur Erstellung eines Produktkatalogs, insbesondere mit Aussagen zur Abgrenzung interner und externer Produkte einerseits und zur Differenzierung von Produkten und Projekten andererseits.
- o Prüfung, inwieweit eine Anpassung der standardisierten internen Produkte für die Behörde notwendig ist. In einzelnen Behörden kann es sinnvoll sein, auch die standardisierten Produkte weiter zu detaillieren. Dies ist auf der Ebene der Teilprodukte behördenspezifisch möglich. Ebenso kann es notwendig sein, Produkte zusammenzulegen, weil ansonsten z.B. die für ein Produkt mindestens aufzuwendende Arbeitszeit von einem Personenjahr unterschritten wird. Dabei ist darauf zu achten, dass nur interne Produkte innerhalb einer Produktgruppe zusammengefasst werden dürfen. Abweichungen sind zu dokumentieren.
- o Workshops und Produktseminare dienen der Vermittlung des Produktgedankens und initiieren die Produkterhebung in den Organisationseinheiten (Vorstufe zur Produktbildung).
- o Die Produkterhebung erfolgt durch ausgewählte Mitarbeiter (z.B. Führungskräfte) in Arbeitsgruppen in der Weise, dass von den Mitarbeitern mögliche, in der KLR abzubildende Produkte ihrer Organisationseinheit identifiziert werden.



- o Im Rahmen eines zweiten Workshops werden die Produkterhebungen diskutiert und ggf. ergänzt, die abschließenden Produkte definiert, zu Produktgruppen und Produktbereichen aggregiert und abgestimmt. Durch die Einbeziehung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter wird auch die Akzeptanz der KLR erhöht und Verständnis, gerade im Hinblick auf die KLR, aufgebaut.
- o Zu jedem Produkt wird von den jeweils betroffenen Mitarbeitern eine Produktbeschreibung (Produktziel, Grundlage, Empfänger etc.) erstellt.
- o Die Qualitätssicherung des endgültigen Produktkatalogs wird von der Projektleitung durchgeführt. Erfahrungsgemäß werden mit dieser Mischung von „top down“ und „bottom up“ Verfahren qualitativ hochwertige Ergebnisse erzielt.
- o Für alle Produkte ist eine einheitliche Produktbeschreibung nach der Vorlage in Anlage 4 a) zu erstellen. In dieser werden die Eigenschaften eines Produkts beschrieben. Enthalten sind neben der Zugehörigkeit zu der Produkthierarchie und der organisatorischen Anbindung insbesondere Kennzahlen zur Steuerung u.a. als Basis für Vergleiche. Eine Ausfüllanleitung findet sich in Anlage 4 b). Ergebnis ist ein abgestimmter Produktkatalog, der die systematische Auflistung aller von einer Behörde erstellten Leistungen erfasst.

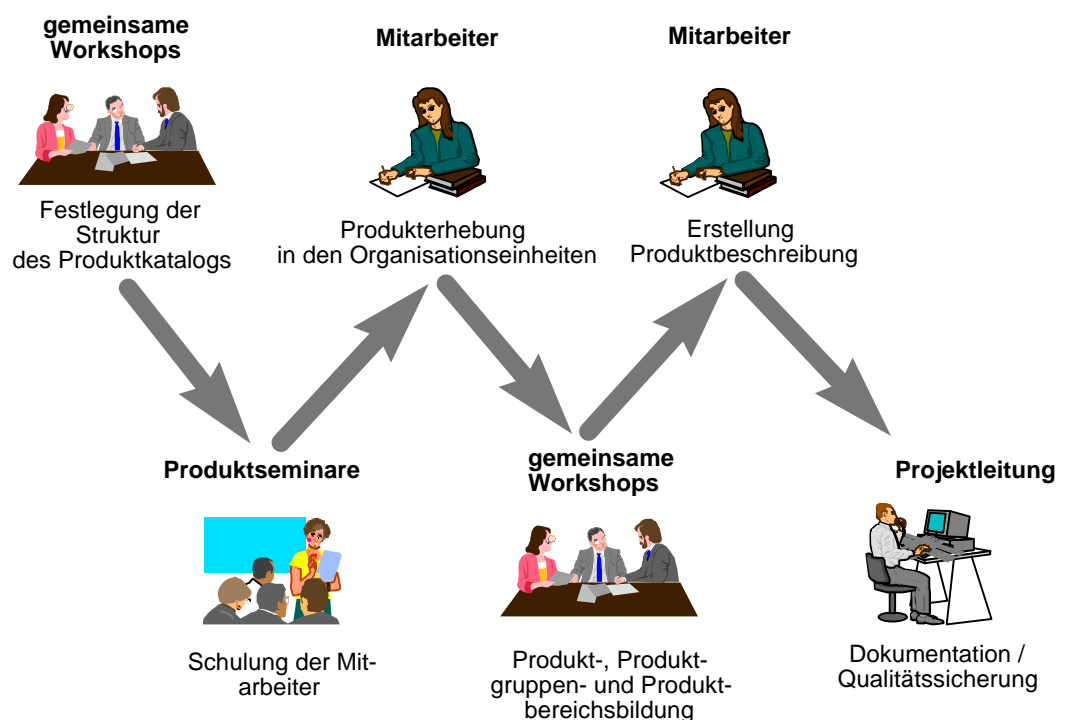


Abbildung 5: Vorgehensweise zur Produktbildung



#### 4.1.5 Änderungen des Produktkatalogs

Die Anforderungen an den Produktkatalog können sich im Wirkbetrieb der KLR wandeln. Diese Veränderungen können sich ergeben aus:

- θ Neuen Aufgaben für die Behörde,
- θ Wegfall von Aufgaben,
- θ Veränderung der Aufgabeninhalte durch Modifikation der Organisation oder der Prozesse,
- θ Optimierung der Zuordnung von Tätigkeiten zu Produkten aufgrund der Erfahrungen im Echtbetrieb,
- θ Veränderter Informationsbedarf der Führungskräfte aufgrund des Erfahrungsgewinns mit der KLR als Steuerungsinstrument.

In der Regel wird sich der Veränderungsbedarf aus den Fachbereichen ergeben. Die konkreten Veränderungen haben durch den Controller der Behörde zu erfolgen.

Zu beachten ist, dass die Veränderung des Produktkatalogs Aufwand verursacht. Dieser Aufwand muss vor dem Hintergrund des verbesserten Erkenntnisgewinns gerechtfertigt sein. Darüber hinaus wird die Aussagekraft von Vergleichen über verschiedene Perioden hinweg durch Veränderungen eingeschränkt. Aus diesem Grund sollte im Wirkbetrieb innerhalb eines laufenden Jahres die grundlegende Struktur des Produktkatalogs nicht geändert werden.

## 4.2 Projekte

In einzelnen Behördenbereichen ist es sinnvoll, in Ergänzung zu den Produkten Projekte als Kostenträger zu definieren. Gemäß der Definition der Deutschen Industrienorm (DIN) wird unter einem Projekt ein Vorhaben verstanden, das im Wesentlichen durch die Einmaligkeit der Bedingungen in ihrer Gesamtheit gekennzeichnet ist, wie z.B.

- θ Zielvorgabe,
- θ zeitliche, finanzielle, personelle oder andere Begrenzungen,
- θ Abgrenzung gegenüber anderen Vorhaben sowie
- θ spezifische Organisation.

Beispiele hierfür sind die Einführung eines neuen DV-Verfahrens, die Ausrichtung einer großen Veranstaltung/Konferenz, ggf. ein Gesetzgebungsverfahren.

Unter Berücksichtigung dieser Kriterien können interne und externe Projekte unterschieden werden.

Projekte sind in einer Projektaufstellung aufzuführen, um die Überschaubarkeit zu gewährleisten.



Die Vorgehensweise und Bedingungen zur Bildung von Projekten entsprechen der Produktbildung.

### **4.3 Prozesse**

Prozesse werden auf Basis einer detaillierten Analyse und Strukturierung der behördeninternen, kostenstellenübergreifenden Geschäftsprozesse definiert. Die durchzuführenden Tätigkeiten werden entsprechend systematisiert und die Kosten auf Basis von mengenabhängigen Bezugsgrößen den Prozessen zugeordnet. Hierdurch wird eine erhöhte Gemeinkostentransparenz erreicht.

Aus Gründen der Praktikabilität und Wirtschaftlichkeit ist eine Prozesskostenrechnung vor allem für repetitive Tätigkeiten geeignet, die einen geringen Entscheidungsspielraum aufweisen.

Der Aufwand zur Konzeption einer prozessorientierten KLR im Vergleich zu einer produktorientierten ist höher. Dies resultiert aus den notwendigen umfangreichen Analysearbeiten sowie der aufwendigeren Zuordnung der Kosten zu den einzelnen Tätigkeiten und dem erhöhten Pflegeaufwand für das Rechnungssystem. Ebenso ist der Aufwand zum Betrieb einer prozessorientierten KLR höher, da eine umfangreichere Zeitaufschreibung zu erfolgen hat, was zu erhöhten Aufwendungen bei einem großen Teil der Beschäftigten führt.

Aus diesen Gründen sollte in der Anfangsphase die KLR nicht nach dem Prinzip der Prozessorientierung eingeführt werden.

### **4.4 Ausprägungen von Kostenträgern**

#### **4.4.1 Quantitative Kennzahlen**

Quantitative Kennzahlen sind Maßgrößen zur Ermittlung der Zielerreichung und werden aus Zählheiten gebildet. Die Beschreibung von Kostenträgern durch Kennzahlen dient der objektiven Messung der Ergebnisse des Verwaltungshandelns. Bei der Bestimmung von Kennzahlen ist auf die Steuerungsrelevanz für den jeweiligen Adressaten zu achten.

Kennzahlen stellen ein geeignetes Instrument dar, um über Plan-Ist-Vergleiche Planabweichungen und damit Steuerungsbedarfe zu erkennen. Darüber hinaus kann damit auch die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung aufgezeigt werden.

Kostenträgerspezifische quantitative Kennzahlen (z.B. Anzahl Steuerbescheide) dienen der Steuerung der Kostenträger und als Basis für Vergleiche. Diese sind in den jeweiligen Fachkonzeptionen behördenspezifisch zu definieren.

Darüber hinaus existieren sogenannte „allgemeine“ Kennzahlen. Diese Kennzahlen beziehen sich auf alle Kostenträger, Kostenstellen und Kostenarten (z.B. Kostenan-



teil eines Produkts, einer Kostenstelle oder einer Kostenart an den Gesamtkosten der Behörde) oder auf bestimmte Bereiche (z.B. Deckungsgrad einer Produktgruppe).

Die allgemeinen Kennzahlen werden unterteilt in „absolute“ und „relative“ Kennzahlen.

- θ **Absolute Kennzahlen** werden dargestellt durch Einzelzahlen, Summen und Differenzen. Diese Kennzahlen haben nur eine begrenzte Aussagekraft. Sie gewinnen an Informationsgehalt, wenn sie beispielsweise mit Kennzahlen vorhergegangener Perioden oder anderer Behörden (Benchmarking) verglichen werden (z.B. Kosten eines Steuerbescheids).
- θ Bei **relativen Kennzahlen** werden mindestens zwei Werte zueinander in Beziehung gesetzt (z.B. Kostenanteil des Produkts Einkommensteuerbescheid an der Produktgruppe Steuerbescheide).

Die in Anlage 6 aufgeführten Kennzahlen sind Beispiele und Anhaltspunkte, die entsprechend den Erfahrungen bei der Einführung der KLR weiter zu differenzieren und zu ergänzen sind.

Die Operationalisierung von Zielen durch geeignete Kennzahlen ist eine wesentliche Aufgabe des Controlling.

#### 4.4.2 Qualitätskriterien

Grundsätzlich bildet die KLR primär quantitative Sachverhalte ab. Im Rahmen der KLR-Einführung haben die Qualitätskriterien zunächst die Aufgabe ein Nachdenken über die Qualitätsmerkmale der Kostenträger anzuregen. Der Vorteil einer Formulierung von Qualitätsmerkmalen liegt somit in der aktiven Auseinandersetzung der Mitarbeiter mit der Qualität der erstellten Leistungen. Ziel ist es, in einem weiteren Schritt Vereinbarungen zwischen Leistungsempfängern und -erstellern über die Qualität der zu erbringenden Leistungen zu treffen.

Die Produktbeschreibung enthält objektive und subjektive Qualitätsmerkmale. Subjektive Qualitätsmerkmale sind somit nur aufwendig messbar, z.B. durch Befragungen. Objektive Kriterien hingegen sind eindeutig messbar (z.B. Fehlerquote, Durchlaufzeit).

Der Aufwand, den die Überprüfung der Qualitätsmerkmale eines Kostenträgers verursacht, sollte zum Nutzen, der sich aus möglichen Qualitätsverbesserungen ergibt, in einem angemessenen Verhältnis stehen.



## 5 Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze

Für die Einführung und den laufenden Betrieb einer KLR werden Leitlinien benötigt, die einheitlich regeln, in welcher Form der aufgetretene Ressourcenverzehr erfasst wird und wie dieser monetär zu bewerten ist. Dies betrifft vor allem die Erfassung und Bewertung des Personaleinsatzes, der Anlagennutzung sowie des für den Behördenbetrieb erforderlichen Materialverbrauchs. Eine konsequente Einhaltung der im Folgenden beschriebenen Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze ist die Voraussetzung für die Validität der Daten der KLR und somit für künftige Auswertungen und Vergleiche zwischen Rechnungsperioden.

### 5.1 Ermittlung der Personalkosten

#### 5.1.1 Zeitaufschreibung

Die Personalkosten stellen in der Bayerischen Staatsverwaltung den dominierenden Kostenblock dar. Mit der Zeitaufschreibung wird die möglichst verursachungsgerechte Zuordnung von Personalkosten zu den jeweiligen Kostenträgern sichergestellt, wobei der zusätzliche Arbeitsaufwand für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter so gering wie möglich sein sollte.

Die Zeitaufschreibung dient nicht der Einzelpersonenbezogenen Leistungskontrolle. Die Zeitaufschreibung ist einer Plausibilitätsprüfung zu unterziehen. Sinnvollerweise sollte eine Vereinbarung zwischen Personalrat und Behörde bzw. zwischen Hauptpersonalrat und Ressort zur permanenten Zeitaufschreibung abgeschlossen werden.

Die Personalkosten werden in folgenden Schritten errechnet:

- θ Um der Zielsetzung gerecht werden zu können, einen Nachweis über die tatsächlich erbrachte Leistung zu erhalten, ist es erforderlich, dass durch die Selbstaufschreibung der Mitarbeiter die Stundenzahl, die für die Herstellung eines Kostenträgers aufgewendet wird, ermittelt werden kann. Die Mitarbeiter der KLR-relevanten Bereiche der Bayerischen Staatsverwaltung erfassen im Zuge der Einführung der KLR somit ihre tatsächlich geleistete Arbeitszeit, einschließlich der Mehrarbeit.
- θ In Absprache mit dem BayStMF können Arbeitszeiten auch prozentual bzw. in einem anderen als dem vorgeschlagenen wöchentlichen Zeitrhythmus erfasst werden. Ersteres ist insbesondere für Personen sinnvoll, die keiner Arbeitszeitregelung unterliegen (z.B. Richter aufgrund ihrer richterlichen Unabhängigkeit oder Professoren aufgrund der Freiheit von Forschung und Lehre). Arbeitet ein Mitarbeiter lediglich für einen Kostenträger, so sollte eine feste Zuordnung DV-technisch in Form einer Voreinstellung realisiert werden.



- θ Diese Stundenzahl wird anschließend mit dem für den Mitarbeiter maßgeblichen Standard-Stundensatz (siehe hierzu Abschnitt 5.1.2) bewertet, den Kostenstellen zugerechnet und - entsprechend der Rechnungssystematik - weitergeschlüsselt.

### **Grundsätze der Zeitaufschreibung**

Nicht-kostenträgerbezogene Tätigkeiten werden im Rahmen der Zeitaufschreibung gesondert erhoben und generell als „Sonstige Aktivitäten“ erfasst. Hierunter fallen auch Abwesenheitszeiten, wie Dienst- bzw. Überstundenausgleich, Urlaub (tariflicher Urlaub, Sonderurlaub, Dienstbefreiung) sowie Krankheit und referatsinterne Angelegenheiten (insbes. Besprechungen, Beurteilungs- und Mitarbeitergespräche etc.). Eine weitergehende Differenzierung der nicht-kostenträgerbezogenen Tätigkeiten ist behördenspezifisch möglich.

Kann die Arbeitszeit sowohl einem internen als auch einem externen Kostenträger zugeordnet werden, ist der interne Kostenträger zu belasten. Nur durch eine genaue Kalkulation der Kosten der internen Kostenträger kann die Verantwortlichkeit der Ersteller für eine wirtschaftliche Leistungserstellung erhöht werden.

Bei der Zeitaufschreibung gelten folgende Annahmen:

- θ Die kleinste Kostenrechnungsperiode ist der Monat.
- θ Die Erfassung der Zeiten sollte täglich erfolgen.
- θ Die kleinste Einheit der Zeitaufschreibung (Aufschreibungsgrenze) sollte eine halbe Stunde betragen, wobei Abweichungen im Sinne einer genaueren Zeitaufschreibung zulässig sind.
- θ In der Regel werden von einem Mitarbeiter nicht mehr als fünf Kostenträger erstellt.
- θ Bei allen Zeiten, die - bezogen auf eine Woche - unter dieser Grenze liegen, ist „mit Augenmaß“ gleichverteilt auf- bzw. abzurunden.

Die Behandlung der Reisezeiten als Arbeitszeiten erfolgt gemäß den Regelungen zum „Freizeitausgleich für Beamte wegen Inanspruchnahme durch Reisezeiten“.<sup>2</sup>

Tätigkeiten wie allgemeine Sekretariatsaufgaben sollten im Produkt 1.1.2 „Unterstützung der Amts-/Behördenleitung, Sekretariatsdienste“ erfasst werden, sofern keine eindeutige Kostenträgerzuordnung (z.B. für die Erstellung eines Bescheids) möglich ist.

Tätigkeiten wie Personalratstätigkeit, die Regelung von Schwerbehindertenangelegenheiten oder die Wahrnehmung von Gleichstellungsaufgaben sind als „Sonstige Aktivitäten“ abzubilden. Ggf. können für diese Tätigkeiten selbständige Produkte definiert werden, sofern ein Ausweis der geleisteten Zeit gewünscht ist. Entsprechendes gilt für Zeiten, die die Behördenleitung etwa für Sitzungen mit dem Personalrat aufwendet.

<sup>2</sup>

Vgl. Bekanntmachung des BayStMF vom 20. Mai 1997.



Bei dienstlichen Besprechungen auf Leitungsebene (Minister - Abteilungsleiter - Referatsleiter) erfolgt die Zeitaufschreibung - im Falle allgemeiner Besprechungen - auf das interne Produkt 1.1.1 „Allgemeine Leitungs- und Führungsaufgaben“. Können die Besprechungen einem anderen internen oder einem externen Produkt zugerechnet werden, so hat die Zeitaufschreibung hierauf zu erfolgen.

Die für die Betreuung und Einarbeitung von Auszubildenden und Praktikanten aufgewendete Arbeitszeit wird dem internen Produkt 1.2.8 „Ausbildung“ zugerechnet. Die Arbeitszeit der Auszubildenden wird nicht erfasst. Die Kosten für Auszubildende und Praktikanten werden zentral auf einer Vorkostenstelle erfasst und auf der Basis der Personalkosten auf alle Vor- und Endkostenstellen bzw. differenziert auf diejenigen Vor- und Endkostenstellen, in denen die Auszubildenden und Praktikanten eingesetzt werden, verteilt.

### **Behandlung von Mehrarbeit**

Mehrarbeitszeiten bzw. Überstunden sollten - unabhängig von bestehenden behördeninternen oder gesetzlichen Regelungen - bei der Zeitaufschreibung ohne gesonderten Nachweis erfasst und damit nach der Datenerfassung und der damit einhergehenden Bewertung durch den Standard-Personalkostensatz (zur Definition siehe nachfolgender Abschnitt) unmittelbar zu Kosten der entsprechenden Kostenträger werden. Dieses Vorgehen wird gewählt, da es nicht praktikabel ist, gesondert Überstunden/Mehrarbeitszeit kostenträgerspezifisch aufzuschreiben.

Der eventuell stattfindende finanzielle Überstundenausgleich wird in der Haushaltsrechnung erfasst, da sich die erfassten Personalausgaben entsprechend erhöhen. In der Kostenrechnung wurden die Überstunden bereits mit den Standard-Personalkostensätzen bewertet.<sup>3</sup> Bei einem zeitlichen Ausgleich der Mehrarbeit wird diese als nicht-kostenträgerbezogene Tätigkeit „Sonstige Aktivitäten“ erfasst, sofern keine weitergehende Differenzierung besteht.

Für die Zeitaufschreibung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter wurde ein Formular als Muster entwickelt, das in der Anlage 7 mit einer Beschreibung beigelegt ist. Außerdem wird in dieser Anlage eine detaillierte Erläuterung des Zeitaufschreibungsprozesses dargestellt.

Die Vorgehensweise und die Erhebungsinstrumente für eine Zeitaufschreibung sollte im Rahmen einer Vereinbarung mit dem Personalrat und der Behörde bzw. dem Hauptpersonalrat und dem Ressort präzisiert werden.

<sup>3</sup>

Sobald Mehrarbeit (bezahlt, Gleitzeit) anfällt, entstehen Kosten; die Kosten übersteigen somit zunächst die Ausgaben. Wird die Mehrarbeit später finanziell ausgeglichen, so verändern sich nur die Ausgaben, nicht die Kosten. Die Ausgaben steigen und nähern sich den bereits gebuchten Kosten an.





## 5.1.2 Personalkosten

Grundsätzlich ist festzulegen, ob zur Berechnung der Personalkosten die aus dem Bezügeverfahren ermittelten Personal-Ist-Kosten oder die vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen vorgegebenen, standardisierten Personaldurchschnittskosten herangezogen werden bzw. auf Basis der in der Haushaltsrechnung gebuchten Personalausgaben eine behördenpezifische Ermittlung der Personalkostensätze erfolgt.

### *Personalkostensätze auf Basis der Personal-Ist-Kosten*

Die Personal-Ist-Kosten werden im Bezügeverfahren berechnet.

Sie beinhalten:

1. alle laufenden Bezüge wie
  - Grundgehalt,
  - Familienzuschlag,
  - Stellenzulage,
  - Vermögenswirksame Leistungen,
  - Ministerialzulage,
2. Sonderzuwendung und Urlaubsgeld,
3. laufende Zuschläge und Zuschüsse,
4. sonstige laufende Personalkosten:
  - AG-Aufwand zur Sozialversicherungen,
  - AG-Aufwand zur Zusatzversorgung,
  - AG-Pauschalsteuern,
5. Zeitweise Mehrarbeiten,
6. einmalige Zuschläge und Zuschüsse,
7. Schicht- und Wechseldienstzulagen,
8. sonstige einmalige Personalkosten,
9. sonstige zeitweise Personalkosten.

Sonstige neutrale Personalkosten, wie z.B.:

- Jubiläumszuwendungen,
- Prämien,
- Leistungszulagen,
- sonstige Personalnebenkosten,
- Erlass / Niederschlagung,

bleiben unberücksichtigt.



Bei der Berechnung individueller Stundensätze oder bei Vergleichen zwischen Beamten und Angestellten ist darauf zu achten, dass bei Beamten die Beihilfekosten entsprechend des jeweils letzten vom BayStMF ermittelten Durchschnittsbetrages und die Versorgungsrückstellungen (Zuschlag 30 v.H.) hinzugerechnet werden. Bei Angestellten und Arbeitern sind die entsprechenden AG-Anteile bereits berücksichtigt.

Bei der Berechnung eines individuellen Stundensatzes werden die jeweils geltenden wöchentlichen Arbeitsstunden berücksichtigt. Urlaubs- oder Krankheitstage spielen dabei keine Rolle.

