

**Dr. Walter P. Fischer**

**Entscheidungsorientierte  
Kosten- und Leistungsrechnung  
in staatlichen Verwaltungen**

**Konzeption und Nutzung eines schlanken Rechensystems**

**Brühl / Rheinland 2002**



## Vorwort

Nachdem sich mehrere Behörden der Bundesverwaltung eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) auf der Basis eines vom BMF 1997 empfohlenen Vorgehensmodells eingerichtet haben und die Nutzung des erzeugten KLR-Zahlenmaterials bewertet werden kann, drängen sich einige kritische Fragen geradezu auf:

- Sollte nicht, bevor man eine aufwendige KLR installiert, viel sorgfältiger, als bisher üblich, untersucht werden, welche Probleme die Behörde mit Hilfe des KLR-Zahlenmaterials lösen will?
- Muss man nicht, um das Risiko der Produktion von Zahlenfriedhöfen zu reduzieren, vorab klären, welche betriebswirtschaftlichen Modelle der Lösung dieser Probleme zugrundegelegt werden sollen, weil sich erst aus den Modellen ergibt, welche Zahlen die KLR zu Lösung beisteuern soll und wie die Zahlen zur Problemlösung zu verwenden sind?
- Ist die Zuversicht realistisch, dass sich die Führung einer Verwaltung, die jahrzehntelang ohne KLR ausgekommen ist, für betriebswirtschaftliche Entscheidungsansätze interessieren wird, nur weil KLR-Zahlen da sind? Für welche Art von Zahlen wird sich Interesse am ehesten wecken lassen?
- Welche Voraussetzungen müssen erfüllt sein, damit sich Führungskräfte für die ihren Leitungsbereich betreffenden KLR-Zahlen persönlich verantwortlich fühlen? Gibt es Zusammenhänge zwischen der von der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien favorisierten Behördenorganisation und der KLR?
- In welchem Umfang lassen sich die Kosten der KLR reduzieren, wenn sich die KLR darauf beschränkt, die zur Lösung zentraler, dauerhaft interessierender, betriebswirtschaftlicher Probleme unumgänglich notwendigen Zahlen zu liefern? Sind z.B. die aufwendigen und, aufgrund der Fehleranfälligkeit, fragwür-

digen Zeitaufschreibungen in dem vielerorts praktizierten Umfang zur Steuerung der Behörde überhaupt notwendig?

Die Arbeit zieht aus an sich naheliegenden Antworten auf diese Fragen Konsequenzen für die Konzeption, Nutzung und Wirtschaftlichkeit einer KLR in staatlichen Verwaltungen, die, und das zeigt der Vergleich mit KLR-Projekten in der Bundesverwaltung, weniger nahe liegen:

Offensichtlich ist, dass es, wo das Interesse am betriebswirtschaftlichen Problem fehlt, kein Interesse an den Zahlen einer KLR geben wird. Weniger offensichtlich ist, im ersten Schritt zur KLR behördenspezifisch Probleme auszusuchen, die wegen ihrer Beeinflussbarkeit und Veränderlichkeit eines ständigen Interesses der Führungskräfte der Behörde sicher sein sollten. Weniger offensichtlich ist auch, sich im nächsten Schritt mit Zielsystemen, Behördenorganisation und Modellen zu beschäftigen, die zur Lösung der ausgewählten betriebswirtschaftlichen Probleme durch die organisatorisch vorgesehenen Führungskräfte geeignet erscheinen. Erst aus dem Entscheidungsmodell ergibt sich, welche Zahlen eine KLR zur Problemlösung bereitstellen muss. Und Nutzen stiften diese Zahlen nur, wenn die Führungskräfte, die über die Lösung entscheiden, das Modell akzeptiert haben und in der Lage sind, die Zahlen modellentsprechend zu nutzen.

Es reicht daher nicht aus, irgendeine „Kosten- und Leistungstransparenz“ herzustellen. Am Beispiel von Problemen der kurz- und mittelfristigen Steuerung und der Rechtfertigung von Mittelanforderungen gegenüber Externen, demonstriert die Arbeit, dass die KLR problemspezifische Zahlen liefern muss und dann erheblich von dem abweicht, was die üblicherweise eingerichteten Systeme zu liefern in der Lage sind. Eine KLR, die konsequent nur Zahlen zur Lösung dauerhaft interessierender Probleme produziert, wird in dem Sinne wirtschaftlich sein, dass eine günstige Relation zwischen dem KLR-Nutzen und den KLR-Kosten entsteht. Die KLR kann schlank ausfallen, weil sich der fortlaufend zu bewältigende Erfassungs- und Rechenaufwand durch die Beschränkung auf das Notwendige reduziert. Auf der Nutzenseite steht für jede KLR-Zahl vorab fest, wer sie, in welcher Weise, zur Lösung welcher Probleme einsetzen kann und soll.

# Inhalt

Verzeichnis der Aufgaben.....	VI
Verzeichnis der Abbildungen.....	VIII
1 Ein Vorgehensmodell zur Verminderung des Risikos der Produktion kaum genutzter oder gar irrelevanter Zahlen.....	1
2 Auswahl betriebswirtschaftlicher Probleme, die KLR-unterstützt gelöst werden können, in Anlehnung an vorhandene KLR-Zielkataloge .....	7
3 Innerbehördliche, kurz- und mittelfristige Steuerung in Richtung auf die wirtschaftliche Realisierung der mit öffentlichen Aufträgen verfolgten Zwecke .....	11
3.1 Behörden brauchen eine andere KLR als private Unternehmen, weil der Existenzzweck ein anderer ist.....	11
3.2 Ermittlung und Nutzung steuerungsrelevanter Zielerreichungswerte.....	20
3.2.1 Eine entsprechend der GGO organisierte Behörde lässt sich mit einer schlanken KLR steuern.....	21
3.2.2 Entwicklung eines Zielssystems, auf dessen Basis sich KLR-gestützt Zielerreichungswerte berechnen lassen.....	31
3.2.3 Nutzung des Zielsystems.....	38
3.3 Ermittlung steuerungsrelevanter Kostendaten.....	45
3.3.1 Vollkostenrechnungen liefern wenig steuerungsrelevante Informationen.....	46
3.3.2 Struktur einer Einzelkostenrechnung .....	67
3.4 Kostenanalyse, Kostenplanung und das Einfordern kontinuierlicher Verbesserungen durch Kennzahlvorgabe .....	80
3.4.1 Kostenanalyse und Kostenplanung für interne und externe Produkte, deren Produktionsmenge und Produkteigenschaften im wesentlichen von den Abnehmern des Produkts bestimmt werden.....	80
3.4.2 Kostenanalyse und Kostenplanung auf der Basis zwischenbetrieblicher Vergleiche.....	92
3.4.3 Kostenplanung für Produkte, bei denen der direkte Zusammenhang zwischen einer mengenmäßig bestimmbaren Nachfrage und dem Produktionsniveau fehlt .....	97
3.4.4 Das Einfordern kontinuierlicher Verbesserungen.....	101
4 Die Rechtfertigung von Gebühren, Entgelten und Geldmittelanforderungen im Rahmen der Haushaltsplanung mit Hilfe der KLR.....	105
4.1 KLR-gestützte Haushaltsplanung .....	105
4.2 Die Rechtfertigung von Gebühren, Entgelten.....	115
5 Zusammenfassung - Anpassung vorhandener Ist-Vollkostenrechnungen.....	121

## Verzeichnis der Aufgaben

Aufgabe 1: KLR-Zahlen sind als Basis für Privatisierungsentscheidungen ungeeignet. ....	8
Aufgabe 2: Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit entsprechende Entscheidungen in privaten Unternehmen.....	11
Aufgabe 3: Entscheidungen entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in einer Behörde. Das Sparsamkeitsprinzip.....	13
Aufgabe 4: Entscheidungen entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in einer Behörde. Das Ergiebigkeitsprinzip.....	15
Aufgabe 5: Vergleiche haben für die Steuerung öffentlicher Verwaltungen eine wesentlich größere Bedeutung als für gewinnorientierte Unternehmen.....	16
Aufgabe 6: Zeitvergleiche können zum Motor kontinuierlicher Verbesserungsprozesse werden.....	18
Aufgabe 7: Eine begrenzte Heterogenität in der Zusammensetzung eines Referatsprodukts schadet nicht.....	24
Aufgabe 8: Die in Abbildung 5 dargestellte Organisationsstruktur enthält zwei Steuerungskreisläufe.....	29
Aufgabe 9: Berechnung eines Zielerreichungswerts .....	36
Aufgabe 10: Liefert die Zielfunktion auch im Falle extrem gewählter Datenkonstellationen akzeptable Zielerreichungswerte? .....	37
Aufgabe 11: Entscheidungen entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in einer Behörde. Das Ergiebigkeitsprinzip.....	38
Aufgabe 12: Planung des Produktionsprogramms und der Allokation von Mitarbeitern zu externen Produkten.....	40
Aufgabe 13: Fehlsteuerungsrisiken durch die Verrechnung echter Gemeinkosten.....	47
Aufgabe 14: Fehlsteuerungsrisiken durch die Verrechnung unechter Gemeinkosten.....	52
Aufgabe 15: Fehlsteuerungsrisiken, sobald die Kosten gezielt nachgefragter interner Produkte unabhängig von der abgenommenen Menge verteilt werden.....	55
Aufgabe 16: Fehlsteuerungsrisiken durch das in den Vollkostenrechnungen einiger Bundesbehörden eingesetzte Anbauverfahren.....	57
Aufgabe 17: Erhöhte Transparenz der innerbehördlichen Leistungsverflechtungen durch Messung der Leistungsmengen und Berechnung kostendeckender Preise.....	59

Aufgabe 18: Die Überwälzung der Kosten unangepasster Kapazitäten in der Ist-Vollkostenrechnung .....	61
Aufgabe 19: Abkehr von der Vollkostenrechnung: Verwendung geplanter Verrechnungspreise .....	64
Aufgabe 20: Messung der Produktmengen und verhaltenssteuernde Auswirkungen der gewählten Messmethode.....	73
Aufgabe 21: Interne Kostenbe- und entlastungen auf der Basis geplanter Verrechnungspreise und gemessener Liefermengen.....	74
Aufgabe 22: KLR-gestützte Verhaltenssteuerung der Nachfrager interner Produkte .....	78
Aufgabe 23: Ermittlung einer Kostenfunktion.....	80
Aufgabe 24: Planung eines Verrechnungspreises und grafische Darstellung der zu verrechnenden Plankosten.....	83
Aufgabe 25: Analyse einer Unterbeschäftigungssituation .....	87
Aufgabe 26: Reaktionsmöglichkeiten eines mit Handlungsspielräumen ausgestatteten Referatsleiters in Unterbeschäftigungssituationen.....	89
Aufgabe 27: Fallstricke bei zwischenbehördlichen Vergleichen auf der Basis von Stückkosten.....	93
Aufgabe 28: Vergleiche der Einzelkosten pro Produktmengeneinheit mit den Preisen kommerzieller Angebote .....	96
Aufgabe 29: Welche Kosten der Behördenleitung sind akzeptabel? .....	98
Aufgabe 30: Nutzung von Erfahrungsgewinnen.....	102
Aufgabe 31: Die Arbeitsschritte vom geplanten KLR-Ergebnis zum Finanzbedarf .....	111
Aufgabe 32: Sollen der Gesetzgeber bzw. übergeordnete Verwaltungsebenen über die Zuteilung der Produkte und der finanziellen Mittel auf der Basis von Zahlen einer Einzelkostenrechnung oder einer Vollkostenrechnung entscheiden?.....	112
Aufgabe 33: Voll- und einzelkostendeckende Entgelte .....	115
Aufgabe 34: Summarische Zuschlagskalkulation.....	117

## Verzeichnis der Abbildungen

Abbildung 1: KLR-Ziele von Bundesbehörden.....	2
Abbildung 2: Verfahren zur Ermittlung und Begrenzung des Informationsbedarfs, den eine KLR decken soll.....	3
Abbildung 3: Kontinuierliche Verbesserungsprozesse auf der Basis von Zeitvergleichen..	19
Abbildung 4: Ausgewählte Zitate aus der GGO vom 26. Juli 2000 .....	22
Abbildung 5: Aufbaustruktur und Steuerungssystem.....	23
Abbildung 6: Zwei Steuerungskreisläufe.....	29
Abbildung 7: Bewertungsfunktionen für Produkteigenschaften des Produkts 1.1 .....	35
Abbildung 8: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit dem Anbauverfahren.....	57
Abbildung 9: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit dem mathematischen Verfahren .....	61
a) Abbildung 10: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit dem mathematischen Verfahren bei reduzierter Nachfrage .....	63
Abbildung 11: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung auf der Basis fester Verrechnungspreise (Ausgangssituation) .....	65
Abbildung 12: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung auf der Basis fester Verrechnungspreise bei reduzierter Nachfrage .....	65
Abbildung 13: Struktur einer Einzelkostenrechnung .....	69
Abbildung 14: Einzelkosten des Fachreferats Y bei Abgabe von 3200 Beratungsstunden.	81
Abbildung 15: Grafische Darstellung einer linearen Sollkostenfunktion.....	83
Abbildung 16: Grafische Darstellung der Sollkosten und der verrechneten Plankosten .....	85
Abbildung 17: Darstellung der Beschäftigungsabweichung .....	86
Abbildung 18: Grafische Darstellung eines Break-Even-Point.....	87
b) Abbildung 19: Darstellung der Beschäftigungsabweichung bei reduzierter Produktion..	88
Abbildung 20: Wirtschaftlichkeitszunahme durch Lerneffekte .....	101
Abbildung 21: KLR-gestützte Haushaltsplanung .....	105
Abbildung 22: Struktur eines Einzelkostenplans .....	107

# **1 Ein Vorgehensmodell zur Verminderung des Risikos der Produktion kaum genutzter oder gar irrelevanter Zahlen**

Zur Zeit führen die Behörden der Bundesverwaltung Kosten-/Leistungsrechnungen (KLR) ein. Zweifel sind angezeigt, ob das Zahlenmaterial, das diese aufwendigen Rechnungen liefern, allein aufgrund seiner Existenz, in geeigneter Weise für Entscheidungs- und Steuerungszwecke genutzt werden wird. Solange die Führungskräfte bei den Entscheidungs- und Steuerungsverfahren aus der Vor-KLR-Zeit bleiben, in denen – notgedrungen - KLR-Zahlen keine Rolle spielten, brauchen sie das Zahlenmaterial einer KLR nicht. Das Interesse an KLR-Zahlen hängt von der Bereitschaft ab, Probleme der Behörde, nicht allein durch eine fachliche Brille, sondern zusätzlich durch eine betriebswirtschaftliche Brille zu betrachten.

Aus fachspezifischer Sicht geht es darum, die Zwecke zu erreichen, die den der Behörde übertragenen Aufgaben zugrunde liegen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kommt es zusätzlich darauf an, im Sinne des in den Verwaltungsvorschriften zu § 7 BHO definierten Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit, die Relation zwischen Zweckverwirklichung und Mitteleinsatz zu optimieren. Wenn man diesen Auftrag ernst nimmt, muss die Behörde in Verantwortungsbereiche eingeteilt werden, die Verantwortlichen müssen ins Gewicht fallende Handlungsalternativen bezüglich des Ressourceneinsatzes zur Verfügung haben und willens und in der Lage sein, zwischen diesen Alternativen auf der Basis quantitativer Modelle und auf der Basis von zu diesen Modellen passenden Zahlen die jeweils günstigste Lösung zu wählen. Dieser Veränderung stehen gewichtige Hindernisse im Weg:<sup>1</sup>

- die Abneigung, gewohnte Vorstellungen und Verfahren durch andere, quantitative Verfahren, zu ersetzen,
- die Befürchtung, dass in stärkerem Maße betriebswirtschaftlich ausgerichtete Entscheidungen zu Lasten der eigenen Position oder der Position der Gruppe, der man sich zugehörig fühlt, gehen könnten.

---

<sup>1</sup> Eine Zusammenfassung eines halben Jahrhunderts der Erforschung des Entscheidungsverhaltens in Organisationen und der Rückschlüsse auf den KLR-Einsatz findet sich z.B. in: Schweitzer / Küpper S. 549 – 621.

Aufgrund dieser Hindernisse muss man befürchten, dass manche Führungskraft das Zahlenmaterial einer KLR als ärgerlich, ja gefährlich, betrachtet, und dass die Hoffnung trägt, die Versorgung mit KLR-Zahlen werde mehr oder weniger automatisch dazu führen, dass sich das Entscheidungsverhalten ändert. Wenn die KLR in Bundesbehörden mehr als einen nur „symbolischen“<sup>2</sup> Nutzen bringen soll, reicht es nicht, auf der Basis knapper Zielkataloge (Abbildung 1)

**Abbildung 1: KLR-Ziele von Bundesbehörden**

KLR-Handbuch des BMF vom August 1997 <sup>3</sup>	KLR-Referenzmodell für Behörden im Geschäftsbereich des BMI vom 19.02.99 <sup>4</sup>
1. Transparenz von Kosten und Leistungen	1. Transparenz von Kosten und Leistungen dadurch Schärfung des Kostenbewusstseins
2. Planung, Steuerung und Kontrolle von Kosten und Leistungen	2. Planung, Steuerung und Kontrolle von Leistungen und Kosten
3. Ermittlung und Verrechnung inner- und zwischenbehördlicher Leistungen	3. Kalkulation der Selbstkosten von Produkten
4. Unterstützung der Haushaltsplanung und Sicherstellung der Kompatibilität zwischen KLR- und HKR-Verfahren	4. Ermittlung der Kosten- und Leistungsschwerpunkte/-beziehungen
5. Prüfung der Möglichkeiten der Privatisierung	5. Ermittlung der inner- und zwischenbehördlichen Leistungsströme
6. Ermittlung kostendeckender Gebühren und Entgelte	6. Vergleiche (Benchmarking) klar definierter, gleicher bzw. vergleichbarer Aufgaben
	7. Unterstützung der Haushaltsplanung

schnell in das Dickicht der Produkt- und Kostenstellendefinitionen und Verrechnungsmethoden einzutauchen und möglicherweise eine im Hinblick auf die Daten-

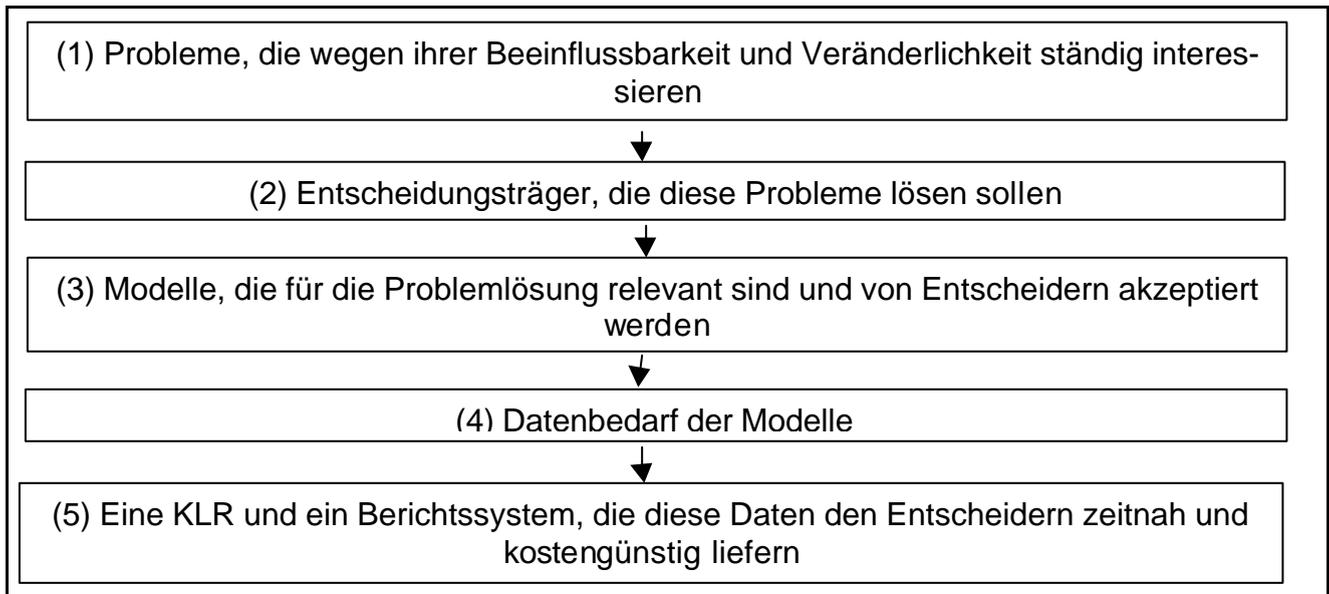
<sup>2</sup> Weber, J./Schäffer, U. 2000: S. 17 f. sprechen von der symbolischen Nutzung von KLR-Informationen, wenn diese lediglich dazu verwendet werden, bereits getroffene Entscheidungen besser durchsetzen zu können.

<sup>3</sup> BMF (Hrsg.): KLR-Handbuch. Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung: Stoffgebiet Haushaltsrecht. Abschnitt Kosten- und Leistungsrechnung. August 1997

<sup>4</sup> Das Modell steht seit einigen Monaten für einen Download zur Verfügung unter der Adresse: <http://www.staat-modern.de/projekte/index.php3?content=archiv/feb01/inhalt.html>

erfassung und –verrechnung aufwendige KLR zu konzipieren, die an der Nachfrage vorbei produziert. Stattdessen wird der in Abbildung 2 dargestellte Arbeitsablauf vorgeschlagen:

**Abbildung 2: Verfahren zur Ermittlung und Begrenzung des Informationsbedarfs, den eine KLR decken soll**



(1) Der Ausgangspunkt sei die behördenspezifische Auswahl betriebswirtschaftlicher Probleme, die gestützt auf Daten aus einer KLR entschieden werden können. Dabei sollte man sich auf das beschränken, „was ständig wegen seiner Beeinflussbarkeit und Veränderlichkeit interessiert.“<sup>5</sup> Wenn ein Problem, behördenweit und dauerhaft interessiert, wird es am ehesten gelingen, eine behördenweite und über die Fachgrenzen hinweg gehende betriebswirtschaftliche Problemsicht und anhaltende Diskussion der von der KLR regelmäßig produzierten Zahlen zur erreichen. Dabei fördert die Auswahl weniger Problemstellungen und KLR-Zahlen, die in Führungskreisen kontinuierlich diskutiert und genutzt werden, die betriebswirtschaftliche Sicht der Dinge mehr, als mit hohem Aufwand produzierte Zahlenmengen für

---

<sup>5</sup> Riebel.P.: 1959, S. 44. Zudem heißt es bei Riebel: „Darüber hinaus sollte sehr viel sorgfältiger, als es gewöhnlich der Fall ist, untersucht werden, welche Fragen im einzelnen Betrieb tatsächlich von der Kostenrechnung beantwortet werden sollen, und welche Unterlagen für die Beantwortung dieser Fragen unumgänglich notwendig sind.“

alle möglichen Einsatzfelder der KLR,<sup>6</sup> die bestenfalls vom Controller zutreffend interpretiert werden können. Das Ärgerlichste und Unwirtschaftlichste wäre eine teure KLR, deren Ergebnisse Führungskräfte nur mit Skepsis betrachten, weil das Rechensystem für sie zu komplex und undurchschaubar ist.

Dem Wunsch, eine schlanke KLR einzurichten, sollte durch eine eingeschränkte Problemauswahl entsprochen werden, nicht aber dadurch, dass man, der Empfehlung des KLR-Handbuch des BMF entsprechend,<sup>7</sup> zunächst einmal eine traditionelle Ist-Vollkostenrechnung einführt. Der Nutzen von Ist-Vollkostenrechnungen dürfte für so gut wie jede Behörde so gering sein<sup>8</sup>, dass er die KLR-Kosten nicht rechtfertigt.<sup>9</sup>

(2) Wie will die Behördenleitung die Behörde steuern? Welche Führungsebene, soll über welche betriebswirtschaftlichen Probleme entscheiden? Dies sind organisatorische Fragen, die gelöst sein müssen, bevor mit dem KLR-Aufbau begonnen wird. Mit welchen betriebswirtschaftlichen Kenntnissen ist zu rechnen? Wie wird es um die Bereitschaft bestellt sein, auf der Basis betriebswirtschaftlicher Modelle ermittelte Entscheidungsvorschläge umzusetzen? Zu leicht macht es sich, wer hinsichtlich der Nutzung der KLR-Zahlen alle Hoffungen auf Controller setzt, und davon ausgeht, dass die möglicherweise nicht nur erfreulichen Folgerungen, die ein Controller aus dem Datenmaterial zieht, von den Führungskräften des Hauses gern gehört und umgesetzt werden.

(3) Im Vorfeld der KLR-Entwicklung muss man herausfinden, von welchen Modellen sich die ins Auge gefassten Entscheidungsträger überzeugen lassen, weil sie das betriebswirtschaftliche Problem für wichtig halten und das Modell und seinen Da-

---

<sup>6</sup> Die Einsatzfelder der KLR sind außerordentlich vielfältig und entsprechend vielfältig sind die in der Literatur vorgeschlagenen KLR-Systeme. Umfassende Darstellungen denkbarer Problemstellungen und der KLR-Strukturen, die zur Lösung empfohlen werden, bieten z.B. Schweitzer/ Küpper 1995 und Buchholtz 2001.

<sup>7</sup> KLR-Handbuch des BMF. S. 37

<sup>8</sup> Riebel, P. 1994, S. 35: „Alle Entscheidungen, die auf der Grundlage der vollen Kosten der Kostenstellen und -träger getroffen werden, sind mit größter Wahrscheinlichkeit falsch.“

<sup>9</sup> Ist-Vollkostenrechnungen sind auch in Kommunen das am stärksten verbreitete Kostenrechnungssystem (vgl. KGSt 2001 S. 8 f. und Weber, J./Hunhold,C.2002). Die Problematik, Zahlen einer Ist-Vollkostenrechnungen für die innerbehördliche Steuerung zu nutzen, soll gerade wegen der großen Verbreitung dieses Rechnungssystems im Kapitel 3.3.1 ausführlich dargestellt werden.

tenbedarf als relevant anerkennen. Gelingt die Überzeugungsarbeit z.B. anhand der in die folgenden Kapitel eingestreuten Aufgaben nicht, so ist man zumindest vor der Gefahr gewarnt, Daten zu produzieren, für die sich Führungskräfte nicht interessieren. Ideal sind Modelle, die fachübergreifend betriebswirtschaftliche Problem-sichten und eine gemeinsame Fachsprache fördern, so dass auf der Basis der regelmäßigen Versorgung mit passenden KLR-Zahlen eine behördenweite und über die Fachgrenzen hinweg gehende Diskussion möglich wird.<sup>10</sup>

(4) und (5) Die Modelle liefern exakte Definitionen der Daten, die zur Problemlösung gebraucht werden, und damit exakte Vorgaben für die KLR-Entwickler. Eine KLR, deren Aufgabe darauf beschränkt wird, nur diese Daten bereitzustellen, ist am ehesten wirtschaftlich. Sie wird schon durch diese Eingrenzung schlank ausfallen können, und sie liefert „relevante“ Daten. Es steht vorab fest, wer die Zahlen für welche Zwecke einsetzen will, soll und kann. Das böse Erwachen, vor einem Berg an KLR-Zahlen sitzend, festzustellen, dass sich daraus gerade die relevanten Kennzahlen nicht berechnen lassen, wird nicht eintreten.

