



**Leistungsorientierte
Haushaltswirtschaft
Niedersachsen**

KLR-Methodenkonzept

Standards und Erläuterungen

Anforderungen (Lastenheft) für die
Entwicklung des KLR-Referenzmodells

Version 3.0, Stand: 02.06.05

Bearbeiter: Dr. Horst Körner

LoHN-Dokument Nr. 03



Abnahme von:		Freigabe von:	
Kunden- Vertreter (Name) Datum Unterschrift		Autor (Name) Datum Unterschrift	
		Teilprojekt- leiter A07 (Name) Datum Unterschrift	



Alle Nutzungsrechte liegen beim Niedersächsischen Finanzministerium Die Urheberrechte liegen beim Niedersächsischen Finanzministerium und den jeweiligen Firmen des Beraterkonsortiums aus der arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH, wfi WEITERER & FINKE Informationssysteme GmbH und der Siemens Business Services GmbH & Co. OHG. Ansprechpartner seitens des Konsortiums ist die arf Gesellschaft für Organisationsentwicklung mbH.

Die Weitergabe und Vervielfältigung dieses Dokuments oder von Teilen daraus sind, zu welchem Zweck und in welcher Form auch immer, ohne die ausdrückliche schriftliche Genehmigung durch das Niedersächsische Finanzministerium nicht gestattet. Die Genehmigung für die Einrichtungen der Niedersächsischen Landesverwaltung ist mit diesem Hinweis erteilt.

Die in diesem Dokument enthaltenen Informationen können ohne vorherige Ankündigung geändert werden.

Alle aufgeführten Bezeichnungen, Logos, Namen und Warenzeichen (auch solche, die nicht explizit gekennzeichnet sind) sind Warenzeichen, eingetragene Warenzeichen oder sonstige urheberrechtlich oder marken- bzw. titelrechtlich geschützte Bezeichnungen ihrer jeweiligen Eigentümer und werden von uns als solche anerkannt. Die Nennung dieser Bezeichnungen, Logos, Namen und Warenzeichen geschieht lediglich zu Identifikationszwecken und stellt keinen irgendwie gearteten Anspruch an bzw. auf diese Bezeichnungen, Logos, Namen und Warenzeichen dar.

Herausgeber:

Niedersächsisches Finanzministerium
Referat 11
Schiffgraben 10
30159 Hannover
Telefon: 0511 120 8168

unter Mithilfe von:

arf Gesellschaft für Organisationsberatung mbH
wfi WEITERER & FINKE Informationssysteme GmbH
Siemens Business Services GmbH & Co. OHG

Kontakt:

arf Gesellschaft für Organisationsberatung mbH
Schiffgraben 25
30159 Hannover
Tel.: (05 11) 35 37 47 07
Fax: (05 11) 35 37 47 08
E-Mail: LoHN@arf-gmbh.de
Web: <http://www.lohn.niedersachsen.de>



INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	7
Abkürzungsverzeichnis	8
Abbildungsverzeichnis	9
Änderungen im KLR-Methodenkonzept Version 3.0	10
1 Anmerkungen zu KLR-Methodenkonzept und Referenzmodellierung	11
1.1 Verwaltungsmodernisierung und KLR	11
1.2 KLR-Methodenkonzept und umsetzungsorientiertes Vorgehensmodell.....	12
2 Vorgaben des Kabinettsbeschlusses vom Mai 2000	15
2.1 Ziele für die Einführung der KLR in der Landesverwaltung	15
2.2 Haushaltsrechtliche Relevanz	16
2.3 Ziele des KLR-Konzepts nach dem Kabinettsbeschluss	16
3 Anforderungen aus Steuerung und Controlling	18
3.1 Inputorientierte Budgetierungsansätze.....	18
3.2 Ergebnis- und leistungsorientierte Steuerung	18
3.2.1 Methodenansatz in LoHN	19
3.2.2 Kompensation des Regelungsdefizits durch Steuerungsinstrumente.....	21
3.2.3 Anforderungen an die Budgetierung eines mehrstufigen Verwaltungsaufbaus	22
4 KLR-Grundformen und Verrechnungsmodelle	23
4.1 Grundformen der KLR	23
4.2 Einsatz der Vollkostenrechnung	24
4.3 Einsatz der Plankostenrechnung	25
4.4 Basismodell für die Verrechnungssystematik im KLR-Referenzmodell.....	25
4.4.1 Verrechnung von Personalkosten als Einzelkosten.....	26
4.4.2 Integration der Prozesskostenrechnung	27
4.4.3 KLR-Basismodell	28
5 KLR-Standards	31
5.1 Methodenstandards.....	31
5.1.1 Neues Steuerungsmodell in der Landesverwaltung	31
5.1.2 Haushalts- und Planungsperiode.....	31
5.1.3 Anwendung des Verursacherprinzips für die Kostenverrechnung	31
5.1.4 Leistungs- bzw. Erlösrechnung.....	31
5.1.5 Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts.....	32
5.1.6 Produktorientierte Budgetermittlung	32
5.2 Kostenartenrechnung	33
5.2.1 Zweck und verbrauchte Produktionsfaktoren.....	33
5.2.2 Kontenplan und Kontenklassen	34
5.2.3 Abgrenzung nicht-KLR-relevanter Einnahmen und Ausgaben	34



5.2.4	Ansatz kalkulatorischer Erlöse und Kosten.....	35
	Kalkulatorische Erlöse	35
	Kalkulatorische Zinsen	35
	Kalkulatorische Kosten für Wagnis und Risiko	36
5.2.5	Personalkosten	36
5.2.6	Anlagen und Abschreibung.....	37
	Abschreibungsregeln	37
	Mindestinhalte von Anlagenobjekten in der Anlagenbuchhaltung	38
	Grundsätze der Bewertung	39
5.2.7	Bestände, Bestandsführung und Bestandsbewertung.....	39
5.2.8	Umsatzsteuer.....	40
5.3	Kostenstellenrechnung	40
	5.3.1 Funktionen	40
	5.3.2 Kostenstellentypen	41
	5.3.3 Kosteneinweisung und Verrechnung von Mitarbeitern	41
	5.3.4 Zentrale Kostenstellen - Kostensammler	41
5.4	Leistungsverrechnung	42
	5.4.1 Grundsätze	42
	5.4.2 Modell der „Wertschöpfungskette“ in der Landesverwaltung.....	42
	5.4.3 Buchungslogische Abbildung der Behörden-Verrechnung	43
	5.4.4 Datenarten bei der Verrechnung von Leistungen	43
	Plan, Soll und Ist	43
	Bewertung der verrechneten Leistungsmengen	44
	5.4.5 Arbeitszeiterfassung	45
	5.4.6 Verfahren zur Erfassung von Zeiten und Leistungen.....	48
	Kontinuierliche Zeit- und Leistungserfassung (Echtzeiterfassung)	48
	Kontinuierliche Zeit- und Leistungserfassung mit pauschalen Kostenverteilungen: Kontinuierliches Verhältnisverfahren der Leistungsverteilung	49
	Kontinuierliche Zeit- und Leistungserfassung mit pauschalen Kostenverteilungen: Fortgeschriebenes Verhältnisverfahren der Leistungsverteilung	49
5.5	Kostenträgerrechnung	50
	5.5.1 Einfluss des Leistungserstellungsprozesses auf das gewählte Kalkulationsverfahren	50
	5.5.2 Kostenträger, Leistung und Produkt	51
	5.5.3 Kostenträgerstückrechnung	53
	5.5.4 Kostenträgerzeitrechnung.....	53
5.6	Bezugsgrößen	53
6	Berichtswesen	55
7	Technische Realisierung	56
	7.1 Rahmenvorgaben zur Realisierung des KLR-Referenzmodells	56
	7.1.1 Landesreferenzmodell	56
	7.1.2 Planung.....	56
	7.1.3 Primärkosten.....	57
	7.1.4 Anlagenbuchhaltung	58
	7.2 „PersKo“	58
	7.3 Zeit- und Leistungserfassung	59
	7.3.1 Vorkonzept zur Zeit- und Leistungserfassung.....	59
	7.3.2 Stufenmodell zur Einführung der Zeit- und Leistungserfassung	59



8 Literaturverzeichnis

61



VORWORT

Die Dokumentation zur Leistungsorientierten Haushaltswirtschaft Niedersachsen - LoHN erfolgt in Konzepten und Leitfäden.

Konzepte richten sich an Fachleute in den Projektgruppen der Verwaltungsbereiche. Sie dienen dort als Grundlage für die Projektarbeit und die Erarbeitung der verwaltungsbereichsspezifischen Feinkonzepte.

Ein **Leitfaden** ist eine zielgruppenspezifische "Übersetzung" der fachlichen Konzepte. In ihm können auch nur einzelne Aspekte eines Konzepts behandelt werden. Der Leitfaden ist praxisorientiert. Er gibt dem Anwender Antworten auf die täglichen "kleinen Fragen" der durch LoHN veränderten Arbeitsabläufe.

Vorgaben, Anmerkungen oder Hinweise, die für die technische Umsetzung des Landesreferenzmodells im folgenden Text des KLR-Methodenkonzepts verbindlich sind und Vorgabecharakter für die fachspezifischen Leitfäden beinhalten, weisen eine Linienmarkierung am rechten Textrand auf.

Nicht gekennzeichnete Texte haben erläuternden Charakter oder dienen der inhaltlichen Beschreibung von Zielen und Umsetzung bei der Anwendung ohne direkten Bezug auf die technische Realisierung.



ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz	KT	Kostenträger
AfA	Abschreibung für Abnutzung	Kto.	Konto
AHK	Anschaffungs- und Herstellkosten	kum.	kumuliert
BfdH	Beauftragter für den Haushalt	lfd.	laufend
Bsp.	Beispiel	LHO	Landeshaushaltsordnung
BV	Beschäftigungsvolumen	LKP	Landeskostenplan
BVE	Budgetverantwortungseinheit	LRM	Landesreferenzmodell
BVLG	Besoldungs-Vergütungs-Lohngruppen	lt.	laut
bzgl.	bezüglich	MF	Finanzministerium
bzw.	beziehungsweise	nds.	niedersächsisch
ca.	circa	NLBV	Niedersächsisches Landesamt für Bezüge und Versorgung
dgl.	dergleichen	o.a.	oben angegeben
d.h.	das heißt	o.g.	oben genannt
DEM	Dynamic Enterprise Modeler	p.a.	per annum
einschl.	einschließlich	pagat.	pagatorisch
EPM	Enterprise Performance Manager	planm.	planmäßig
ERP	Enterprise Resource Planning	PPM	Public Performance Management
etc.	et cetera	s.	siehe
EUR	Euro	s.o.	siehe oben
evtl.	eventuell	sog.	sogenannte/r/s
f.	folgende	staatl.	staatlich
ff.	fortfolgende	Stk.	Stück
gesetzl.	gesetzlich	teilw.	teilweise
ggf.	gegebenenfalls	TEUR	Tausend Euro
GSC	Gruppensummencode	u.	und
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter	u.Ä.	und Ähnliches
h	Stunde/n	usw.	und so weiter
HH	Haushalt	u.U.	unter Umständen
HHÜ	Haushaltsüberleitung	v.a.	vor allem
HKR	Haushalts-Kassen-Rechnung	VB	Verwaltungsbereich
i.d.R.	in der Regel	v.g.	vorgenannt
i.H.v.	in Höhe von	v.H.	von Hundert
ILV	Interne Leistungsverrechnung	verr.	verrechnet
inkl.	inklusive	vgl.	vergleiche
i.S.v.	im Sinne von	vs.	versus
i.w.S.	im weiteren Sinne	w.o.	wie oben
KA	Kostenart	z.B.	zum Beispiel
kalk.	kalkulatorisch	z.T.	zum Teil
Kap.	Kapitel	z.Zt.	zur Zeit
kfm.	kaufmännisch	Ziff.	Ziffer
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung	zus.	zusätzlich
KS	Kostenstelle		



ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1:	KLR-Referenzkonzept	13
Abbildung 2:	KLR-Referenzmodell-Grundstruktur	14
Abbildung 3:	Kontraktmanagement als Vorgabe ergebnisorientierter Sach- und Finanzziele	20
Abbildung 4:	Externe und Interne Budgetierung	21
Abbildung 5:	Kostensysteme im Zeitbezug	24
Abbildung 6:	Zusammenwirken von HKR und KLR	26
Abbildung 7:	Anwendung der Prozesskostenrechnung	28
Abbildung 8:	Buchungssystematik-KLR-Modell: Basismodell	29
Abbildung 9:	Aufstellung der Jahresarbeitszeit	46
Abbildung 10:	Arbeitszeitarten und Erfassungsstruktur	47
Abbildung 11:	Grundmodell der kontinuierlichen Zeiterfassung (Echtzeiterfassung)	48
Abbildung 12:	Kontinuierliche Zeiterfassung mit pauschalen Werten -Kontinuierliches Verhältnisverfahren-	49
Abbildung 13:	Fortgeschriebenes Verhältnisverfahren	50
Abbildung 14:	Aufgabenzuweisung und Produkthierarchie	52



ÄNDERUNGEN IM KLR-METHODENKONZEPT VERSION 3.0

Das KLR-Methodenkonzept wurde grundsätzlich in jedem Kapitel redaktionell überarbeitet. Wesentliche inhaltliche Änderungen wurden in folgenden Kapiteln vorgenommen:

Kapitel 5.2.6: Anlagen und Abschreibung Abschreibungsregeln

Anmerkung: Die Grenzen für Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) wurden den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften angepasst.

Kapitel 5.3.4: **(Neu)**, Zentrale Kostenstellen

Kapitel 5.4.6: Verfahren zur Erfassung von Zeiten und Leistungen

Anmerkung: Das Kapitel wurde stark überarbeitet. Verfahren zur diskontinuierlichen Zeit- und Leistungserfassung wurden herausgenommen. Der Fokus liegt jetzt auf zwei Erfassungsarten, Echtzeiterfassung und die prozentuale Erfassung, die sich in der Praxis bewährt haben.

Kapitel 5.6: **(Neu)**, Bezugsgrößen

Kapitel 7.1.3: Primärkosten (vorher Istkosten)

Kapitel 7.3.1: Vorkonzept zur Zeit- und Leistungserfassung



1 ANMERKUNGEN ZU KLR-METHODENKONZEPT UND REFERENZMODELLIERUNG

1.1 Verwaltungsmodernisierung und KLR

Die Staatsmodernisierung in Niedersachsen umfasst eine breite Maßnahmenpalette, die sich an einem ganzheitlichen Modell der neuen Verwaltungssteuerung¹ orientiert. Die hierfür erforderlichen Bausteine reichen von der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), Outputorientierung und landesweiten Steuerungsunterstützungssystemen für eine dezentrale Ressourcen- und Budgetverantwortung, über Personalmanagement und Führung, bis hin zur Aufgabenkritik.

Die KLR bildet im vorliegenden Falle die am Ressourcenverbrauchskonzept orientierte Datenbasis für weiterführende Anwendungen auf der Grundlage kosten- und leistungsrechnerischer Informationen als Bestandteil der neuen Verwaltungssteuerung. Im Gegensatz zur herkömmlichen Verwaltungskameralistik werden hierbei vom Geldverbrauchskonzept nicht umfasste Kosten und Leistungen durch den Ansatz kalkulatorischer Größen beschrieben².

Erst durch die Aufbereitung der Daten aus der KLR in einem klar strukturierten, regelmäßigen Berichtswesen mit definierten Informationsroutinen werden die Ergebnisse der KLR für Politik und Verwaltungsleitung steuerungsrelevant und für die Mitarbeiter³ zu einer festen Größe im Bereich der Abweichungskontrolle, Entscheidungsfindung und Arbeitsplanung. Deshalb sind für die KLR ein umfassendes Berichtswesen und die dazu erforderlichen DV-technischen Hilfsmittel unverzichtbar.

Ziel des Methodenkonzepts ist die Gewährleistung einer stabilen, leistungsfähigen Anwendungsplattform für die KLR in der niedersächsischen Landesverwaltung. Dazu sind Methodenstandards der KLR sowie Rahmenvorgaben für die DV-technische Realisierung in Form eines „KLR-Referenzmodells“ vorzugeben. Die KLR dient zudem als rechnungswesentechnische Basis, um konzeptionelle Vorgaben aus den Bereichen Steuerung, Budgetierung und Controlling abzubilden. Vertiefende Detailregelungen sind ergänzenden fachspezifischen Leitfäden zum vorliegenden KLR-Methodenkonzept zu entnehmen.

Die Methodik und Einführung der KLR konzentrieren sich darauf, betriebswirtschaftliche Inhalte wie Leistungen, Kosten, Verrechnungen usw. abzubilden. Dabei ist die KLR eine notwendige, aber nicht hinreichende Bedingung für moderne Verwaltungssteuerung. Sie sollte durch Wirkungs- und Qualitätskennzahlen ergänzt werden, um Dienstleistungsfunktion und Kundenorien-

¹ Vgl. das sogenannte „Reformrad“ des MI.

² Dies kann ggf. auch im Rahmen einer zeitlich gestaffelten Ausweitung nicht-haushaltswirksamer Kostenansätze erfolgen.

³ Bei allen weiblichen und männlichen Personenbezeichnungen werden die Angehörigen des jeweils anderen Geschlechts einbezogen.



tionierung zu optimieren. Ganzheitliche Steuerung in der öffentlichen Verwaltung kann dann nachhaltige Veränderungen bewirken, wenn Sach- und Finanzziele wirkungsorientiert verknüpft werden.

1.2 KLR-Methodenkonzept und umsetzungsorientiertes Vorgehensmodell

Um die im Kabinettsbeschluss für die KLR definierten Ziele umzusetzen, wurde in der „Leistungsorientierten Haushaltswirtschaft Niedersachsen“ (LoHN) eine Strategie erarbeitet, die sich als Vorgehensmodell an einer Referenzmodellierung als Grundlage für Systemoptimierung, Roll-Out und Betriebskonzept orientiert.

Dabei werden, sowohl methodisch als auch DV-technisch weitgehend standardisierte Verfahren für den landesweiten Roll-Out auf Grundlage des Baan-Systems eingesetzt, um den Einführungsaufwand effizient zu gestalten und eine gleichbleibend hohe Qualität der Systemeinführungen in der Verwaltung bei absehbar hohen Einführungszahlen (i.S.v. Anwendern bzw. Verwaltungsbereichen⁴) zu gewährleisten.

Als Hauptverfahren, das auf Ebene der kleinsten Buchungselemente⁵ das kamerale Haushaltswirtschaftsverfahren mit der KLR verknüpft, fungiert dabei das Modul BaanPPM.

Auf Basis des vorliegenden Methodenkonzepts und der ergänzenden Leitfäden ist ein KLR-Referenzmodell in Form einer Baan-Firma⁶ erstellt worden, die Verfahrens- und Parameter-Standards enthält und bei einem Roll-Out als Konzeptvorlage für Einführungen verwendet werden kann.

⁴ Bei einem Verwaltungsbereich handelt es sich um eine Geschäftseinheit innerhalb der Landesverwaltung, der ein Budget zur eigenständigen Bewirtschaftung zugewiesen wird und die im Haushalt i.d.R. in einem Kapitel abgebildet wird. Weitere Details insbesondere zu Fragen der Budgetierung sind in den VV zu §17a LHO geregelt.

⁵ Im Baan-System: Ebene der GSC-0-Elemente.

⁶ Unter Haushaltsaspekten bildet ein Verwaltungsbereich eine budgetär abgeschlossene Einheit, die i.d.R. durch ein Kapitel abgebildet wird. Eine derartige Baan-Referenzfirma im hier DV-technisch verstandenen Sinne beschreibt ein im Baan-System lauffähiges, parametrisiertes DV-Produktivsystem, in dem die grundlegende Methodik aus betriebswirtschaftlichen Stellgrößen voreingestellt wurde. Nach zusätzlicher Eingabe operativer Stamm- und Bewegungsdaten (z.B. Kostenstellenstruktur, verwendete Bezugsgrößen, Kostenträgerstruktur des konkreten Verwaltungsanwenders) wird die Referenzfirma für die betrachtete Verwaltungseinheit praktisch einsetzbar. Diese Einstellungen sind für den Anwender mit deutlich weniger Aufwand verbunden als das klassische Vorgehen mit vollständiger Neueinrichtung aller relevanten Parameter und Stammdaten.

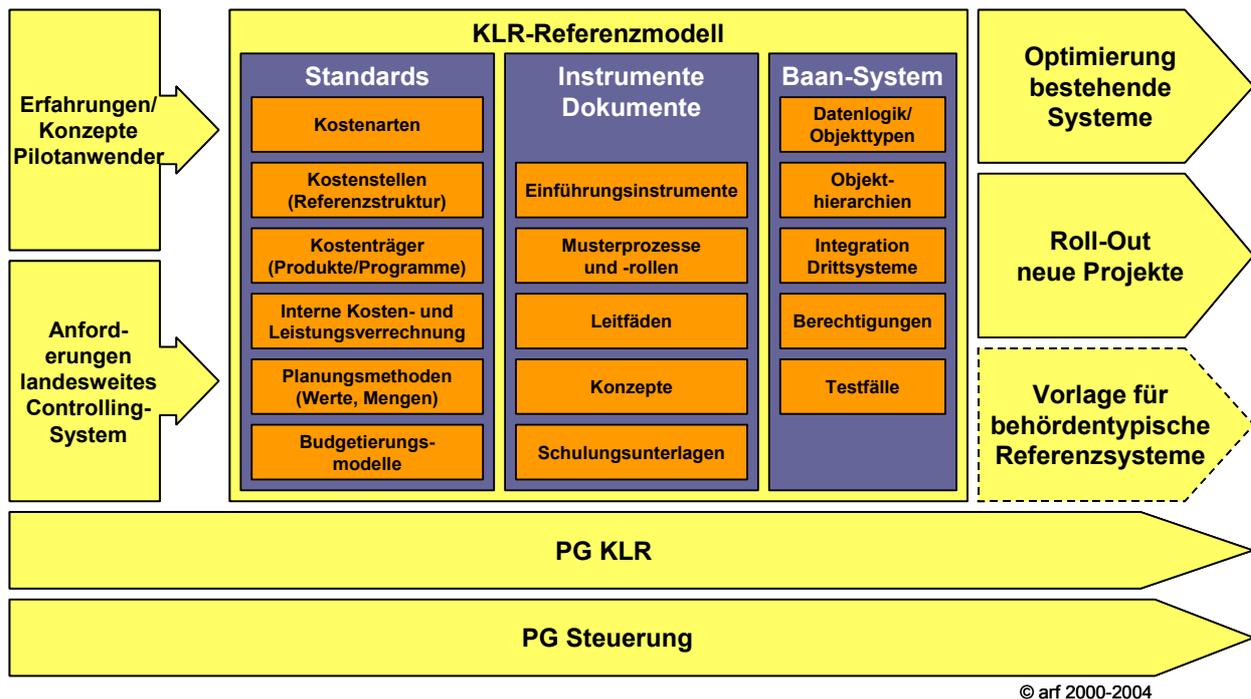


Abbildung 1: KLR-Referenzkonzept

Vor dem Hintergrund der Breite des möglichen Einsatzfeldes wird deutlich, dass die im folgenden beschriebenen methodischen Standards hinreichend detailliert sein müssen, um eine Vergleichbarkeit von KLR-Daten quer über die Landesverwaltung hinweg zu ermöglichen⁷. Andererseits müssen die Standards den Anwendern in der Landesverwaltung hinreichende Spielräume belassen, um Unterschiede im betriebswirtschaftlichen Geschäftsmodell (z.B. „Gewinnungsbetrieb“ vs. Ministerialverwaltung) effektiv abbilden zu können⁸.

