

Evaluation von Systemen der Kosten- und Leistungsrechnung

Heiko Rabe

Im Zuge der Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens steigt die Bedeutung der Kosten- und Leistungsrechnung als Datenlieferant für die Analyse von Kostenstrukturen, die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen und die Aufstellung von Produkthaushalten. In der letzten Zeit mehrten sich Stimmen und Analysen nicht zuletzt von Rechnungshöfen, die den Aussagegehalt, die Relevanz und die Wirtschaftlichkeit von Systemen der Kosten- und Leistungsrechnung in Zweifel ziehen.

Vor diesem Hintergrund verfolgt der Beitrag das Ziel, praxisgerechte Hilfestellungen für die Evaluation von Systemen der Kosten- und Leistungsrechnung im öffentlichen Sektor zu liefern.

Ganzheitlicher Evaluationsansatz

Zweifel an der Qualität der von der Kostenrechnung bereitgestellten Informationen auch im privatwirtschaftlichen Unternehmensbereich sind aus der Literatur seit längerem bekannt (vgl. etwa Ahlbach 1976). Forderungen nach einer Qualitätsoffensive in der Kostenrechnung sind hinreichend konzeptionell untersetzt (Weber 2005), fokussieren sich aber einseitig auf eine Tiefenprüfung der betriebswirtschaftlichen Konzepte und berücksichtigen zu wenig die spezifischen Implementationsbedingungen bei der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung im öffentlichen Sektor. Dies bezieht sich insbesondere auf die Planung und Steuerung der Einführung der KLR als Projekt, die Berücksichtigung der Anforderungen an eine aussagefähige Dokumentation des IT-Verfahrens sowie die Frage der effektiven Nutzung der aus der KLR hervorgehenden Steuerungsdaten. Zu berücksichtigen sind nicht zuletzt die Kosten der KLR in Einführung und Betrieb.



Heiko Rabe ist
Management Consultant
bei der SYNCWORK AG
Berlin.

Von daher ergeben sich nach den Erfahrungen des Autors die nachfolgenden Evaluationsebenen, um den Gesamtprozess der Einführung und Nutzung der Kosten- und Leistungsrechnung analytisch in den Griff zu bekommen:

- *Evaluation des Projektmanagements:* Wie wurde die KLR eingeführt?
- *Evaluation des KLR-Konzepts:* Wie ist die KLR konzipiert?
- *Evaluation der IT-Realisierung:* Wie wurde die KLR systemtechnisch umgesetzt?
- *Evaluation der Kosten:* Was kostet die KLR in Einführung und Betrieb?
- *Evaluation der KLR-Nutzung:* Wie wird die KLR als Instrument zur Führungsunterstützung genutzt?

Evaluation des Projektmanagements

Sowohl die konzeptionelle Klarheit des KLR-Konzeptes, die Kosten für Einführung und Betrieb wie die spätere Akzeptanz der KLR bei den Nutzern hängen in nicht geringem Maße von der Professionalität des Projektmanagements bei der KLR-Einführung ab.

In einer vergleichenden Studie von mehreren großen IT-Projekten (darunter ein KLR-Einführungsprojekt) in einer großen Bundesbehörde durch den Autor wurde der Zusammenhang zwischen der Professionalität des Projektmanagements und der

Qualität der Projektergebnisse eindeutig bestätigt. Generell konnte dabei festgestellt werden, dass je

- genauer die Projektziele definiert sind,
 - sorgfältiger die fachlichen Anforderungen erhoben und dokumentiert werden,
 - umfassender die wichtigsten Mittel des Projektmanagements (Projektstrukturpläne, Termin- und Ablaufmanagement, Risiko- und Qualitätsmanagement) genutzt und
 - intensiver die Kommunikation zwischen Fach- und IT-Seite organisiert wird,
- desto mehr steigt die Erfolgswahrscheinlichkeit des Projekts im Hinblick auf die Einhaltung der Projektziele und der Nutzung der Projektergebnisse durch die Anwender.