### ***Personalkostensätze des BayStMF***

In die Berechnung der Standard-Personalkostensätze fließen gemäß der Berechnungssystematik des BayStMF die Entgelte (Besoldung, Vergütung, Lohn und Zulagen) sowie sämtliche Personalnebenkosten wie z.B. der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung ein. Trennungsgeld und Umzugskostenvergütungen werden nicht in den Personalkostensatz eingerechnet, sondern sollten auf Basis der Ist-Kosten derjenigen Kostenstelle zugeordnet werden, der der Empfänger der Leistung zugeordnet ist.

Die Berechnung der Personaldurchschnittskosten je Kalenderjahr erfolgt auf der Grundlage folgender Annahmen:

1. Grundgehalt - bei aufsteigendem Gehalt nach der Stufe, der der Beamte der jeweiligen Besoldungsgruppe im Durchschnitt angehört,
2. Familienzuschlag der Stufe 2 (verheiratet, ein Kind),
3. Stellenzulage, soweit eine solche nach Nr. 27 Abs. 1 der Vorbemerkungen zu den BBesO A und B zusteht,
4. jährliche Sonderzuwendung in der nach Art. 4 des Gesetzes über die bayerische Sonderzahlung geltenden Höhe (zzgl. Sonderbetrag für ein Kind),
5. Urlaubsgeld
6. ein Zuschlag von 30 % zu den sich aus den Nrn. 1 bis 4 ergebenden Beträgen wegen künftiger Versorgungslasten,
7. durchschnittliche Beihilfen des Vorjahres in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen entsprechend des jeweils letzten vom BayStMF ermittelten Durchschnittsbetrages,
8. vermögenswirksame Leistungen,
9. ergänzend für eine oberste Landesbehörde die Ministerialzulage

Sonstige Sozialleistungen werden nicht berücksichtigt.

Der Berechnung der Personaldurchschnittskosten je Arbeitsstunde liegen die Personaldurchschnittskosten je Kalenderjahr und die Anzahl der jährlichen Arbeitsstunden zugrunde. Von der Gesamtzahl der Tage p.a. werden abgezogen:

- 0 52 Samstage und Sonntage,



- θ 11 Feiertage,
- θ Tage des jeweils zustehenden jährlichen Erholungsurlaubs,
- θ ein allgemein dienstfreier Tag sowie
- θ acht angenommene Krankheitstage.

Als wöchentliche Arbeitszeit sind die für Beamte geltenden Wochenstunden berücksichtigt. Im Rahmen der Verwaltungsvereinfachung ist für entsprechende Angestellte und Arbeiter der gleiche Stundensatz zugrunde zu legen. Nach Beamten, Angestellten und Arbeitern differenzierte Personalkostensätze können anhand der für die jeweiligen Arbeitnehmergruppen geltenden Sollarbeitszeit ermittelt und verwendet werden. Werden in der Zeiterfassung Urlaub bzw. Krankheit als eigener Kostenblock ausgewiesen, so dürfen bei der Berechnung für die Arbeitsstunden nur Samstage, Sonntage und Feiertage berücksichtigt werden. Ansonsten würden Urlaub und Krankheit doppelt erfasst werden, einmal bei der Berechnung der Arbeitsstunden und dann bei der Berechnung der Personalkosten.

#### ***Behördenspezifische Ermittlung der Personalkostensätze***

Personalkostensätze sind diejenigen Kostensätze, die auf behördenspezifischen Vorjahreswerten basieren.

Als Grundlage für die Ermittlung der Durchschnittskostensätze für Beamte dienen grundsätzlich die vom BayStMF behördenspezifisch zu ermittelnden durchschnittlichen Vorjahres-Gesamtkosten eines Beamten für die jeweilige Besoldungsgruppe. Bei Beamten sind kalkulatorische Personalkosten entsprechend der Versorgungspauschale von derzeit 30 Prozent enthalten.

Darüber hinaus sind behördenspezifisch die Personalnebenkosten auf Basis der Vorjahres-Istwerte zu ermitteln. Zu den Personalnebenkosten zählen:

- θ Beihilfen,
- θ Unterstützungen,
- θ Fürsorgeleistungen
- θ etc.

Der Zuschlag für die Personalnebenkosten ist für alle Besoldungsgruppen gleich.

Die Grundlage für die Ermittlung der Durchschnittskostensätze für Angestellte und Arbeiter dienen die vom BayStMF behördenspezifisch ermittelten durchschnittlichen Vorjahres-Gesamtwerte für die jeweilige Vergütungs- und Lohngruppe, die Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung (Renten-, Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherung) sowie sonstige Zusatzleistungen (z.B. VBL, Beihilfen).

Zur Ermittlung des Personalkostensatzes (€/h) sind die Gesamtkosten durch die Soll-Arbeitszeit des betrachteten Zeitraums zu dividieren. Anhand der Funktionsweise des jeweiligen Zeitaufschreibungssystems ist zu überprüfen, wie die Soll-Arbeitszeit zu ermitteln ist (z.B. Berücksichtigung von Feiertagen, Krankheit).



Für die behördenindividuelle Ermittlung und Zurechnung der Personalkostensätze (z.B. bei einem wesentlich höheren Durchschnittsalter der Bediensteten) müssen mindestens folgende Stammdaten eines jeden Mitarbeiters vorhanden sein:

- θ Status (Beamter, Angestellter, Arbeiter),
- θ Entgeltstufe gemäß BBesO, BAT, Lohnstufe MTArb, ggf. außertarifliche Entgelte
- θ Gleitzeitvereinbarung,
- θ Stellenumfang (Voll- oder Teilzeitstelle),
- θ Organisationseinheit/Kostenstelle.

### 5.1.3 Personalkostenverrechnung

Die verursachungsgerechte Verrechnung der Personalkosten auf die Kostenträger setzt voraus, dass alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter alle geleisteten Stunden kostenträgerbezogen aufschreiben. Die erfasste Stundenzahl wird durch Multiplikation mit dem für den Mitarbeiter maßgeblichen Personalkostensatz unmittelbar zu Kosten der Kostenträger. Die dadurch entstehenden Unterschiede zwischen KLR und Haushaltsrechnung fließen in die Abgrenzungsrechnung ein. Unterschiede können auch im Zusammenhang mit Altersteilzeit und Langzeitkrankheit entstehen (vgl. Abschnitt 2.2.5).

#### 5.1.3.1 Mit Durchschnittssätzen

Da die Personalkostensätze Durchschnittssätze je Besoldungs-, Vergütungs- bzw. Lohngruppe auf der Basis der Vorjahres-Gesamtkosten sind und Mehrarbeitszeiten ebenfalls in die Kostenrechnung einfließen, wird es immer eine Differenz zwischen den Personalkosten der KLR und den Personalausgaben der Haushaltsrechnung im Abrechnungszeitraum geben. Diese Differenz wird im Rahmen der Abgrenzungsrechnung abgebildet.

Werden im Rahmen des Haushalts- und KLR-Abschlusses erhebliche Abweichungen zwischen den Personalkosten der KLR und den Personalausgaben der Haushaltsrechnung festgestellt, sind diese hinsichtlich ihres Entstehungsgrundes zu untersuchen. Dies kann dazu führen, dass die standardisierten Personalkostensätze in geeigneter Weise anzupassen sind.

#### 5.1.3.2 Mit Personal-Ist-Kostensätzen

Das Bezügeverfahren bietet eine Schnittstelle an, über die die Personal-Ist-Kostensätze pro definierte Kostenstelle ausgelesen werden können. Im Rahmen des Projektes VIVA wurde eine Integration zwischen Bezügeverfahren und der Kosten- und Leistungsrechnung geschaffen, so dass die betroffenen KLR-Anwender automatisch die Personal-Ist-Kosten auf ihren Kostenstellen ausgewiesen bekommen. Somit



sind die Personalkosten der KLR mit den Personalkosten des Haushalts grundsätzlich deckungsgleich.

Ausnahmen bilden hier jedoch die einmaligen Kosten wie z.B. Sonderzuwendung. Aufgrund der Periodizität müssen die einmaligen Kosten, soweit sie KLR-relevant sind, bereits während des Jahres kalkuliert und im Monat der Haushaltszahlung abgegrenzt werden.

## 5.2 Nutzung der Anlagegüter

In der KLR werden Kosten für die Nutzung der Anlagegüter einerseits sowie Materialkosten (siehe Abschnitt 5.3) andererseits unterschieden. Zum Material, das im Betrieb der Behörde verbraucht wird, zählt im wesentlichen Büro- und Geschäftsbedarf, Verbrauchsmaterial, Bücher und Zeitungen/Zeitschriften sowie Betriebsstoffe (wie z.B. Heizöl, Motoröl). Die Nutzung der Anlagegüter ist in den nachfolgenden Abschnitten ausführlich beschrieben.

### 5.2.1 Differenzierung der Anlagegüter

Zu den Anlagegütern zählen diejenigen Güter, die dem Betrieb der Behörde dauerhaft zu dienen bestimmt sind. Anlagegüter können wie folgt unterteilt werden:

- θ Unbewegliche Anlagegüter (Immobilien)
  - ◆ Grundstücke
  - ◆ Gebäude (einschl. ihrer wesentlichen Bestandteile; §§ 93, 94 BGB)
- θ Bewegliche Anlagegüter (Mobilien)
  - ◆ Geräte
  - ◆ Geräte der Datenverarbeitung
  - ◆ Ausstattungsgegenstände
  - ◆ Technische Einrichtungen
  - ◆ Fahrzeuge und Transportmittel
- θ Immaterielle Anlagegüter
  - ◆ Software
  - ◆ Rechte, Konzessionen, Lizenzen und Patente

Unbewegliche Anlagegüter der Behörde (Eigentümer: Freistaat Bayern) - im Folgenden auch als Infrastruktur bezeichnet - sind das jeweilige bzw. die jeweiligen Dienstgebäude sowie die dazu gehörigen Außenanlagen (Grünflächen, Wege, Parkplätze etc.).



Zu den beweglichen Anlagegütern der Behörde zählen beispielsweise die technischen Einrichtungen (z.B. Druckereimaschinen), die Gebäudeeinrichtung, die IT-Ausstattung sowie die Fahrzeuge der Fahrbereitschaft und des Inneren Dienstes, die sich im Eigentum des Freistaates Bayern befinden.

Bei den immateriellen Anlagegütern werden sowohl Software als auch Rechte, Konzessionen, Lizenzen und Patente ausgewiesen. Voraussetzung des Ausweises ist der entgeltliche Erwerb dieser immateriellen Anlagegüter. Dabei kann die Nutzungsdauer auch je nach vertraglicher Gestaltung von der in der Nutzungsdauertabelle (siehe Anlage 10) abweichen.

Anlagegüter gehören zu den Vermögensgegenständen, die über einen längeren Zeitraum hinweg genutzt und - mit Ausnahme der Grundstücke - planmäßig abgeschrieben werden. Grundstücke können nur außerplanmäßig abgeschrieben werden (z.B. bei Wertminderung durch Bodenverschmutzung). Das investierte Kapital wird jedoch verzinst.

### 5.2.2 Arten kalkulatorischer Kosten

Die kalkulatorischen Kosten können wie folgt differenziert werden,

- θ kalkulatorische Abschreibungen,
- θ kalkulatorische Zinsen,
- θ kalkulatorische Wagniskosten.

Der Ressourcenverzehr durch Nutzung der Anlagegüter soll durch kalkulatorische Abschreibungen möglichst verursachungsgerecht abgebildet werden. *Kalkulatorische Abschreibungen* haben die Aufgabe, Wertminderungen des Anlagevermögens zu erfassen und als Kosten in der Abrechnungsperiode zu verrechnen. Die Wertminderung ergibt sich dabei aus der Be- und Abnutzung des Vermögensgegenstands oder aus technischer Überalterung.

Alternativ zu den kalkulatorischen Abschreibungen besteht die Möglichkeit, vergleichbare Mieten für dieses Anlagegut als kalkulatorische Kosten anzusetzen (z.B. Vergleichsmiete für ein Bürogebäude).

Darüber hinaus entstehen Opportunitätskosten für das in den Anlagegütern gebundene Kapital. Hierfür werden in der KLR *kalkulatorische Zinsen* angesetzt. Es handelt sich dabei um diejenigen Kosten, die für die Bereitstellung des notwendigen Kapitals, das in den Anlagegütern gebunden ist, in Form von Zinsen, Gebühren etc. entstehen. Es ist dabei gleichgültig, ob es sich um Eigen- oder Fremdkapital handelt. Im Bereich der öffentlichen Verwaltung ist mit einem einheitlichen Zinssatz für eigen- und fremdfinanziertes Kapital zu rechnen (Gesamtdeckungsprinzip des Haushalts). Es wird der Zinssatz entsprechend den Entschlüssen des Bund-Länder-Arbeitskreises KLR zugrunde gelegt (siehe Anlage 8).

Für den außerordentlichen und nicht-versicherten Untergang von Anlagegütern werden *kalkulatorische Wagniskosten* angesetzt. Wagnisse sind dabei Verlustgefahren, die durch die behördliche Tätigkeit entstehen. Da diese Verlustgefahren regelmäßig



nicht vorhersehbar sind, sind die anfallenden Kosten gewissen Zufallsschwankungen unterworfen und würden bei Übernahme in die KLR die Periodenergebnisse in verzerrter Form wiedergeben. Kalkulatorische Wagniskosten dienen der Sicherstellung einer Vergleichbarkeit der Periodenergebnisse der KLR.

Die Berechnung der kalkulatorischen Kosten erfolgt monatsgenau.

Den kalkulatorischen Kosten entsprechen in der Bezugsperiode Kosten, denen keine Ausgaben bzw. Auszahlungen in gleicher Höhe gegenüberstehen, so z.B. die Abnutzung vorhandenen Anlagevermögens, die Nutzung eigener oder genutzter Gebäude sowie die Verzinsung des Eigen- und Fremdkapitals.

Die grundsätzliche Berechnung der unterschiedlichen Arten kalkulatorischer Kosten ist in den nachfolgenden Absätzen dargestellt.

Als Ausgangsbetrag für die Ermittlung der **kalkulatorischen Abschreibungen** ist bei den Anlagegütern der Anschaffungs- oder Herstellungswert anzusetzen.

Der *Anschaffungswert* wird wie folgt errechnet:

$$\begin{array}{r} \text{Anschaffungspreis} \\ - \text{Anschaffungspreisminderungen (z.B. Rabatte)} \\ + \text{Anschaffungsnebenkosten (z.B. Aufwendungen für Lieferung und Installation)} \\ \hline = \text{Anschaffungswert} \end{array}$$

Der Anschaffungswert wird bei Behörden, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, wie folgt errechnet:

$$\begin{array}{r} \text{Anschaffungspreis (netto)} \\ - \text{Anschaffungspreisminderungen (z.B. Rabatte)} \\ + \text{Anschaffungsnebenkosten (z.B. Aufwendungen für Lieferung und Installation)} \\ \hline = \text{Anschaffungswert (wichtig für die Wertgrenze gemäß Anlage 8)} \\ + \text{Mehrwertsteuer} \\ - \text{Skonto} \\ \hline = \text{Zahlbetrag (wird verbucht)} \end{array}$$

Der Anschaffungswert gilt für die Beachtung der Wertgrenze (vgl. Anlage 8). Als Kosten in der Kostenrechnung oder in der Anlagenbuchhaltung wird bei Behörden, die nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind, der vollständige Zahlbetrag verbucht.

Wird ein Anlagegut selbst hergestellt, ergibt sich der *Herstellungswert* aus der Summe der bei der Eigenherstellung eines Anlageguts angefallenen Material- und Fertigungseinzelkosten sowie den unmittelbar zurechenbaren Material- und Fertigungsgemeinkosten.

Als Anlagegut zu erfassen und demzufolge abzuschreiben sind alle einzeln nutzbaren Vermögensgegenstände, deren Anschaffungs- oder Herstellungswert über der für geringwertige Wirtschaftsgüter definierten Wertgrenze (siehe Anlage 8) liegt. Die kalkulatorische Abschreibung erfolgt grundsätzlich linear. Bei geringwertigen Wirt-



schaftsgütern<sup>4</sup> - dies sind Güter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter der definierten Wertgrenze (siehe Anlage 8) liegen - kann eine Sofortabschreibung als Vereinfachungsregel im Jahr der Anschaffung vorgenommen werden.

Die Überlegungen, eine automatisierte Anlagenbuchhaltung<sup>5</sup> auch für die Vermögensrechnung (Art. 73 BayHO) zu nutzen, können eine Inventarisierung von Anlagegütern auch unterhalb der o.g. Wertgrenze erforderlich machen. Dabei ist den Anforderungen der Verwaltungsvorschriften (VV) zu Art. 73 BayHO Rechnung zu tragen. Während die Anlagenbuchhaltung die zur Erfüllung des gesetzlichen Zwecks und eines ordentlichen Geschäftsgangs notwendigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens enthält, umfasst die Vermögensrechnung zusätzlich diejenigen Vermögensgegenstände, die durch die Behörde bei der Erfüllung des gesetzlichen Auftrags direkt oder indirekt erstellt wurden.

Unabhängig von der Unterscheidung zwischen Anlagenbuchhaltung und Vermögensrechnung empfiehlt es sich dennoch, aus Gründen der vollständigen Erfassung und Nachvollziehbarkeit von Anschaffungen auch geringwertige Wirtschaftsgüter in der Anlagenbuchhaltung zu inventarisieren, unabhängig davon, dass diese bereits im Jahr der Anschaffung vollständig abgeschrieben werden. Es handelt sich hierbei um eine gängige Verfahrensweise in der Privatwirtschaft, die nicht im Widerspruch zur Verfahrensweise der öffentlichen Verwaltung steht.

Systemtechnisch wird dies durch eine Kennzeichnung der entsprechenden Vermögensgegenstände als „sofort abschreibbar“ oder durch Hinterlegung von „100 %“ bei der Bestimmung der jährlichen Abschreibungsprozentsätze realisiert.

Für die **kalkulatorischen Zinsen** wird ein einheitlicher Zinssatz festgelegt (siehe Anlage 8).<sup>6</sup> Diese berechnen sich wie folgt (Jahreswert):

Abnutzbares Anlagevermögen:

6,5 vom Hundert auf den halben Anschaffungs- oder Herstellungswert.

Nichtabnutzbares Anlagevermögen:

6,5 vom Hundert auf den Anschaffungs- oder Herstellungswert.

**Kalkulatorische Wagniskosten** dürfen nur bei Anlagegütern angesetzt werden, die nicht bereits gegen mögliche Risiken des Untergangs oder der Nutzungseinschränkung versichert worden sind (z.B. Feuerschäden, Wasserschäden). Da der Freistaat Bayern als „Selbstversicherer“ (siehe VV Nr. 2.4 zu § 34 BayHO) auftritt und Anlagegüter in seinem Eigentum somit grundsätzlich nicht versichert sind, sollten für unvorhergesehene Ereignisse kalkulatorische Wagniskosten angesetzt werden. Bei An-

---

<sup>4</sup> Der Begriff wird synonym für den sonst verwendeten Begriff der Vermögensgegenstände gebraucht.

<sup>5</sup> Anzumerken ist, dass sich bei der Bayerischen Staatsverwaltung derzeit keine einer automatisierten Anlagenbuchhaltung vergleichbare Inventarisierung im Einsatz befindet. Bei der Implementierung einer KLR-Software wird daher empfohlen, ein entsprechendes Modul zur Anlagenbewirtschaftung einzuführen.

<sup>6</sup> Gemäß den Entscheidungen des Bund-Länder-Arbeitskreises KLR.



lagegütern, die grundsätzlich versicherbar sind, sollten die marktüblichen Versicherungsprämien als kalkulatorische Wagniskosten angesetzt werden. Bei Gebäuden kann auf die Tarife der Gebäudeversicherung zurückgegriffen werden.

Ist ein Anlagegut aufgrund seiner Eigenschaften nicht versicherbar, so muss zunächst das Untergangsrisiko auf der Basis statistisch nachweisbarer Daten über die Schadenshöhe und des Einzelrisikos ermittelt und anschließend ein Betrag für das kalkulatorische Wagnis entsprechend dem Wert des betrachteten Guts kalkuliert werden.

Kalkulatorische Wagniskosten werden erst in einer zukünftigen Ausbaustufe berücksichtigt und bei der Einführung der KLR zunächst nicht angesetzt.

Zur Ermittlung der kalkulatorischen Kosten müssen für jedes Anlagegut zumindest folgende Daten erfasst und gepflegt werden:

- θ Anschaffungs-/Herstellungswert bzw. geschätzter Erfassungswert
- θ Abschreibungsmethode (z.B. linear als Standard)
- θ Anschaffungs-/Herstellungszeitpunkt (Zugangzeitpunkt)
- θ Planmäßige Nutzungsdauer in Jahren (siehe Anlage 10) bzw. geschätzte Restnutzungsdauer

Die Ermittlung der kalkulatorischen Kosten wird im folgenden getrennt für bewegliche und unbewegliche Anlagegüter beschrieben.

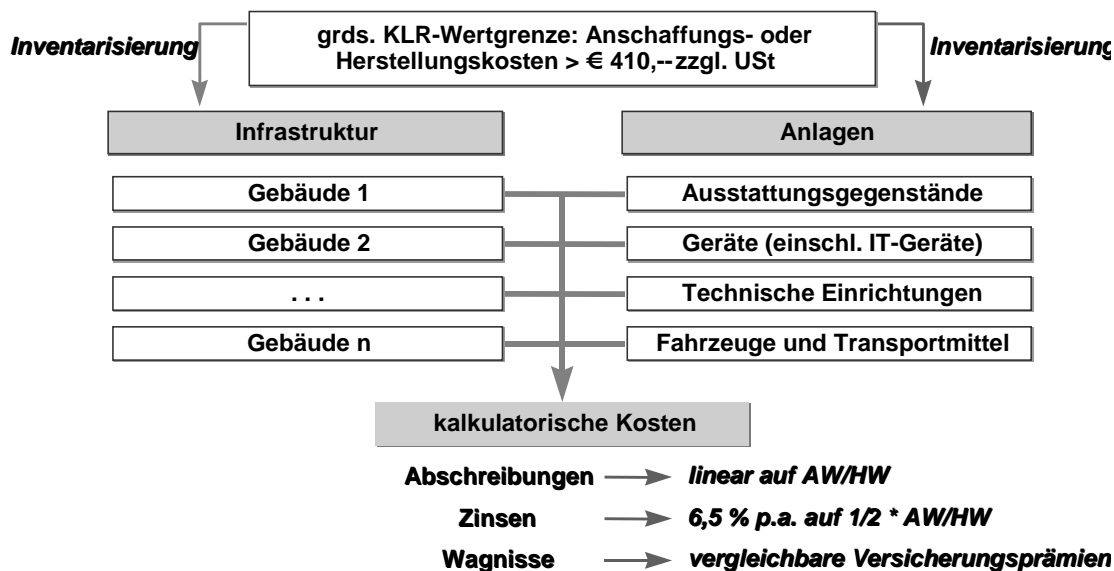


Abbildung 6: Arten kalkulatorischer Kosten



### 5.2.3 Unbewegliche Anlagegüter (Immobilien)

Bei der Erfassung der Kosten, die durch die Nutzung von Grundstücken und Gebäuden entstehen, gelten zunächst folgende Grundsätze:

- ∅ Wurden Räumlichkeiten von der Behörde angemietet, so entsprechen die geleisteten Mietzahlungen den Kosten für die Nutzung des Gebäudes sowie des Grundstücks, auf dem sich das Gebäude befindet.
- ∅ Befindet sich die Behörde in einer Liegenschaft des Freistaates Bayern, so wird bei der Einführung einer KLR die durchschnittliche ortsübliche Vergleichsmiete für ein entsprechendes gewerbliches Mietobjekt gemäß dem Mietspiegel als kalkulatorische Kaltmiete angesetzt. Der Ansatz ist in der Regel alle fünf Jahre zu aktualisieren.
- ∅ Bei Infrastrukturbetriebskosten handelt es sich i.d.R. um ausgabengleiche Kosten für Heizung, Strom, Wasser, Abwasser, Entsorgung, Reinigung etc. Sofern die Rechnungen hierfür nicht monatlich beglichen werden, sind diese Kosten zu periodisieren, d.h. auf die einzelnen Rechnungsperioden aufzuteilen.