---

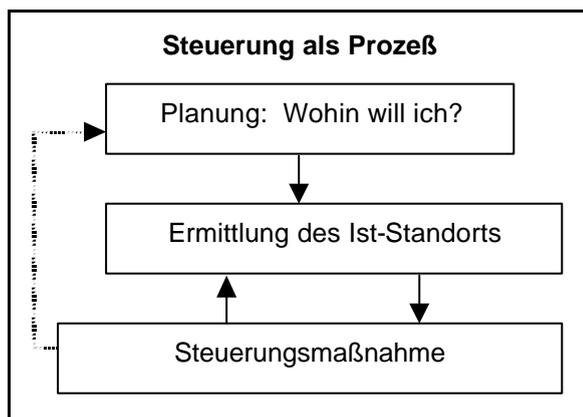
<sup>10</sup> Weber, J./Schäffer, U. 2000, S. 17 f. sprechen in diesem Zusammenhang von der konzeptionellen Nutzung von KLR-Informationen.



## 2 Auswahl betriebswirtschaftlicher Probleme, die KLR-unterstützt gelöst werden können, in Anlehnung an vorhandene KLR-Zielkataloge

Untersucht man die in Abbildung 1 vorgestellten Kataloge der KLR-Ziele aus dem KLR-Handbuch des BMF bzw. dem Referenzmodell des BMI, so sind im wesentlichen zwei Problemklassen angesprochen, die in so gut wie jeder Behörde eines ständigen Interesses sicher sind und die daher zum Gegenstand der beiden Hauptkapitel 3 und 4 gemacht werden sollen:

### (1) Die innerbehördliche, kurz- und mittelfristige Steuerung in Richtung auf die wirtschaftliche Realisierung behördentypischer Ziele (Kapitel 3)



Wenn man unter Steuerung den gesamten Prozess versteht, bei dem geplant wird, wohin man will, dann mehr oder weniger kontinuierlich der eigene Standort bestimmt wird und auf dieser Informationsbasis Steuerungsmaßnahmen ergriffen und überprüft werden, so betrifft nicht nur das in den Zielkatalogen des BMF und des BMI genannte KLR-Ziel: „*Planung, Steuerung und Kontrolle*

*von Kosten und Leistungen*“ diese Problemklasse. Auch die in beiden Katalogen genannte „*Transparenz von Kosten und Leistungen*“ und die Ziele: „*Ermittlung und Verrechnung innerbehördlicher Leistungen*“, „*Ermittlung der innerbehördlichen Leistungsströme*“, „*Ermittlung der Kosten- und Leistungsschwerpunkte/-beziehungen*“, „*Vergleiche (Benchmarking) klar definierter, gleicher bzw. vergleichbarer Aufgaben*“ sind kein Selbstzweck. Derartige Transparenz dient hauptsächlich innerbehördlichen Steuerungszwecken.

### (2) Die Bestimmung von Selbstkosten, Gebühren, Entgelten und Geldmittelanforderungen im Rahmen der Haushaltsplanung zum Zwecke der Rechtfertigung gegenüber behördenexternen Stellen (Kapitel 4)

Auch diese Problemklasse ist in beiden Zielkatalogen angesprochen. Im Zielkatalog des BMF sind die *Verrechnung zwischenbehördlicher Leistungen*, die *Unterstützung der Haushaltsplanung* und die *Ermittlung kostendeckender Gebühren und Entgelte* als KLR-Ziele genannt. Im Zielkatalog des BMI heißen die entsprechenden Ziele: *Verrechnung zwischenbehördlicher Leistungen*, *Unterstützung der Haushaltsplanung*, *Kalkulation der Selbstkosten von Produkten* und *Vergleich (Benchmarking) klar definierter, gleicher bzw. vergleichbarer Aufgaben*.

Aus dem Rahmen dieser beiden Problemklassen fällt lediglich das im Zielkatalog des BMF genannte Ziel: „*Prüfung der Möglichkeiten der Privatisierung*“.

### **Aufgabe 1: KLR-Zahlen sind als Basis für Privatisierungsentscheidungen ungeeignet.**

Eine KLR ist eine für eine kurze Abrechnungsperiode (Monat oder Jahresquartal) konzipierte Durchschnittsrechnung. In einer KLR wird unterstellt:

- Die für eine Periode ermittelten Kosten und Leistungen sind repräsentativ für alle Folgeperioden.
- Auf die Zeitpunkte, zu denen die verschieden kostenverursachenden und leistungserbringenden Ereignisse über die Rechnungsperioden hinweg eintreten, kommt es nicht an.

Angenommen, auf der Basis von KLR-Zahlen soll entschieden werden, ob ein Produkt auf Dauer selbst hergestellt oder von einem privaten Unternehmen bezogen werden soll. Hinsichtlich der Produktmengen und Produktqualitäten gäbe es keine Unterschiede zwischen den Alternativen.

a) Welche Art von Zahlen liefert die KLR für diesen Kostenvergleich?

b) Welche langfristigen Konsequenzen der Entscheidung fallen unter den Tisch?

c) Welche Methoden empfiehlt die Arbeitsanleitung des BMF zur Durchführung der Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen nach § 7 BHO für derartige Entscheidungen?

d) Für welche Art von Entscheidungen reicht der Kostenvergleich aus?

Lösung:

a) Eine KLR liefert Zahlen, die sich auf vergangene Rechnungsperioden (z.B. Monate oder Jahresquartale) oder entsprechende Planungsperioden beziehen. Es erscheint naheliegend, die Kosten, die im Falle der Privatisierung im eigenen Hause wegfallen, mit dem an das private Unternehmen zu zahlenden Entgelt zu vergleichen und die kostengünstigere Alternative zu wählen.

b) Unberücksichtigt bleibt bei diesem Kostenvergleich, dass im Falle der Eigenproduktion kontinuierlich dazugelernt werden kann, so dass diese Kosten auf längere Sicht sinken werden.<sup>11</sup> Dieser Erfahrungsgewinn kommt beim Fremdbezug dem externen Hersteller zugute.

Unberücksichtigt bleibt auch, dass irgendwann der den Preis fixierende Vertrag mit dem privaten Unternehmer ausläuft, der dann einen höheren Preis verlangen kann.

Ein naheliegender Ausweg scheint zu sein, derartige Veränderungen bei der Planung der Kosten und Entgelte im Wege der Durchschnittsbildung über einen längeren Zeitraum zu berücksichtigen. In diesem Fall greift aber der zweite Mangel des Kostenvergleichs: Die Zeitpunkte der Ereignisse bleiben beim Kostenvergleich unberücksichtigt.

c) In der Arbeitsanleitung des BMF zur Durchführung der in § 7 BHO vorgeschriebenen Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen heißt es daher: „Bei größeren Maßnahmen, bei unterschiedlichen Zahlungsströmen im Betrachtungszeitraum oder bei der Frage der optimalen Finanzierung einer Maßnahme (z.B. Kauf/Leasing) ist grundsätzlich die Kapitalwertmethode anzuwenden...“ und für auf Kosten basierende Verfahren heißt es einschränkend: „Kostenvergleichsrechnungen sind geeignet für Maßnahmen mit geringer finanzieller Bedeutung ohne langfristige Auswirkungen.“

---

<sup>11</sup> Vgl. dazu Kapitel 3.4.4.

Für Entscheidungen mit langfristigen Auswirkungen, wie Privatisierungs- und bedeutsame Investitionsentscheidungen, sollten deshalb die Verfahren der dynamischen Investitionsrechnung eingesetzt werden, zu denen auch die in der Arbeitsanleitung des BMF genannte Kapitalwertmethode gehört. Die Verfahren der dynamischen Investitionsrechnung haben aber einen Datenbedarf, den eine KLR schon vom Ansatz her nicht liefern kann.<sup>12</sup>

d) Nur für Entscheidungen, die ohne gravierende Folgekosten kurzfristig revidierbar sind, reicht das Zahlenmaterial einer KLR aus.

---

<sup>12</sup> Hierzu z.B. Kilger 1988: S. 186 und Adam 1997: S.91 ff.

### **3 Innerbehördliche, kurz- und mittelfristige Steuerung in Richtung auf die wirtschaftliche Realisierung der mit öffentlichen Aufträgen verfolgten Zwecke**

Unter kurz- und mittelfristig sei ein Zeithorizont von einem bis zu wenigen Jahren verstanden. Aus Gründen, die bereits im Kapitel 2 (Aufgabe 1) angesprochen wurden, sind die Zahlen einer KLR zur Lösung von Entscheidungsproblemen mit langfristigen Wirkungen nicht geeignet. Im Kapitel 3 wird die KLR als Informationssystem betrachtet, das sämtliche zur kurz- und mittelfristigen betriebswirtschaftlichen Steuerung einer Behörde erforderlichen Zahlen umfassend bereitstellt.

#### **3.1 Behörden brauchen eine andere KLR als private Unternehmen, weil der Existenzzweck ein anderer ist**

Steuerungsprobleme lassen sich nur auf der Basis eines Informationssystems lösen, das über Zielerreichung informiert. Behörden verfolgen andere Ziele als private Unternehmen. Daher sind die in Behörden verbreiteten, an die KLR-Systeme privater Unternehmen angelehnten Kosten- und Leistungsrechnungen unzureichend.

#### **Aufgabe 2: Dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit entsprechende Entscheidungen in privaten Unternehmen**

Der typische private Unternehmer orientiert sich am Betriebserfolg. Das in den Verwaltungsvorschriften zu § 7 BHO Nr. 1 als „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit“ bezeichnete ökonomische Prinzip, demzufolge die günstigste Relation zwischen dem verfolgten Zweck und den eingesetzten Mitteln anzustreben ist, konkretisiert sich für den Unternehmer daher in dem Bestreben, den Betriebserfolg zu maximieren. Der Betriebserfolg (Betriebsgewinn oder Betriebsverlust) ergibt sich im wesentli-

chen<sup>13</sup> aus der Differenz zwischen den Erlösen aus dem Verkauf von Produkten (Erlös = Verkaufspreis \* Verkaufsmenge) und den Kosten.

Angenommen, aufgrund eines Verbesserungsvorschlags wird die bisher durchgeführte Endkontrolle eines Produkts fallen gelassen. Der Zeitvergleich der Kosten vor und nach der Durchführung der Maßnahme liefert eine Kostenreduktion um 5000 € pro Monat.

a) Wie wird der Unternehmer entscheiden, ob die Maßnahme beibehalten oder die Endkontrolle wieder eingeführt werden soll?

b) Welche Daten muss die KLR bereitstellen, wenn sie das Informationssystem sein soll, das dem Unternehmer die entscheidungsrelevanten Informationen umfassend bereitstellt?

Lösung:

a) Der Unternehmer wird feststellen, ob aufgrund des Wegfalls der Endkontrolle eine Gewinnsteigerung eintritt, wobei beide den Gewinn ausmachenden Komponenten, Erlöse und Kosten, in Geldeinheiten gemessen und daher voneinander abgezogen werden können. Falls in der Folge der Maßnahme die Erlöse um weniger als 5000 € sinken, lohnt sich die Maßnahme.

b) Der Unternehmer benötigt zur Entscheidung Informationen über Kosten und Erlöse. Die KLR in ihrer Funktion als Informationslieferant für betriebsinterne Steuerungszwecke wird daher eine Kosten- und Erlösrechnung sein.

---

<sup>13</sup> Im wesentlichen heißt: abgesehen von Veränderungen der Bestände in Zwischen- und Absatzlagern und abgesehen von aktivierten innerbetrieblichen Leistungen. Beides spielt in Bundesbehörden keine große Rolle.

### **Aufgabe 3: Entscheidungen entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in einer Behörde. Das Sparsamkeitsprinzip.**

Für Behörden kann die Differenz zwischen Erlösen (Verwaltungseinnahmen, Erstattungen von Verwaltungsausgaben) und Kosten keine dem Unternehmen vergleichbare Bedeutung haben. Der vorrangige Zweck der Behördenexistenz ist nicht, Kostendeckung zu erreichen, sondern durch die Bereitstellung der Behördenprodukte einen öffentlichen Auftrag zu erfüllen.<sup>14</sup> Beispiel: Die Feststellung, dass die Gebühr für das Ausstellen neuer Personalausweise die Kosten nicht deckt, ist kein Grund auf neue Personalausweise zu verzichten.

Im Anschluss an Aufgabe 2 soll die Aufgabe demonstrieren, wie sich Behörden entsprechend dem in den Verwaltungsvorschriften zu § 7 BHO Nr. 1 als „Grundsatz der Wirtschaftlichkeit“ bezeichneten ökonomischen Prinzip verhalten sollen, demzufolge die günstigste Relation zwischen dem verfolgten Zweck und den eingesetzten Mitteln anzustreben ist.

a) Angenommen, in einer Behörde wird aufgrund eines Verbesserungsvorschlags die bisher durchgeführte Endkontrolle eines Produkts fallen gelassen. Für die Abnehmer des Produkts, die dafür nichts bezahlen müssen, besteht ein Abnahmewang. Der Zeitvergleich der Kosten vor und nach der Durchführung der Maßnahme liefert eine Kostenreduktion um 5000 € pro Monat. Reicht diese Zahlenangabe für die Entscheidung, ob die Maßnahme beibehalten oder die Endkontrolle wieder eingeführt werden soll?

b) Zu den Aufgaben des Bundesgrenzschutzes gehören Einsätze an Bundesliga-spieltagen. Es wird vorgeschlagen, die Wirtschaftlichkeit dieses Produkts dadurch zu verbessern, dass hierfür in Zukunft nur noch halb so viele Beamte eingesetzt werden. Warum ist diese Maßnahme möglicherweise unwirtschaftlich?

---

<sup>14</sup> Die ökonomische Bürokratiethorie unterstellt, dass „Budgetmaximierung“ das Hauptziel des Bürokraten ist, weil damit Ansehen, Aufstiegsmöglichkeiten und Handlungsfreiräume verbunden sind. Diesem Ziel entsprechend konkurrieren Bundesbehörden um attraktive öffentliche Aufträge und attraktive Budgets. Kapitel 4 wird sich unter anderem mit der Rolle der KLR als Lieferant von Argumenten in diesem Wettbewerb beschäftigen.

Lösung:

a) Einfach zu interpretieren wäre die Wirtschaftlichkeit der Kostenreduktion, wenn eine der in den Verwaltungsvorschriften zu § 7 BHO Nr. 1 genannten Ausprägungen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit zuträfe. Dort heißt es:

„Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit umfasst das Sparsamkeits- und das Ergiebigkeitsprinzip. Das Sparsamkeitsprinzip (Minimalprinzip) verlangt, ein bestimmtes Ergebnis mit möglichst geringem Mitteleinsatz zu erzielen. Das Ergiebigkeitsprinzip (Maximalprinzip) verlangt, mit einem bestimmten Mitteleinsatz das bestmögliche Ergebnis zu erzielen.“

Dem Sparsamkeitsprinzip entsprechend, hätte sich die Maßnahme gelohnt, falls die Kostenreduktion ohne sinkende Produktqualität erreicht wurde.

Somit setzt die Entscheidung in einer Behörde voraus, dass Informationen über die Entwicklung der Produktqualität vorliegen. Nur wenn die Produktqualität nicht gesunken ist, weiß man, dass die Kostensenkungsmaßnahme wirtschaftlich war.

b) Falls in der Folge die Einsatzziele des Bundesgrenzschutzes schlechter erreicht werden, ist die Maßnahme möglicherweise unwirtschaftlich. Auch der Bundesgrenzschutz muss Informationen über die Produktqualität sammeln, wenn er dem Anspruch des § 7 BHO genügen will.

---

Als Ergebnis der Aufgabenlösung ist festzuhalten, dass eine KLR, die über Kosten und Erlöse informiert, einer Behörde nicht die Daten liefert, die zur kurz- und mittelfristigen betriebswirtschaftlichen Steuerung erforderlich sind. Notwendig sind auch Daten zur Entwicklung der Produktqualität. Wer, um die Arbeitspakete überschaubarer zu halten, getrennt voneinander zwei Informationssysteme entwickelt: ein Informationssystem für das Qualitätsmanagement, das Produktqualitäten misst, und eine KLR, die über Kosten und Erlöse informiert, läuft Gefahr, dass die Zahlen beider Systeme nicht zusammenpassen. Zusammen kann man beide Systeme nur

nutzen, wenn die Objekte, auf die sich die Zahlen beziehen, in beiden Systemen exakt gleich abgegrenzt wurden. Diese Abgrenzungsgleichheit ist bei zwei getrennt entwickelten Informationssystemen schwer zu erreichen.

In einer BBB-Information heißt es dazu: „Die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung und eines Controlling einerseits und die Einführung eines Qualitätsmanagements andererseits bilden meist noch zwei parallele „Baustellen“, die es dringend zusammenzuführen gilt.“<sup>15</sup> Besser wäre es, die „parallelen Baustellen“ nicht erst einzurichten, und stattdessen unter einer KLR für öffentliche Verwaltungen von vornherein ein Informationssystem zu verstehen, das die in der Behörde messbaren, zur kurz- und mittelfristigen betriebswirtschaftlichen Steuerung der Behörde notwendigen Zahlen auf der Basis eines einheitlichen Systems von Bezugsobjekten umfassend bereitstellt.

#### **Aufgabe 4: Entscheidungen entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in einer Behörde. Das Ergiebigkeitsprinzip.**

a) Angenommen, ein qualitätsbewusster Mitarbeiter stellt im Fall der Aufgabe 3 a) fest, dass sich die Anzahl der Beschwerden über das Produkt nach dem Wegfall der Endkontrolle verdreifacht hat. Ist die Maßnahme somit unwirtschaftlich?

b) Angenommen, im Falle der Aufgabe 3 b) verdreifacht sich die Anzahl der Zwischenfälle, nachdem der Bundesgrenzschutz nur noch halb so viele Beamten an Bundesligaspieltagen einsetzt. Selbst im Falle einer Halbierung der Einsatzkosten wird man jetzt vielleicht intuitiv an der Wirtschaftlichkeit der Maßnahme zweifeln. Warum ist diese Intuition u.U. trügerisch?

---

<sup>15</sup> Bundesverwaltungsamt: BBB-Informationen. Heft 250/251: 2001. S. 6

Lösung:

a) Um die Wirtschaftlichkeit der Kostenreduktion um 5000 € zu beurteilen, ist der Schaden zu bewerten, den eine Verdreifachung der Anzahl der Beschwerden für die Zielerreichung der Behörde bedeutet. Falls dieser Schaden so klein ist, dass er durch einen der Kostenreduktion entsprechenden Ressourceneinsatz an anderer Stelle mehr als aufgewogen wird, ist der Wegfall der Endkontrolle wirtschaftlich. Ist dies nicht der Fall, so sollte man die Endkontrolle wieder einführen. Der Gedankengang führt das Problem auf die dem Ergiebigkeitsprinzip entsprechende Frage zurück: „Kann mit gegebenem Mitteleinsatz ein besseres Ergebnis erreicht werden?“

b) Wie unter a). Der BGS produziert Sicherheit. Nach dem September 2001 sollte man vielleicht Ressourcen zur Bewachung der Frankfurter Hochhäuser abzwiegen.

---

Aus Aufgabe 4 ergibt sich, dass man der Forderung des § 7 BHO nur gerecht werden kann, wenn die Informationen über die Entwicklung der Produkteigenschaften in der Folge getroffener Maßnahmen auf der Basis der Behördenziele bewertet werden. Deshalb muss der Zusammenhang zwischen den Zielen der Behörde und den Produkteigenschaften mit Hilfe eines Zielsystems quantifiziert werden. Ohne Zielsystem lässt sich nicht ermitteln, ob die Wirtschaftlichkeit der Behörde z.B. durch eine Veränderung der Ressourcenzuordnung zu Produkten verbessert werden kann. Eine Aufgabe der KLR ist es, dieses Zielsystem mit Daten zu versorgen.<sup>16</sup>

### **Aufgabe 5: Vergleiche haben für die Steuerung öffentlicher Verwaltungen eine wesentlich größere Bedeutung als für gewinnorientierte Unternehmen.**

Vergleichen Sie das Bewertungsverfahren der Behörde mit dem des Unternehmens anhand der Aufgabe 2 bis Aufgabe 4, um die folgenden Fragen zu beantworten:

---

<sup>16</sup>Vgl. Kapitel 3.2.2

a) Warum ist das Bewertungsverfahren des Unternehmens einfacher und objektiver?

b) Durch welche Arten des Vergleichs kann eine Behörde die relative Vorteilhaftigkeit einer Maßnahme auf der Basis des Sparsamkeits- oder des Ergiebigkeitsprinzips nachweisen?

Lösung:

a) Ein Unternehmen kann beide den Gewinn ausmachenden Komponenten, Erlöse und Kosten, in Geldeinheiten messen. Sind die Erlöse größer als die Kosten, so weiß der Unternehmer zwar nicht, ob er die zur Produktion eingesetzten Ressourcen noch günstiger hätte einsetzen können, aber er weiß zumindest, dass ihm die konkrete Maßnahme mehr Nutzen (Erlöse) als Schaden (Kosten) gebracht hat.

In Behörden ist der Nutzen einer geringeren Anzahl von Beschwerden kein unmittelbar in Geld bewertbarer Vorteil. Daher kann dieser Nutzen nicht von den Kosten abgezogen werden. Die öffentliche Verwaltung ist in einem absoluten Sinne so gut wie nie in der Lage, den Nachweis zu erbringen, dass der Nutzen ihrer Produkte die Kosten rechtfertigt.

b) Bei Aufgabe 3 und Aufgabe 4 wurde die relative Vorteilhaftigkeit einer Maßnahme jeweils durch einen Zeitvergleich vor und nach der Durchführung einer Maßnahme festgestellt.

Bedeutung haben auch zwischenbetriebliche Vergleiche. Der Produzent, der ein hinsichtlich des Produktnutzens vergleichbares Produkt mit den niedrigsten Kosten herstellt, kann im Sinne des Sparsamkeitsprinzips als Vorbild dienen.<sup>17</sup>

---

<sup>17</sup> Zur Durchführung zwischenbetrieblicher Vergleiche vgl. Aufgabe 27 bis Aufgabe 29

## **Aufgabe 6: Zeitvergleiche können zum Motor kontinuierlicher Verbesserungsprozesse werden.**

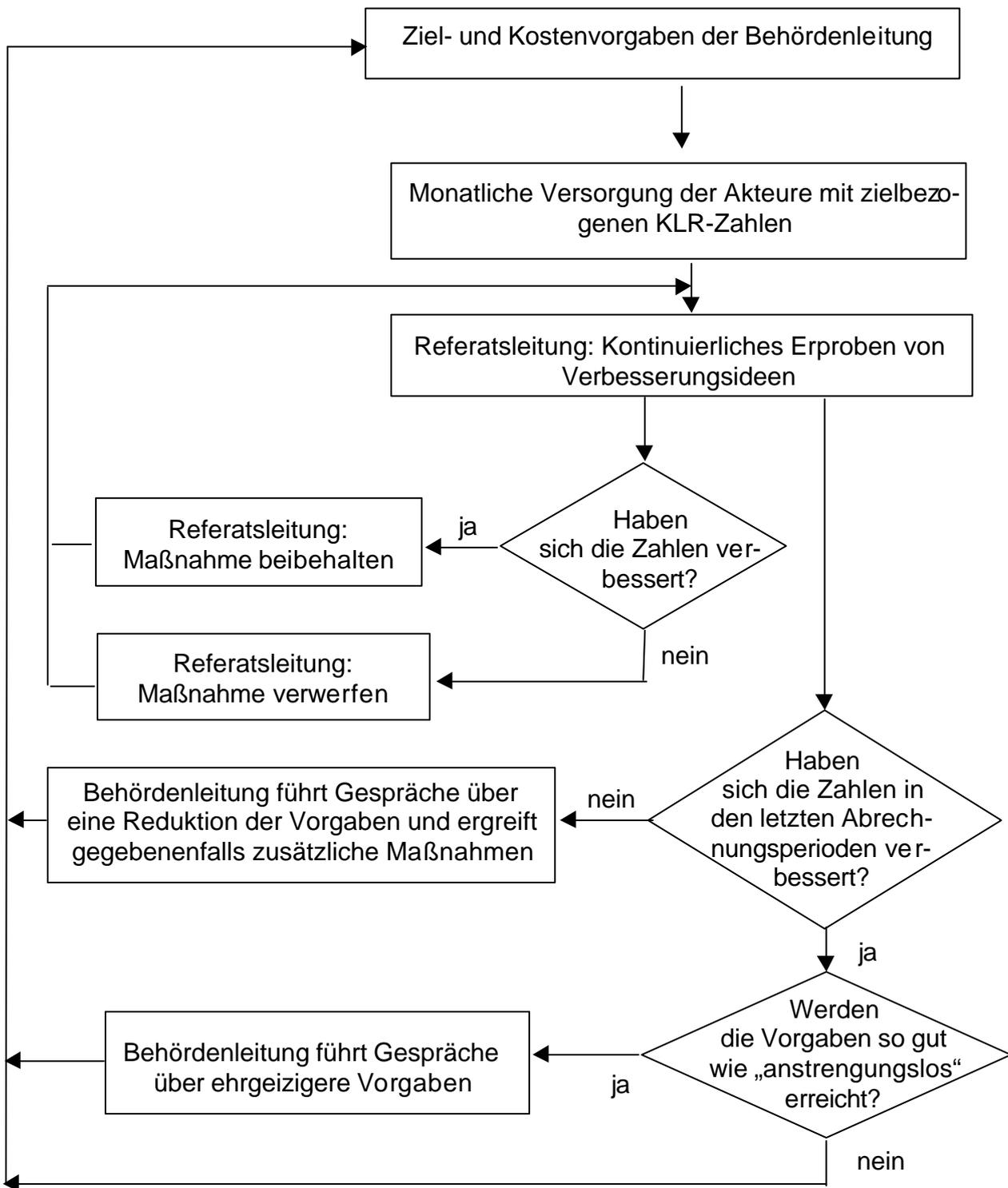
Stellen Sie die nachfolgend beschriebenen Steuerungskreisläufe als Flussdiagramm dar:

Auf der Basis von Ziel- und Kostenvorgaben der Behördenleitung probieren Referatsleiter, die, ganz im Sinne des § 7 (2) der am 26. Juli 2000 neu gefassten Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien, als Leiter der den Aufbau der Behörde tragenden Organisationseinheiten neben der fachspezifischen auch betriebswirtschaftliche Verantwortung übernehmen sollen, kontinuierlich ihnen vielversprechend erscheinende Maßnahmen zur Verbesserung der Referatswirtschaftlichkeit aus und prüfen durch Zeitvergleich zielrelevanter Zahlen, die eine entsprechend konzipierte KLR zu liefern hat, vor und nach der Einführung einer Maßnahme, ob die Zahlen eine Verbesserung anzeigen. Zeigen die Zahlen eine Verschlechterung an, wird die Maßnahme rückgängig gemacht.

Auch die Behördenleitung ist aktiv. Zeigen die KLR-Zahlen an, dass ein Referat die Vorgaben der Behördenleitung bereits so gut wie „anstrengungslos“ erreicht, so wird mit der Referatsleitung über ehrgeizigere Vorgaben verhandelt. Zeigen die Zahlen über mehrere KLR-Abrechnungsperioden kontinuierlich an, dass sich ein Referat den Vorgaben nicht nähert, so verhandelt die Behördenleitung mit der Referatsleitung über eine Reduktion der Vorgaben und ergreift gegebenenfalls zusätzliche Maßnahmen.