Im Rahmen der Evaluation ist daher eine angemessene Anwendung von anerkannten Methoden des Projektmanagements zu prüfen. Die wichtigsten davon sind:

- Projektstrukturplan mit einer Beschreibung der Teilprojekte und Arbeitspakete
- Termin- und Ablaufplan mit Meilensteinen
- Projektorganigramm
- Berichtswesen (Protokolle, Projektstatusberichte usw.)
- Informations- und Kommunikationskonzept
- Rollenbeschreibungen und Schulungskonzept

Die hier dargestellten Anforderungen an ein professionelles Projektmanagement gelten sicher für alle Modernisierungsvorhaben im öffentlichen Sektor (vgl. hierzu Deutsche Gesellschaft für Projektmanagement 2003). Bei der KLR-Einführung ergeben sich zudem spezifische Anforderungen:

Genauere Differenzierung der Projektziele

Nicht wenige Projekte starten ohne konkrete Zieldefinition. Entscheidend für den Projekterfolg ist aber nicht nur die Definition der Projektziele, sondern auch die

Differenzierung der unterschiedlichen Zielebenen. Bewährt hat sich die Unterscheidung von Wirkungs-, Ergebnis- und Vorgehenszielen:

- *Wirkungsziele* beschreiben die Wirkungen, die mit der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung verbunden werden, etwa die Erhöhung der Kosten- und Leistungstransparenz oder die Einsparung von Sachmitteln.
- *Ergebnisziele* beschreiben die im Laufe des Projekts zu erzielenden Ergebnistypen, etwa ein KLR-Konzept, einen Produktplan oder ein Supportkonzept für die Nutzungsphase.
- *Vorgehensziele* beschreiben, wie die Ergebnisziele im Projekt erreicht werden sollen, also z.B. ein Top-down-Vorgehen bei der Produktdefinition oder eine umfassende Beteiligung des Personalarats bei allen Fragen der Zeiterfassung.

Die Differenzierung dieser Ziele erlaubt es im Rahmen der Evaluation der Frage nachzugehen, ob die Ziele im Rahmen des Projekts erreicht wurden. Vor allem kann dies auch einem häufigen Missverständnis entgegenwirken: die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung ist kein kurzfristiges Instrument zur Haushaltskonsolidierung. Derartige Wirkungsziele lassen sich

Transparenz der Projektziele und -abläufe und der notwendigen Akzeptanzförderung.

Evaluation des KLR-Konzepts

Die Evaluation des KLR-Konzepts muss aufzeigen, ob und inwieweit die KLR aktuelle, zuverlässige und relevante Daten über den Ressourcenverbrauch einer Organisation bereitstellen kann. Es geht also um die Qualität des Konzepts, wobei die Frage zu klären ist, worin Qualität zu messen ist.

Unter den konkreten Bedingungen der öffentlichen Verwaltung wird eine qualitativ anspruchsvolle Kosten- und Leistungsrechnung insbesondere die Frage beantworten müssen, wie der hohe Gemeinkostenanteil verursachungsgerecht, plausibel und mit vertretbarem Aufwand den Kostenstellen und Kostenträgern zuzuordnen ist. Die Nennung aller drei Anforderungen in einem Atemzug ist dabei von grundlegender Bedeutung: nicht wenige KLR-Einführungsprojekte scheitern an dem Versuch, eine komplexe Wirklichkeit nahezu vollständig in der Kostenträgerstruktur und in der Verrechnungssystematik abzubilden, um eine vermeintlich hohe Verursachungsgerechtigkeit und Genauigkeit zu errei-

Verzicht auf bestimmte kalkulatorische Kosten, Anbau- oder Stufenleiterverfahren statt direkte Leistungsverrechnung u.a.) im Rahmen einer Evaluation positiv bewertet werden.

Gegenstand der Evaluation muss zunächst das Fachkonzept Kosten- und Leistungsrechnung der jeweiligen Organisation mit folgenden Mindestinhalten sein:

- Ziele der KLR
- Kostenartenplan, Kostenstellenplan, Produktkatalog inklusive Produktbeschreibungen
- Regeln zur Erfassung und Verteilung von Personalkosten
- Anlagenbuchhaltung, Inventarisierung und Bewertungsrichtlinie
- Umgang mit kalkulatorischen Kosten
- Regeln zur internen Leistungsverrechnung
- Vorgaben zum Berichtswesen
- Festlegungen zur KLR-Organisation

Ausgewählte Themenbereiche, die im Rahmen der Evaluation der besonderen Aufmerksamkeit bedürfen, werden nachfolgend vertiefend behandelt:

KLR- Ziele

Im Rahmen der Evaluation der KLR muss zunächst geprüft werden, ob im Rahmen des KLR-Konzepts überhaupt spezifische KLR-Ziele (im Sinne von Wirkungszielen) definiert worden sind. Gängige Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung können sein:

- Erhöhung der Transparenz der Kosten und Leistungen
- Unterstützung der Haushaltsplanung, Budgetierung
- Ermöglichung von Make-or-Buy-Vergleichen
- Vergleich zwischen Behörden
- Kalkulation von Verrechnungspreisen
- Unterstützung der Gebührenkalkulation

In nicht wenigen Fällen wird man feststellen müssen, dass derartige Ziele nicht definiert und operationalisiert werden. Hierin ist einer der Hauptgründe für die auch von den Rechnungshöfen zu Recht kritisierten Datenfriedhöfe zu sehen: Ohne hinreichende Reflektion und Operationalisierung der o.g. Ziele wird keine Kosten- und Leistungsrechnung einen effektiven Beitrag zur Führungsunterstützung leisten können. Die konkrete Definition der KLR-Ziele auf der Basis der Rahmenbedingungen einer Organisation hat weitreichende Konsequenzen für die nachfolgenden Bausteine des KLR-Konzepts, etwa die Auswahl

»Die Evaluation des KLR-Konzepts muss aufzeigen, ob und inwieweit die KLR aktuelle, zuverlässige und relevante Daten über den Ressourcenverbrauch einer Organisation bereitstellen kann.«

in der Regel erst nach einem mehrjährigen KLR-Betrieb realisieren.

Akzeptanzmanagement und Sinnvermittlung

Obwohl das Wissen um die Anwendbarkeit betriebswirtschaftlicher Methoden in den letzten 10 bis 15 Jahren erheblich gestiegen ist, bedeutet die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung für nicht wenige Behörden und Kommunen einen nicht zu unterschätzenden Umstellungsprozess, dem bei der Planung und Steuerung von KLR-Einführungsprojekten entsprochen werden muss. Dies gilt insbesondere für Fragen der Projektkommunikation, der

chen. Das Ergebnis sind aber nicht selten Datenfriedhöfe, erhebliche Mehraufwände in der Kontierungspraxis sowie entmutigte Nutzer, die die aus ihrer Sicht nicht plausiblen KLR-Daten nicht verwenden können.

Die Qualität eines KLR-Konzeptes ist also nicht nur nach seinem formalen Anspruch im Hinblick auf die Anwendung betriebswirtschaftlicher Methoden zu beurteilen, sondern auch ganz wesentlich danach, ob es in der Lage ist, unter den konkreten Bedingungen einer Organisation einen Beitrag zur Rationalitätserhöhung von Ressourcen- und Budgetentscheidungen zu leisten. Dies kann im Einzelfall bedeuten, dass konzeptionelle Vereinfachungen und Vergrößerungen (z.B. anfänglicher

des Kostenrechnungssystems (Voll- oder Teilkostenrechnung), die Granularität des Produktkataloges oder die Komplexität der Verrechnungssystematik.

Produktplan

In jedem KLR-Einführungsprojekt gehört die Erarbeitung des Produktkataloges zu den arbeitsintensivsten Arbeitspaketen im Projekt. Hier treffen eine Vielzahl von unterschiedlichen Argumenten – Steuerung aus der Gesamtsicht einer Behörde versus operative Steuerung vor Ort – meist unvermittelt aufeinander. Die größte Gefahr besteht hier insbesondere in einer zu kleinteiligen Parzellierung des Produktkataloges. Fundamental ist hierbei die von der Ver-

- Decken diese das Aufgabenspektrum der Behörde, der Kommune ab?

Verrechnungssystematik

Der nächste große Stolperstein bei der KLR-Einführung betrifft die Definition der innerbehördlichen Verrechnungssystematik.¹ So verständlich der Wunsch nach einer möglichst verursachungsgerechten Kostenzuordnung ist, so sehr muss auch hier vor einer übertriebenen Genauigkeit gewarnt werden: In vielen Fällen ist es schwer Vorleistungen in den Bereichen Haushalt, Finanzen, Personal, Gebäude und IT den bürgerbezogenen Kernleistungen einer Verwaltung exakt im Sinne einer direkten Leistungsverrechnung zuzuordnen. Hier wird

liche Zeiterfassung oder die Verteilung von Personalkosten auf der Basis von festen Verteilungsschlüsseln.

