

# RheinlandPfalz



**Einführung**

in die

**Standardisierte**

**Kosten-und Leistungsrechnung**

**Rheinland-Pfalz**

---

Ministerium der Finanzen

- Referat 422 -

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) in RLP.....</b>	<b>3</b>
<b>2. Was ist eine Kosten- und Leistungsrechnung ?.....</b>	<b>4</b>
2.1. Ziele der KLR.....	4
2.2. Die Kostenrechnung.....	4
2.3. Die Leistungsrechnung.....	6
<b>3. Die Teilrechnungen der Kostenrechnung.....</b>	<b>7</b>
3.1. Die Kostenartenrechnung.....	7
3.2. Die Kostenstellenrechnung.....	9
3.3. Die Kostenträgerrechnung.....	10
<b>4. Die Überführungsrechnung.....</b>	<b>12</b>
<b>5. Auswertung und Berichtswesen.....</b>	<b>14</b>
<b>6. Einige Einführungshinweise.....</b>	<b>15</b>

**Herausgeber:**

**Ministerium der Finanzen  
Rheinland-Pfalz**

**Kaiser-Friedrich-Straße 5**

**55116 Mainz**

## 1. Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) in RLP

Am 15. August 2000 wurde vom Ministerrat des Landes Rheinland-Pfalz die **Standardisierte Kosten- und Leistungsrechnung** beschlossen. Zusammen mit zahlreichen Einführungsinformationen und Entwicklungsperspektiven wurde der Standard im Rahmen des "Handbuchs der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz" veröffentlicht.

Die **Rechtsgrundlage** für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) findet sich in der rheinland-pfälzischen Landeshaushaltsordnung:

**§ 7 Abs. 3 LHO:**

**„In geeigneten Bereichen soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“**

Nach den gesetzlichen Grundlagen bildet die KLR in Rheinland-Pfalz eine **Ergänzung zur Kameralistik!** Sie kann und will die Kameralistik nicht ersetzen, wohl aber deren Aussagekraft in puncto Effizienz wesentlich erhöhen! Das in Rheinland-Pfalz angestrebte Ziel ist weiterhin eine "erweiterte Kameralistik".

Hinzu kommen die **Prinzipien der Freiwilligkeit und der Wirtschaftlichkeit:**

- Jedes Ressort bestimmt selbst, wo und in welchem Umfang eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden soll. Nach dem Prinzip der Wirtschaftlichkeit muss der finanziell und personell meist hohe Einführungsaufwand durch mittelfristige Effizienz- und Effektivitätsgewinne gerechtfertigt sein.

## 2. Was ist eine Kosten- und Leistungsrechnung ?

### 2.1. Ziele der KLR

Die KLR ist ein betriebswirtschaftlich **internes Steuerungsinstrument**, das sich bewusst an den Informationsbedürfnissen eigener Führungskräfte orientiert; Zielgruppe sind daher primär Führungskräfte **innerhalb der Ressorts/ Dienststellen**. Eine „Leistungskontrolle“ (des einzelnen Mitarbeiters) im umgangssprachlichen Sinn ist ausdrücklich nicht das Ziel der KLR !

**Die KLR und das daraus resultierende Controlling soll vorrangig  
Transparenz schaffen und somit  
Effizienzpotenziale sichtbar machen!**

Weitere Ziele der KLR können sein:

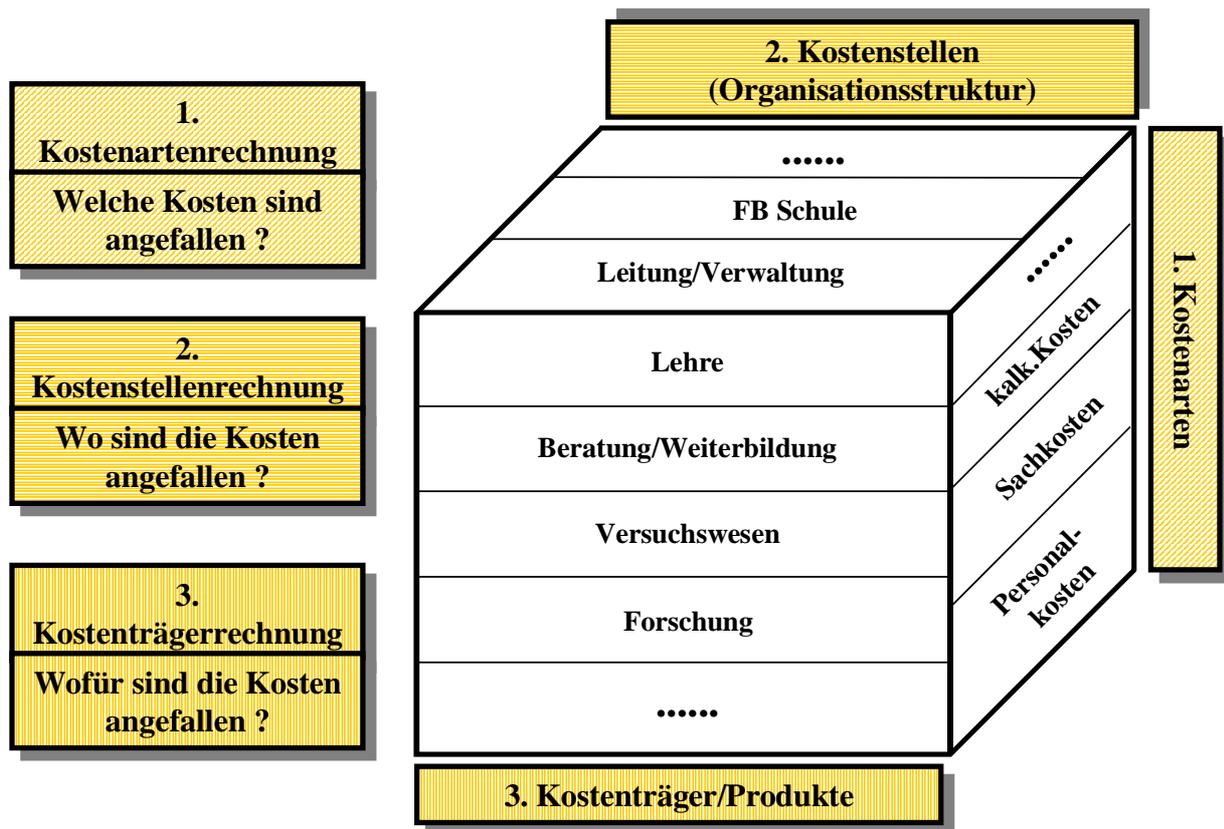
- Ermittlung kostendeckender Beiträge.
- Kostenvergleich gleichartiger Produkte („Benchmarking“).
- Vergleiche zu externen Anbietern herstellen („make or buy“ - Entscheidungen).

Folglich besteht die KLR aus Instrumenten, die als **Kostenrechnung** die Aufwendungen („Input“) transparent machen und diese in einer **Leistungsrechnung** dem erbrachten „Output“ gegenüberstellen.

### 2.2. Die Kostenrechnung

Die Kostenrechnung erfasst alle Kosten einer Verwaltung, strukturiert sie in **Kostenarten** und ordnet sie **Kostenstellen** sowie **Produkten (auch: Kostenträgern)** zu. Entsprechend wird sie in **drei aufeinander aufbauenden** Teilrechnungen unterteilt, die unterschiedliche Fragestellungen beantworten sollen:

## Übersicht Teilrechnungen der Kostenrechnung



Kosten sind der in **Geld bewertete Verbrauch an Gütern und in Anspruch genommener Dienste**, soweit sie zur Leistungserstellung notwendig und der Betrachtungsperiode zuzurechnen sind. Gemäß dieser Definition sind **die meisten kameralistischen Ausgaben zugleich Kosten**, es gibt aber auch Unterschiede:

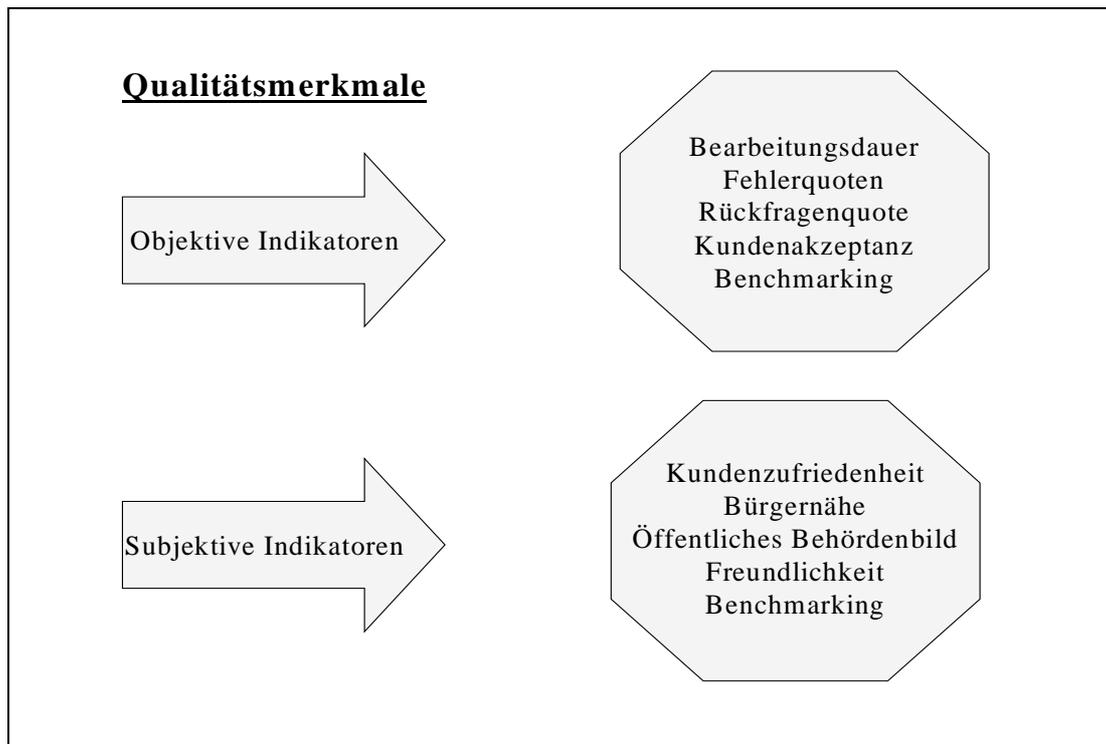
- Einerseits gibt es Kosten, die gar nicht oder in anderer Höhe in den Ausgaben eines Haushalts vorkommen ("**kalkulatorische Kosten**"). Beispiele hierzu sind Investitionen und Vermögen (Gebäude, Maschinen, Fahrzeuge), da in der KLR deren **Werteverzehr** („kalkulatorische Abschreibungen“) über einen längeren Zeitraum erfasst wird. Auch müssen die entstehenden künftigen Pensions- und Beihilfeansprüche berücksichtigt werden.
- Auf der anderen Seite stehen Ausgaben, die in den **Kosten der KLR nicht zu berücksichtigen sind**, da sie in keinem Zusammenhang mit der eigentlichen

Verwaltungsleistung stehen; z.B. Darlehensvergaben, nicht zweckgebundene Zuweisungen.

### 2.3. Die Leistungsrechnung

Anders als in der Privatwirtschaft gestaltet sich die Leistungsrechnung aufgrund des häufigen Fehlens **sonst üblicher, monetärer Messgrößen** (Gewinn, fehlende Markt-(Vergleichs)-preise) in der öffentlichen Verwaltung schwieriger.

Neben der Erfassung des **quantitativen Outputs** (z.B. Anzahl der Steuerbescheide) sollte deshalb stets auch die **Qualität einer Leistung** berücksichtigt werden. Hierzu ist es sinnvoll für alle Produkte Qualitätsmerkmale zu entwickeln:



Leistungen kommen dann in konkreten **Kennzahlen** der Produkterstellung zum Ausdruck. Im Vergleich der Kennzahlen über bestimmte Zeiträume hinweg oder im Behördenvergleich (Benchmarking) erhält die Leistung einen Bewertungsmaßstab. Sind die **Kosten** für klar definierte Leistungen bekannt, können diese

Daten für die weitere Haushaltsplanungen (z.B. für die Erstellung eines Produkthaushalts verwandt) werden.

### 3. Die Teilrechnungen der Kostenrechnung

#### 3.1. Die Kostenartenrechnung

**Ziel** der Kostenartenrechnung ist, festzustellen, **welche Kosten** entstanden sind. Sie ist somit die **erste Stufe und Basis** einer KLR, oder anders: ohne Kostenartenrechnung keine KLR.

