

**KVS**

Kommunale Verwaltungssteuerung • 03

 eBook

Herausgegeben von Prof. Dr. Stefan Müller  
und Prof. Dr. Christina Schaefer

Rainer Isemann | Christian Müller | Stefan Müller

# Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung

Grundlagen und Umsetzung

**ESV**

ERICH SCHMIDT VERLAG

ESV

**Kommunale Verwaltungssteuerung**  
Band 3

# **Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung**

Grundlagen und Umsetzung

Von

**Rainer Isemann,**

**Christian Müller**

und

**Prof. Dr. Stefan Müller**

---

ERICH SCHMIDT VERLAG

**Weitere Informationen  
zu diesem Titel finden Sie im Internet unter  
[ESV.info/978 3 503 12464 0](http://ESV.info/9783503124640)**

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 11489 4  
eBook: ISBN 978 3 503 12464 0

Alle Rechte vorbehalten  
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2010  
Erscheinungsjahr des gedruckten Werkes: 2009  
[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks  
und dem gedruckten Werk Abweichungen,  
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

# Geleitwort der Herausgeber

Alle Haushaltsvorschriften von Bund, Ländern und Kommunen fordern, die öffentliche Ressourcenverwendung dem Wirtschaftlichkeitsprinzip zu unterwerfen. Das zentrale Steuerungsinstrument hierfür ist die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), die für die wirtschaftlich zutreffende Abbildung von Leistungserbringungsprozessen schlicht zwingend notwendig ist. Wer ohne KLR steuert, d.h. etwa Gebühren festsetzt oder Budgets verteilt, handelt rein zufällig und wenig zielorientiert. Sofern das Verwaltungshandeln primär oder ausschließlich über Leistungen oder deren Kosten gesteuert werden soll, ist die verursachungsgerechte Zurechnung von Kosten hierfür notwendige Voraussetzung. Aufgrund des hohen Anteils von nicht direkt zurechenbaren Kosten wird die Steuerung des Verwaltungshandels mit Kosten- und Leistungsdaten zum ganz großen Teil auf Organisationsbereiche bezogen sein müssen.

In der praktischen Anwendung aber stellen sowohl abweichende Begrifflichkeiten als auch konzeptionelle Unterschiede zum System der Doppik eine Herausforderung dar, die, ergänzt um das Problem, dass die KLR im Gegensatz zur Doppik weit weniger stark extern reglementiert ist, vielfach zu unsachgemäß ausgestalteten Anwendungssystemen geführt haben. Dies erschwert die Interpretation der – oft mit großem Aufwand generierten – Daten erheblich. Daher konzentrieren sich die Verfasser in diesem Band zunächst bewusst ausführlich auf die Begrifflichkeiten und der generellen Ausgestaltung von KLR-Systemen, wobei die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung näher dargestellt wird. Dabei werden gemäß der Intention der Reihe „Kommunale Verwaltungssteuerung“ neben der praxisorientierten und mit Beispielen unterstützten Darstellung die Steuerungsaspekte herausgearbeitet. Explizit wird das System der KLR für die Ebene der Verwaltungssteuerung dargestellt. Das Eingreifen und die Vorgaben der Politik werden bewusst ausgeklammert, um die Darstellung nicht zu überlasten. Es bleibt dem Leser überlassen, die getroffenen Aussagen fallweise auf die Ebene der Politik zu beziehen, wofür genügend Anhaltspunkte gegeben werden. Deshalb richtet sich das Buch neben den direkt angesprochenen Verantwortlichen in der Verwaltung und die diese unterstützenden Beraterinnen, Berater, Prüfer und Prüferinnen und auch an Politikerinnen, Politiker und Studierende im Bereich des Public Managements.

*Oldenburg, Berlin im Juni 2009*

*Stefan Müller  
Christina Schaefer*

# Vorwort

Die „Kommunale Doppik“ ist inzwischen in vielen Bundesländern eingeführt (z. B. NRW, Saarland) worden, bzw. befindet sich gerade in der Einführung (z. B. Niedersachsen, Schleswig-Holstein, Brandenburg, Sachsen-Anhalt) und wird bis zum Jahr 2013 das grundlegende Rechnungswesenkonzept für die Kommunen darstellen. Gleichzeitig fordern die Gesetzgeber mit dieser Einführung auch die Ausgestaltung und Einführung einer umfangreichen KLR nicht nur für gebührenrechnende Einheiten der Kommunalverwaltungen sondern vielmehr auch für die Kernverwaltungen selbst. Da die KLR sich nach Jahren stürmischer Entwicklungen in einer Phase befindet, in der sowohl die instrumentelle Ausgestaltung als auch die Akzeptanz in der Unternehmenspraxis als weitgehend gefestigt angesehen werden kann, erscheint es sinnvoll dieses Instrumentarium auf die Besonderheiten und Bedürfnisse der Kommunalverwaltungen anzupassen. Erst wenn das Instrumentarium auf die Spezifika der öffentlichen Verwaltung angepasst ist, entfaltet es seine volle Wirkung zur Steuerung der internen Leistungsentstehung und Leistungsprozesse. Des Weiteren werden auf diesem Weg die Verwaltungsführung und die Gremien in die Lage versetzt, mit der KLR die Basis für ein umfassendes Controllingssystem in den Verwaltungen zu legen.

Das vorliegende Werk wendet sich an Leserinnen und Leser, die sich grundlegend und umfassend mit den Fragen der kommunalen KLR beschäftigen wollen. Es basiert auf Erfahrungen, die wir in vielen Einführungsprojekten der KLR und Doppik in Verwaltungen gemacht haben, auf den Erkenntnissen aus der jahrelangen Lehre an Universitäten und Fachhochschulen mit öffentlichen Schwerpunkten, vielen Workshops und Schulungen in Verwaltungen und Kommunalakademien sowie der Tätigkeit als Ratsmitglied.