Die in LoHN erarbeiteten Grundlagen und Anregungen werden im vorliegenden Methodenkonzept gebündelt und dienen somit als funktionales Lastenheft für die Erarbeitung eines Baan-KLR-Referenzmodells.

Erfahrungen von Pilotierungen bei Anwendern in der niedersächsischen Landesverwaltung wurden berücksichtigt, um ggf. erforderliche Optimierungsmaßnahmen mit einem Minimum an Veränderungsaufwand umzusetzen. Da das KLR-Referenzmodell auch gewährleisten soll, z.B. Budgetierungskonzepte für Mittelbehörden durch die Verarbeitung und Bereitstellung der hierfür erforderlichen Daten abzubilden, sind auch grundlegende Steuerungs- und Controllingansätze in ihrer Datenarchitektur zu berücksichtigen.

⁷ Im KLR-Referenzmodell werden anhand der verwendeten Datenstrukturen die Voraussetzungen geschaffen, um Vergleiche datenlogisch möglich zu machen. Die zugehörigen Regeln, Inhalte und Verfahren derartiger Quervergleiche sind noch festzulegen. Dabei ist darauf zu achten, auch tatsächlich inhaltlich adäquate Strukturen bzw. Inhalte zu vergleichen.

⁸ Werden im weiteren Projektverlauf Varianten zum KLR-Referenzmodell erforderlich, so müssen deren spezifische Eigenheiten in unterschiedlichen Prozess- und Geschäftsmodellen begründet sein, die sich im Landesreferenzmodell DV-technisch nicht bzw. nur mit programmier-technischen Eingriffen abbilden lassen. Abweichungen hiervon sind nur zulässig, wenn sie mit nachweisbar unverhältnismäßig hohem Aufwand verbunden sind.



Um diesen Ansprüchen zu genügen, konzentriert sich das KLR-Methodenkonzept auf die für die Modellbildung relevanten datenlogischen Strukturelemente. Darüber hinaus werden notwendige Aussagen zu betriebswirtschaftlichen Parametern (z.B. Abschreibungen, kalkulatorische Kosten) getroffen, um z.B. aus Sicht der Kostenartenrechnung sowohl Anwendbarkeit als auch Vergleichbarkeit innerhalb der Landesverwaltung sicherzustellen.⁹

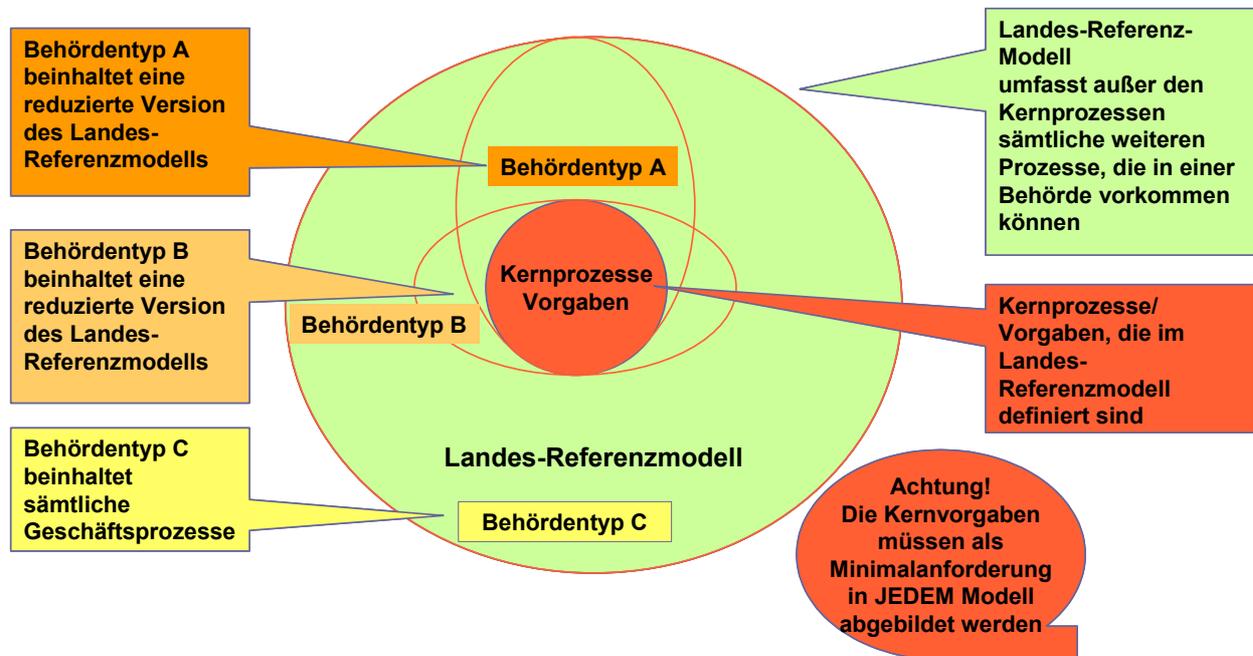


Abbildung 2: KLR-Referenzmodell-Grundstruktur

Das KLR-Referenzmodell soll dabei als „Methodensammler“ alle grundlegenden und praxistauglichen Prozesstypen enthalten, die in der Landesverwaltung in den Einführungsbehörden abzubilden sind. Wenn neue Prozesstypen bei einer Einführung zu implementieren sind, so werden diese in das Landes-Referenzmodell im Rahmen der Zentralen Verfahrenspflege integriert.

Obwohl die konkrete Abbildung des KLR-Referenzmodells im Baan-System erfolgt, sollte die zugrundeliegende Methodik auch für andere DV-Systeme strukturkompatibel sein, um logische Schnittstellenprobleme z.B. bei der Übernahme von Daten aus Drittsystemen zu vermeiden.

⁹ Das KLR-Methodenkonzept erhebt nicht den Anspruch einer wissenschaftlichen Publikation. Hinweise und Erläuterungen werden bewusst auf das zum inhaltlichen Verständnis notwendige Maß beschränkt. Die verwendeten Daten und Dokumente sind im Literaturverzeichnis aufgeführt; auf einzelne Quellenverweise wurde verzichtet.



2 VORGABEN DES KABINETTSBESCHLUSSES VOM MAI 2000

2.1 Ziele für die Einführung der KLR in der Landesverwaltung

Der Kabinettsbeschluss vom 9. Mai 2000 setzt für LoHN Rahmenvorgaben, die in den Ausführungen unter 1.1 in den für das KLR-Methodenkonzept relevanten Auszügen dargestellt sind:

- Entwicklung eines verbindlichen Konzepts der KLR, das zur Entwicklung leistungs- und ergebnisorientierter Steuerungsinstrumente für Landtag und Landesregierung insbesondere einheitliche Strukturen der oberen Aggregationsebenen der Kostenträgerrechnung beinhaltet.
- Die Kostenträgerrechnung wird grundsätzlich flächendeckend eingeführt. Haushaltsbudgetierende und -flexibilisierende Maßnahmen sowie die Einrichtung zuführungsabhängiger Landesbetriebe sind auf dieser Basis fortzuentwickeln. (...)
- Das Konzept wird stufenweise, beginnend mit dem Haushaltsplan 2002/03 realisiert. Die Einzelpläne 02 bis 06, 08 bis 10 und 15 sollen hierzu ab dem 01.01.2002 mit mindestens 10% ihrer Ansätze (ohne Zweckausgaben und durchlaufende Mittel, aber einschließlich Zuführungen an Landesbetriebe) nach dem vereinbarten einheitlichen System Produktinformationen erfassen, um damit die Kostenträgerrechnung einzuführen. (...)
- Kosten- und Leistungsdaten von Landesbetrieben sind über die Zuführung¹⁰ in das System zu integrieren.

Aufgrund des mit der landesweiten Einführung der KLR verbundenen Aufwands ist sicherzustellen, dass

- ein zentrales Steuerungsinstrument für Landtag, Landesregierung und Ressorts geschaffen wird,
- bestehende, durch Flexibilisierungs- und Budgetierungsmaßnahmen sowie durch die Errichtung von Landesbetrieben entstandene Defizite der demokratischen Legitimation des Haushaltes ausgeräumt werden und
- der Aufwand durch Einsparungen aus der KLR mittelfristig mindestens ausgeglichen wird.

KLR-Instrumente wurden bereits vor dem Beginn von LoHN von einigen Ressorts in Pilotbereichen eingeführt und teilweise im Echteinsatz getestet. Einige Pilotvorhaben basieren auf dem von MF entwickelten KLR-Handbuch und nutzen die zentral beschaffte BaaN-Software, weisen also ähnliche Ansätze und Strukturen auf.

Eine zentrale Auswertung der Daten und Kennziffern der Pilotvorhaben, eine übergreifende Nutzung der gewonnenen Informationen zur systematischen Steuerung, beispielsweise durch die

¹⁰ Zuführungen vom bzw. Abführungen zum Landeshaushalt.



Landesregierung, erfordert letztlich einen landesweit abgestimmten Produktplan auf den oberen Aggregationsebenen, um aus Sicht des Gesamthaushalts eine wirkungsvolle Steuerung zu ermöglichen. Damit werden die Produkte der Behörden und Verwaltungsteile der Landesverwaltung in eine einheitliche Ziel- und Aufgabenstruktur eingeordnet. Diese oberen Aggregationsebenen des Produktplans sind nunmehr entwickelt, abgestimmt und verbindlich eingeführt. Die Entwicklung einheitlicher und verbindlichen Leitlinien für die KLR stellt auch eine zentrale Forderung des Landesrechnungshofes dar.

2.2 Haushaltsrechtliche Relevanz

Die KLR kann das traditionelle inputorientierte Haushaltsaufstellungs- und Haushaltsbewirtschaftungsverfahren nur dann wirkungsvoll ergänzen oder ersetzen, wenn es gelingt, Kosten- und Produktinformationen in einer für die Landesregierung und den Landtag verwertbaren Form aufzubereiten.

Hierzu sind Insellösungen, wie sie in einigen Pilotbereichen getestet werden, unzureichend, weil sie weder Querschnittsvergleiche von Kostenstrukturen noch eine produktorientierte Aufgabenkritik ermöglichen. Voraussetzung für ein wirkungsvolles Controlling für die Landesverwaltung in Gänze ist deshalb eine flächendeckende KLR, von der nur vollkommen ungeeignete Fachbereiche ausgenommen werden sollten¹¹.

Mit Rücksicht auf das Budgetrecht des Landtages ist es erforderlich, Bereiche, bei denen aufgrund stark globalisierender und flexibilisierender Maßnahmen auf eine Steuerung des Haushaltsvollzuges über die Inputseite verzichtet wird, vorrangig in die Steuerung über die Leistungsseite einzubinden.

2.3 Ziele des KLR-Konzepts nach dem Kabinettsbeschluss

Die KLR muss u.a. Informationen liefern, die einen behördenübergreifenden Kostenvergleich (Benchmarking) und eine ergebnis- und leistungsbezogene Aufgabenkritik ermöglichen. Instrumente hierfür sind Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

Die Kostenstellenrechnung kann dienststellenübergreifende Kostenvergleiche insbesondere für Zentralbereiche wie beispielsweise die Personalverwaltung, zentrale Dienstleistungen, Datenverarbeitung, Werkstätten und Labore oder Bibliotheken ermöglichen, falls sie nach einheitlichen Strukturen aufgebaut und bebucht und entsprechende Regeln und Verfahren definiert werden. Da dem die tradiert heterogene Organisationsstruktur niedersächsischer Behörden und Einrichtungen entgegensteht und auch nicht angestrebt werden kann, eine landeseinheitliche Organisationsstruktur nur aus kostenrechnerischen Gründen zu entwickeln und festzuschreiben, muss ein Verfahren entwickelt werden, ohne Bindung an eine fixierte Organisationsstruktur übergreifend verwendbare Kosteninformationen zu gewinnen. Die kurzfristige Einführung einer flächende-

¹¹ Nicht-Eignung würde voraussetzen, dass sich Fachbereiche bzw. Verwaltungsteile grundsätzlich weder betriebswirtschaftlich abbilden noch steuern lassen. Aus den bisherigen und absehbaren Anwendern und deren Erfahrungen sind hierfür bislang keine Hinweise bekannt. Die Handhabung des Controlling bzw. der KLR in sehr großen und sehr kleinen Einheiten ist dagegen eine primär organisatorische Fragestellung.



ckenden Kostenstellenrechnung¹² außerhalb der Kostenträgerrechnung soll zunächst zurückgestellt werden.

Die Kostenträgerrechnung ermöglicht eine outputbezogene Leistungsbewertung, beispielsweise im Haushaltsaufstellungsverfahren, wenn die Leistungen und Produkte der Behörden in eine landesweite Produkthierarchie eingebunden werden. Wesentlich sind die gemeinsame Entwicklung und verbindliche Vereinbarung der oberen Hierarchieebenen und des maximalen Umfangs der unteren Produktebenen mit den Ressorts. Die Definition der unteren Produktebenen soll durch den Verwaltungsbereich in Abstimmung mit Ressort und Mittelbehörden erfolgen (vgl. hierzu Leitfaden Produktdefinition).

Trotz ihrer weitgehenden organisatorischen Verselbständigung sollten Landesbetriebe in die landesweite KLR eingebunden werden, da das Land ein Interesse daran hat, über die Kosten- und Leistungsstrukturen der Landesbetriebe kontinuierlich und systematisch informiert zu werden. Dies gilt in erster Linie für Landesbetriebe mit laufendem Zuführungsbedarf, der letztendlich nur mittels Kosten- und Leistungsrechnung politisch gerechtfertigt werden kann, wie auch für Landesbetriebe ohne Zuführungsbedarf, da auch bei ausgeglichenem Ergebnis eine Aufgaben- und Leistungsbewertung notwendig ist. Landesbetriebe müssen eine interne KLR aufbauen, deren Ergebnisse über die Zuführung oder Abführung in das Landessystem übernommen werden.

Die betriebswirtschaftlichen Daten der KLR bilden eine notwendige, aber nicht hinreichende Basis für eine outputorientierte Steuerung. Hierzu sind Konzeption und Implementierung eines effizienten Controllingystems mit landesweiten Standards für operatives wie strategisches Controlling gekoppelt mit einem aussagefähigem Berichtswesen erforderlich.

¹² „Flächendeckende Kostenstellenrechnung“ ist hier nach Maßgabe des Kabinettsbeschlusses als flächendeckender Aufbau einer vereinheitlichten Kostenstellenstruktur zu verstehen, die aus dem Vergleich von Kostenstellenkosten die Gewinnung von Daten für ein organisationsorientiertes Benchmarking (z.B. Anteil der Verwaltungskosten an den Gesamtkosten einer Behörde) erlaubt.



3 ANFORDERUNGEN AUS STEUERUNG UND CONTROLLING

3.1 Inputorientierte Budgetierungsansätze

Die AG SIN3 definierte Budgetierung als Instrument der Planung des Mittelbedarfs zur Realisierung konkret definierter und für den Budgetempfänger verbindlicher Ziele. Das Budget einer Fachverwaltung oder einer Ortsinstanz umfasst dabei die Summe der budgetfähigen Ausgaben. Diese Ausgaben werden aus budgetierten Einnahmen sowie ggf. dem aus der Differenz zu den Ausgaben errechneten Zuschussbedarf gedeckt.

Flexibilisierung bezeichnet in Abgrenzung zur Budgetierung dagegen die weitgehende Nutzung der gegenseitigen Deckungsfähigkeit von Haushaltstiteln.

Werden unterschiedliche Titel zu einem Titel je Hauptgruppe oder die Mittel eines Deckungskreises in einem Titel zusammengefasst, so beschreibt dies das Instrument der Globalisierung.

Die Personalkostenbudgetierung stellt eine rein inputorientierte Umstellung von der Stellenbewirtschaftung auf Personalausgabenplanung dar.

Inputorientiert können Budgets dabei nach

- Organisationseinheiten sowie
- Kosten- bzw. Ausgabenarten

differenziert werden.

3.2 Ergebnis- und leistungsorientierte Steuerung

Outputorientiert können Budgets sinnvoll nur nach den Ergebnissen von Leistungsprozessen und ihrer Wirkungen, vereinfacht ausgedrückt nach Produkten oder Projekten bemessen werden.

Angestrebt wird, alle Ausgabenarten einer Budgetierung auf Basis eines Gegenstromverfahrens zu unterziehen. Durch eine Flexibilisierung der Ansätze zwischen den Hauptgruppen des Haushalts und der Deckungsfähigkeit von Haushaltsmitteln soll der Freiheitsgrad in der Haushaltsmittelbewirtschaftung deutlich erweitert werden.

Die Budgetierung als Steuerungsinstrument weist - aus Sicht einer zentral orientierten Steuerung - Vor- und Nachteile auf:

Als Vorteile sind Möglichkeiten zur Verbesserung der Effektivität und Effizienz zu nennen. Dabei wird davon ausgegangen, dass Budgetierung die Steuerungsmöglichkeiten bzw. die Konsequenz einer zielorientierten Steuerung und Kontrolle sowie die Anpassungsfähigkeit an veränderte Rahmenbedingungen verbessert. Aufgrund der verstärkten Möglichkeiten zur dezentralen Steuerung ist eine Steigerung der Motivation der Mitarbeiter zu erwarten.

Als Konsequenz aus der angestrebten dezentralen Steuerung muss der Landtag auf eine Detailsteuerung der Leistungsinputs im bisherigen Umfang verzichten. Auch die Eingriffsmöglichkeiten des MF werden geringer. Innerhalb der Behörde sinken die inputbezogenen Eingriffsmög-



lichkeiten der Ressorts und Mittelbehörden in das operative Tagesgeschäft der Ortsinstanz. Parlamentarier wie Mitarbeiter der Landesverwaltung sind mit der Handhabung und Umsetzung der Budgetierung als Element der neuen Verwaltungssteuerung (noch) nicht vertraut. Der inhaltliche Anspruch an und damit verbunden auch der Aufwand für Planung und Kontrolle steigt zwangsläufig¹³.

3.2.1 Methodenansatz in LoHN

Die dargestellten Überlegungen einer kameraleen Steuerung auf Basis von Inputgrößen beschreiben ein Steuerungs- und Regelungssystem, das wesentliche Inhalte und Elemente moderner Verwaltungssteuerung abbildet, dabei jedoch das Steuerungsobjekt im wesentlichen auf den Input beschränkt. Effektive Steuerung, Veränderungsmanagement oder Aufgabenkritik lassen sich damit nur schwer realisieren, da die Orientierung am Input tendenziell den Istzustand festschreibt.

Der Methodenansatz in LoHN durch die Konzentration auf Outputs und Leistungen bildet über die vorgenannten Inhalte hinaus eine wesentliche Grundlage für die Einführung der neuen Verwaltungssteuerung in Niedersachsen. Die theoretischen Grundlagen dieses Steuerungsansatzes beruhen auf Ansätzen des New Public Management. LoHN als Steuerungssystem besteht aus mehreren Komponenten:

- leistungs-/outputorientierte Mittelzuweisung,
- Beschreibung und Definition der Leistungen und zu ihrer Realisierung erforderlichen Mittel durch Produkte,
- Zuweisung der Mittel aus dem Haushalt in Form von Budgets und
- eine leistungsfähige KLR als Datenbasis für Budgetierung¹⁴ und leistungsorientierte Mittelzuweisung.

Die KLR ist damit ein zentrales Instrument der ergebnis- und leistungsorientierten Verwaltungssteuerung. Dazu müssen KLR-Daten flächendeckend verfügbar sein, um das rein inputorientierte, kamerale Haushaltssteuerungssystem zu ergänzen. Die KLR erweitert das bisherige kamerale Haushaltssystem nicht durch spezielle Informationen (z.B. Leistungspreise oder Durchschnittskosten), sondern bildet einen betriebswirtschaftlichen Datenkern für die leistungsorientierte Verwaltungssteuerung, der in ein neues, leistungs- und damit auch produktorientiertes Steuerungs- und Haushaltswirtschaftssystem zu integrieren ist.

¹³ Der mit der dezentralen Steuerung verbundene Verlust an zentralen Eingriffsmöglichkeiten kann systematisch kompensiert werden. Dazu sind Informationen über Erlöse, Kosten, Budgets und Kenngrößen in einem geschlossenen kosten- und leistungsrechnerischen Regelwerk nach betriebswirtschaftlichen Verfahren und Standards abzubilden. Die Steuerungslogik wird damit über KLR-Standards festgelegt und erlaubt auf zentraler Ebene eine Konzentration auf verdichtete, transparent definierte Führungsinformationen, während dezentral bzw. operativ auf Ebene der Verwaltungseinheiten bis hin zur Ortsinstanz mit Detailinformationen gesteuert werden kann. Eine standardisierte KLR ist insoweit eine unabdingbare Voraussetzung auch für die Einführung einer inputorientierten Budgetierung.

¹⁴ Budgetierung wird vielfach mit Planung verwechselt. Planung nimmt einen künftigen, gewünschten oder erwarteten Zustand geistig vorweg bzw. kalkuliert die damit verbundenen Rechengrößen. Planung als „technischer“ Prozess ist Bestandteil jeder Budgetierung, um das Budgetvolumen zu errechnen. Budgetierung beinhaltet darüber hinaus den Prozess der leistungsorientierten Mittelzuweisung an den Budgetempfänger und damit verbunden auch die Ermächtigung zum Vollzug im Rahmen des vereinbarten Budgets und seiner Ziele, Leistungen und Produkte.

Ergebnisorientierung durch leistungsorientierte Budgetierung führt zu deutlich erhöhten Freiheitsgraden für Ressorts und Behörden im Haushaltsvollzug. Budgets schaffen Spielräume für die dezentrale Integration von Sach-, Personal- und Finanzverantwortung. Budgetanreize, d.h. die Sanktionierung von Budgetabweichungen (z.B. die Möglichkeit, managementbedingte Wirtschaftlichkeitsverbesserungen einer Behörde nicht in vollem Umfang an den Landeshaushalt zurückzuführen, sondern für behördeninterne Zwecke wie die Verbesserung der Sachausstattung zu verwenden), sind gleichermaßen Voraussetzung für eine funktionierende KLR wie für die Entwicklung einer „lernenden“ Verwaltung, die durch kontinuierliche Verbesserung und Aufgabenkritik Handlungsinformationen nutzbar macht und umsetzt. Dies gilt grundsätzlich für alle Ebenen der Verwaltungssteuerung vom Ressort bis zur Ortsinstanz. Leistungsorientierte Budgetierung setzt eindeutige Produktverantwortung und die Verknüpfung mit Aufgaben der Behörde und politischen Zielen¹⁵ voraus.