Dazu werden in der Kostenartenrechnung **alle Kosten ermittelt und systematisch gegliedert**. Die Kostenerfassung erfolgt auf den **Kostenarten** oder **Konten**, die dann nach einer landesweit vorgegebenen Systematik über Kontengruppen in **Kontenklassen** gegliedert werden und in einem **Kostenartenplan** als Teil des Landeskostenrahmens münden.

Kontenklasse 0	Kontenklasse 1	Kontenklasse 2	Kontenklasse 3	Kontenklasse 4
Bestandskonto	noch offen z.B. für:	noch offen z.B. für:	noch offen z.B. für:	Leistungsarten
Sach- und Anlagevermögen (Aktiva)	Umlaufvermögen, und Rechnungsabgrenzung (Aktiva)	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen (Passiva)	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung (Passiva)	Leistungen/Erlöse Verwaltungserlöse, Erlöse aus Erstattungen Kalkulatorische Erlöse, Sonstige Erlöse, Neutrale Erträge

Kontenklasse 5	Kontenklasse 6	Kontenklasse 7	Kontenklasse 8	Kontenklasse 9
Kostenarten 1	Kostenarten 2	Kostenstellen	Kostenträger	Verrechnungs-Abgrenzungskonten
Personalkosten Bezüge, Gehälter, sonstige Personalkosten	Sach-, Kapital- und sonstige Kosten			Verrechnungs-Abgrenzungs-Abschlusskonten, inner- und zwischenbehördliche Verrechnungen

Während also der Kostenartenplan **vorgegeben** ist (s. Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 141ff), hat die einzelne Behörde unter Beachtung der vorgegebenen Systematik **Gestaltungsspielraum** bei der Spezifikation ihrer Kostenarten/Konten.

Da sich die **primären Kostenarten** (Personalkosten, Sachkosten ohne kalk. Kosten) aus den **kameralen Titeln** (ggf. mit Untertitel) **herleiten** lassen, hat sich folgende Nomenklatur zur Kontenbildung als sinnvoll erwiesen, die die Anforderungen des Kostenartenplanes mit den „gewohnten“ Titeln verbindet, aber auch „EDV-tauglich“ ist:

<b>Kontenklasse 6: Sach-, Kapital- und sonstige Kosten</b>		
<b>Kontengruppe 60: Büro- und Verwaltungskosten, Aus- und Fortbildung</b>		
601 1	511 01	Geschäftsbedarf
601 2	511 01	Bücher und Zeitschriften
...	...	...
602 0	525 01	Aus- und Fortbildung, Umschulung
...	...	...

In den drei ersten Stellen wird das geforderte Konto abgebildet, die vierte Stelle wird mit einer Null aufgefüllt bzw. durch die zweite Stelle des Untertitels gefüllt, die letzten Stellen enthalten den Titel.

Die Bildung der **sekundären Kostenarten** (zur Durchführung behördeninterner Verrechnungen im Rahmen der Kostenstellen-/Kostenträgerrechnung) sowie der kalkulatorischen Kostenarten erfolgt analog, der fehlende Titel wird durch Nullen ersetzt.

### 3.2. Die Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung bildet die zweite Stufe der Kostenrechnung und zeigt, **wo** die Kosten angefallen sind. Sie baut auf der Kostenartenrechnung auf und bildet die **Voraussetzung der Kostenträgerrechnung**.

Da eine **funktionierende Kostenstellenrechnung schon einen erheblichen Zuwachs an Transparenz bietet** und die Voraussetzung für die Kostenträgerrechnung darstellt, kann im **Rahmen eines Stufenkonzeptes** die „erste Ausbaustufe“ einer KLR der **Aufbau einer reinen Kostenstellenrechnung** sein. In begründeten Fällen kann es sogar sinnvoll sein, auf eine Kostenträgerrechnung zu verzichten und statt dessen „Profit-Center“-Strukturen aufzubauen!

Kostenstellen sollten zunächst **gemäß der Organisationsstruktur** einer Behörde definiert werden. Die **Zuordnung der Mitarbeiter** wird vereinfacht und es finden sich fast automatisch **Kostenstellenverantwortliche und Berichts- und Auswertestrukturen!** Aus Datenschutzgründen sollte eine Kostenstelle mindestens zwei, besser drei Mitarbeiter umfassen.