Für die vielen von den Verwaltungsmitarbeiterinnen und Verwaltungsmitarbeitern, Kollegen und Kolleginnen, Studierenden, und Praktikerinnen und Praktikern gegebenen Anregungen möchten wir uns ebenfalls herzlich bedanken. Unser Dank für die umsichtige Unterstützung im Umfeld und bei der Gestaltung der Publikation gilt Frau Doris Schneider, Frau Sarah Müller und Herrn Dipl.-Kfm. Ulf Papenfuß. Der zuständigen Lektorin beim Erich Schmidt Verlag, Frau Birte Schumann, danken wir für die kooperative Zusammenarbeit und ihre Geduld. Zu guter Letzt gilt unser Dank unseren Partnern und Kindern für ihre unerlässliche motivatorische Unterstützung und die Gewährung der schriftstellerischen Freiräume.

*Oldenburg, Berlin Juni 2009*

*Rainer Isemann  
Christian Müller  
Stefan Müller*

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort der Herausgeber .....	5
Vorwort .....	6
Inhaltsverzeichnis .....	7
Abbildungsverzeichnis .....	11
Abkürzungsverzeichnis .....	13
1 Einordnung der KLR in das kommunale Rechnungswesen .....	15
1.1 Einführung in das kommunale Rechnungswesen .....	16
1.2 Begriffsdefinitionen .....	23
1.2.1 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR).....	23
1.2.2 Controlling .....	24
1.3 Aufgaben der KLR.....	25
1.3.1 Unterstützung der Haushaltsplanung durch Lieferung von Plankostendaten .....	26
1.3.2 Unterstützung der (doppischen) Haushalts-Bewirtschaftung durch Informationen zur Erfolgsentwicklung und Wirtschaftlichkeitskontrolle.....	28
1.3.3 Ermöglichung der internen Leistungsverrechnung .....	31
1.3.4 Lieferung von formalzielbasierten Kennzahlen.....	32
1.3.5 Standardisierung und Vereinfachung der Gebührenkalkulation, Unterstützung von Preis- und Programmentscheidungen.....	33
1.3.6 Weitere Aufgaben .....	34
1.4 Systematik der KLR.....	35
1.4.1 Zeitbezug der KLR.....	39
1.4.1.1 Istkostenrechnung .....	39
1.4.1.2 Normalkostenrechnung.....	40
1.4.1.3 Plankostenrechnung .....	41
1.4.2 Umfang der KLR .....	42
2 Grundbegriffe der Kosten- und Leistungsrechnung .....	43
2.1 Die Begriffe „Kosten“ und „Leistungen“ .....	44
2.2 Definition und Abgrenzung der Begriffe „Kosten“ und „Erlös“/„Leistung“ .....	46
2.3 Grundlagen der Kostentheorie .....	54
2.3.1 Gliederungsmöglichkeiten von Kosten.....	54
2.3.2 Kostengliederung nach Beschäftigungsabhängigkeit – die Bedeutung fixer und variabler Kosten für die KLR.....	55
2.3.3 Kostengliederung nach der Zurechenbarkeit – die Bedeutung von Einzel- und Gemeinkosten für die KLR .....	64

2.4	Grundprinzipien der Kostenverrechnung.....	67
3	Kosten- und Leistungsartenrechnung – die Erfassung der Kosten und Leistungen in Kommunen.....	71
3.1	Begriff und Gegenstand der Kosten- und Leistungsartenrechnung.....	72
3.2	Kosten-/Leistungsarten als Gegenstand der Kostenartenrechnung .....	73
3.3	Methodik der Erfassung der Kosten- bzw. Leistungsarten.....	75
3.4	Erfassung und Bewertung der Personalkosten.....	77
3.4.1	Erfassung der Personalkosten .....	77
3.4.2	Bewertung der Arbeitsleistung .....	78
3.5	Erfassung und Bewertung von Material- und Sachkosten Verbrauchskosten.....	81
3.5.1	Erfassung und Bewertung von Sachkosten.....	81
3.5.2	Erfassung des Materialverbrauchs .....	82
3.5.3	Bewertung (Bepreisung) des Materialverbrauchs.....	85
3.6	Ermittlung kalkulatorischer Kosten .....	90
3.6.1	Begriff und Aufgaben kalkulatorischer Kosten in der KLR.....	90
3.6.2	Kalkulatorische Abschreibungen .....	91
	3.6.2.1 Lineare Abschreibung.....	94
	3.6.2.2 Leistungsabschreibung .....	95
3.6.3	Kalkulatorische Zinsen .....	96
3.6.4	Kalkulatorische Miete .....	104
3.6.5	Kalkulatorische Wagnisse.....	105
4	Kosten- und Leistungsstellenrechnung .....	109
4.1	Begriff und Gegenstand der Kosten- und Leistungsstellenrechnung .....	110
4.2	Kosten-/Leistungsstellen als Gegenstand der Kosten- und Leistungsstellenrechnung.....	113
4.3	Kostenstellenabrechnung mit Hilfe des Kommunalen Betriebsabrechnungsbogens.....	118
4.3.1	Begriff und Aufbau des Kommunalen Betriebsabrechnungsbogens.....	118
4.4	Methodik der Erfassung von Kosten und Erlösen in der Kosten- und Leistungsstellenrechnung.....	123
4.4.1	KLR-Konzept I (ohne Einzelkostenverrechnung auf Kostenstellen) .....	123
4.4.2	KLR-Konzept II (mit Einzelkostenverrechnung auf Kostenstellen) .....	127
4.5	Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung.....	130
4.5.1	Interne Leistungsverrechnungen als Problem der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung .....	130
4.5.2	Anbauverfahren (Blockumlageverfahren) .....	133
4.5.3	Stufenleiterverfahren.....	135
4.5.4	Gleichungsverfahren .....	141
4.5.5	Sonstige Verfahren.....	145