#### *Grundstücke*

Grundstücke verlieren durch ihre Nutzung i.d.R. nicht an Wert. Daher werden sie in der KLR grundsätzlich nicht abgeschrieben. Das durch das Grundstück der Behörde tatsächlich gebundene Kapital muss jedoch in der KLR berücksichtigt werden. Hierfür sind kalkulatorische Zinsen anzusetzen. Die kalkulatorischen Zinsen errechnen sich durch Multiplikation des Anschaffungswerts des Grundstücks mit einem festgelegten Zinssatz (siehe Anlage 8).

Nutzt eine Behörde mehrere Gebäude an einem Standort, so sollte jedem Gebäude der Behörde ein Teil der gesamten unbebauten Grundstücksfläche (Außenanlagen) zugerechnet werden, damit bei der Kostenverrechnung die kalkulatorischen Zinsen des Grundstücks auf die entsprechenden Verrechnungskostenstellen aufgeteilt werden können. Die Aufteilung kann wie folgt vorgenommen werden:

Gesamtfläche des Grundstücks

./. Grundfläche Gebäude 1

./. Grundfläche Gebäude 2

./. Grundfläche ...

-----  
= Fläche der den Gebäuden zuzurechnenden Außenanlagen

Die Verteilung der verbleibenden Fläche der Außenanlagen auf die Gebäude kann vorgenommen werden, indem der Quotient aus der Fläche der den Gebäuden zuzurechnenden Außenanlagen und der Summe der Hauptnutzfläche aller Gebäude der Behörde gebildet wird, woraus sich die Größe „Fläche Außenanlagen in qm pro qm Gebäudehauptnutzfläche“ ergibt.



$$\frac{\text{Fläche der Außenanlagen}}{\text{Summe Hauptnutzfläche Gebäude}} = A \quad (\text{Fläche Außenanlagen in qm pro qm Gebäudehauptnutzfläche})$$

Mittels dieser Größe (A) wird jedem Gebäude nach Maßgabe der Hauptnutzfläche ein Anteil an der Fläche der Außenanlagen zugerechnet.

Der gebäudespezifische Anteil der kalkulatorischen Zinsen für das im Grundstück gebundene Kapital lässt sich nunmehr ermitteln, indem die kalkulatorischen Zinsen durch die Gesamtfläche des Grundstücks in qm dividiert werden und die so ermittelte Größe (B) „Kalkulatorische Zinsen des Grundstücks pro qm“ mit der Summe aus der Grundfläche des Gebäudes und der zugerechneten Fläche der Außenanlagen (in qm) multipliziert wird.

$$\frac{\text{Kalkulatorische Zinsen}}{\text{Gesamtfläche Grundstück}} = B \quad (\text{Kalk. Zinsen Grundstück pro qm})$$

Die kalkulatorischen Zinsen können wie folgt ermittelt werden:

$$\text{Grundstückswert gemäß Bodenrichtwert} \times \text{festgelegter kalkulatorischer Zinssatz} = \text{kalkulatorische Zinsen}$$

Der Ansatz für den Bodenrichtwert ist alle fünf Jahre zu aktualisieren. Auskünfte zu den Bodenrichtwerten erteilen die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte, die bei kreisfreien Städten oder Landkreisen (mitunter auch bei den kreisangehörigen Großen Kreisstädten) angesiedelt sind. Anzusetzen ist der Wert, der sich daraus ergibt, dass die Liegenschaft voll erschlossen ist und so keine Erschließungskosten anfallen.

#### *Gebäude*

Die Erfassung der Gebäudedaten dient zum einen der Ermittlung und verursachungsgerechten Zuordnung der Kapital- und Wagniskosten für die Nutzung der Gebäudeinfrastruktur auf die Kostenstellen; zum anderen unterstützt sie die verursachungsgerechte Zuordnung der Infrastrukturbetriebskosten (für Heizung, Strom, Wasser, Abwasser, Reinigung, Unterhalt Gebäude etc.).

Für eine verursachungsgerechte Zuordnung der Infrastruktur- und Infrastrukturbetriebskosten sind, soweit wirtschaftlich vertretbar, alle relevanten Eigenschaften der Infrastruktureinheiten zu erfassen. Bei den Gebäuden der Behörden sind folgende Daten zu erfassen, soweit nicht bereits in anderen Aufstellungen vorhanden und noch aktuell:

θ Gebäudebezeichnung,



- θ Bezugsdatum (= Tag des Nutzungsbeginns),
- θ Anschaffungswert bzw. Erfassungswert sowie
- θ Grundfläche in qm.

Als Ausgangsbetrag für die Ermittlung der kalkulatorischen Kosten ist bei den Gebäuden der Anschaffungs- oder Herstellungswert anzusetzen. Werterhöhende Baumaßnahmen (z.B. Anbauten zur Erhöhung der Nutzfläche eines Gebäudes), die im Zeitraum zwischen der Fertigstellung der Gebäude sowie dem Erfassungszeitpunkt erfolgt sind, sollten als Zuschreibungen in Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berücksichtigt werden.

Als kalkulatorische Kosten können alternativ angesetzt werden:

- θ Alternative 1: Kalkulatorische Abschreibungen + kalkulatorische Zinsen auf gebundenes Kapital
- θ Alternative 2: Kalkulatorische Miete

#### ***Alternative 1: Kalkulatorische Abschreibungen***

Die kalkulatorische Abschreibung erfolgt grundsätzlich entsprechend der linearen Abschreibungsmethode über den Nutzungszeitraum, der entsprechend der Nutzungsdauertabelle in der Anlage 10 festgelegt wird. Abschreibungsbeginn ist bei Gebäuden der Tag der Fertigstellung.

Die Abschreibungsbeträge einer Periode werden ermittelt, indem der Anschaffungs- bzw. Herstellungswert des jeweiligen Infrastrukturguts - ggf. unter Berücksichtigung von Zuschreibungen (s.o.) - durch die geplante Gesamtnutzungsdauer dividiert und mit der Nutzungsdauer im Abrechnungszeitraum multipliziert wird.

#### ***Alternative 2: Kalkulatorische Miete***

Alternativ zum Ansatz kalkulatorischer Abschreibungen kann auch die vergleichbare Kaltmiete als kalkulatorische Kosten angesetzt werden. Der Vorteil dieser Alternative liegt im Entfall der Schätzung der Gesamt- und Restnutzungsdauer.

Beide Verfahrensweisen sind zulässig.

Maßnahmen, die in einem Mietverhältnis üblicherweise vom Vermieter zu tragen sind, sind regelmäßig in den kalkulatorischen Mietkosten enthalten. Schönheitsreparaturen und ähnliche Kosten für den laufenden Bauunterhalt sind daneben stets gesondert zu berücksichtigen.

### **5.2.4 Bewegliche Anlagegüter (Mobilien)**

Die Erfassung der Daten der beweglichen Anlagegüter dient der Berechnung und Zuordnung der nutzungsbedingt entstehenden Kapital- und Wagniskosten. Hierzu sind zunächst alle bei der Behörde befindlichen technischen Einrichtungen, Maschinen, Fahrzeuge, Büro- und Raumausstattungen, IT-Geräte etc. zu erfassen und den Kostenstellen zuzuordnen (kostenstellengerechte Inventarisierung).



Folgende Daten müssen zu jedem Anlagegut vorhanden sein:<sup>7</sup>

- θ Bezeichnung des Anlageguts
- θ ggf. Anlagengruppe
- θ Gerätenummer
- θ Anzahl gleichartiger und gleichwertiger Vermögensgegenstände (z.B. bei Bestuhlungen)
- θ Kostenstelle
- θ Raumnummer
- θ Zugangsdatum
- θ Anschaffungs- oder Herstellungswert
- θ Plan-Nutzungsdauer in Jahren
- θ Wert zum Zeitpunkt der Erfassung (Erfassungswert)
- θ Restnutzungsdauer in Jahren

Den Ausgangsbetrag zur Ermittlung der kalkulatorischen Kosten bildet bei Anlagegütern der Anschaffungs- oder Herstellungswert.

Als Abschreibungsmethode wird bei den Behörden der Bayerischen Staatsverwaltung grundsätzlich die lineare Abschreibung eingesetzt.

Für bereits vorhandene Anlagegüter ist die Restnutzungsdauer zu ermitteln. Um die Ersterfassung zu vereinfachen, kann - sofern keine exakten Daten vorhanden sind - z.B. bei älterer IT-Ausstattung der Behörde eine Restnutzungsdauer von ein bis zwei Jahren unterstellt werden. Ebenso kann aus Vereinfachungsgründen bei Anlagegütern, die älter als 20 Jahre sind, angenommen werden, dass diese bereits abgeschrieben sind. Diese werden in der Anlagenbuchhaltung mit dem Erinnerungswert von 1,- € geführt. Beim Erinnerungswert von 1,- € handelt es sich hierbei um eine kaufmännische Gepflogenheit, deren Beibehaltung empfohlen wird.

Auf der Basis der erfassten Daten sowie der getroffenen Festlegungen lassen sich die kalkulatorischen Kosten wie folgt errechnen:

Die kalkulatorischen Abschreibungen einer Periode werden durch die lineare Abschreibungsmethode ermittelt, indem der Anschaffungs- oder Herstellungswert des jeweiligen Anlageguts durch die geplante Nutzungsdauer in Monaten/Jahren dividiert wird. Kann bei vorhandenen Anlagegütern der Anschaffungs- oder Herstellungswert nicht mehr festgestellt werden, so muss dieser oder der Restwert geschätzt werden.<sup>8</sup> Die Abschreibung erfolgt dann – systemtechnisch abhängig – entweder vom ge-

---

<sup>7</sup> Der Entwurf eines Datenblattes zur Erfassung der Anlagedaten ist in der Anlage 9 beigefügt.

<sup>8</sup> Sofern vorhanden, sollten hierbei Marktpreise für gebrauchte Güter herangezogen werden. Vgl. hierzu auch die Anmerkungen sowie der Hinweis auf dem als Anlage beigefügten Datenerfassungsblatt (Anlage 9).



geschätzten Anschaffungs- oder Herstellungswert mit Nichtverbuchung früherer Abschreibungen oder vom geschätzten Restwert.

Bei der unterjährigen Beschaffung von Anlagegütern ist hinsichtlich des Ansatzes von Abschreibungen wie folgt zu verfahren:

Wird ein Anlagegut im Laufe des Jahres beschafft, so ist der ermittelte Abschreibungsbetrag pro Monat mit der Nutzungsdauer in Monaten im jeweiligen Haushaltsjahr zu multiplizieren, um den Abschreibungsbetrag für dieses Jahr zu ermitteln (Abschreibung pro-rata-temporis).

### ***Kalkulatorische Zinsen***

Die kalkulatorischen Zinsen werden ermittelt, indem die Hälfte des Anschaffungs- oder Herstellungswertes<sup>9</sup> des jeweiligen Anlageguts mit einem festgelegten Zinssatz multipliziert wird (siehe Anlage 8).

### ***Kalkulatorische Wagniskosten***

Die gesonderte Berechnung von kalkulatorischen Wagniskosten für jedes einzelne bewegliche Anlagegut wäre extrem aufwendig. Daher wird für die KLR in Bayern ein pragmatischer Ansatz gewählt: Für die beweglichen Anlagegüter (ausgenommen IT-Geräte), die sich im Eigentum des Freistaates Bayern befinden, kann die marktübliche Prämie der Sachversicherung als kalkulatorische Wagniskosten angesetzt werden. Dabei muss für jedes Gebäude die Versicherungsprämie geschätzt werden. Da die Versicherungsprämie der Hausratversicherung i.d.R. nach der Nutzfläche (in qm) berechnet wird, kann der entsprechende Kostenbetrag bei der Verrechnung der Raumkosten über die Gebäudekostenstellen (siehe Abschnitt 3.2) auf die nutzenden Kostenstellen weiterverrechnet werden.

Für den Ansatz von Wagniskosten für IT-Geräte kann die marktübliche Prämie der Elektronikversicherungen herangezogen werden. Die Prämie kann entsprechend der Anzahl der IT-Geräte auf die nutzenden Kostenstellen aufgeteilt werden.

Bei den Fahrzeugen, für die tatsächliche Versicherungsprämien gezahlt werden, ist eine Bestimmung der Wagniskosten nicht erforderlich.

### ***Behandlung der vorhandenen Anlagegüter***

Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit kann im Einzelfall auf eine Nacherfassung vorhandener Anlagegüter verzichtet werden. In diesem Fall würden für bestehende Anlagen pauschale Werte, getrennt nach Büroausstattung und Informations-/Kommunikationstechnik, in der KLR abgebildet werden. Erst die ab dem Zeitpunkt der KLR-Einführung neu beschafften Anlagen würden in eine Anlagenbuchhaltung eingestellt werden.

---

<sup>9</sup> Die durchschnittliche Kapitalbindung beträgt über die Gesamtlaufzeit gesehen bei linearer Abschreibung 50 % des Anschaffungs- oder Herstellungswertes des jeweiligen Anlageguts.



### *Büroausstattung*

Bei der Beschaffung von Büroausstattungen werden in der Bayerischen Staatsverwaltung in der Regel gemäß den Haushaltsaufstellungsrichtlinien Höchstwerte für Geschäftszimmerausstattungen vorgegeben<sup>10</sup>. Zur Vermeidung der vollständigen Nacherfassung der einzelnen beschafften Anlagegüter können diese Höchstwerte, bzw. behördenspezifisch bereinigte Werte, als Grundlage für die Ermittlung der Sachkosten verwendet werden.

### *Informations- und Kommunikationstechnik*

Für die Ermittlung der Kosten der Informations- und Kommunikationstechnik (IuK) kann eine vergleichbare Vorgehensweise gewählt werden. Für die bestehende Ausstattung kann zunächst eine Pauschale, differenziert nach Ausstattungen für Schreibkräfte und sonstigen Ausstattungen, angesetzt werden, falls diese über den gesamten Beschaffungszeitraum ungefähr gleichbleibend war. Die Nutzungsdauer der IuK-Ausstattung beträgt in der Regel zwei bis drei Jahre. Bei Ersatzbeschaffungen werden die Pauschalen jeweils durch die tatsächlichen Anschaffungskosten ersetzt.

## **5.3 Materialverbrauch**

Materialkosten umfassen die Kosten für Gegenstände des Umlaufvermögens wie Büro- und Geschäftsbedarf, Verbrauchsmaterial sowie grundsätzlich Bücher- und Zeitschriften.<sup>11</sup> Es ist zu prüfen, ob eine Übernahme als Vermögensgegenstände in das Anlagevermögen erforderlich ist, sofern der Anschaffungswert den Betrag gemäß Anlage 8 übersteigt.

Die Ermittlung der Kosten des Materialverbrauchs erfolgt in zwei Schritten:

1. Ermittlung der Verbrauchsmengen
2. Bewertung der Verbrauchsmengen.

Zur Ermittlung und Bewertung der Verbrauchsmengen können zwei Verfahren angewendet werden<sup>12</sup>, die jedoch beide relativ aufwendig sind. Von daher ist zunächst entsprechend dem Primat der Wirtschaftlichkeit zu prüfen, ob bei der jeweiligen Behörde dieser zusätzliche Aufwand durch die gewonnene Genauigkeit bei der Kostenrechnung gerechtfertigt ist. Zu betrachten ist hierbei insbesondere der Anteil der relevanten Sachausgaben an den Gesamtausgaben.

---

<sup>10</sup> vgl. „Haushaltsrecht des Freistaates Bayern –mit Verwaltungsvorschriften-“, V. Anhang Nr.2.

<sup>11</sup> Zu den Materialkosten zählen weiterhin Kosten für Kleingeräte (sofern kein Anlagegut), Kraftstoffe, Austauschteile etc.

<sup>12</sup> 1. Schlichte Verbrauchsermittlung (Verbrauch = Anfangsbestand + Zugang - Endbestand); Bewertung des Verbrauchs: mit dem Stückwert (Division der Anschaffungskosten durch die Anzahl der beschafften Mengen).  
2. Mengenermittlung durch Einsatz von Materialentnahmescheinen; Bewertung des Verbrauchs: mit den effektiven Anschaffungskosten.



In Fällen, die aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten keine differenzierte Ermittlung und Bewertung der Verbrauchsmengen zulassen, sollte das folgende pragmatische Verfahren für die Erfassung und Bewertung des Materialverbrauchs genutzt werden: Material gilt zum Zeitpunkt der Beschaffung (Rechnungseingang) als verbraucht, d.h. alle Rechnungsbeträge für Materialverbrauch gehen unmittelbar in die KLR ein.<sup>13</sup> Dabei wird diejenige Kostenstelle belastet, in der das Material wertschöpfend eingesetzt wird. Dieses Verfahren hat den Vorteil, dass auch die Bewertungsproblematik auf einfache Weise gelöst wird, da sich Materialausgaben und Materialkosten entsprechen und folglich keine Abgrenzungsbuchungen notwendig sind. Die verfahrensbedingte Ungenauigkeit bei der Kostenermittlung kann jedoch nur bei einem geringen Materialkostenanteil an den Gesamtkosten der Behörde akzeptiert werden.

Auf den Ansatz kalkulatorischer Zinsen für das im Umlaufvermögen gebundene Kapital sollte nur verzichtet werden, wenn der Anteil des Umlaufvermögens am gesamten Vermögen der Behörde als gering einzustufen ist.

---

13

Streng genommen entstehen *Ausgaben* in dem Moment, in dem das eingegangene Material bezahlt wird, *Kosten* jedoch erst dann, wenn das Material im Leistungserstellungsprozess verbraucht wird. Der Aufwand für die getrennte Erfassung von Materialeingang und Materialverbrauch muss jedoch auch im Verhältnis zu der zusätzlich erzielten Genauigkeit stehen.





## 6 Rechnungssystematik

Die Rechnungssystematik bezieht sich zum einen auf die Erfassung und Zuordnung sog. Primärkosten auf die Kostenstellen und Kostenträger. Zum anderen wird die interne Verrechnung von Kosten zwischen Kostenstellen und Kostenträgern, den sog. Sekundärkosten, dargestellt.

Maßgeblich bei der Konzeption des Rechnungssystematik sind die Kriterien

- θ Kostenzuordnung nach dem Verursachungsprinzip,
- θ Transparenz der Kosten- und Leistungsverrechnung,
- θ einfache Handhabbarkeit im Rahmen der Einführung der KLR,
- θ Ausbaufähigkeit im Hinblick auf die Verfeinerung der Kostenrechnungssystematik im laufenden Wirkbetrieb sowie
- θ Berücksichtigung eines akzeptablen Verhältnisses zwischen Verrechnungskomplexität - und dem damit einhergehenden Aufwand zum Betreiben der Rechnungssysteme - und Verrechnungsgenauigkeit bzw. Erkenntnisgewinn.

Generell ist ein sechsstufiges Verfahren zur vollständigen Verrechnung der Kosten vorgesehen (Musterrechnungssystematik), das in den folgenden Abschnitten beschrieben wird:

- 1. Schritt:** Erfassung und Zuordnung der Primärkosten zu Kostenstellen, Produkten und Projekten.
- 2. Schritt:** Auflösung der Verrechnungskostenstellen und Verteilung der entsprechenden (Gemein-)Kosten auf die Vor- und Endkostenstellen.
- 3. Schritt:** Verrechnung der (Gemein-)Kosten der Vorkostenstellen auf die von diesen Kostenstellen erstellten internen und ggf. externen Kostenträger.
- 4. Schritt:** Verrechnung der kostenträgerbezogenen Personalkosten von den Endkostenstellen auf die von diesen Kostenstellen erstellten internen und externen Kostenträger.
- 5. Schritt:** Verrechnung der Gesamtkosten (Einzel- und Gemeinkosten) der internen Kostenträger auf die Endkostenstellen.
- 6. Schritt:** Verrechnung der auf den Endkostenstellen angesammelten Kosten auf die externen Kostenträger.

In sachlich begründeten Fällen sind Abweichungen möglich; die Abweichungen sind jedoch dem BayStMF zur Genehmigung vorzulegen. Gleichartige Behörden bzw. Behördenbereiche müssen zur Wahrung der Vergleichbarkeit die gleiche Rechnungssystematik verwenden.



## 6.1 Grundsätze der Kostenverrechnung

In der Bayerischen Staatsverwaltung werden Kostenstellen (Verrechnungs-, Vor- und Endkostenstellen), Produkte, Projekte sowie Prozesse als KLR-Objekte („Kostensammler“) unterschieden.<sup>14</sup> Einzelkosten definieren sich über die Möglichkeit ihrer direkten Zuordnung nach dem strengen Verursachungsprinzip zu einem Kostenträger (Produkt, Projekt oder Prozess). Im Folgenden wird unterschieden zwischen Einzelkosten der internen sowie der externen Kostenträger. Bei den Gemeinkosten lässt sich hingegen keine direkte Zuordnungsmöglichkeit zu Kostenträgern feststellen. Daher werden sie zunächst auf den Kostenstellen erfasst. Aufgabe der Rechnungssystematik ist es, die Regeln für eine möglichst verursachungsgerechte Verrechnung der Gemeinkosten auf die einzelnen Objekte zu definieren. Die Gemeinkostenverrechnung ist beendet, wenn sämtliche Gemeinkosten auf externe Kostenträger verteilt worden sind.

Um die Gemeinkostenverrechnung möglichst verursachungsgerecht durchführen zu können, kann eine weitere Differenzierung der Gemeinkosten (siehe Abbildung 7), etwa in kostenträgerbezogene und nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten angebracht sein. Kostenträgerbezogene Gemeinkosten können auf die Produkte, Projekte oder Prozesse der Kostenstellen mit Hilfe direkter Bezugsgrößen (z.B. Arbeitszeit) verrechnet werden; dabei handelt es sich in der Regel um Personalkosten. Nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten können nur mittels indirekter Bezugsgrößen (z.B. Personalkosten, Anzahl Mitarbeiter, Quadratmeter) verteilt werden.

Direkten Bezugsgrößen liegt demnach ein objektiv hinreichend genauer Zusammenhang zwischen Bezugsgröße und Kosten zugrunde, indirekten Bezugsgrößen hingegen nicht. Die Einstufung einer Bezugsgröße als direkt oder indirekt orientiert sich folglich stark am Verursachungsprinzip der Kostenrechnung.