Lösung:

**Abbildung 3: Kontinuierliche Verbesserungsprozesse auf der Basis von Zeitvergleichen**



### 3.2 Ermittlung und Nutzung steuerungsrelevanter Zielerreichungswerte

Um KLR-gestützt steuern zu können, ist eine Zusammenschau notwendig: (1) der Struktur des Zielsystems der Behörde, (2) der Behördenorganisation, insbesondere der Führungsorganisation, und (3) der KLR-Struktur:

(1) Nur über die Eigenschaften der Produkte, die an behördenexterne Abnehmer abgegeben werden (daher die Bezeichnung: externe Produkte im Unterschied zu internen Produkten, die, wie die Produkte der Hausdruckerei, nicht an externe Nachfrager abgegeben werden), kann eine Behörde ihren Beitrag zum Erreichen der politischen Ziele, denen sie ihre Existenz verdankt, beeinflussen.

Probleme wie z.B. die Frage, ob es betriebswirtschaftlich günstig ist, Ressourcen von einem zu einem anderen Produkt zu verlagern, lassen sich nur lösen, wenn mit Hilfe eines Zielsystems ein zahlenmäßig berechenbarer Zusammenhang zwischen den Zielen, die mit den der Behörde übertragenen Aufgaben erreicht werden sollen, und messbaren Produkteigenschaften hergestellt ist und die KLR die entsprechenden Zahlen bereitstellt.<sup>18</sup>

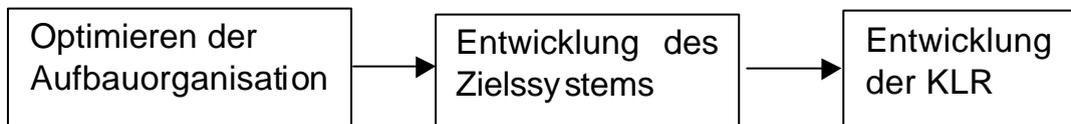
(2) Ein steuerungsrelevantes Zielsystem kann man nur entwickeln, wenn vorher geklärt wurde, wer, wen, wie steuern soll. Dies ist eine Frage der Organisation, mit der sich Kapitel 3.2.1 beschäftigt. Zweckmäßig ist eine einfache Führungsstruktur mit einer klaren Zuordnung persönlicher Verantwortungen entsprechend der am 26. Juli 2000 neu gefassten Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO). Ohne eine überschaubare Behördenorganisation mit einer klaren Zuordnung persönlicher Verantwortungen für Produkte ist eine KLR für Steuerungszwecke so gut wie nutzlos.

(3) Erst aus dem Zielsystem ergibt sich, welche Informationen die KLR zu liefern hat, damit Zielerreichungswerte berechnet und zu den Zielerreichungswerten pas-

---

<sup>18</sup> Diese Notwendigkeit, ein Zielsystem zu entwickeln, demonstrierte bereits Aufgabe 4.

sende Kosteninformationen ermittelt werden können. Mit anderen Worten: Das Zielsystem muss da sein, bevor die KLR konzipiert wird. Damit ergibt sich der Ablauf:



### **3.2.1 Eine entsprechend der GGO organisierte Behörde lässt sich mit einer schlanken KLR steuern**

Eine betriebswirtschaftliche Steuerung auf der Basis von Zahlen, die eine KLR liefert, setzt voraus, dass Führungskräfte für die Zahlen ihres Leitungsbereichs persönliche Verantwortung übernehmen können. Dies wiederum setzt eine entsprechende Aufbauorganisation der Behörde und eine entsprechende Gestaltung der KLR voraus. Aufbauorganisatorisch kommt es darauf an, Organisationseinheiten zu schaffen, die eine für sich allein sinnvolle und definierte Leistung (ein internes oder externes Produkt) erstellen. Der Leiter einer derartigen Organisationseinheit muss mit Befugnissen bezüglich der Gestaltung der Produkteigenschaften und bezüglich des Ressourceneinsatzes ausgestattet sein, weil nur im Rahmen dieser Befugnisse persönliche Verantwortung für die Zahlen der KLR übernommen werden kann. Hinzukommen muss, dass die KLR der Organisationseinheit auch wirklich nur die Kosten und Leistungen zuordnet, die der Leiter durch seine Entscheidungen beeinflussen kann.

Die Frage, wie Organisationseinheiten zugeschnitten werden müssen, damit die jeweiligen Leiter persönliche Verantwortung für eine definierte Leistung und die Kosten ihrer Erstellung übernehmen können, ist ohne Zweifel ein zentrales Anliegen der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien vom 26. Juli 2000 (GGO). Eine Behörde, die sich entsprechend der GGO organisiert, schafft sich damit eine steuerungsfreundliche Struktur und die Chance, die Verantwortungsträger auf der Basis einer schlanken und übersichtlichen KLR mit steuerungsrelevanten Informationen zu versorgen.

#### **Abbildung 4: Ausgewählte Zitate aus der GGO vom 26. Juli 2000**

##### **§ 4 GGO: Grundsätze für die Organisation der Bundesministerien:**

- (2) Organisatorische Regelungen sollen die selbständige, eigenverantwortliche sowie kosten- und qualitätsbewusste Wahrnehmung der Aufgaben unterstützen...,
- (4) Es sind angemessen große Organisationseinheiten bei wenigen Hierarchieebenen zu bilden.....
- (5) Aufgabe, Kompetenz und Verantwortung sollen auf der jeweiligen Bearbeitungsebene zusammengeführt werden.
- (6) Die Bundesministerien sollen Steuerungs- und Führungsinstrumente wie Leitbilder, Zielvereinbarungen, Controlling, Personal- und Qualitätsmanagement erproben und gegebenenfalls einführen. In geeigneten Bereichen ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.

##### **§ 7 GGO: Gliederung der Bundesministerien; Geschäftsverteilung:**

- (1) Die Bundesministerien gliedern sich grundsätzlich in Abteilungen und Referate. Die tragende Einheit im Aufbau der Bundesministerien ist in der Regel das Referat.....
- (2) Zwischen den Referaten und innerhalb jedes Referats werden die Aufgabengebiete nach Sachzusammenhängen so gegliedert, dass die Zuständigkeit und die Verantwortung klar ersichtlich sind. Fachlich zusammenhängende Aufgaben sind in der Regel in einer Organisationseinheit wahrzunehmen.....
- (3) Grundsätzlich soll niemand gleichzeitig in mehreren Referaten eingesetzt oder mehreren unmittelbaren Vorgesetzten zugeordnet werden.....

##### **§ 10 GGO: Besondere Organisationsformen:**

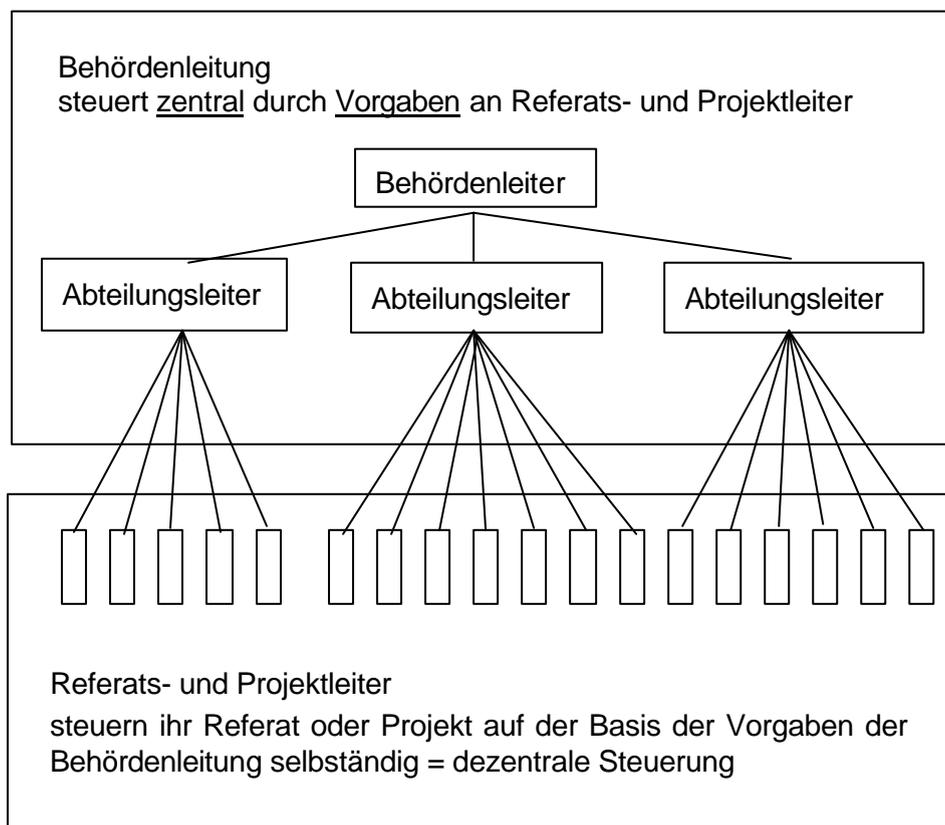
- (2) Für zeitlich befristete, komplexe Aufgaben, die einen übergreifenden Personaleinsatz erfordern, sind vorzugsweise Projektgruppen einzurichten.

##### **§ 11 GGO: Führung, Eigenverantwortung und Zusammenarbeit:**

- (2) Vorgesetzte tragen die Verantwortung für eine sachgerechte Aufgabenverteilung, den Ausgleich von Überbelastung oder Unterauslastung ihrer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und für die Arbeitsabläufe in ihrer Organisationseinheit.

Dem Ideal der GGO entspricht eine Behörde mit einer der Abbildung 5 entsprechenden „flachen“ Leitungsstruktur. Die tragenden Organisationseinheiten sind Referate oder Projektgruppen.

**Abbildung 5: Aufbaustruktur und Steuerungssystem**



Für eine KLR-gestützte Steuerung sollte man im Sinne des § 7 (2) GGO versuchen, fachlich zusammenhängende Aufgaben organisatorisch so zu Referaten zu bündeln, dass jedes Referat<sup>19</sup> eine für sich allein sinnvolle, abgeschlossene und definierte Leistung (ein internes oder externes Referatsprodukt) erstellt. Das heißt, die Referate sollten produktorientiert gebildet werden. Die Beschreibung der Produktionsergebnisse eines Referats als ein spezifisches „Referatsprodukt“, mit dem sich die Referatsangehörigen identifizieren können, ist geradezu das Kennzeichen einer in dieser Hinsicht erfolgreichen Reorganisation.

<sup>19</sup> ... oder jede Projektgruppe. Sinngemäß gilt für Produkte und Projekte das Gleiche. Daher werden Projekte in der Folge nicht immer besonders genannt.

**Aufgabe 7: Eine begrenzte Heterogenität in der Zusammensetzung eines Referatsprodukts schadet nicht.**

- a) Produkte kann man sehr unterschiedlich definieren: Die Praxen niedergelassener Ärzte und Sanitärbetriebe haben die Gemeinsamkeit, dass sie, wie manche Referate einer Behörde, ein Konglomerat, zwar artverwandter, aber unterschiedlicher Dienstleistungen erbringen. An den Rechnungen, die diese beiden Dienstleister ihren Kunden schicken, ist ersichtlich, dass das Problem der Produktbildung sehr unterschiedlich gelöst werden kann. Wie?
- b) Wenn Ärzte ihre Leistung wie Sanitärbetriebe abrechneten, hätte dies eine andere Medizinversorgung zur Folge. Ob diese besser oder schlechter wäre, sei dahingestellt. Wie würde sich der Abrechnungsaufwand verändern?
- c) Warum hat man noch nie von Monteuren gehört, die das Aufschreiben der Arbeitszeiten beim Kunden als unzumutbare Kontrolle ansehen?
- d) Welche Mitarbeiter des Sanitärbetriebs können auf Zeitaufschreibungen verzichten?
- e) Welche Folgerungen lassen sich aus den Teilergebnissen für die KLR einer Behörde ziehen?

Lösung:

a) Während die ärztliche Gebührenordnung eine große Menge an Produkten unterscheidet, gibt es beim Sanitärbetrieb häufig nur ein Produkt: die Dienstleistung des Monteurs beim Kunden.

In seiner Rechnung zählt der Arzt die dem Patienten verabreichten Produkte, von der Blutentnahme bis zur Ultraschalluntersuchung, einzeln auf.

Die Rechnung des Sanitärbetriebs ist vergleichsweise einfach und übersichtlich. Die Produktmenge misst der Monteur in Dienstleistungsstunden, die er beim Kun-

den tätig war. Entscheidend für die Zeitaufschreibung des Monteurs ist nicht, welchen Dienst er in der aufgeschriebenen Zeit erbracht hat, ob er z.B. einen Wasserrohrbruch beseitigt, eine Waschmaschine repariert oder eine Duschkabine aufgebaut hat, sondern für welchen Kunden er die Leistung erbracht hat.

b) Der Abrechnungsaufwand würde beim Übergang auf das Rechnungssystem des Sanitärbetriebs für den Arzt und die Krankenkasse sinken.

c) Für den Monteur ist die Zeitaufschreibung in erster Linie das Maß für die Produktmenge, die der einzelne Kunde nachgefragt hat, und weniger ein Instrument, um Personalkosten zu erfassen. Die aufgeschriebene Zeit dient als Indikator für den kundenspezifisch erbrachten Output des Sanitärbetriebs.

d) Zeiten muss im Sanitärbetrieb nur der Monteur aufschreiben, der eine von einem Kunden nachgefragte Dienstleistung unmittelbar erbracht hat (nicht aber der Meister oder der Buchhalter).

e) Die wesentlichen Folgerungen sind: (1) Hinsichtlich der Produktdifferenzierung hat man eine erhebliche Spannweite unterschiedlicher Möglichkeiten. (2) Falls eine Behörde ihre Organisation im Sinne der GGO optimiert, sollte man versuchen, die Produktionsergebnisse des Referats als ein Produkt aufzufassen.<sup>20</sup> (3) Für den Fall, dass kundenspezifische Produktmengen gemessen werden müssen und andere Maßstäbe der Erfassung versagen, können Sachbearbeitungszeiten als Indikator für die erbrachten Produktmengen verwendet werden. (4) Die Anzahl der Mitarbeiter, die zu diesem Zweck Zeitaufschreibungen durchführen, lässt sich für eine im Sinne der GGO optimierte Behörde, die auf den Ausweis mehrerer „Miniprodukte“ pro Referat verzichtet, im Vergleich zu der KLR-Praxis vieler Bundesbehörden erheblich reduzieren.

---

<sup>20</sup> Eine gewisse Heterogenität in der Zusammensetzung eines Produktes lässt sich übrigens auch bei feinerer Produktgliederung nicht vermeiden. Selbst die feine Gliederung der Produkte der allgemeinen inneren Verwaltung im Anhang des KLR-Handbuchs des BMF verhindert nicht, dass sich die Mehrzahl dieser Produkte aus verschiedenen Dienstleistungen zusammensetzt.

Für den Fall, dass es nicht in allen Bereichen gelingt, im Sinne der GGO Referats- und Produktstruktur organisatorisch in Einklang zu bringen, kann man innerhalb des Referats (wenige) Arbeitsgruppen bilden, die jeweils ein Produkt herstellen und hinsichtlich ihrer Steuerung und Abbildung in der KLR wie Referate behandelt werden. In der Darstellung der Abbildung 5 rückt der produktverantwortliche Leiter einer derartigen Arbeitsgruppe in die Funktion eines Referatsleiters, während der eigentliche Referatsleiter dem oberen Kasten, der Behördenleitung, zugeordnet wird.

Die von der GGO eingeforderte Aufbauorganisation verbessert und vereinfacht die Steuerung der Behörde: (1) Die Behördenleitung kann das einzelne Referat durch eine globale, das ganze Referat betreffende, quantitative Ziel- und Kostenvorgabe steuern (zentrale Steuerung). (2) Durch den Verzicht auf „kleinkarierte Vorgaben“ für viele Miniprodukte erhält der jeweilige Referatsleiter im breiten Rahmen der Vorgabe einen entsprechend breiten Handlungsspielraum zur wirtschaftlichen Gestaltung. (3) Die Behördenleitung sollte sich entsprechend dem gewählten Steuerungsmodell aus der zentralen Steuerung des „Innenlebens“ der Referate heraushalten. Für die KLR-gestützte Steuerung der Referate braucht die Behördenleitung daher keine Zahlen, die das „Innenleben“ der Referate betreffen und demzufolge kann sich die Behörde auf eine übersichtliche und schlanke KLR beschränken, die ihre Zahlen nur bis zur Referatsebene differenziert anbietet.<sup>21</sup>

Persönliche Verantwortung können Referatsleiter für Zahlen übernehmen, die sie aufgrund ihrer Entscheidungs- und Weisungsbefugnis beeinflussen können. Der Nutzen der Versorgung mit KLR-Zahlen steigt und sinkt mit der Breite der Befugnisse. Ohne Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse ist die Versorgung mit KLR-Zahlen relativ sinnlos. Zudem müssen die KLR-Zahlen der Organisationseinheit zugeordnet werden, bei der die entsprechenden Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse liegen. Die entsprechende Zuordnung setzt organisatorische Maßnahmen und eine geeignete KLR-Struktur voraus:

Weisungsbefugt sind Referatsleiter in der Regel nur gegenüber den Mitarbeitern des eigenen Referats. Deshalb sollte man im Sinne des § 7 (2) GGO die Stellen,

---

<sup>21</sup> Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 3.3.2.

die am Produkt des Referats unmittelbar arbeiten, organisatorisch im Referat zusammenfassen. Für den Fall, dass eine entsprechende Struktur aufgrund von Erwägungen, die jenseits der Regeln zweckmäßiger Organisation liegen, nicht erreicht werden kann, darf auch die KLR diesen Mangel nicht „rechentechnisch“ beheben. Falls die KLR beispielsweise vorsieht, dass referatsexterne Stellen, denen gegenüber der Referatsleiter nicht weisungsbefugt ist, das Referatsprodukt ungefragt und unkontrollierbar mit Personalkosten belasten dürfen, ist eine persönliche Kostenverantwortung des Referatsleiters unmöglich und die KLR für die Steuerung der Behörde so gut wie unbrauchbar.

Zu einem Referatsprodukt sollte ein anderes Referat nur sein eigenes, referatsspezifisches „internes“ Produkt beitragen können. Das Empfängerreferat eines internen Produkts sollte in der KLR aber nur mit Kosten belastet werden dürfen, wenn es das interne Produkt gezielt nachgefragt hat, die Abnahmemenge gemessen wurde und die gemessene Menge zur Basis der Kostenberechnung gemacht wird.<sup>22</sup> Nur wenn der Leiter des Referats, dem das interne Produkt zugeflossen ist, hinsichtlich der Abnahme des Produktes Wahlmöglichkeiten hat, kann er persönlich Kostenverantwortung für die seinem Referat zugeordneten Kosten übernehmen. Diese Überlegung spielt bei der Frage nach der Berechtigung von Gemeinkostenbelastungen eine Rolle und wird später genauer fortgeführt.<sup>23</sup>

Organisatorische Maßnahmen der geschilderten Art stoßen vermutlich im Vorfeld der KLR-Einführung auf Widerstände. Deshalb seien die Vorteile einer Behörde, die sich produktorientiert organisiert, nochmals aufgelistet:

- Wenn die in einem Referat (oder einer Arbeitsgruppe mit vergleichbaren Eigenschaften) zusammengefassten Mitarbeiter ein für sich genommen sinnvolles und definiertes Referatsprodukt erstellen, verspricht das eine höhere Identifikation mit dem Referat, positive soziale Interaktionen, eine bessere Motivation und höhere Arbeitszufriedenheit.

---

<sup>22</sup> Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 3.3.2.

<sup>23</sup> Vgl. hierzu ausführlich Kapitel 3.3.1.

- Die Behördenleitung kann sich bei ihren Steuerungsmaßnahmen auf globale referatsspezifische Ziel- und Kostenvorgaben beschränken, und es reicht aus, wenn die KLR die wenigen, das jeweilige Referatsprodukt betreffenden Zahlen bereitstellt.
- Im Vergleich zu den KLR-Systemen, die sich Bundesbehörden in den letzten Jahren eingerichtet haben, ist eine deutlich schlankere KLR möglich.<sup>24 25</sup>
- Der Verzicht auf Detailvorgaben gibt den Referatsleitern die Handlungsfreiräume, die betriebswirtschaftliches Verhalten in einem relevanten Umfang erst möglich machen. Nur wer Handlungsfreiräume hat, kann über Alternativen der Ressourcenverwendung nachdenken und die hinsichtlich der Ziel- und Kostenvorgabe wirtschaftliche Alternative auswählen.
- Wenn organisatorisch die Regel des § 7 (3) GGO eingehalten wird, dass niemand gleichzeitig zwei Referaten angehört, kann der tägliche KLR-Aufwand der Zeitaufschreibungen erheblich sinken. Das Produkt, an dem ein Referatsangehöriger arbeitet, ergibt sich durch die organisatorische Zuordnung der Mitarbeiter zum Referat und nicht durch fehler- und manipulationsanfällige Aufschreibungen.
- Die organisatorische Bündelung zusammengehöriger Fachaufgaben und die Zuordnung der Mitarbeiter, die unmittelbar an einem Referatsprodukt arbeiten, erleichtern es, die von der KLR ausgewiesenen wirtschaftlichen Erfolge den Referatsleitern persönlich zuzuordnen.
- Ohne die Zuordnung persönlicher Verantwortung für Arbeitsergebnisse und Kosten auf der Ebene der Referatsleiter ist der Wert einer KLR-Unterstützung für die Steuerung einer Behörde erheblich eingeschränkt. Das Einrichten

---

<sup>24</sup> Auf die Möglichkeit, innerhalb eines Referats mehrere Arbeitsgruppen zu bilden, die jeweils auf ein Produkt spezialisiert sind, und diese abrechnungstechnisch wie Referate zu behandeln, wurde schon hingewiesen.

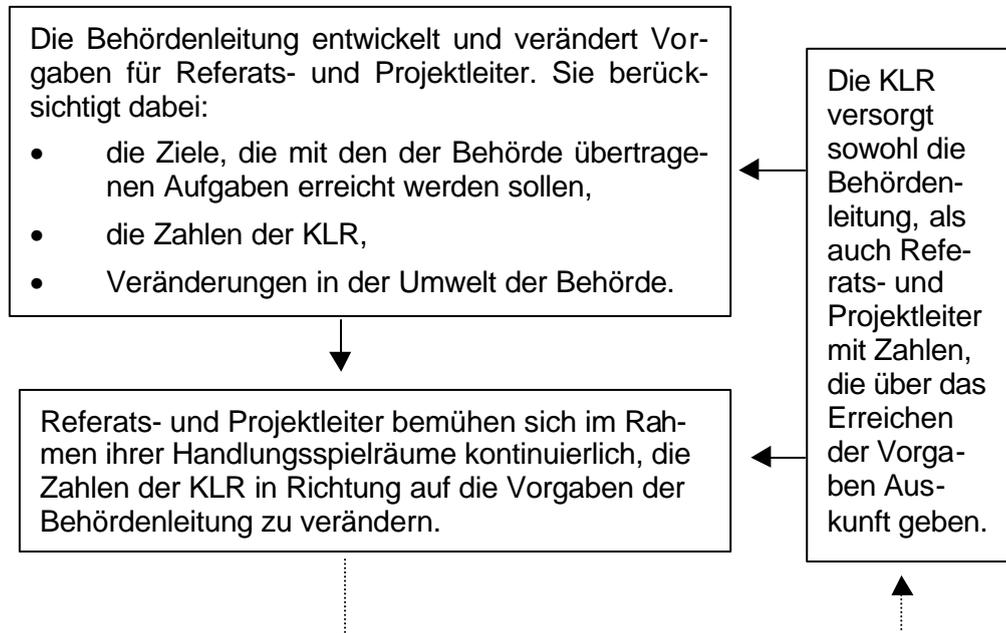
<sup>25</sup> Falls komplexe Einzelprojekte, im Sinn des § 10 (2) GGO, zu bearbeiten sind, von denen jedes eine andere Zusammenfassung unterschiedlichster Qualifikationen erfordert, sollte man, im Sinn des § 10 (2) GGO, an die Stelle des Produkts das Projekt setzen und an die Stelle des Referats die Projektgruppe.

persönlicher Verantwortungsbereiche ist weniger eine Frage der KLR, sondern ein Problem der Organisation. Falls eine Behörde zwischen zwei Großprojekten: der Reorganisation des Behördenaufbaus im Sinne der GGO und der Einführung einer KLR zu wählen hätte, sollte sie das Organisationsprojekt wählen, weil KLR-Zahlen, für die niemand eine produktbezogene persönliche Verantwortung übernehmen kann, für Steuerungszwecke so gut wie wertlos sind.

### Aufgabe 8: Die in Abbildung 5 dargestellte Organisationsstruktur enthält zwei Steuerungskreisläufe

Erläutern Sie, diese beiden in Abbildung 6 dargestellten Steuerungskreisläufe.

#### Abbildung 6: Zwei Steuerungskreisläufe



## Lösung:

Im ersten Kreislauf kann die Behördenleitung, von der die Ziel- und Kostenvorgaben kommen, fortlaufend auf der Basis von Vorgaben, die sie ihrerseits von vorgeetzten behördenexternen Stellen bekommt, und auf der Basis von Informationen aus der Umwelt der Behörde und von Informationen aus der Behörde selbst, wozu auch die Zahlen der KLR gehören, die Vorgaben für Referats- und Projektleiter überprüfen und in Kooperation mit diesen Leitern verändern. Im zweiten Kreislauf bemüht sich jeder Referats- und Projektleiter in seinem Bereich, die Dinge in Richtung auf die Vorgaben zu verbessern. Die gestrichelte Linie soll andeuten, dass sich die vielfältigen Maßnahmen, die Referats- und Projektleiter ergreifen können (z.B. Veränderungen des Ressourceneinsatzes, der Arbeitsabläufe, des Führungsstils, Fortbildungsmaßnahmen), im Zahlenwerk der KLR niederschlagen. Die Zahlen der KLR schaffen ein Feedback für weitere Veränderungen.<sup>26</sup>

---

<sup>26</sup> Vgl. auch das in Aufgabe 6 vorgestellte Steuerungsmodell.