---

4.6	Bildung von Gemeinkostensätzen für die Hauptkostenstellen .....	147
4.7	Kostenkontrolle .....	148
5	Kosten- und Leistungsträgerrechnung – Kalkulation und kurzfristige Erfolgsrechnung .....	151
5.1	Grundlagen der Kosten- und Leistungsträgerrechnung .....	152
5.1.1	Begriff und Gegenstand der Kosten- und Leistungsträgerrechnung .....	152
5.1.2	Kosten- und Leistungsträger als Gegenstand der Kosten- und Leistungsträgerrechnung .....	153
5.2	Kosten- und Leistungsträgerstückrechnung – Kalkulation der Kosten von Produkten/Leistungen .....	156
5.2.1	Allgemeine Grundlagen und Aufgaben der Kostenträgerstückrechnung .....	156
5.2.2	Kalkulationsverfahren .....	157
5.2.2.1	Übersicht .....	157
5.2.2.2	Divisionskalkulation .....	158
5.2.2.3	Äquivalenzziffernverfahren .....	162
5.2.2.4	Zuschlagskalkulationen .....	166
5.3	Kosten-/Leistungsträgerzeitrechnung .....	175
6	Zusammenfassung .....	179
	Literaturverzeichnis .....	183
	Anhang: Kostenstellenplan der Stadt Wriezen (Brandenburg) .....	187
	Stichwortverzeichnis .....	196
	Autoren .....	199



# Abbildungsverzeichnis

Abb. 1-1:	Grundmodell einer Kommune .....	18
Abb. 1-2:	KLR im Kontext der Haushaltsführung.....	24
Abb. 1-3:	Vereinfachtes Beispiel einer Kostenkontrolle und Prognose für ein kommunales Produkt „Ordnungsangelegenheiten“ .....	29
Abb. 1-4:	Möglichkeiten des Kostenvergleichs .....	30
Abb. 1-5:	Abrechnungsstufen der KLR .....	35
Abb. 1-6:	Teilgebiete der Kosten-, Leistungs- und kalkulatorischen Ergebnisrechnung .....	36
Abb. 1-7:	Produkt hierarchien.....	38
Abb. 1-8:	Kostenrechnungssysteme.....	39
Abb. 2-1:	Definitionen der Strom- und Bestandsgrößen des betrieblichen Rechnungswesens .....	46
Abb. 2-2:	Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens .....	47
Abb. 2-3:	Begriffsabgrenzung mit Hilfe des vereinfachten Bilanzschemas .....	48
Abb. 2-4:	Zuordnung der Geschäftsvorfälle .....	49
Abb. 2-5:	Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten.....	50
Abb. 2-6:	Aufspaltung des Aufwands (des Ertrags) in neutralen Aufwand (neutralen Ertrag) und Kosten bzw. Leistungen .....	51
Abb. 2-7:	Gliederungsmöglichkeiten von Kosten.....	54
Abb. 2-8:	Grafische Darstellung von Fixkosten .....	56
Abb. 2-9:	Grafische Darstellung von intervallfixen Kosten .....	57
Abb. 2-10:	Grafische Darstellung der Gesamtkostenfunktion.....	59
Abb. 2-11:	Kostendefinitionen.....	62
Abb. 2-12:	Grafische Darstellung alternativer Kostenverläufe.....	63
Abb. 2-13:	Abgrenzung zentraler Kostenkategorien .....	65
Abb. 2-14:	Beispiele für Bezugsgrößen in Kommunen .....	69
Abb. 3-1:	Verfahren der Materialverbrauchsbewertung .....	86
Abb. 3-2:	Umbewertung von Anlagegütern von buchhalterischen Ansätzen auf kostenrechnerischen Ansätze (Fall für Höherbewertung) .....	100
Abb. 3-3:	Berechnung der durchs. Kapitalbindung eines abnutzbaren bzw. nicht abnutzbaren Vermögensgeg. Nach dem Restbuchwertverfahren .....	102
Abb. 3-4:	Schema zur Ermittlung des leistungserstellungsnotwendigen Kapitals .	103
Abb. 3-5:	Kostenartenübersicht der Gemeinde Bad Hindertentannen für das letzte Jahr .....	107
Abb. 4-1:	Gliederungskriterien für Kostenstellen/Abrechnungsbereiche.....	114
Abb. 4-2:	Beispielhafte Darstellung einer Kostenstellenhierarchie.....	114
Abb. 4-3:	Vorgehensweise der Betriebsabrechnung.....	119
Abb. 4-4:	Beispiel eines Kommunalen Verwaltungsabrechnungsbogens (KVAB) .....	120
Abb. 4-5:	Beispielhafte Darstellung eines KLR-Konzeptes I.....	125