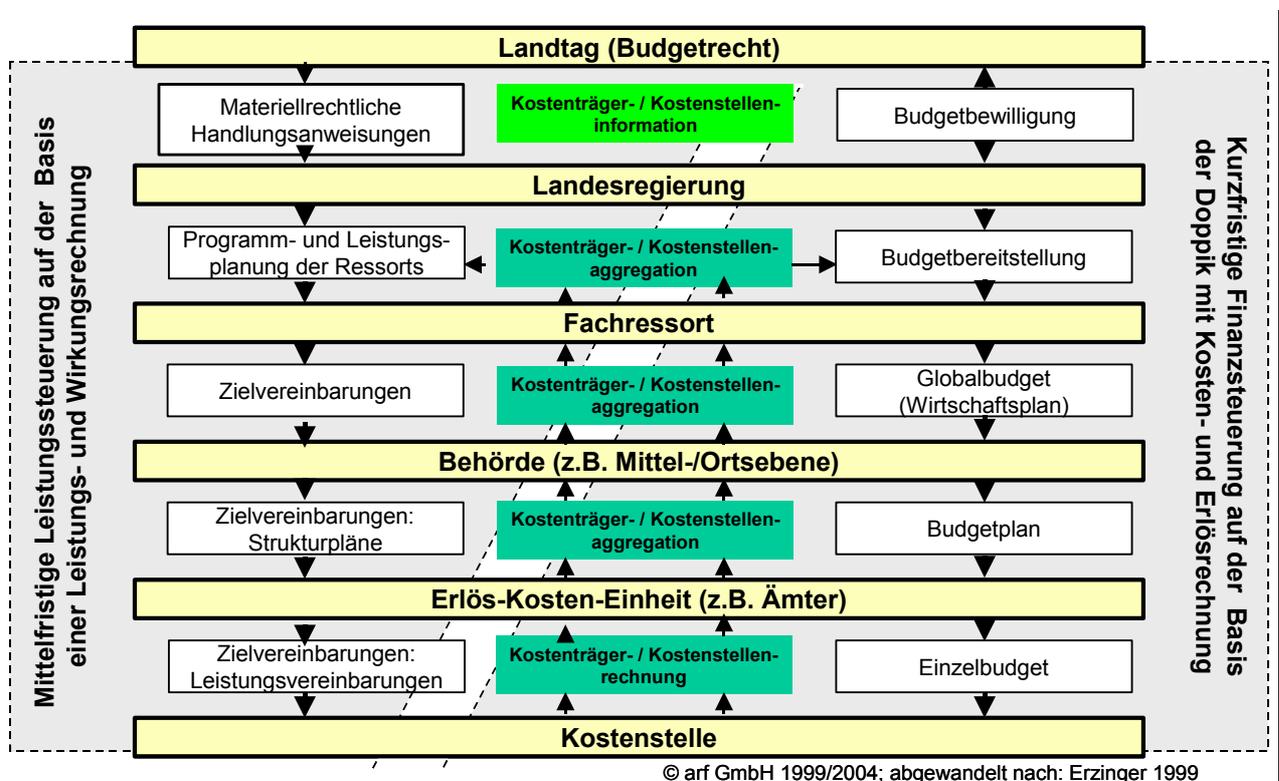


Abbildung 3: Kontraktmanagement als Vorgabe ergebnisorientierter Sach- und Finanzziele

Ergebnisorientierung bedingt eine geschlossene und umfassende Zielbildung und Zielvereinbarung. Voraussetzung hierfür sind flächendeckende Produktdefinitionen als Grundlage einer leistungsorientierten Budgetierung. Damit einher gehen Veränderungen in der Haushaltsaufstellung, Haushaltsrechnung und der Aufbau eines unterjährigen Berichtswesens. Da nicht mehr Ausgabenvolumina, sondern Maßnahmen zur Zielerreichung finanziert werden, bildet die

¹⁵ Die Definition der Aufgaben einer Behörde sowie der politischen Ziele kann letztlich nur durch die Politik selbst erfolgen. Produkte setzen sich aus Leistungen zusammen, die ihrerseits wieder in Tätigkeiten und Aktivitäten differenziert werden können. Das Produkt „Verkehrsüberwachung“ kann u.a. die Leistung „Pkw-Streife“ beinhalten, die u.a. aus der Aktivität „Geschwindigkeitsmessung“ besteht.

Produktdefinition nicht nur einen (technischen) Gegenstand der Kostenträgerrechnung, sondern auch ein (haushaltswirtschaftliches) Objekt der Mittelzuweisung.

3.2.2 Kompensation des Regelungsdefizits durch Steuerungsinstrumente

Das mit der dezentralen Budgetierung zwangsläufig verbundene Regelungsdefizit ist durch geeignete Steuerungsinstrumente zu kompensieren.

Budgetierung kann nicht ohne Zielvereinbarung umgesetzt werden, um die angestrebten Ergebnisse des Verwaltungshandelns inhaltlich zu fixieren. Der Verzicht u.a. auf haushaltsrechtliche Regelungen und unterjährige Einzelfallanweisungen setzt eine klare Zieldefinition als Ergebnisvorgabe voraus. Die dazu erforderlichen Prozesse der Zieldefinition und Planung müssen in Zielvereinbarungsprozesse (z.B. in einem neuen Haushaltsaufstellungsverfahren) eingebettet werden. Diese Zielvereinbarungsprozesse umfassen alle Verwaltungsebenen und geben damit politische Ziele des Landtags als Aufgaben des Verwaltungsbereichs bis zu den operativen Teilaufgaben der Verwaltung an den Verantwortlichen vor Ort (Regionalverantwortlichen (örtlich), BVE-Verantwortlichen (z.B. Sachgebiete)) weiter. Damit findet die Verwaltungssteuerung sowohl im Außen- wie Innenverhältnis einer Behörde statt.

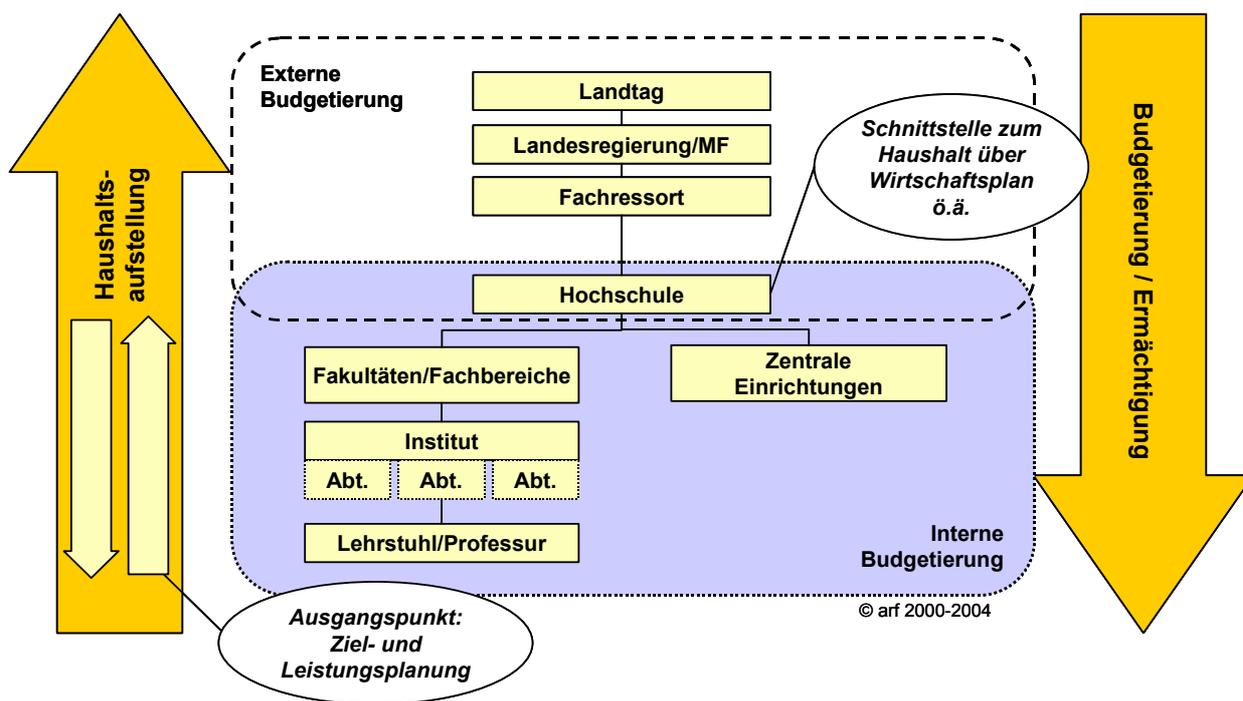


Abbildung 4: Externe und Interne Budgetierung

Die KLR liefert Daten über Leistungen und Kosten. Damit die KLR zuverlässige Daten bereitstellen kann, sind die Erfassung und Bewertung von Leistungen notwendig. So beinhalten z.B. effektive Zielvereinbarungen nicht nur Finanz- und Leistungsdaten, sondern Wirkungskennzahlen, Qualitätsinformationen, Benchmarking und ggf. Evaluationen. Die instrumentelle Verknüpfung zwischen KLR-Daten und Nicht-Finanz-Informationen kann z.B. in Form einer Balanced Scorecard erfolgen.



Um Kontrollverluste für die zentrale Steuerung (Haushalt-, Ressort- und Behördenebene) zu vermeiden, muss die Budgetierung von einem effektiven Berichtswesen flankiert werden. Inhaltlich beinhaltet das unterjährige Berichtswesen Finanzdaten, Leistungsdaten und Zielerreichungsinformationen. Ergänzende Anmerkungen finden sich im Konzept Berichtswesen sowie im Controllingkonzept.

3.2.3 Anforderungen an die Budgetierung eines mehrstufigen Verwaltungsaufbaus

Um einen mehrstufigen Verwaltungsaufbau für Steuerung und Budgetierung – hier ablauflogisch als Planungsprozess verstanden - eindeutig abzubilden, sollten Kostenstellen wie Kostenträger nach Verantwortlichkeit und Mittelzuweisung eindeutig aufgeplant werden. Flankierend hierzu sind Vereinbarungen über die Verrechnung von Leistungsbeziehungen innerhalb des Verwaltungsbereichs zu treffen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Budgetermittlung ausschließlich auf der Basis aus dem Haushalt (Landtag) finanzierter Produkte oder durch eigene Erträge (z.B. Gebühren) finanziert wird¹⁶.

Die parallele Nutzung von Kostenstellen- und Kostenträgerobjekten ermöglicht es, landesweit Leistungen (technisch Bezugsgrößen der Kostenstelle in Baan) für Produkte (als Kostenträgerobjekte) von unterschiedlichen Verwaltungsteilen (als Kostenstellenobjekte) erbringen zu lassen. Diese Leistungen (Bezugsgrößen, siehe Kapitel 5.6) der Kostenstellen werden im Rahmen der Internen Leistungsverrechnung auf die Produkte verrechnet.

Sowohl die Struktur von Kostenstellen, wie Kostenträgern muss in den Verwaltungsbereichen so aufgebaut werden, dass Teilbudgets für Service- und Regionalbereiche bzw. Produkte (Produktgruppen) möglich sind. Eine flexible Budgetierung bedarf einer Verknüpfung von Kostenstellen und Kostenträgern in Form eines Berichtswesen zum Zweck einer Budgetkontrolle. Unter diesen Bedingungen lassen sich auch komplexe Verknüpfungen, z.B. für Regionalbudgets, als Bericht darstellen.

Die nachfolgenden Ausführungen geben den Stand von LoHN im September 2004 zur im KLR-Referenzmodell zu verwendenden Methodik wieder. Die Darlegungen ergänzen insoweit das KLR-Handbuch des Landes Niedersachsen (Stand Februar 2001). Um Doppelungen zu vermeiden, wurden unverändert anzuwendende Inhalte des KLR-Handbuchs im Folgenden nicht aufgeführt, soweit dies nicht zum Verständnis der nachfolgenden Ausführungen erforderlich ist.

¹⁶ Da der Verwaltungsbereich nur über seine Produkte oder Projekte refinanziert wird, besteht die Gefahr, möglichst viele Produkte zu definieren. Dabei ist jedoch zu bedenken, dass diese auch geplant werden müssen oder teilweise unsinnige, weil nicht steuerbare, Produkte definiert werden. Ausführlich vgl. Leitfaden Produktdefinition.



4 KLR-GRUNDFORMEN UND VERRECHNUNGSMODELLE

4.1 Grundformen der KLR

Zur Erfüllung unterschiedlicher Aufgaben und Funktionen im betrieblichen Rechnungswesen sind eine Reihe unterschiedlicher Kostenrechnungssysteme entwickelt worden. Nach dem sachlichen Umfang der verrechneten Gemeinkosten¹⁷ lassen sich Systeme der

- Vollkostenrechnung und
- Teilkostenrechnung

unterscheiden.

Nach dem Zeitbezug der verrechneten Kosten können

- tatsächlich angefallene Kosten (Istkosten),
- durchschnittliche Kosten vergangener Perioden (Normal- bzw. Durchschnittskosten) oder
- erwartete bzw. prognostizierte Kosten künftiger Perioden (Plankosten)

differenziert werden. Ferner kann in der Ist-KLR zwischen der Darstellung von Produktkosten auf Basis von Sollkosten (Istmengen werden mit Planverrechnungssätzen in der ILV verrechnet) und der Produktkosten auf Basis von Istkosten (Istmengen werden mit Istverrechnungssätzen in der ILV verrechnet) ausgewählt werden¹⁸. Zu den o.a. Grundformen existieren in der Praxis noch eine Reihe von Mischformen.

Nach der Reagibilität auf Veränderungen der Leistungsmenge wird zudem nach

- fixen und
- variablen

Kosten unterschieden. Letztere verändern sich mit Veränderung der Ausbringungsmenge (unterproportional, proportional oder überproportional). Fixe Kosten sind bezogen auf die leistungsabgebende Einheit (z.B. Kostenstelle) meist Gemeinkosten, weil sie i.d.R. nicht durch die einzelne Leistungsabgabe, sondern durch die Bereitstellung der erforderlichen Ressourcen (z.B. Abschreibungen für Einrichtung) bedingt sind.

¹⁷ Einzelkosten werden einem Kostenträger direkt zugeordnet (z.B. Personalkostenanteile für eine Prüfung, die als Leistung in ein Produkt geht), Gemeinkosten dagegen nicht (z.B. Kosten der Abteilungsleitung). Unechte Gemeinkosten sind Einzelkosten, auf deren direkte Kostenträgerverbuchung aus Aufwandsgründen verzichtet wird (z.B. geringwertige Büromaterialien, die einem Produkt nur mit einem unverhältnismäßig hohen Erfassungsaufwand zugeordnet werden könnten).

¹⁸ Zu Ist- Soll- und Plankosten vgl. ausführlich Kapitel 5.4.4



Zeitbezug	Vergangenheit	Durchschnitt	Zukunft
Sachumfang			
Vollkosten	Ist-Vollkosten- rechnung	Normal-Vollkosten- rechnung	Plan-Vollkosten- rechnung
Teilkosten	Ist-Teilkosten- rechnung	Normal-Teilkosten- rechnung	Plan-Teilkosten- rechnung

Abbildung 5: Kostensysteme im Zeitbezug

Die Zielkostenrechnung (Target Costing) nutzt darüber hinaus u.a. Instrumente der Plankostenrechnung, um aus den Plankosten maximale Kostenvorgaben z.B. für die Reorganisation von Gemeinkostenbereichen oder Hinweise zur Verbesserung der Prozesseffizienz abzuleiten. Dabei erhält der Verwaltungsbereich ein maximales Ergebnisbudget (Finanzierungsbeitrag des Landes) für die Erstellung seiner Produkte.

4.2 Einsatz der Vollkostenrechnung

Während die Vollkostenrechnung alle Kostenbestandteile (v.a. Gemeinkosten) und damit 100% der erfassten Kosten i.d.R. durch Schlüsselung auf die Kostenträger endverrechnet, verbleiben bei der Teilkostenrechnung die Gemeinkosten unaufgelöst (Direct Costing) bzw. in wenigen Gemeinkosten“blöcken“ (Deckungsbeitragsrechnung) als Restkosten der Kostenstelle. Begründet wird dies mit der eher willkürlichen Verrechnung der Gemeinkosten durch die Anwendung pauschaler Verfahren (z.B. Schlüsselung).

Für die landesweite Steuerung und Budgetierung ist es sinnvoll, die Vollkostenrechnung zu verwenden, da die in den leistungsorientierten Haushaltsansätzen enthaltenen Produktbudgets 100% der kalkulierten Kosten abgelden müssen, inklusive etwaiger interner oder zwischenbehördlicher Leistungsbeziehungen. Deshalb müssen alle Kosten, unabhängig von ihrer Kostenverursachung, als Einzel- oder Gemeinkosten auf Kostenträger bzw. Produkte verrechnet werden, um keine leistungswirtschaftlichen Defizite aus nicht kalkulierten Kosten“lücken“ zu produzieren.

Da Marktpreise für die hoheitlichen Leistungen der Landesverwaltung i.d.R. nicht existieren, sind Spielräume für „Preispolitik“ im angestrebten Budgetierungsmodell eher kontraproduktiv und reduzieren die angestrebte Kostentransparenz.

Im Fokus der Binnensteuerung der Verwaltungsbereiche kann es dagegen durchaus sinnvoll sein, mit Teilkosten zu arbeiten, um beispielsweise erbrachte Leistungen bzw. Aktivitäten finanzwirtschaftlich anhand von Deckungsbeiträgen zu optimieren.

Eine Forderung an das KLR-Referenzmodell ist deshalb, in jedem Falle die Vollkostenrechnung, mittelfristig aber auch die Anwendung der Teilkostenrechnung für interne Steuerungszwecke zuzulassen.



4.3 Einsatz der Plankostenrechnung

Eine ausschließliche Kostenrechnung mit Istkosten ist sinnvoll, wenn der wesentliche Zweck der Kostenrechnung in der Nachkalkulation von Preisen besteht und die KLR keine oder nur einfache Steuerungsfunktionen erfüllen soll.

Durch die Ergänzung der KLR um eine Plankostenrechnung kann einerseits eine Abweichungsanalyse zwischen geplanten und tatsächlichen Kosten erfolgen, sowie eine Verrechnung von internen Leistungen zu Planverrechnungssätzen für die Darstellung von Sollkosten stattfinden. Gerade die „Vorkalkulation“ von internen Leistungen innerhalb einer Verwaltung dient der Diskussion über einzelne Leistungsarten und deren Preis in den Verwaltungsbereichen. Dabei stellt der Einsatz der Plankostenrechnung wichtige Informationen für die Landesverwaltung bereit, die zur Analyse und dem Abweichungsmanagement von Preis- und Mengenabweichungen verwendet werden. Bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen für die interne Leistungsverrechnung werden Planverrechnungspreise kalkuliert und können damit als Sollkosten in der Istkostenrechnung auf den Produkten ausgewiesen werden. Erst zum Jahresabschluss wird empfohlen, die ermittelten Sollkosten den gesamten Istkosten auf Produktebene gegenüberzustellen, um eine Verzerrung zufälliger Mengen oder Preisschwankungen innerhalb der Periode zu vermeiden.

Auf Behördenebene sind bis zu 80% der Gesamtkosten normalisierte Planpersonalkosten¹⁹ (im Landeshaushalt sind dies ca. 40% der Ausgaben), so dass sich der wichtigste Kostenblock eines Verwaltungsbereichs relativ verlässlich planen lässt. Um Leistungs- bzw. Produktpreise in der Plankostenrechnung zu ermitteln, muss der geplanten Inputgröße (Gesamtkosten) die geplante Outputgröße (z.B. Produktmengen) der einzelnen Leistungen gegenübergestellt werden. Dadurch wird auf jeder Ebene der Wertschöpfungskette (sowohl für interne Leistungen, als auch für externe Produkte) ein geplanter „Preis“ (kostendeckender Leistungspreis) für die jeweilige Produktionsstufe dargestellt.

Die Möglichkeit, Abweichungsanalysen in einem KLR-System vorzunehmen, erfordert grundsätzlich, dass die Ist-Verbuchung der gleichen Logik folgen muss wie die zugrundeliegende Planung und umgekehrt. Andernfalls sind Abweichungen in Preis wie Menge nicht sinnvoll interpretierbar.

Zur Ermittlung von Projektbudgets werden die auf das einzelne Projekt entfallenden Primär- und Sekundärkosten als Einzelkosten des jeweiligen Projektkostenträgers („Projekt XY“) geplant. Dagegen kann das Bereichs- bzw. Produktsummenbudget als summarische Planung aus mehreren Kostenträgern (Produkte bzw. Produktgruppen) gebildet werden.

4.4 Basismodell für die Verrechnungssystematik im KLR-Referenzmodell

Die Leistungserstellung in der Landesverwaltung ist wesentlich durch die personal- und damit tendenziell fixkostenintensive Produktion von Dienstleistungen geprägt. Entscheidungsinformationen werden vor allem für die langfristige Disposition der von der Landesverwaltung zu

¹⁹ Gemeint sind die aus „PuMa“ (die Software „PuMa“ übernimmt für die Landesverwaltung die Berechnung der Personalausgaben) ermittelten und als Grundlage der Personalkostenplanung verwendeten sog. Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppen-Sätze (BVLG-Satz). Siehe hierzu Kapitel 5.2.5



erstellenden Produkte bzw. Dienstleistungen benötigt. Insoweit wird die Empfehlung bestätigt, eine KLR auf Vollkostenbasis zu verwenden. Derzeit dienen die in den Haushaltsgruppen 4, 5 und 6 enthaltenen auszahlungsgleichen Kosten als Grundlage der KLR-Buchungen.

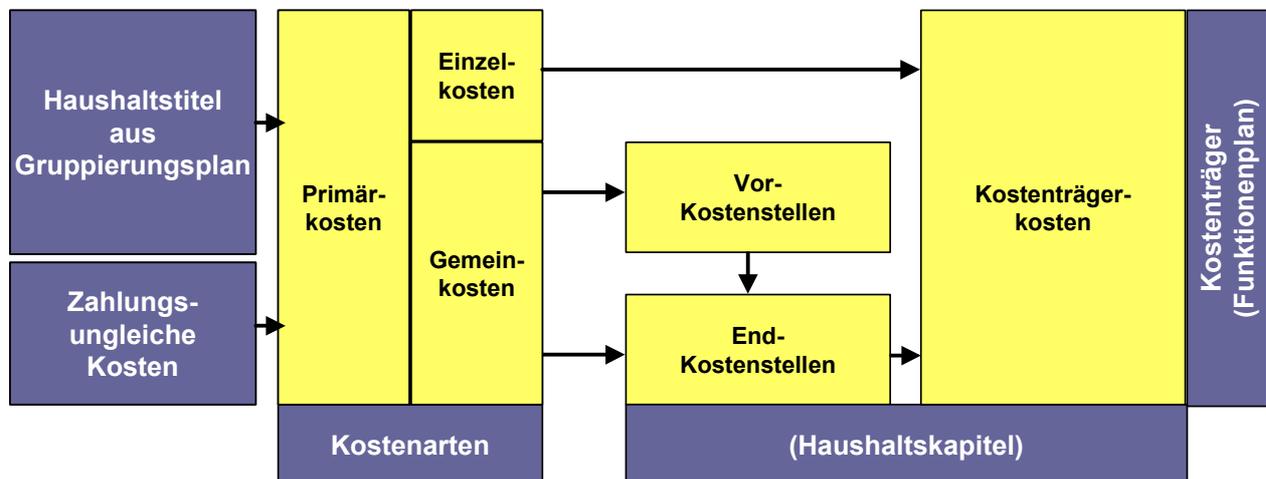


Abbildung 6: Zusammenwirken von HKR und KLR

Die o.a. traditionelle Verrechnungslogik der Vollkostenrechnung weist Einzelkosten direkt dem Kostenträger zu. Dagegen werden Gemeinkosten auf Kostenstellen gesammelt und anhand von (leistungsbezogenen oder pauschalen) Verfahren auf den Kostenträger weiterverrechnet.