### 3.2.2 Entwicklung eines Zielssystems, auf dessen Basis sich KLR-gestützt Zielerreichungswerte berechnen lassen

Zahlenmäßig fundierte Aussagen zur Wirtschaftlichkeit, etwa zur Wirtschaftlichkeit der Umsetzung von 5 Mitarbeitern von einem zu einem anderen Fachreferat, lassen sich nur auf der Basis eines Zielsystems treffen.<sup>27</sup> Durch das Zielsystem legt die Behördenleitung fest, welche zielrelevanten Informationen sie zu einer derartigen Aussage herangezogen sehen will und wie diese Informationen zur Berechnung von Zielerreichungswerten miteinander verknüpft werden sollen. Da die KLR diese Informationen herbeischaffen muss, darf man an den Aufbau einer steuerungsrelevanten KLR erst herantreten, nachdem das Zielsystem steht und man weiß, welche zielrelevanten Informationen gebraucht werden.<sup>28</sup>

Steuerungsrelevante Informationen liefert ein Zielsystem nur, wenn es das durch Organisation festgelegte Leitungssystem der Behörde abbildet. Deshalb sollte ein Zielsystem erst entwickelt werden, nachdem die Behörde ihre Organisation im Sinne der GGO<sup>29</sup> optimiert hat und geklärt ist, welche Referate welche Produkte herstellen werden, und wer welche Funktion im Steuerungssystem der Behörde erfüllen soll. Der erste und wichtigste Schritt zum Zielsystem ist, dass die Behördenleitung ihre Vorstellungen von dem, was sein soll, in einer auf die Quantifizierungsmöglichkeiten einer KLR zugeschnittenen Weise präzisiert. Die Erledigung dieser Führungsaufgabe ist auch ein Test dafür, ob die Behördenleitung später auf der Basis von KLR-Zahlen steuern will. Eine Führungskraft, die Behördenziele nicht einmal formulieren will, wird sich später schwerlich für Zielerreichungswerte von Zielen interessieren, die sich die KLR-Verantwortlichen selber ausgedacht haben.

---

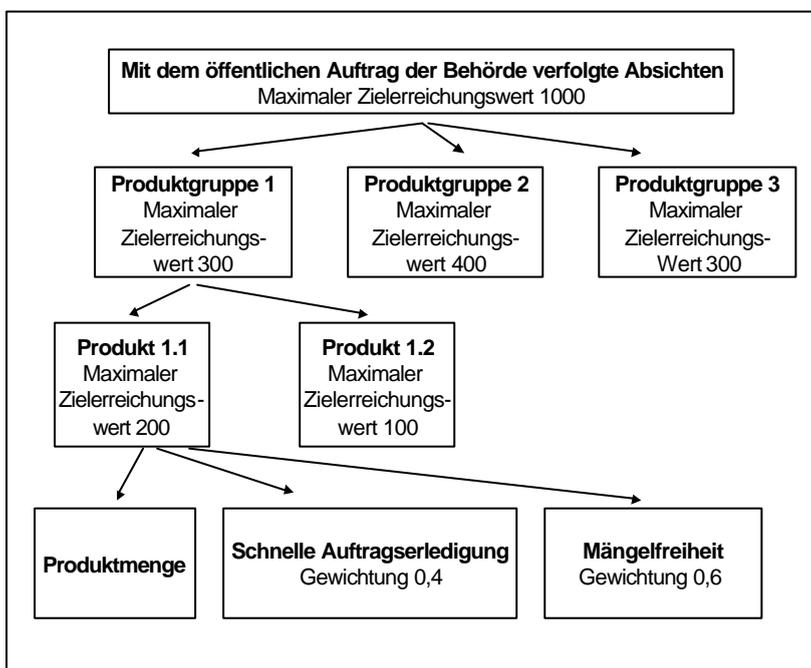
<sup>27</sup> Vgl. auch die Problemstellung der Aufgabe 4.

<sup>28</sup> Beschreibungen ähnlicher Zielsysteme finden sich im unveröffentlichten Controlling-Leitfaden des BMI vom Juli 2001 und ähnlich in einem ebenfalls unveröffentlichten KLR-Konzept für einen Teilbereich des BGS. Aber die Reihenfolge ist wichtig: Der Weg, zunächst eine KLR aufzubauen, und erst dann den Aufbau eines „controlling“-gerechten Zielsystems zu betreiben, kann nicht erfolgreich sein, weil sich erst aus dem Zielsystem ergibt, welche Zahlen man braucht.

<sup>29</sup> Zu den Vorteilen einer im Sinne der GGO umgestalteten Organisation vgl. Kapitel 3.2.1.

- Die Behördenleitung muss die relative Bedeutung jedes externen Produktes im Verhältnis zu den übrigen externen Produkten zahlenmäßig festlegen.
- Die Behördenleitung muss für jedes externe Produkt angeben, auf welche Produkteigenschaften die Mitarbeiter ihr Hauptaugenmerk legen sollen. Falls das Augenmerk auf mehrere Produkteigenschaften gelegt werden soll, ist eine zahlenmäßige Gewichtung der relativen Bedeutung der Produkteigenschaften notwendig.

### Beispiel:



Im abgebildeten Zielsystem gibt es 3 Gruppen externer Produkte. Die Produkte einer Fachabteilung könnten z.B. eine Produktgruppe bilden, so dass die Aggregation der Zielerreichungswerte und der Kosten der zur Produktgruppe gehörenden Produkte im Abteilungsleiter einen Adressaten haben, der aufgrund seiner Weisungsbefugnisse gegenüber den Referatsleiter für

die aggregierten Zahlen persönliche Verantwortung übernehmen kann. Nur für die erste Produktgruppe sind zwei Produkte ausgewiesen.

Der von allen externen Behördenprodukten zusammen maximal erreichbare Zielerreichungswert ist im Beispiel auf 1000 Zielerreichungspunkte normiert. Die relative Bedeutung eines Produktes im Produktionsprogramm der Behörde ist durch die Angabe eines maximal erreichbaren Zielerreichungswerts für das einzelne Produkt festgelegt. Beispielsweise soll das Produkt 1.1 maximal 200 der insgesamt 1000 Zielerreichungspunkte erreichen können.

Nur für das Produkt 1.1 sind die weiteren Strukturen ausgewiesen. Beispielhaft ist angenommen, die Behördenleitung habe als ausschlaggebend für eine gute Zielerreichung die Produktmenge und zwei qualitätsbestimmende Produktmerkmale, eine schnelle Auftragserledigung und Mängelfreiheit, festgelegt, deren relative Bedeutung sie durch die folgenden Gewichte quantifiziert habe:

qualitätsbestimmende Produkteigenschaften Produkt 1.1	Gewicht:
Schnelle Auftragserledigung	0,4
Mängelfreiheit	0,6
Summe der Gewichte	1

Im zweiten Schritt zum Zielsystem geht es um die KLR. Zu bestimmen ist, wie die KLR die Produktmengen und die qualitätsbestimmenden Produkteigenschaften messen soll und wie die Messungen zeitnah und zuverlässig organisiert werden können. Da es darauf ankommt, dass die verantwortlichen Referatsleiter die Zahlen der KLR akzeptieren, ist es zweckmäßig, Vorschläge zur Lösung dieser Probleme von den jeweiligen Referaten einzufordern.

---

### **Fortsetzung des Beispiels**

In der Regel muss man sich bei der Messung der Produkteigenschaften mit Indikatoren begnügen. Ein Indikator ist eine Kennzahl, die einen komplexen, nicht direkt messbaren Sachverhalt stellvertretend abbildet. Ein Indikator ist valide, wenn es eine gute Übereinstimmung von Messergebnis und zu messender Realität gibt, und reliabel, wenn die vom Indikator gelieferte Information reproduzierbar ist.<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> Beispiele für Indikatoren für Produktqualitäten liefert das KLR-Handbuch des BMF im Kapitel III 2.6.

Indikatoren zur regelmäßigen Messung der aus Sicht der Behördenleitung wesentlichen Produktmerkmale des Produkts 1.1 im Rahmen der KLR	
Produktmerkmal	Indikator
Produktmenge <sup>31</sup>	Stückzahlen (z.B. Anzahl der Bescheide pro Monat) Dienstleistungsstunden (z.B. Anzahl der auf einen Einzelauftrag aufgeschriebenen Sachbearbeiterstunden, falls, wie in Aufgabe 7, Stückzahlen als Indikator für die Produktmenge ungeeignet sind)
Schnelle Auftrags-erledigung	durchschnittliche Durchlaufzeit aller im Abrechnungsmonat abgeschlossenen Aufträge, wobei die Durchlaufzeit des Einzelauftrags vom produktverantwortlichen Schlusszeichner dadurch ermittelt wird, dass er (oder sein Computer) die Anzahl der Kalender-Arbeitstage unter Einschluss des Eingangstages und des Zeichnungstages zählt
Mängelfreiheit	Beschwerdequote: Quote der mündlichen und schriftlichen Beschwerden, die innerhalb von 4 Wochen nach dem Monatsende die in diesem Monat abgeschlossenen Aufträge betreffen, in % dieser Aufträge. Ablauforganisatorisch ist sicherzustellen, dass alle Beschwerden zu der für das Produkt eingerichteten Beschwerdestelle (z.B. zum Produktverantwortlichen) gelangen

Ist eine durchschnittliche Durchlaufzeit von 10 Arbeitstagen eine gute oder schlechte Leistung? Im dritten Schritt zum Aufbau eines Zielsystems muss für jedes Produktmerkmal eine Bewertungsfunktion aufgestellt werden, auf deren Basis die von der KLR zu messenden Ausprägungen der Produktmerkmale in eine Einzelbewertung transformiert werden können. Da die Produktverantwortlichen letztlich die Bewertungen akzeptieren sollen, ist es zweckmäßig, bei der Festlegung der Bewertungsfunktionen die Erfahrung der jeweiligen Produktverantwortlichen zu nutzen und den Vergleich mit anderen Betrieben zu suchen.

---

<sup>31</sup>Vgl. auch Aufgabe 20

---

## Fortsetzung des Beispiels

**Abbildung 7: Bewertungsfunktionen für Produkteigenschaften des Produkts 1.1**

Bewertung	Kennzeichnung	Durchlaufzeit in Arbeitstagen	Beschwerdequote in % der Einzelaufträge	Produktmengen-einheiten pro Monat
1,0	Hervorragend	5 und darunter	1 und darunter	4000 und darüber
0,5	ausreichend	10	3	2000
0,0	kein positiver Beitrag zur Zielerreichung	20	9	0
-0,5	ein Ärgernis	40	27	
-1,0	bleibender Imageschaden	80 und darüber	81 und darüber	

---

Im 4. Schritt kann mit Hilfe der erarbeiteten Elemente eine Zielfunktion formuliert werden, um Zielerreichungswerte zu berechnen.

## Fortsetzung des Beispiels

Die folgende Funktion eignet sich zu Berechnung von Zielerreichungswerten für das einzelne Produkt, für Produktgruppen und für die Behörde insgesamt:

**Zielerreichungswert** =  $\hat{a}_i \cdot \text{MZW}_i \cdot \text{BPM}_i \cdot ( \hat{a}_j \cdot \text{GQP}_{ij} \cdot \text{BQP}_{ij} )$ , wobei:

$\text{MZW}_i$  maximaler Zielerreichungswert des Produkts  $i$

$\text{BPM}_i$  Bewertung der von der KLR gemessenen Produktmenge des Produktes  $i$

$\text{BQP}_{ij}$  Bewertung des qualitätsbestimmenden Produktmerkmals  $j$  des Produkts  $i$

$\text{GQP}_{ij}$  Gewicht des qualitätsbestimmenden Produktmerkmals  $j$  des Produkts  $i$

## Aufgabe 9: Berechnung eines Zielerreichungswerts

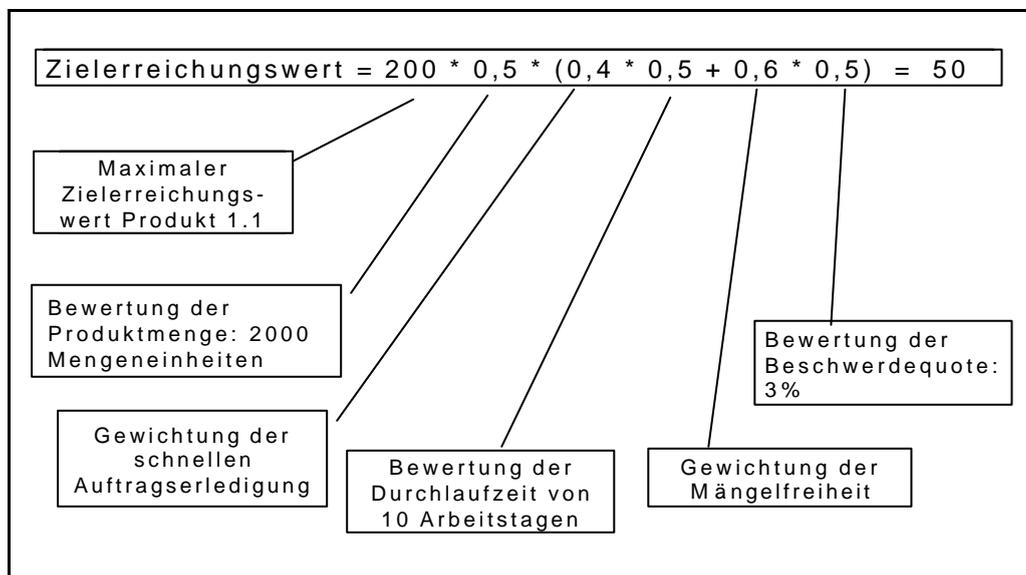
Angenommen, die KLR habe für den Abrechnungsmonat die folgenden Merkmalsausprägungen für das Produkt 1.1 geliefert:

- durchschnittliche Durchlaufzeit 10 Arbeitstage
- Beschwerdequote 3 %
- Produktmenge 2000 Mengeneinheiten

Berechnen Sie den Zielerreichungswert des Produkts 1.1 auf der Basis der Gewichtungen und Bewertungen im obigen Beispiel.

Lösung:

Alle für die Gewichtungen und Bewertungen erforderlichen Zahlen lassen sich aus dem Beispiel entnehmen:



Damit die auf der Basis des Zielsystems errechneten Zielerreichungswerte als verhaltenssteuernd anerkannt werden, darf die Zielfunktion für keine denkbare Datenkonstellation inakzeptable Werte liefern. Beispielsweise findet sich im unveröffent-

lichten Konzept einer Bundesbehörde eine ähnliche Zielfunktion, in der, statt der bewerteten Produktmenge BPM, die Produktmenge unbewertet verwendet wird. Die Folge ist, dass durch die Erhöhung der Produktmenge beliebig hohe Zielerreichungswerte möglich sind. Dies ist keine günstige Modelleigenschaft.

Ein weiteres Beispiel für eine Zielfunktion findet sich in einem vom BMI kürzlich vorgestellten Controlling-Leitfaden. Dort wird die Produktmenge ganz aus der Formel herausgelassen. Das bedeutet, dass Veränderungen der Produktmenge kein Einfluss auf den Zielerreichungswert zugebilligt wird. Davon ist nicht generell auszugehen. In unserer Funktion kann aber, falls die Produktmenge bei einigen Produkten keinen Einfluss auf den Zielerreichungswert haben soll, das zugehörige  $BPM = 1$  gesetzt werden. Die Funktion reduziert sich dann für diese Produkte auf die im Controlling-Leitfaden des BMI vorgestellte Zielfunktion.

### **Aufgabe 10: Liefert die Zielfunktion auch im Falle extrem gewählter Datenkonstellationen akzeptable Zielerreichungswerte?**

- a) Für welche Datenkonstellationen liefert die Zielfunktion den maximalen Zielerreichungswert des Produkts 1.1? Durch welche Art von Maßnahmen kann der Produktverantwortliche den Zielerreichungswert des Produkts in Richtung auf diesen Maximalwert beeinflussen?
- b) Welchen Zielerreichungswert liefert die Zielfunktion, falls die Produktmenge des Produkts 1.1 gleich Null ist? Wie wirken sich Produktmengen über 4000 Mengeneinheiten auf den Zielerreichungswert aus?
- c) Welchen Zielerreichungswert liefert die Zielfunktion für eine miserable Produktqualität, z.B. eine Durchlaufzeit von 80 Arbeitstagen, die der Behörde mehr schadet, als nützt?

Lösung:

- a) Der maximale Zielerreichungswert des Produktes 1.1, der mit 200 Zielerrechnungspunkten festgelegt ist, ergibt sich für eine Durchlaufzeit  $\leq 5$  Arbeitstagen,

eine Beschwerdequote  $\leq 1\%$  und eine Produktmenge  $\geq 4000$  Dienstleistungsstunden:

$$200 * 1 * (0,4 * 1 + 0,6 * 1) = 200.$$

Der Produktverantwortliche kann den Zielerreichungswert durch Maßnahmen beeinflussen, die auf eine Änderung der Produktmenge, der Beschwerdequote und der Durchlaufzeit hinauslaufen. Die Fokussierung auf genau diese Produktmerkmale hat die Behördenleitung dadurch bewirkt, dass sie diese Produkteigenschaften als ausschlaggebend für eine gute Aufgabenerfüllung festgelegt hat.

b) Ist die Produktmenge = Null Mengeneinheiten, so liefert das Modell den für diesen Fall plausiblen Zielerreichungswert:

$$200 * 0 * (0,4 * 1 + 0,6 * 1) = 0$$

Produktmengen über 4000 ME/Monat bringen keine Steigerung des Zielerreichungswertes.

c) Die Bewertungsfunktionen sind so gewählt, dass eine miserable Produktqualität, z.B. eine Durchlaufzeit von 80 Arbeitstagen, den Zielerreichungswert des Produktes sogar unter Null drücken kann: Eine solches Produkt schadet mehr, als es nützt.

$$200 * 0,6 * (0,4 * -1,0 + 0,6 * 0,5) = -14$$

### 3.2.3 Nutzung des Zielsystems

**Aufgabe 11: Entscheidungen entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit in einer Behörde. Das Ergiebigkeitsprinzip.**

Angenommen, von Produkt 1.1 des Beispiels im vorherigen Kapitel wurden bisher 2000 Mengeneinheiten pro Monat produziert. Aufgrund eines Verbesserungsvorschlags hat man eine besondere Endkontrolle des Produktes wegfallen lassen und die Kosten der Produktion einschließlich der Nachbearbeitung von Kundenreklamationen wurden hierdurch um 5000 € pro Monat gesenkt. Die als wesentlich be-

trachteten Produktmerkmale ändern sich ebenfalls: die Beschwerdequote verschlechtert sich von 1% auf 3%. Die durchschnittliche Durchlaufzeit eines Auftrags reduziert sich von 10 auf 5 Arbeitstage.

Zu entscheiden ist, ob die Maßnahme beibehalten oder die Endkontrolle wieder eingeführt werden soll?<sup>32</sup>

Lösung:

Verbesserungsmaßnahmen sind auf der Basis des in den Verwaltungsvorschriften zu § 7 BHO Nr. 1 definierten Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit zu bewerten, demzufolge die günstigste Relation zwischen dem verfolgten Zweck und den einzusetzenden Mitteln (Ressourcen) anzustreben ist. Zwei Prinzipien können hierbei zum Einsatz kommen: Das Ergiebigkeitsprinzip (Maximalprinzip) verlangt, mit einem bestimmten Mitteleinsatz das bestmögliche Ergebnis zu erzielen. Das Sparsamkeitsprinzip (Minimalprinzip) verlangt, ein bestimmtes Ergebnis mit möglichst geringem Mitteleinsatz zu erzielen.

Der Zielerreichungswert des Produktes vor der Abschaffung der Endkontrolle beträgt:

$$200 * 0,5 * (0,4 * 0,5 + 0,6 * 1,0) = 80.$$

Nach der Abschaffung der Endkontrolle steht der Verschlechterung der Beschwerdequote die Verbesserung der Durchlaufzeiten und die Reduktion der Kosten gegenüber. Der Zielerreichungswert beträgt:

$$200 * 0,5 * (0,4 * 1,0 + 0,6 * 0,5) = 70,$$

d.h. der Zielerreichungswert verschlechtert sich um 10 Punkte, und die Frage ist, ob diese Verschlechterung durch die Kostenreduktion überkompensiert wird.

---

<sup>32</sup> Die Problemstellung ist die der Aufgabe 4. Mit Hilfe des Zielsystems lässt sich die Lösung nunmehr konkreter fassen.

Nunmehr kann man die Problemstellung auf die des Ergiebigkeitsprinzips zurückführen: Falls es möglich ist, mit den bei Produkt 1.1 eingesparten Kosten in Höhe von 5000 € pro Monat bei anderen Produkten eine Steigerung der Zielerreichung um insgesamt mehr als 10 Punkte zu erreichen, sollte die Endkontrolle abgeschafft bleiben.

## **Aufgabe 12: Planung des Produktionsprogramms und der Allokation von Mitarbeitern zu externen Produkten**

Sobald einer Behörde im Haushaltsplan öffentliche Aufträge und ein bestimmtes Budget zugewiesen sind,<sup>33</sup> besteht die zentrale, wegen ihrer Beeinflussbarkeit und Veränderlichkeit ständig aktuelle Steuerungsaufgabe darin, die verfügbaren Ressourcen so einzusetzen, dass die von der Behörde an externe Nachfrager abgegebenen Produkte (die externen Produkte) die Zwecke, derenthalb die Behörde existiert, bestmöglich erfüllen. Sobald eine Behörde über ein Zielsystem verfügt, kann man auch sagen: Das Produktionsprogramm ist so zu planen, dass der Zielerreichungswert der Behörde maximiert wird.

Für eine Behörde, die den Regeln der GGO entsprechend organisiert ist, bietet sich das sogenannte Zero Base Budgeting als Planungsverfahren an. Das Verfahren bindet die für die externen Produkte verantwortlichen Referatsleiter wesentlich in den Planungsprozess ein. Es trainiert das Denken in Alternativen, und die Nutzung eines dem Beispiel in Kapitel 3.2.2 entsprechenden Zielsystems lenkt die Planung in Richtung auf die von der Behördenleitung festgelegten Ziele.

Zu planen sei das Produktionsprogramm einer Fachabteilung, die in zwei Referaten jeweils ein Produkt (Produkt 1.1 und Produkt 1.2) produziert. Auf keines der beiden

---

<sup>33</sup> Das Verfahren kann auch im Prozess der Haushaltsplanung der Behörde eingesetzt werden. Vgl. hierzu Kapitel 4.

Produkte kann verzichtet werden. Die Produktionskapazität ist durch das verfügbare Personal, 26 Vollzeitkräfte, begrenzt<sup>34</sup>:

Im ersten Schritt wird jeder Referatsleiter aufgefordert, 3 Planalternativen für sein Referatsprodukt zu entwickeln, die unterschiedliche Leistungsniveaus darstellen:

- Leistungsniveau 1 ist das für die Erhaltung eines geordneten Arbeitsablaufs zwingend erforderliche Minimalniveau.
- Leistungsniveau 2 umfasst die durch Arbeitsanweisungen geregelten Ist-Arbeitsabläufe.
- Leistungsniveau 3 umfasst die wünschenswerte Leistung.

Angenommen, der für das Produkt 1.1 Verantwortliche habe die nachfolgenden Planalternativen geliefert. Jede Planalternative ist in dem Sinne wirtschaftlich, als das jeweilige Leistungsniveau mit minimalem Einsatz an Vollzeitkräften realisiert wird. Die Zielerreichungswerte wurden aus den Zahlen der Spalten 2 bis 4 mit Hilfe der Bewertungsfunktionen des Beispiels im vorigen Kapitel 3.2.2 berechnet:

Alt.	Durchlaufzeit in Arbeitstagen	Beschwerdequote in % d. Auftr.	Produktmenge in ME./ Monat	Anzahl der Vollzeitkräfte	Zielerreichungswert
1	10	3	2000	10	$200 * 0,5 * (0,4 * 0,5 + 0,6 * 0,5)$ = 50
2	10	1	2000	12	$200 * 0,5 * (0,4 * 0,5 + 0,6 * 1)$ = 80
3	5	1	2000	16	$200 * 0,5 * (0,4 * 1 + 0,6 * 1)$ = 100

<sup>34</sup> Zu Verfahren, die mehrere begrenzte Ressourcenkapazitäten berücksichtigen, vgl. z.B. Schweitzer / Küpper 1995. S. 454 – 457.

Der für Produkt 1.2 Verantwortliche habe für sein Produkt entsprechend den (uns für dieses Produkt unbekannt) Festlegungen des Zielsystems die folgenden Planalternativen entwickelt:

Alternative	Anzahl der Vollzeitkräfte	Zielerreichungswert
1	10	30
2	14	70
3	20	100

- Welche Kombination der Planungsalternativen liefert den größten mit den gegebenen Personalressourcen realisierbaren Zielerreichungswert der Abteilung?
- Aus welchen Zahlen besteht das Planungsergebnis für das Produkt 1.1?
- Welche Planungsergebnisse könnte die Behördenleitung dem für das Produkt 1.1 verantwortlichen Referatsleiter als Vorgaben setzen, wenn sich die Referate auf der Basis möglichst weniger zahlenmäßiger Vorgaben selbst steuern sollen?

Lösung:

a. Für das Verständnis des typischen betriebswirtschaftlichen Denkansatzes ist zunächst bemerkenswert, dass sich ein hinsichtlich aller relevanten Produktmerkmale ausreichendes Produktionsprogramm bereits mit  $10 + 10 = 20$  Arbeitskräften realisieren lässt und einen Zielerreichungswert von  $50 + 30 = 80$  Zielerreichungseinheiten liefert. Wirtschaften bedeutet aber nicht, dass dieses dem Sparsamkeitsprinzip entsprechende Produktionsprogramm zwingend gewählt werden muss. Auch das Ergiebigkeitsprinzip liefert wirtschaftliche Produktionsprogramme.

Die Alternativenkombination mit dem größten Zielerreichungswert  $100 + 100 = 200$  Zielerreichungseinheiten gehört nicht dazu, weil sie  $16 + 20 = 36$  Arbeitskräfte erfordert und deshalb nicht realisierbar ist. Aufgrund der angewandten dezentralen Planung werden auch Alternativen vorgeschlagen, deren Kombination an den begrenzten Ressourcen scheitert. Beispielsweise ist die Produktionsalternative 3 für

Produkt 1.2 mit keiner der für Produkt 1.1 vorgeschlagenen Produktionsalternativen vereinbar. Trotzdem sollte die Abteilungsleitung auf rigide Planungsvorgaben, z.B. die Vorabverteilung der Arbeitskräfte auf Referate, verzichten, weil damit unter Umständen die beste Alternativenkombination vorab ausgeschlossen wird.

Zur Ermittlung der wirtschaftlichen Alternativenkombination mit dem höchsten Zielerreichungswert beginnt man mit dem Minimalprogramm und wechselt Alternativen mit möglichst hohem Zuwachs an Zielerreichung pro zusätzlicher Arbeitskraft aus, bis die Personalkapazität ausgeschöpft ist.

Beispielsweise liefert der Übergang von Alt. 1 zu Alt. 2 bei Produkt 1.1 einen Zuwachs an Zielerreichung pro zusätzlicher Arbeitskraft von  $30 / 2 = 15$  Punkten. Der Übergang von Alt. 1 zu Alt. 2 bei Produkt 1.2 liefert einen Zuwachs an Zielerreichung pro zusätzlicher Arbeitskraft von  $40 / 4 = 10$  Punkten. Andere Alternativenkombinationen, beispielsweise die Kombination der Alternative 3 bei Produkt 1.1 mit Alternative 1 bei Produkt 1.2, sind vergleichsweise unwirtschaftlich.

Produkt 1.1	Produkt 1.2	Zielerreichungswert	Anzahl der Vollzeitkräfte
Alt. 1	Alt. 1	$50 + 30 = 80$	$10 + 10 = 20$
Alt. 2	Alt. 1	$80 + 30 = 110$	$12 + 10 = 22$
Alt. 2	Alt. 2	$80 + 70 = 150$	$12 + 14 = 26$
Alt. 3	Alt. 1	$100 + 30 = 130$	$16 + 10 = 26$

b. Das Planungsergebnis besteht für das Produkt 1.1 aus dem geplanten Zielerreichungswert von 80 Zielerreichungseinheiten für eine auf 2000 ME/ Monat prognostizierte Produktmenge, eine geplante durchschnittliche Durchlaufzeit der Aufträge von 10 Arbeitstagen und eine Soll-Beschwerdequote von maximal 1% der Aufträge. Dieses Ergebnis soll mit 12 Vollzeitkräften erreicht werden.

c. Die Leitung der Abteilung könnte dem für das Produkt 1.1 verantwortlichen Referatsleiter vorgeben: die Arbeitskräfte und den Zielerreichungswert.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Eine Alternative wäre die Vorgabe eines Zielerreichungswerts und die Vorgabe von Sollkosten. Mit dem Problem der Sollkostenbestimmung beschäftigt sich Kapitel 3.4.