Abb. 4-6:	Beispielhafte Darstellung eines KLR-Konzeptes II.....	128
Abb. 4-7:	Sekundäre Gemeinkosten und Verteilungsgrundlagen.....	131
Abb. 4-8:	Struktur einseitiger und wechselseitiger Leistungsverflechtungen .....	132
Abb. 4-9:	Abrechnungsstruktur des Anbauverfahrens.....	133
Abb. 4-10:	Beispiel KVAB mit dem Anbauverfahren – Primärkosten .....	134
Abb. 4-11:	Beispiel KVAB mit dem Anbauverfahren – Verteilungsgrundlagen .....	134
Abb. 4-12:	Beispiel KVAB mit dem Anbauverfahren – Verteilung.....	135
Abb. 4-13:	Abrechnungsstruktur des Stufenleiterverfahrens.....	136
Abb. 4-14:	Beispiel KVAB mit dem Stufenleiterverfahren – Primärkosten und Verteilungsgrundlagen.....	137
Abb. 4-15:	Beispiel KVAB mit dem Stufenleiterverfahren – Rangfolgeberechnung .....	137
Abb. 4-16:	Beispiel KVAB mit dem Stufenleiterverfahren – Verteilung.....	138
Abb. 4-17:	Verteilungsschlüssel der Kostenarten auf die Kostenstellen .....	139
Abb. 4-18:	Kostenstellenübersicht und Primärkosten der Gemeinde Bad Hinterdentannen.....	139
Abb. 4-19:	Verteilungsschlüssel der Sekundärkosten der Gemeinde Bad Hinterdentannen.....	140
Abb. 4-20:	KVAB der Gemeinde Bad Hinterdentannen .....	140
Abb. 4-21:	Abrechnungsstruktur des Gleichungsverfahrens .....	141
Abb. 4-22:	Beispiel des Gleichungsverfahrens „Ausgangsdaten“ .....	143
Abb. 4-23:	Entwicklung der Gleichungen und Auflösung nach Std. und I/Os.....	144
Abb. 4-24:	KVAB auf der Basis des mathematischen Verfahrens .....	144
Abb. 4-25:	Struktur der Leistungsverrechnung mit dem Gutschrift- /Lastschriftverfahren.....	145
Abb. 4-26:	Struktur der Leistungsverrechnung mit dem iterativen Verfahren .....	146
Abb. 4-27:	Bildung von Gemeinkostenzuschlagssätzen .....	148
Abb. 5-1:	Teilgebiete der Kosten-/Leistungsträgerrechnung in Kommunen.....	153
Abb. 5-2:	Übersicht zur Eignung von Kalkulationsverfahren im Zusammenhang mit der Beschaffenheit der Kostenträger .....	158
Abb. 5-3:	Kalkulationsschema der Bezugsgrößenkalkulation .....	172
Abb. 5-4:	Fertigungs- und Kalkulationsverfahren .....	173
Abb. 5-5:	Kosten der Kita A der Gemeinde Bad Hinterdentannen für das letzte Jahr.....	174
Abb. 5-6:	Berechnung der Äquivalenzziffern für die Kita A der Gemeinde Bad Hinterdentannen für das letzte Jahr. ....	175
Abb. 5-7:	Kosten der Vormittags- und Nachmittagskinder Kita A der Gemeinde Bad Hinterdentannen für das letzte Jahr. ....	175
Abb. 5-8:	Das Dreikomponentensystem .....	177
Abb. 5-9:	Leistungs- und Erlösrechnung der Kita A der Gemeinde Bad Hinterdentannen.....	177
Abb. 5-10:	Kurzfristige Erfolgsrechnung der Kita A der Gemeinde Bad Hinterdentannen.....	178

# Abkürzungsverzeichnis

A	Abschreibungsbasis des Anlagegutes (Anschaffungskoten / Wiederbeschaffungskosten)
a	jährlicher Abschreibungsbetrag
A	Abschreibungsbasis
AB	Anfangsbestand
Abb.	Abbildung
AQZ	Äquivalenzzifferkalkulation
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BG <sub>Kst.</sub>	Bezugsgröße der Kostenstelle
b <sub>ij</sub>	Anzahl der Bezugsgrößeneinheiten pro Leistungseinheit
EB	Endbestand
ehem.	ehemaligen
EK <sub>Kst.</sub>	Einzelkosten der Kostenstelle
FEK	Fertigungseinzelkosten
FGKZS	Fertigungsgemeinkostenzuschlagssatz
FIFO	First In, First Out
GE	Geldeinheiten
GK <sub>Kst.</sub>	Gemeinkosten der Kostenstelle
GK <sub>Vertr.</sub>	= Gemeinkosten Kostenstelle Vertrieb
GK <sub>Verw.</sub>	Gemeinkosten Kostenstelle Verwaltung
GKZS <sub>Kst.</sub>	Gemeinkostenzuschlagssatz für Kst.
GKZS <sub>Vertr.</sub>	Vertriebsgemeinkostenzuschlagssatz
GKZS <sub>Verw.</sub>	Verwaltungsgemeinkostenzuschlagssatz
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HK	Herstellkosten
HK <sub>Kst,n</sub>	Herstellkosten in der Stufe i (Stufenkosten)
i	Zinssatz
i. d. R.	in der Regel
I/O	Input / Output
K	Gesamtkosten
k	Stückkosten (Durchschnittskosten)
K'	Grenzkosten
KAG	Kommunalabgabengesetz
kalk.	kalkulatorisch(er)
K <sub>f</sub>	fixe Gesamtkosten
k <sub>f</sub>	fixe Stückkosten