---

<sup>14</sup>

Projekte werden in der Bayerischen Staatsverwaltung angelegt, um zeitlich beschränkte, nicht wiederkehrende und nicht standardisierte Einzelmaßnahmen oder -leistungen darzustellen. Diese können interner oder externer Art sein (vgl. hierzu Kap. 4)

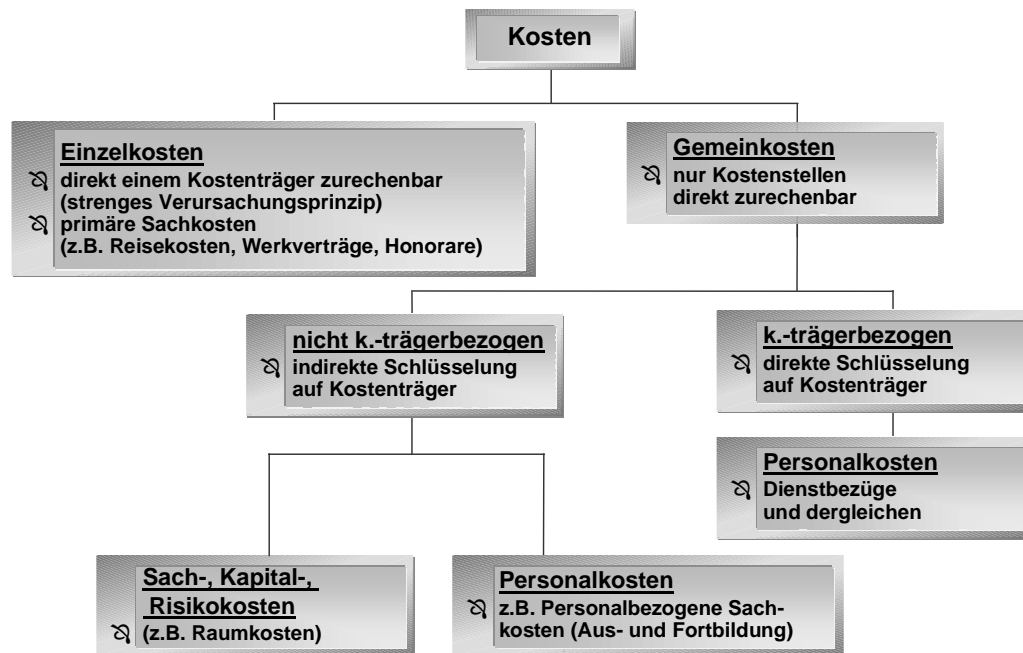


Abbildung 7: Klassifizierung der Kosten

## 6.2 Rechnungsschritte

Im Folgenden werden die einzelnen Schritte der KLR-Rechnungssystematik detailliert beschrieben. Zum besseren Verständnis werden die getroffenen Aussagen am Ende eines jeden Abschnitts unter der Zwischenüberschrift „**Beispiel Infoveranstaltung**“ mit einem Zahlenbeispiel untermauert, das sich durchgängig durch alle Stufen der KLR-Rechnungssystematik zieht. Im Text ist dieses Beispiel durch einen Textrahmen hervorgehoben.

Folgendes Szenario wurde für das Beispiel entworfen:

Die betrachtete KLR-Musterbehörde verfügt seit kurzem über die Möglichkeit, bestimmte Förderanträge von Bürgerseite auch über das Internet zur Bearbeitung anzunehmen. Hierüber möchte die Behördenleitung die Öffentlichkeit gerne informieren und beauftragt daher das für Förderungsprogramme zuständige Sachgebiet (entspricht einer Endkostenstelle), mit einem Mitarbeiter auf einer demnächst in der Region stattfindenden Verbrauchermesse entsprechende Präsenz zu zeigen. Das dafür zu belastende externe Produkt trägt die Bezeichnung „Informationsveranstaltungen“. Der beauftragte Mitarbeiter entschließt sich unter anderem zur Herausgabe eines Informationspapiers, das in der behördeneigenen Druckerei (Vorkostenstelle) zunächst noch erstellt und von einem Mitarbeiter der Kostenstelle „Förderungsprogramme“ redaktionell bearbeitet werden muss. Aus KLR-Sicht ist hiervon das interne Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ betroffen.

Weiterhin wird eine Schreinerei mit dem Aufbau des Messestandes beauftragt.

Für die KLR-Rechnungssystematik sind neben den verursachten Material- und Fremdleistungskosten (Papier, Toner und Messestand) die anteiligen Infrastruktur-

kosten auf der Verrechnungskostenstelle „Behördengebäude“ sowie die Personalkosten der involvierten Mitarbeiter der Behörde (75 €/Std für einen Mitarbeiter des Sachgebiets; 50 €/Std für einen Angestellten der Druckerei) zu berücksichtigen.

### 6.2.1 Erfassung und Zuordnung der Primärkosten

Von der Erfassung und Zuordnung der Primärkosten auf die verschiedenen Objekte (Kostenstellen, Projekte, Produkte) der KLR (Primärkostenverrechnung) sind die in Abbildung 8 dargestellten Systeme Haushaltsrechnung, Kosten-/Leistungsrechnung sowie deren Bindeglied, die Überführungsrechnung, betroffen.

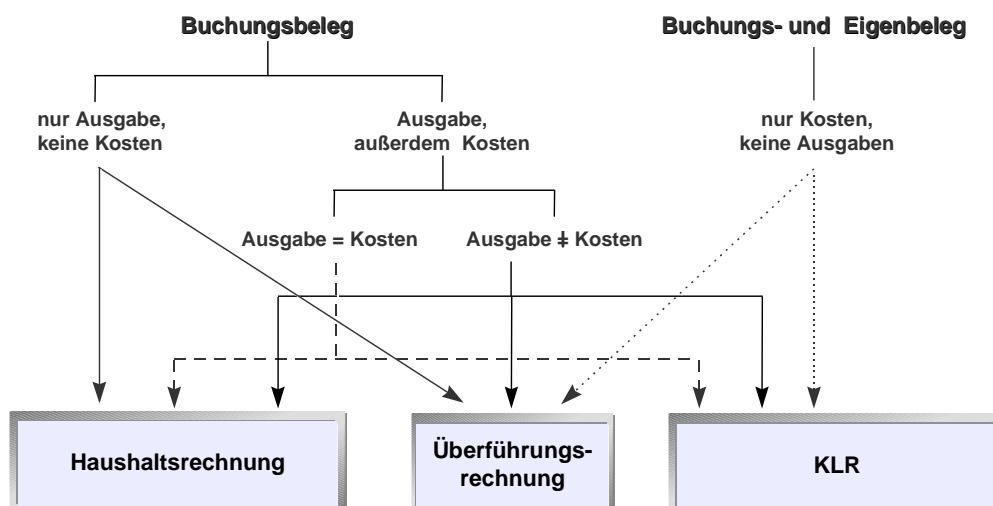


Abbildung 8: Zusammenhang zwischen Haushalts-, Überführungs- und Kosten-/Leistungsrechnung

Das Basissystem der Primärkostenverrechnung bleibt weiterhin die Haushaltsrechnung. Hier wird der überwiegende Teil der Geschäftsvorfälle - und damit der Kosten - gebucht (Grundkosten). Bei der Gestaltung der Überführungsrechnung zwischen Haushaltsrechnung und KLR sind im Hinblick auf die Erfassung von Primärkosten folgende vier grundsätzliche Möglichkeiten zu unterscheiden:

- θ **Ausgaben stehen keine Kosten gegenüber** (z.B. Beschaffung eines aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands). In diesem Fall wird der Geschäftsvorfall sowohl als Ausgabe auf dem entsprechenden Titel als auch auf dem zugeordneten Abgrenzungskonto der Kontenklasse 9 in der Überführungsrechnung gebucht.<sup>15</sup>

<sup>15</sup>

Außerdem müsste in diesem Beispiel der Vermögensgegenstand mit seinen Abschreibungsmodalitäten in das Anlagenverzeichnis aufgenommen werden, in dem er mit seinem Restwert geführt wird, bis er vollständig abgeschrieben ist.

- ⊖ **Kosten stehen keine Ausgaben gegenüber** (z.B. bei der Abschreibung eines aktivierungsfähigen Vermögensgegenstands in den Perioden der Nutzungsdauer). In diesem Fall wird der Abschreibungsbetrag sowohl in der Kostenrechnung unter der Kostenart „Abschreibungen“ auf das entsprechende KLR-Objekt (in der Regel Kostenstelle) als auch auf das entsprechende Abgrenzungskonto der Kontenklasse 9 in der Überführungsrechnung gebucht.
- ⊖ **Ausgaben stehen Kosten in gleicher Höhe gegenüber** (z.B. Beschaffung geringwertiger Wirtschaftsgüter oder Büromaterial). Die Eingangsrechnung wird in der Haushaltsrechnung erfasst. Auf dem entsprechenden KLR-Objekt werden Kosten in gleicher Höhe unter der zugehörigen Kostenart in der Kostenrechnung automatisch mitgebucht. In diesem Fall wird kein Abgrenzungskonto in der Überführungsrechnung bebucht.
- ⊖ **Ausgaben stehen Kosten in anderer Höhe gegenüber** (z.B. standardisierte Personalkosten). Die Eingangsrechnung wird sowohl auf dem Haushaltstitel als auch auf dem zugeordneten Abgrenzungskonto gebucht. Die entsprechenden Kostenbeträge werden in der Kostenrechnung sowohl auf das betreffende Kontierungsobjekt unter der zugehörigen Kostenart wie auch auf das zugeordnete Abgrenzungskonto gebucht.

Im ersten Schritt der Rechnungssystematik sind die Kosten nach Kostenarten zu klassifizieren und den Kostenstellen sowie ggf. den Kostenträgern zuzuordnen. Lassen sich die Kosten direkt einem internen oder externen Kostenträger zuordnen, so handelt es sich um Kostenträgereinzelkosten. Die auf den Kostenträgern gebuchten Einzelkosten sollten – sofern konzeptionell vertretbar und softwaretechnisch realisierbar – auf den Kostenstellen statistisch ausgewiesen werden. Die Auswertung kann über die im Stammsatz des Kostenträgers hinterlegte verantwortliche Kostenstelle erfolgen. Ist eine direkte Zuordnung nicht möglich (Kostenträgergemeinkosten), muss eine indirekte Verrechnung der Kosten auf die Kostenträger über die Kostenstellen erfolgen (siehe 3., 4. und 6. Rechnungsschritt).

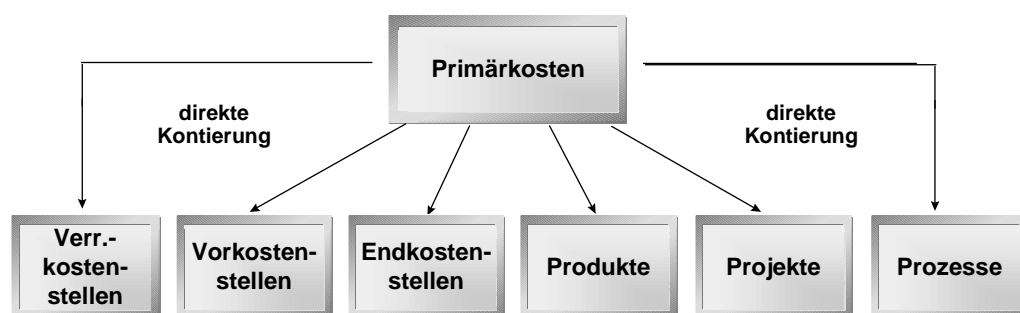


Abbildung 9: Direkte Kontierung der Primärkosten

**Ergebnis:**

Nach Schritt 1 sind sämtliche Kosten kostenartengerecht auf den Kostenstellen sowohl den internen als auch den externen Kostenträgern gebucht.



**Beispiel Infoveranstaltung:**

Folgende Primärkosten sind auf KLR-Objekten zu buchen<sup>16</sup>:

Infrastrukturkosten an Verrechnungskostenstelle „Behördengebäude“:	20.000€.
Personalkosten der Endkostenstelle „Förderungsprogramme“ (3 Mitarbeiter der gleichen Besoldungsgruppe mit Personalkostensatz 75 €) im betroffenen Monat:	36.000 €
Personalkosten der Vorkostenstelle „Druckerei“ (3 Mitarbeiter der gleichen Besoldungsgruppe mit Personalkostensatz 50 €) im betroffenen Monat:	24.000 €
Materialkosten (Toner) der Vorkostenstelle „Druckerei“ gem. Rechnungen:	2.000 €
Materialkosten (Prospektpapier) an das interne Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ gem. Rechnung:	6.250 Bögen * 0,02 € = 125 €
Fremdleistungskosten (Rechnung für den erstellten Messestand) an das externe Produkt „Informationsveranstaltungen“:	2.000 €

## 6.2.2 Verrechnung der Kosten der Verrechnungskostenstellen

Verrechnungskostenstellen dienen der vorläufigen Sammlung von Gemeinkosten, die keinen direkten oder indirekten Leistungsbezug aufweisen (siehe Abschnitt 3 „Kostenstellen“). So werden für die Erfassung der Infrastrukturkosten (z.B. kalkulatorische Kaltmiete) und Infrastrukturbetriebskosten (Heizung, Strom, Wasser/ Abwasser, Entsorgung, Reinigung, Bewirtschaftung der Grundstücke) Verrechnungskostenstellen eingerichtet. Dabei empfiehlt es sich, für jedes Behördengebäude eine eigene Verrechnungskostenstelle einzurichten.

In den Fällen, in denen eine kalkulatorische Kaltmiete angesetzt wird, dürfen Kosten für die Instandhaltung der Gebäude nicht auf die Verrechnungskostenstelle für die Infrastrukturkosten gebucht werden, da diese bereits in der kalkulatorischen Kaltmiete enthalten sind.

<sup>16</sup>

In dem hier vorgestellten Beispiel werden die Personalkosten direkt aus dem externen Rechnungswesen als Istkosten auf die Kostenstellen kontiert. Bei einer Ermittlung von Personalkosten über durchschnittliche Personalkostensätze dürften diese allerdings erst in Abschnitt 6.2.3 in die Rechnungssystematik einfließen (3. Schritt der Rechnungssystematik).



Infrastruktur- und Infrastrukturbetriebskosten werden im 2. Rechnungsschritt vollständig von den entsprechenden Verrechnungskostenstellen auf die Vor- und Endkostenstellen verteilt. Die Kostenzurechnung erfolgt dabei auf Basis der von der empfangenden Kostenstelle genutzten Fläche, die mit einem zuvor gebildeten Verrechnungspreis (Hauptnutzfläche der Behörde dividiert durch die gesamten Infrastruktur- und Infrastrukturbetriebskosten) multipliziert wird.

**Ergebnis:**

Die Verrechnungskostenstellen sind vollständig entlastet.

**Beispiel Infoveranstaltung:**

Die Verrechnungskostenstelle „Behördengebäude“ entlastet sich vollständig auf die Vor- und Endkostenstellen der KLR-Musterbehörde über die Anzahl der Quadratmeter der jeweiligen Kostenstelle. Der Quadratmeterpreis entspricht bei 2000 qm Gesamtnutzfläche der Behörde 10 € (= 20.000 €/2000 qm). Da die Kostenstelle „Förderungsprogramme“ Räumlichkeiten von 20 qm, die Kostenstelle „Druckerei“ Räumlichkeiten von 50 qm beansprucht ergibt sich auf diesen Kostenstellen nach der Verrechnung folgendes Bild:

Endkostenstelle „Förderungsprogramme“:

(umgelegte) Infrastrukturkosten:  $20 \text{ qm} * 10 \text{ €} = 200 \text{ €}$   
Personalkosten (s. Abschnitt 6.2.1): 36.000 €

Vorkostenstelle „Druckerei“:

(umgelegte) Infrastrukturkosten:  $50 \text{ qm} * 10 \text{ €} = 500 \text{ €}$   
Personalkosten (s. Abschnitt 6.2.1): 24.000 €  
Materialkosten (Prospektpapier, s. Abschnitt 6.2.1): 2.000 €

### 6.2.3 Verrechnung der Gemeinkosten der Vorkostenstellen

Die Verrechnung der Gemeinkosten von den Vorkostenstellen erfolgt in zwei Stufen. Zum einen gilt es, die Personalkosten als kostenträgerbezogene Gemeinkosten zu verrechnen. Direkte Bezugsgröße ist hier die für die Leistung am einzelnen Kostenträger in einer Abrechnungsperiode erbrachte Arbeitszeit. Weiterhin sind die auf den Vorkostenstellen gebuchten, nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten auf die Kostenträger zu verrechnen. Zur Verrechnung dieser Kosten steht keine direkte Bezugsgröße zur Verfügung. Daher wird ein prozentualer Gemeinkostenzuschlag entsprechend dem Verhältnis von nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten zu Personalkosten gebildet, der anschließend jedem Kostenträger auf Basis der dort angefallenen Personalkosten (indirekte Bezugsgröße) zugerechnet wird.

Das Verfahren ist in der folgenden Abbildung grafisch dargestellt:

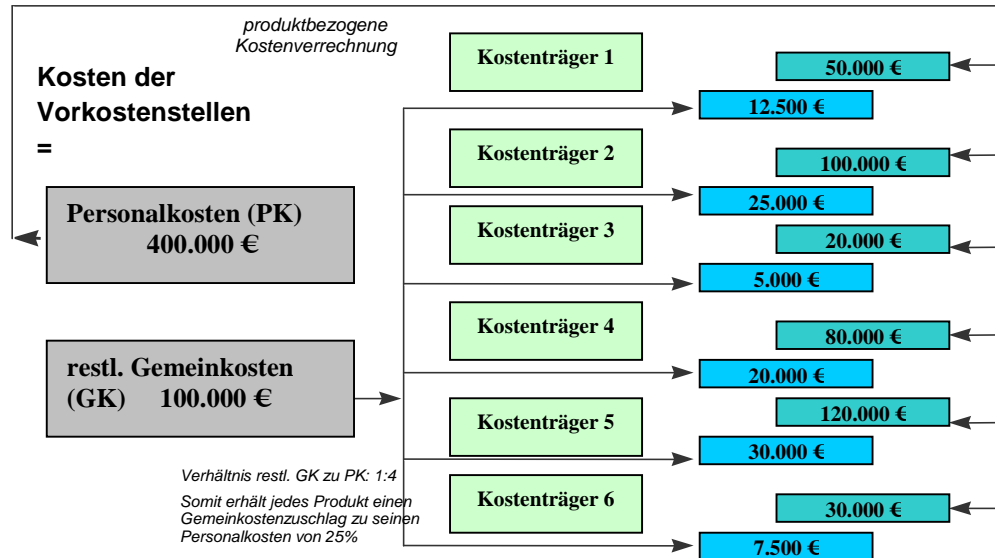


Abbildung 10: Grafische Darstellung der Verrechnung der Gemeinkosten der Vorkostenstellen auf Basis der bewerteten Arbeitszeit

**Ergebnis:**

In diesem Schritt werden die Vorkostenstellen vollständig entlastet.

**Beispiel Infoveranstaltung:**

Die Vorkostenstelle „Druckerei“ ist belastet mit einem Betrag von 24.000 € kostenträgerbezogener Gemeinkosten (Personalkosten) sowie mit einem Betrag von insgesamt 2.500 € nicht kostenträgerbezogener Gemeinkosten. Diese beiden Kostenblöcke stehen auf der Vorkostenstelle im Verhältnis  $2.500/24.000 = 0,104 \approx 1/10$ .

Zunächst müssen auf Basis der anteiligen Arbeitszeit der in der Druckerei beschäftigten Mitarbeiter (insgesamt  $3 * 160 \text{ Std} = 480 \text{ Std}$ ), die beiden von der Druckerei erstellten internen Produkte mit kostenträgerbezogener Gemeinkosten (Personalkosten) belastet werden. Über die Zeitaufschreibung ergab sich, dass in der Abrechnungsperiode für das Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ 120 Std und für das Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (interner Gebrauch)“ 360 Std gearbeitet wurden. so verteilen sich die kostenträgerbezogener Gemeinkosten (Personalkosten) wie folgt:

Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“:

$$120 \text{ Std} * 50,00 \text{ €/Std (Stundensatz Druckerei, s. Beispielerläuterung)} = 6.000 \text{ €}$$

Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (interner Gebrauch)“:

$$360 \text{ Std} * 50,00 \text{ €/Std} = 18.000 \text{ €}$$





In einem zweiten Schritt werden nun die nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten der Druckerei (2.500 €) auf Basis der bereits von dieser Kostenstelle auf die beiden internen Produkte verteilten kostenträgerbezogenen Gemeinkosten (Personalkosten) verteilt. Hierzu wird der eingangs festgestellte Quotient aus Personalkosten und nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten herangezogen:

Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“:

$$6.000 \text{ €} * 0,104 = 625 \text{ €}$$

Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (interner Gebrauch)“:

$$18.000 \text{ €} * 0,104 = 1.875 \text{ €}$$

Damit wurden auch die 2.500 € nicht kostenträgerbezogener Gemeinkosten der Vorkostenstelle „Druckerei“ auf die von dieser Kostenstelle erzeugten internen Produkte verteilt.

Betrachtet man nun das für die hier vorgeführte Beispielrechnung relevante interne Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ so ergibt sich folgende Kostenbelastung:

Primärkosten (in diesem Fall Materialkosten für Prospektpapier, s. Abschnitt 6.2.1):

125 €

Kostenträgerbezogene Gemeinkosten (Personalkosten):

6.000 €

Nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten:

625 €

Dies ergibt einen Saldo von 6.750 €.

#### 6.2.4 Verrechnung der kostenträgerbezogenen Personalkosten der Endkostenstellen

In der Praxis kommt es vor, dass Endkostenstellen auch interne Leistungen erzeugen. Im 4. Rechnungsschritt wird daher analog zur ersten Stufe des vorangegangenen 3. Rechnungsschritts die in einer Abrechnungsperiode pro Kostenträger erbrachte Arbeitszeit als direkte Bezugsgröße auch für diese internen Leistungen verwendet. Diese Bezugsgröße findet auch bei der Verrechnung kostenträgerbezogener Personalkosten, die für die Erstellung externer Kostenträger durch die Endkostenstellen zu veranschlagen sind, Anwendung. Die Verrechnung kostenträgerbezogener Personalkosten in den Endkostenstellen erfolgt gleichzeitig sowohl auf interne als auch auf externe Kostenträger in einem Rechnungsschritt.

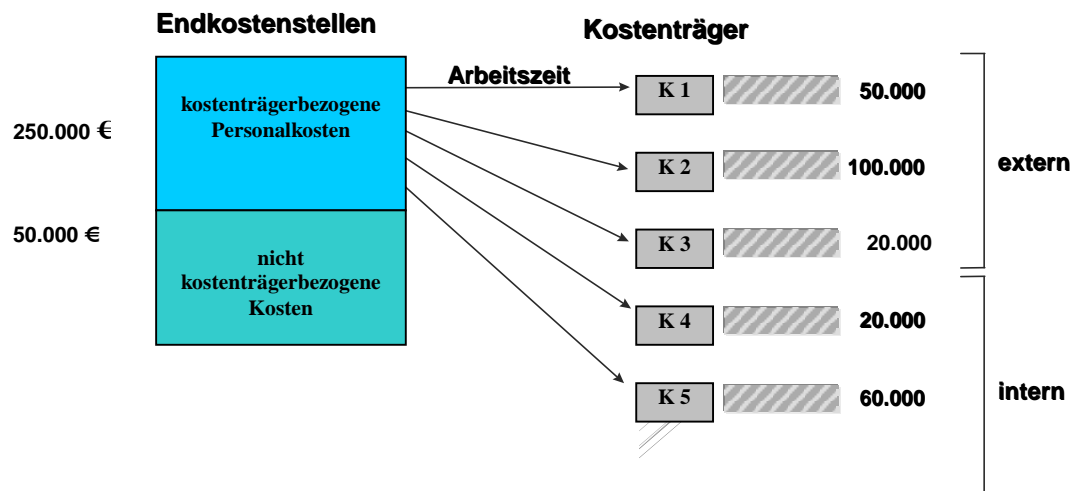


Abbildung 11: Verrechnung der kostenträgerbezogenen Personalkosten der Endkostenstellen

**Ergebnis:**

Nach der Durchführung des 4. Rechnungsschritts befinden sich auf den Endkostenstellen keine kostenträgerbezogenen Personalkosten mehr; alle den internen Kostenträgern zuzuordnenden Kosten (Einzel- und Gemeinkosten) haben sich auf diesen Kostenträgern angesammelt.