Da Personalkosten in der Praxis der Landesverwaltung auf Behördenebene bis zu 80% der Gesamtkosten ausmachen, wäre eine Verrechnung der Personalkosten als - in der Regel fixe - Gemeinkosten mit erheblichen Unschärfen verbunden. Im Fall einer pauschalierten Verrechnung von Personalkosten auf Kostenträger wären – abhängig von den realen Leistungsbeziehungen – mittlere Zurechnungsunschärfen von bis zu 40% der Gesamtkosten bei der Ermittlung von Produktpreisen möglich. Damit verlöre die KLR jegliche praktische Steuerungsrelevanz. Eine Verrechnung der Personalkosten von Kostenstellen auf Kostenträgern ist anhand realer in Anspruch genommener Zeiteinheiten für einzelne Leistungsbezugsgrößen anzustreben. Damit erfolgt die Verteilung der Personalkosten anhand von tatsächlich geleisteten Zeiten für die jeweiligen Produkte.

4.4.1 Verrechnung von Personalkosten als Einzelkosten

Die Erfassung von Arbeitszeiten für Leistungen schafft die Voraussetzungen, um Personalkosten verursachungsgerecht auf Kostenstellen und v.a. Kostenträger zuzurechnen. Durch die konsequente Anwendung der Zeiterfassung wird es möglich, den Gemeinkostenblock „Personalkosten“ als (sekundäre) Einzelkosten verursachungsgerecht zu verrechnen. Lediglich „nicht produktive“ Arbeitszeiten wie z.B. Verteilzeiten, Urlaub und Krankheit, Weiterbildung, Führen von Mitarbeitern etc. bleiben als Gemeinkostenblock der Personalkosten auf den Kostenstellen stehen.



Damit wird auch ein anderes Problem der traditionellen Vollkostenrechnung hinfällig: Da die traditionelle Verrechnung der Einzelkosten auf den Kostenträger die Basis für Gemeinkostenzuschläge bei Anwendung der Zuschlagskalkulation darstellt, führen bereits geringfügige Veränderungen dieser Zuschlagsbasis, die ohne Zeiterfassung von einem Gemeinkostenanteil von bis zu 80% geprägt ist, zu nicht verursachungsgerechten Änderungen bei den rechnerisch ermittelten Gemeinkostenzuschlägen. Die Zeiterfassung schafft hier die Voraussetzungen, um den i.d.R. durch pauschale Schlüsselungsverfahren umzulegenden Gemeinkostenanteil bei einem Gesamtkostenanteil von etwa 20% und damit in einer unter Kalkulationsaspekten vertretbaren Größenordnung zu halten.

4.4.2 Integration der Prozesskostenrechnung

Die Prozesskostenrechnung wurde entwickelt, um die Planung, Steuerung und Kontrolle von Gemeinkosten und indirekten Leistungsbereichen zu verbessern und Kosten verursachungsgerechter auf Kostenträger zu verrechnen. Die "Belastung" einzelner Prozesse mit Kosten und die Kenntnis der Kosteneinflussgrößen geben wertvolle Hinweise für ein effektives Kostenmanagement und Potentiale zur Effizienzsteigerung von Prozessen und Abläufen.

Im Gegensatz zur traditionellen Kostenträgerrechnung, bei der eine Kostenzurechnung auf Leistungen bzw. Produkte als „Mengen- und Stückgrößen“ erfolgt, werden bei der Prozesskostenrechnung Aktivitäten (d.h. Tätigkeiten, definierte Arbeitsschritte) hinsichtlich ihres Einflusses auf Entstehung und Höhe von Gemeinkosten untersucht. Ein Prozess ist dabei die inhaltlich abgeschlossene, zeitliche und sachlogische Folge von repetitiven (wiederholenden) Aktivitäten, die zur Bearbeitung eines prozessprägenden betriebswirtschaftlichen Objekts (z.B. Produkt) notwendig sind.

Bei Einführung einer Prozesskostenrechnung sind nachfolgende Verfahrensschritte umzusetzen: Zunächst sind Prozesse zu definieren und die zugehörigen Aktivitäten bzw. Tätigkeiten zu bestimmen. In einem zweiten Schritt sind Auslöser für einzelne Aktivitäten bzw. Tätigkeiten zu identifizieren (sog. „Kostentreiber“, z.B. ein Antrag auf Existenzgründungsförderung oder ein Abrechnungsfall für eine Bezügeabrechnung). Dann sind die Kosten dieser Aktivitäten mit Hilfe von Prozesskostensätzen (i.d.R. auf der Basis von Zeitmengen und Planstundensätzen) zu kalkulieren. Die Verwaltungstätigkeit wird gleichsam als Abfolge von Aktivitäten betrachtet, an deren Ende eine Dienstleistung erstellt bzw. ein definierter Prozess beendet ist. Dabei gibt es Aktivitäten ohne Bezug zur Leistungsmenge, wie z.B. die Führung einer Dienststelle, und Aktivitäten mit Bezug zur Leistungsmenge, wie z.B. die Bearbeitung von Förderanträgen oder die Sozialversicherungsabrechnung im Rahmen der Bezügeabrechnung. Letztere ist unmittelbar von der Anzahl der Abrechnungsfälle abhängig.

Die Kosten eines Prozesses lassen sich damit (vereinfacht) aus den Kosten der leistungsmengenabhängigen Aktivitäten \times Prozesskostensatz sowie den Kosten der leistungsmengenneutralen Aktivitäten errechnen.

Die Prozesskostenrechnung eignet sich grundsätzlich für einen Einsatz in Bereichen, die von hohen Gemeinkosten geprägt sind und in denen häufig wiederkehrende, gleichartige Tätigkeiten auftreten.

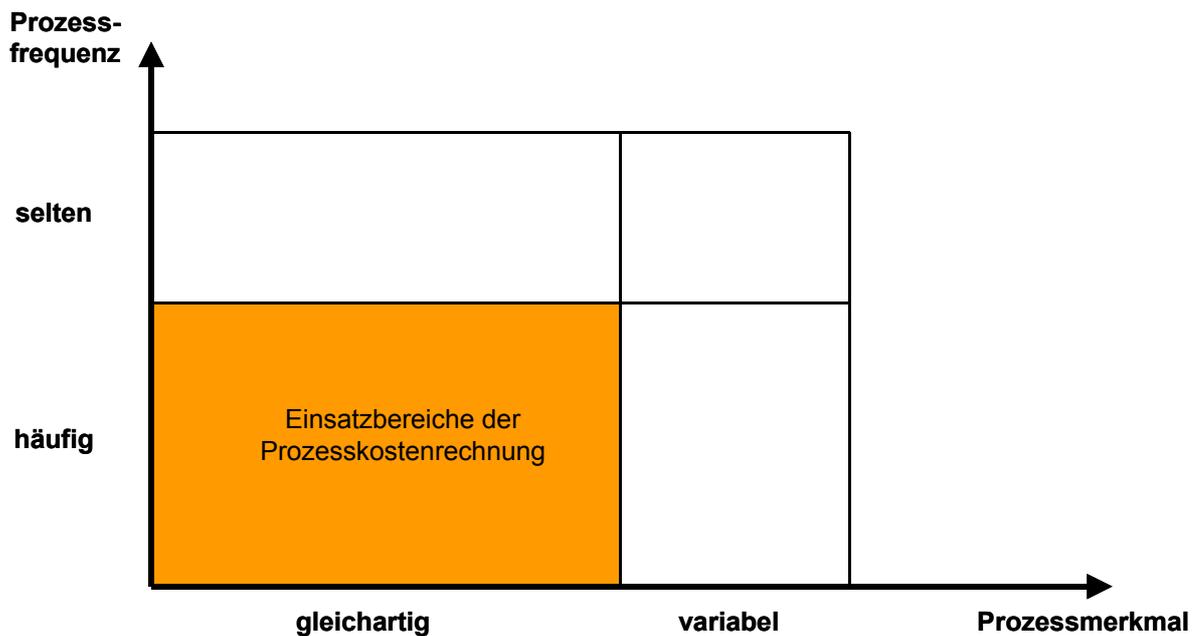


Abbildung 7: Anwendung der Prozesskostenrechnung

Eine an den Arbeitsabläufen orientierte Anlage von Kostenträgerobjekten (z.B. Leistungen für Produkte) ermöglicht es, Elemente der Prozesskostenrechnung in die Vollkostenrechnung zu integrieren. Diese prozessorientierte Betrachtungsweise der Kostenträgerrechnung eröffnet die reizvolle Option, die Dienstleistungscharakteristik von Verwaltungsprozessen in einer einfachen Form der Prozesskostenrechnung nachzuzeichnen, ohne den mit der Prozesskostenrechnung üblicherweise verbundenen (hohen) Aufwand einer detaillierten ablauforganisatorischen Bestandsaufnahme von Aktivitäten, Teil- und Hauptprozessen in Kauf nehmen zu müssen.

4.4.3 KLR-Basismodell

Aus den vorgenannten Gründen wird ein Verfahren für die Anwendung in einem landesweiten KLR-Referenzmodell bevorzugt, das die vorgenannten methodischen Vorteile integriert, v.a.

- Personalkosten via Zeiterfassung als Kostenträgereinzelkosten zurechnet und
- Elemente der Prozesskostenrechnung aufwandsarm in die Kostenträgerrechnung integriert,

um die mit der traditionellen Vollkostenrechnung bzw. Gemeinkostenstruktur für die Belange der öffentlichen Verwaltung verbundenen Nachteile zu kompensieren.

Da im Basismodell Verrechnungsbeziehungen zwischen Kostenstelle und Kostenträger bestehen, können auch anlagenintensive Einrichtungen mit diesem Modell abgebildet werden.

Um die Budgetierung widerspruchsfrei und flexibel für Organisations- wie Produktsicht handhaben zu können, ist es notwendig, Kostenstelle wie Kostenträger parallel für die Budgetierung nutzen zu können. Dazu wurde im Landesreferenzmodell die Budgetverantwortungseinheit (BVE) als Berichtsobjekt definiert. BVE'en können Kostenstellen und/oder Kostenträger als Objekte zugewiesen werden. Jeder Kostenstelle bzw. jedem Kostenträger kann lediglich eine BVE zugewiesen werden. Dadurch wird ein Doppelausweis an identischen Kosten einer Kostenstelle bzw. eines Kostenträgers in mehreren BVE einer hierarchischen Ebene vermieden.

Für weitere Einzelheiten zur Darstellung der Kosten bzw. Erlösen in BVE-Berichten wird auf das Konzept Berichtswesen verwiesen.

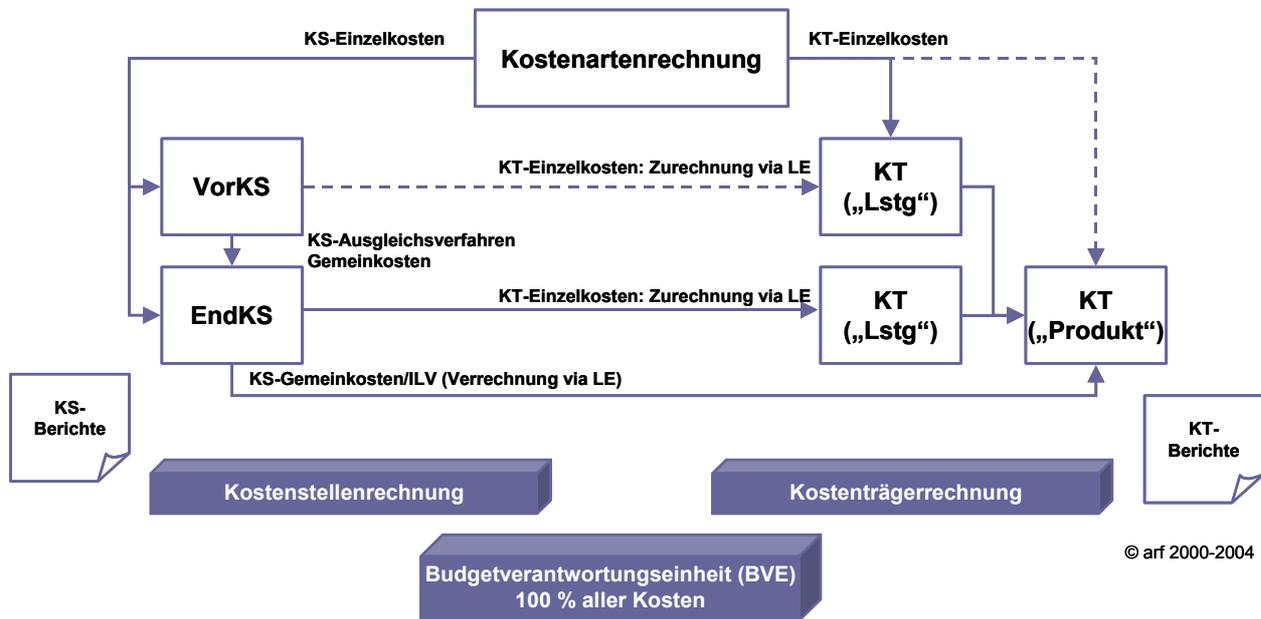


Abbildung 8: Buchungssystematik-KLR-Modell: Basismodell

Im Basismodell werden 100% der Kosten auf Kostenstelle oder Kostenträger verbucht. In der klassischen Kostenrechnung werden Einzelkosten des Kostenträgers direkt auf den Kostenträger ohne Verbuchung auf eine Kostenstelle eingewiesen. Dabei werden Personalkosten per Zeiterfassung als sekundäre Einzelkosten dem Kostenträger zugerechnet²⁰. Die Personalkosten werden zuerst auf der verantwortlichen Kostenstelle eingewiesen, um in einem zweiten Schritt mit Hilfe der Zeiterfassung (leistungsbezogen) auf die Kostenträger als sekundäre Personaleinzelkosten

²⁰ Dazu wurden zwei mögliche Varianten auf Verwendung im KLR-Referenzmodell geprüft:

Variante 1 enthielt eine Doppelverbuchung von Kostenträgereinzelkosten.

Variante 2 verzichtete auf die Einzelkosten-Doppelverbuchung und zeigt lediglich Kostenträrgergemeinkosten auf den Kostenstellen. Durch die Verrechnung der Kostenträrgergemeinkosten auf die Kostenträger (Produkte) wird eine Vollkostensicht auf Produktebene nach Verrechnung hergestellt. Um die 100%-Sicht von primären Kosten und Erlösen auf Kostenstelle wie Kostenträger herzustellen (zwecks Kosten- und Ergebnisverantwortung), wurden verdichtende Objekts-/Berichtsstrukturen definiert (Budgetverantwortungseinheit), die Kostenstellen wie Kostenträgerdaten berichtslogisch zusammenfassen. Die Erfassungsbuchung erfolgt entweder auf Kostenstelle oder auf Kostenträger.

Eine parallele Verwendung beider Varianten in einem Verrechnungsmodell für einen Verwaltungsbereich wird aufgrund hochkomplexer Festlegungen für Verrechnungsmethodik und Buchungspraxis nicht empfohlen. Die praktischen Ergebnisse der Pilotierung zeigten, dass Variante 1 in keinem Pilotierungsfall angewendet wurde. Im Landesreferenzmodell wird deshalb das Basismodell der Variante 2 abgebildet. Anwender der Variante 1 können diese auch weiterhin nutzen; alle im Methodenkonzept verbindlich definierten Vorgaben sind auch mit Variante 1 darstellbar. Aus systemlogischer Anwendern wird „Einführungsprojekten“ jedoch die Verwendung der Variante 2 (Basismodell) empfohlen.



verrechnet zu werden. Einzige Ausnahme der Einweisung primärer Personalkosten auf Kostenstellen besteht in der direkten Verbuchung von Projektpersonalkosten auf Kostenträgern.

Interne Budgetierung und internes Benchmarking bei Flächenverwaltungen setzt – soweit keine vergleichbaren Kostenstellenstrukturen existieren - eine eindeutige Zuordnung von Kostenträgern zu Orten als räumliche Verantwortungseinheiten voraus. Dies kann sowohl durch die Verwendung von „Orts-Kostenträgern“ als auch ortsbezogenen Bezugsgrößen des Kostenträgers erfolgen.

Das Basismodell erlaubt die nachvollziehbare Abbildung von Werteflüssen zwischen Kostenstelle und Kostenträger und vermeidet redundante Datenstrukturen u.a. durch die konsequente Verwendung der im Baan-System konzipierten Funktionen und Datenstrukturen.

Das KLR-Referenzmodell auf Grundlage des Basismodells ist für alle absehbaren Betriebstypen von Ministerialverwaltungen bis hin zu landeseigenen Werften und Labors umfassend anwendbar.



5 KLR-STANDARDS

5.1 Methodenstandards

5.1.1 Neues Steuerungsmodell in der Landesverwaltung

Die KLR soll die Anwendung des neuen Steuerungsmodells in der Landesverwaltung ermöglichen und die Effizienz und Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung erhöhen. Beide Ziele setzen Transparenz über Kosten und Leistungen sowie deren Kosten- und Erlösstruktur voraus. Effizienz und Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung lassen sich darüber hinaus nur gewährleisten, wenn für Leistungen der Verwaltung kostendeckende Leistungsentgelte, Preise und Gebühren ermittelt werden können. Ergänzend wird auf die Ausführungen im Kapitel 2 verwiesen.

5.1.2 Haushalts- und Planungsperiode

Die Festlegung typischer Perioden ist v.a. im Rahmen der Planung, der Kontrolle und dem Vollzug des Haushaltswesens und der Budgetierung für das interne und externe Berichtswesen von Relevanz. Grundsätzlich finden Kalenderjahr und -monat als Berichtsperioden Verwendung. Daneben werden Quartalsberichte als kumulierte Monatsberichte und Halbjahresberichte als zusammengefasste Monatsberichte im Berichtswesen dargestellt.

Für Planung und Budgetierung werden Kalenderjahr mit Wirtschafts- bzw. Haushaltsjahr gleichgesetzt. Vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre werden durch eine verwaltungsbereichsinterne Umrechnung der Plandaten abgebildet. Plan- und Istdaten sind damit mindestens für die Perioden Monat und Jahr verfügbar zu halten.

5.1.3 Anwendung des Verursacherprinzips für die Kostenverrechnung

Für alle Verrechnungsvorgänge gilt grundsätzlich das Verursacherprinzip. Hiervon kann abgewichen werden, wenn die Anwendung des Verursacherprinzips nur geringen Informationsnutzen ermöglicht und/oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich ist.

5.1.4 Leistungs- bzw. Erlösrechnung

Bei der Konzeption des KLR-Referenzmodells ist auch die Abbildung von Leistungen bzw. Erlösen berücksichtigt. Erlöse sind auf Kostenträger zu buchen und nach zahlungswirksamen



(pagatorischen) wie nicht-zahlungswirksamen (kalkulatorischen) Erlösen per Kontierung zu unterscheiden²¹.

5.1.5 Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts

Grundlage der traditionellen Verwaltungskameralistik ist das Geldverbrauchskonzept. Die im Haushalt abgebildeten Einkünfte und Mittelbedarfe werden ausschließlich nach ihrer finanziellen Wirksamkeit in Einnahmen und Ausgaben dokumentiert.

Damit bleiben erhebliche Ressourcenverbräuche, die sich nicht in konkreten Ausgaben niederschlagen (z.B. Ausgaben für Personal), naturgemäß außer Ansatz. Dies betrifft z.B. den Wertverzehr aus der Abnutzung von Gebäuden der Landesverwaltung (Abschreibungen) oder die Kosten für künftige Versorgungsleistungen an derzeit im aktiven Dienst befindliche Beamte (Pensionsrückstellungen).

Erweiterte Kameralistik und kaufmännische Doppik wenden im Gegensatz hierzu das Ressourcenverbrauchskonzept an, welches den tatsächlichen Ressourcenverbrauch periodengerecht zuordnet. Der periodisierte Wertverzehr von Anlagen, Maschinen und Gebäuden wird durch Abschreibungen, die periodisierte Belastung mit künftigen Versorgungsleistungen durch Pensionsrückstellungen abgebildet. Der Unterschied zwischen erweiterter Kameralistik und kaufmännischer Doppik besteht im wesentlichen darin, dass letztere über ein durch Anwendung der doppelten Buchführung geschlossenes System aus Erfolgs- und Vermögensrechnung verfügt, in dem der Periodenerfolg als Bewegungsgröße automatisch in eine Vermögensrechnung zum Stichtag überführt wird. Die o.a. Beispiele für im Geldverbrauchskonzept nicht abgebildete Aufwendungen bzw. Kosten, nämlich Abschreibungen und Pensionsrückstellungen, werden bei Anwendung der Doppik in der Erfolgsrechnung direkt als Aufwand ausgewiesen. Ergänzend dazu wird die KLR angewendet, um kalkulatorische Größen bzw. Bewertungsunterschiede im Rechnungswesen abzubilden.

Die traditionelle Verwaltungskameralistik kennt keine doppelte Buchführung. Bestandsbuchungen und Periodenabgrenzung werden in der erweiterten Kameralistik durch Status- und Abgrenzungsrechnungen abgebildet, um das in der Doppik durch die automatische Verknüpfung von Bestands- und Bewegungsbuchungen verfügbare Instrumentarium nachzuzeichnen. Die KLR in LoHN kann doppische Buchungstechniken anwenden, um Bestände und Periodenabgrenzungen systematisch sauber abzubilden. Neben den hierfür erforderlichen pagatorischen Buchungsgrößen werden in der KLR auch die üblichen kalkulatorischen Größen abgebildet.

Nach den derzeit geltenden Vorgaben in LoHN werden nicht haushaltswirksame Größen grundsätzlich kalkulatorisch abgebildet (z.B. als Sekundärkostenarten (weiterverrechnete interne Leistungen) in Kontenklasse 9). Es findet z.Zt. nur eine unterjährige Periodenabgrenzung statt. Nähere Ausführungen zur unterjährigen Periodenabgrenzung sind im Leitfaden Kontierung beschrieben.

5.1.6 Produktorientierte Budgetermittlung

Outputorientierung und neue Verwaltungssteuerung prägen auch die Anforderungen des Haushalts an die KLR. Hier muss die KLR mit Hilfe einer Plankostenrechnung zunächst

²¹ Unter nicht zahlungswirksamen Erlösen (kalk. Erlöse) werden hauptsächlich Finanzierungsbeiträge des Haushalts für den VB bzw. die an dezentrale BVE'n weitergegebene Produktentgelte verstanden .



Kosteninformationen für Budgetverhandlungen auf der Grundlage von Produkten²² bereitstellen. Mit Abschluss der Budgetverhandlungen zwischen Verwaltungsbereichen und Ressorts werden outputorientierte Budgets – vereinfacht – nach der Formel

$$\text{Planpreis}_{\text{Produkt}} \times \text{Planmenge}_{\text{Produkt}}$$

über alle Produkte einer budgetierten Verwaltungseinheit dargestellt²³. Dabei entspricht der Produktpreis je Produkt dem vom Landtag festgesetzten Ermächtigungsrahmen für die Erstellung einer Produktmenge, das Gesamtbudget eines Produktbereiches bemisst sich auf Basis der Planungsmengen²⁴. Dieses Vorgehen entspricht der betriebswirtschaftlichen Praxis bei Massenprodukten, die sich durch Homogenität des Leistungserstellungsprozesses und Adressierbarkeit der Wertschöpfungskette auszeichnen.

Auch Projektbudgets lassen sich outputorientiert ermitteln, sofern die entsprechenden Projekte dem Grunde nach die vorgenannten Merkmale aufweisen.

Durch die Verwendung von Plan-, Soll- und Istkosten im Rahmen einer Plankostenrechnung können Mengen- wie Preisabweichungen als Steuerungsinformationen analysiert werden.

Dazu soll die KLR als Grundlage für Kostenvergleiche in der Landesverwaltung dienen. Praktisch bedeutet dies für die KLR, dass ein einheitlicher Kostenartenplan (Landeskostenplan) zu verwenden ist, Produktpreise nach einem einheitlichen Kalkulationsschema ermittelt werden²⁵ und alle Kosten bzw. Ressourcenverbräuche in die Preisbildung einfließen.