---

Wenn man das Planungsverfahren auf die Produkte der gesamten Behörde anwendet, hat man es mit einer enormen Anzahl von Produktionsmöglichkeiten zu tun. Falls eine Behörde, die ein derartiges Verfahren erstmalig einsetzt, feststellt, dass sie weitab von den selbstgesetzten Zielen produziert, wird man eine Strategie für eine allmähliche Veränderung entwickeln müssen.

Das Zero Base Budgeting kann auch auf interne Produkte angewandt werden. Auch eine Simultanplanung für externe und interne Produkte ist möglich. Für die internen Produkte, die intern gezielt nachgefragt werden, kann man es den internen Nachfragern überlassen, den Nutzen des Leistungsangebots zu bewerten. Solche internen Produkte sind z.B. fachliche Vorprodukte, einige Produkte des allgemeinen Servicebereichs (Fahrbereitschaft, Schreibdienst, Beschaffungen, Hausdruckerei, Sonderleistungen der Haushandwerker), Beratungsleistungen (z.B. IT-Benutzerbetreuung, Organisationsberatung, rechtliche und betriebswirtschaftliche Beratung). Zur Produktionsplanung interner Produkte, auf deren Produktionsniveau die internen Nutznießer so gut wie keinen Einfluss haben (z.B. die Behördenleitung, das Personalwesen und das Haushaltswesen), bieten sich andere Verfahren an (vgl. Kapitel 3.4.3).

### 3.3 Ermittlung steuerungsrelevanter Kostendaten

Insoweit als in öffentlichen Verwaltungen überhaupt Kostenrechnungen eingeführt sind, dominieren Vollkostenrechnungen.<sup>36</sup> Auch das KLR-Handbuch des BMF empfiehlt Bundesbehörden, zunächst einmal eine Vollkostenrechnung einzurichten.<sup>37</sup> Dieser Empfehlung entsprechend setzt das KLR-Referenzmodell des BMI ebenfalls auf eine Vollkostenrechnung.

Eine zentrale Aussage der betriebswirtschaftlichen Literatur ist allerdings, dass Vollkostenrechnungen für die innerbehördliche Steuerung so gut wie unbrauchbar sind. Es finden sich drastische Formulierungen: „Alle Entscheidungen, die auf der Grundlage der vollen Kosten der Kostenstellen und -träger getroffen werden, sind mit größter Wahrscheinlichkeit falsch.“<sup>38</sup> „Man darf sich die Welt nicht durch willkürliche Kostenschlüsselungen zurechtlügen, sonst bestraft man sich selbst mit Fehlentscheidungen.“<sup>39</sup>

Diese Diskrepanz bedarf der Auflösung; denn die Situation ist unhaltbar, dass die Bundesverwaltung mehrstellige Millionenbeträge in Rechensysteme investiert, die keine steuerungsrelevanten Daten liefern. Die mangelnde Eignung der Zahlen einer Vollkostenrechnung für die Steuerung einer Behörde soll deshalb im Kapitel 3.3.1 ausführlich behandelt werden. Kapitel 3.3.2 skizziert anschließend die Struktur einer Einzelkostenrechnung, d.h. einer speziellen Teilkostenrechnung, für Steuerungszwecke<sup>40</sup>. Mit der Frage, wie die Ergebnisse dieser Einzelkostenrechnung ohne großen Aufwand zur Berechnung vollkostendeckender Preise genutzt werden können, beschäftigt sich die Aufgabe 34 im Kapitel 4.2.

---

<sup>36</sup> Vgl. z.B. die Ergebnisse einer KGSt-Erhebung, die im kommunalen Bereich überwiegend Vollkostenrechnungen verzeichnet (KGSt 2001, S. 8 f.).

<sup>37</sup> KLR-Handbuch des BMF. S. 37

<sup>38</sup> Riebel, P. 1994, S. 35

<sup>39</sup> Adam 1997, S. 274

<sup>40</sup> Lüder, K. 1999, S. 91 – 104 kommt für das kommunale Rechnungswesen zu vergleichbaren Ergebnissen. Lüder empfiehlt Kommunen eine „hierarchische Einzelkostenrechnung“. Ebenso: Müller, B. / Schedler, K.: 2002, S. 90: „Es sollte eine Teilkostenrechnung eingeführt werden, die statistische >Vollkosten< ermöglicht, wenn diese von der Politik gewünscht werden.“

### 3.3.1 Vollkostenrechnungen liefern wenig steuerungsrelevante Informationen

Vollkostenrechnungen ordnen die Kosten meist in mehreren Verrechnungsschritten vollständig den externen Produkten der Behörde zu. Nach diesem Zuordnungsprozess tragen die externen Produkte, die deshalb auch Kostenträger genannt werden, die vollen Kosten der Behörde. Die einem Produkt zugeordneten Kosten, die sogenannten Selbstkosten, hängen nicht nur von betriebswirtschaftlich relevanten Tatbeständen, sondern ganz wesentlich von den Verrechnungsmodalitäten ab, die der Kostenrechner für die Zuordnung der Kosten zu Produkten ausgewählt hat:

- Wenn Kosten einem Verantwortungsbereich auf der Basis einer verursacher-gerechten Messung des Ressourcenverbrauchs zugeordnet werden, spricht man von **Einzelkosten**.
- Wenn Kosten einem Verantwortungsbereich auf der Basis eines Verteilerschlüssels zugeordnet werden, spricht man von **Gemeinkosten**.
- **Echte Gemeinkosten** liegen vor, wenn Kosten auf der Basis eines Verteilerschlüssels verteilt werden, obwohl es schon vom Ansatz her keine verursachungsgerechte Kostenzuordnung geben kann.<sup>41</sup> Beispielsweise gibt es schon vom Ansatz her keine Möglichkeit, die Kosten der Behördenleitung, des Personalreferats, Haushaltsreferats oder des Pförtners verursachungsgerecht auf Fachreferate zu verteilen.
- Von **unechten Gemeinkosten** spricht man, wenn von einer an sich vorhandenen Möglichkeit der Einzelkostenerfassung kein Gebrauch gemacht wird.<sup>42</sup>

Betriebswirtschaftliche zwingende Gründe zum Einsatz bestimmter Verteilungsschlüssel für die Gemeinkostenverteilung gibt es nicht. Aber eine anders gewählte Verteilungsregel wirkt sich unmittelbar auf die Gemeinkostenanteile aus, die das

---

<sup>41</sup> Vgl. hierzu Aufgabe 13.

<sup>42</sup> Vgl. hierzu Aufgabe 14.

einzelne Produkt zu tragen hat. Einige Produkte werden billiger, andere teurer. Falls eine Vollkostenrechnung mit den tatsächlich angefallenen Kosten (= Istkosten) arbeitet, steht für das Rechenergebnis lediglich fest, dass alle externen Produkte zusammen die Gesamtkosten der Behörde tragen, d.h. dass die Behörde, falls ihr die Selbstkosten der Produkte erstattet worden wären, in der Abrechnungsperiode eine Deckung der Gesamtkosten erreicht hätte.

Zur Steuerung der Behörde sind die Rechenergebnisse einer Ist-Vollkostenrechnung ungeeignet. Schon nach wenigen Verrechnungsschritten ist niemand mehr in der Lage, die Steuerungsrelevanz der Zwischenergebnisse zu beurteilen, und diese Problematik nimmt mit jedem Verrechnungsschritt zu, bis mit dem letzten Verrechnungsschritt das Maximum an Unklarheit bezüglich der Steuerungsrelevanz des Zahlenmaterials erreicht ist: „Alle Entscheidungen, die auf der Grundlage der vollen Kosten der Kostenstellen und -träger getroffen werden, sind mit größter Wahrscheinlichkeit falsch.“<sup>43</sup> Man muss geradezu verhindern, dass die Ergebnisse einer Vollkostenrechnung als Datenbasis für innerbehördliche Entscheidungen<sup>44</sup> verwendet werden, und Behörden, die lediglich eine Vollkostenrechnung betreiben, müssen prüfen, ob der dürftige Nutzen dieser KLR den Rechnungsaufwand rechtfertigen kann.

---

### **Aufgabe 13: Fehlsteuerungsrisiken durch die Verrechnung echter Gemeinkosten**

Die Kosten der Behördenleitung und der größte Teil der Kosten der allgemeinen inneren Verwaltung (z.B. des Personalreferats, Haushaltsreferats, der KLR und des Controlling, des Pförtners und der Hausverwaltung) sind echte Gemeinkosten. In Vollkostenrechnungen werden echte Gemeinkosten auf die Fachreferate verteilt, obwohl die Fachreferate auf diese Kosten keinerlei Einfluss haben. Die Aufgabe demonstriert das Rechenprinzip, mit dem z.B. im KLR-Referenzmodell des BMI die

---

<sup>43</sup> Riebel, P. 1994, S. 35

<sup>44</sup> Kapitel 4 wird zeigen, dass die Ergebnisse der Vollkostenrechnung auch als Basis für die Entscheidungen des Haushaltsgesetzgebers ungeeignet sind.

Kosten der Behördenleitung und der größte Teil der Kosten der allgemeinen inneren Verwaltung verteilt werden:

a) Angenommen, in einer Minibehörde gebe es 2 Fachreferate, die jeweils ein externes Produkt herstellen. Im Abrechnungsmonat hat das Fachreferat A 1000 Arbeitsstunden auf die Produktion seines externen Produkts verwendet, das Fachreferat B hat 2000 Arbeitsstunden auf die Produktion seines externen Produkts verwendet. Der Personalkostensatz betrage einheitlich 30 € pro Stunde. Wie hoch sind die Personaleinzelkosten der Fachreferate?

b) Angenommen, die Summe der Kosten der Behördenleitung, des Personalreferats und des Haushaltsreferats betragen im Abrechnungsmonat 72000 €, und diese Kosten werden nach Maßgabe der Personaleinzelkosten der Fachreferate auf die Fachreferate verteilt. Wie viele € an Gemeinkosten muss ein Fachreferat pro € seiner Personaleinzelkosten tragen?

c) Wie hoch sind die Gemeinkosten, die Referat A bzw. Referat B zu tragen haben?

d) Angenommen, Referat B reduziert durch eine Reorganisation der Arbeitsabläufe und einen verstärkten Einsatz von Informationstechnik die für die Produktion seines Produktes im Monat erforderliche Arbeitsstundenzahl auf 1800. Wie ändert sich das Zahlenwerk?

e) Vergleichen Sie die Ergebnisse vor und nach der Reorganisationsmaßnahme.

f) Angenommen, der im Zuge der Reorganisation verstärkte Einsatz von Informationstechnik des Referats B verursache zusätzliche referatsspezifische Einzelkosten in Höhe von 6500 €/Monat. Trotz dieser Mehrkosten weist die Vollkostenrechnung für das Referat als Folge der Reorganisationsmaßnahme eine Kostenersparnis aus. Wie hoch ist diese Kostenersparnis? Warum handelt es sich bei der Reorganisationsmaßnahme aus der Sicht der Gesamtbehörde dennoch um eine Fehlentscheidung?

g) Der Vorschlag liegt nahe, der Referatsleiter B solle die auf sein Referat verrechneten Gemeinkosten nachträglich aus dem Kostenbericht, den er für sein Referat monatlich bekommt, wieder herausrechnen. Warum ist dieses Unterfangen aus-

sichtslos, falls Referat B interne Produkte anderer Referate gezielt nachfragt (z.B. Leistungen der Fahrbereitschaft oder der Hausdruckerei) und von diesen, entsprechend der gelieferten Produktmenge, mit Selbstkosten belastet wird?

Lösung:

a) Die Personaleinzelkosten des Fachreferats A belaufen sich auf  $1000 * 30 = 30000$  €/Monat, die des Fachreferats B belaufen sich auf  $2000 * 30 = 60000$  €/Monat.

b) Auf jede € Einzelkosten entfallen  $72000 / 90000 = 0,80$  € Gemeinkosten.

c) Referat A hat  $0,80 * 30000 = 24000$  €/Monat dieser Gemeinkosten zu tragen. Referat B hat  $0,80 * 60000 = 48000$  €/Monat zu tragen.

d) Die Personaleinzelkosten des Fachreferats A belaufen sich weiter auf  $30000$  €/Monat, die des Fachreferats B belaufen sich auf  $1800 * 30 = 54000$  €/Monat. Auf jede € Einzelkosten entfallen nunmehr  $72000 / (30000 + 54000) = 0,857143$  € Gemeinkosten. Referat A hat  $0,857143 * 30000 = 25714,28$  €/Monat zu tragen. Referat B hat  $0,857143 * 54000 = 46285,72$  €/Monat zu tragen.

e) Referat B reduziert seine Personaleinzelkosten um  $60000 - 54000 = 6000$  €/Monat. Aber zusätzlich reduziert Referat B auch noch den Anteil der Gemeinkosten, den es zu tragen hat, um  $48000 - 46285,72 = 1714,28$  €/Monat zu Lasten des Referats A, das entsprechend um  $25714,28 - 24000 = 1714,28$  €/Monat mehr zu tragen hat.

Referat A wird in der Vollkostenrechnung somit von Mehrkosten getroffen, obwohl es sich im Zuge der Reorganisationsmaßnahme des Referats B völlig passiv verhalten hat.

Im Referat B führt der Personalabbau zu Minderkosten in Höhe von  $6000 + 1714,28 = 7714,28$  €/Monat. Während  $6000$  €/Monat die Folge des tatsächlichen Minderverbrauchs menschlicher Arbeit sind, handelt es sich bei  $1714,28$  €/Monat

um eine reine Gemeinkostenverschiebung von einem zum anderen Referat und eine Folge des Verrechnungsverfahrens ohne betriebswirtschaftliche Relevanz.

Das Rechenverfahren führt dazu, dass eine eingesparte Arbeitsstunde den Kostenausweis des Referats B nicht um 30 €, sondern um  $7714,28 / 200 = 38,57$  € reduziert. Falls sich die Referatsleiter an den Kosten orientieren, die die KLR ihrem Referat zuordnet, verschärft das Rechenverfahren der Vollkostenrechnung den Druck zur Personaleinsparung in der gleichen Weise, wie eine Gehaltserhöhung um  $(8,57/30)*100 = 28,57$  %.

Vergleichbare Effekte treten für alle in der Ist-Vollkostenrechnung verwendeten Verrechnungsschlüsseln auf. In der Regel handelt es sich bei den Verrechnungsschlüsseln um referatsspezifisch oder produktspezifisch gemessene Ressourcenverbräuche oder um Einzelkosten (in der Aufgabe sind es referatsspezifische Personaleinzelkosten), die nicht nur zur Berechnung der Kosten dieser Ressource, sondern auch noch zur Verteilung anderer Gemeinkosten benutzt werden. Beispielsweise werden in Vollkostenrechnungen auf der Basis der von einem Referat beanspruchten qm-Fläche häufig nicht nur die Raumkosten, sondern auch die Kosten der Gartenpflege oder die Kosten der Müllabfuhr verteilt.

f) Den Mehrkosten durch den Einsatz der Informationstechnik in Höhe von 6500 €/Monat stellt die Vollkostenrechnung, wie unter e) berechnet, Minderkosten in Höhe von 7714,28 €/Monat gegenüber. Die Rechnung weist daher für das Referat B unter dem Strich eine Kostenersparnis von  $7714,28 - 6500 = 1214,28$  €/Monat aus. Die Reorganisationsmaßnahme scheint sich aus der Sicht des Referats B gelohnt zu haben.

Tatsächlich hat Referat B Personalkosten in Höhe von 6000 €/Monat abgebaut, aber Mehrkosten in Höhe von 6500 €/Monat verursacht. Die Kostensituation der Gesamtbehörde hat sich um  $6500 - 6000 = 500$  €/Monat verschlechtert. Die vermeintliche Verbesserung aus der Sicht des Referats B ergab sich nur, weil die Vollkostenrechnung Gemeinkosten in Höhe von 1714,28 €/Monat Referat A zugeschoben hat. Trotz der Mehrkosten in Höhe von 500 €/Monat zeigt die Vollkostenrechnung für Referat B eine Ersparnis in Höhe von  $1714,28 - 500 = 1214,28$  €/Monat an und provoziert damit eine Fehlentscheidung.

Damit ist exemplarisch der Nachweis erbracht, dass Entscheidungen auf der Grundlage einer Vollkostenrechnung, die echte Gemeinkosten verrechnet, in der Regel falsch sind.

g) Falls das Referat B interne Produkte anderer Referate gezielt nachfragt und von diesen, aufgrund der gelieferten Produktmenge mit Selbstkosten belastet wird, kann B diesen Kostenbelastungen nicht mehr ansehen, inwieweit darin Gemeinkosten stecken. Deshalb kann Referatsleiter B Gemeinkosten aus seinem Kostenbericht nicht mehr herausrechnen.

---

Als Ergebnis der Aufgabenlösung ist festzuhalten:

Wenn auf der Basis einer KLR gesteuert werden soll, ist auf die Verteilung echter Gemeinkosten ganz zu verzichten. Jede Verrechnung derartiger Kosten ist „im Ansatz falsch, weil es unmöglich ist, echte Gemeinkosten aufzuschlüsseln.“<sup>45</sup> Zudem sind Verrechnungen von Kosten, deren Höhe die mit anteiligen Kosten Belasteten nicht beeinflussen können, „unnötiger Ballast, der lediglich die Kosten der Kostenrechnung erhöht, ohne den geringsten Ertrag zu bringen.“<sup>46</sup>

Probleme der aufgezeigten Art vermeidet eine Einzelkostenrechnung: Die Kosten werden als Einzelkosten bei der Organisationseinheit gemessen und bleiben der Organisationseinheit zugeordnet, die über den Verbrauch maßgeblich entschieden hat. Jede Führungskraft hat für die Produktionsergebnisse und die Einzelkosten der eigenen Organisationseinheit gerade zu stehen und verantwortet die Wirtschaftlichkeit, die sich aus der Gegenüberstellung der Produktionsergebnisse und der Einzelkosten dieser Organisationseinheit ergibt.

---

---

<sup>45</sup> Riebel, 1959, S. 42

<sup>46</sup> Riebel, P. 1959: S. 44

## **Aufgabe 14: Fehlsteuerungsrisiken durch die Verrechnung unechter Gemeinkosten**

In Aufgabe 13 konnten die Referate, die mit Kosten belastet wurden, diese Kosten nicht beeinflussen. Typisch für Vollkostenrechnungen ist auch, dass Organisationseinheiten, in denen über den Verbrauch einer Ressource maßgeblich entschieden wird, nicht auf der Basis einer Verbrauchsmessung, sondern auf der Basis von Verrechnungsschlüsseln, mit Kosten belastet werden, die mit dem tatsächlichen Verbrauchsverhalten wenig zu tun haben. Diese Art der Kostenverrechnung provoziert nicht nur Fehlentscheidungen, wie im Fall der Aufgabe 13, sie trägt zusätzlich dazu bei, die KLR insgesamt in Misskredit zu bringen.

Angenommen, um Heizkosten zu sparen,<sup>47</sup> will man im Referat X abends konsequent die Heizungen herunterdrehen und täglich nur 4 mal für 1 Minute durchlüften, weil sich dadurch, und dies sei als zutreffend angenommen, der Heizenergieverbrauch um die Hälfte senken lässt.

Vor der Einsparmaßnahme wurde in der Behörde in einem Wintermonat Heizöl im Werte von 10000 € verbraucht. Diese Kosten wurden von der Ist-Vollkostenrechnung der Behörde auf einer Raumkostenstelle gesammelt und dann entsprechend der Quadratmeterzahl auf die Referate verteilt. Es gäbe 10 Referate mit gleicher Quadratmeterzahl und es sei angenommen, dass alle Referate vor der Einsparmaßnahme den gleichen Heizenergieverbrauch hatten. Die übrigen Referate unternehmen keine Anstrengungen zur Energieeinsparung.

- a) Berechnen Sie, um welchen Betrag in diesem Kostenmodell die auf das Referat X verrechneten Heizenergiekosten in der Folge der Einsparmaßnahme sinken.
- b) Welche verhaltenssteuernde Wirkung messen Sie der dem Referat X von der Vollkostenrechnung gelieferten Information über die Heizkostenentwicklung in der Folge der Verbesserungsmaßnahme zu?

---

<sup>47</sup> Vergleichbare Situationen treten auf z.B. bei Kommunikationskosten, Strom-, Wasser-, Abwasserkosten, Reinigungskosten.

c) Angenommen, in einer vergleichbaren Behörde sind Verbrauchsmesser an den Heizkörpern installiert und die Referate werden entsprechend der Verbrauchsmenge mit Heizenergie-Einzelkosten belastet. Vor der Verbesserungsmaßnahme eines Referats XX wurden für jedes Referat 10 Energieverbrauchseinheiten pro Monat, für die ganze Behörde also  $10 * 10 = 100$  Energieverbrauchseinheiten pro Monat, gemessen. Durch die Verbesserungsmaßnahme reduziert sich der gemessene Energieverbrauch des Referats XX auf 5 Energieverbrauchseinheiten pro Monat. Mit welchen Heizenergie-Einzelkosten wird das Referat vor und nach der Durchführung der Verbesserungsmaßnahme belastet?

d) Angenommen, es bleibt, bei der Verrechnungsmethode unter a), weil die Installation von Verbrauchsmessern als zu teuer beurteilt wurde. Gibt es irgend jemanden in der Behörde, dem man die Heizenergiekosten zurechnen und den man für diese Kosten verantwortlich machen kann?

e) Angenommen, es wurde eine zentrale Klimaanlage installiert, die der Hausmeister steuert. Alle Heizventile und Fensteröffner im Hause wurden abgeschraubt. Warum ist die Versorgung der Referatsleiter mit den auf der Basis eines Quadratmeterschlüssels verrechneten Heizenergiekosten sinnlos?

Lösung:

a) Vor der Verbesserungsmaßnahme trägt das Referat eine Kostenumlage von  $10000 / 10 = 1000$  € pro Monat.

Durch die Verbesserungsmaßnahme des Referats sinkt der Energieverbrauch der Gesamtbehörde um 5%, so dass die Heizenergiekosten der Behörde nunmehr 9500 € pro Monat betragen. Das Referat trägt eine Kostenumlage von  $9500 / 10 = 950$  € pro Monat.

b) Angesichts einer Halbierung des Heizenergieverbrauchs liefert die Ist-Vollkostenrechnung dem Referatsleiter das lächerliche Feedback einer Einsparung in Höhe von 50 € pro Monat. Zu Recht wird er folgern, dass „die KLR-Zahlen das Papier nicht wert sind, auf das sie gedruckt wurden“.

c) Wenn man die Referate mit Hilfe der KLR zum sparsamen Heizenergieverbrauch motivieren will, ist dies die Lösung des Problems: Einsparungen beim Verbrauch einer Ressource oder dem Verbrauch eines internen Produktes müssen sich in den Kosten der Organisationseinheit niederschlagen, die die Einsparung erbracht hat. Die Einsparung darf nicht in einem obskuren Rechenwerk von Kostenumlagen auf der Basis willkürlicher Schlüssel verschwinden. Wenn man den Heizenergieverbrauch im Referat misst, macht man die Heizenergiekosten zu Einzelkosten des Referats:

Eine Energieverbrauchseinheit kostet in der Behörde:  $10000 \text{ € pro Monat} / 100 \text{ Energieverbrauchseinheiten} = 100 \text{ €}$ . Das Referat wird vor der Verbesserungsmaßnahme mit  $10 \text{ Energieverbrauchseinheiten} / \text{Monat} * 100 \text{ € pro Energieverbrauchseinheit} = 1000 \text{ € pro Monat}$  belastet. Nach der Halbierung des Energieverbrauchs durch die Verbesserungsmaßnahme belaufen sich seine Energiekosten auf  $5 * 100 = 500 \text{ € pro Monat}$ .

Der Referatsleiter wird von der KLR in seinen Einsparungsbemühungen bestätigt: Wer seinen Heizenergieverbrauch halbiert, bezahlt auch nur die Hälfte. Das Ergebnis wird nebenbei auch zum Ansporn, hinsichtlich des Verbrauchs anderer Ressourcen nach Verbesserungsmöglichkeiten zu suchen. Damit ist der Referatsleiter bereits mitten im Kreislauf KLR-gestützter, kontinuierlicher Verbesserungsprozesse, die Gegenstand der Aufgabe 6 waren.

d) In einer KLR, die verhaltenssteuernd wirken soll, dürfen Organisationseinheiten, in denen über den Verbrauch einer Ressource maßgeblich entschieden wird, nicht auf der Basis von Verrechnungsschlüsseln mit Kosten belastet werden, die mit dem tatsächlichen Verbrauchsverhalten nichts zu tun haben; denn eine persönliche Verantwortung für derartig verteilte Kosten kann niemand übernehmen. Entweder sollten derartige Kosten den Verbrauchern auf der Basis von Verbrauchsmessungen zugeordnet werden oder sie sollten überhaupt nicht auf die Referate verrechnet, sondern den Referaten als Einzelkosten der Gesamtbehörde, d.h. als ein Gesamtbetrag, zur Kenntnis gegeben werden.

e) In diesem Fall kann der Hausmeister die Heizenergiekosten beeinflussen. Er braucht die Kosteninformation, damit er die Steuerung der Klimaanlage optimieren kann. Verrechnungen von Kosten, deren Höhe die mit anteiligen Kosten Belasteten nicht beeinflussen können, sind „unnötiger Ballast, der lediglich die Kosten der Kostenrechnung erhöht, ohne den geringsten Ertrag zu bringen.“<sup>48</sup>

### **Aufgabe 15: Fehlsteuerungsrisiken, sobald die Kosten gezielt nachgefragter interner Produkte unabhängig von der abgenommenen Menge verteilt werden**

Anders als bei den Kosten der Behördenleitung, des Personalreferats usw., die Gegenstand der Aufgabe 13 waren, bestimmen die behördeninternen Abnehmer bei einem Teil der internen Produkte durch ihre Nachfrage die Produktionsmengen und Produkteigenschaften. Hierzu zählen einige Produkte des allgemeinen Servicebereichs (Fahrbereitschaft, Schreibdienst, Hausdruckerei, Sonderleistungen der Haushandwerker), Beratungsleistungen (z.B. Informationstechnik-Benutzerbetreuung, Organisationsberatung, rechtliche Beratung und die Beratung in betriebswirtschaftlichen Fragen) und fachlich bedingte interne Produkte (z.B. Vorprodukte, die zum Bestandteil anderer Produkte werden).

Mit diesen gezielt nachgefragten internen Produkten beschäftigen sich die restlichen Aufgaben des Kapitels. Aufgabe 15 demonstriert exemplarisch, dass eine KLR, die den Abnehmern derartiger Produkte die Kosten nicht als Einzelkosten auf der Basis gemessener Abnahmemengen zuordnet, sondern als Gemeinkosten z.B. nach Maßgabe der Personaleinzelkosten auf alle potentiellen Nachfrager verteilt, nicht zu sparsamer Nachfrage anspricht, sondern den verschwenderischen Umgang mit diesen internen Produkten fördert.