**Beispiel Infoveranstaltung:**

Wie eingangs erwähnt fließen in das interne Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ auch die redaktionellen Leistungen des Autors aus der Endkostenstelle „Förderungsprogramme“ ein. Weiterhin werden von den Mitarbeitern dieser Kostenstelle Leistungen für die externen Produkte „Förderungsvollzug“ und „Informationsveranstaltungen“ erbracht. Insgesamt verteilen sich die Arbeitsleistung und damit kostenträgerbezogene Gemeinkosten der Kostenstelle „Förderungsprogramme“ mit 480 Std Gesamtkapazität (3 Mitarbeiter) in der Abrechnungsperiode auf folgende Produkte:

Externes Produkt „Förderungsvollzug“:

$$400 \text{ Std} * 75 \text{ €/Std (Stundensatz Sachgebiet, s. Beispielerläuterung)} = 30.000 \text{ €}$$

Externes Produkt „Informationsveranstaltungen“:

$$56 \text{ Std} * 75 \text{ €/Std} = 4.200 \text{ €}$$

Internes Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“:

$$24 \text{ Std} * 75 \text{ €/Std} = 1.800 \text{ €}$$



Von Bedeutung für den 6. Rechnungsschritt ist insbesondere die Summe derjenigen Kosten, die von der Kostenstelle „Förderungsprogramme“ auf die beiden von ihr erstellten externen Produkte „Informationsveranstaltungen“ und „Förderungsvollzug“ verrechnet werden. Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen Betrag von 34.200 €. Endkostenstelle, internes Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ sowie externes Produkt „Informationsveranstaltungen“ sind nun mit folgenden Kosten belastet:

Endkostenstelle „Förderungsprogramme“:

*Infrastrukturkosten (s. Abschnitt 6.2.2) 200 €*

Internes Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“:

*Primärkosten (Materialkosten für Prospektpapier, s. Abschnitt 6.2.1) 125 €*

*Personalkosten (erhalten von Vor- und End-KSt, s. Abschnitt 6.2.1) 7.800 €*

*nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten (s. Abschnitt 6.2.1) 625 €*

Externes Produkt „Informationsveranstaltungen“:

*Primärkosten (Fremdleistung Erstellung Messestand, s. Abschnitt 6.2.1) 2.000 €*

*Personalkosten (s. Abschnitt 6.2.1) 4.200 €*

## 6.2.5 Verrechnung der Kosten der internen Kostenträger

Interne Kostenträger (Produkte, Projekte oder Prozesse) dienen der Abbildung innerbehördlicher (Vor-)Leistungen, die in der Regel von Vorkostenstellen erbracht werden. Leistungsempfänger und damit Abnehmer der internen Kostenträger sind die Endkostenstellen der Behörde, die in Ergänzung oder Aufbereitung der empfangenen Vorleistungen einen externen Kostenträger erstellen bzw. zu dessen Erstellung beitragen. Im 5. Rechnungsschritt werden die auf den internen Kostenträgern angesammelten Einzel- und Gemeinkosten auf die Endkostenstellen verrechnet. Hierzu sind in Abhängigkeit von den in Frage kommenden Zielobjekten (den jeweiligen Endkostenstellen) verschiedene Bezugsgrößen zu verwenden. Die herangezogenen Bezugsgrößen sind dem BayStMF mitzuteilen und in einem entsprechenden Verzeichnis zu dokumentieren.

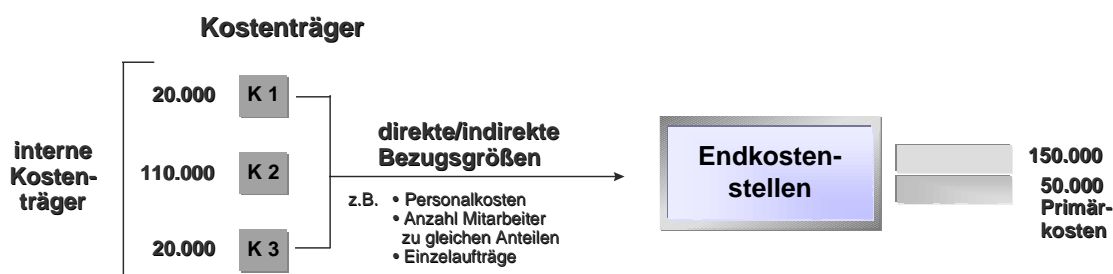


Abbildung 12: Verrechnung der Kosten interner Kostenträger



**Ergebnis:**

Die internen Produkte werden in diesem Schritt vollständig entlastet.

**Beispiel Infoveranstaltung:**

Im vorliegenden Fall gilt es nun den auf dem internen Produkt „Erstellung Druckerzeugnisse (externer Gebrauch)“ kumulierten Kostenbetrag (8.550 €) den verschiedenen behördeninternen Empfängern dieser Leistung zu belasten. Als Verrechnungsschlüssel bieten sich die quantitativen Kennzahlen des Produkts, in diesem Falle etwa die Anzahl der Druckerzeugnisse, an. Wurden in der Abrechnungsperiode insgesamt 60.000 Druckerzeugnisse zum externen Gebrauch erstellt, so ist zunächst der Kostenbetrag pro Druckerzeugnis wie folgt zu errechnen:

$$8.550 \text{ €} / 60.000 \text{ Stk} = 0,142 \text{ €/Stk}$$

Auf die 5.000 Informationsbögen entfallen somit 710 € (=5.000 Stk \* 0,142 €/Stk), die dem Druckauftraggeber, der Endkostenstelle „Förderungsprogramme“, weiterbelastet werden. Somit stehen auf dieser Kostenstelle:

*Infrastrukturkosten (s. Abschnitt 6.2.2)* 200 €

*Weiterbelastungskosten aus dem internen Produkt* 710 €

In diesem Beispiel wollen wir davon ausgehen, dass die Endkostenstelle in der Abrechnungsperiode nur dieses eine interne Produkt in Anspruch genommen hat.

### 6.2.6 Verrechnung der nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten der Endkostenstellen

Vor der Ausführung des 6. Rechnungsschritts sind bis auf die Endkostenstellen und die externen Kostenträger sämtliche anderen Objekte (Verrechnungskostenstellen, Vorkostenstellen sowie die internen Kostenträger) um die auf ihnen gebuchten oder verrechneten Kosten entlastet. Bis auf die bereits an die externen Kostenträger verrechneten kostenträgerbezogenen Personalkosten (siehe 4. Rechnungsschritt) befinden sich alle in der betroffenen Abrechnungsperiode gebuchten Gemeinkosten sowie die bereits verrechneten Kosten der internen Kostenträger auf den Endkostenstellen.

In dem abschließenden Rechnungsschritt werden die angesammelten Kosten (nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten) sämtlicher Endkostenstellen auf die externen Kostenträger verrechnet. Die hierzu angewandte Verfahrensweise entspricht der im vorangehenden Gliederungspunkt geschilderten Systematik des 5. Rechnungsschritts.

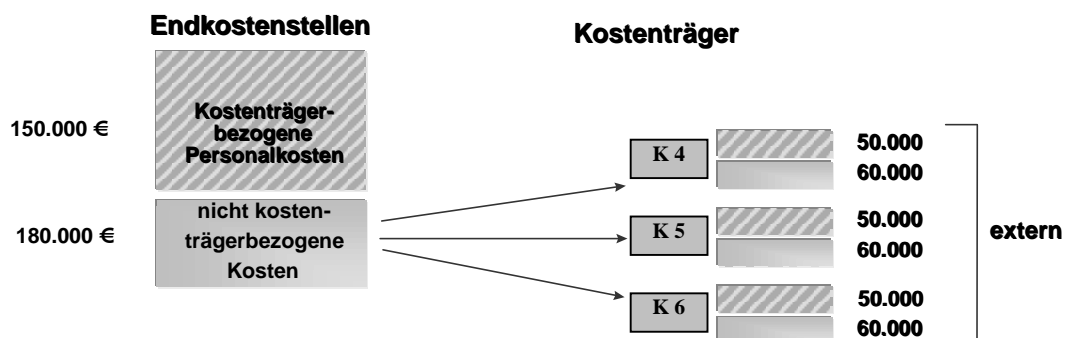


Abbildung 13: Verrechnung der nicht kostenträgerbezogenen Gemeinkosten der Endkostenstellen

### Ergebnis:

Nach Durchführung des 6. Rechnungsschritts sind alle Kostenstellen und internen Kostenträger um ihre Kosten entlastet, alle externen Kostenträger sind mit Vollkosten belastet. Die Kostenverrechnung ist abgeschlossen.

### Beispiel Infoveranstaltung:

Die betrachtete Endkostenstelle „Förderungsprogramme“ ist mit insgesamt 910 € nicht kostenträgerbezogener Gemeinkosten belastet (s. Abschnitt 6.2.5). Diese gilt es nun den beiden von der Kostenstelle erstellten externen Produkten weiterzubelasten. Die Verfahrensweise entspricht dabei dem dritten Verrechnungsschritt (vgl. Abschnitt 6.2.3). Zunächst ist die im vierten Schritt berechnete Summe der kostenträgerbezogenen Gemeinkosten (34.200 €) mit den nicht kostenträgerbezogener Gemeinkosten ins Verhältnis zu setzen. Es ergibt sich ein Quotient von ca. 1/37 (genauer: 0,027). Mit diesem Quotienten sind die auf den beiden externen Produkten stehenden kostenträgerbezogenen Gemeinkosten zu multiplizieren. Es ergibt sich folgende Kostenverteilung:

Externes Produkt „Förderungsvollzug“:

*kostenträgerbezogene Gemeinkosten* (s. Abschnitt 6.2.4) 30.000 €

*nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten*  $30.000 \text{ €} * 0,027 \cong 800 \text{ €}$

Externes Produkt „Informationsveranstaltungen“:

*Primärkosten Erstellung Messestand* (s. Abschnitt 6.2.1) 2.000 €

*kostenträgerbezogene Gemeinkosten* (s. Abschnitt 6.2.4) 4.200 €

*nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten*  $4.200 \text{ €} * 0,027 \cong 113 \text{ €}$

In diesem modellhaften Beispiel haben sich auf dem externen Produkt „Informationsveranstaltungen“ in der Abrechnungsperiode 6.313 € kumuliert. War der Messerauftritt die einzige Informationsmaßnahme der Musterbehörde im Abrechnungszeitraum, so entspricht dieser Betrag den Gesamtkosten der Einzelmaßnahme.



### 6.3 Ausbaustufen der Rechnungssystematik

Im Rahmen der Einführung der KLR in einer Behörde ist schwerpunktmäßig auf eine rasche und erfolgsorientierte Umsetzung des vorgegebenen KLR-Konzepts zu achten.

Nach der Etablierung der KLR-Abläufe und der Stabilisierung des verwendeten KLR-DV-Systems kann die Rechnungssystematik in einer oder mehreren Ausbaustufen weiter verfeinert werden. Der Unterschied des hier vorgeschlagenen Ausbaumodells der Rechnungssystematik gegenüber der in den vorangegangenen Gliederungspunkten vorgestellten Verfahrensweise liegt dabei primär in der präzisen Zuordnung der zu verrechnenden Gemeinkosten zu den jeweiligen Kostenobjekten durch die Iteration verschiedener Rechnungsschritte. Die Grundkonzeption wird dabei beibehalten. Somit ist ein Ausbau der Rechnungssystematik ohne grundlegende Umstellungen möglich.

#### *Erste Ausbaustufe*

Eine erste Erweiterung der Rechnungssystematik stellt die Abbildung der internen Kostenträger auf Vollkostenbasis dar. Diese sollte schnellstmöglich nach erfolgreicher Erprobung der Grundsystematik eingeführt werden. Dieses zweistufige Vorgehen wird deshalb gewählt, um in der Erprobungsphase zunächst die Wirkungsweise der Rechnungssystematik den Nutzern vereinfacht transparent machen zu können.

Im 4. Rechnungsschritt wurden die Leistungen von Endkostenstellen an den internen Kostenträgern über die mit Kosten bewerteten entsprechenden Arbeitszeiten verrechnet. Im Rahmen einer Implementierung iterativer Prozesse in die Rechnungssystematik besteht jedoch die Möglichkeit, nicht kostenträgerbezogene Gemeinkosten von den Endkostenstellen auf die internen Kostenträger zu verrechnen. Hierzu muss zunächst der 6. Rechnungsschritt um das Verfahren der Verrechnung der auf den Endkostenstellen angesammelten Gemeinkosten auch auf die internen Kostenträger erweitert werden. Dadurch befinden sich nach Durchführung des 6. Rechnungsschritts wieder Kosten auf den internen Kostenträgern. Um eine vollständige Verrechnung dieser Kosten auf die externen Kostenträger zu erreichen, müssen die Schritte 5 und 6 solange wiederholt werden, bis die internen Kostenträger und die Endkostenstellen vollständig entlastet sind.

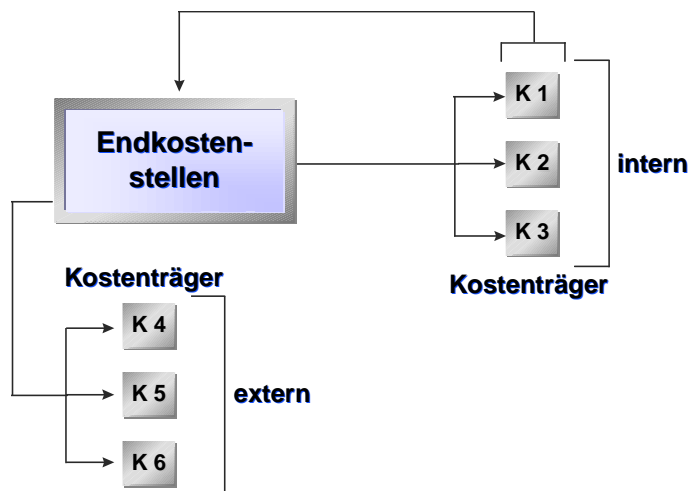


Abbildung 14: Iteration der Schritte 5 und 6

### Zweite Ausbaustufe

Eine erhebliche Erweiterung erfährt die vorgestellte Systematik durch die Berücksichtigung von Leistungs- und Kostenverflechtungen zwischen verschiedenen Vorkostenstellen. Hierzu ist ein weiterer Rechnungsschritt zwischen die bisherigen Rechnungsschritten 3 und 4 einzufügen. Dieser neue Schritt beinhaltet die Verrechnung der Kosten der internen Kostenträger an diejenigen Vorkostenstellen, die interne Leistungen in Anspruch nehmen. Ein klassisches Beispiel hierfür aus der Praxis wäre die Inanspruchnahme des internen Produkts „Fahrleistung“ der Vorkostenstellen „Fahrbereitschaft“ durch die Vorkostenstellen „Personalreferat“.

Ab dem 2. Rechnungsschritt würde sich die Systematik wie folgt darstellen:

- 3. Schritt:** Verrechnung der (Gemein-)Kosten der Vorkostenstellen auf die von diesen Kostenstellen erstellten internen und ggf. externen Kostenträger.
- 4. Schritt (neu):** Verrechnung der auf den internen Kostenträgern kumulierten Kosten auf die, diese Kostenträger in Anspruch nehmenden Vorkostenstellen.
- 5. Schritt:** Verrechnung der kostenträgerbezogenen Personalkosten von den Endkostenstellen auf die von diesen Kostenstellen erstellten internen Kostenträger.
- 6. Schritt:** Verrechnung der Gesamtkosten (Einzel- und Gemeinkosten) der internen Kostenträger auf die Endkostenstellen.
- 7. Schritt:** Verrechnung der auf den Endkostenstellen kumulierten Kosten auf die externen Kostenträger.

Nach der Durchführung des neuen Schritts 4 findet eine Iteration der Schritte 3 und 4 (neu) statt, bis sämtliche Kosten von Vorkostenstellen an die von ihnen erstellten Kostenträger vollständig abgerechnet sind.



## 7 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung baut auf der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung auf und dient der kostenmäßigen Darstellung der Leistungen einer Behörde. In der Kostenträgerrechnung wird ermittelt, wofür die Kosten in der Behörde angefallen sind.<sup>17</sup>

Ein Ziel der Kostenträgerrechnung ist es, im Wege der Kalkulation (Kostenträgerstückrechnung) die auf eine Kostenträgereinheit entfallenden Kosten zu ermitteln. Daneben können mit Hilfe der Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung) die Kosten, Erlöse und Ergebnisse des Verwaltungshandelns zeitraumbezogen zukunfts- und vergangenheitsbezogen dargestellt werden. Die Kostenträgerrechnung bildet somit das letzte Glied im System der KLR und beantwortet die Frage „Wofür sind Kosten und Erlöse angefallen?“.

### 7.1 Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)

In der Kostenträgerstückrechnung werden die Kosten je Kostenträgereinheit (Stückkosten) ermittelt. In der klassischen Sicht der Kostenrechnung werden hierfür die auf den Endkostenstellen angesammelten Kosten auf die (externen) Kostenträger geschlüsselt. Zusammen mit den auf den Kostenträgern erfassten Einzelkosten ergeben sich so dessen Selbstkosten.

Die Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) unterscheidet in der klassischen Sichtweise folgende Kalkulationsarten:

#### θ Vorkalkulation

Das Ziel der Vorkalkulation ist in der Ermittlung der Kosten für eine noch zu erbringende Behördenleistung (z.B. zur Kalkulation von Gebührensätzen). Darüber hinaus unterstützt sie auch die Budgetplanung. Da zum Zeitpunkt der Durchführung einer Vorkalkulation - mit Ausnahme vergangenheitsbezogener Kosten - noch keine Istkosten für die zu kalkulierende Behördenleistung angefallen sind, wird bei der Vorkalkulation mit Planwerten gearbeitet.

#### θ Nachkalkulation

Die während der Rechnungsperiode entstandenen Istkosten werden im Zuge der Nachkalkulation den entsprechenden Kostenträgern belastet. Somit kann die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung überprüft werden (Plan/Ist-Vergleiche).

Zur Sicherstellung der Vergleichbarkeit der Daten der Vor- und Nachkalkulation ist zu beachten, dass bei beiden Kalkulationsarten dieselben Kalkulationsverfahren zur Anwendung kommen.

<sup>17</sup>

Als Kostenträger werden sowohl Produkte als auch Projekte und Prozesse definiert (vgl. Ausführungen zu den Kostenträgern in Abschnitt 4).





Das KLR-Rahmenkonzept für die Bayerische Staatsverwaltung gibt bezüglich der Kalkulation den methodischen Rahmen vor. Die gängigen Verfahren der einfachen Divisionskalkulation, Äquivalenzziffernkalkulation sowie Zuschlagskalkulation sind in Abhängigkeit von der Tätigkeitsstruktur einzusetzen.

### ***Zuschlagskalkulation***

Die in der Rechnungssystematik (siehe Abschnitt 6) bereits integrierte Kalkulation kann als Zuschlagskalkulation auf Basis mengenmäßiger (Arbeitszeit) und wertmäßiger (Personalkosten) Bezugsgrößen charakterisiert werden.

Bei der Herstellung externer Kostenträger sind neben Endkostenstellen regelmäßig auch Vorkostenstellen beteiligt. Die Kalkulation ist auf Ebene der als „Kostenträger“ definierten (externen) Produkte, Projekte und Prozesse im Rahmen der im letzten Abschnitt betrachteten innerbehördlichen Leistungsverrechnung bereits abgeschlossen. Eine gesonderte Abwälzung der Kosten der Vorkostenstellen ist somit nicht mehr erforderlich.

Dieses Kalkulationsverfahren ist immer dann ausreichend, wenn keine dem Produkt untergeordneten Teilprodukte definiert sind und keine Aussagen über die Kosten einer einzelnen Produkteinheit getroffen werden sollen.

### ***Einfache Divisionskalkulation***

Die einfache Divisionskalkulation kommt immer dann zur Anwendung, wenn einerseits zwar keine vierte Produkthierarchie in Form von Teilprodukten definiert wurde, andererseits aber dennoch die Kosten für einzelne Produkteinheiten (z.B. einzelner Bescheid) eines Produkts (z.B. Bescheide) ermittelt werden sollen.

Bei annähernder Gleichartig- und -wertigkeit der einzelnen Produkteinheiten reicht für die Ermittlung dieser Kosten eine einfache Divisionskalkulation aus. Bei der einfachen Divisionskalkulation werden die auf dem Produkt angesammelten Kosten durch die Anzahl der entsprechenden Produkteinheiten dividiert. Hierdurch ergeben sich die durchschnittlichen Kosten pro Produkteinheit.

Beispiel für eine einfache Divisionskalkulation:

- θ Selbstkosten für das Produkt „Bescheide“ = 90.000 €
- θ Anzahl erstellter Bescheide (einzelne Produkteinheit) = 120 Stück
- θ durchschnittliche Selbstkosten pro Bescheid = 750,- €

### ***Äquivalenzziffernkalkulation***

Die Anwendung der Äquivalenzziffernkalkulation setzt - wie auch die einfache Divisionskalkulation - voraus, dass keine vierte Produkthierarchie in Form von Teilprodukten definiert wurde. Dieses Kalkulationsverfahren eignet sich bei unterschiedlicher Komplexität der einem Produkt (z.B. Steuerbescheid) untergeordneten Sorten einzelner Produkteinheiten (z.B. Einkommensteuerbescheide, Gewerbesteuerbescheide).

Die Äquivalenzziffernkalkulation ist immer dann anwendbar, wenn die Erstellung der Produkte in einer Art „Sortenfertigung“ erfolgt, d.h. es unterschiedliche Gruppen



inhaltlich und in der Art ihrer Erstellung ähnlicher Produkteinheiten gibt, bei denen von einer gewissen Ähnlichkeit der Kostenverursachung ausgegangen werden kann. Bei den Kosten der einzelnen Sorten wird unterstellt, dass diese in einer bestimmten Relation zueinander stehen. Die Äquivalenzziffer stellt demnach eine Verhältniszahl der Kostenverursachung dar, die in Relation zu einer sog. „Einheitsorte“ steht (z.B. dauert die Erstellung des Gewerbesteuerbescheids ca. dreimal so lange wie die des Einkommensteuerbescheids; es wird unterstellt, dass somit auch die Kosten im entsprechenden Verhältnis zunehmen).

Beispiel für eine Äquivalenzziffernkalkulation:

- θ Selbstkosten für das Produkt „Steuerbescheid“ = 90.000 €
- θ Anzahl erstellter Produkteinheiten (Produktionsmenge)
  - ◆ für die Sorte „Einkommensteuerbescheide“ = 50 Stück
  - ◆ für die Sorte „Gewerbesteuerbescheide“ = 50 Stück
- θ Äquivalenzziffer
  - ◆ für die Sorte „Einkommensteuerbescheide“ = 1 (Einheitsorte)
  - ◆ für die Sorte „Gewerbesteuerbescheide“ = 3

Die Kosten der beiden Sorten „Einkommensteuerbescheide“ und „Gewerbesteuerbescheide“ des Produkts „Steuerbescheid“ werden anhand des nachfolgenden Schemas ermittelt.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Sorten	Äquivalenzziffer	Produktionsmenge (Stück)	Rechnungseinheiten (1) x (2)	Stückkosten	Gesamtkosten (2) x (4)
ESt-Bescheide	1	50	50	1 x <b>450</b> = 450	22.500
GewSt-Bescheide	3	50	150	3 x <b>450</b> = 1.350	67.500
		100	200		90.000

Gesamtkosten der Periode	90.000	
----- =	----- =	<b>450</b>
Gesamtzahl der Rechnungseinheiten	200	

Die Gesamtkosten der einzelnen „Sorten“ werden in Spalte (5) ausgewiesen.



## 7.2 Kostenträgerzeitrechnung (kalkulatorische Erfolgsrechnung)

Während in der Kalkulation die Kosten je Kostenträgereinheit ermittelt werden, stehen in der Kostenträgerzeitrechnung die Kosten von Prozessen, Projekten, Produkten, Produktgruppen, Produktbereichen oder der gesamten Behörde für eine bestimmte Periode im Vordergrund.

Bezieht man die Erlösseite mit ein, lässt sich die Kostenträgerzeitrechnung zu einer kalkulatorischen Erfolgsrechnung ausbauen. Auch wenn das Oberziel der Bayerischen Staatsverwaltung nicht in der Überschuss- bzw. Gewinnerzielung liegt, dienen die Erkenntnisse einer kalkulatorischen Erfolgsrechnung als wichtige Entscheidungshilfen der Behördenleitung.

Zur Gegenüberstellung der Kosten und Erlöse im Rahmen einer Ergebnisrechnung existieren zwei Verfahren:

### θ Gesamtkostenverfahren (GKV)

Im Rahmen des Gesamtkostenverfahrens werden die gesamten Kosten einer Rechnungsperiode den Erlösen dieser Periode gegenübergestellt. Dieses Verfahren der Erfolgsrechnung führt nur dann zu einem korrekten Ergebnis, wenn sämtliche in der Periode erstellten Leistungen auch in dieser Periode abgegeben wurden, d.h. keine Produktion auf Lager erfolgt. Dies ist im überwiegenden Teil der Bayerischen Staatsverwaltung der Fall.