Kita	Kindertagesstätte
$k_{Kst,n}$	kumulierte Stückherstellkosten auf der Stufe i (inkl. HK der Vorstufen)
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
Kst.	Kostenstelle
kum.	kumuliert(e)
$K_v$	variable Gesamtkosten
$k_v$	variable Stückkosten
KVAB	Kommunaler Verwaltungsabrechnungsbogen
LIFO	Last In, First Out
$LP_G$	Gesamtbetrag der Erlöseinheiten
$LP_t$	jährliche erbrachte Erlöseinheiten
MEK	Materialeinzelkosten
MGKZS	Materialgemeinkostenzuschlagssatz
$m_{i,n}$	Anzahl der gelieferten Einheiten von Kostenstelle i an KST n
$m_n$	Anzahl der gelieferten Einheiten der Kostenstelle n
$m_{n-1;n}$	von der Vorstufe weiterverarbeitete Leistungsmenge in Stufe i
Nr.	Nummer
o. V.	ohne Verfasser, ohne Verlag
PGK	primäre Gemeinkosten
$PGK_{Kst.}$	Primäre Gemeinkosten der Kostenstelle
$p_i$	Preis des Einsatzstoffes bei der Lieferung i
q	Verrechnungssatz
$q_i$	Verrechnungssatz pro Erlöseinheit der Kostenstelle i
$q_{ij}$	Verrechnungssatz für die Bezugsgröße i in der Kostenstelle j
$q_n$	Verrechnungssatz pro Erlöseinheit der Kostenstelle n
RW	Restwert
SEKFert	Sondereinzelkosten der Fertigung
SGK	sekundäre Gemeinkosten
v. a.	vor allem
Verw.GKZS	VerwaltungsgemeinkostenZuschlagssatz
WACC	Weighted Average Cost of Capital (gewichteter Kapitalkostensatz)
x	Leistungsmenge
$x_i$	Menge des Einsatzstoffes bei der Lieferung i
z. T.	zum Teil
zbg.	zahlungsbegleitet

# 1 Einordnung der KLR in das kommunale Rechnungswesen

## *Leitfragen*

- Wie sind die Begrifflichkeiten der KLR in das System des kommunalen Rechnungswesens einzuordnen?
- Welche Aufgaben hat die kommunale KLR?
- Welche Elemente und Systeme der KLR können unterschieden werden und wo liegen deren unterschiedlichen Anwendungsbereiche?

### **Fall:**

Vor dem Hintergrund einer sich verschärfenden Wirtschaftssituation sieht sich die neue Verwaltungsleitung der Gemeinde Bad Hinterdentannen – vertreten durch die Bürgermeisterin Frau Dr. Durchblick und dem ersten Gemeinderat Herrn Weitsicht –, einer Kommune mit touristischem Schwerpunkt, einigen produzierenden Unternehmen im Bereich der Automobilzulieferer und landwirtschaftlichen Betrieben, mit einer neuen Situation konfrontiert. Die Gemeinde, die bisher dauerhaft „schwarze Zahlen“, d.h. einen positiven Vermögens- und Verwaltungshaushalt hatte, ist in die Verlustzone geraten. Im vorigen Jahr führte der Wegfall einer Spielbankabgabe, sowie die Verlagerung von Produktionsstätten einer Konzerntochter nach Polen zu erheblichen Einnahmerückgängen in den Bereichen Gewerbesteuer und Konzessionen. Ebenfalls sind nach Einführung der Doppik viele Maßnahmen der Gebäudeunterhaltung nicht mehr wie Früher einfach über den Vermögenshaushalt zu buchen sondern gehen als Instandhaltungsaufwand in die Ergebnisrechnung ein. Die Verwaltungsleitung diskutiert über die Gründe für die schlechte Lage der Kommune. Der Dezernatsleiter Bau beklagt sich über die zu hohen Kosten im Bauhof, die Arbeitsvorbereitung über ungünstige Auftragszusammensetzungen in dem Gebäudemanagement und die Bauplanung moniert die ungenügende Kostentransparenz.

Der Kämmerer stellt zudem fest, dass laufend Aufträge der Grünflächenunterhaltung zu nicht kostendeckenden Preisen durchgeführt würden. Weiterhin wird gemutmaßt, dass die Auslastung des neuen Wellnessdorfes wahrscheinlich nur bei ca. 50% liegt.

Obwohl die grundlegenden Daten über die Erlöse und Gesamtkosten (Personalkosten, Sachkosten, Zinsen, Materialkosten etc.) der Verwaltung aus der Finanzbuchhaltung des Doppiksystems NewSystem zu entnehmen sind, kann jedoch nach Auskunft des Kämmerers nicht ermittelt werden, in welchen Bereichen der

Verwaltung diese Kosten entstanden sind und wie sie sich auf die verschiedenen neu gebildeten Produkte verteilen.

Somit ist auch nicht klar, welche Produkte kostendeckend und welche Produkte eventuell mit Verlust als Verwaltungsleistung erbracht werden. Die Verwaltung beschließt, ab sofort eine aussagefähige KLR aufzubauen.

In dieser Situation meldet sich der ehemalige Bürgermeister und Fraktionsvorsitzender der Blauen Partei in einer Verwaltungsausschusssitzung zu Wort:

„Ich habe die Gemeinde nach dem letzten Weltkrieg aus dem Nichts aufgebaut und seither erfolgreich geführt. Sie hat sich zu einem tollen Wirtschaftsstandort und einer bürgerfreundlichen Kommune mit allem Komfort entwickelt. KLR? ... ist doch alles Quatsch. In all den Jahren habe ich die Verwaltung ohne KLR erfolgreich geführt. Meine Planung? Meine Planung mache ich alleine über den ausgeglichenen Haushalt.“

Hat der ehemalige Bürgermeister Recht? Braucht man tatsächlich keine KLR? Warum hat er in der Vergangenheit seine Verwaltung erfolgreich ohne KLR führen können?