Angenommen, die Kosten der Informationstechnik-Benutzerbetreuung werden unabhängig davon, ob ein Referat diese Dienstleistung nutzt, nach Maßgabe der in jedem Referat angefallen Personaleinzelkosten auf alle Referate verteilt.

---

<sup>48</sup> Riebel, P. 1959, S. 44

a) Welche ungünstigen verhaltenssteuernden Wirkungen gehen von dieser KLR aus?

b) Wie kann man bezüglich der Benutzerbetreuung eine betriebswirtschaftlich verhaltenssteuernde Wirkung erzielen?

c) Das Ergebnis zu a) und b) gilt für alle im ersten Absatz des Aufgabentextes genannten internen Produkte, deren Produktionsmenge und Produkteigenschaften von der Nachfrage interner Abnehmer bestimmt wird. Erläutern Sie den Zusammenhang am Beispiel eines zentralen Schreibdiensts.

Lösung:

a) Wenn jedes Referat an den Kosten der Informationstechnik-Benutzerbetreuung unabhängig von der Nutzungshäufigkeit dieser Dienstleistung beteiligt wird, lohnt es sich für jeden Mitarbeiter, der sich an den Zahlen dieser KLR orientiert, die Benutzerbetreuung selbst bei Problemen in Anspruch zu nehmen, in denen ein Blick ins Benutzerhandbuch zu einem Bruchteil der Kosten die Lösung gebracht hätte. Da viele Benutzer in dieser Weise verfahren werden, wird die Beratungskapazität größer als erforderlich bemessen sein oder die Benutzer, die ein wirkliches Problem haben, werden länger als notwendig warten müssen, weil die Betreuer mit Trivialproblemen beschäftigt sind.

b) Ein Ansporn, sich bei jedem Problem, entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (vgl. Aufgabe 3 und Aufgabe 4) durch eine Kosten- und Nutzenabwägung zu überlegen, ob die Benutzerbetreuung in Anspruch genommen werden soll, ergibt sich erst, sobald die Benutzerbetreuung die Abnehmer der Beratungsleistung entsprechend ihrer Nachfrage mit Kosten belastet, und andererseits derjenige, der sein Problem selbst löst, die entsprechende Arbeitszeit keinesfalls der Benutzerbetreuung, sondern dem eigenen Verantwortungsbereich zurechnen muss.

c) Die Entscheidung, ob man den zentralen Schreibdienst einsetzt oder selbst tippt, lässt sich nur nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten treffen, wenn der Nachfrager der Schreibleistung entsprechend der gemessenen Inanspruchnahme des zentralen Schreibdienstes mit Kosten belastet wird, und im Falle des Selbstschreibens die

entsprechende Arbeitszeit keinesfalls dem Schreibdienst,<sup>49</sup> sondern dem eigenen Verantwortungsbereich zuschreiben muss.

### **Aufgabe 16: Fehlsteuerungsrisiken durch das in den Vollkostenrechnungen einiger Bundesbehörden eingesetzte Anbauverfahren**

Angenommen, eine Behörde bestehe, wie in Abbildung 8 dargestellt, aus 4 Referaten: den Referaten A und B, die je ein internes Produkt herstellen, und den Fachreferaten X und Y, die je ein externes Produkt herstellen. Aufgrund entsprechender Nachfragen lieferte:

- Referat A 100 Einheiten seines internen Produktes an das Referat B, 80 Einheiten an X und 120 Einheiten an Y,
- Referat B 200 Einheiten seines internen Produktes an das Referat A und je 100 Einheiten an X und Y.

In der zweiten Zeile der Abbildung 8 sind die für die Produkte gemessenen Einzelkosten vor der internen Leistungsverrechnung (die sogenannten primären Kosten) mit negativem Vorzeichen angegeben: für A 30000 €, B 60000 €, X 100000 € und Y ebenfalls 100000 €

#### **Abbildung 8: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit dem Anbauverfahren**

Referat	A	B	X	Y	Summen
Primäre Kosten	-30000	-60000	-100000	-100000	-290000
Entlastung A	+30000		-80*150 = -12000	-120*150 = -18000	0
Entlastung B		+60000	-100*300 = -30000	-100*300 = -30000	0
Summen	0	0	-142000	-148000	-290000

<sup>49</sup> In einigen Bundesbehörden bebucht jeder, der irgendwo in der Behörde schreibt, das interne Produkt „Schreibdienst“. Damit ist es für die Kostensituation derjenigen, die die Schreibleistung benötigen, kostenmäßig unerheblich, ob sie selbst schreiben oder schreiben lassen. Von der KLR gehen keine verhaltenssteuernden Wirkungen aus. Da das Produkt in der ganzen Behörde bebucht wird, kann zudem niemand ernsthaft Produktverantwortung für den Schreibdienst übernehmen.

Die Aufgabe demonstriert das in einigen Bundesverwaltungen angewandte Anbauverfahren.<sup>50</sup> Bei diesem Verfahren wird der Leistungsaustausch zwischen den Produzenten A und B überhaupt nicht erfasst. Die Referate A und B werden von ihren primären Kosten zu Lasten der externen Produkte vollständig entlastet. In der Abbildung sind die Kostenbelastungen (mit negativem Vorzeichen) und Kostenentlastungen (mit positivem Vorzeichen) in der dritten und vierten Tabellenzeile dargestellt:

- A liefert an X und Y insgesamt  $80 + 120 = 200$  Einheiten seines internen Produkts. Die Vollkostenrechnung verrechnet pro Einheit:  $30000 / 200 = 150$  € und belastet X mit  $150 * 80 = 12000$  €, sowie Y mit  $150 * 120 = 18000$  €
- B liefert an X und Y insgesamt ebenfalls 200 Einheiten seines internen Produkts. Die Vollkostenrechnung verrechnet pro Einheit:  $60000 / 200 = 300$  € und belastet X und Y mit jeweils  $300 * 100 = 30000$  €
- Die Referate A und B werden von ihren primären Kosten vollständig zu Lasten der externen Produkte entlastet. Die Kosten- und Leistungsströme zwischen A und B bleiben für alle Beteiligten im Dunkeln.

a) Angenommen, das Produkt des Referats B sei die Informationstechnik-Benutzerbetreuung und Referatsleiter A orientiere sich bei seinen Entscheidungen am Zahlenwerk der KLR. Wird er seine Mitarbeiter dazu auffordern, vor jeder möglichen Inanspruchnahme der Benutzerbetreuung zu überlegen, ob sie das Problem nicht mit einem Blick in das Softwarehandbuch selbst lösen können?

b) Sind die Kostenangaben, die dieses Rechensystem für interne Produkte liefert, für Zeitvergleiche und zwischenbetriebliche Vergleiche geeignet?

---

<sup>50</sup> Vgl. KLR-Referenzmodell des BMI

Lösung:

a) Der Lösung vorausgeschickt sei, dass eine KLR die Steuerung nur unterstützt, wenn sich die Beteiligten an den KLR-Zahlen orientieren. Wenn die Zahlen nicht ernst genommen werden und nicht versucht wird, den monatlichen Zahlenausweis zu verbessern, bedeutet die KLR hinausgeworfenes Geld. Nun zur Lösung:

Da Referat A die von B bezogenen Produktmengen nicht „bezahlen“ muss, wird Referatsleiter A seine Mitarbeiter dazu auffordern, die Benutzerbetreuung auch dann in Anspruch zu nehmen, wenn das Problem mit geringem Zeiteinsatz selbst gelöst werden könnte. Vorausgesetzt, die Produzenten interner Produkte orientieren sich bei ihren Entscheidungen am Zahlenwerk der KLR, vermittelt diese KLR somit zur Senkung der Kosten die generelle, verhaltenssteuernde Botschaft, vor jedem Tätigwerden zu prüfen, ob die Leistung nicht als internes Produkt „kostenlos“ von einem anderen Referat bezogen werden kann. Dies gilt selbst für den Fall, dass man das Produkt für den eigenen Bedarf selbst zu einem Bruchteil der Kosten herstellen kann, die im anderen Referat entstehen. Das Rechnungssystem befördert Unwirtschaftlichkeiten für die Gesamtbehörde.

b) Da das Ausmaß der Inanspruchnahme der Dienste anderer Referate für alle Beteiligten im Dunkeln bleibt, jeder Produzent interner Produkte aber seine Kosten dadurch senken kann, dass er verstärkt Produkte anderer Referate einsetzt, sind Zeitvergleiche und zwischenbetriebliche Vergleiche der Kosten interner Produkte nicht aussagekräftig.

---

### **Aufgabe 17: Erhöhte Transparenz der innerbehördlichen Leistungsverflechtungen durch Messung der Leistungsmengen und Berechnung kostendeckender Preise**

Das sogenannte mathematische Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung sorgt für eine vollständige Entlastung der Produzenten interner Produkte von ihren primären Kosten unter Berücksichtigung der Leistungsverflechtungen

zwischen den Produzenten interner Produkte. Der in Aufgabe 16 unterstellte interne Leistungsaustausch:

- Referat A liefert aufgrund entsprechender Nachfragen 100 Einheiten seines internen Produktes, an das Referat B, 80 Einheiten an X und 120 Einheiten an Y,
- Referat B liefert 200 Einheiten seines internen Produktes an das Referat A, je 100 Einheiten an X und Y,

bei primären Kosten in Höhe von: für A 30000 €, B 60000 €, X 100000 € und Y ebenfalls 100000 € wird beim mathematischen Verfahren durch Gleichungen beschrieben. Die Situation des Referats A beschreibt die Gleichung:

$$300 * \text{Preis A} = 30000 + 200 * \text{Preis B}$$

In Worten: Referat A produziert 300 Einheiten seines internen Produktes und möchte dafür einen kostendeckenden Preis A haben. Dieser Preis A muss so bemessen werden, dass gedeckt sind: die primären Kosten des Referats A in Höhe von 30000 € und zusätzlich die Kosten der 200 Einheiten des von Referat B bezogenen internen Produktes.

- a) Stellen Sie eine entsprechende Gleichung für das Referat B auf.
- b) Die Lösung des Gleichungssystems liefert die kostendeckenden Verrechnungspreise für Produkt A = **240 €** pro Einheit und Produkt B = **210 €** pro Einheit. Stellen Sie die Be- und Entlastungen entsprechend der Tabelle in Aufgabe 16 (Belastungen mit negativem Vorzeichen, Entlastungen mit positivem Vorzeichen) tabellarisch dar.
- c) Vergleichen Sie die Ergebnisse des Anbau- und des mathematischen Verfahrens.

Lösung:

- a) Auch das Referat B will für sein Produkt einen kostendeckenden Preis B haben. Die Situation beschreibt die Gleichung:

$$400 * \text{Preis B} = 60000 + 100 * \text{Preis A}$$

Die lineare Algebra oder Iterationsverfahren<sup>51</sup> liefern die kostendeckenden Verrechnungspreise: Produkt A = **240 €** pro Einheit und Produkt B = **210 €** pro Einheit.

b) Mit diesen Verrechnungspreisen ergeben sich die Kostenbe- und Kostenentlastungen der Abbildung 9.

### Abbildung 9: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit dem mathematischen Verfahren

Referat	A	B	X	Y	Summen
<b>Primäre Kosten</b>	<b>-30000</b>	<b>-60000</b>	<b>-100000</b>	<b>-100000</b>	<b>-290000</b>
<b>Entlastung A</b>	+100 * 240 = <b>24000</b> +200 * 240 = <b>48000</b>	<b>- 24000</b>	-80*240 =- <b>19200</b>	-120*240 = - <b>28800</b>	<b>0</b> <b>0</b>
<b>Entlastung B</b>	<b>- 42000</b>	+200* 210 = <b>42000</b> +200* 210 = <b>42000</b>	100*210 = <b>21000</b>	100*210 = <b>21000</b>	<b>0</b> <b>0</b>
<b>Summen</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-140200</b>	<b>-149800</b>	<b>-290000</b>

c) Der Vergleich der Ergebnisse des Anbauverfahrens (Abbildung 8) und des mathematischen Verfahrens (Abbildung 9) zeigt: Den Produktpreis A ermittelt das Anbauverfahren um  $(1-150 / 240)*100 = 37,5 \%$  zu niedrig. Den Produktpreis B ermittelt das Anbauverfahren um  $(300 / 210)*100 = 42,86 \%$  zu hoch.

### Aufgabe 18: Die Überwälzung der Kosten unangepasster Kapazitäten in der Ist-Vollkostenrechnung

Das in Aufgabe 17 vorgestellte Verfahren erhöht die Transparenz der innerbehördlichen Leistungsverflechtungen. Es bleibt aber als weiterer Einwand gegen Vollkostenrechnungen, dass die Produzenten der nachgefragten internen Produkte

---

<sup>51</sup> Entsprechende Iterationsverfahren sind in manchen KLR-Softwares vorgesehen. Wenig sinnvoll ist allerdings der Versuch, die Iterationsschritte zur Annäherung an kostendeckende Preise als fiktive Lieferungen zwischen den Produzenten interner Produkte inhaltlich zu interpretieren. Es gibt Fälle, in denen das Gleichungssystem keine Lösung hat, bzw. das Auffinden der Lösung außerordentlich viele Iterationen erfordert. Keine Lösung gibt es beispielsweise, falls Referate ihre Leistungen, an die Parkinson'sche Persiflage erinnernd, ausschließlich unter sich austauschen, da sie dies auf beliebig hohem Niveau tun können.

auch von den Kosten größter Unwirtschaftlichkeiten, insbesondere auch von den Kosten unbeschäftigter Produktionskapazitäten, vollständig entlastet werden.

Angenommen, die Produzenten der externen Produkte X und Y halbieren durch eine Rationalisierungsmaßnahme ihre Nachfrage nach dem internen Produkt des B. Diese Maßnahme führt zu einer Kaskade von Anpassungsprozessen bei den Produzenten der beiden internen Produkte, falls B nun weniger vom internen Produkt des A und A dann weniger vom Produkt des B braucht:

Falls die beiden Produzenten interner Produkte beispielsweise andere interne Produkte proportional zu ihrer eigenen Produktionsmenge nachfragen, beschreiben die folgenden Gleichungen, ausgehend von den Daten der Aufgabe 16, die Situation nach der Rationalisierungsmaßnahme:

Nachfragemenge nach Produkt A =  $200 + \frac{1}{4}$  Nachfragemenge B

Nachfragemenge nach Produkt B =  $100 + \frac{2}{3}$  Nachfragemenge A

Die Auswertung der Gleichungen liefert: Nachfragemenge A = 270 und Nachfragemenge B = 280. Das heißt: Aufgrund der gesunkenen Nachfrage nach Produkt B, fragt Referat B von Referat A, statt bisher 100, nur noch 70 Produkteinheiten A nach. Referat A fragt von B aufgrund seiner gesunkenen Produktion von B, statt bisher 200, nur noch 180 Produkteinheiten B nach.

Es sei unterstellt, dass sich die primären Kosten der Referate A und B gegenüber der Ausgangslage nicht verändern. Das in Aufgabe 17 vorgestellte mathematische Verfahren zur Berechnung kostendeckender Verrechnungspreise liefert nunmehr die Gleichungen

$270 \cdot \text{Preis A} = 30000 + 180 \cdot \text{Preis B}$

$280 \cdot \text{Preis B} = 60000 + 70 \cdot \text{Preis A}$

a) Die Lösung des Gleichungssystems liefert die kostendeckenden Verrechnungspreise für Produkt A = **304,76** € pro Produkteinheit und Produkt B = **290,48** € pro Produkteinheit. Stellen Sie die Be- und Entlastungen entsprechend der Tabelle in

Aufgabe 16 oder Aufgabe 17 (Belastungen mit negativem Vorzeichen, Entlastungen mit positivem Vorzeichen) tabellarisch dar.

b) Die Vollkostenrechnung auf der Basis des mathematischen Verfahrens beschert den Produzenten der externen Produkte in der Folge ihres schönen Rationalisierungserfolges, mit einer auf die Hälfte verringerten Nachfrage nach dem internen Produkt B, höhere Preise bei beiden internen Produkten:

Produkt	Ausgangssituation	Situation nach Nachfrageanpassung	Steigerung in %
A	240	304,76	27
B	210	290,48	38

Nennen Sie den Grund für die sich in einer Vollkostenrechnung automatisch einstellenden Preissteigerungen der internen Produkte.

c) Angenommen, die Kostenverantwortlichen orientieren sich bei ihren Entscheidungen am Zahlenwerk der KLR. Welches Anpassungsverhalten ist aufgrund der im Rechensystem der Vollkostenrechnung vorgesehenen Verrechnung kostendeckender Preise zu erwarten?

Lösung:

a) Abbildung 10: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung mit dem mathematischen Verfahren bei reduzierter Nachfrage

Referat	A	B	X	Y	Summen
<b>Primäre Kosten</b>	<b>-30000</b>	<b>-60000</b>	<b>-100000</b>	<b>-100000</b>	<b>-290000</b>
<b>Entlastung A</b>	+70 * 304,76 = <b>21333,2</b> +200 * 304,76 = <b>60952</b>	<b>- 21333,2</b>	-80*304,76 = <b>-24380,8</b>	-120*304,76 = <b>-36571,2</b>	<b>0</b> <b>0</b>
<b>Entlastung B</b>	<b>- 52286,4</b>	+180 * 290,48 = <b>52286,4</b> +100 * 290,48 = <b>29048</b>	-50*290,48 = <b>-14524</b>	-50*290,48 = <b>-14524</b>	<b>0</b> <b>0</b>
<b>Summen</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>-138904,8</b>	<b>-151095,2</b>	<b>-290000</b>

b) Der Grund der Preissteigerungen für interne Produkte ist in der Vollkostenrechnung zwangsläufig, weil die Produzenten A und B vollständig von ihren Kosten, auch den Kosten der nunmehrigen Überkapazität, entlastet werden.

c) Da Vollkostenrechnungen die Kosten interner Produkte vollständig auf die Produzenten der externen Produkte verrechnen, werden wirtschaftliche Probleme nicht dort ausgewiesen, wo sie, dem in der GGO (§§ 4 und 7) angedachten Prinzip dezentraler Ressourcenverantwortung entsprechend, gelöst werden müssen. In erster Linie sollten die Produzenten der internen Produkte A und B das Problem ihrer nicht mehr ausgelasteten Kapazität lösen. Da die Vollkostenrechnung die Kosten der unausgelasteten Kapazität aber vollständig verrechnet, entsteht in dieser Hinsicht kein deutlicher Handlungsdruck.

Stattdessen werden die Produzenten der externen Produkte, die durch die Halbierung der Nachfrage nach dem internen Produkt B einen Rationalisierungserfolg erreicht haben, entweder zu der Auffassung gelangen, dass „die KLR-Zahlen das Papier nicht wert sind, auf das sie gedruckt wurden“ oder sie werden – falls sie mit entsprechenden Handlungsspielräumen ausgestattet sind – die bisher intern bezogenen Produkte behördenextern einkaufen, sobald der interne Verrechnungspreis den Preis eines externen Anbieters übersteigt.

### **Aufgabe 19: Abkehr von der Vollkostenrechnung: Verwendung geplanter Verrechnungspreise**

Das in Aufgabe 18 behandelte Problem, das interne Produkte betrifft, deren Produktionsmenge und Produkteigenschaften von der Nachfrage der behördeninternen Abnehmer bestimmt wird, lässt sich durch eine Abkehr von der Ist-Vollkostenrechnung lösen.

Sobald man die internen Nachfragemengen mit über das Jahr konstant gehaltenen, geplanten Verrechnungspreisen bewertet, vermag die KLR den internen Nachfragern monatlich im Kern die gleichen Informationen zu liefern, die sie in der monatli-

chen Rechnung eines externen Lieferanten finden würden: die bezogene Produktmenge bewertet mit einem vorab bekannten Preis.

Die geplanten Verrechnungspreise<sup>52</sup> seien: Preis A = 250 €, Preis B = 220 €. Diese Preise ergeben für die Daten der in Aufgabe 16 und Aufgabe 17 unterstellten Ausgangssituation die folgenden Kostenbe- und –entlastungen:

**Abbildung 11: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung auf der Basis fester Verrechnungspreise (Ausgangssituation)**

Referat	A	B	X	Y	Summen
<b>Primäre Kosten</b>	<b>-30000</b>	<b>-60000</b>	<b>-100000</b>	<b>-100000</b>	<b>-290000</b>
<b>Entlastung A</b>	+ 100 * 250 = <b>25000</b>	<b>- 25000</b>			<b>0</b>
	+ 200 * 250 = <b>50000</b>		-80*250 = - <b>20000</b>	-120*250 = - <b>30000</b>	<b>0</b>
<b>Entlastung B</b>	<b>- 44000</b>	+ 200* 220 = <b>44000</b>			<b>0</b>
		+ 200* 220 = <b>44000</b>	100*220 = <b>22000</b>	100*220 = <b>22000</b>	<b>0</b>
<b>Summen</b>	<b>+ 1000</b>	<b>+ 3000</b>	<b>-142000</b>	<b>-152000</b>	<b>-290000</b>

Wenn sich die Nachfrage nach den beiden internen Produkten als Folge des Rationalisierungserfolgs der Produzenten externer Produkte, wie in Aufgabe 18 angenommen, verändert, liefern die geplanten Verrechnungspreise die folgenden Be- und Entlastungen:

**Abbildung 12: Innerbetriebliche Leistungsverrechnung auf der Basis fester Verrechnungspreise bei reduzierter Nachfrage**

Referat	A	B	X	Y	Summen
<b>Primäre Kosten</b>	<b>-30000</b>	<b>-60000</b>	<b>-100000</b>	<b>-100000</b>	<b>-290000</b>
<b>Entlastung A</b>	+ 70 * 250 = <b>17500</b>	<b>- 17500</b>			<b>0</b>
	+ 200 * 250 = <b>50000</b>		-80*250 = - <b>20000</b>	-120*250 = - <b>30000</b>	<b>0</b>
<b>Entlastung B</b>	<b>- 39600</b>	+ 180 * 220 = <b>39600</b>			<b>0</b>
		+ 100 * 220 = <b>22000</b>	-50*220 = <b>-11000</b>	-50*220 = <b>-11000</b>	<b>0</b>
<b>Summen</b>	<b>-2100</b>	<b>-15900</b>	<b>-131000</b>	<b>-141000</b>	<b>-290000</b>

<sup>52</sup> Mit der Planung von Verrechnungspreisen beschäftigt sich Kapitel 3.4.

a) Welche verhaltenssteuernden Erkenntnisse können die Produzenten externer Produkte aus dem Zeitvergleich ihrer Kosten vor und nach der Rationalisierungsmaßnahme, d.h. aus dem Vergleich der Zahlen in den Spalten X und Y in Abbildung 11 und Abbildung 12, ziehen?

b) Welche verhaltenssteuernden Erkenntnisse kann Referatsleiter B aus dem Zeitvergleich seiner Kosten vor und nach der Rationalisierungsmaßnahme, d.h. aus dem Vergleich der Zahlen in Spalte B in Abbildung 11 und Abbildung 12, ziehen?

Lösung:

a) Im Gegensatz zur Vollkostenrechnung, wird beim Einsatz fester, geplanter Verrechnungspreise niemand durch Kostenverrechnungen überrascht, die, ohne wirtschaftlichen Hintergrund, allein eine Folge des Rechensystems sind.

Die Produzenten externer Produkte, die 100 Mengeneinheiten des Produkts B einsparten, werden für ihre Rationalisierungsmaßnahme mit einer Kostenreduktion in Höhe von 22000 € belohnt. Sie werden in ihren Einsparbemühungen somit bestätigt. Das Ergebnis wird zum Ansporn, auch bei anderen internen Produkten nach Verbesserungsmöglichkeiten zu suchen, und es führt damit in den Kreislauf KLR-gestützter kontinuierlicher Verbesserungsprozesse, der Gegenstand der Aufgabe 6 war.

b) Entsprechend der Nachfrage nach ihren internen Produkten ergeben sich bei den Produzenten interner Produkte (in der Summenzeile) positive oder negative Reste. Der besonders hohe Kostenrest bei B (-15900) ist eine Folge der, aufgrund der Rationalisierungsmaßnahme, nunmehr reduzierten Nachfrage nach seinem Produkt. Es handelt sich um Kosten der unausgelasteten Produktionskapazität.

Anders als bei den üblichen Verfahren der Vollkostenverrechnung, bleibt das Problem der unangepassten Produktionskapazität für das Produkt B zunächst einmal dort, wo es bei dezentraler Steuerung gelöst werden soll: bei der für das Produkt B verantwortlichen Führungskraft. Genau dieser Effekt ist im Falle einer dezentralen Steuerung und einer dezentralen Ressourcenverantwortung erwünscht: In erster

Linie sind die für das jeweilige Produkt verantwortlichen Führungskräfte mit dem Problem einer unausgelasteten Produktionskapazität belastet und gefordert, ihr Kapazitätsproblem zu lösen.

Während die Ist-Vollkostenrechnung Bereiche schematisch mit Kosten belastet, die daran nichts ändern können und an den falschen Stellen Unruhe schafft, verbleiben beim in dieser Aufgabe vorgestellten Verfahren die wirtschaftlichen Probleme dort, wo sie gelöst werden müssen. Das Verfahren stabilisiert das Anpassungsverhalten in der Behörde, und gibt den internen Produzenten Zeit für erforderliche Anpassungen.

### **3.3.2 Struktur einer Einzelkostenrechnung**

Im Kapitel 3.2.1 wurde ausgeführt, dass eine KLR vor allem dann in der Lage ist, betriebswirtschaftlich steuerungsrelevante Informationen zu liefern, wenn die Aufbauorganisation im Sinne der GGO Bereiche schafft, in denen Führungskräfte persönliche Verantwortung für Produkte tragen können:

- Fachlich zusammenhängende Aufgaben sollten im Sinne des § 7 GGO so zu Referaten gebündelt werden, dass der Output jedes Referats von den Beteiligten als ein für sich stehendes Produkt gesehen werden kann, mit dem sich Mitarbeiter des Referats identifizieren und für das sie ein Verantwortungsgefühl entwickeln können. Falls, wie z.B. für den Inneren Dienst, eine referatspezifische Produktorientierung nicht ausreichend zwischen artverschiedenen Leistungen differenziert, sollte man im Referat Arbeitsgruppen bilden, die auf ein Produkt spezialisiert sind und hinsichtlich ihrer Steuerung und Abrechnung die Funktion eines Referats übernehmen. Der wesentliche, die Steuerungsmöglichkeiten verbessernde und die KLR-Struktur vereinfachende Vorschlag ist, die an Kostenstellen orientierte und die an Produkten orientierte Sichtweise der Behörde in weitgehende Übereinstimmung zu bringen.
- Referate und hinsichtlich ihrer Steuerung und Abrechnung wie Referate zu behandelnde Organisationseinheiten können von der Behördenleitung durch

die Vorgabe, eines Zielerreichungswerts (vgl. Kapitel 3.2.2 und 3.2.3) und eine Kostenvorgabe gesteuert werden.