Kostenstellen lassen sich nach ihren Funktionen im Kostenrechnungssystem differenzieren:

- **Endkostenstellen** bündeln am Ende des periodischen, internen Verrechnungsprozesses alle **Gemeinkosten** (= Kosten, die **nicht unmittelbar** den Kostenträgern zugeordnet werden können) und verrechnen diese an die Kostenträger. Sie lassen sich weiter in **Hauptkostenstellen** (erbringen die „Kernleistungen“ der Behörde) und **Nebenkostenstellen** („Nebenleistungen“) spezifizieren.
- **Vorkostenstellen** (oder **Hilfskostenstellen**) erbringen die „klassischen“ internen Dienste für die Haupt- und Nebenkostenstellen. Sie werden im Rahmen des internen Verrechnungsprozesses vollständig an Endkostenstellen entlastet.

Die Kostenstellen nehmen eine zentrale Funktion bei der **Ermittlung und Verrechnung der Gemeinkosten** ein. Die Methoden der Verrechnung sind mannigfaltig und im Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 61ff ausführlicher erläutert. Wichtig ist jedoch die Beachtung des **Verursachungsprinzips**:

**Kostenstellen/Kostenträgern dürfen nur diejenigen Kosten zugerechnet werden, die von ihnen auch ursächlich hervorgerufen wurden**

In der Praxis wird diesem Prinzip durch folgende Regeln Rechnung getragen:

- Kosten werden als **Einzelkosten**, wann immer (wirtschaftlich) möglich, **direkt den verursachenden Kostenträgern (= Kostenträgereinzelkosten)** zugeordnet (kontiert). Nur wenn dies nicht möglich ist, erfolgt die Kontierung auf Kostenstellen, wiederum möglichst verursachungsgerecht (= **Kostenstelleneinzelkosten**). Nur der nicht zuordenbare „Rest“ wird als **Gemeinkosten** erfasst, ggf. auf gesonderten Hilfskostenstellen.
- Die **Kostenverrechnung (innerbetriebliche Leistungsverrechnung)** soll **möglichst direkt**, z.B. durch eine geeignete Zeitaufschreibung, durchgeführt werden. Eine indirekte Verrechnung/Umlage mittels Schlüsselgrößen ist nur einzusetzen, wenn eine direkte Verrechnung (wirtschaftlich) nicht möglich ist.