## 1.1 Einführung in das kommunale Rechnungswesen

Aus der Sicht der Führung der Beispielkommune sind zwei Probleme erkennbar:

Zum einen existiert offensichtlich in der gegebenen Situation ein **Informationsbedarf**, der durch die herkömmliche kameralistische oder doppische Abbildung<sup>1</sup> nicht gedeckt wird, zum anderen erscheinen nach Aussagen des pensionierten Amtsleiters – und sein bisheriger beruflicher Erfolg scheint ihm Recht zu geben – zusätzliche Informationen für eine erfolgreiche Verwaltungsführung über eine KLR nicht unbedingt notwendig zu sein. Ist die Beschäftigung mit KLR also nicht notwendig? Wie ist die Aussage des ehemaligen Amtsleiters zu werten? Im Folgenden werden zunächst einige Argumente erörtert, die gegen die Meinung des ehemaligen Amtsleiters sprechen:

Die Aussage des ehemaligen Amtsleiters – Verwaltungsführung ohne KLR zu betreiben – ist vor dem Hintergrund der Wirtschaftslage nach dem II. Weltkrieg zu sehen. In dieser Zeit des Wirtschaftswunders war die Haushaltssituation durch **kaum vorhandene Schulden** der Kommunen und geringere Sozialausgaben deutlich entspannter. Oftmals war auch das **Leistungsangebot der Kommunen deutlich geringer**, so dass „rational“ kalkulierte Gebühren in vielen Fällen nur eine untergeordnete Rolle spielten. In einzelnen Fällen konnten Gebühren von der Kommune quasi vorgegeben werden, wie etwa im Bereich der Wasserwirtschaft. Somit fielen Defizite in der Wirtschaftlichkeit von Kommunen kaum auf, da Unwirtschaftlichkeiten dann mit den Gebühren auf die Bürgerinnen und Bürger abgewälzt werden konnten.

---

<sup>1</sup> Vgl. Kußmaul, H./Henkes, J.: KVS 2: Kommunale Doppik, 2009.

Die getroffene Aussage des ehemaligen Amtsleiters, Führung „aus dem Bauch heraus“ ist in einer kleineren Verwaltung mit nur geringer Komplexität haltbar. Die Tatsache, dass der Amtsleiter eine überschaubarere Verwaltung kennen gelernt und dann die zusätzliche Aufgaben langsam hinzu gewachsen sind, versetzte ihn in die Lage, aus seiner Erfahrung viele Entscheidungen „intuitiv“ zu treffen. Bei größeren Verwaltungen und der damit einhergehenden größeren **Komplexität und Intransparenz**<sup>2</sup> ist diese eher gefühlsmäßige Art der Verwaltungssteuerung alleine nicht mehr ausreichend. Vielmehr sind die intuitiven Lösungen mit quantitativen, v.a. finanzbasierten Informationen zu fundieren. Die getroffene Aussage ist in Zeiten großer Veränderungen und Dynamik der Umwelt (neue Techniken, gestiegene Anforderungen von Bürgern und Bürgerinnen und Politik, neue Märkte, hoher Preiswettbewerb) nicht mehr haltbar. Gerade bei hohem Preiswettbewerb, wie er heute häufig in vielen Märkten auch mit kommunaler Beteiligung vorzufinden ist (z. B. Energieversorgung, Straßenreinigung, Grünflächenpflege, etc.), verlieren Erfahrungsgrößen zunehmend an Aussagefähigkeit. Je größer und dynamischer die Umweltveränderungen sind, desto unverzichtbarer ist eine aussagefähige KLR. Eine wirkungsvolle Kostenkontrolle war in der Kommune der Fallstudie nur aufgrund des „Fingerspitzengefühls“ der Verwaltungsführung möglich. Belastungsfähige Zahlen waren nicht vorhanden, sodass auch die Frage, ob die Verwaltung nicht noch wirtschaftlicher hätte agieren können, nicht zu beantworten ist. Die durchgeführte Planung über nur eine Kenngröße gepaart mit Erfahrungswerten stellt eine zu grobe Kalkulationsgröße dar, die die Kosten unterschiedlicher Leistungen nur unzureichend widerspiegelt. Je differenzierter die kommunalen Produkte sind, desto differenzierter müssen auch die Kenngrößen aus dem Kostenrechnungssystem sein.

Die bisherige **Informationsbasis ist ausschließlich vergangenheitsorientiert**. Mit einer KLR ist es möglich, auch zukunftsgerichtete Entscheidungen zu treffen. Wie wir sehen, ist ein auf Wirtschaftlichkeit zielendes kommunales Verwaltungshandeln ohne gezielte Steuerungsinformationen in der heutigen Zeit nicht sinnvoll möglich. Heute wird von Kommunen von den Bürgerinnen und Bürger eine optimierte Wirtschaftlichkeit gefordert, um generationengerecht auch dauerhaft erfolgreich agieren zu können. Optimierte Wirtschaftlichkeit erfordert jedoch eine ausreichende Menge an relevanten Informationen, die nur durch eine aussagefähige KLR und ein differenziertes Controlling ermöglicht wird.<sup>3</sup> KLR und Controlling werden damit zu einem wichtigen Steuerungsinstrument und die Nutzung der bereitgestellten Informationen wird zu einem Erfolgsfaktor moderner Kommunalverwaltungen.<sup>4</sup> Dabei führt die Optimierung der Wirtschaftlichkeit, auch wenn sie zunächst an monetären Größen gemessen wird, nicht automatisch zur reinen Geldorientie-

---

<sup>2</sup> Vgl. Homann, K.: *Verwaltungscontrolling*, 2005, S. 75.77; Müller, S./Papenfuß, U./Schaefer, C.: *KVS 1*, 2009, S. 71-73.

<sup>3</sup> Vgl. Schuster, F.: *Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung*, 2002, S. 9.