### θ Umsatzkostenverfahren (UKV)

Hingegen werden beim Umsatzkostenverfahren den Erlösen einer Rechnungsperiode lediglich die Selbstkosten der erbrachten Leistungen gegenübergestellt, d.h. eine Ergebnisverzerrung durch Auf- oder Abbau von Lagerbeständen wird dadurch vermieden. Dies bedingt jedoch, dass eine Ermittlung der Selbstkosten aller erbrachten Leistungen erfolgt, was wiederum eine mengenmäßige Erfassung und Bewertung im Rahmen einer voll ausgebauten Kostenträgerrechnung voraussetzt. Der Vorteil des UKV gegenüber dem GKV liegt in der Vermeidung unterjähriger Inventuren zur Ermittlung des Periodenerfolgs bei Unregelmäßigkeit zwischen Kostenentstehung und Leistungserbringung (z.B. Holzeinschlag bei Forstbehörden).

Aufgrund der Tatsache, dass der entscheidende Vorteil des UKV gegenüber dem GKV regelmäßig nur bei einer geringeren Anzahl von Behörden von Bedeutung sein wird, sollte die Kostenträgerzeitrechnung auf Basis des GKV durchgeführt werden.

Die beschriebene Klassifikation der Kosten (siehe Abschnitt 6.1) wird auf Erlöse übertragen. Es wird zwischen Einzel- und Gemeinerlösen unterschieden (Abbildung 15). Einzelerlöse können Produkten, Projekten und Prozessen, Gemeinerlöse nur Produktgruppen bzw. einzelnen Organisationseinheiten oder der gesamten Behörde direkt zugerechnet werden.

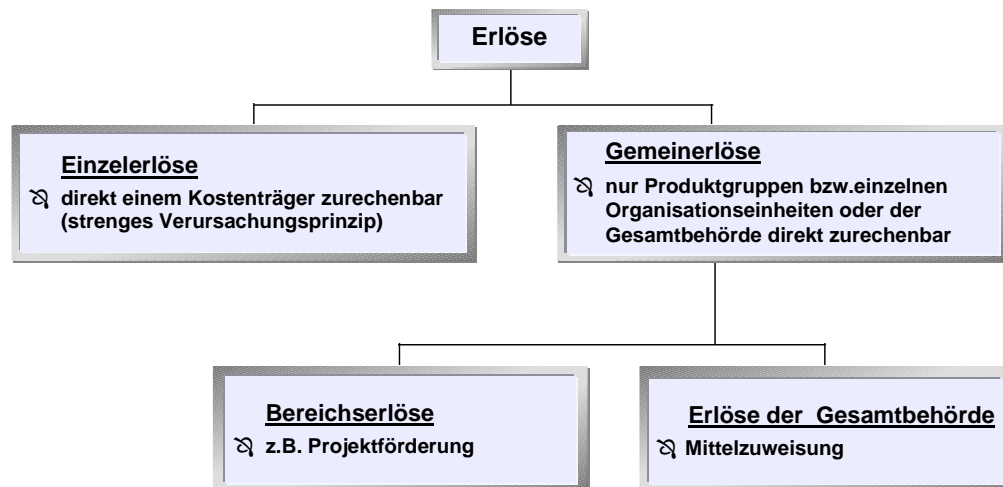


Abbildung 15: Klassifizierung der Erlöse

Einzelerlöse werden in der Regel bei Produkten erzielt.<sup>18</sup> Zudem können Einzelerlöse auch bei den drittmittelfinanzierten Projekten erzielt werden. Aufgrund ihrer nachgeordneten Bedeutung in der KLR-Rahmenkonzeption für die Bayerische Staatsverwaltung wird auf die Zurechenbarkeit von Kosten und Erlösen zu Prozessen in den nachfolgenden Ausführungen nicht weiter eingegangen.

Analog zur Primärkostenverrechnung (siehe Abschnitt 6.2.1) werden die Erlöse auf die Objekte der KLR gebucht. Auch hier gilt, dass möglichst viele Einzelerlöse erfasst werden sollten. Im Gegensatz zu den Kosten wird von einer innerbehördlichen Weiterverrechnung der Gemeinerlöse Abstand genommen, da sich eine solche kaum mit dem Verursachungsprinzip rechtfertigen lässt.

Für die kalkulatorische Erfolgsrechnung einer Behörde ergeben sich unterschiedliche Perspektiven. Zum einen können die Selbstkosten auf Vollkostenbasis der Kostenträger (z.B. (externe) Produkte und Projekte) den entsprechenden Erlösen gegenüber gestellt werden. Hieraus ergeben sich Produkt- bzw. Projektdeckungsbeiträge (siehe Abbildung 16).

18

Eine differenzierte Aufstellung, bei welchen Produkten Einzelerlöse erzielt werden, ist Bestandteil des jeweiligen behördenspezifischen KLR-Feinkonzepts.

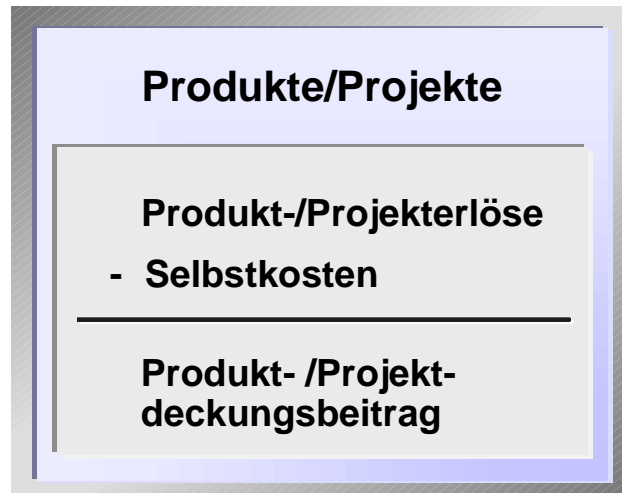


Abbildung 16: Kalkulatorische Erfolgsrechnung auf Ebene der Produkte und Projekte

Zum anderen empfiehlt sich die Betrachtung der Primärkosten und Erlöse auf den jeweiligen Organisationsebenen der Behörde im Sinne einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung.<sup>19</sup> Der Grundaufbau einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung ist in der nachfolgenden Abbildung skizziert.



Abbildung 17: Beispiel für eine mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung

<sup>19</sup>

Hierbei handelt es sich im Prinzip um eine Deckungsbeitragsrechnung auf Basis relativer Einzelkosten und -erlöse.



In ihrer höchsten Verdichtungsstufe stellt die kalkulatorische Erfolgsrechnung eine Gegenüberstellung der Gesamtkosten und -erlöse, also die Ermittlung des kalkulatorischen Gesamterfolgs der Behörde dar. Hierfür kommen verschiedene Differenzierungs- und Anordnungsvarianten der Kosten und Erlöse in Betracht, welche in erster Linie durch die Berichtsmöglichkeiten der KLR-Software begrenzt werden.<sup>20</sup> Ein einfaches Beispiel für den Aufbau einer solchen Erfolgsrechnung zeigt die *Abbildung 18*.

---

<sup>20</sup>

Gleiches gilt für die Abbildung mehrfachgestufter Deckungsbeitragsrechnungen.



<b>I. Gemeinkosten</b>	<b>I. Gemeinerlöse</b>
<i>Personalkosten</i>	80 Erlöse aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben
50 Kosten für ehrenamtlich Tätige	81 Verwaltungserlöse
51 Dienstbezüge und dgl.	82 Erlöse aus Erstattungen
52 Beihilfen, Unterstützung und dgl.	83 Erlöse aus Zuweisungen
53 Personalbezogene Sachkosten	85 Erlöse aus Gerichtsgebühren und Geldstrafen
54 Versorgungsrückstellungen und dgl.	88 Sonstige Erlöse
58 Sonstige Personalkosten	<b>Summe</b>
<i>Sach-, Kapital- und Risikokosten</i>	
60 Büro- und Verwaltungskosten	
61 Kommunikations- und Reisekosten	
62 Material-, Hilfs- und Betriebskosten sowie Kosten für Fuhrpark, Geräte und Ausstattungen	
63 Kosten der Unterhaltung und Bewirtschaftung	
64 Dienstleistungen Dritter	
70 Kapitalkosten	
71 Risikokosten	
68 Sonstige Kosten aus dienstlicher Veranlassung	
<b>Summe</b>	
<b>II. Einzelkosten</b>	<b>II. Einzelerlöse</b>
<b>II.1 Interne Produkte/externe Produkte</b>	<b>II.1 Externe Produkte</b>
<i>Personalkosten</i>	80 Erlöse aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben
53 Personalbezogene Sachkosten	81 Verwaltungserlöse
<i>Sach-, Kapital- und Risikokosten</i>	82 Erlöse aus Erstattungen
60 Büro- und Verwaltungskosten	83 Erlöse aus Zuweisungen
61 Kommunikations- und Reisekosten	85 Erlöse aus Gerichtsgebühren und Geldstrafen
62 Material-, Hilfs- und Betriebskosten sowie Kosten für Fuhrpark, Geräte und Ausstattungen	88 Sonstige Erlöse
63 Kosten der Unterhaltung und Bewirtschaftung	
64 Dienstleistungen Dritter	
70 Kapitalkosten	
71 Risikokosten	
68 Sonstige Kosten aus dienstlicher Veranlassung	



<b>II.2 Projekte</b>	<b>II.2 Projekte</b>
<i>Personalkosten</i>	82 Erlöse aus Erstattungen
53 Personalbezogene Sachkosten	88 Sonstige Erlöse
<i>Sach-, Kapital- und Risikokosten</i>	<i>Summe</i>
60 Büro- und Verwaltungskosten	
61 Kommunikations- und Reisekosten	
62 Material-, Hilfs- und Betriebskosten sowie Kosten für Fuhrpark, Geräte und Ausstattungen	
63 Kosten der Unterhaltung und Bewirtschaftung	
64 Dienstleistungen Dritter	
70 Kapitalkosten	
71 Risikokosten	
68 Sonstige Kosten aus dienstlicher Veranlassung	
<i>Summe</i>	
<i>Überschuss</i>	
<b>Gesamtkosten</b>	<b>Gesamterlöse</b>

Abbildung 18: Erfolgsrechnung einer Behörde





## 8 Planung von Kosten und Erlösen

In den bisherigen Ausführungen des KLR-Rahmenkonzepts stand die Betrachtung bereits entstandener Kosten und Erlöse in Form der klassischen Ausgestaltung der Ist-Kostenrechnung im Vordergrund. Die Abrechnungsperioden lagen somit in der Vergangenheit. Im Gegensatz dazu ist es Ziel der Plankostenrechnung, die Kosten und Erlöse zukünftiger Perioden zu ermitteln. Da in der Kosten- und Erlösplanung in der Regel Zielsetzungen enthalten sind, ist sie die Voraussetzung und Grundlage für ein wirksames Kosten- und Erlöscontrolling und damit ein geeignetes Instrument zur Behördensteuerung. Durch die Planung von Kosten und Erlösen werden Plan-/Ist-Vergleiche erst ermöglicht. Aufgedeckte Abweichungsursachen helfen Verantwortlichkeiten abzugrenzen und Verbesserungsprozesse anzustoßen. Zudem basieren zahlreiche Rechenverfahren zur Entscheidungsunterstützung bei Entscheidungen über Ersatzinvestitionen, Rationalisierungsinvestitionen oder Eigenerstellung/Fremdbezug auf Planwerten.

### 8.1 Kostenplanung

Ähnlich wie bei der Kostenverrechnung sollte bei der Kostenplanung ein Mittelmaß zwischen Planungsgenauigkeit und Planungsaufwand gefunden werden. In der ersten Ausbaustufe einer KLR bietet sich ein Planungsverfahren an, welches Aspekte der analytischen Kostenplanung und der einfachen Fortschreibungsplanung vereint. Insbesondere bei den Personalkosten sollte Ausgangspunkt der Planung die geplante Arbeitszeit der Mitarbeiter (Leistungsmenge) sein. Die Multiplikation der geplanten Arbeitszeit mit dem geplanten Standardstundensatz ergibt die Personalkosten je Kostenstelle.<sup>21</sup> Die restlichen primären Plankosten (Personalbezogene Sachkosten sowie Sach-/Dienstleistungs-, Risiko- und Kapitalkosten) können mit Hilfe einer einfachen Fortschreibung von Plan- bzw. Istwerten des Vorjahres oder Istwerten des laufenden Jahres bestimmt werden (z.B. Zuschlag/Abschlag in Höhe von 2 %).

Ziel sollte es sein, bei der Planung der kostenträgerbezogenen Arbeitszeit bereits nach den einzelnen Kostenträgern zu differenzieren. Hierdurch wird die Grundlage einer verursachungsgerechten Plankostenverrechnung (Sekundärkostenverrechnung) geschaffen, die sich in ihrer Rechnungssystematik mit der der Ist-Kostenverrechnung deckt. Auf diese Weise kann die KLR analoge Informationen auf Istkosten- und Plankostenbasis sowohl auf Kostenstellen- als auch auf Kostenträgerebene liefern. Eine aussagekräftige Abweichungsanalyse wird hierdurch ermöglicht.<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> Bei dieser Form der Personalkostenplanung wird vorausgesetzt, dass sich die Mitarbeiterkapazitäten für den Planungszeitraum entsprechend anpassen lassen (variable Gemeinkosten).

<sup>22</sup> Eine weitere Anforderung an die KLR-Software ist also eine hohe Flexibilität hinsichtlich der Kostenplanung und der Abweichungsanalyse.



Üblich ist ein Planungszeitraum von einem Haushaltsjahr. Die Jahreswerte werden dann auf die einzelnen Monate herunter gebrochen.<sup>23</sup>

Da - wie bereits beschrieben - in der Rechnungssystematik die Kalkulation der Kostenträger integriert ist, werden durch das aufgezeigte Verfahren der Kostenplanung und -verrechnung Vorkalkulationen der Kostenträger automatisch erzeugt. In Parallelrechnung in verschiedenen Planversionen können alternative Plankalkulationen simuliert und miteinander verglichen werden. Plankalkulationen können dann auch kurzfristig während des Jahres durchgeführt werden.

Der Planungsprozess läuft in der Regel in getrennten Planversionen des KLR-Systems ab und sollte insbesondere in der ersten Stufe der KLR von der Behördenleitung ausgehen (Grobplanung als top-down-Planung). Die von der Behördenleitung auf Basis einer einfachen Wertefortschreibung ermittelten Planwerte (Ausgangspunkt: Vorjahreswerte) werden den Kostenstellenverantwortlichen übergeben und dienen diesen als Rahmenvorgaben (1. Schritt). In diesem Schritt kann die Behördenleitung bereits Schwerpunkte zukünftiger Behördentätigkeit setzen.

Aufgabe der Kostenstellen-/Kostenträgerverantwortlichen ist es dann (2. Schritt), die groben Kosten- bzw. Leistungsplanungen der Behördenleitung zu konkretisieren und gegebenenfalls zu korrigieren (Feinplanung als bottom-up-Planung). Hierbei werden sich die Kostenstellenverantwortlichen hinsichtlich der leistungsbezogenen Arbeitszeitplanung auf Rücksprachen mit ihren Mitarbeitern beziehen. Die Planung der Kostenträgerverantwortlichen beschränkt sich vornehmlich auf die Planung primärer Einzelkosten und die Überprüfung der auf den Kostenträgern aufgrund der Kostenstellenplanung ausgewiesenen Gesamtkosten (inklusive Sekundärkosten). Ggf. sind Absprachen mit den Kostenstellenverantwortlichen erforderlich. Nach dem Abschluss der Planung in den Kostenstellen bzw. auf den Kostenträgern, werden die Ergebnisse der Behördenleitung zur abschließenden Entscheidung vorgelegt.<sup>24</sup>

Die von der Behördenleitung endgültig verabschiedeten Planwerte (der Primärkosten) (3. Schritt) stellen Kostenbudgets im Sinne von Zielvorgaben dar. Hierdurch wird die KLR zu einem zentralen Instrument des Verwaltungscontrolling.

---

<sup>23</sup> Die automatische Aufteilung der Jahreswerte auf die einzelnen Monate muss durch die KLR-Software gewährleistet sein.

<sup>24</sup> Sind die Mitarbeiter mit der KLR und den Planungsprozessen vertraut, kann zukünftig die Planung auch von den Kostenstellen aus initiiert werden. Grundsätzlich gilt, dass die Planung um so verursachungsgerechter wird, je weniger sie sich an Vorjahreswerten orientiert.

Die einzelnen Schritte sind in Abbildung 19 zusammengefasst:



Abbildung 19: Planungsprozess

## 8.2 Erlösplanung

In der Regel besitzt die Behördenleitung die höhere Erlöstransparenz, so dass insbesondere die Planung der Gemeinerlöse auf oberer Ebene erfolgen sollte. Anders als bei der Kostenplanung ist bei der Erlösplanung der Einsatz analytischer (leistungsbezogener) Planungsmethoden komplizierter. Vielmehr können die Erlöse des nächsten Jahres am besten mittels Fortschreibungsplanung (insbesondere bei laufenden Zuwendungen) oder Expertenschätzung (z.B. Steueraufkommen) prognostiziert werden.



## 9 Inner- und zwischenbehördliche Leistungsverrechnung

Die innerbehördlichen Leistungsverflechtungen (ILV) werden grundsätzlich über die Schritte der Rechnungssystematik abgebildet. Wenn neben der Rechnungssystematik besondere innerbehördliche Leistungsverrechnungen abgebildet werden sollen (z.B. Belastung von Verrechnungskostenstellen untereinander – Gebäude/Fuhrpark – oder Leistungsbeziehungen von Endkostenstellen untereinander), so gelten ebenfalls die nachfolgenden Festlegungen.

Unter zwischenbehördlichen Leistungsverrechnungen (ZLV) werden alle zu verrechnenden Leistungen verstanden, die die eigene Behörde verlassen und bei einer anderen Behörde zu berücksichtigen sind.

Bei den getroffenen Festlegungen ist es nicht erforderlich zu unterscheiden, ob es sich um Behörden des gleichen oder eines anderen Ressorts handelt, oder welche KLR-Software die jeweiligen Behörden im Einsatz haben.

Bezüglich des monetären Ausgleichs zwischen verschiedenen Dienststellen sind die haushaltsrechtlichen Vorgaben des Art. 61 BayHO zu beachten, soweit keine durch Haushaltsgesetz abweichenden Regelungen getroffen wurden. Insbesondere wird auf Folgendes hingewiesen:

- ◆ Es dürfen nur Aufwendungen sowie Verwaltungskosten, Benutzungsgebühren und Sachverständigenentschädigungen der leistenden Dienststelle erstattet werden, die dieser unmittelbar für die Leistungswahrnehmung entstanden sind (keine Verrechnung von allg. Verwaltungsaufwand der leistenden Dienststelle, z.B. in Form von Gemeinkostenzuschlägen)
- ◆ Eine Erstattung erfolgt nur, sofern die nachfolgenden Betragsgrenzen überschritten werden:  
einmalige Leistungen: > 2.500 Euro  
fortdauernde Leistungen: > 2.500 Euro pro Jahr.

Des Weiteren sind die Grundsätze zur Abbildung der haushaltstechnischen Verrechnungen zu beachten. Diese sind insbesondere:

- ◆ Verrechnungen zwischen Einzelplänen und Kapiteln sollen nach Möglichkeit eingeschränkt werden
- ◆ Soweit ausnahmsweise haushaltstechnische Verrechnungen vorgenommen werden, sind sie in Einnahme (Einnahmetitel der OGr. 38) und Ausgabe (Ausgabetitel der OGr. 98) auszugleichen.

Auch nicht monetäre inner- und zwischenbehördliche Leistungsverrechnungen sind wegen des damit verbundenen hohen Verwaltungsaufwandes nur zurückhaltend auszuüben. Daher wird festgelegt, dass analog zu Art. 61 BayHO die Betragsgrenze auch für nicht monetäre Leistungsverrechnungen gilt. Hierbei ist die Betragsgrenze ebenfalls ohne Einbeziehung von Gemeinkosten zu verstehen. Bei einer Überschreitung der Betragsgrenze wird es in das Ermessen der leistenden Behörde gestellt, ob eine nicht monetäre Leistungsverrechnung durchgeführt werden soll.



Welche einzelnen Leistungsbeziehungen abgebildet werden sollen, ist zuvor zwischen den beteiligten Behörden bzw. Kostenstellen zu vereinbaren und festzulegen.

Es ist seitens der leistenden Behörde ein Verrechnungs-Kostenträger (= externer Kostenträger) je einzelner Leistungsbeziehung mit einer konkreten Behörde (ZLV) bzw. Kostenstelle (ILV) anzulegen. Auf diesem werden alle Kosten je Leistungsbeziehung gesammelt. Die Nachvollziehbarkeit der Belastung der empfangenden Behörde bzw. Kostenstelle muss auf jeden Fall gewährleistet sein. Die Verrechnungs-Kostenträger haben den Charakter von Teilprodukten zu denjenigen bestehenden externen Produkten, deren Kosten vollständig oder teilweise an empfangende Stellen weiterverrechnet werden sollen. Die Verrechnungs-Kostenträger werden in der Rechnungssystematik wie ein externes Teilprodukt behandelt. Sollten die Kosten eines externen Produktes vollständig und ausschließlich mit einer konkreten Leistungsbeziehung in Verbindung stehen, so kann auf die Bildung des (einen) Verrechnungs-Kostenträgers verzichtet werden.

## 9.1 Abbildung der Leistungsbeziehungen in der KLR-Software

### 9.1.1 Bei monetärem Wertefluss: Abbildung im BayMBS- und KLR-System

Die Werteflüsse werden bei zwischenbehördlichen Leistungsbeziehungen über Rechnungsstellungen abgebildet.

Der Sender (=leistende Kostenstelle/Behörde) entspricht dem Rechnungssteller. Der Empfänger (=empfangende Kostenstelle/Behörde) entspricht dem Rechnungsempfänger.

Die Einbuchung erfolgt über BayMBS (Auszahlungs- und Annahmeanordnung). Das heißt, es sind kassenwirksame Buchungen.

Welche Anzahl und Periodizität der Rechnungsstellung notwendig ist, ist festzulegen.

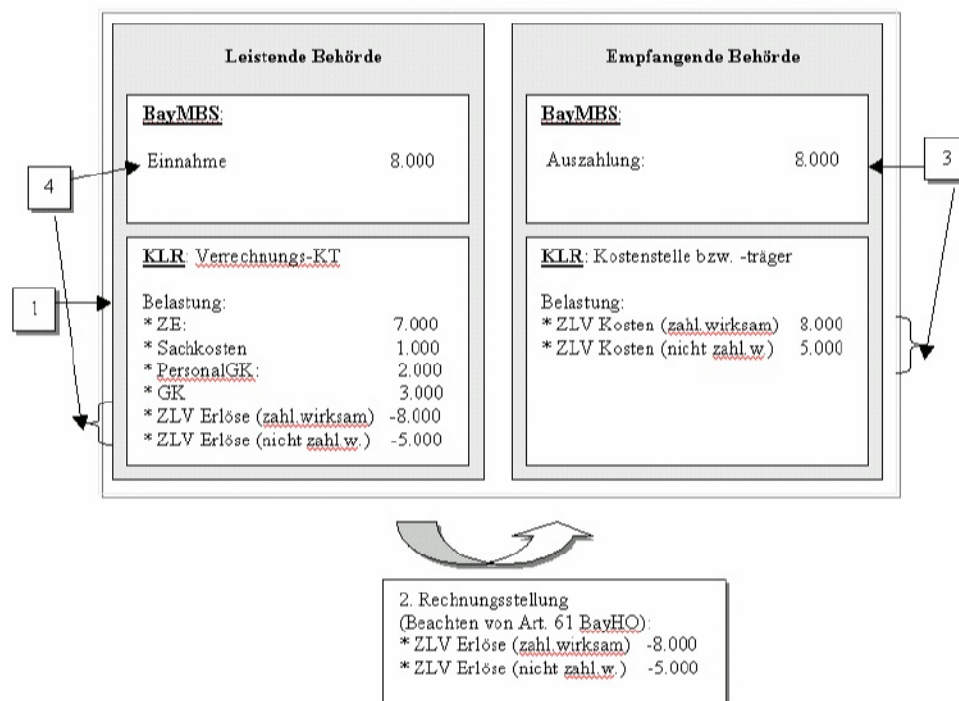
Denkbar und praktikabel wäre eine Rechnung pro Periode und vereinbarter Leistungsbeziehung.