5.2 Kostenartenrechnung

5.2.1 Zweck und verbrauchte Produktionsfaktoren

Die Kostenartenrechnung dient dazu, Kosten nach sachlichen Aspekten zu gliedern, um Transparenz (einheitliche sachliche Differenzierung der Kostenentstehung) und Vergleichbarkeit zu schaffen bzw. zu erhöhen²⁶. Dabei sind das Prinzip der Reinheit der Kostengüterarten sowie das Prinzip der Einheitlichkeit der Kostenzurechnung zu beachten.

Hinsichtlich der erfassten Produktionsfaktoren werden i.d.R. Sachgüter (Personal, Material und Fremdleistungen) sowie Nominalgüter (Kapital) unterschieden.

²² Ein Produkt bezeichnet das Ergebnis eines Leistungserstellungsprozesses, das der Zwecksetzung einer Verwaltungseinheit (Sachziel) entspricht. Aus Haushaltssicht sind Produkte Leistungsbündel, die aus dem Haushalt (i.d.R. durch Steuermittel) oder von Dritten (i.d.R. durch Gebühren) abgegolten werden. Bei der outputorientierten Produktbildung ist die „Kundensicht“, d.h. das Wirksamwerden der Leistung beim Zahler oder Leistungsempfänger, entscheidend. Auf die Verknüpfung von finanzwirtschaftlichen Daten mit Wirkungs- und Qualitätsdaten sei an dieser Stelle nur erinnerungshalber verwiesen.

²³ In der Praxis tritt häufig das Problem der Fixkostenremanenz auf: bei starken Mengenschwankungen und hohen Fixkostenanteilen sinken die Gesamtkosten bei einem Mengenrückgang nur unterproportional, womit Unterdeckungen ggf. vorprogrammiert sind.

²⁴ Eine Erhöhung der Produktionsmenge im Haushaltsvollzug führt nicht zu einer Erweiterung des Ermächtigungsrahmens (Budget) im Verwaltungsbereich.

²⁵ Vgl. hierzu die Ausführungen zur Stückkostenrechnung in Kapitel 5.5.3.

²⁶ Dies entspricht dem kameralen Prinzip der sachlichen Spezialität.



5.2.2 Kontenplan und Kontenklassen

Ein Kontenplan beschreibt die Ableitung eines konkreten Kostenartenplans aus einem vorgegebenen Kontenrahmen. Der bisherige Kontenrahmen der Landesverwaltung für die KLR auf der Grundlage des Bundeskontenrahmens wurde 2001/2002 zum Landeskontenplan (LKP) fortentwickelt. Im KLR-Referenzmodell wird aktuell der LKP nach Maßgabe der im vorliegenden Methodenkonzept vorgeschlagenen Modifikationen verwendet.

Da der Kontenplan für Zwecke der Kostenartenrechnung bestimmt ist, werden Kennzahlen, Mengen (Leistungsmengen, Stückzahlen) und artverwandte Größen nicht im Kontenplan abgebildet. Dies empfiehlt sich auch, um für künftige, ggf. erforderliche Erweiterungen der Belegung im Kontenplan, hinreichend Gestaltungsspielraum zu reservieren. Buchhaltungstechnisch lässt das Baan-System die Abbildung dieser Größen auf Konten zwar zu, dennoch wird damit die betriebswirtschaftliche Logik der Kostenartenrechnung durchbrochen. Das Baan-System lässt zudem andere Möglichkeiten im Umgang mit Kennzahlen und Mengengrößen zu²⁷.

Um im Kontenplan eine klare Systematik einzuhalten, werden kalkulatorische Erlöse und Kosten sowie Konten für die interne Leistungsverrechnung (ILV) grundsätzlich in der Kontenklasse 9 abgebildet. Damit lassen sich pagatorische und kalkulatorische Größen klar trennen, was die intuitive Interpretation von Kontierungsinformationen wie Berichten erleichtert. Abhängig von den gewählten Verrechnungsmethoden werden zudem kontierungstechnisch unterschiedliche Kalkulationsschemata vermieden. Detaillierte Erläuterungen und Vereinbarungen hierzu finden sich im Leitfaden Kontierung.

5.2.3 Abgrenzung nicht-KLR-relevanter Einnahmen und Ausgaben

Die Abbildung nicht-KLR-relevanter Einnahmen und Ausgaben wird weitgehend von den Intentionen des Steuerungsmodells bestimmt. Wird der laufende Haushaltsvollzug und die Investitionstätigkeit einer Behörde dezentral gesteuert, so ist neben dem KLR-basierten Budget auch z.B. ein Investitionsbudget bereitzustellen. Die Integration beider Budgets erfolgt in der Finanzrechnung.

Die Behandlung von Liquidationserlösen und Zuschüssen ist auf KLR-Wirksamkeit zu prüfen:

- Finanzierungszuschüsse Dritter für Investitionsmaßnahmen werden von den Anschaffungs- und Herstellkosten (AHK) nicht abgesetzt, sondern als Finanzierungsquellen im Investitionsbudget im Rahmen der Haushaltsüberleitung (HHÜ)²⁸ veranschlagt. Diese Investitionszuschüsse werden in der HHÜ unterhalb der Position für Desinvestitionen ausgewiesen.
- Transfermittel z.B. beim Vollzug von Leistungsgesetzen werden inklusive ihrer Finanzierungsquellen auf nur diesen Inhalten vorbehaltenen Sachkonten bzw. Kostenarten im Rahmen eines Transferbudgets ausgewiesen.

²⁷ Mengengrößen wie Fallzahlen oder Kennzahlen sollten grds. außerhalb der Finanzbuchhaltung abgebildet werden - z.B. in EPM-Tabellen in Baan.

²⁸ Die Haushaltsüberleitung bildet haushaltsrelevante Erlös- und Kostenarten nach Hauptgruppen ab und stellt berichtslogisch eine um eine Cash-Flow-Rechnung verlängerte Ergebnisrechnung auf Ebene des Verwaltungsbereichs dar. Zu weiteren Erläuterungen wird auf das Konzept Berichtswesen verwiesen.



Beim Ansatz verwaltungszweckneutraler Einnahmen ist zumindest für den Fall von Miet- und Zinserträgen genau zu prüfen, ob betriebszweckfremde Erträge vorliegen. Bei Aktivitäten, die einem Liegenschaftsmanagement bzw. einer Vermögensverwaltung nahekommen, können z.B. Mieten durchaus Erlöse darstellen²⁹. Erweitert man die Betrachtung auf das Landesschuldenmanagement, so sind die hierfür anfallenden Zinsen für das MF eindeutig betriebszweckbezogene, pagatorische Kosten, die auch Eingang in die Kalkulation von Leistungspreisen und die darauf aufbauenden Verrechnungen innerhalb der Landesverwaltung finden müssen.

Ergänzend sei darauf verwiesen, dass Spenden und Stiftungen an Behörden im Landeshaushalt nach Maßgabe der einschlägigen haushaltsrechtlichen Verordnungen zu erfassen und dokumentieren sind. Nach dem Verständnis der KLR sind Spenden u. dgl. betriebszweckfremde, außerordentliche Erträge und bleiben damit außer Ansatz.

Detaillierte Erläuterungen, Buchungsverfahren und Beispiele sind dem Leitfaden Kontierung zu entnehmen.

5.2.4 Ansatz kalkulatorischer Erlöse und Kosten

Kalkulatorische Erlöse

Werden kalkulatorische Erlöse zusätzlich für Zwecke der Gebührenkalkulation für Externe gebucht, so werden diese kalkulatorischen Erlöse nur auf internen Berichten ausgewiesen. Ein Ausweis auf Berichten der Budgetverantwortungseinheit oder der Haushaltsüberleitungsrechnung ist dagegen nicht vorgesehen. Innerhalb eines Verwaltungsbereichs sollten alle internen Verrechnungen von Leistungen unter Verwendung sekundärer Kostenarten erfolgen. Eine Verwendung von kalkulatorischen Erlösen für Leistungen an Dritte erfolgt jedoch nicht – dies würde dem Budgetierungskonzept widersprechen.

Eine Verbuchung unter Verwendung sekundärer Kostenarten für Gutschriften (Entlastungen) und Belastungen erfolgt ausschließlich in der Kontenklasse 9, um pagatorische und kalkulatorische Größen klar zu trennen und unterschiedliche Kontierungsschemata für die Preiskalkulation zu vermeiden.

Kalkulatorische Zinsen

Kalkulatorische Zinsen auf das verwaltungsnotwendige bzw. gebundene Kapital sind erforderlich, um eine erwartete Mindestrendite auf eingesetzte Kapitalien kalkulatorisch sichtbar zu machen³⁰. Während sich die Anwendung in der Privatwirtschaft logisch unmittelbar nachvollziehen lässt, bedarf der Ansatz in der öffentlichen Verwaltung einer differenzierten Betrachtung.

Bei Landesunternehmen und Landesbetrieben, die vom Land mit Kapital als gesellschaftsrechtliches Stamm- bzw. Grundkapital oder Sachvermögen (z.B. Übertragung von Immobilien) ausgestattet wurden, ist der Ansatz kalkulatorischer Zinsen nachvollziehbar und gerechtfertigt.

²⁹ Hiervon zu unterscheiden ist die „Binnensteuerung“ in einem Verwaltungsbereich z.B. durch Raumhandelsmodelle. Dem Raumnutzer werden hierbei für genutzte Flächen Belastungen im Rahmen der ILV ausgewiesen.

³⁰ Kalkulatorische Zinsen werden nach dem Durchschnittsverfahren ($AHK/2 \times p/100$) berechnet; der aktuelle Zinssatz ist mit $p = 6,0\%$ anzusetzen.



Zinsen auf „verwaltungsnotwendiges Kapital“ sind im Sinne einer Mindestrendite bei Landesbetrieben vertretbar, die i.w.S. einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen.

Für überwiegend steuerfinanzierte, hoheitlich tätige Teile der Landesverwaltung würde dies über die Kalkulation von Preisen und Gebühren dazu führen, dass auf Steuern faktisch Zinsen zu entrichten wären. Außerhalb von Landesunternehmen, Landesbetrieben und Liegenschaftsmanagement sollte deshalb auf den Ansatz kalkulatorischer Zinsen verzichtet werden. Auf den Ausweis von kalkulatorischen Zinsen für die Berichte der Budgetverantwortungseinheit wird bewusst verzichtet.

Zu Zwecken der Preiskalkulation nach speziellen Gebührenordnungen kann der Verwaltungsbereich für eigene „Kalkulationsberichte“ die Kostenart „zusätzliche kalkulatorische Zinsen“ der Kontenklasse 9 ausweisen. Der Ausweis dieser Kosten hat jedoch keine Bedeutung für die Zuweisung von Mitteln durch das Finanzministerium (MF) und ist deshalb auch nicht Grundlage der Preisberechnung des Finanzierungsbeitrags für das MF.

Kalkulatorische Kosten für Wagnis und Risiko

Da das Land Schadensrisiken z.B. für Dienstfahrzeuge oder Gebäude nicht fremdversichert bzw. fremdversichern kann, ist es gerechtfertigt, aus dem Mittelwert der letzten fünf Jahre berechnete Durchschnittskosten für derartige Schadensfälle kalkulatorisch zu berücksichtigen. Letztlich handelt es sich hierbei um Kosten, die bei Fremdversicherung als pagatorische Kosten zu tragen wären (z.B. Gebäudeversicherung, Kfz-Versicherung, Haftpflicht). Werden kalkulatorische Risikokosten in der KLR berücksichtigt, so dürfen die effektiv angefallenen Schadenskosten nicht zusätzlich in der KLR berücksichtigt werden.

Werden darüber hinausgehend absehbare Einzelwagnisse oder -risiken in der KLR berücksichtigt, so ist zu beachten, dass ein periodenüberschreitender Ansatz dieser kalkulatorischen Risikokosten eine korrespondierende kalkulatorische Rückstellung in der Abgrenzungsbilanz bedingt, um zeitlich exakt abzugrenzen.

Kalkulatorische Wagniskosten, die einem Entgelt für unternehmerische Tätigkeit in der Privatwirtschaft vergleichbar sind, werden in der Landesverwaltung grundsätzlich nicht angesetzt.

Auch die kalkulatorischen Wagniskosten werden wie kalkulatorische Zinsen und weitere in der Ergebnisrechnung der Budgetverantwortungseinheit nicht ausgewiesenen Kosten nicht für eine „Preiskalkulation“ im Sinne von LoHN verwendet. Werden neben dem Rechnungszweck der Budgetberechnung und -begründung noch Gebührenkalkulationen mit der KLR durchgeführt, können kalkulatorische Wagniskosten als zusätzliche kalkulatorische Kosten in der Klasse 9 gebucht werden.

5.2.5 Personalkosten

Es ist vorgesehen, Ist-Personalkosten im Rahmen des HKR-Verfahrens summarisch je Verwaltungsbereich durch das NLBV i.d.R. auf eine PersKo-Verrechnungskostenstelle³¹ einzuweisen.

Die Personalkosten in der KLR werden auf der Ebene des einzelnen Beschäftigten³² aus Gründen der Vergleichbarkeit und des Datenschutzes grundsätzlich nur mit verwaltungsspezifischen

³¹ Zu Persko vgl. Kapitel 7.2



Personal-Durchschnittskostensätzen, den sog. Besoldungs- Vergütungs- und Lohngruppen-Sätzen (BVLG-Sätzen) in den Kostenstellen veranschlagt. Hierdurch werden Verzerrungen der Kostenstruktur aufgrund von Alter, Dienstzugehörigkeitsdauer, Kinderzahl usw. vermieden. Die BVLG-Sätze werden jährlich durch das Finanzministerium bzw. das IZn für alle Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppen des Verwaltungsbereichs berechnet und bekannt gegeben. Um Plan-, Budget- und Istgrößen möglichst anzunähern und Verzerrungen zu vermeiden, ist von den BVLG-Sätzen in der KLR auszugehen.

Die Personalkosten werden in der Kostenstellenrechnung bzw. -planung als Produkt der Stellenanzahl einer Besoldungsgruppe x BVLG-Satz dieser Stellengruppe über alle Stellen³³ einer Kostenstelle errechnet³⁴. Differenzen zu den je Verwaltungsbereich bzw. Behörde ausgewiesenen Istpersonalkosten können zum Jahresende ggf. pauschal nachverrechnet werden.

Kalkulatorische Zuschläge werden z.B. als kalkulatorische Versorgungszuschläge i.H.v. 30% der Durchschnittsbezüge angesetzt. Diese Versorgungszuschläge sind keine Auszahlungen aus dem eigenen Haushaltskapitel und sind deshalb nicht in den BVLG-Sätzen enthalten. Deshalb müssen sie als kalkulatorischer Zuschlagssatz ausgewiesen werden.

Auch diese Personalkostenbestandteile sind in der KLR bis auf Kostenstelle oder Kostenträger durchzubuchen und damit Bestandteil der Preiskalkulation. Beihilfekosten sind nicht Bestandteil der BVLG-Sätze und werden in der Personalkosteneinweisung auf Kostenstelle als eigene kalkulatorische Kostenart ausgewiesen. Bei einer bottom-up-Planung ist zu berücksichtigen, dass Beihilfekosten mit Festbeträgen je Mitarbeiter geplant werden³⁵. Nähere Ausführungen zur Planung und Steuerung von Personalkosten sind im Konzept Personalsteuerung beschrieben.

Weitere Einzelheiten sind im Personalsteuerungskonzept beschrieben.

5.2.6 Anlagen und Abschreibung

Abschreibungsregeln

Abschreibungen bzw. Absetzung für Abnutzung (AfA) erfolgen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens grundsätzlich linear auf Basis einer einheitlichen Nutzungsdauer (AfA-Tabelle). Dabei werden die Abschreibungsbeträge auf der Grundlage der Anschaffungs- und Herstellkosten (AHKs) ermittelt und gleichmäßig über die Nutzungsdauer verteilt. Soweit systemtechnisch möglich, sind Abschreibungen monatlich zu verbuchen, um unterjährige Kostensprünge zu vermeiden. Die Anwendung der sogenannten Halbjahres-Vereinfachungsregel³⁶ ist im ersten Jahr der Anschaffung möglich.

³² Vgl. Dienstvereinbarung nach §81 NPersVG

³³ Dabei handelt es sich um die effektiv bezahlten Stellen, nicht um Stellen gemäss Stellenplan.

³⁴ Im KLR-Referenzmodell wird dies durch eine anteilige Verrechnung auf Bezugsgrößen ergänzt. Landesbetriebe können eigene Personalkosten-Durchschnittssätze bilden, wenn das notwendige datenschutz- und personalvertretungsrechtliche Einvernehmen mit den zuständigen Stellen herbeigeführt wurde.

³⁵ Grund: Die Krankheitskosten der Besoldungsgruppe A16 sind nicht automatisch doppelt so hoch wie die der Besoldungsgruppe A8.

³⁶ Wird das Wirtschaftsgut im ersten (zweiten) Halbjahr des Wirtschaftsjahres angeschafft, so kann der volle (halbe) jährliche Abschreibungsbetrag angesetzt werden.



Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWGs)³⁷ sind im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abzuschreiben. D.h. dass dauerhafte Wirtschaftsgüter unterhalb der GWG-Wertgrenze (z.Zt. zwischen 60,- und 410,- EUR zzgl. der aktuellen Umsatzsteuer), wie z.B. Büromaschinen, werden aus Vereinfachungsgründen sofort im Jahr der Anschaffung abgeschrieben.

Geringfügige Wirtschaftsgüter unter einem Anschaffungswert von 60,- EUR (zzgl. der aktuellen Umsatzsteuer)³⁸ werden aus Vereinfachungsgründen als Aufwand verbucht.

Mindestinhalte von Anlagenobjekten in der Anlagenbuchhaltung

Um eine leistungsfähige und komfortable Handhabung der Anlagenwirtschaft zu ermöglichen, sollten in der Anlagenbuchhaltung nachfolgend aufgeführte Datenobjekte verfügbar sein. Diese Anforderung ist zwar nur mittelbarer Bestandteil des KLR-Referenzmodells, erleichtert jedoch den absehbaren Tagesbetrieb erheblich:

- Zeitpunkt des Zuganges, ggf. der Inbetriebnahme eines Wirtschaftsgutes
- Anschaffungs- bzw. Herstellkosten (inkl. Nebenkosten)
- voraussichtliche Nutzungsdauer
- kalkulatorischer (ggf. bilanzieller) Abschreibungssatz
- Restbuchwert, ggf. Erinnerungsbuchwert (Abschreibung auf null EUR möglich)
- verfügende Kostenstelle
- Sachgesamtheit (z.B. bei Gruppengütern)
- räumlicher Bezug (Schnittstelle zu Raumbuch, Inventurvereinfachung)

In der Landesverwaltung erfolgt keine Unterscheidung zwischen bilanziellen und kalkulatorischen Abschreibungssätzen. Sofern eine kalkulatorische Abschreibung angesetzt wird, werden die gleichen Abschreibungssätze wie bei der bilanziellen Abschreibung angewendet. Für die Verwaltungsbereiche der Kernverwaltung gelten die Nutzungsdauern der niedersächsischen Abschreibungstabelle verpflichtend.

Ausnahme stellen hierbei die Landesbetriebe dar, die zusätzlich zur bilanziellen Abschreibung eine weitere kalkulatorische Abschreibung ermitteln können.

Anlagegüter sind grundsätzlich in das Bestandsverzeichnis der Anlagenbuchhaltung (Anlagespiegel) mit aufzunehmen. GWGs sind auch im Anlagespiegel mit aufzunehmen, wenn sie zur dauerhaften Nutzung (mehr als ein Jahr) bestimmt sind und ihr Wert 60,- EUR nicht unterschreitet. Für Verwaltungsbereiche, die über eine vollständige Anlagenbuchhaltung verfügen, entfällt die Verpflichtung, einen weiteren Bestandsnachweis (z.B. ein Inventarisierungsprogramm) zu führen.

³⁷ Die Wertgrenze liegt bei 410,- EUR (zzgl. der aktuellen Umsatzsteuer). D.h. Anlagegütern ab 410,01 EUR (netto) sind keine geringwertigen Wirtschaftsgüter mehr.

³⁸ D.h. bis zu einem Anschaffungswert von 59,99 € (netto) gelten Anlagegegenstände als geringwertige Anlagegegenstände. Ab 60,- € bis 410,- € sind es geringwertige Wirtschaftsgüter.



Grundsätze der Bewertung

Die Bewertung von Wirtschaftsgütern erfolgt grundsätzlich zu Anschaffungs- und Herstellkosten (AHK), für Güter des Umlaufvermögens (im Falle einer Bestandsbewertung) im Zweifel nach dem strengen Niederstwertprinzip. Selbsterstellte Anlagen werden ebenfalls zu AHKs bewertet.

Wenn AHKs nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand ermittelbar sind oder ein Wertgutachten nicht verfügbar ist, sollten die Norm-/Richtwerte der Normalherstellkosten des Bundesministeriums für Raumordnung und Städtebau zur näherungsweise Ermittlung der AHKs in der jeweils aktuellen Fassung verwendet werden³⁹.

Detaillierte Erläuterungen und Regelungshinweise sind dem Leitfaden Bewertung zu entnehmen.

5.2.7 Bestände, Bestandsführung und Bestandsbewertung

Eine Bestandsführung ist notwendig, wenn Erwerb, Be- und Verarbeitung, Lagerung oder Veräußerung von Bestandsgütern des Umlaufvermögens einen nicht unerheblichen Anteil am Kostenvolumen der betrachteten Verwaltungseinheit ausmachen.

Dies ist i.d.R. der Fall, wenn die Betriebsstruktur Charakteristika eines

- Abbau- oder Gewinnungsbetriebes (z.B. Bergwerk),
- Verarbeitungs- oder Handelsbetriebes (z.B. Werft, Reparaturbetrieb)

aufweist. Eine Bestandsführung kann darüber hinaus sinnvoll sein, wenn auch aus formalen Gründen eine geregelte Organisation der Materialwirtschaft erforderlich ist (z.B. bei Beschaffungsämtern).

In den vorgenannten Fällen sind einheitliche Bewertungsregeln für den Verbrauch und die Entnahme von Beständen als mitlaufende Materialverbrauchsdocumentation anzuwenden. Die Bewertung erfolgt – abhängig von der Umlaufgüterart – nach dem Durchschnitts- oder Niederstwertprinzip. Dazu sind aus arbeitspraktischen Gründen v.a. bei Massengütern statistische Wertermittlungsverfahren (z.B. First-in-first-out, Last-in-first-out) nützlich. Zu einer ordnungsgemäßen Materialwirtschaft zählen u.a. eine regelmäßige, physische Inventur sowie ein Inventarverzeichnis, das aus praktischen Gründen mit dem Bestandsverzeichnis kombiniert werden sollte, um Doppelarbeiten und –aufzeichnungen zu vermeiden.

Im Baan-System werden Materialwirtschaft und Bestandsführung üblicherweise im Modul BaanLogistik abgewickelt.

In der Landesverwaltung liegen keine größeren Bestände **an Vorräten** vor, so dass zumindest im Bereich der Ressorts, der Ober- und Mittelbehörden keine Bestandsverwaltung für Vorräte erforderlich ist. Deshalb werden Güter des Umlaufvermögens (z.B. größere Mengen Büromaterial) direkt als Aufwand verbucht. Kurzfristig soll auch kein Ausweis von Bestandsveränderungen für Vorräte bei Nicht-Landesbetrieben erfolgen.