<sup>4</sup> Vgl. Adamschek, B.: *Öffentlicher Sektor*, 2005, S. 360.

zung. Vielmehr sind die zentralen Ziele der Kommunen, wie die Gemeinwohlorientierung, konkretisiert in Sozial- oder Umweltziele, so in das Zielsystem der Kommune zu integrieren, dass die Abbildung in Geldeinheiten und Optimierung der Wirtschaftlichkeit auch zur Zielerreichung der Primärziele oder Sachziele führt.<sup>5</sup>

Bei der Beschäftigung mit dem Thema Informationsversorgung in Kommunen und insbesondere der KLR stellt sich zunächst die Frage nach dem Untersuchungsobjekt. Ausgangspunkt ist das in Abb. 1.1 dargestellte **Grundmodell einer Kommune**.<sup>6</sup>

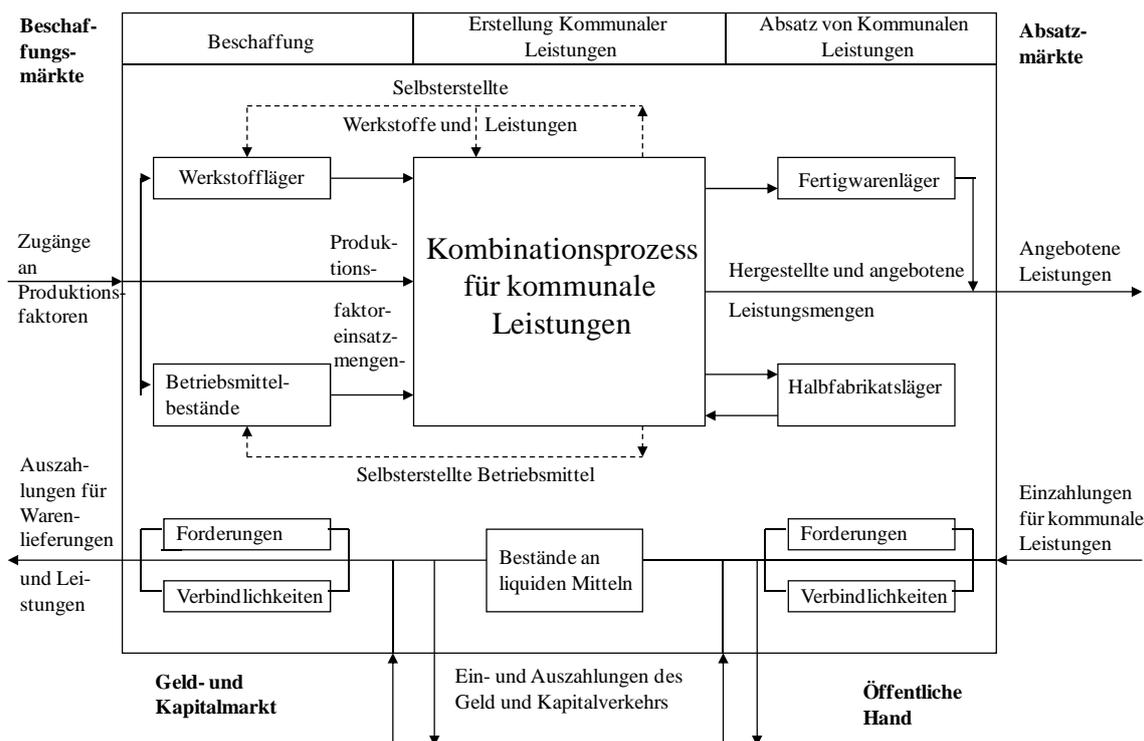


Abb. 1-1: Grundmodell einer Kommune

Wie zu erkennen ist, steht auch eine Kommune zwischen den Beschaffungsmärkten und den Absatzmärkten, d.h. der Abgabe der kommunalen Leistungen an die Bürgerinnen und Bürger. Die Aufgabe der Kommune besteht also folglich darin, die Güter, die sie zur Bereitstellung ihrer Leistungen benötigt, auf den Beschaffungsmärkten einzukaufen, die gekauften oder auch ehrenamtlich zur Verfügung gestellten Produktionsfaktoren (Materialien, menschliche Arbeitskraft, Maschinen) einem **Leistungserstellungs- oder besser einem Kombinationsprozess** zu unterwerfen, Erzeugnisse oder Dienstleistungen herzustellen und diese den Bürgerinnen und Bürgern anzubieten. Dieser Strom von den Beschaffungsmärkten zu den Absatzmärkten, in Abb. 1-1 von links nach rechts verlaufend, wird als Güterstrom bezeichnet.

<sup>5</sup> Vgl. Müller, S./Papenfuß, U./Schaefer, C.: KVS 1, 2009, S. 57-61.

<sup>6</sup> In Anlehnung an Kilger, W.: Einführung in die Kostenrechnung, 1992, S. 2.

Dieser direkte **Strom durch die Kommune** ist sicher in der Realität eher die Ausnahme denn die Regel. Da die Produktionsfaktoren nicht immer unmittelbar in der Menge, in der sie in die Produktion eingehen, gekauft werden (beispielsweise wegen der Inanspruchnahme von Einkaufsrabatten), entstehen Lager für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe. Neben diesen Einsatzstoffen benötigt eine Kommune auch maschinelle Anlagen, Büro- und Geschäftsausstattung, einen Fuhrpark und viele andere Anlagen, so genannte Betriebsmittel, die ebenso von den Beschaffungsmärkten beschafft werden. Werkstoffmengen, Arbeitsleistungen wie auch sonstige Dienstleistungen gehen im Folgenden als Inputstrom in den Kombinationsprozess ein, werden in kommunale Leistungen (Produkte, Dienstleistungen) umgeformt und fließen als Leistungs- oder Outputstrom aus dem Kombinationsprozess heraus.

Auch wenn Kommunen i. d. R. Dienstleistungen erbringen, sind in wenigen Fällen auch auf kommunaler Ebene **Lager** denkbar. So kann etwa bei einer kommunalen Wasserversorgung das Trinkwasser nach der Aufbereitung in Vorratsbehältern gelagert werden, Streusalz muss bevorratet werden u. s. w. Diese Vorräte fließen zu einem späteren Zeitpunkt wieder in den Kombinationsprozess zusammen mit Personalkosten und weiterem zur Leistungserstellung ein und werden schließlich entgeltlich oder unentgeltlich an die Bürger und Bürgerinnen abgegeben.