- Da ein Referatsleiter persönliche Verantwortung für das Erreichen der Ziel- und Kostenvorgaben nur im Rahmen seiner Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse übernehmen kann, sollten alle Mitarbeiter, die unmittelbare Arbeitsbeiträge zum Referatsprodukt leisten und das Referatsprodukt dadurch unmittelbar mit Kosten belasten, dem Referat angehören. Die Kosten mittelbarer Arbeitsbeiträge anderer Referate zu einem Referatsprodukt sollten das Referatsprodukt nur belasten, wenn diese internen Produkte ausdrücklich nachgefragt wurden, die gelieferten Produktmengen gemessen und auf der Basis geplanter Verrechnungspreise bewertet wurden. Das heißt: Die in Vollkostenrechnung übliche Verrechnung von Gemeinkosten sollte in einer KLR, die steuerungsrelevante Zahlen liefern will, vollständig entfallen.
- § 7 III GGO entsprechend sollte niemand gleichzeitig in mehreren Referaten eingesetzt oder mehreren unmittelbaren Vorgesetzten zugeordnet sein. Damit entfällt für die meisten Mitarbeiter die Notwendigkeit der Zeitaufschreibung; denn, aufgrund des vorgeschlagenen Referatszuschnitts, folgt aus der Referatszugehörigkeit, an welchem Produkt der einzelne Mitarbeiter arbeitet. Der Erfassungs- und Verrechnungsaufwand reduziert sich, und eine Quelle mutwilliger oder fahrlässiger Kontierungsfehler, die den Wert der KLR-Zahlen einschränkt, entfällt.

**Abbildung 13: Struktur einer Einzelkostenrechnung**

Abrechnungsobjekt	Primäre Einzelkosten in € pro Monat	Produktionsmenge in Einheiten pro Monat	Verrechnungspreis in € pro Einheit	Interne Belastungen mit sekundären Einzelkosten (-) und entsprechende Entlastungen (+)											Externe Entlastungen (+)		Ergebnis			
				Ref. X		Fahrber.		IT-Berat.		Schreibd.		Druckerei			ME	€				
				ME	€	ME	€	ME	€	ME	€	ME	ME	ME						
Org.einheiten, deren Produkt abnehmerspezifisch nachgefragt und mengenmäßig erfasst wird, z.B.:	Fachreferat X	-300.000	10100	Bescheide	30					-50	-3000			-21000		-2100	10100	303000	-2.100	
	Fachreferat Y	-180.000	3200	jeweils: Dienstleistungsstunden	60	40	2400	-50	-2500	-10	-600	-800	-4000				3160	189600	4.900	
	Projektgruppe Z	-40.000	600		65	-40	-2400	-40	-2000	-10	-600	-400	-2000	-25000		-2500	600	39000	-10.500	
	Fahrbereitschaft	-20.000	300		50			300	15000											-5.000
	IT-Beratung	-10.000	130	60			-30	-1500	130	7800										-3.700
	Schreibdienst	-10.000	1800	Seiten	5							1800	9000							-1.000
	Druckerei	-10.000	105000	Kopien	0,1									105000		10500				500
Organisations-einheiten, bei denen das nicht der Fall ist, z.B.:	zentrale Dienste der Informationstechnik	-80.000							-10	-500									-80.500	
	zentrale Dienste, wie Pförtner, Telefonzentrale, Bote, Registratur usw.	-140.000							-10	-500									-140.500	
	Betriebswirtschaftliche Steuerung, KLR	-20.000							-20	-1000	-30	-1800			-20000		-2000		-24.800	
	Haushaltswesen	-10.000							-20	-1000	-20	-1200			-20000		-2000		-14.200	
	Personalwesen	-30.000							-20	-1000	-10	-600	-300	-1500	-14000		-1400		-34.500	
	Behördenleitung	-60.000							-100	-5000			-300	-1500	-5000		-500		-67.000	
	Behörde insgesamt	-90.000																		-90.000
<b>Gesamt</b>	<b>-1000.000</b>								0	0	0	0	0	0	0	0		531600	<b>-468.400</b>	



In einer derart organisierten Behörde ist es sinnvoll, die Leiter der Verantwortungsbereiche regelmäßig zu informieren über:

- die Produkteigenschaften, die mit Hilfe eines Zielsystems<sup>53</sup> als relevant für die Zielerreichung der Behörde festgelegt wurden, und
- die Einzelkosten, die sie aufgrund ihrer Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse beeinflussen können.<sup>54</sup>

In der Abbildung 13 ist eine Einzelkostenrechnung beispielhaft dargestellt, deren Eigenschaften nunmehr behandelt werden sollen:

In Spalte 1 sind exemplarisch die Organisationseinheiten der Behörde angegeben, für die die KLR Zahlen bereitstellt. Abgesehen von den beiden letzten Objekten, *Behördenleitung* und *Behörde insgesamt*, handelt es sich um die von der GGO als tragende Organisationseinheiten herausgehobenen Referate oder Organisationseinheiten, die hinsichtlich ihrer Steuerung eine dem Referat vergleichbare Funktion bekommen sollen und im Sinne des § 7 III GGO fachlich zusammenhängende Aufgaben erfüllen, so dass die Produktionsergebnisse eines Referats als spezifisches Referatsprodukt aufgefasst werden können. Es gibt daher eine direkte Übereinstimmung zwischen den Abrechnungsobjekten der KLR und der Leitungsstruktur der Behörde.<sup>55</sup> Die Anzahl der Abrechnungsobjekte ist klein und überschaubar. Der Hauptadressat der Zahlen einer Tabellenzeile ist in der Regel ein Referatsleiter. Bei den Organisationseinheiten X, Y und Z handelt es sich um die Produzenten externer Produkte, alle übrigen Organisationseinheiten stellen interne Produkte her.

Die Kostenrechnung der Abbildung 13 differenziert ihr Zahlenmaterial somit nur bis zur Ebene der Referate und liefert damit Kosteninformationen, die zu den in Kapitel 3.2.1 vorgeschlagenen, referatsspezifisch globalen Ziel- und Kostenvorgaben passen. Das „Innenleben“ der dargestellten Organisationseinheiten durchleuchtet die Rechnung nicht, zumal sich die Behördenleitung, entsprechend dem in Kapitel

---

<sup>53</sup> Zur Entwicklung eines Zielsystems vgl. Kapitel 3.2.3.

<sup>54</sup> Zu den Vorteilen einer Einzelkostenrechnung vgl. ausführlich Kapitel 3.3.1.

<sup>55</sup> Vgl. Kapitel 3.2.1.

3.2.1 vorgeschlagenen Steuerungsmodell, aus der Steuerung der referatsinternen Dinge heraushalten soll.

In Spalte 2 der Abbildung 13 sind Einzelkosten vor der Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen ausgewiesen. Derartige Einzelkosten werden nachfolgend als primäre Einzelkosten bezeichnet. Für die primären Einzelkosten seines Bereichs kann der Leiter Verantwortung in dem Maß übernehmen, wie er den der Kostenbemessung zugrundeliegenden Ressourcenverbrauch aufgrund der eigenen Entscheidungs- und Weisungsbefugnisse wesentlich beeinflussen kann. Der beeinflussbare Ressourcenverbrauch muss unverfälscht durch andere Einflüsse gemessen werden.<sup>56</sup>

In Spalte 3 der Abbildung sind für Organisationseinheiten, deren Produktion von der gezielten Nachfrage behördeninterner oder behördenexterner Abnehmer bestimmt wird, gemessene Abnahmemengen angegeben. Kosten eines internen Produkts werden zwischen den Referaten nur verrechnet, wenn das Produkt aufgrund einer ausdrücklichen Nachfrage geliefert, die Liefermenge gemessen und mit einem geplanten Verrechnungspreis bewertet wurde. Nur unter dieser Voraussetzung kann der Leiter der das interne Produkt abnehmenden Organisationseinheit Kostenverantwortung übernehmen. Die Verrechnungspreise, die zweckmäßigerweise für ein Jahr im voraus festgelegt werden,<sup>57</sup> sind in Spalte 4 der Abbildung 13 angegeben. Das Abnehmerreferat wird in Höhe der mit dem Verrechnungspreis bewerteten, gemessenen Liefermenge mit Kosten belastet. Das liefernde Referat wird entsprechend von Kosten entlastet. Auch diese Kosten sind Einzelkosten. Sie werden nachfolgend als sekundäre Einzelkosten bezeichnet.

---

<sup>56</sup> Beispielsweise führt die in einigen Bundesbehörden übliche Praxis, dass Mitarbeiter, gegenüber denen die produktverantwortliche Führungskraft keinerlei Weisungsrechte hat, ein Produkt direkt und ohne den Nachweis, dass eine gezielt nachgefragte Leistung erbracht wurde, mit Personalkosten belasten, dazu, dass niemand die Verantwortung für die einem Produkt zugeordneten Kosten übernehmen kann. Das bedeutet, dass die Steuerungsmöglichkeiten auf der Basis der KLR so gut wie ausgeschaltet sind.

<sup>57</sup> Mit der Planung von Kostenvorgaben beschäftigt sich Kapitel 3.4.

## **Aufgabe 20: Messung der Produktmengen und verhaltenssteuernde Auswirkungen der gewählten Messmethode**

Durch die Art der Messung der den Abnehmern zugeflossenen Produktmengen wird wirtschaftliches Verhalten gefördert oder behindert.

a) Angenommen, in einer Behörde ist es üblich, die Fahrbereitschaft bei außerhäuslichen Sitzungen am Sitzungsort untätig warten zu lassen, so dass trotz relativ geringer Fahrleistungen eine relativ große Fahrzeugflotte erforderlich ist. Wie sollte man, wenn die internen Kunden der Fahrbereitschaft, entsprechend ihrer Nachfrage, mit Kosten belastet werden sollen, die nachgefragte Produktmenge messen, um dieses Problem in das Bewusstsein der Kunden zu bringen?

b) In welcher Maßeinheit soll die Produktmenge der folgenden internen Produkte gemessen werden?

1. Schreibdienst
2. Druckerei
3. in Massen repetitiv hergestellte, gleichartige Verwaltungsbescheide
4. Leistungen der Haushandwerker
5. IT-Benutzerbetreuung
6. komplexe Einzelleistungen (Projekte)

Lösung:

a) Die „Kunden“ der Fahrbereitschaft sollten Handlungsfreiheit bezüglich der Frage haben, wie sie zum Sitzungsort kommen und ob sie den Fahrer am Sitzungsort warten lassen.

Da die Kosten der Fahrbereitschaft im beschriebenen Fall im wesentlichen zeitabhängig sind (Personalkosten der Fahrer, zeitabhängige Fahrzeugabschreibung und Wartung) sollte man die Kunden nicht proportional zur Kilometerleistung, sondern proportional zum Zeitaufwand der Fahreinsätze mit Kosten belasten. Bei ihrer

Kosten- und Nutzenabwägung, entsprechend dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit,<sup>58</sup> werden die Kunden dann die Kosten der Wartezeiten mit ins Kalkül ziehen.

b) Wenn im Schreibdienst, in der Druckerei oder in einem Fachreferat in Massenfertigung stets das gleiche Produkt hergestellt wird, kommen zur Messung der von einem internen oder externen „Kunden“ abgenommenen Produktmenge Stückzahlen in Frage.

Bei den Leistungen der Haushandwerker, der IT-Beratung oder Projekten handelt es sich, wie bei vielen internen und externen Verwaltungsprodukten, um in Einzelfertigung hergestellte, heterogen zusammengesetzte Leistungen. Hier bieten sich die für den Abnehmer erbrachten fachspezifischen Dienstleistungsstunden als Maß für die Produktmenge an.<sup>59</sup> Der Zweck, der in diesen Fällen erforderlichen Zeitaufzeichnungen, ist nicht die Erfassung von Personalkosten. Die aufgezeichneten, für einen bestimmten Kunden erbrachten, fachspezifischen Dienstleistungsstunden dienen vielmehr als Indikator für die dem Kunden zugeflossene Produktmenge.

### **Aufgabe 21: Interne Kostenbe- und entlastungen auf der Basis geplanter Verrechnungspreise und gemessener Liefermengen**

Wie schon ausgeführt, werden Produzenten von der KLR für jede ausdrücklich nachgefragte, an interne oder externe Abnehmer gelieferte und durch Aufzeichnungen nachgewiesene Produktmengeneinheit in Höhe des Verrechnungspreises von ihren Kosten entlastet. Insgesamt werden die Produzenten somit entsprechend der mit ihrem Verrechnungspreis multiplizierten, gemessenen Liefermengen ihres Produktes von Kosten entlastet. Behördeninterne Abnehmer werden entsprechend der aufgrund ihrer ausdrücklichen Bestellung erfolgten Liefermenge mit den entsprechenden Kosten (sogenannte sekundäre Einzelkosten) belastet.

a) In Abbildung 13 hat das Fachreferat Y von seinen 3200 produzierten Dienstleistungsstunden ausnahmsweise, obwohl es ein externes Produkt herstellt, 40

---

<sup>58</sup> Vgl. hierzu Aufgabe 3 und Aufgabe 4.

<sup>59</sup> Vgl. die Rechnungsstellung des Sanitärbetriebs in Aufgabe 7.

Dienstleistungsstunden an die Projektgruppe Z geliefert. In welcher Höhe wurde das Fachreferat Y dafür von Kosten entlastet? In welcher Höhe wurde die Projektgruppe Z dafür mit Kosten belastet?

b)  $3200 - 40 = 3160$  Dienstleistungsstunden hat das Fachreferat Y an externe Abnehmer geliefert. In welcher Höhe wurde das Fachreferat Y dafür von Kosten entlastet?

c) Das Fachreferat Y hat seinerseits Leistungen der Fahrbereitschaft, der IT-Beratung und des Schreibdienstes bezogen. Entsprechend der von den Produzenten dieser Leistungen aufgeschriebenen Nachfragemengen wurde das Fachreferat Y mit Kosten belastet. Ermitteln Sie die jeweiligen Leistungsmengen und Kostenbelastungen aus Abbildung 13.

d) In welcher Höhe wurde das Fachreferat Y insgesamt mit Kosten belastet und von Kosten entlastet? Die Differenz dieser beiden Zahlen liefert das Monatsergebnis des Referats Y.

e) Ungünstiger sieht z.B. das Monatsergebnis der IT-Beratung aus. Kosten in Höhe von  $10000 + 1500 = 11500$  € stehen Entlastungen in Höhe von  $130 * 60 = 7800$  gegenüber, so dass das Monatsergebnis der IT-Beratung  $7800 - 11500 = -3700$  € ausmacht. Was könnten Ursachen für dieses negative Ergebnis sein?

f) Die Produzenten externer Produkte sind die Organisationseinheiten X, Y und Z. Wie schon ausgeführt, hat das Fachreferat Y  $3200 - 40 = 3160$  Dienstleistungsstunden an externe Abnehmer geliefert und wurde dafür von Kosten in Höhe von  $3160 * 60 = 189600$  € entlastet, die in der vorletzten Tabellenspalte der Abbildung 13 ausgewiesen sind. Wie sehen die Zahlen für das Fachreferat X und die Projektgruppe Z aus?

g) Die Gesamtkosten der Behörde belaufen sich auf 1000.000 €. Angenommen, es sei ein Entgeltsystem oder eine zwischenbehördliche Leistungsverrechnung eingeführt und den externen Abnehmern der externen Produkte würden lediglich die internen Verrechnungspreise in Rechnung gestellt. Wie hoch wären die in diesem Fall erzielten Erlöse bzw. Verrechnungserlöse der Behörde? Wie hoch wäre der

„Betriebsverlust“, der, wie gesagt, nur für den Fall eintritt, dass die internen Verrechnungspreise auch externen Abnehmern in Rechnung gestellt werden? (Die Zahlen sind in Abbildung 13 ausgewiesen!)

Lösung:

a) Das Fachreferat Y wurde von Kosten in Höhe von  $40 * 60 = 2400$  € entlastet, die Projektgruppe Z wurde mit diesen 2400 € belastet.

b) Für  $3200 - 40 = 3160$  Dienstleistungsstunden, die das Fachreferat Y an externe Abnehmer geliefert hat, wurde es von Kosten in Höhe von  $3160 * 60 = 189600$  € entlastet.

c) Die Fahrbereitschaft hat das Referat Y 50 Stunden in Anspruch genommen. Dies führt zu einer Belastung in Höhe von  $50 * 50 = 2500$  €. Die IT-Beratung wurde 10 Stunden in Anspruch genommen. Dies führt zu einer Belastung in Höhe von  $10 * 60 = 600$  €. Der Schreibdienst hat für das Referat Y 800 Seiten gefertigt. Dies führt zu einer Belastung in Höhe von  $800 * 5 = 4000$  €.

d) Insgesamt wurde das Fachreferat Y mit Kosten in Höhe von  $180000 + 2500 + 600 + 4000 = 187100$  € belastet und von  $2400 + 189600 = 192000$  € entlastet. Die Differenz dieser beiden Zahlen liefert das Monatsergebnis des Referats Y in Höhe von  $192000 - 187100 = 4900$  €. Gemessen am vorgegebenen Verrechnungspreis für eine Dienstleistungsstunde, hat das Referat Y besser als erwartet gewirtschaftet.

e) Das negative Monatsergebnis der IT-Beratung in Höhe von  $7800 - 11500 = -3700$  € kann durch einen zu niedrig vorgegebenen Verrechnungspreis, eher aber durch eine zu niedrige Beratungsnachfrage, verursacht worden sein. Die Ursachen einer niedrigen Beratungsnachfrage können z.B. sein: die Beratung taugt nichts, die gute Beratungsqualität ist nicht ausreichend bekannt, das Leistungsspektrum der Beratung ist zu klein, die IT-Beratungskapazität ist zu groß dimensioniert.

Das für die dezentrale Steuerung Wichtige ist, dass die KLR dieses Kostenproblem beim Leiter der IT-Beratung offensichtlich macht. Für ihn besteht Handlungsbedarf. Alle übrigen Bereiche werden von dem Problem der IT-Beratung nicht tangiert; denn sie werden mit Beratungskosten genau in der Höhe belastet, die sie aufgrund der bekannten Verrechnungspreise erwarten.

f) Das Fachreferat X wurde für 10100 Bescheide von  $10100 * 30 = 303000$  € entlastet. Die Projektgruppe Z wurde für 600 Dienstleistungsstunden von  $600 * 65 = 39000$  € entlastet.

g) Falls ein Entgeltsystem oder eine zwischenbehördliche Leistungsverrechnung eingeführt wären und die internen Verrechnungspreise auch externen Abnehmern in Rechnung gestellt würden, so ergäben sich die in der letzten Zeile der Abbildung 13 ausgewiesenen Erlöse (bzw. zwischenbetrieblichen Verrechnungserlöse) in Höhe von  $189600 + 303000 + 39000 = 531600$  €. Bei Gesamtkosten in Höhe von  $1000.000$  € bliebe die Behörde in diesem Fall auf Kosten in Höhe von  $1000.000 - 531600 = 468.400$  € sitzen. Dieser „Betriebsverlust“, der, wie gesagt, für den Fall eintritt, dass die internen Verrechnungspreise auch externen Abnehmern in Rechnung gestellt werden, ist in Abbildung 13 rechts unten ausgewiesen.<sup>60</sup>

---

Beachtenswert ist, aus welchen Kosten sich diese Kostenunterdeckung in Höhe von  $468.400$  € zusammensetzt:

- $361.500$  € sind in der letzten Tabellenspalte ausgewiesene Einzelkosten solcher interner Produkte, auf deren Produktionsmenge, Produkteigenschaften und Kosten diejenigen, die von diesen Produkten profitieren, so gut wie keinen Einfluss haben. Dazu gehören die Behördenleitung, das Personalreferat, das Haushaltsreferat, die betriebswirtschaftliche Steuerung, die KLR und diverse

---

<sup>60</sup> Falls durch das Entgeltsystem oder die zwischenbehördliche Leistungsverrechnung eine Deckung der Vollkosten erreicht werden soll, müssen die Preise, die externen Abnehmern in Rechnung gestellt werden, deshalb in der Regel über den internen Verrechnungspreisen festgesetzt werden. Zur Preissetzungen für externe Abnehmer, die derartige Verluste vermeiden oder zumindest reduzieren, vgl. Kapitel 4.

zentrale Dienste. Aus Sicht einer Vollkostenrechnung handelt es sich hierbei um echte Gemeinkosten. Die Problematik der Verrechnung dieser Kosten in Vollkostenrechnungen war Gegenstand der Aufgabe 13. In einer Einzelkostenrechnung verbleiben diese Kosten unverrechnet bei den Produzenten dieser Produkte.

- 90000 € sind der „Behörde insgesamt“ zugeordnet. Dies könnten unechte Gemeinkosten, wie z.B. die Heizenergiekosten der Aufgabe 14, sein. Aus den in der Lösung dieser Aufgabe genannten Gründen sollte in einer KLR, die für die innerbehördliche Steuerung nützliche Informationen liefern will, auf die Verrechnung unechter Gemeinkosten verzichtet werden.
- Die nunmehr noch offene Differenz in Höhe von  $468.400 - 361.500 - 90000 = 16.900$  € sind die – im oberen Teil der Tabelle in der letzten Tabellenspalte ausgewiesenen - Differenzen zwischen den Einzelkosten und den Kostenentlastungen der Organisationseinheiten, deren Produkte abnehmerspezifisch nachgefragt und mengenmäßig erfasst werden.

## **Aufgabe 22: KLR-gestützte Verhaltenssteuerung der Nachfrager interner Produkte**

a) Angenommen, die internen „Kunden“ einer Fahrbereitschaft<sup>61</sup> werden pro Dienstleistungsstunde mit 50 € belastet. Wie sollen die potentiellen „Kunden“ mit dieser Information umgehen, wenn das mit der KLR verfolgte Ziel eine betriebswirtschaftlich orientierte Verhaltenssteuerung ist? Welche Voraussetzungen müssen neben der Versorgung mit KLR-Zahlen erfüllt sein, damit betriebswirtschaftlich  $\varnothing$  handelt wird?

b) Angenommen, ein Mitarbeiter benutzt die Fahrbereitschaft, obwohl die Nutzung eines Taxis das eigene Produkt um 500 € weniger belastet hätte. Sein Argument ist: „Die KLR rechnet falsch. Wenn ich die Fahrbereitschaft nicht benutze, sitzen die

---

<sup>61</sup> ... oder eines anderen internen Produktes, das intern gezielt nachgefragt wird (z.B. die Informationstechnik-Benutzerbetreuung oder die Leistungen der Hausdruckerei).

Fahrer untätig herum und die Kosten fallen, abgesehen von den Benzinkosten, ohnehin an.“ Was ist an diesem Argument auszusetzen?

Lösung:

a) Die erste Voraussetzung für die Nutzung der Information ist, dass die Kunden Handlungsspielräume haben (z.B. ein Taxi benutzen dürfen), weil ohne Handlungsspielräume Wirtschaften von vornherein unmöglich ist. Je größer die Handlungsspielräume sind, um so größer sind auch die Chancen zu mehr Wirtschaftlichkeit.

Die zweite Voraussetzung ist, dass sich die Nachfrager an den Zahlen der KLR orientieren. Sobald das erreicht ist, kann man externe Kontrollen des Reiseverhaltens einschränken.

Die dritte Voraussetzung ist, dass sich die Nachfrager dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit entsprechend, d.h. entsprechend den Überlegungen, die schon Gegenstand der Aufgabe 3 und Aufgabe 4 waren, verhalten. Es kommt nicht nur auf die Fahrtkosten, sondern auf die Nutzen-/Kostenrelation an. Z.B. kann der billige Transport unwirtschaftlich sein, wenn man durchgefroren und erkältet am Sitzungsort ankommt oder nützliche Arbeiten unterbleiben, weil man preiswert, aber zeitaufwendig zu reisen gezwungen wird.

b) In einer auf die Verhaltenssteuerung hin angelegten KLR ist es wichtig, dass sich die Nachfrager interner Produkte nur an den Zahlen des eigenen Verantwortungsbereichs orientieren, und sich nicht die Probleme anderer Bereiche zu eigen machen. Wenn alle Mitarbeiter in der Auffassung verharren, die Fahrbereitschaft koste nichts, weil sie ohnehin da ist, bleibt verborgen, dass die Fahrkapazität möglicherweise zu groß bemessen und zu teuer ist.

Das mögliche Auslastungsproblem muss für die Fahrbereitschaft und nicht von ihren Kunden gelöst werden.

### **3.4 Kostenanalyse, Kostenplanung und das Einfordern kontinuierlicher Verbesserungen durch Kennzahlvorgabe**

In den vorhergehenden Kapiteln beschränkte sich die Nutzung von Kosteninformationen darauf, dass den Führungskräften, die mit Handlungsspielräumen ausgestattet sind, die kostenmäßigen Konsequenzen ihrer Entscheidungen anhand von Zahlen, die sich auf eine bereits abgelaufene Rechnungsperiode (den letzten Monat bzw. das letzte Jahresquartal) bezogen, möglichst ursächlich zugeordnet wurden. Dies in der Hoffnung, dass sie, um bessere Zahlen ausweisen zu können, gezielt nach betriebswirtschaftlichen Verbesserungsmaßnahmen suchen, diese testen, und Entscheidungen, die sich aufgrund der folgenden Entwicklung der KLR-Zahlen als ungünstig erweisen, rückgängig machen. Das Nutzungspotential einer KLR vergrößert sich, wenn die Entscheidungsträger dazu übergehen, Kosten auf der Basis von Kostenmodellen zu analysieren, die Kostenkonsequenzen ihrer Entscheidungen im vorhinein zu planen und sich und nachgeordneten Organisationseinheiten Kostenbudgets vorzugeben.

#### **3.4.1 Kostenanalyse und Kostenplanung für interne und externe Produkte, deren Produktionsmenge und Produkteigenschaften im wesentlichen von den Abnehmern des Produkts bestimmt werden**

##### **Aufgabe 23: Ermittlung einer Kostenfunktion**

Angenommen, beim Produkt des Fachreferats Y in Abbildung 13 handele es sich um die: *Durchführung von Organisationsuntersuchungen*. Die Abbildung weist dem Referat für den bereits abgelaufenen Monat die Abgabe von 3200 Fachberaterstunden und Kosten in Höhe von 187100 € zu, deren Zusammensetzung in Abbildung 14 nochmals aufgeführt ist.

**Abbildung 14: Einzelkosten des Fachreferats Y bei Abgabe von 3200 Beratungsstunden**

Kostenarten	€ pro Monat
Primäre Einzelkosten	180.000
Sekundäre Einzelkosten für den Bezug von Leistungen	
• der Fahrbereitschaft	$50 \cdot 50 = 2.500$
• der IT-Beratung	$10 \cdot 60 = 600$
• des Schreibdienstes	$800 \cdot 5 = 4.000$
Gesamt	187.100

a) Der Referatsleiter habe sich für die im Kostenbericht aufgeführten Kosten des vergangenen Monats (Personalkosten, Fortbildungskosten einschließlich Bücher und Zeitschriften, Kosten des Geschäftsbedarfs, Kommunikations- und Reisekosten, Raumkosten, Abschreibungen und Zinsen auf Informationstechnik und Büroausstattung, Inanspruchnahme der Fahrbereitschaft, des Schreibdienstes, der Informationstechnik-Benutzerbetreuung) überlegt, welche Kosten selbst dann entstanden wären, falls, rein hypothetisch, niemand eine Fachberatung nachgefragt hätte. Derartige Kosten heißen fixe Kosten. Welche der oben genannten Kostenarten sind den fixen Kosten zuzuordnen? Welche der oben genannten Kostenarten sind eher den mit steigender Anzahl abgegebener Fachberaterstunden variablen Kosten zuzuordnen?

b) Die fixen Kosten entstehen nicht durch die Produktion, sondern sind das Resultat vorangegangener Entscheidungen zum Aufbau eines bestimmten Produktionspotentials. Vermutlich hat man sich im Zuge vergangener Produktionsprogrammplanungen (vgl. Aufgabe 12) dafür entschieden, eine Beratungskapazität von 3100 Fachberaterstunden im Monat vorrätig zu halten. Zum Aufbau dieser Beratungskapazität

pazität wird man z.B. 25 Fachberater, 3 Bürosachbearbeiter, einen Referatsleiter, sowie Büro- und technische Ausstattung beschafft und die Kosten diese Kapazität, z.B. in Höhe von 155000 € pro Monat dadurch ermittelt haben, dass man diesen Ressourceneinsatz mit entsprechenden Kostensätzen multipliziert hat. Die variablen Kosten seien entsprechend in Höhe von 10 € pro Fachberaterstunde geplant worden.