Es ist auf Senderseite ein Verrechnungs-Kostenträger je einzelner Leistungsverflechtung anzulegen. Auf diesem werden die Kosten gesammelt. Die Höhe des Rechnungsbetrags ermittelt sich dann automatisch anhand des auf dem Verrechnungs-Kostenträger angesammelten Betrags.

Folgende Schritte sind durchzuführen (siehe auch nachfolgendes Schaubild):

1. **Leistende Behörde:** Sammlung der Kosten (Zeitaufschreibung, Gemeinkostenanteile etc.) auf einem Verrechnungs-Kostenträger je Leistungsbeziehung

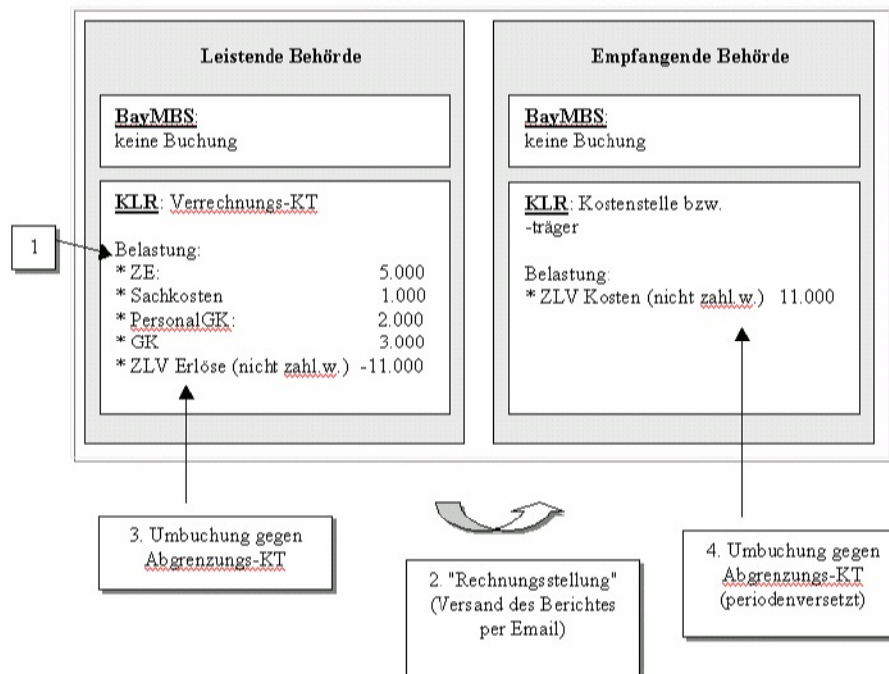
2. **Leistende Behörde:** Zum vereinbarten Zeitpunkt der Verrechnung (z.B. monatlich, quartalsweise, nach Abschluss der Leistungsbeziehung) erfolgt die Rechnungsstellung durch die leistende Behörde an die Empfängerbehörde. Hierbei ist zwischen dem zahlungswirksamen (Art. 61 BayHO) und nicht zahlungswirksamen Teil (Gemeinkosten) zu unterscheiden. BayMBS-Annahmearordnung seitens leistender Behörde in Höhe des zu zahlenden Betrages unter entsprechendem Titel der OGr. 38.
3. **Empfänger-Behörde:** BayMBS-Auszahlungsanordnung seitens Empfängerbehörde unter entsprechendem Titel der OGr. 98. Betrag lt. Rechnungsstellung.  
Bei Zahlung Eingabe der KLR-Zusatzkontierung: Entweder Buchung
  - echt auf Kostenträger oder
  - echt auf Kostenstelle oder
  - echt auf Kostenträger und statistisch auf Kostenstelle.
 Die Kostenarten (zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame Kosten, Kostenarten-Obergruppe 90) leiten sich aus dem gebuchten Titel ab.
4. **Leistende Behörde:** Mit Eingang der Zahlung im BayMBS-System Einnahmebuchung auf dem entsprechenden Titel der OGr. 38, dabei KLR-Zusatzkontierung auf das entsprechende Verrechnungsobjekt. Die Kostenarten (zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame Erlöse, Kostenarten-Obergruppe 90) leiten sich aus dem gebuchten Titel ab.



## 9.1.2 Bei nicht-monetärem Wertefluss: Abbildung im KLR-System

### 9.1.2.1 Ablauf zwischen verschiedenen Behörden (ZLV):

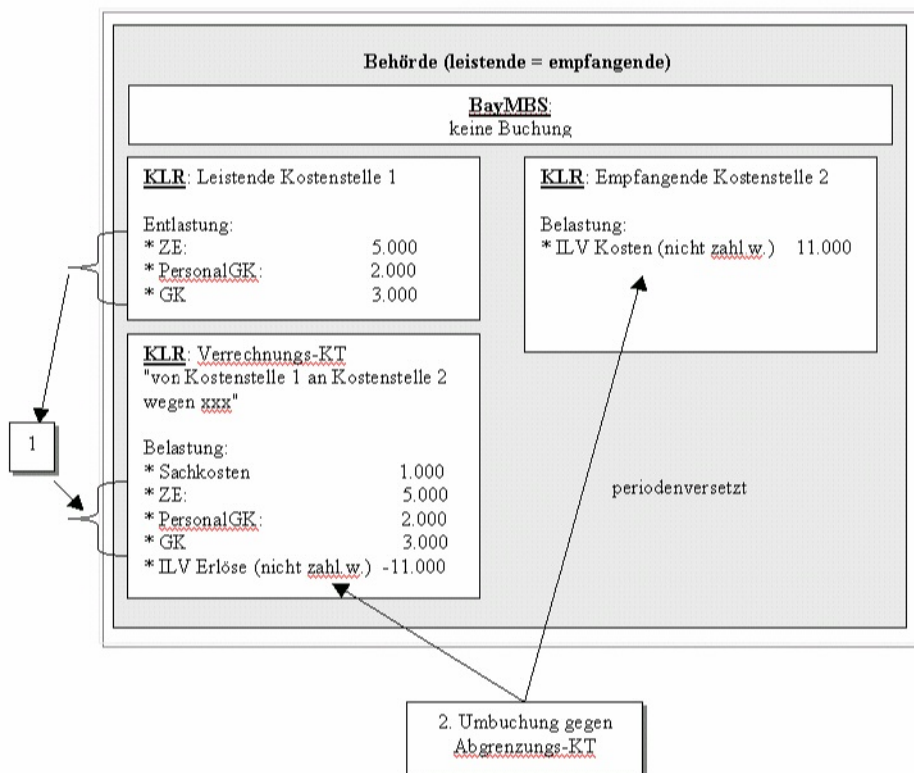
Folgende Schritte sind durchzuführen:



- 1. Leistende Behörde:** Sammlung der Kosten (Zeitaufschreibung, Gemeinkostenanteile etc.) auf einem Verrechnungs-Kostenträger je Leistungsbeziehung.
- 2. Leistende Behörde:** Zum vereinbarten Zeitpunkt der Verrechnung (z.B. monatlich, quartalsweise, nach Abschluss der Leistungsbeziehung) erfolgt die "Rechnungsstellung" durch die leistende Behörde an die Empfängerbehörde. Die Rechnungsstellung erfolgt per Email, in dem der Bericht des Verrechnungs-Kostenträgers an die empfangende Behörde übersandt wird.
- 3. Leistende Behörde:** Nach dem Versand der "Rechnung" werden den Kosten des Verrechnungs-Kostenträgers die nicht zahlungswirksamen Erlöse gegenübergestellt. Dieses geschieht durch eine Umbuchung des Erlösbetrages (Kostenarten-Obergruppe 90) gegen einen technischen Abgrenzungs-Kostenträger.

4. **Empfänger-Behörde:** Nach Erhalt der "Rechnung" werden die nicht zahlungswirksamen Kosten auf dem entsprechenden KLR-Objekt (Kostenstelle oder Kostenträger) gebucht. Dieses geschieht durch eine Umbuchung des Kostenbetrages (Kostenarten-Obergruppe 90) gegen einen technischen Abgrenzungs-Kostenträger.

### 9.1.2.2 Ablauf innerhalb der Behörde (ILV):



1. Sammlung der Kosten (Zeitaufschreibung, Gemeinkostenanteile etc.) auf einem Verrechnungs-Kostenträger je Leistungsbeziehung, die neben der Rechnungssystematik abgebildet werden soll.
2. Zum vereinbarten Zeitpunkt der Verrechnung (z.B. monatlich, quartalsweise, nach Abschluss der Leistungsbeziehung) werden die nicht zahlungswirksamen Erlöse auf dem Verrechnungs-Kostenträger, und die nicht zahlungswirksamen Kosten auf dem empfangenden KLR-Objekt (Kostenstelle oder Kostenträger)





gebucht. Dieses geschieht durch eine Umbuchung der Erlöse bzw. Kosten (jeweils Kostenarten-Obergruppe 90) gegen einen technischen Abgrenzungskostenträger.

## 9.2 Vorgehen beim Periodenabschluss

Für alle drei Konstellationen (ZLV mit oder ohne monetärem Ausgleich bzw. ILV) gilt folgendes:

### Leistende Behörde:

Die Belastung der Verrechnungs-Kostenträger kann unmittelbar über die Zuordnung von primären Kosten- und Erlösbuchungen (BayMBS) bzw. Umbuchungen erfolgen. Zeitaufschreibungen können ebenfalls direkt auf Verrechnungs-Kostenträgern erfolgen. Die Gemeinkosten werden über die Umlagen (siehe Rechnungssystematik) auf diese gebucht. Nach Durchführung der Rechnungssystematik befinden sich sämtliche Kosten (mit Ausnahme der neutralen Kosten und Erlöse) auf den externen Produkten und auf den Verrechnungs-Kostenträgern (entsprechen verrechnungstechnisch externen Produkten). Erst zu diesem Zeitpunkt stehen die Gemeinkosten der Verrechnungs-Kostenträger fest.

### 9.2.1 Bei monetärem Wertefluss

#### Leistende Behörde:

Grundsätzlich ist keine Abrechnung der weiterverrechneten Verrechnungs-Kostenträger erforderlich; die Kosten und vereinnahmten Erlöse (zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame) werden gemeinsam auf dem Verrechnungs-Kostenträger ausgewiesen.

#### Empfängerbehörde:

Nach erfolgter Auszahlung (mit KLR-Zusatzkontierung auf Kostenstelle bzw. Kostenträger) ist das entsprechende KLR-Objekt mit den Kosten der Leistungsvereinbarung (zahlungswirksame und nicht zahlungswirksame) belastet. Diese Kosten fließen in die weitere Rechnungssystematik ohne Besonderheit ein.



## 9.2.2 Bei nicht-monetärem Wertefluss

### 9.2.2.1 Zwischen verschiedenen Behörden (ZLV):

#### Leistende Behörde:

Als letzter Schritt der Rechnungssystematik werden den Kosten des Verrechnungs-Kostenträgers die nicht zahlungswirksamen Erlöse gegenübergestellt. Dieses geschieht durch eine Umbuchung des Erlösbetrages (Kostenarten-Obergruppe 90) gegen einen technischen Abgrenzungs-Kostenträger. Damit ist gewährleistet, dass die Kosten der leistenden Behörde aus der KLR abgegrenzt werden. Jede Behörde verfügt über *einen* eigenen Abgrenzungs-Kostenträger.

#### Empfängerbehörde:

Als erster Schritt der Rechnungssystematik in dem nachfolgenden Periodenabschluss werden die nicht zahlungswirksamen Kosten auf dem entsprechenden KLR-Objekt (Kostenstelle oder Kostenträger) gebucht, damit diese noch in die weitere Rechnungssystematik einfließen können. Dieses geschieht durch eine Umbuchung des Kostenbetrages (Kostenarten-Obergruppe 90) gegen den technischen Abgrenzungs-Kostenträger.

### 9.2.2.2 Innerhalb einer Behörde (ILV)

Zum vereinbarten Zeitpunkt der Verrechnung (z.B. monatlich, quartalsweise, nach Abschluss der Leistungsbeziehung) werden die nicht zahlungswirksamen Erlöse auf dem Verrechnungs-Kostenträger, und die nicht zahlungswirksamen Kosten auf dem empfangenden KLR-Objekt (Kostenstelle oder Kostenträger) gebucht. Dieses geschieht durch eine Umbuchung der Erlöse bzw. Kosten (jeweils Kostenarten-Obergruppe 90) gegen einen technischen Abgrenzungs-Kostenträger.

Während die Erlöse bereits nach Durchführung des Periodenabschlusses gebucht werden können, können die Kosten grundsätzlich erst zu Beginn der folgenden Periode gebucht werden, damit sie ggf. noch in die weitere Rechnungssystematik einbezogen werden. Um die Arbeitsabläufe bei den ZLV (mit oder ohne monetärem Ausgleich) und den ILV zu vereinheitlichen, bietet es sich an, die Erlöse als letzten Schritt der Rechnungssystematik der laufenden Periode und die Kosten als ersten Schritt der nachfolgenden Periode zu buchen.



### 9.3 Verrechnungs-Kostenträger im KLR-System (Stammdaten und Funktionalitäten)

Beim Anlegen der Verrechnungs-Kostenträger ist auf folgendes zu achten:

- ◆ Funktionalität:
  - Es müssen Erlöse auf den Verrechnungs-Kostenträgern gebucht werden können.
- ◆ Aus der Bezeichnung bzw. aus sonstigen (Stamm-)Daten des jeweiligen Verrechnungs-Kostenträgers müssen folgende Informationen ersichtlich sein:
  - \* Zugehöriges externes Produkt
  - \* Hauptverantwortliche Sender-Kostenstelle in der leistenden Behörde
  - \* Empfänger-Behörde
  - \* Zeitpunkt der Abrechnung:
    - monatlich
    - quartalsweise
    - jährlich
    - nach Abschluss
    - anderer Zeitpunkt (Datum)
  - \* z.B. Aktenzeichen der Vereinbarung über die Leistungsverflechtung
  - \* z.B. geschätzte Gesamtkosten der Vereinbarung über die Leistungsverflechtung
  - \* z.B. geplanter Leistungsbeginn, Leistungsende.

## 10. Berichtswesen der KLR

Die Zusammenstellung von relevanten Informationen und ihre Weitergabe in geeigneter Form an die jeweiligen Informationsadressaten bzw. Verantwortlichen ist Aufgabe des Berichtswesens. In KLR-Berichten werden primär Kosten-, Erlös- und Leistungsdaten wiedergegeben. Im Mittelpunkt der Berichte stehen Kennzahlen, mit deren Hilfe Informationen in möglichst verdichteter und aussagekräftiger Form aufbereitet werden.

### 10.1 Mehrdimensionales Berichtsmodell

Der Gestaltung des Berichtswesens bei Behörden der Bayerischen Staatsverwaltung liegt ein mehrdimensionales Berichtsmodell (Abbildung 20) zugrunde, das von einer Trennung zwischen drei zentralen Berichtsdimensionen ausgeht. Zum einen geht es in KLR-Berichten um die Erfassung und Abbildung unterschiedlicher Werttypen wie Istdaten, Plan-/Budgetdaten und deren Abweichungen gegenüber Vergleichsgrößen. Zum anderen müssen unterschiedliche Berichtszeiträume abgedeckt werden. Schließlich beziehen sich KLR-Berichte stets auf bestimmte organisatorische Aggregationsebenen der Bayerischen Staatsverwaltung.

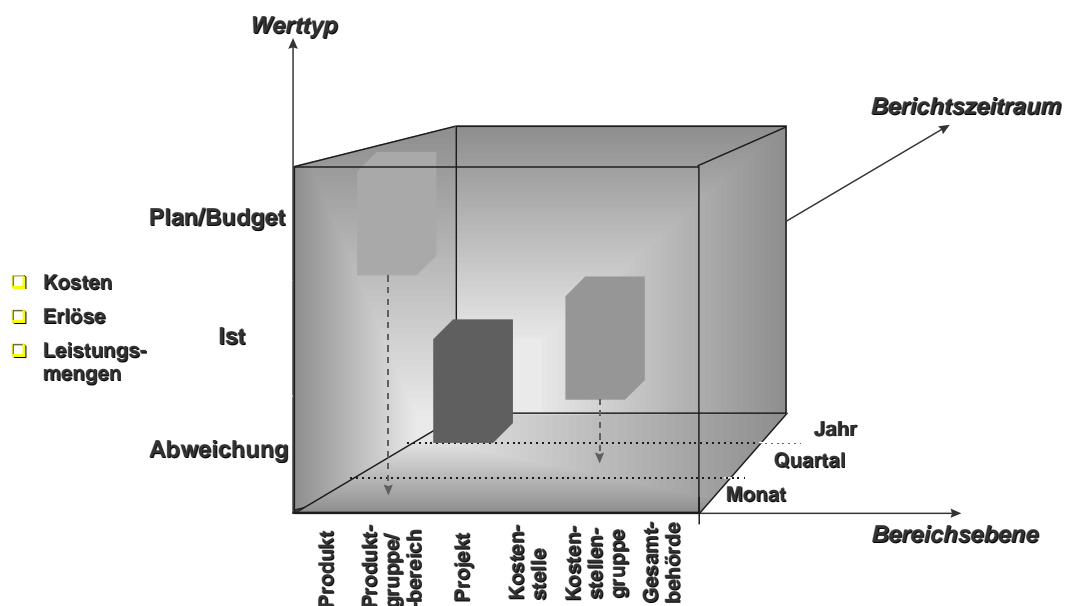


Abbildung 20: Mehrdimensionales Berichtsmodell

Vor dem Hintergrund des beschriebenen mehrdimensionalen Berichtsmodells ergeben sich standardisierte Berichtstypen, da in der Bayerischen Staatsverwaltung - wie in jedem anderen Betrieb auch - Informationsbedürfnisse gemäß der vielfältigen



Kombinationsmöglichkeiten der Berichtskriterien bestehen bzw. ergeben können.<sup>25</sup> Standardberichte machen vor allem bei zwischenbehördlichen Vergleichen Sinn. Dann muss ihr Inhalt jedoch sehr präzise festgeschrieben sein.

Folglich werden im Rahmen des KLR-Rahmenkonzepts für die Bayerische Staatsverwaltung nur wesentliche Berichtstypen bzw. Berichtsinhalte skizziert. Auf eine detaillierte Beschreibung der Berichte in Form von Berichtsdefinitionen wird fast vollständig verzichtet, zumal die Auswertungsmöglichkeiten unmittelbar von den Funktionalitäten der KLR-Software abhängen. Erst im Wirkbetrieb muss sich der konkrete Informationsbedarf bei der jeweiligen Behörde herauskristallisieren, der zu einem behördeninternen Standardberichtswesen führen wird. Damit sich die Behörde zukünftig möglichst viele Varianten der Berichterstattung offenhält, sollte auf das Kriterium Flexibilität des Informationssystems bei der Softwareauswahl besonders hoher Wert gelegt werden.<sup>26</sup>

## 10.2 Aufbau eines (integrierten) Berichtswesens

Der Aufbau eines Berichtswesens, das auf die Informationsbedarfe der Empfänger ausgerichtet ist, erfordert, dass die Informationsversorgung

- θ ganzheitlich,
- θ effizient,
- θ integrativ
- θ systematisiert und
- θ zeitnah

aufgebaut ist.

### 10.2.1 Gestaltungsprobleme beim Aufbau eines empfängerorientierten Berichtswesens

Beim Aufbau eines sich an den Informationsbedürfnissen des Empfängers orientierenden Berichtswesens müssen folgende drei Problembereiche berücksichtigt werden:

- θ Auswahl der Daten

Aus der Vielzahl potentieller Informationen sind die für den Entscheidungsträger (z.B. Behördenleiter, Abteilungsleiter) notwendige Informationen herauszufiltern.

---

<sup>25</sup> Beispielsweise ist für eine Behörde neben einem Jahresbericht auf aggregierter Ebene durchaus ein Monatsbericht auf Ebene einzelner Kosten- und Erlösarten von Interesse, sowohl unterjährig - beispielsweise in Form von Budget-Ist-Vergleichen - als auch am Jahresende.

<sup>26</sup> Die Auswertungsmöglichkeit der Leistungsmengendaten (Arbeitszeiten) hängt davon ab, auf welche Weise Arbeitszeiten in der KLR-Software oder in einem speziellen VORSYSTEM erfasst werden können.



#### θ Verdichtung der Daten

Beim hierarchischen Berichtslauf muss ein angemessenes Aggregationsniveau gefunden werden. Aufgrund einer zu gering gewählten Aggregationsstufe besteht die Gefahr, dass wichtige Informationen in der Vielzahl der gelieferten Daten untergehen (Information Overload).

#### θ Darstellung der Daten

Die Entscheidung über die Darstellung der zu berichtenden Daten ist von Bedeutung für die Aussagefähigkeit eines Berichts. In diesem Zusammenhang gilt es, „Zahlenfriedhöfe“ zu vermeiden und Berichte auf den jeweils notwendigen Umfang zu reduzieren.

### 10.2.2 Vereinheitlichung der Terminologie

Aufgrund unterschiedlicher Auffassungen bei der Definition des Begriffs „Bericht“ erscheint es sinnvoll, von einer einheitlichen Berichtsdefinition im Sinne einer Darstellung und/oder Bewertung eines Sachverhalts für einen Empfänger auszugehen.

Standardisierungsbedarf besteht regelmäßig bei der Gliederung von Berichten und der Definition von Kennzahlen und Berichtsbegriffen (z.B. „Mitarbeiterzahl“). Eine Standardisierung sollte jedoch neben einer strukturierten auch eine freie Kommentierung zur Berücksichtigung von Sonderproblemen zulassen.

### 10.2.3 Grundsätze zur Berichterstellung

Zur Vereinheitlichung des Berichtswesens sollten bei der Berichterstellung folgende **Grundsätze** beachtet werden:

1. Die Empfängerorientierung besagt eine gezielte Auswahl wesentlicher Informationen und bedarfsorientierte Verdichtung von Einzelinformationen. In einem ersten Schritt hat eine Ermittlung des konkreten Informationsbedarfs der jeweiligen Berichtsempfänger zu erfolgen. Bei der Berücksichtigung einer Empfängerorientierung bei der Berichterstellung sollte ferner abgeklärt werden, welcher Detaillierungsgrad vom Berichtsempfänger benötigt wird (Istanalyse). Hierbei sollte grundsätzlich von einer hierarchischen Datenverdichtung von unten nach oben (Pyramidenform) ausgegangen werden.
2. Mit dem Ziel der Vermeidung von Doppelarbeit sollte eine Autorisierung der Daten (Datenverantwortung) im Sinne einer einheitlichen Datenbereitstellung und -verwendung erfolgen (z.B. Bereitstellung von Daten ausschließlich durch den fachlich verantwortlichen Bereich; andere Bereiche sollten diese Daten übernehmen, um Doppelerfassungen vermeiden).
3. Einigkeit über die zeitliche Frequentierung der Berichterstattung, d.h. Abwägung von Aktualität und Effizienz der Berichterstattung. In einem zweiten Schritt ist abzuklären, in welchen zeitlichen Abständen die empfängerorientierte Berichterstellung zu erfolgen hat.