Hier kommt es darauf an, die Interessen der einzelnen Beteiligten sorgfältig auszubalancieren. Auf der einen Seite steht das Erfordernis, Zeiterfassungsdaten im Rahmen einer Qualitätssicherung einer hinreichenden Prüfung zu unterziehen. Erfahrungsgemäß weisen Zeiterfassungsdaten gerade in der Startphase der KLR eine hohe Fehlerquote auf, weswegen eine Qualitätssicherung unverzichtbar ist. Auf der anderen Seite steht das Erfordernis der Anonymisierung von Daten aus der Zeitaufschreibungen, um eine individuelle Verhaltens- und Leistungskontrolle der Beschäftigten auszuschließen. Die Detailregelungen hierfür sind in hohem Maße von der jeweiligen Software abhängig und können hier nicht weiter dargestellt werden. Gegenstand der Evaluation sind in jedem Fall die Prüfung der Regeln zur Personalkostenverteilung, Art und Umfang der Prüfung der Zeiterfassungsdaten etwa durch einen KLR-Beauftragten und die Vereinbarungen der Dienststelle mit dem Personalrat zur Anonymisierung der Zeiterfassungsdaten.

»Während das KLR-Fachkonzept die konzeptionellen Anforderungen zur Gestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung an die Software beschreibt, legt EDV-technische Feinkonzept die Umsetzung der Anforderungen in der Software dar.«

waltungswissenschaft schon vor langer Zeit publizierte, aber von der Verwaltungspraxis nicht immer beachtete Unterscheidung zwischen dem Produkt als Gegenstand des Budgetierungsprozesses und dem Kostenträger als Instrument der kurzfristigen Erfolgskalkulation: zehn verschiedene Winterdienststarten sind kaum Gegenstand eines parlamentarischen Budgetierungsverfahrens, können aber durchaus als Instrument der Optimierung der Fremdvergaben aus Sicht einer Liegenschaftsverwaltung fungieren.

Vor diesem Hintergrund muss sich die Evaluation des KLR-Konzepts im Bereich des Produktkataloges an folgenden Leitfragen orientieren:

- Wie viele Hierarchieebenen hat der Produktplan und ist die hierarchische Strukturierung der einzelnen Kontierungselemente (in der Regel Produktbereiche, Produktgruppen, Produkte, Kostenträger, ggf. Leistungen) insgesamt plausibel?
- Sind die einzelnen Produkte
 - steuerungsrelevant?
 - messbar?
 - überschneidungsfrei?
 - plan- und budgetierbar?

man in vielen Fällen mit angemessenen Hypothesen arbeiten und die Overheadkosten auf der Basis von Schlüsselgrößen (Anzahl Mitarbeiter, Anzahl PC, Flächenverbrauch in qm) umlegen oder verteilen müssen.

Im Rahmen der Evaluation muss daher behördenindividuell die Angemessenheit der Verrechnungssystematik geprüft werden. Ein allgemeinverbindliches Raster gibt es dafür nicht. Wichtig ist aber in jedem Fall, dass die einzelnen Verfahren der internen Leistungsverrechnung, also indirekte Leistungsverrechnung über Umlage und Verteilung oder direkte Leistungsverrechnung (Preis X Menge) sachlich richtig und zutreffend beschrieben werden.

Personalkostenverteilung

Die Personalkosten stellen den mit Abstand größten Kostenblock in der öffentlichen Verwaltung dar und sind daher unter dem Aspekt der verursachungsgerechten Kostenzuordnung gesondert zu betrachten. Hier ist im ersten Schritt zu fragen, welche Modelle und Regeln zur Personalkostenverteilung bzw. Zeiterfassung normiert worden sind, etwa die tägliche oder monat-

KLR-Organisation

Unverzichtbar und von der Evaluation zu prüfen ist die angemessene Beschreibung der KLR-Organisation. Hier muss es insbesondere Rollenbeschreibungen geben für Kostenstellen- und Produktverantwortliche, KLR-Beauftragte, Buchungskräfte und Zeiterfasser. Neben den normierten und verabredeten Regeln zur Personalkostenverteilung kann zudem eine Kontierungsrichtlinie für die Sachkostenerfassung sinnvoll sein.