Bestandsveränderungen teilfertiger Leistungen eines Verwaltungsbereichs

Grundsätzlich kann es auch in der Landesverwaltung erforderlich sein, Bestände für teilfertige Leistungen zu bilden und zu bewerten. Beispielsweise müssen größere Projekte, die „angearbei-

³⁹ Zum Redaktionsschluss liegen die Normalherstellkosten in der aktuellen Fassung 2000 (NHK2000) vor.



tet“/in Bearbeitung sind, in der KLR periodengerecht ausgewiesen bzw. zugerechnet werden. Als Bewertungsansatz für derartige (Dienst-) Leistungen wird die Formel

erbrachte Leistungsmenge x Planverrechnungssatz

verwendet. Die o.a. Rechenformel entspricht inhaltlich einer „Regieleistung“, bei der sämtliche erbrachte Leistungen verrechnet bzw. bewertet werden.

Liegt dagegen eine Festpreisvereinbarung vor (d.h. unabhängig von der erbrachten Leistungsmenge wird nur ein maximaler Fixbetrag bezahlt), so ist die o.a. Formel um einen Faktor

in % des Fertigstellungsgrades (bezogen auf Festpreis)

zu korrigieren. Um realistische Wertansätze ermitteln zu können, sind i.d.R. Daten aus der Zeiterfassung erforderlich. Da der mit der Bewertung von Dienstleistungsbeständen verbundene Aufwand die Bewertung von kleinteiligen Produktstrukturen aus Wirtschaftlichkeitsgründen verbietet, wird eine Mindestwertgrenze für die Erfassung und Bewertung derartiger Bestände von 100 TEUR vorgeschlagen.

In der Haushaltsüberleitung werden diese teilfertigen Produkte bzw. Projekte als Erlöse unter Bestandveränderungen ausgewiesen.

Um Synchronisationsprobleme zum Landeshaushalt zu vermeiden, kann auf den Ansatz und die Bewertung von (teil-) fertigen Leistungen derzeit (noch) verzichtet werden.

5.2.8 Umsatzsteuer

Die bisherige Praxis des Ansatzes bzw. Ausweises der Umsatzsteuer in der Landesverwaltung bleibt unverändert. Danach erfolgt der Ansatz der Bruttoeinstandskosten für Anlage- und Verbrauchsgüter grundsätzlich inklusive Umsatzsteuer. Ausnahmen hiervon bestehen, in Anwendung der einschlägigen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes, nur bei Betrieben gewerblicher Art, Formkaufleuten (Rechtsform einer Kapitalgesellschaft) oder umsatzsteuerpflichtigen Leistungen u. ä..

5.3 Kostenstellenrechnung

5.3.1 Funktionen

Die Kostenstellenrechnung erfüllt zwei wesentliche Funktionen:

In der Buchungslogik der KLR stellt sie das Bindeglied zwischen Kostenarten- und Kostenträgerrechnung dar und ist ein wesentliches Basisobjekt der internen Leistungsverrechnung (ILV).

Unter Budgetierungs- und Steuerungsaspekten ermöglicht sie den Blick auf die Organisationsstruktur einer Behörde. Von verrechnungslogischen Erfordernissen (z.B. Gebäudekostenstellen, Verrechnungskostenstelle PersKo) abgesehen, wird zur Realisierung der Einheit von Sach- und Ressourcenverantwortung empfohlen, die Kostenstellenstruktur funktional und regional an der Aufbauorganisation zu orientieren.



5.3.2 Kostenstellentypen

Aus Sicht der Buchungslogik werden grundsätzlich (nur) zwei Typen von Kostenstellen benötigt: Vor- und Endkostenstellen. Auf beide Typen können Kosten eingewiesen werden. Die Weiterverrechnung von Leistungen einer Kostenstelle erfolgt i.d.R. auf Grund der ILV (Entlastung für produktiv geleistete Stunden bzw. einen anderen Verteilungsschlüssel), was für die Kostenstelle eine Entlastung (kalk. Erlös) darstellt.

Vorkostenstellen werden überwiegend im Rahmen der ILV i.d.R. auf Endkostenstellen weiterverrechnet bzw. dienen als „Kostensammler“. In Ausnahmefällen können auch von Vorkostenstellen Leistungen für Kostenträger i.S.v. Produkten erbracht werden. Endkostenstellen empfangen ILV-Leistungen und erbringen Leistungen für Produkte.

5.3.3 Kosteneinweisung und Verrechnung von Mitarbeitern

Um pauschalierte, kleinteilige Einweisungen von Mitarbeiteranteilen auf Kostenstellen zu vermeiden, soll jeder Mitarbeiter einer Kostenstelle eindeutig zugeordnet werden. Damit lassen sich klare Strukturen mit eindeutigen Verantwortungsbeziehungen abbilden. Eine Aufteilung von Mitarbeitern auf viele Kostenstellen mit sehr geringen Anteilen weist i.d.R. auf überarbeitungsbedürftige Organisationsstrukturen hin.

Werden Leistungen für andere Kostenstellen erbracht, so sind diese zu verrechnen. Die Verrechnung kann leistungsbezogen oder pauschal erfolgen.

In Sonderfällen (z.B. Mitarbeiter, die als „Springer“ oder „z.b.V.“ tätig sind), können hierfür separate Kostenstellen eingerichtet werden. Durch die Definition entsprechender Bezugsgrößen lassen sich die Leistungsanteile dieser Mitarbeiter mittels Zeiterfassung einfach den jeweiligen Kostenstellen oder Kostenträgern zurechnen.

Aus datenschutzrechtlichen Gründen wird empfohlen, keine Kostenstelle mit weniger als drei Mitarbeitern zu bilden.

5.3.4 Zentrale Kostenstellen - Kostensammler

Zentrale Kostensammler des Verwaltungsbereichs dienen u.a. als Nachweis von Gemeinkosten (z.B. zentrale Ansätze für Fortbildungskosten). Dagegen dienen spezielle Kostensammler separaten Auswertungszwecken wie z.B. den Nachweis nicht im Haushalt verrechneter Leistungen für andere Verwaltungsbereiche, wie zum Beispiel EDV-Leistungen, Abordnungen, Teilnahme an zentralen Projekten. Eine nähere Erläuterung zu den speziellen Kostensammlern enthält der "Leitfaden *Kontierung*".

Zentrale Kostenstellen oder Kostenträger entsprechen nicht realen Organisationseinheiten, sondern dienen somit als reine Kostensammler von zentral anfallenden Kosten (z.B. Aufwendungen oder Erträge, die nicht dem Betriebszweck entsprechen). Sie vereinfachen insofern die Durchführung der Kosten- und Leistungsrechnung, da pauschal anfallende Kosten/außerordentlich anfallende Aufwendungen oder Erträge des Verwaltungsbereiches, die keiner Vorkostenstelle, Endkostenstelle bzw. Kostenträger zuordenbar sind, zentral auf diese Kostensammler geplant und gebucht werden. Hier anfallende Kosten sind auf die Produkte des Haushalts pauschal zu verrechnen.



So können beispielsweise nicht kostenstellenscharf zurechenbare Personalkosten für Mitarbeiter in der Freistellungsphase der Altersteilzeit bzw. zentral verwaltete Fortbildungskosten, zentral auf einem abrechnungstechnischen Kostensammler je Verwaltungsbereich geplant und gebucht werden.

5.4 Leistungsverrechnung

5.4.1 Grundsätze

Da auch die interne Leistungsverrechnung über kalkulatorische Erlöse und Kosten erfolgt, finden sich die zugehörigen Konten (Grundtyp: Erlöse/Gutschrift aus interner Leistungsverrechnung, Kosten/Belastung aus interner Leistungsverrechnung) ebenfalls in der Kontenklasse 9.

Verrechnungen erfolgen nach dem Iterationsverfahren⁴⁰. Die Verrechnung von Sekundärkosten sollte stets verursachungsgerecht mit produktiven Bezugsgrößen erfolgen. In Fällen, die nur geringen Steuerungsnutzen oder unverhältnismäßigen Erfassungsaufwand erwarten lassen, sind pauschalierte Verfahren anzuwenden. Auch diese Verfahren sollten Bezugsgrößen wählen, die dem Verursachungsprinzip möglichst nahe kommen.

Hinsichtlich der Abfolge einzelner Verrechnungsprozeduren sollte folgender Ablauf eingehalten werden:

1. Kostenträgereinzelkosten werden direkt auf die Kostenträger eingewiesen.
2. Sämtliche primären Kosten werden auf die Kostenstellen verteilt (Sach- und Personalkosten).
3. Verteilung der Gemeinkosten von Kostenstellen auf Kostenträger:
 - anzustreben ist eine leistungsbasierte Verrechnung der Kosten,
 - Kosten, welche nicht über eine leistungsbasierte Verrechnung verteilt werden können, werden als pauschalierte Umlageverfahren (prozentuale oder feste Aufteilung) auf empfangende Kostenstellen bzw. Kostenträger verteilt.

5.4.2 Modell der „Wertschöpfungskette“ in der Landesverwaltung

Eine Wertschöpfungskette zeichnet betriebswirtschaftlich einen bewerteten Leistungsfluss über alle an einer Leistungserstellung beteiligten Organisationseinheiten durchgängig und nachvollziehbar bis zum Produkt als Ergebnis des Leistungserstellungsprozesses nach. Sie soll den Wertschöpfungsbeitrag an jedem Glied dieser Kette durch am Ressourcenverbrauch orientierte Verrechnungen der Leistungsbeziehungen aufzeigen.

Die rechnerische Ermittlung der Kostenbeiträge in unterschiedlichen Wertschöpfungsstufen erfolgt durch Mengen- und Werteinheiten. Eine leistungsabgebende Einheit (Quelle; i.d.R. Kostenstelle) gibt Leistungen an eine leistungsempfangende Einheit (Ziel; i.d.R. Kostenträger) ab. Mengeneinheiten werden dabei in Bezugsgrößen und Werteinheiten der Kostenarten dieser

⁴⁰ Für die Verwendung des Iterationsverfahrens spricht der nicht erforderliche Aufwand für die Stufenleiterdefinition und die exakte Zurechnung auch bei gegenseitigen Leistungsbeziehungen. Durch Definition entsprechender Umlagen im Baan-System wird das Iterationsverfahren zum Stufenleiterverfahren.



Quelle-Ziel-Verrechnungsbeziehung abgebildet. Die Wertschöpfungskette endet beim Ziel der Leistungserstellung, dem Produkt.

5.4.3 Buchungslgische Abbildung der Behörden-Verrechnung

In den Fällen der Leistungsbeziehungen innerhalb der Landesverwaltung, für die kein kameraler Budgetaustausch gebucht wird, hat der Leistungserbringer diese Kosten auf einem „Kostensammler“ nachzuweisen. Nähere Erläuterungen zur Verwaltungsbereichsübergreifenden Verrechnung enthält der LF *Kontierung*.

Grundsätzlich wird die Verrechnung von Leistungen an Einrichtungen außerhalb der Landesverwaltung (Landesbetriebe, andere Länder) als Rechnungsausweis dargestellt und im Haushalt gebucht. Abweichende Regelungen hiervon regelt die Landeshaushaltsordnung (LHO).

Ergänzende Erläuterungen sind dem Leitfaden *Kontierung* sowie den VV zu §17a LHO zu entnehmen.

5.4.4 Datenarten bei der Verrechnung von Leistungen

Plan, Soll und Ist

Die Beziehung zwischen leistungsabgebenden und leistungsempfangenden Einheiten (Kostenstellen, Kostenträgern) wird kostenrechnerisch im Baan-System über sogenannte Bezugsgrößen abgebildet. Bezugsgrößen beschreiben die mengen- und wertmäßige Inanspruchnahme von Ressourcen in einer bestimmten Leistungsart (z.B. Fahrkilometer, Bearbeitungsstunden). Dazu sind zunächst die erforderlichen Mengeneinsätze zu bestimmen (z.B. Personalkosten, Material) und anschließend mit einem Verrechnungspreis zu bewerten. Dieser Verrechnungspreis wird durch Division der Kosten je Leistungs- oder Verrechnungskostenart durch die Ausbringungsmenge ermittelt.

Eine sinnvolle Analyse von Preis- und Mengenabweichungen setzt voraus, dass Plan- und Istwerte derselben Bezugsgröße miteinander verglichen werden.

Dabei werden

Plankosten	:=	Planmenge x Planpreis
Sollkosten	:=	Istmenge x Planpreis
Istkosten	:=	Istmenge x Istpreis

ermittelt.

Die Differenz zwischen Plan- und Sollkosten entspricht der Mengenabweichung:

$$d(\text{Menge}) = (\text{Planmenge} - \text{Istmenge}) \times \text{Planpreis}$$

Die Differenz zwischen Soll- und Istkosten entspricht der Preisabweichung:

$$d(\text{Preis}) = (\text{Planpreis} - \text{Istpreis}) \times \text{Istmenge}$$



Soll darüber hinaus noch das Kostenverhalten bei einer Veränderung der Beschäftigungsmenge berücksichtigt werden, so sind die o.a. Ableitungen der Kostengrößen nach fixen und variablen Kosten zu differenzieren⁴¹.

Bewertung der verrechneten Leistungsmengen

Grundsätzlich können Leistungsmengen für die Kostenverrechnung zu Plan-, Ist- oder festgesetzten Verrechnungspreisen bewertet werden.

Im Baan-System erfolgt üblicherweise eine Bewertung zu Planpreisen, die das System automatisch aus geplanten Mengen und geplanten Kosten errechnet. Dieses Vorgehen führt aufgrund von Ungenauigkeiten, insbesondere in der Anfangsphase der Planung, in der Praxis üblicherweise dazu, dass nach Verrechnung z.B. auf Kostenstellen Kostenreste verbleiben. Diese Reste spiegeln ungenutzte (nach Verrechnung verbleiben Kostenreste) oder übernutzte Ressourcen (nach Verrechnung verbleiben Erlösreste) wider. Um Vollkosten auf den Produkten auszuweisen, müssen diese Reste auf die betroffenen Produkte nachverrechnet werden. Die Istkosten auf Ebene von Produkten werden mittels der Ergebnisverrechnung erzeugt. Nähere Erläuterungen hierzu sind im Konzept Ergebnisverrechnung beschrieben.

Die Bewertung zu festgesetzten Verrechnungspreisen unterscheidet sich (nur) technisch von der Bewertung zu Planpreisen, da an Stelle der vom System errechneten Planpreise vom Anwender festgelegte (feste) Verrechnungspreise verwendet werden. In der Praxis werden feste Verrechnungspreise verwendet, wenn z.B. im Rahmen von Verwaltungskontrakten internen Kunden und Lieferanten Planungs- und Preissicherheit über einen zu definierenden Zeitraum gegeben werden soll⁴². Auch hierbei entstehen Reste, die unter dem Aspekt des Vollkostenausweises einer Nachverrechnung bedürfen.

Bewertung der Leistungsverrechnung nur zu Ist-Sätzen als Ausnahmeregelung für die ersten beiden Jahre der KLR-Einführung:

Eine weitere Alternative stellt die Bewertung zu Ist-Verrechnungspreisen dar. Auch diese Variante kann das Baan-System durch eine entsprechende Parameterwahl unterstützen. In diesem Falle werden an Stelle von Planpreisen vom System ermittelte Istpreise für die Verrechnung verwendet. Da (alle) Istkosten in die Ermittlung des Ist-Verrechnungspreises eingehen, ist eine Nachverrechnung von Resten nicht mehr erforderlich.

Die Nachteile dieser Variante bestehen darin, dass eine Kostenauflösung in Preis- und Mengenabweichungen ohne weiteren Aufwand nicht mehr dargestellt werden kann und die Ist-Verrechnungspreise unterjährig aufgrund z.B. der zeitlichen Verbuchung von Kosten oder des zeitlichen Anfalls von Kosten z.T. erheblichen Schwankungen unterliegen, die sich letztlich erst mit Ablauf des Haushaltsjahres „glätten“. Dies kann z.B. bei internen Leistungsabnehmern im

⁴¹ Dazu ist es erforderlich, die Kosten (z.B. Personalkosten) in fixe (d.h. von der Leistungsmenge unabhängige) und variable (d.h. von der Leistungsmengen abhängige) Bestandteile zu trennen. Um den analytischen Aufwand beherrschbar zu gestalten, soll insbesondere in der Anlaufphase der KLR in der Landesverwaltung auf diese Kostenspaltung verzichtet werden. Eine einfache Kostenauflösung liegt vor, da z.B. Leitungskostenstellen von „produzierenden“ Endkostenstellen abgegrenzt werden, da die Personalkosten der Leitung als Sekundärkosten z.B. auf die Leistungen der Endkostenstelle z.B. per Umlage weiterverrechnet werden.

⁴² Natürlich sollten sich festgelegte Verrechnungspreise an Plan- und Istgrößen orientieren, um ein betriebswirtschaftlich sinnvolles Benchmarking bzw. marktähnliche Bedingungen zu ermöglichen.



Jahresverlauf zu erheblichen Schwankungen im Kostenausweis aus verrechneten Leistungen führen.

In den ersten beiden Jahren der ergebnisorientierten KLR-Anwendung kann eine Verrechnung zu Istgrößen erfolgen, um Daten und Erfahrungen zu sammeln und die Leistungsverrechnung von der Restenachverrechnung zu entlasten.

Nach Ablauf dieser Phase liegen i.d.R. hinreichend belastbare historische Werte vor, um Ungenauigkeiten in der Planung auch für die Verwendung von Plangrößen bei Verrechnungspreisen auf ein „normales“ Maß zu reduzieren. Alternativ zu Planpreisen können auch – an diesen zu orientierende – feste Verrechnungspreise Anwendung finden.

Die Umstellung von Ist- auf Planpreise bei der Leistungsverrechnung kann durch einfache Parametrisierung im Baan-System (bis auf den Detaillierungsgrad einzelner Bezugsgrößen) erfolgen.

5.4.5 Arbeitszeiterfassung

Die Erfassung von Arbeitszeiten und die dadurch mögliche Umwandlung von Personalkosten zu leistungsbezogenen Kostenträgereinzelkosten bildet eine Grundvoraussetzung für die Verrechnung von Leistungen. Da Personalkosten auf Behördenebene bis zu 80% der Kosten darstellen, bildet die Zurechnung von Personalkosten als sekundäre Einzelkosten eine Grundvoraussetzung für eine effektive KLR-Anwendung. Diese Zurechnung von Personalkosten insbesondere auf Kostenträger setzt zwingend eine systematische und regelmäßige, hinreichend genaue und aktuelle Erfassung der Ist-Zeiten voraus.

Arbeitszeiten und Leistungsmengen sind aus analogen Gründen wie Kennzahlen (Kontenplan = Kostenartenrechnung) nicht im Kontenplan zu buchen.

Datenschutz- und personalvertretungsrechtliche Belange sind zu beachten.

Jahresarbeitszeitermittlung		Arbeitszeit ⁴³			Bemerkungen
		Tage	Stunden/Tag	Stunden/Tag	
Arbeitsstunden/Tag			8,0	7,7	
Jahr ./.. Wochenenden, Feiertage	=365-104-9	252	2.016	1.940	Maximale Arbeitszeit
./.. Urlaub, Krankheit	=252-30-8	214	1.712	1.648	„Kapazität“ bzw. Sollarbeitszeit
./.. Verteilzeiten, ca. 25% ⁴⁴	=214-54	160	1.280	1.232	Kalkulationsbasis

⁴³ Die Arbeitszeit bemisst sich nach dem für den Mitarbeiter gültigen Manteltarifvertrag. Die alten Bundesländer haben die Bestimmungen des BAT zur Arbeitszeit zum 30.04.2004 gekündigt. Für bis zu diesem Zeitpunkt bereits in einem Beschäftigungsverhältnis stehenden Arbeiter und Angestellte bleibt es bei der 38,5 Stunden-Woche. Für die seit dem 01.05.2004 neu eingestellten Arbeiter und Angestellte gelten die neuen Arbeitszeitregelungen der 40-Stunden-Woche.



Abbildung 9: Aufstellung der Jahresarbeitszeit

Die Erfassung leistungsbezogener Mitarbeiterzeiten ist sowohl für die Verrechnung wie auch für die Kalkulation z.B. von Stundensätzen von Bedeutung. Dabei ist darauf zu achten, dass

- in der Planung wie in der Ist-Rechnung identische Kalkulationsstrukturen verwendet werden (Problem der mangelnden Vergleichbarkeit) und
- Zeitblöcke weder doppelt noch überhaupt nicht in der Kalkulation berücksichtigt werden (z.B. Fortbildungszeiten).

Nicht-produktorientierte Arbeitszeiten wie Verteilzeiten (Führung, Koordination, Disposition, Vorbereitung usw.), Krankheit, Fortbildungszeiten usw. müssen in den Gebühren und Preisen für Leistungen und Produkte „mitverdient“ werden. Krankheitszeiten und nicht-produktbezogene Mitarbeiterzeiten sollten deshalb nicht pauschal in der Stundensatzkalkulation berücksichtigt, sondern auf getrennten Bezugsgrößen geplant und erfasst werden.

Aus o.a. Tabelle ist zu entnehmen, dass mit einer Kalkulationsbasis von ca. 2.000 Stunden p.a. Urlaub und Krankheit nicht im Stundensatz enthalten sind. Für Behörden, die ausschließlich Dienstleistungen erbringen, kann dies dazu führen, dass Verrechnungspreise „zu billig“ kalkuliert sind und dementsprechende „Verluste“ vorgezeichnet sind.

Arbeitszeiten sind deshalb nach folgendem Schema zu erfassen:

- Urlaub und Krankheit als Abwesenheitszeiten werden summarisch getrennt von den produktiven Zeiten und Verteilzeiten erfasst und ausgewiesen. Diese „bezahlten Fehlzeiten“ werden als Gemeinkosten innerhalb der Kostenstelle i.d.R. nach pauschalen Umlageverfahren verrechnet.
- Verteilzeiten, d.h. nicht auf Produkte erbrachte Arbeitszeiten, werden summarisch erfasst. Es steht den Anwendern frei, für interne Steuerungszwecke eine detailliertere Erfassung vornehmen zu lassen (z.B. untergliedert nach Fortbildung, Führung und Koordination, übergreifenden Aufgaben, Besprechungen). Verteilzeiten werden als Gemeinkosten die produktiven Leistungen der Kostenstellen i.d.R. nach pauschalen Umlageverfahren verrechnet.
- Produktorientierte Arbeitszeiten sind nach der durch die Leistungs- bzw. Produktstruktur der Behörde vorgegebenen Detaillierung zu erfassen. Sie werden per Arbeitszeiterfassung als Einzelkosten den Kostenträgern zugerechnet.

⁴⁴ Dies ist ein Erfahrungswert aus der Dienstleistungswirtschaft, der z.B. bei Banken oder Versicherungen angewendet wird. Für Nicht-Sachbearbeiter, z.B. Führungskräfte, könnte auch ein Ansatz von 50% oder höher gewählt werden, sofern eine differenzierte Stundensatzkalkulation erfolgen soll.