Aus Abb. 1.1 ist zu erkennen, dass auch **rückläufige Güterströme** (gestrichelte Linien) existieren, und zwar aus dem Kombinationsprozess heraus in die Werkstofflager bzw. in die Betriebsmittelbestände. Bei diesem rückbezogenen Strom aus dem Kombinationsprozess in die Werkstofflager handelt es sich z. B. um selbst erstellte Werk- oder Betriebsstoffe, die die Kommune in seinem Produktionsprozess quasi als Abfallprodukt herstellt (z. B. Material für den Straßenbau aus der Abfallannahme oder Energie aus Abwärme). Als selbst erstellte Betriebsmittel kommen auch langlebige Anlagegüter, wie z. B. Maschinen, Anlagen und sonstige Güter, die nicht auf dem Absatzmarkt verkauft werden, in Betracht. So kann der Bauhof Wege für den Tourismus erstellen, Spielgeräte für die Kindergärten erbauen oder Gebäude für die Kommune errichten.

Aus diesem einfachen Modell können bereits erste wichtige **Begriffe der KLR**, nämlich „Aufwendungen/Kosten“ und „Erträge/Erlöse (Leistungen)“ abgegrenzt und abgeleitet werden, worauf im Kapitel 2.1 noch detailliert eingegangen wird. Grundsätzlich ist jedoch Folgendes festzuhalten: Immer dann, wenn Güter als Inputfaktor in den Kombinationsprozess eingebracht und verbraucht werden, entsteht ein **Güterverzehr**. Wird dieser Güterverzehr mit Preisen bewertet, spricht man betriebswirtschaftlich von Kosten/Aufwand. Dem bewerteten Güterverzehr bei den Werkstoffen entspricht der Wertverlust bei den Betriebsmitteln. Dieser Werteverzehr wird durch die Abschreibungen repräsentiert. Immer dann, wenn neue Leistungen (Produkte und Dienstleistungen) aus dem Kombinationsprozess entstehen, spricht man von Erlösentstehung.

Die **bewertete Erlösentstehung** bezeichnet man betriebswirtschaftlich als **Leistung/Ertrag**. Diesem Güter-/Leistungsstrom der Kommune entgegengesetzt

verläuft der Geldstrom. Die abgegebenen Leistungen müssen von den Bürgern und Bürgerinnen teilweise über Gebühren bezahlt werden; somit gehen für die abgesetzten Leistungen z. T. direkte Zahlungen ein (Einzahlungen). Diese Zahlungen erhöhen den Bestand der Kommune an Finanzmitteln.

Auf der anderen Seite müssen die von der Kommune beschafften Produktionsfaktoren bezahlt werden. Die Zulieferer erwarten die Bezahlung ihrer Warenlieferungen und die Arbeitnehmer sowie Arbeitnehmerinnen die pünktliche Zahlung ihrer Löhne und Gehälter. Dies alles führt zu permanenten Auszahlungen aus der Kommune. Die Bestände an **Zahlungsmitteln** vermindern sich hierdurch.

Werden Leistungen, egal ob bezogene Leistungen vom Beschaffungsmarktes oder Leistungen an die Bürgerinnen und Bürger oder andere Institutionen, nicht sofort bezahlt, entstehen Forderungen oder Verbindlichkeiten der Kommune. Leistungserbringung, Rechnungserstellung und die Bezahlung können somit zeitlich auseinanderfallen. Daher wird oft zur Kennzeichnung der erwarteten Ein- und Auszahlungen von einem weiteren Begriffspaar, nämlich von „**Einnahmen/Ausgaben**“, gesprochen. Bei Bezahlung dieser Forderungen oder Verbindlichkeiten werden aus den Einnahmen oder Ausgaben dann auch Einzahlungen oder Auszahlungen, die damit den Bestand an Zahlungsmitteln verändern. Da im Normalfall die Auszahlungen aus dem Bezug von Leistungen (einschließlich der Investitionen) und die Zahlungseingänge aus der Leistungserbringung nur selten zeitgleich, sondern in der Regel zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen, entstehen in der Kommune entweder Überbestände an liquiden Mitteln (d. h. die **Einzahlungen** einer Periode sind höher als die Auszahlungen) oder Finanzierungslücken (d. h. die Auszahlungen einer Periode sind höher als die Einzahlungen). Um jederzeit die notwendige Liquidität vorzuhalten bzw. überschüssige Liquidität vorübergehend anzulegen, muss die Kommune den Geld- und Kapitalmarkt nutzen. Hierbei unterscheidet man beispielhaft folgende Zahlungsströme: Einzahlungen aus dem Kapitalmarkt in die Kommune resultieren aus der Aufnahme von Fremdkapital (z. B. Kassenkredite, Darlehensaufnahmen bei der Kreisschulbaukasse oder den Banken).

**Auszahlungen** aus dem Kommune an den Kapitalmarkt können beispielsweise resultieren aus Darlehensrückzahlung an Kreditinstitute und Zahlungen von Zinsen.

Darüber hinaus beeinflussen die Steuereinnahmen und die Transaktionen mit anderen staatlichen Institutionen (Zuschüssen etc.) den Geldbestand der Kommunen. Grundsätzlich ist festzuhalten:

Der Abgleich der Geldströme in einer Kommune stellt die **Einzahlungen** (= Zugang finanzieller Mittel) den **Auszahlungen** (= Abfluss finanzieller Mittel) gegenüber und bestimmt den Bestand an liquiden Mitteln der Kommune. Diese Größen können sich in Höhe und Fälligkeit von den Werten des Güterstroms unterscheiden.