Evaluation der IT-Realisierung

Im Rahmen der Evaluation der IT-Realisierung ist das Vorhandensein und die Ausgestaltung der nachfolgenden Konzepte zu prüfen:

EDV-technisches Feinkonzept

Während das KLR-Fachkonzept die konzeptionellen Anforderungen zur Gestal-

¹ Vgl. hierzu auch der sehr ambitionierte Anspruch einer umfassenden Leistungsverrechnung in: Gerhardt, Krüger, Schipp (2006).

tung der Kosten- und Leistungsrechnung an die Software beschreibt, legt das EDV-technische Feinkonzept die Umsetzung der Anforderungen in der Software dar. In nicht wenigen Fällen wird man zum Ergebnis kommen, dass ein derartiges Konzept in einer Behörde nicht vorhanden ist und mithin die konkreten Einstellungen in der Software nicht hinreichend dokumentiert sind. Hieraus ergeben sich große Restriktionen für die Nachvollziehbarkeit von KLR-Verfahren und KLR-Ergebnissen.

Rollen- und Berechtigungskonzept

Gleiches gilt für das Rollen- und Berechtigungskonzept. Basierend auf den Rollen- und Ablaufbeschreibungen der KLR-Organisation ist im Rahmen der Evaluation das Vorhandensein eines Rollen- und Berechtigungskonzepts zu prüfen, dass nachvollziehbar die Zuordnung von Schreib- und Leserechten an die einzelnen Rollen dokumentiert.

Betriebs- und Supportkonzept

Das Betriebs- und Supportkonzept ist für die Effizienz des KLR-Echtbetriebes von großer Bedeutung. Hierin sind Rollen, Auf-

Im Rahmen von Einzelfallprüfungen am System ist zudem zu prüfen, ob die konzeptionellen Vorgaben auch im System realisiert worden sind. Dies gilt etwa für die sachgerechte Zuordnung von Personalkosten, Sachkostenbuchungen, Umlagen und Verteilungen auf der Basis von Schlüsselgrößen.

Schnittstellen

Die Frage der Schnittstellen ist untrennbar verbunden mit der Frage der Einbettung der KLR-Software in die EDV-Anwendungslandschaft einer Kommune oder einer Behörde. Mindestens zu thematisieren sind hier die Anbindung an das HKR-Verfahren und das Bezahlverfahren für die Personalkosten. Darüber hinaus Schnittstellen zu Vorverfahren zur automatisierten Übertragung von Leistungsmengen denkbar.

Evaluation der Kosten

Neben den qualitativen Bewertungen besteht zudem die Aufgabe, die internen und externen Aufwände bei der Einführung der KLR zu erfassen. Die nachstehende Darstellung enthält ein Schema zur Kostener-

Gesamtaufwand KLR-Echtbetrieb

In diesem Schritt werden die laufenden Kosten für den KLR-Echtbetrieb ermittelt.² Ein genaueres Erfassungsraster der einzelnen Kostenarten ist abhängig vom jeweiligen Untersuchungsbereich. In Frage kommen die folgenden Kostenarten:

- Geschätzte Kosten der Zeiterfassung durch Mitarbeiter
- Ggf. Kosten für zusätzliche Aufgaben in der Kontierung sowie periodische Arbeiten (Periodenabschluss, Anstoßen von Umlagen und Verteilungen, Berichtswesen)
- Kosten des Betriebes der jeweiligen Software

Evaluation der KLR-Nutzung

Mit der Evaluation der KLR-Nutzung sind die weichen Faktoren des Verwaltungsmodernisierungsprozesses angesprochen. Gutes Projektmanagement und ein der Organisation angemessenes KLR-Konzept sind notwendige, aber keine hinreichenden Voraussetzungen für die aktive Nutzung dieses neuen Instruments. Erfahrungsgemäß sind Veränderungen der Verwaltungskultur, die landläufig mit Schlagworten,

wie „Von der Behörde zum Dienstleistungsunternehmen“ illustriert werden, Gegenstand eines mehrjährigen Transformationsprozesses, der der aktiven Steuerung und Begleitung bedarf. Zentrale Frageperspektive im Rahmen der Evaluation muss hier sein, ob die KLR-Daten in angemessener Weise genutzt werden, um die Aufwendungen bei Einführung und Betrieb zu rechtfertigen.