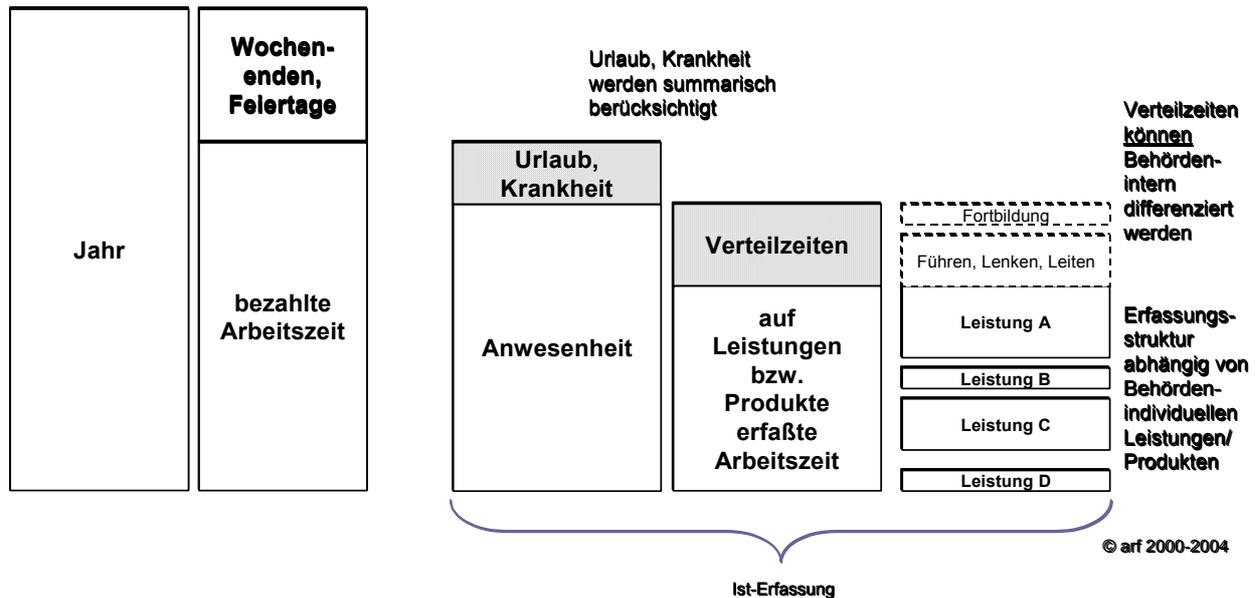


Abbildung 10: Arbeitszeitarten und Erfassungsstruktur

Als Mindesteinheit für die Zeiterfassung wird empfohlen, 15 Minuten als kleinste verbindliche Erfassungseinheit zu verwenden, sofern dem keine zwingenden kalkulatorischen Erfordernisse entgegenstehen. Dazu sollte eine dezentrale Selbsterfassung der Arbeitszeiten durch die Mitarbeiter in der LoHN-Zeitwirtschaft angestrebt werden. Erfahrungsgemäss beträgt der Aufwand für die Zeiterfassung wenige Minuten je Arbeitstag. Wie häufig und wie umfänglich sich Inhalte und Strukturen von Leistungen einer Behörde im Zeitverlauf verändern, hat dabei wesentlichen Einfluss darauf, ob kontinuierliche „Echtzeiterfassung“ oder ein fortgeschriebenes Verfahren der Zeit- und Leistungserfassung mit hinreichender Datenqualität für kostenrechnerische Belange verwendet werden können. Voraussetzungen, Besonderheiten und Unterschiede werden im nachfolgenden Teilkapitel näher erläutert. Die Erfassung von Arbeitszeiten und Leistungen ist notwendig, um Verrechnungspreise für den Austausch von Leistungen und damit letztlich auch Produktkosten zutreffend kalkulieren zu können.

Ausnahmen von einer permanenten Erfassung der Ist-Arbeitszeiten („Echtzeiterfassung“) in Zeiteinheiten sind zulässig, wenn dem zwingende ressortspezifische Besonderheiten oder bundesweite, bindende Vereinbarungen entgegenstehen.⁴⁵

⁴⁵ Derzeit liegen derartige Besonderheiten z.B. für die Gerichte und Staatsanwaltschaften vor. Hierbei werden anstelle von Istzeiten in Stunden und Minuten prozentuale Anteile an der Gesamtarbeitszeit erfasst bzw. verrechnet. Da Prozentanteile auf unbekannter absoluter Mengenbasis verrechnet werden, wird eine Verifizierung z.B. der Stundensätze durch statistische Stichproben empfohlen. Ein „technischer“ Sonderfall liegt vor, wenn Mitarbeiter einer Kostenstelle ausschließlich eine einzige Leistung erbringen können und die Personalkosten damit der Leistung insgesamt zugebucht werden können – unter Inkaufnahme des Risikos von Informations- und Steuerungsverlusten.



5.4.6 Verfahren zur Erfassung von Zeiten und Leistungen

Kontinuierliche Zeit- und Leistungserfassung (Echtzeiterfassung)

Bestehen zwischen aufgewendeten Arbeitszeiten und Leistungen bzw. Produktkosten unmittelbare, ursächliche Zusammenhänge und unterliegen die auf produktbezogene Leistungen erbrachten Arbeitszeiten (möglichen) deutlichen Schwankungen, so spricht dies für eine kontinuierliche Anwendung der Zeit- und Leistungserfassung. Dabei wird unter der kontinuierlichen „Echtzeiterfassung“ die lückenlose Erfassung von Arbeitszeiten in Zeiteinheiten verstanden.

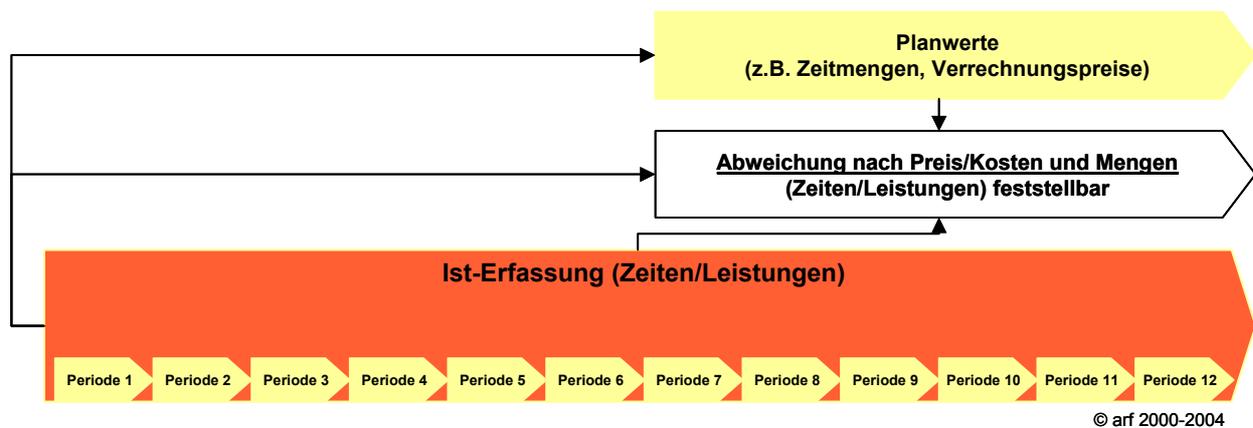


Abbildung 11: Grundmodell der kontinuierlichen Zeiterfassung (Echtzeiterfassung)

Die erbrachten Arbeitszeiten bzw. Leistungen weisen hierbei tendenziell den Charakter von Einzelkosten bzw. „Hauptleistungen“ für ein Produkt auf.

Beispiele sind Leistungen für chemische Analysen oder die Erstellung von Gutachten, Leistungen für den Straßenunterhalt bei der Straßenbauverwaltung oder Leistungen für die Tatort- und Sachverhaltsaufnahme bei der Polizei. In diesen Fällen werden zeit- und mengenbezogene Leistungen (z.B. vier Stunden für ein Stück Gutachten) für einzelne Kostenzurechnungsobjekte (i.d.R. Kostenträgerobjekte) erfasst und Stundenverrechnungssätze je Leistungsart ermittelt, die dann in die Kalkulation der aus Leistungsarten ermittelten Produktkosten einfließen.

Diese Leistungen stellen Hauptleistungen dar, werden unmittelbar für ein Produkt erbracht und weisen - abhängig vom konkreten Einzelfall - z.T. erheblich schwankende Arbeitszeitaufwendungen je Leistung auf, weshalb eine kontinuierliche Echtzeiterfassung erforderlich ist, um neben der Kalkulation von Produkt- und Verrechnungspreisen auch kosten- und mengenbedingte Abweichungen zwischen Plan- und Istwerten nachvollziehen zu können. Bei Anwendung einer kontinuierlichen Echtzeiterfassung können - abhängig von der gewählten Erfassungsperiode - Abweichungen nach Preisen/Kosten der erbrachten Leistungen, nach Mengen und Fallzahlen festgestellt und analysiert werden.



Kontinuierliche Zeit- und Leistungserfassung mit pauschalen Kostenverteilungen: Kontinuierliches Verhältnisverfahren der Leistungsverteilung

Pauschalierte Kostenverteilungen werden angewendet, wenn als Grundlage der Verteilung von (insbesondere Personal-) Kosten keine absoluten (z.B. Anzahl der Stunden), sondern relative Zeitmengen (z.B. Prozentanteil an der täglichen Arbeitszeit) verwendet werden. Sie stellen insoweit einen Sonderfall der kontinuierlichen Echtzeiterfassung dar.

In Niedersachsen finden derartige Verfahren bei der Zeit-/Leistungserfassung ausschließlich im Bereich der Justiz (Gerichte und Staatsanwaltschaften) Verwendung. Hierbei werden für die Zeiterfassung keine absoluten Zeitmengengrößen, sondern Prozentanteile der Arbeitszeit erfasst und als Grundlage der Verrechnung von Personalkosten auf Kostenzurechnungsobjekte (i.d.R. Kostenträger bzw. Produkte) verwendet.

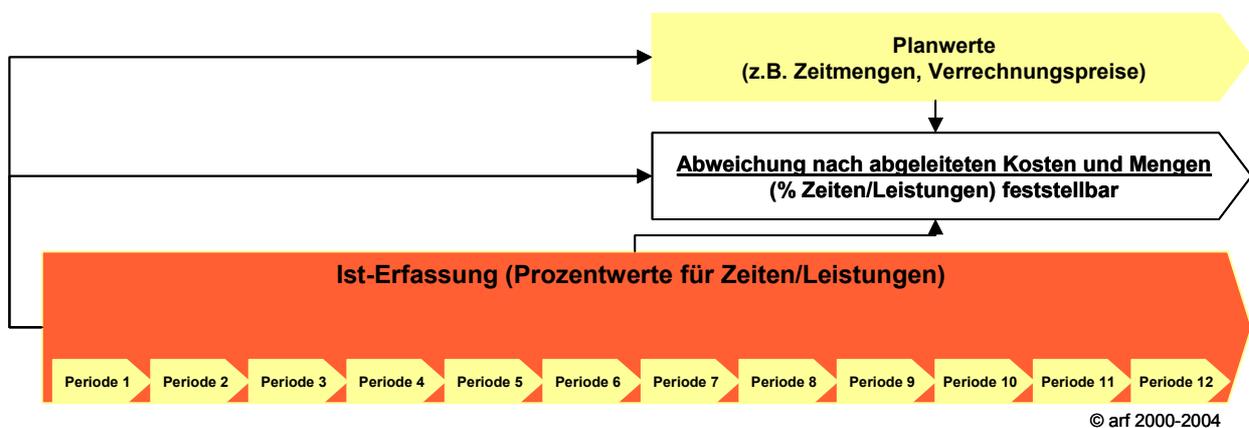


Abbildung 12: Kontinuierliche Zeiterfassung mit pauschalen Werten -Kontinuierliches Verhältnisverfahren-

Kontinuierliche Zeit- und Leistungserfassung mit pauschalen Kostenverteilungen: Fortgeschriebenes Verhältnisverfahren der Leistungsverteilung

Beim fortgeschriebenen Verhältnisverfahren wird zuerst ein durch kontinuierliche Zeiterfassung festgestelltes Verteilungsverhältnis der Leistungen eines jeden Mitarbeiters ermittelt und auf die Kostenstellen gebucht. Wird aufgrund von konstanten Leistungsverteilungen auf Kostenstellen festgestellt, dass der Verteilungsschlüssel von Leistungen einer Kostenstellen sich über einen längeren Zeitraum (mindestens 6 Monate) lediglich marginal verändert, können Daten aus dem Vormonat in den aktuellen Monat übernommen werden.

Strukturänderungen der Kostenstelle müssen beim fortgeschriebenen Verhältnisverfahren jedoch berücksichtigt werden. D.h. bei planbaren Leistungsverchiebungen von mehr als 10 % innerhalb der Kostenstelle müssen sämtliche Mitarbeiter zur kontinuierlichen Verhältniszeiterfassung zurückkehren.

Folgende Beispiele können zu Leistungsverchiebungen führen:

- Leistungen fallen in einer Kostenstelle weg,



- Aufgaben werden auf eine andere Kostenstelle verlagert,
- neue Leistungen werden vom selben Mitarbeiter erbracht,
- zusätzliche Mitarbeiter entlasten das Personal,
- neue Mitarbeiter verstärken die Kostenstelle.

Diese Beispiele sind keine abschließende Aufzählung für mögliche Gründe einer strukturellen Verschiebung von Leistungen einer Kostenstelle. Da jeder Mitarbeiter auch bei der fortgeschriebenen Verhältniszeiterfassung für die Leistungserfassung verantwortlich ist, muss er zur kontinuierlichen Verhältniszeiterfassung zurückkehren, wenn eine persönliche Leistungsverschiebung erkennbar ist. Falls die Strukturveränderungen alle Mitarbeiter einer Kostenstelle betreffen, kann die verpflichtende Rückkehr zur kontinuierlichen Verhältniszeiterfassung vom Kostenstellenverantwortlichen veranlasst werden.

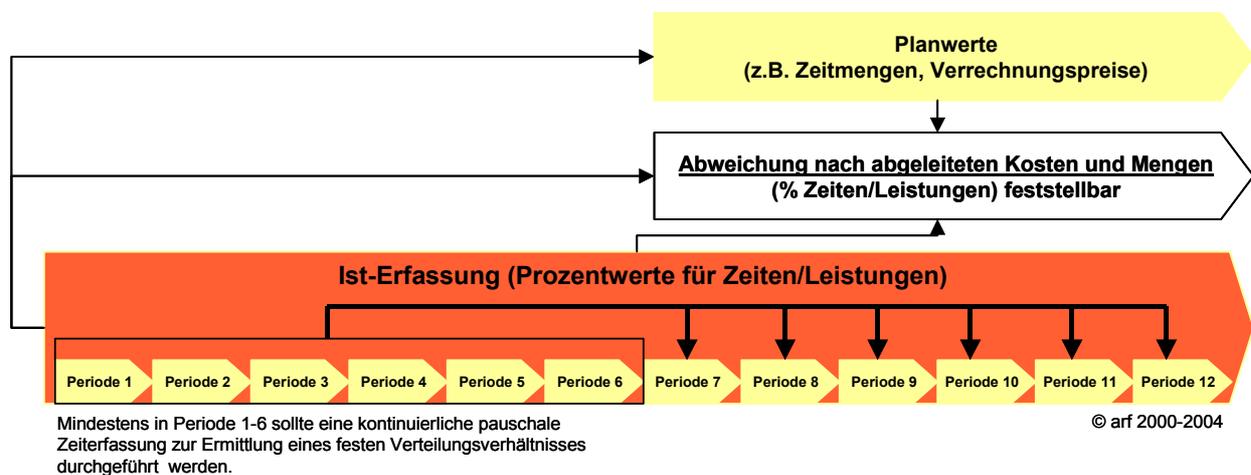


Abbildung 13: Fortgeschriebenes Verhältnisverfahren

5.5 Kostenträgerrechnung

5.5.1 Einfluss des Leistungserstellungsprozesses auf das gewählte Kalkulationsverfahren

Die Vielzahl verfügbarer Kalkulationsverfahren basiert auf unterschiedlichen Grundtypen von Leistungserstellungsprozessen. Insbesondere das Produktprogramm und die Organisation des Leistungserstellungsprozesses wirkt auf die Struktur der Leistungserstellung und beeinflusst insofern die Einrichtung der Kostenstellen und Kostenträger in der KLR. Diese Struktur sollte in der Kalkulation möglichst realitätsnah abgebildet werden, um Kosteneinflussgrößen ohne Verzerrungen abzubilden.

Typische Strukturen der Leistungserstellung sind:

- Massenfertigung: i.d.R. wird ein (oder wenige vergleichbare) Produkt(e) über einen längeren Zeitraum hinweg in hoher Stückzahl erstellt. Typische Beispiele hierfür sind Gewinnungsbetriebe. Hierfür wird üblicherweise die Divisionskalkulation angewendet.



- Sortenfertigung: i.d.R. werden Produkte erstellt, die einander nach Einsatzstoffen oder Art der Erstellung ähnlich sind, aber Unterschiede in Qualität oder Ausführung aufweisen. Typische Beispiele sind Brauereien oder Papierherstellung. Hierfür wird üblicherweise Äquivalenzziffern- oder Zuschlagskalkulation verwendet.
- Serienfertigung: i.d.R. werden mehrere Produkte mit verwandten Verfahren, aber ohne Beziehung zwischen den Produkten, erstellt. Nach Herstellung einer gewissen Stückzahl (Serie) wird ein neues Produkt erstellt. Typische Beispiele sind Automobil- oder Porzellanindustrie. Verwendung findet i.d.R. die Zuschlagskalkulation.
- Einzelfertigung: Von jedem Produkt wird nur eines (oder eine geringe Anzahl) üblicherweise auf „Bestellung“ gefertigt. Typische Beispiele sind Maßanfertigungen im Anlagenbau. Kalkuliert wird i.d.R. mit der Zuschlagskalkulation.
- Kuppelproduktion: i.d.R. werden unterschiedliche Produkte in einem technisch zusammenhängenden („gekuppelten“) Prozess erstellt. Typisches Beispiel ist die Herstellung von Mineralölprodukten. Hierfür werden i.d.R. besondere Verteilungs- oder Äquivalenzziffernkalkulationen verwendet.

Auch wenn es sich in Einzelfällen z.B. um Gewinnungsbetriebe oder Landesbetriebe mit z.T. marktgängigen Leistungen handelt, „produziert“ die Landesverwaltung üblicherweise Dienstleistungen.

Die Charakteristik der erbrachten Leistungen reicht dabei von der Sortenfertigung (z.B. amtliche Labors) über einzelfertigungsnahe Produkte (z.B. Wirtschaftsförderungsprojekte), Serien- und Sortenfertigung (z.B. Straßenbau-, Katasterverwaltung) bis hin zur Massenbearbeitung von Anträgen und Bescheiden (z.B. Finanzverwaltung, NLBV).

Nicht vergessen werden sollte dabei, dass Führungs- und Koordinationsleistungen sowohl in der Privatwirtschaft als auch im öffentlichen Bereich notwendige, einzelbetriebliche Steuerungsleistungen sind. Als Kalkulationsverfahren sind grundsätzlich die Zuschlagskalkulation, ggf. auch die Divisionskalkulation verwendbar.

5.5.2 Kostenträger, Leistung und Produkt

Ein Kostenträger ist ein Zurechnungsobjekt, das Erlöse und Kosten nach der Tätigkeit oder Verwendung ausweist. Typische Aufgabe der Kostenträgerstückrechnung ist die Preiskalkulation, wohingegen die Sortimentspolitik i.S. einer betriebswirtschaftlichen Optimierung der Produktstruktur im Mittelpunkt der Kostenträgerzeitrechnung steht.

Kostenträger sind datenlogisch Kostenzurechnungsobjekte, aber nicht in jedem Fall Produkte. Der auf den Kostenträger abgebildete Leistungserstellungsprozess zielt typischerweise auf ein Produkt oder Projekt ab. Die Verbuchung auf Kostenträger wird – abhängig von der Erfassungsstruktur – i.d.R. auf Ebene der Leistungen, ggf. auch Teilleistungen erfolgen.

Um eine in sich konsistente Verrechnungslogik in der Kostenträgerrechnung zu gewährleisten, sind grundlegende Begriffsdefinitionen notwendig:

- Produkte sind das Ergebnis eines Bündels von 1 – n Leistungen, die aus dem Haushalt (z.B. als Bereichsbudget) oder von Dritten (z.B. durch Gebühren) abgegolten werden. Damit sind Produkte i.d.R. extern, d.h. außerhalb der eigenen Behörde oder des eigenen Verwaltungsbereichs wirksam.



- Leistungen sind das Ergebnis eines Prozesses oder einer Prozesskette. Leistungen sind notwendig, um Produkte zu erstellen; dabei ist es unerheblich, ob sie direkt in das Produkt eingehen oder für andere Verwaltungseinheiten erbracht werden, damit diese ein Produkt erstellen können.
- Prozesse sind Aktivitäten, die dazu dienen, eine Leistung zu erstellen.
- Aktivitäten sind einzelne Elemente bzw. Schritte eines Prozesses.

Produkte werden vom Empfänger per Bereichsbudget (Landtag) und/oder durch ein Leistungsentgelt (Preis, Gebühr) abgegolten.

Leistungen⁴⁶ werden im Baan-System durch Bezugsgrößen (z.B. Stunden) abgebildet und verrechnet, jedoch nicht als Unterkonto. Die letztgenannte Variante führt zu zusätzlichen Einschränkungen hinsichtlich der verfügbaren Systemfunktionalität.

Jedes einzelne Projekt wird in LoHN als eigener Kostenträger dargestellt. In der HH-Überleitung werden die Zusatzkosten für Projekte als eigene Projektkostenarten abgebildet. Diese Projektkosten bilden das Projektbudget. Für die Budgetierung von Projekten gilt, dass keine gegenseitige Deckungsfähigkeit zwischen Projekt und Produktbudgets besteht. Nähere Erläuterungen zur Haushaltsbudgetierung sind den VV zu § 17 a LHO zu entnehmen.

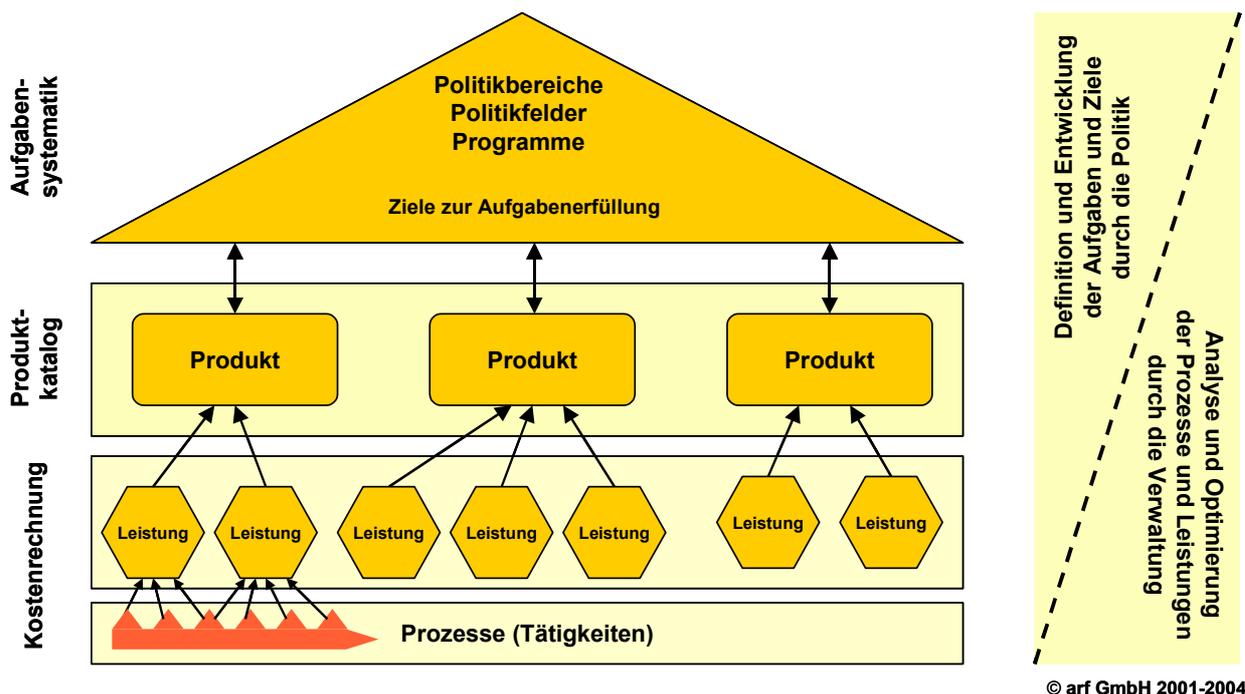


Abbildung 14: Aufgabenzuweisung und Produkthierarchie

⁴⁶ Der Begriff „Leistungen“ wird mit einer Reihe von Nebenbedeutungen verwendet: In der Produktionstheorie bezeichnet „Leistung“ das Ergebnis eines Produktions- oder Dienstleistungsprozesses. In der Prozesskostenrechnung resultieren Leistungen aus Prozessen und gehen in Produkte ein. In der Erlösrechnung stehen Leistungen für den mengenmäßigen Output von Produktions- oder Dienstleistungsprozessen und werden mitunter fälschlicherweise auch oft synonym für „Erlöse“ verwendet.