4. Formal-einheitliche Gestaltung des Berichtsaufbaus im Sinne einer Berichtsbeschreibung.
5. Relativierung von Informationen durch Vergleichsgrößen an Stelle einer isolierten Darstellung von Daten (Bildung von Verhältniszahlen) sowie Aufzeigen von Entwicklungen; Schaffung von Kennzahlensystemen.
6. Trennung von Überblicks- und Detailinformationen bei der Berichterstellung (Überblicksinformationen in Form von Standardberichten; Detailinformationen bei Bedarf in Form von ad-hoc-Berichten).
7. Abweichung von der strukturierten Berichtsdarstellung im Sinne einer freien Kommentierung zur Hervorhebung außergewöhnlicher Sachverhalte.
8. Kombination von graphischen und tabellarischen Auswertungen sowie verbalen Anmerkungen.

#### 10.2.4 Berichtskategorien

Die nachfolgenden **Berichtskategorien** werden unterschieden:

- θ Standardberichte,
- θ Ausnahmeberichte und
- θ Bedarfsberichte.

##### *Standardberichte*

Die Grundlage für Standardberichte ist ein bereits ermittelter Informationsbedarf. Eine Anpassung von Form, Inhalt und Zeitpunkt der Berichterstellung erfolgt zunächst in Zusammenarbeit mit den Berichtsempfängern, wobei die Berichtsstruktur anschließend nicht kurzfristig durch die Informationsempfänger abänderbar ist.

Bei der Differenzierung in Berichtstypen wird zunächst von der Organisation der Behörde ausgegangen. Für die Bereiche der Bayerischen Staatsverwaltung lassen sich aus organisatorischer Sicht insbesondere folgende Standardberichte definieren:

- θ Produktbericht<sup>27</sup>,
- θ Produktgruppen/-bereichsbericht,
- θ Projektbericht,
- θ Prozessbericht,
- θ Kostenstellenbericht,
- θ Kostenstellengruppenbericht,
- θ Behördengesamtbericht.

---

<sup>27</sup>

Für diesen Berichtstyp findet sich eine exemplarische Berichtsdefinition in der Anlage 11.



Sämtliche dieser Berichtstypen sollten für Plan-, Budget- oder Istwerte der Kosten, Erlöse und Leistungsmengen erstellt werden können. Besonders aussagekräftig sind Berichte, in denen Plan- bzw. Budgetwerte den Istwerten gegenübergestellt und Abweichungen ermittelt werden. Ebenso können für alle Berichtstypen alle Berichtszeiträume (Jahr, Quartal, Monat) sinnvoll sein. Entsprechendes gilt für die Verdichtungsstufe der Daten (z.B. Kostenarten, Kostenartengruppen oder Gesamtkosten).

In Kostenberichten erscheint grundsätzlich eine Differenzierung von entscheidungsabhängigen und nicht entscheidungsabhängigen, ausgabewirksamen und nicht ausgabewirksamen, primären und sekundären sowie fixen und variablen Kosten. Ferner sollten im Sinne einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung - wo möglich - Kosten und Erlöse gegenübergestellt werden.

Beispielsweise bestehen an Projektberichte die unterschiedlichsten Anforderungen. Das Berichtswesen muss daher in der Lage sein, zwischen rein ausgabenbezogenen und kostenbezogenen Vorkalkulationen bzw. Verwendungsnachweisen zu unterscheiden. Es müssen Plan-Ist-Vergleiche als Zwischenberichte wie auch Endberichte erzeugt werden können. Jahresübergreifende Sichten dürfen für das Berichtswesen kein Problem darstellen.

Kostenträgerberichte dienen den definierten Kostenträgerverantwortlichen (z.B. Produktverantwortlicher bzw. Projektleiter) als Entscheidungsgrundlage. Mit Kostenstellenberichten werden hauptsächlich die Kostenstellenverantwortlichen mit den für sie relevanten Informationen regelmäßig versorgt. Behördengesamtberichte dienen wiederum primär der Information der Behördenleitung auf relativ verdichteter Ebene.

Abgrenzungsberichte nehmen eine gewisse Sonderrolle ein, da sie sowohl aus Daten der Software der Haushaltrechnung als auch aus Daten der KLR-Software erstellt werden müssen. Beim Einsatz eines nicht-integrierten Systems kann dies zu umfassenden Programmierarbeiten führen.<sup>28</sup>

### ***Ausnahmenberichte***

Ein Ausnahmebericht wird erstellt, sofern die Ist-Werte eine vorab festgelegte Toleranzgrenze über- bzw. unterschreiten und die Einleitung von Aktivitäten erforderlich ist. Solange die Ist-Werte innerhalb der vorgegebenen Grenzen liegen, erfolgt keine Berichterstattung.

Ziel der Ausnahme-/Abweichungsberichte ist es, einem „ausufernden“ Berichtswesen entgegenzuwirken.

Beispiele für Ausnahme-/Abweichungsberichte sind:

- θ Kostenüberschreitungen,
- θ Terminüberschreitungen,
- θ Überschreitung der geplanten Mitarbeiterkapazitäten.





### ***Bedarfsberichte***

Bedarfsberichte dienen einerseits der ergänzenden Analyse und andererseits der Erfüllung eines individuellen Informationsbedürfnisses.

Beispiele für Bedarfs-/Individualberichte sind:

- θ Ergebnisse von Kontrollen,
- θ Detailsichten aus Standardberichten oder
- θ Berichte zu Unregelmäßigkeiten.

Bei den vorstehend genannten Berichtskategorien sollte grundsätzlich Klarheit über Berichtszweck, -inhalt und -termin bestehen. Die Qualität des Berichtswesens wird von der Kombination der oben genannten Berichtsformen bestimmt.

### **10.2.5 Kennzahlen**

Die Bedeutung von Kennzahlen wurde bereits bei den Ausführungen zu den Produktmerkmalen angesprochen. In KLR-Berichten ist es naturgemäß schwer zwischen Kennzahlen und Nichtkennzahlen zu trennen. Letztlich ist es Aufgabe des Controllers, Kennzahlen zu spezifizieren und die Berichte laufend an die Informationsbedürfnisse der Berichtsempfänger anzupassen.

Neben absoluten Kennzahlen wie Kostenarten, Produktkosten, Deckungsbeiträgen oder Kostenabweichungen können relative Kennzahlen gebildet werden. Beispiele hierfür sind der Kostenanteil von Produkten, Produktgruppen, Kostenstellen an Gesamtkosten, der Kostenanteil einzelner Kostenarten oder Kostenartengruppen an Gesamtkosten, Anteile produktbezogener Arbeitszeit an Gesamtarbeitszeit oder Steigerungsraten von Kosten, Erlösen oder Leistungsmengen im Vergleich zum Vorjahr.

### **10.2.6 Formelle Standardisierung der Berichtserstellung**

Zur Vereinheitlichung des bestehenden Berichtswesens bietet sich die Einführung eines standardisierten Berichtslayouts an. Dieser sollte derart gestaltet sein, dass auf einer oder ggf. mehreren DIN-A4-Seite(n) - neben Ist- und Plan- bzw. Budgetwerten - auch Abweichungen und deren Ursachen sowie bereits eingeleitete Maßnahmen zur Gegensteuerung dargestellt werden. Ferner sollte im Berichtslayout ein Feld für die Ableitung von Entscheidungsbedarfen enthalten sein und. Das Berichtslayout könnte ferner um ein Feld „Anmerkungen“ zur freien Kommentierung von Sonderproblemen ergänzt werden.

Die folgende Abbildung zeigt ein mögliches standardisiertes Berichtslayout:

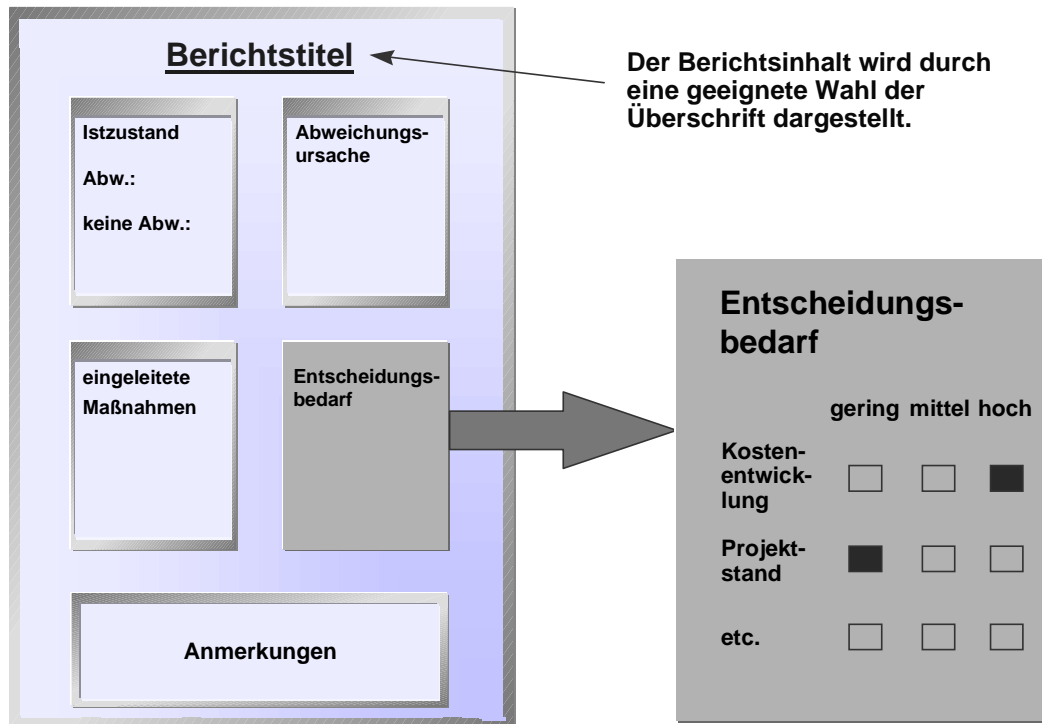


Abbildung 21: Mögliches standardisiertes Berichtslayout



## 11 Die Organisation der KLR

Die im Folgenden beschriebenen Funktionsträger, deren Aufgaben sowie deren organisatorische Einbindung sind als ein Vorschlag zu verstehen, der ggf. einer behörden-spezifischen Modifikation bedarf. Ebenso muss die konkrete Ausgestaltung einer aufbauorganisatorischen Gesamtkonzeption der KLR den jeweiligen Behörden der Bayerischen Staatsverwaltung vorbehalten bleiben, um den individuellen Rahmenbedingungen vor Ort Rechnung tragen zu können. Die in Abschnitt 10.3 zur aufbauorganisatorischen Gesamtkonzeption der KLR angestellten Überlegungen geben jedoch einen möglichen Rahmen vor.

### 11.1 Aufgaben der KLR-Funktionsträger

In einer Behörde, in der eine KLR eingeführt wird, sind in der Regel die im Folgenden beschriebenen KLR-Funktionsträger erforderlich. Allerdings ist zu bedenken, dass sowohl die Größe der Behörde als auch die Leistungsfähigkeit des verwendeten KLR-DV-Systems den Umfang der Funktionswahrnehmung beeinflussen. So kann es durchaus möglich sein, dass sich die Anzahl der Funktionsträger lediglich auf den Controller, die Kostenstellenverantwortlichen und die Kostenträgerverantwortlichen beschränkt und die Aufgaben des „Haushälters“ oder des Buchhalters automatisiert oder bspw. vom Controller mit übernommen wurden. Dies ändert jedoch nichts an der grundsätzlichen Notwendigkeit, dass die hier beschriebenen Aufgaben, ob nun durch einen Mitarbeiter oder durch ein DV-System, im Rahmen der KLR ausgeführt werden müssen.

#### *Controller*

Der Controller hat eine Beratungs- und Servicefunktion gegenüber der Behördenleitung und allen übrigen Entscheidungsträgern. Er ist der zentrale Verfahrensverantwortliche für die KLR. In dieser Funktion obliegt ihm die Entwicklung von Richtlinien für alle Verfahrensabläufe im Betrieb der KLR, z.B. für die Qualitätssicherung der Daten, für notwendige Anpassungen des Produktkatalogs und der sonstigen Kostenträgerdefinitionen, des Kosten- und Leistungsartenplanes und des Kostenstellenplanes sowie ggf. Veränderungen des Rechnungssystems. Darüber hinaus hat er die Umsetzung des KLR-Verfahrens in dem jeweiligen gewählten KLR-DV-System im Rahmen der Systemkonfiguration zu beaufsichtigen und zu unterstützen.

Weiterhin koordiniert der Controller die Planung und die Berichtserstellung in der KLR. Hierzu legt er einheitliche behördenspezifische Standards, wie z.B. die Berichtsstruktur, in Abstimmung mit der Behördenleitung fest. Bei Abweichungen von Plangrößen analysiert er in Absprache mit den Kostenstellen- und Kostenträgerverantwortlichen die Ursachen und unterstützt sie bei der Formulierung von Gegenmaßnahmen. Er erstellt Sonderauswertungen und führt Wirtschaftlichkeitsberechnungen sowie Kostenträgerkalkulationen durch.



Darüber hinaus bereitet der Controller Berechnungen zur Behandlung von KLR-Themen (Berichtsanalysen, Planungsvorbereitungen etc.) vor und übernimmt die Moderation.

Bei seinen Tätigkeiten wird der Controller je nach Bedarf von Erfassungskräften unterstützt, so z.B. bei der Übertragung erfasster Zeiten in das DV-System<sup>29</sup>.

### ***Kostenstellenverantwortlicher***

Der Kostenstellenverantwortliche ist verantwortlich für die Kosten und Leistungen (gemessen durch Leistungsmengen, Qualitätsindikatoren und ggf. Erlöse) „seiner“ Kostenstelle. Er plant die Leistungen seiner Kostenstelle und schätzt die hieraus entstehenden Kosten. In Fragen der Kontierung auf die ihn betreffende Kostenstelle obliegt dem Kostenstellenverantwortlichen die endgültige Entscheidung.

Im Rahmen der Ist-Kostenrechnung unterstützt der Kostenstellenverantwortliche den „Haushälter“ und die Buchhalter, indem er eine Vorkontierung der Sachkostenbuchungen (Kostenart, Kostenstelle, Kostenträger) vornimmt. Darüber hinaus ist er grundsätzlich verantwortlich für die Verifizierung der Zeiterfassungsbelege seiner Mitarbeiter auf Vollständigkeit und Plausibilität.

Innerhalb des Planungsprozesses übernimmt der Kostenstellenverantwortliche die Feinplanung der Kosten und Leistungen in seinem Verantwortungsbereich.

Bei Plan-Ist-Abweichungen analysiert der Kostenstellenverantwortliche gemeinsam mit dem Controller die Ursachen und leitet ggf. Maßnahmen zum Gegensteuern ein.

### ***Kostenträgerverantwortlicher***

Der Kostenträgerverantwortliche ist für Kosten und Leistungen des ihm zugewiesenen Kostenträgers zuständig und - soweit Steuerungsmöglichkeiten vorhanden sind - verantwortlich.

Er unterstützt den Controller bei der Planung, indem er, auf der Grundlage der zu realisierenden Ziele, Informationen zu den Kosten, Mengen, Qualitäten und ggf. Erlösen des jeweiligen Kostenträgers liefert. Dies ermöglicht die Aufstellung von kostenträgerbezogenen Budgets. Der Planungsprozess beinhaltet auch, dass er sich mit den anderen Kostenträgerverantwortlichen sowie mit den Kostenstellenverantwortlichen abstimmt, deren Ausbringungsmengen und/oder Qualität der Kostenstellenleistung die Kosten des eigenen Kostenträgers beeinflussen.

Weiterhin überprüft der für einen Kostenträger Verantwortliche die Erstellung, die Kosten und die Qualität desselben sowie die Übereinstimmung der entsprechenden Plan- und Ist-Daten. Bei signifikanten Planabweichungen stimmt er Maßnahmen zur Erreichung der Zielgrößen mit dem Controller und ggf. seinem Vorgesetzten ab.

---

<sup>29</sup> Dies ist allerdings nur dann notwendig, wenn die Zeiterfassung nicht automatisiert sein sollte.



### **Anlagenbuchhalter**

Der Anlagenbuchhalter ist zuständig für die Eingabe und Pflege der Daten der Anlagen und ggf. des Materialverbrauchs. Er stimmt sich mit dem BayMBS-Bediener/Mittelbewirtschafter in Bezug auf die Anlagenzugänge und -abgänge ab. Des Weiteren ist er zuständig für die Durchführung des monatlichen Abschreibungs- laufs.

### **Zusätzliche Aufgaben für bereits vorhandene Funktionsträger**

#### Ø Kontierung der Belege

Im Rahmen der Feststellung der sachlichen /rechnerischen Richtigkeit sollte auch die KLR-Kontierung (Kostenstelle, Kostenträger, ggf. Kostenart) auf dem Beleg erfolgen. Der BayMBS-Bediener/Mittelbewirtschafter gibt die vorkontier- ten KLR-Daten in dem Mittelbewirtschaftungssystem (z.B. BayMBS) in den hierfür vorgesehenen KLR-Zusatzmasken ein.

#### Ø Planung

In einer späteren Ausbaustufe (Plankostenrechnung) übermittelt der für die Pla- nung Zuständige dem Controller Informationen über die zu beplanenden Ausga- ben/Kosten der Kostenträger.

Haushaltskürzungen und Titelsperren teilt er - soweit sie Auswirkungen auf die KLR haben - dem Controller mit. Im Zuge der Verfeinerung der KLR ist der für die Planung Zuständige für die Überwachung der haushaltsmäßigen Umsetzung von kostenträgerorientierten Planungsansätzen (auf Kostenartenbasis) zuständig.

## **11.2 Organisatorische Einbindung der KLR-Funktionsträger**

Die KLR liefert entscheidungsrelevante Informationen über den Betrieb der je- weiligen Behörde. Diese Informationen sollen von denjenigen genutzt werden, die auch die Kompetenz besitzen, steuernd tätig zu werden. Daher werden als Kosten- stellenverantwortliche grundsätzlich die auch jeweils organisatorisch und fachlich verantwortlichen Vorgesetzten benannt. In der Regel wird es sich hierbei um die Re- ferats- bzw. Sachgebietsleiter handeln.

Auch die Funktion der Kostenträgerverantwortlichen sollte aus Gründen der Steue- rungskompetenz grundsätzlich auf die Leiter von Organisationseinheiten auf der Re- ferats- oder Sachgebietsebene übertragen werden. Wird ein Kostenträger nur von ei- ner Kostenstelle erbracht, kann die Kostenverantwortung jedoch ggf. auch auf einen Mitarbeiter der Kostenstelle delegiert werden, der sich aufgrund seiner fachlichen Funktion überwiegend mit der Erstellung des jeweiligen Kostenträgers beschäftigt.

Probleme können bei der Wahrnehmung der Funktionen des Kostenträgerverant- wortlichen dann auftreten, wenn Beschäftigte mehrerer Referate bzw. Kostenstellen an der Erstellung eines Kostenträgers beteiligt sind. Zwar ist dann einerseits der Ver- antwortliche für ein Produkt, für ein Projekt oder für einen Prozess zuständig für Kosten und Qualität dieses Kostenträgers, andererseits hat er jedoch keine formale



Weisungsbefugnis gegenüber Mitarbeitern anderer Referate. In diesen Fällen ist daher als Verantwortlicher derjenige zu beauftragen, der den *überwiegenden* Teil der Erstellung des jeweiligen Kostenträgers zu verantworten hat. Bei mehreren zu gleichen Teilen an der Leistungserstellung beteiligten Organisationseinheiten ist der nächsthöhere gemeinsame Vorgesetzte oder der offizielle Federführende zu beauftragen.

### 11.3 Überlegungen zur aufbauorganisatorischen Gesamtkonzeption der KLR und des Controlling

Im Hinblick auf eine möglichst unproblematische Funktionsweise bzw. eine möglichst hohe Akzeptanz der KLR in den Behörden der Bayerischen Staatsverwaltung sind bei der entsprechenden organisatorischen Ausgestaltung folgende grundsätzliche Aspekte zu berücksichtigen:

- ∅ Die KLR ist kein Selbstzweck, sondern dient der Unterstützung wirtschaftlich effizienter Verfahrensabläufe. Die Erfassung und Versorgung mit KLR-Daten ist daher zielgruppenorientiert und effizient, das heißt unter Berücksichtigung des Verhältnisses von Erhebungsaufwand und Informationsnutzen zu organisieren. In Folge dessen sind die KLR und das Controlling, als dem auf der KLR aufbauenden Führungsprozess in die bestehende Behördenorganisation zu integrieren und in der Regel mit bereits vorhandenen Stellen/Personal durchzuführen. Dies setzt eine fachspezifische Schulung der betroffenen Beschäftigten voraus.
- ∅ Controlling ist als Servicefunktion zu verstehen, die dem Führungspersonal einer Behörde zur Verfügung steht. Daraus ergibt sich, dass den in der jeweiligen Organisation mit dem Controlling befassten Mitarbeitern in dieser Funktionen keine Führungsverantwortung zuwächst. Die von der Controlling-Organisation durch die KLR gewonnenen Informationen fließen vielmehr in den bereits in der Behörde etablierten Führungsvorgang mit ein.
- ∅ Aufgrund der angestrebten engen Anbindung der KLR an die Kameralistik ist eine Zusammenarbeit zwischen dem Haushälter und dem Controller zu gewährleisten.

Prinzipiell ist zwischen der Möglichkeit einer Zentralisierung von KLR- und Controlling-Funktionen in einem Referat oder als Stabsfunktion einerseits und einer dezentralen Ausrichtung der KLR- und Controlling-Organisation andererseits zu unterscheiden. In diesem Fall würden die entsprechenden Funktionen in die Fachgebiete übertragen. Die Vorteile einer zentralen Orientierung liegen in einem direkten Zugang zur Behördenleitung und damit verbunden in einer deutlichen Signalwirkung, der die Bedeutung von KLR und Controlling für die Führung der Behörde unterstreicht. Darüber hinaus sind abteilungsübergreifende Koordinationsaufgaben des Controlling leichter zu praktizieren. Demgegenüber besteht bei einer dezentralen Ausrichtung des Controlling ein direkterer Bezug und damit die Möglichkeit einer direkteren Einflussnahme in liniengebundene Abläufe. Die Akzeptanz wirtschaftlicher Entscheidungen kann so erhöht werden.



Unabhängig von dieser generellen Organisationsauslegung zeigt die Erfahrung, dass es konkrete Aufgaben im Bereich der KLR bzw. des Controlling gibt, die sich für eine zentral- bzw. dezentral-organisatorische Zuordnung besonders empfehlen.

So sind als zentral durchzuführende Aufgaben zu nennen:

- θ Anleitung und Unterstützung der Fachabteilungen,
- θ Etablierung einheitlicher KLR-Standards,
- θ Konsolidierung von Einzelberichten,
- θ Erstellung fach- bzw. abteilungsübergreifender Statistiken und Sonderanalysen,
- θ Entscheidungsvorbereitung für die Behördenleitung,
- θ Kostenplanung für Kostenträger.

Als bevorzugt dezentral zu verrichtende Aufgaben sind zu nennen:

- θ Sachverhaltsbewertung, Kontierung und Kontrolle von Kostenbuchungen,
- θ Weiterentwicklung von Standardberichten,
- θ Erstellung abteilungsinterner Abweichungsanalysen,
- θ Entscheidungsvorbereitung für die Abteilungsleitung,
- θ Kostenplanung für Kostenstellen.

Im Hinblick auf die zentrale oder dezentrale Orientierung der KLR- und Controlling-Organisation kann erfahrungsgemäß folgende Empfehlung für eine erstmalige Einführung der entsprechenden Verfahren in einer Behörde abgegeben werden:

- θ Generell zentrale Orientierung der KLR- und Controlling-Organisation mit hierarchisch hoch aufgehängter Stabsstelle,
- θ Zusammenlegung der Funktionen Haushalt und KLR/Controlling an zentraler Stelle,
- θ rasche Standardisierung von Abläufen,
- θ möglichst schnelle Dezentralisation von Planungs- und Routineaufgaben.