Nach Erfahrung des Autors erfordert die Einführung betriebswirtschaftlicher Instrumente in der öffentlichen Verwaltung einen nicht zu unterschätzenden Wandel der Verwaltungskultur. Die tatsächliche Nutzung der bereitgestellten KLR-Instrumente hängt neben ihrer Angemes-

senheit und Verständlichkeit auch von dem realen Verhalten der beteiligten Akteure ab.

Kostenart bzw. Aufwandskategorie	Interne Aufwände in PT	Externe Aufwände in Euro
<i>Projektmanagementaktivitäten</i> (z.B. Aufwand Projektleiter, Projektgruppensitzungen usw.)		
<i>Fachliche Vorarbeiten</i>		
Erarbeitung des KLR-Fachkonzeptes		
Workshops Produktbildung		
Betriebswirtschaftliche Grundlagenschulungen		
<i>Software-Einführung</i>		
Lizenzkosten	-	
Kosten für Server und Netze		
Kosten für PC		
Einführungskosten inklusive Customizing		
Gesamtkosten für die Programmierung von Schnittstellen		
Altdatenmigration		
Test		
Kosten für softwarespezifische Schulungen		

Kosten der KLR-Einführung

gaben, Verantwortlichkeiten und Abläufe zu beschreiben. Kostentreiber sind hierbei insbesondere die Frage einer dreistufigen Supportstruktur und des behörden- bzw. landesweiten Betriebs einer ERP-Software.

fassung, das erfahrungsgemäß projektspezifisch angepasst werden muss, da i.d.R. nicht alle Daten in dieser Differenzierung zur Verfügung stehen.

² Die Darstellung ist hier stark verkürzt. Als Analyseraster kann auch die IT-Wibe gemäß KBSt im Sinne einer Nachkalkulation herangezogen werden, vgl. hierzu KBSt 2004.

Die Notwendigkeit und der praktische Nutzen einer Kosten- und Leistungsrechnung zu vermitteln, ist erfahrungsgemäß ein längerfristiger Prozess, der mit dem Einsatz der Software nicht abgeschlossen ist.

Vor diesem Hintergrund muss die Evaluation in persönlichen Interviews mit den Führungskräften vor allem grundsätzliche Fragen der Steuerung und der Nutzung der Kosten- und Leistungsrechnung thematisieren. Zentrale Leitfragen sind dabei:

- Welche Steuerungsinstrumente werden heute zur Steuerung des jeweiligen Verantwortungsbereichs genutzt?
- Welchen Wert hat insgesamt die Kosten- und Leistungsrechnung als zusätzliches

der Praxis gewonnen Handlungsleitfaden dar, der sowohl für eine prozessbegleitende Qualitätssicherung bei Einführung wie für eine nachträgliche Evaluation einer bestehenden KLR genutzt werden kann.

Die projektspezifische Anpassung des Evaluationsrasters ist dabei insbesondere abhängig von den spezifischen Besonderheiten der einzelnen Behörde. Mindestens folgende Aspekte sind dabei zu beachten:

Einordnung in die Ebenen des förderativen Verwaltungsaufbaus

Bei der Anwendung des Analyserasters ist zunächst die Einordnung der Behörde (des

Modernisierungsstand des öffentlichen Rechnungswesens

Die Evaluation wird sich zudem mit der Frage beschäftigen müssen, welche Rolle die Kosten- und Leistungsrechnung mit der Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens auf der Basis der Drei-Komponenten-Rechnung über ihre traditionellen Ziele zur Erhöhung der Kosten- und Leistungstransparenz, zur Unterstützung der Preiskalkulation usw. hinaus spielen wird. Während die Ergebnis-, Finanz- und Vermögensrechnung als Bestandteile des normierten Rechnungswesens weitgehend geregelt sind, lassen die Gemeindehaushaltsverordnungen den Kommunen einen weitgehenden Handlungsspielraum bei der Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung als Bestandteil des nicht-normierten Rechnungswesens.

In diesem Zusammenhang wird sich im Wettbewerb unterschiedlicher Ansätze insbesondere zeigen müssen, ob und wie eine vollständige interne Verrechnung z.B. über das Gleichungsverfahren inklusive der Darstellung im Ergebnishaushalt den Anforderungen an eine angemessene Darstellung des Ressourcenverbrauchs im öffentlichen Sektor gerecht wird. Zu berücksichtigen ist hierbei der nicht zu unterschätzende konzeptionelle Aufwand sowie der hohe Erklärungs- und Schulungsaufwand einer komplexen Verrechnungssystematik.