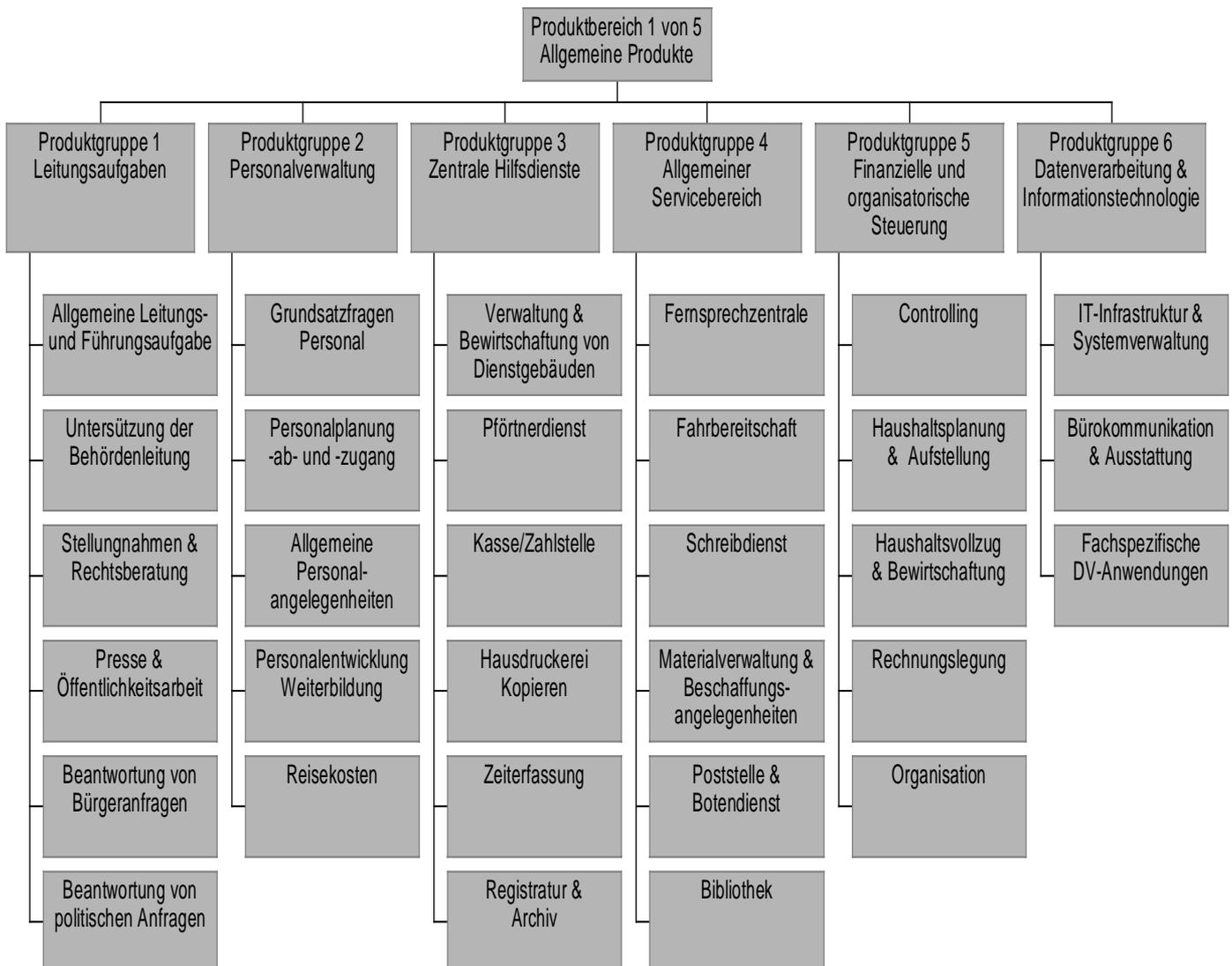
### **3.3. Die Kostenträgerrechnung**

Die Kostenträgerrechnung ist die dritte Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung und zeigt auf, **wofür** die Kosten angefallen sind. **Kostenträger** werden häufig auch als **Produkte** bezeichnet; gemäß der im Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 70 getroffenen Definition wird auf eine **Unterscheidung dieser Begriffe in Rheinland-Pfalz verzichtet!**

Zum Aufbau einer Kostenträgerrechnung müssen also zunächst die Produkte definiert werden. Gerade in der Einführungsphase sollte darauf geachtet werden, dass nicht zu viele Produkte definiert werden. Dazu sind Produkte von bloßen Aktivitäten, Aufgaben, Arbeitsschritten, Tätigkeiten etc. zu unterscheiden. **Produkte umfassen meist ein ganzes Bündel von Aufgaben und Leistungen.** Entscheidend für die Produktdefinition ist auch, **welches Informations- oder Steuerungsbedürfnis** befriedigt werden soll.

Für die Aufgaben der allgemeinen Verwaltung ist ein **Produktbereich** (= Zusammenfassung und Gliederung einzelner Produkte) durch den KLR-Standard definiert, um so die Ergebnisse vergleichbar zu machen.

### Produktstammbaum der standardisierten allgemeinen Produkte



Der Schwerpunkt der Kostenträgerrechnung liegt als **Kostenträgerstückrechnung** (= **Kalkulation**) in der Ermittlung der Einzelkosten des Produktes. **In der Regel empfiehlt sich in der öffentlichen Verwaltung die sogenannte Zuschlagskalkulation.** Bei der Zuschlagskalkulation werden zunächst die Kostenträgereinzelkosten ermittelt. Die Gemeinkosten werden entweder summarisch mit einem , oder differenzierter mit mehreren (ggf. pro Hauptkostenstelle) **prozentualen Zuschlagssatz/-sätzen** (Verhältnis Einzel-/ zu Gemeinkosten) den Kostenträgern zugeordnet. Diese und weitere Methoden der Kalkulation sind im Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 78ff ausführlicher erläutert.