Die Grafik verdeutlicht, dass sowohl Produkte im Sinn einer outputorientierten Haushaltssteuerung aus dem Leitungsspektrum der Innensteuerung aggregiert werden. Das Leistungsspektrum der Innensteuerung wird in der KLR als Kostenträger dargestellt. Die externen Produkte des Haushalts sind in Folge dessen eine Aggregation mehrerer Kostenträger auf Produktgruppen oder Produktbereiche. Dabei stellt die Innensteuerung in Form der KLR Informationen zur Detailanalyse des Erstellungsprozesses. Die Güte der Produkte des Haushalts kann über eine Aufgabenzuweisung sowie Aufgabenkritik kontrolliert werden.

5.5.3 Kostenträgerstückrechnung

Aufgabe der Kostenträgerstückrechnung ist die Kalkulation der den betrachteten Kostenträgerobjekten (Leistung, Produkt) zugeordneten Erlöse und Kosten.

Es ist deshalb wichtig, bereits bei der Definition von Leistungen und Produkten auf die (möglichst einfache) Messbarkeit von Leistungsmengen und die Zurechenbarkeit von Erlösen und Kosten zu achten. Durch die Zuordnung von Kosten und Mengen eines Produkts lassen sich Stückkosten kalkulieren. Sind zudem Erlöse zuordenbar, können z.B. Kostendeckungsgrade ermittelt werden.

Die Kostenträgerstückrechnung bildet u.a. auch eine Grundlage für die Kalkulation von Produktpreisen, die sich an den mittleren Kosten je Stück als Durchschnittswert orientieren. Dabei müssen nach dem gewählten Ansatz der Vollkostenrechnung 100% der Kosten auf Kostenträger verrechnet werden.

Eine zukunftsorientierte Kalkulation wird als Vorkalkulation, eine vergangenheitsorientierte Betrachtung als Nachkalkulation bezeichnet. Bei Projekten findet i.d.R. auch eine mitlaufende Kalkulation in regelmäßigen Zeitintervallen (z.B. quartalsweise) statt.

5.5.4 Kostenträgerzeitrechnung

Die Kostenträgerzeitrechnung ermittelt ein Periodenergebnis für Leistungen, Produkte oder Projekte in nach Kostenarten gegliederter Form. Dieses Periodenergebnis bildet Erlöse bzw. Kosten aller betrachteten Kostenträger (Produkte, Projekte) innerhalb der ausgewählten Periode (i.d.R. jährlich) ab. Straßenbau-, Landschafts- und Regionalplanungsprojekte als typische Beispiele beschreiben Projekttypen, die sich über einen vergleichsweise langen Zeitraum (u.U. mehrere Jahrzehnte) erstrecken und deshalb vielfach in Tranchen, d.h. zeitlich und sachlich fest definierten Etappen des Gesamtprojekts realisiert werden. Hierfür ist es notwendig, Leistungen unterschiedlicher Leistungserbringer auf ein Projekt zu verbuchen und auch ggf. Terminangaben für die Abgrenzung zu verwenden.

5.6 Bezugsgrößen

Bezugsgrößen sind das zentrale Bindeglied von monetären Größen (Kosten, Erlöse) und Mengen (Stunden, Metern etc.). Im System ermitteln sie die Werte je Einheit, z.B. die Kosten je Arbeitsstunde.

Jede Kostenstelle sollte neben den „internen“ (unproduktiven) Bezugsgrößen wie Urlaub, Krankheit etc. über eine Kernleistung verfügen, die i.d.R. den Dienstleistungsstundensatz



(produktiv) für Leistungen an Empfänger außerhalb der Kostenstelle beinhaltet. Vorab werden die „internen“ Bezugsgrößen auf die „externe“ Bezugsgrößen verrechnet. Dabei dienen die „internen“ Bezugsgrößen der Steuerung innerhalb der Kostenstelle. Bei der Definition von Bezugsgrößen ist demnach die Steuerungsrelevanz zu berücksichtigen.

Die Bezugsgrößen der Kostenträger beinhalten i.d.R. Hauptprozesse oder sonstige Inhalte die der Steuerung der Prozesse dienen, beispielsweise Teilprojekte.

Weitere Ausführungen sind im Optimierungskonzept beschrieben.



6 BERICHTSWESEN

Nach typischen Berichtsinhalten lassen sich

- Arbeitsberichte: schnelle Verfügbarmachung von Detailinformationen, meist zur Prüfung bzw. Validierung von Kostendaten oder Buchungen, meist zeilenorientiert;
- Budgetberichte: Standardberichte (Überblick oder detailliert) zu Kostenstellen- bzw. Kostenträgerinformationen, BVE-Ergebnisrechnung, Haushaltsüberleitungsrechnung. In diesen Standardberichten, sollten Plan-Soll- Abweichungen, Perioden- und kumulierte Periodenzahlen mit unterschiedlichen Detaillierungsgraden enthalten sein.
- Leistungsberichte: Interne Leistungsverrechnung, Operatives Berichtswesen,

unterscheiden.

Beispiele, Inhalte und Berichtsnutzer sind im Konzept Berichtswesen abgebildet.



7 TECHNISCHE REALISIERUNG

7.1 Rahmenvorgaben zur Realisierung des KLR-Referenzmodells

7.1.1 Landesreferenzmodell

Das KLR-Referenzmodell ist in Baan Version Vc mit dem Baan-Modul Dynamic Enterprise Modeler (DEM) realisiert. In dieser Umgebung werden relevante Prozessstypen aufgrund der praktischen Ergebnisse des Teilprojekts Pilotierung modelliert. Vordefinierte Stammdaten (z.B. Kontenrahmen) werden in den dafür vorgesehenen Modulen und Tabellen gepflegt. Der Zugriff auf die Stammdatentabellen erfolgt über das Modul DEM.

7.1.2 Planung

Die Planung erfolgt in den hierfür vorgesehenen Baan-Standardmodulen (FBS, CAT). Voraussetzung ist die Definition der Kostenstellen und Kostenträger in den Hauptbuchstammdaten und die Definition der Bezugsgrößen (Leistungsarten/Aktivitäten) im Planungsmodul. Zusätzlich muss im Planungsmodul über Sachkontenhierarchien die Zuordnung der Haushaltsstellen (GSC=0) zu KLR-Kostenarten (GSC>0) erfolgen; d.h. die bereits erfolgte Kostenartenzuordnung im Kontenplan ist für die Standard-Baan-Kostenrechnung unerheblich.

Der Planungsprozess erfolgt als Jahresplanung mit Planleistungsmenge auf Kostenstelle (Vor- und Endkostenstelle) und Bezugsgröße. Plankosten werden je Kostenart pro Kostenstelle bzw. Kostenträger und Bezugsgröße erfasst. Schwankungen in den Umlagen verschiedener Perioden, z.B. Urlaubs- und Weihnachtsgeld, oder Variatoren (Trennung in fixe und variable Kosten) können wahlweise angesetzt werden. Die Verteilung der Jahresplanwerte auf einzelne Planperioden erfolgt automatisch als unterjährige Periodengleichverteilung oder – bei Vorliegen einer definierten Saisonverteilung – nach den dort eingestellten Verteilungen.

Leistungsbeziehungen werden - entlang der Wertschöpfungskette - von Vor- auf Endkostenstelle definiert, eine Umlage kann betragsmäßig, prozentual oder mengenmäßig erfolgen. Auch gegenseitige Leistungsverrechnungen können definiert werden, da das Baan-Standardsystem grundsätzlich mit dem Iterationsverfahren arbeitet. Nach iterativer Ermittlung der Verrechnungssätze und Bewertung der definierten Leistungsbeziehungen sind die Vorkostenstellen entlastet und die Endkostenstellen mit den Kosten der Vorkostenstellen belastet (Sekundärkosten).

Anschließend werden Leistungsbeziehungen von Endkostenstelle/Bezugsgröße auf Kostenträger/Bezugsgröße definiert. Auch hier werden die Verrechnungssätze nach dem Iterationsverfahren ermittelt. Nach Iteration sind die Endkostenstellen entlastet und die Kostenträger/Bezugsgrößen belastet (Sekundärkosten). Im Ergebnis sind Vollkosten je Kostenträger/Bezugsgrößen in Summe (z. B. Verkehrsunfälle Stadt X) sowie die Planverrechnungspreise der einzelnen für den Kostenträger erbrachten Leistungen (z. B. Sachverhaltsaufnahme) ersichtlich.



Budgets werden im KLR-Referenzmodell mit den im Baan- bzw. BaanPPM-Standard verfügbaren Funktionen und Datenobjekten abgebildet. Dazu werden Datenobjekte (Kostenarten, Kostenstellen und insbesondere Kostenträger) mit Plandaten belegt.⁴⁷

Für die Haushaltsvoranmeldung wurde ein vereinfachtes Planungsverfahren entwickelt. Nähere Ausführungen hierzu befinden sich im Planungshandbuch.

7.1.3 Primärkosten

Primärkosten werden über die Finanzbuchhaltung bzw. BaanPPM gebucht. Sachkosten werden in diesem Fall vorwiegend über Kassenanordnungen erfasst. Hierfür ist es erforderlich, KLR-relevante Kostenarten über Sachkontenhierarchien bebuchbaren Titeln zuzuordnen, wobei in den bebuchbaren Titeln die Buchungsoption, ob auf Kostenstellen oder Kostenträgern gebucht wird, zu hinterlegen ist. Erforderliche KLR-Buchungen außerhalb von BaanPPM werden im Hauptbuch erfasst. Einnahme- oder ausgabewirksame, KLR-relevante Buchungen werden über Annahme- oder Auszahlungsanordnungen in BaanPPM erfasst.

Dabei ist darauf zu achten, dass im Controlling-Modul ausgewiesene Istkosten auch mit Istmengen bzw. -verteilungen ausgewiesen werden, um eine exakte Abbildung der Ist-, Soll- und Plangrößen für Leistungsarten/Bezugsgrößen zu gewährleisten.⁴⁸

Die Verrechnung von Leistungen an Kostenträger (Belastung) von den sendenden Kostenstellen ist unabhängig von der gewählten Buchungsvariante in einer Form zu gewährleisten, die eine Nachverfolgbarkeit ohne aufwendige Datenanalysen unter Berücksichtigung von Vorverdichtungen und Archivierungen erlaubt.

Für verwaltungsbereichsübergreifende Verrechnungen (Leistungserbringung für fremde Behörden oder Bundesländer) können Forderungen bzw. Verbindlichkeiten in der Debitorenbuchhaltung oder in der Kreditorenbuchhaltung erfasst werden⁴⁹. Die Verbuchung von Personalistkosten ist im LF *Kontierung* beschrieben.

Istleistungen aus der Zeitwirtschaft werden über eine Schnittstelle zum Leistungserfassungssystem direkt über hierfür vorgesehene Funktionalitäten gebucht und nicht in der Finanzbuchhaltung erfasst.

Nach Istkosten- und Istleistungsintegration aus vorgeschalteten Modulen oder der Zeitwirtschaft werden die entsprechenden Kosten automatisch im Verhältnis der im Plan hinterlegten Bezugsgrößen-Zuordnungen im Controlling-Modul in den hierfür vorgesehenen Standardanwendungen gebucht. Somit stehen sämtliche erforderlichen Informationen zum Plan-Soll-Vergleich zur Verfügung.

Um Istkosten auf Ebene der Kostenträger darzustellen, muss die Ergebnisverrechnung durchgeführt werden. Bei der Ergebnisverrechnung werden gebuchte Ist-Primärkosten in eine Planversion kopiert und anschließend werden die tatsächlichen Leistungsbeziehungen der Zeitwirtschaft

⁴⁷ Erweiterte Funktionalitäten (z.B. Mittelüberwachung aus ERP+) sind im Baan-Standard/BaanPPM derzeit nicht verfügbar.

⁴⁸ Im Baan Standard/BaanPPM wurde eine zusätzliche Funktionalität zur Verfügung gestellt, die die Einweisung von Primärkosten auf Bezugsgrößen analog der Istleistungsverteilung vornimmt. Nähere Erläuterungen werden im Landesreferenzmodell beschrieben.

⁴⁹ Ohne realen Mittelfluss („Rechnungsausgleich“) erfordert dies nachlaufende Korrekturbuchungen.



in dem Plan integriert. Nach dem Import der Ist-Leistungen kann die Interne Leistungsverrechnung in dieser Planversion durchgeführt werden. Die mit Hilfe der Ergebnisverrechnung erzielten Planergebnisse eines Verwaltungsbereichs sind die tatsächlichen Istkosten ohne die Notwendigkeit einer komplizierten Resteverrechnung. Nähere Erläuterungen zu diesem Verfahren sind im Konzept Ergebnisverrechnung beschrieben.

Ferner können nach Ablauf des ersten Jahres vorhandene Istdaten als Planansatz in Folgejahre übernommen werden. Voraussetzung für eine Übernahme von Istzahlen der laufenden Haushaltsperiode in die Planung für zukünftige Perioden ist die Strukturidentität der zu beplanenden Bezugsgrößen, Kostenstellen und Kostenträger. Im Rahmen des Baan Standards können Faktoren zur Veränderung des zu bildenden Planansatzes verwendet werden (z.B. Preissteigerung).

7.1.4 Anlagenbuchhaltung

Beispielhafte Anwendungsfälle sind im Leitfaden *Anlagen und Bewertung* dokumentiert und erläutert.

7.2 „PersKo“

Im Rahmen des Projekts LoHN werden, die Personalkosten automatisch auf der Basis der Personaldurchschnittssätze des MF (RdErl. d. MF v. 31.01.2001 – 12 2-00 33.33/2001, Tabellen der standardisierten Personalkostengrößen für die Durchführung von Gesetzesfolgenabschätzungen der Durchschnittssätze für die Veranschlagung der persönlichen Verwaltungsausgaben) für die Planung oder Simulation der Istkosten ermittelt.

Um Verzerrungen zu vermeiden und Plan- wie Istwerte aus Gründen des praktischen Haushaltsvollzugs anzunähern, werden BVLG-Sätze verwendet. Die Daten zur Berechnung von BVLG-Sätze werden vom Finanzministerium geliefert und müssen in die PersKo eingestellt werden.

Die Personalkosten sollen hierbei nicht personenbezogen, sondern je Kostenstelle und entsprechend dem Anteil der zu leistenden Stunden je Bezugsgröße (Leistungen) im Baan-System gehalten werden.

Personaldurchschnittssätze werden besoldungsgruppenspezifisch je Verwaltungsbereich gepflegt. Feste Zuschlagssätze und personenbezogene Zuschläge, z.B. für Versorgungsrücklage und Wechselschichtzulage, werden je Vollzeiteinheit hinterlegt. Die ermittelten jährlichen Personalkosten werden je Kostenstelle verdichtet. Dieser Wert wird nach dem Verhältnis der zu erbringenden Leistungen im Ist wie im Plan aufgeteilt.

Alle Eingaben und Änderungen werden historisch nachvollziehbar abgebildet.

Da sich durch Fluktuation oder Umsetzung der Personalbestand einer Kostenstelle ändern kann, wird eine monatliche, behördenspezifische und dezentrale Überarbeitung für die Ermittlung der „simulierten“ Personal-Istkosten durchgeführt.

Die Planleistung je Kostenstelle wird auf der Basis von Mitarbeiter-Arbeitszeittypen (z.B. Beamte mit 40-Stunden-Wochenarbeitszeit) ermittelt und, gewichtet nach Anzahl Mitarbeiter pro Mitarbeiter-Arbeitszeittyp, in die Jahresplanung übernommen. Vor definitiver Übernahme in den Jahresplanwert besteht eine Simulationsmöglichkeit.



Nach gleicher Logik wie die oben ermittelten „Ist“- und Plan-Werte sind periodisiert unterjährig (z.B. monatlich) Durchschnittskosten-Überarbeitungen möglich. Nach Überarbeitung werden die Ist-Werte in die Finanzbuchhaltung eingebucht.

Weitere Ausführungen befinden sich im LF *PersKo*.

7.3 Zeit- und Leistungserfassung

7.3.1 VORSYSTEM ZUR ZEIT- UND LEISTUNGSERFASSUNG

Für die Zeiterfassung wurde im Rahmen von LoHN eine Internet-basierte Lösung entwickelt, die eine zentrale wie dezentrale Form der Zeiterfassung mit vorhandenen Client-Systemen des Landes Niedersachsen ermöglicht.

Die Zeiterfassung stellt Informationen über leistende Kostenstelle, Aktivität/Leistung bzw. Bezugsgröße sowie empfangendes Objekt (Kostenstelle oder Kostenträger) bereit.

Die Stunden je Tag werden summiert. Für die Erfassung der Arbeitszeiten kann bei Gerichten und Staatsanwaltschaften eine prozentuale Eingabe erfolgen. Nach Eingabe seiner Zeitdaten erhält der Mitarbeiter eine Eingabeübersicht zur Plausibilitätskontrolle.

Der Verwaltungsbereich sollte die organisatorischen Voraussetzungen schaffen, damit die Eingabe der Arbeitszeiten möglichst zeitnah erfolgt (mindestens einmal im Monat).

Bei der Entwicklung der Zeitwirtschaft wurden die einschlägigen datenschutz- und personalvertretungsrechtlichen Vereinbarungen beachtet. Insbesondere wird durch ein geeignetes Rollen- und Rechtekonzept dafür gesorgt, dass nur befugte Stellen Einsicht auf mitarbeiterbezogene Zeitdaten erhalten und diese Individualdaten die erfassende Stelle (Mitarbeiter, dezentrale oder zentrale erfassende Stelle) nur in verdichteter Form verlassen. In das Baan-System werden nur verdichtete Daten übergeben.

Das Rollen-/Rechtekonzept enthält folgende, wesentliche Aktivitäten:

- Zeiterfassung durch Mitarbeiter oder zentrale Stellen vor Ort,
- Freigabe Monatsabschluss Zeiterfassung durch Mitarbeiter oder zentrale Stellen vor Ort,
- Vollständigkeits- und Plausibilitätskontrolle durch Kostenstellenverantwortlichen,
- Freigabe Monatsabschluss Zeiterfassung durch Kostenstellenverantwortlichen mit Prüfung auf Vollständigkeit (fehlende Mitarbeiterdaten),
- Monatsabschluss Zeiterfassung mit Übergabe an Baan-System durch KLR-Verantwortlichen.

7.3.2 Stufenmodell zur Einführung der Zeit- und Leistungserfassung

Im ersten Jahr ist von den Mitarbeitern des Verwaltungsbereichs, der die KLR nach dem Landesreferenzmodell einführt, eine kontinuierliche Zeiterfassung vorzunehmen, um hinreichend verlässliche Daten für die interne Leistungsverrechnung, die Kostenträgerrechnung und die



Kalkulation von Verrechnungspreisen und Stundensätzen zu erhalten⁵⁰. Die kleinste zu erfassende Zeiteinheit soll hierbei 15 Minuten nicht unterschreiten.

Die ausführliche Beschreibung der Funktionen und technischen Umsetzung ist im Leitfaden Landesreferenzmodell dokumentiert.

⁵⁰ Für Gerichte und Staatsanwaltschaft kann eine prozentuale Erfassung der Arbeitszeiten erfolgen. Siehe Kapitel 5.4.6



8 LITERATURVERZEICHNIS

Brixner, Helge/Körner, Horst: Landesverwaltung Hessen 2000. Methodenkonzept. Budgetierung und betriebswirtschaftliche Steuerungsmodelle; Wiesbaden: 1998

Coenenberg, Adolf: Kostenrechnung und Kostenanalyse; Landsberg: 1999

CSC Ploenzke AG: Projektbericht. Konsolidierung der bisherigen Kosten- und Leistungsrechnung im Land Niedersachsen; Hannover: Juli 2000

Eisele, Wolfgang: Technik des betrieblichen Rechnungswesens; 6.vollst.überarb.u.erw. Aufl., München: 1999

Huch, Burkhard/Behme, Wolfgang/Ohlendorf, Thomas: Rechnungswesenorientiertes Controlling; 2.vollst.überarb.u.erw.Aufl., Hildesheim: 1995

Lachnit, Laurenz: Einführung von Kosten- und Leistungsrechnung in der öffentlichen Verwaltung, dargelegt am Beispiel des System KOLEIKAT der niedersächsischen Vermessungs- und Katasterverwaltung; Oldenburg: 1998

Niedersächsische Hafen- und Schifffahrtsverwaltung: Interne Arbeitsanweisungen zum KLR-Handbuch des Landes Niedersachsen; Oldenburg: Februar 2001

Niedersächsisches Ministerium der Finanzen: Das KLR-Rahmenkonzept des Landes Niedersachsen; Hannover: Februar 2001 (abschließender Entwurf)

Niedersächsisches Ministerium der Finanzen: Kosten-Leistungsrechnung und Controlling; Hannover: Kabinettsbeschluss vom 06.11.1998

Niedersächsisches Ministerium des Inneren (Referat 24): Konzeption KOLEIPOL, Hannover: September 1999

Niedersächsisches Ministerium für Wirtschaft, Verkehr und Technologie/Projektgruppe KLR Straßenbauverwaltung: Kosten- und Leistungsrechnung in der niedersächsischen Straßenbauverwaltung; Hannover: September 1999

Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst: Das Kosten- und Leistungsrechnungssystem für die niedersächsischen Hochschulen. Gliederungsfragment; Hannover: März 2001

Projekt LoHN/Projektgruppe KLR: Arbeitsunterlagen der Sitzungen; Hannover: Dezember 2000 bis April 2001

Projekt LoHN/Projektgruppe Steuerung und Controlling: Arbeitsunterlagen der Sitzungen; Hannover: Dezember 2000 bis April 2001

PWC Deutsche Revision AG: Hinweise für als Landesbetriebe gemäss §26 Abs.1 LHO geführte Hochschulen; 3.überarb.Aufl., Oktober 2000

Spöring, Helma: Niedersächsische Agrarstrukturverwaltung. Kompetentes Handeln für den ländlichen Raum. Vortrag auf der INTERGEO'99; Hannover: September 1999

Unterarbeitsgruppe der Arbeitsgruppe Steuerungsinstrumente Niedersachsen (AG SIN3): Budgetierung und Planung des Landeshaushalts; Hannover: Februar 1998