»Bei der Nutzung der KLR kommt dem KLR-Beauftragten eine entscheidende Rolle zu.«

- Instrument der Führungsunterstützung?
- In welcher Form werden die aus der KLR gewonnenen Daten genutzt? Gibt es ein standardisiertes Berichtswesen?
- Sind diese Berichte verständlich und nachvollziehbar und werden diese für Führungsentscheidungen genutzt?
- Welche Relevanz haben die KLR-Daten zu weitergehenden Führungsinstrumenten wie Zielvereinbarungen/Produktthaushalt usw.?

Nach Erfahrung des Autors ist ein Schlüsselfaktor für die Nutzung der Kosten- und Leistungsrechnung die Qualität des Berichtswesens. Die aus den ERP-Systemen kommenden Berichte sind für Führungskräfte nicht in jedem Fall unmittelbar verständlich, hier bedarf es der angemessenen Aufbereitung der Daten in Form von graphischen Übersichten und Auswertungen inklusive Kommentierungen.

Dabei kommt dem KLR-Verantwortlichen oder Controller eine entscheidende Rolle zu. Er fungiert als zentraler Ansprechpartner für alle Führungskräfte, verantwortet insbesondere die Erstellung der definierten KLR-Berichte, bereitet sie für spezifische Fragestellungen auf und führt Plan-Ist-Vergleiche durch.

Fazit

Das hier dargestellte Grundraster für die Evaluation von Systemen der Kosten- und Leistungsrechnung stellt einen groben, aus

Evaluationsobjekts) in den Verwaltungsaufbau zu berücksichtigen. So werden sich z.B. die Anforderungen an eine verursachungsgerechte und wirtschaftlich angemessene Leistungsverrechnung bei der ressortübergreifenden Abstimmung eines Gesetzesverfahrens auf Bundes- oder Landesebene grundlegend anders darstellen als etwa die verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten der Flächeninanspruchnahme von kommunalen Ämtern.

Ausprägung der Kunden-Lieferanten-Beziehung

Insofern die KLR als Instrument zur Abbildung von Kunden-Lieferanten-Beziehungen genutzt wird, wie es z.B. bei öffentlichen Unternehmen der Fall ist (Eigenbetriebe, LHO-Betriebe, GmbH usw.) der Fall ist, sind höhere Anforderungen an eine verursachungsgerechte Zuordnung der Ressourcenverbräuche zu stellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn den Kunden Vollkosten je Leistungseinheit in Rechnung gestellt werden.

Nähe zum Wettbewerb mit Drittanbietern

Bei allen öffentlichen Dienstleistern, die mindestens zum Teil mit Drittanbietern auf eigenen und/oder fremden Märkten stehen, ist zudem die Notwendigkeit von speziellen Anforderungen etwa im Bereich der Deckungsbeitragsrechnung zu prüfen.

Literaturverzeichnis

- Ahlbach, H. (1976): Innerbetriebliche Lenkpreise als Instrument dezentraler Unternehmensführung, in: Cronenberg, A.G. (Hrsg.): Unternehmensführung, München, S. 280-305.
- Deutsche Gesellschaft für Projektmanagement (2003): Der Projektmanagement-Fachmann, 2 Bände, 7. Auflage.
- Gerhardt, E./Krüger, K./Schipp, O. (2006): Innerbehördliche Leistungsverrechnung mit SAP, Bonn.
- KBSt 2004: Koordinierungs- und Beratungsstelle der Bundesregierung für Informationstechnik in der Bundesverwaltung im Bundesministerium des Innern: WiBe 4.0. Empfehlungen zur Durchführung von Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen in der Bundesverwaltung, insbesondere beim IT-Einsatz in der IT, Bonn.
- Weber, J./Weißberger, B. E./Guth, S./Spieker, M. (2005): Accounting Excellence – Die Kostenrechnung auf dem Prüfstand, in: Weber, J.: Das Advanced-Controlling-Handbuch. Alle entscheidenden Konzepte, Steuerungssysteme und Instrumente, Weinheim, S. 441-475.