Neben der beschriebenen Kalkulation ist die **Kostenträgerzeitrechnung** ein weiterer Teil der Kostenträgerrechnung. Hier stehen nicht die Kosten des einzelnen Produktes im Mittelpunkt, sondern die periodische, meist monatliche Ermittlung eines **Betriebsergebnisses**.

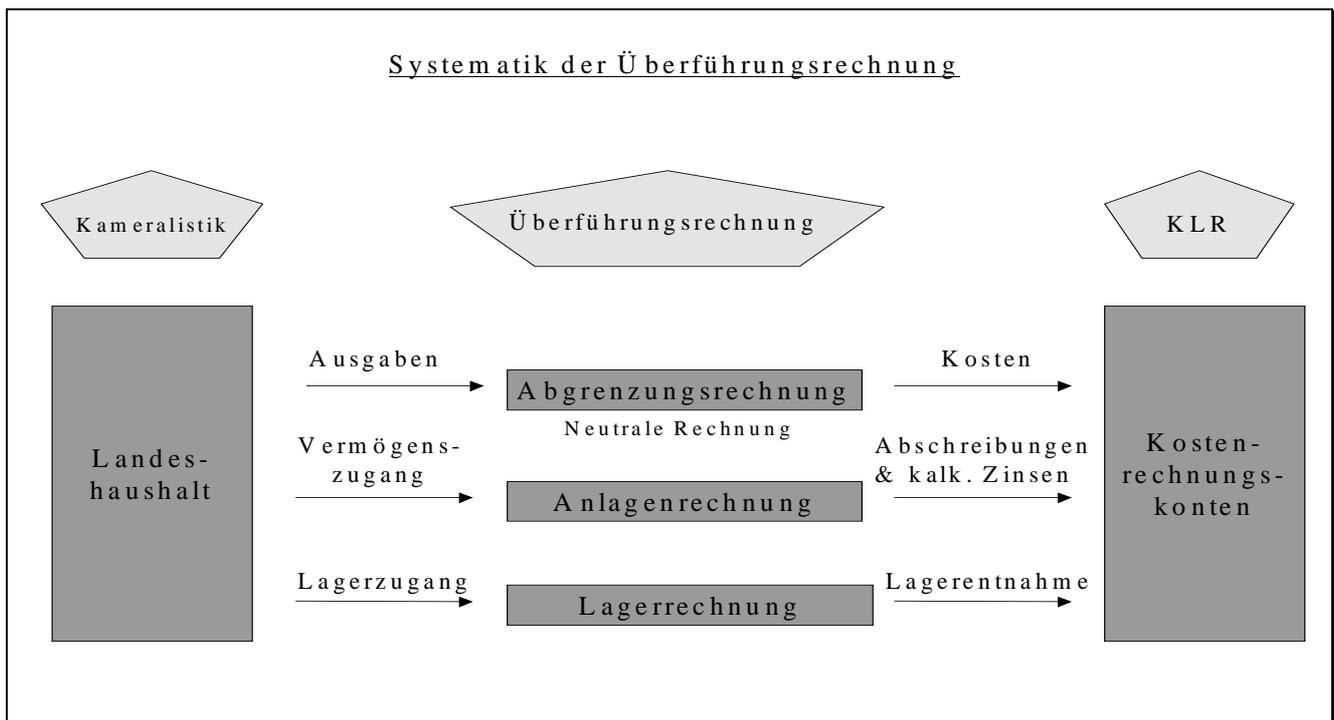
#### **4. Die Überführungsrechnung**

Die Überführungs- oder Abgrenzungsrechnung ist die **Verbindung** von kameralistischen Erfassungssystemen und der betriebswirtschaftlich orientierten Kosten- und Leistungsrechnung. Unter der Prämisse einer „erweiterten Kameralistik“ macht es wenig Sinn, **kameralistische und KLR-Systeme völlig getrennt nebeneinanderher** laufen zu lassen, vielmehr ist aufgrund der Übereinstimmung in weiten Teilen die Nutzung dieser Synergien anzustreben.

In der Überführungsrechnung werden die Unterschiede ausgeglichen, die sich durch die verschiedenen Zielrichtungen ergeben (s. auch Kapitel 2.2):

- KLR: Abbildung des Werteverzehrs von Gütern (Kosten/Leistungen).

- Kameralistik: Abbildung finanzwirtschaftlicher Ströme (Einnahmen/Ausgaben)



Dabei kann der Datenfluss sowohl bei Ist- als auch bei Planwerten grundsätzlich **beidseitig** sein:

- Eine **Anlagen- oder Lagerbuchhaltung** kann neben der Funktion als Datenlieferant für Kosten auch kameralistische Berichtspflichten erfüllen.
- **Angeordnete Ausgaben/Eingaben** werden zunächst um nicht kostenrelevante Daten bereinigt (Ausgrenzung) und als **Istkosten** an die KLR übergeben.
- Eine **Plankostenrechnung** kann im Rahmen des **Gegenstromprinzips** bei der Haushaltsaufstellung Planwerte nach oben übergeben oder auch Budgetwerte des Haushaltes aufnehmen.

Im Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 99 ff wird die Überführungs-/Abgrenzungsrechnung näher erläutert.

## 5. Auswertung und Berichtswesen

Mit dem **Berichtswesen** werden die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung systematisch zusammengefasst, dokumentiert und an die Führungsebenen weitergegeben. Das Berichtswesen stellt somit den Übergang zu einem **Controlling** dar. Kern eines aussagekräftigen Berichtswesens ist die systematische Dokumentation über Kosten- und Leistungen mit Hilfe aussagekräftiger und steuerungsrelevanter **Kennzahlen**, die sich mit den **Instrumenten der modernen EDV** schnell und flexibel aufbereiten lassen.

Ein **Standardbericht** wird in regelmäßigen Zeitabständen erstellt und enthält Daten wie "Kosten pro Produkt", "Kosten pro Kostenstelle", "Anzahl der erstellten Produkte", "Vergleich im zeitlichen Verlauf" etc.. Dieser wird in der Regel mit einem **Abweichungsbericht** kombiniert, mit dem sich Soll- oder Schwellenwerte (Plan-/Budgetwerte) überprüfen lassen. Es handelt sich also um einen Soll/Ist Vergleich mit ggf. Begründungen für die Abweichung. **Sonderberichte** sind Bedarfsberichte, die nur auf besondere Anfrage der Führungsebene erstellt werden und dazu dienen, spezielle Problemstellungen aufzuarbeiten. Die **Berichtsmodalitäten** wie Periodizität, Umfang etc. sollten bereits bei der KLR-Fachkonzeption festgelegt werden.

Weitere Erläuterungen finden Sie im Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 117 ff.

Entscheidend für den sinnvollen Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung ist jedoch der Wille, die vorhandenen Ergebnisse in **Steuerungsentscheidungen** umzusetzen und langfristig in ein umfassendes Controllingkonzept zu integrieren.

## 6. Einige Einführungshinweise

Der vom Ministerrat beschlossene **KLR-Standard** in Rheinland-Pfalz legt die Rahmenbedingungen fest, innerhalb derer von der jeweiligen Behörde ein bedarfsgerechtes **KLR-Fachkonzept** entwickelt werden kann.

Im Konzept werden die **Ziele der KLR** sowie die **Parameter der Einführung** festgelegt. Das Fachkonzept bildet somit die **Grundlage einer effizienten und kongruenten KLR-Einführung**. Andererseits ist es zulässig, dass bei der Einführung oder beim Controlling gemachte Erfahrungen sowie geänderte Vorgaben, zumindest in Teilbereichen (z.B. Berichtswesen) zu konzeptionellen Änderungen und Erweiterungen führen.

**Fehler/Versäumnisse in der Konzeptionsphase führen meist zu erheblichen Zusatzkosten und Zeitverlusten bei der Umsetzung !**

Insbesondere bei größeren und stark differenzierten Behörden empfiehlt sich für die Konzeptions- und Einführungsphase die Unterstützung durch **externe Fachleute**, deren Leistungen müssen jedoch klar definiert werden.

Die rechtzeitige und umfassende Einbindung der **Personalvertretung** sowie des **Datenschutzbeauftragten** sollte nicht vergessen werden. Wichtig für eine erfolgreiche Einführung ist auch die **angemessene Einbindung sowie Information und Schulung der Mitarbeiter, z.B. unter Nutzung der Angebote der KLR „Task-Force“**.

Weitere Hinweise stehen im Handbuch der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz S. 13 ff.

**Notizen:**