Stellen Sie grafisch dar, wie sich die Kosten des Referats aufgrund dieser Planung als Funktion der monatlich abgegebenen Fachberaterstunden entwickeln sollen (sogenannte Sollkosten). Geben Sie die zugehörige Kostenfunktion an.

c) Wie hoch sollen die Kosten des Referats sein, falls es gelingt, gerade die 3100 Fachberaterstunden im Monat abzugeben, die der Planung zugrundegelegt wurden? Dies sind die sogenannten Plankosten.

Lösung:

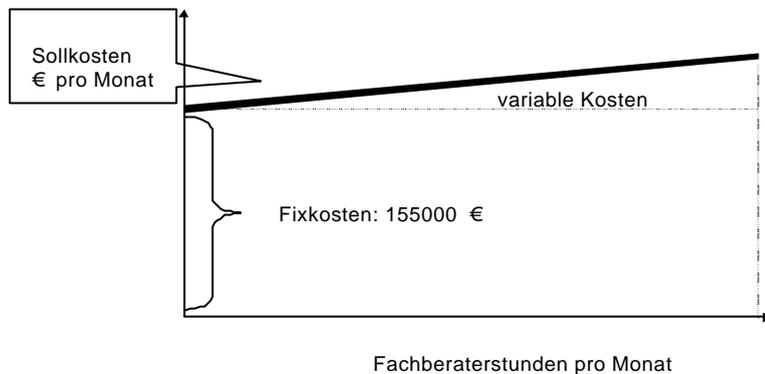
a) Fixe Kosten sind vermutlich: die Personalkosten, die Raumkosten und die Kosten der Büro- und technischen Ausstattung. Variable Kosten sind vermutlich: Kommunikations- und Reisekosten, die Kosten der diversen internen Produkte.

b) Die Sollkostenfunktion ist:

Sollkosten = fixe Sollkosten + variable Sollkosten

$$= 155000 + 10 * \text{Anzahl der abgegebenen Beraterstunden}$$

## Abbildung 15: Grafische Darstellung einer linearen Sollkostenfunktion



c) Die Plankosten pro Monat betragen:

$$= 155000 + 10 * 3100 = 186000 \text{ € pro Monat}$$

Die Plankosten sind somit ein Punkt auf der Sollkostenkurve und zwar die Sollkosten, die sich für die der Planung zugrundegelegte Planbeschäftigung des Referats in Höhe von 3100 Beraterstunden ergeben sollen.

### **Aufgabe 24: Planung eines Verrechnungspreises und grafische Darstellung der zu verrechnenden Plankosten**

Teilt man die Plankosten, die in Aufgabe 23 c) in Höhe von 186000 € pro Monat ermittelt wurden, durch die Planbeschäftigung des Referats in Höhe von 3100 Beraterstunden, so erhält man einen geplanten Verrechnungspreis in Höhe von

$$186000 / 3100 = 60 \text{ € pro Fachberaterstunde.}$$

Dieser Verrechnungspreis<sup>62</sup> hat die Eigenschaft, dass die KLR das Referat Y für den Fall, dass die geplanten 3100 Fachberaterstunden pro Monat tatsächlich abgegeben werden, betragsgenau von den Plankosten entlastet.

a) Zeichnen Sie den Verlauf der geplanten Entlastungen, die sogenannten verrechneten Plankosten, als Funktion der nachgefragten Menge (der Anzahl der Fachberaterstunden pro Monat ) zusätzlich in die grafische Darstellung im Ergebnis der Aufgabe 23 b) ein.

b) Wie hoch hätten die Kosten des Referats laut Plan für die von der Planung abweichende, in der letzten Rechnungsperiode tatsächlich abgegebene Produktionsmenge sein sollen? Die tatsächlich abgegebene Produktionsmenge belief sich auf 3200 Fachberaterstunden pro Monat (vgl. den ersten Satz der Aufgabe 23.) Berechnen Sie die Differenz zwischen diesen Sollkosten für 3200 Fachberaterstunden pro Monat und den dem Referat in der letzten, bereits abgelaufenen Rechnungsperiode zugeordneten Kosten, die mit 187100 € pro Monat ausgewiesen sind (vgl. Abbildung 14). Diese Differenz heißt Soll/Ist-Abweichung.

c) Um welchen Betrag verrechneter Plankosten wurde das Referat für diese 3200 Fachberaterstunden pro Monat entlastet? Berechnen Sie die Abweichung der Sollkosten von den verrechneten Plankosten. Kennzeichnen Sie diese sogenannte Beschäftigungsabweichung in der Grafik.

d) Wie groß ist die Gesamtabweichung zwischen den verrechneten Plankosten und den tatsächlich zugeordneten Kosten? Vergleichen Sie das Ergebnis mit dem Abrechnungsergebnis für das Referat Y in der letzten Spalte der Abbildung 13.

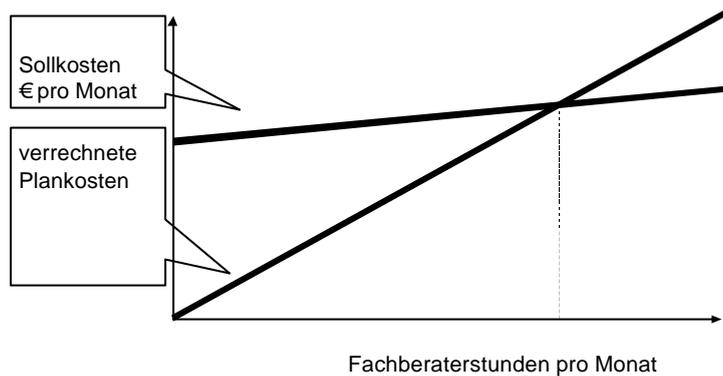
e) In welcher Hinsicht ist die Situation des Referats mit der Situation eines Unternehmers vergleichbar, dessen einziges Produkt Organisationsberatungen sind?

---

<sup>62</sup> Zur Bestimmung von Verrechnungspreisen auf der Basis zwischenbetrieblicher Vergleiche oder den Vergleich mit den Preisen kommerzieller Anbieter vgl. Kapitel 3.4.2. Zur Bestimmung von Verrechnungspreisen in Erwartung kontinuierlicher Verbesserungen vgl. Kapitel 3.4.4. Zu den verhaltenssteuernden Wirkungen verschiedenartiger Verrechnungspreise vgl. Coenenberg 1997, S. 523 – 570 und Dahlheim/Günther/Schill: 2001.

Lösung:

**Abbildung 16: Grafische Darstellung der Sollkosten und der verrechneten Plankosten**



b) Die Sollkosten für 3200 Fachberaterstunden pro Monat belaufen sich auf:

$$= 155000 + 10 \cdot 3200 = 187000 \text{ € pro Monat.}$$

Die Differenz zwischen diesen Sollkosten und den dem Referat tatsächlich zugeordneten Kosten, die Soll/Ist-Abweichung, beläuft sich auf

$$187000 - 187100 = -100 \text{ € pro Monat.}$$

Dies ist eine sehr kleine Soll/Ist-Abweichung. Große Soll/Ist-Abweichungen beruhen entweder auf Planungsfehlern oder zeigen an, dass der Verbrauch oder der Preis einer Ressource „aus dem Ruder läuft“.

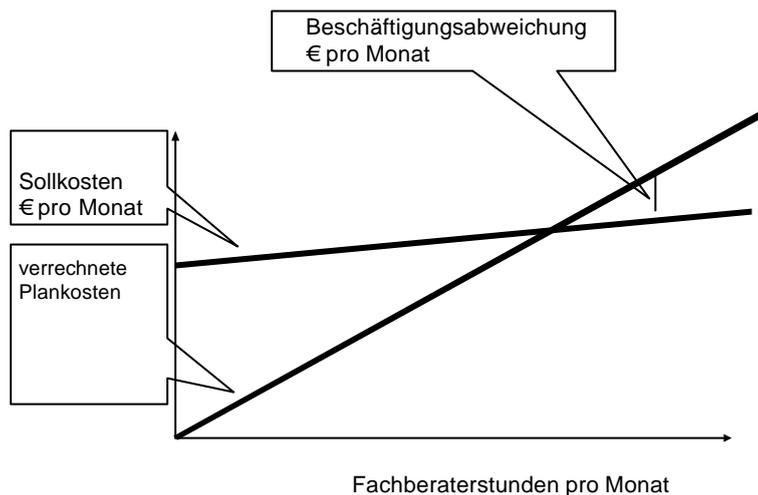
c) Die für 3200 Fachberaterstunden pro Monat verrechneten Plankosten belaufen sich auf:

$$3200 \cdot 60 = 192000 \text{ € pro Monat}$$

Die Differenz zwischen diesen verrechneten Plankosten und den Sollkosten, die Beschäftigungsabweichung, beläuft sich auf

$$192000 - 187000 = 5000 \text{ € pro Monat.}$$

### Abbildung 17: Darstellung der Beschäftigungsabweichung

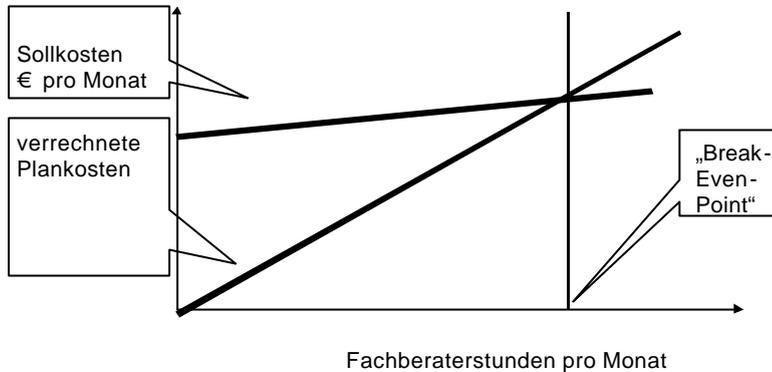


Die Beschäftigungsabweichung ist eine Folge der im Vergleich zur Planung hohen Kapazitätsauslastung, die vermutlich nur möglich war, weil andere Aktivitäten, z.B. Fortbildungen, zurückgestellt wurden.

d) Die Gesamtabweichung beträgt  $5000 - 100 = 4900$  € pro Monat und das ist gerade der Betrag, der für das Referat Y in der letzten Spalte der Abbildung 13 ausgewiesen ist.

e) Ersetzt man gedanklich die verrechneten Plankosten durch die Erlöse, die ein Unternehmer beim Verkauf seiner Beratungsleistungen zu erzielen hofft, so handelt es sich bei den dargestellten Überlegungen um eine sogenannte „Break-Even-Point-Analyse“. „Break-Even-Point“ heißt die Absatzmenge, bei der die Gewinnzone erreicht wird, d.h. die Erlöskurve (= Kurve der verrechneten Plankosten) die Kostenkurve schneidet.

**Abbildung 18: Grafische Darstellung eines Break-Even-Point**



Falls keinerlei Beratung verkauft werden könnte, wäre der sich aus der Planung ergebende Verlust gleich den fixen Kosten. Da die fixen Kosten durch die bereitgestellte Kapazität verursacht sind, kann man auch sagen, dass der Verlust ein Indikator der aufgrund mangelnder Beschäftigung ungenutzten Produktionskapazität ist.

Sobald Beratungen verkauft werden, kommen pro Beratungsstunde Erlöse in Höhe von 60 € herein. Gleichzeitig steigen aber die Kosten um 10 €. Die Differenz zwischen diesem Erlös und den variablen Kosten:  $60 - 10 = 50$  € pro Beratungsstunde, heißt Deckungsbeitrag, weil jede Beratungsstunde einen „Deckungsbeitrag“ von 50 € zur Deckung der fixen Kosten leistet. Folglich lässt sich der Break-Even-Point berechnen, indem man die fixen Kosten durch den Deckungsbeitrag teilt:  $155000 / 50 = 3100$  Beratungsstunden pro Monat reichen aus, um die fixen Kosten zu decken.

### **Aufgabe 25: Analyse einer Unterbeschäftigungssituation**

Angenommen, die Beschäftigung änderte sich in den Folgeperioden. Es wurden nur noch 2000 Fachberaterstunden pro Monat abgenommen, und die für das Refe-

rat Y ausgewiesenen Kosten, die bei 3200 Stunden noch 187100 € betragen, sind nunmehr auf 175070 € pro Monat gefallen.

a) Berechnen Sie die Sollkosten, die verrechneten Plankosten, die Soll/Ist-Abweichung, die Beschäftigungsabweichung und die Gesamtabweichung des Referats für die veränderte Beschäftigungssituation.

b) Tragen Sie die auch diese Beschäftigungsabweichung in die Grafik ein.

Lösung:

a) Die Sollkosten betragen  $155000 + 10 * 2000 = 175000$  € pro Monat

Die verrechneten Plankosten betragen  $60 * 2000 = 120000$  € pro Monat.

Die Differenz zwischen den Sollkosten und den tatsächlich zugerechneten Kosten in Höhe von 175070 €, beläuft sich auf

$175000 - 175070 = -70$  € pro Monat.

Dies ist eine sehr kleine Soll/Ist-Abweichung und Kennzeichen einer guten Kostenplanung.

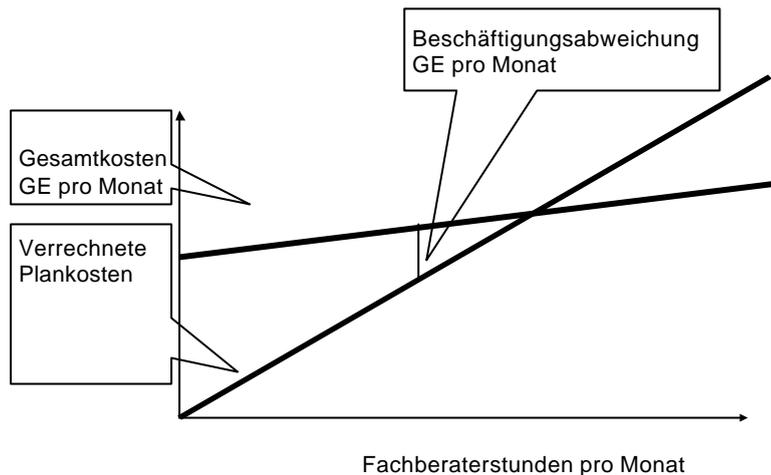
Die Differenz zwischen den verrechneten Plankosten und den Sollkosten beläuft sich auf

$120000 - 175000 = -55000$  € pro Monat.

Dies hohe Beschäftigungsabweichung ist Kennzeichen einer sehr schlechten Kapazitätsauslastung, die Steuerungsmaßnahmen erfordert.

Die Gesamtabweichung beträgt:  $-55000 - 70 = -55070$  € pro Monat.

b) Abbildung 19: Darstellung der Beschäftigungsabweichung bei reduzierter Produktion



### **Aufgabe 26: Reaktionsmöglichkeiten eines mit Handlungsspielräumen ausgestatteten Referatsleiters in Unterbeschäftigungssituationen**

Die Reaktionsmöglichkeiten des Referatsleiters Y auf eine Unterbeschäftigungssituation hängen von seinen Handlungsspielräumen ab. Ohne Handlungsspielräume, die über das bisher in öffentlichen Verwaltungen Übliche hinausgehen, bringt die Versorgung der Referatsleiter mit dem Zahlenmaterial der KLR nur wenig.

- Geben Sie einige Beispiele für denkbare Handlungsspielräume in der Unterbeschäftigungssituation.
- Es sei davon auszugehen, dass auch im neuen Monat nur 2000 Fachberaterstunden abgenommen werden, so dass wiederum die in der vorherigen Aufgabe in Höhe von -55070 € pro Monat berechnete Gesamtabweichung droht. In dieser Situation erhält Referat Y die Anfrage, ob kurzfristig eine Organisationsuntersuchung im Umfang von 1000 Fachberaterstunden zu einem Festpreis von 50000 € übernommen werden könnte. Soll das Referat diese Untersuchung durchführen?
- Angenommen, alle Versuche, die Produktionsmenge wieder über 2000 Fachberaterstunden/Monat zu heben, schlagen fehl. Die dem Referat zugeordneten Kosten betragen in dieser Beschäftigungslage 175070 € pro Monat. Wie hoch müsste

ein diese Kosten deckender Verrechnungspreis sein? Ist die Anhebung des Verrechnungspreises auf diesen Preis eine akzeptable Lösung?

d) Angenommen, man belässt es im Fall c) beim Verrechnungspreis von 60 €/Fachberaterstunde und macht zur Vorgabe, die Gesamtabweichung in Höhe von - 55070 € pro Monat zum Verschwinden zu bringen. Welche Handlungsmöglichkeiten hat der Referatsleiter?

e) Angenommen, im Fall d) soll die Gesamtabweichung durch eine Absenkung der Fixkosten zum Verschwinden gebracht werden. Wie hoch dürfen die Fixkosten dann noch sein? Welche Ressourcen werden von dieser Kostenreduktion vermutlich betroffen sein?

Lösung:

a) Beispiele für denkbare Handlungsspielräume in der Unterbeschäftigungssituation sind:

- Kann der Abnehmerkreis für Beratungsleistungen erweitert werden?
- Kann die interne und externe Nachfrage nach dem Produkt durch „Marketing“ erhöht werden (z.B. Gespräche, in denen man die potentiellen Abnehmer der Beratungsleistung vom Nutzen zusätzlicher Organisationsuntersuchungen zu überzeugen versucht)?
- Kann man Kosten abbauen? (Die Möglichkeiten zum Kostenabbau hängen wesentlich davon ab, welche flankierenden Vorbereitungen die Behörde im Zusammenhang mit der KLR-Einführung ergriffen hat. Beispielsweise hängt die Bereitschaft und Fähigkeit der Mitarbeiter, innerhalb der Behörde von der Produktion eines Produkts zu der eines anderen Produkts zu wechseln, von der Qualität eines Personalentwicklungssystems ab.)
- Kann man Preispolitik betreiben, indem man z.B. preiswerte Sonderuntersuchungen anbietet?

b) Die Kapazität des unterbeschäftigten Referats reicht aus, um die Untersuchung innerhalb eines Monats durchzuführen. Aufgrund der Kostenplanung und der Analyse des Zusammenhangs zwischen der Produktionsmenge und der Kosten des Referats Y kann der Referatsleiter davon ausgehen, dass 1000 zusätzliche Fachberaterstunden zusätzliche (variable) Kosten in Höhe von  $10 * 1000 = 10000$  € verursachen werden. Selbst wenn das Referat Y nur die angebotenen  $50000 / 1000 = 50$  € pro Fachberaterstunde verrechnen darf, lohnt sich die Übernahme des Auftrags, weil der Auftrag einen Deckungsbeitrag von  $50 - 10 = 40$  € pro Fachberaterstunde leistet, so dass die Gesamtabweichung von  $-55070$  auf  $-55070 + 40 * 1000 = -15070$  sinken wird.

Allgemein gilt, dass die Übernahme jedes Beratungsauftrags, der pro Beratungsstunde mehr als 10 € Kostenentlastung bringt, die Kostensituation des Referats verbessert, falls die Beratungskapazität des Referats andernfalls kurzfristig ungenutzt bliebe.

c) Der  $175070$  € pro Monat deckende Verrechnungspreis läge bei  $175070 / 2000 = 87,54$  € pro Beratungsstunde. Mit diesem Preis werden die im Referat anfallenden Kosten der ungenutzten Beratungskapazität auf die Abnehmer der verbleibenden Leistung geschoben. In einem System, das verhaltenssteuernd wirken soll, ist die Lösung nicht akzeptabel, weil sie Fehlsteuerungen verursacht: Im Referat Y entsteht kein ausreichendes Problembewusstsein für die unzureichende Kapazitätsauslastung. Die potentiellen Abnehmer der Beratungsleistung werden sich mit ihrer Nachfrage angesichts steigender Beratungspreise zusätzlich einschränken. Der Preis der Beratung sollte bei sinkender Nachfrage keinesfalls steigen.

d) Wenn Maßnahmen zur Förderung der Nachfrage nichts fruchten, verbleiben Maßnahmen zur Senkung der Fixkosten und der variablen Kosten.

e) Aufgrund der Kostenplanung und der Analyse des Zusammenhangs zwischen der Produktionsmenge und der Kosten des Referats Y kann der Referatsleiter davon ausgehen, dass im Monat durch 2000 Beraterstunden variable Kosten in Höhe von  $10 * 2000 = 20000$  € entstehen. Da das Referat bei einem Verrechnungspreis von  $60$  € pro Beraterstunde um  $2000 * 60 = 120000$  € entlastet wird, dürfen die fixen Kosten nur  $120000 - 20000 = 100000$  € betragen, d.h. man wird die Kapazität

(Personal, Räume und sonstige Ausstattung) um eine gutes Drittel reduzieren müssen.

### **3.4.2 Kostenanalyse und Kostenplanung auf der Basis zwischenbetrieblicher Vergleiche**

Zeitvergleiche und zwischenbetriebliche Vergleiche, haben für öffentliche Verwaltungen größere Bedeutung als für Unternehmen. Öffentliche Verwaltungen können den Nachweis, dass der Nutzen ihrer Produkte die Kosten rechtfertigt, so gut wie nie erbringen; denn während ein Unternehmen den Nutzen seiner Produkte (die damit erzielten Erlöse) von ihrem Schaden (den Kosten) abziehen kann und daher in der Differenz zwischen Erlösen und Kosten einen objektiven Maßstab dafür hat, ob der Nutzen überwiegt, ist das für Behörden nicht möglich, und zwar auch dann nicht, wenn für die Behördenprodukte Entgelte verlangt werden.<sup>63</sup> Beispielsweise wäre die Feststellung, dass die Gebühr für das Ausstellen neuer Personalausweise die Kosten nicht deckt, kein Grund auf neue Personalausweise zu verzichten; denn der Zweck neuer Personalausweise ist nicht das Erzielen von Erlösen. Behörden ist es aufgrund ihrer andersartigen Zielsetzung nicht möglich, ihre Produktionsergebnisse adäquat durch einen Geldbetrag zu bewerten. Lediglich die relative Vorteilhaftigkeit einer behördlichen Maßnahme lässt sich durch Zeitvergleiche oder zwischenbetriebliche Vergleiche nachweisen.

Von zwischenbetrieblichen Vergleichen verspricht man sich, dass es unter einer Vielzahl von Herstellern sicherlich einige geben wird, die ihre Sache gut machen und von denen man lernen kann, welche Wirtschaftlichkeit an anderer Stelle bereits erreicht ist. Werden die Ergebnisse zwischenbetrieblicher Vergleiche veröffentlicht,<sup>64</sup> so kann man zwischen den am Vergleich beteiligten Produktverantwortlichen einen Quasi-Wettbewerb um gute Kennzahlen entfachen. Echter Wettbewerb zwischen Behörden entsteht, sobald die Abnehmer eines Produktes zwischen mehre-

---

<sup>63</sup> Vgl. hierzu auch Aufgabe 5.

<sup>64</sup> Im Internet finden sich bereits derartige Vergleiche, z.B. Leistungsvergleiche englischer Schulen oder Leistungsvergleiche amerikanischer Bundesstaaten.

ren Herstellern wählen können bzw. der Haushaltsgesetzgeber ankündigt, die Behörde mit dem wirtschaftlich besten Angebot werde den entsprechenden öffentlichen Auftrag bekommen.

Beim Benchmarking tauschen Produzenten, die sich zu einem Benchmarking Ring zusammengefunden haben, durch zwischenbetrieblichen Vergleich aus, welche verfahrenstechnischen, organisatorischen oder Führungsmaßnahmen gute Ergebnisse gebracht haben. Die Beteiligten lernen, indem sie (1) ähnliche Maßnahmen bei sich ausprobieren, (2) an den KLR-Zahlen der kommenden Monate ablesen, ob vergleichbare Fortschritte eingetreten sind und sich (3) bei folgenden Benchmarking-Sitzungen über Erfolge und Misserfolge austauschen, so dass sich weitere Verbesserungsrounden anschließen können.

### **Aufgabe 27: Fallstricke bei zwischenbehördlichen Vergleichen auf der Basis von Stückkosten**

Kennzahlen, die im Sinne des § 7 BHO eine Relation zwischen Produktionsergebnissen und Ressourceneinsatz herstellen, scheinen als Vergleichsmaßstab beim zwischenbetrieblichen Vergleich besonders geeignet zu sein. Eine solche Relation stellen beispielsweise die Stückkosten dar. Die Eignung der Stückkosten als Maßstab für zwischenbetriebliche Vergleiche ist Gegenstand der Aufgabe.

Angenommen, der Leiter eines Referats Y, dessen Produkt die *Durchführung von Organisationsuntersuchungen* ein externes Produkt ist, möchte die Wirtschaftlichkeit seines Referats mit der Wirtschaftlichkeit eines entsprechenden Referats einer anderen Behörde vergleichen. Für das Referat Y soll die in Abbildung 13 dargestellte Kostensituation gelten.

a) Beim ersten Zusammentreffen der Referatsleiter wird vorgeschlagen, die Stückkosten (in € pro Beraterstunde) auf der Basis einer Ist-Vollkostenrechnung zu ver-

gleichen.<sup>65</sup> Warum ist ein derartiger Vergleich für die versammelten Referatsleiter nutzlos?

b) Angenommen, man einigt sich, die nach Maßgabe der Abbildung 13 berechneten Einzelkosten zur Grundlage des Vergleichs zu machen. Im Referat Y sind im Monat Einzelkosten in Höhe von 187100 € bei Abgabe von 3200 Fachberaterstunden angefallen. Die Einzelkosten pro Beraterstunde betragen somit  $187100 / 3200 = 58,47$  €. Im Vergleichsreferat der anderen Behörde sind im Monat Einzelkosten in Höhe von 175070 € bei Abgabe von 2000 Fachberaterstunden angefallen. Die Einzelkosten pro Beraterstunde betragen daher  $175070 / 2000 = 87,55$  € und sind somit um circa 50 % höher.

Welche Ursachen kann dieser extreme Kostenunterschied haben, welche zusätzlichen Kennzahlen sollten verglichen werden und welche Maßnahmen könnten der oder die Referatsleiter, abhängig vom Analyseergebnis ergreifen? Unterstellen Sie, bei der Lösung lineare Kostenfunktionen vom in Aufgabe 23 b) unterstellten Typ.

Lösung:

a) In welchem Umfang eine Vollkostenrechnung das Referatsprodukt in den verschiedenen Behörden mit Kosten belastet, hängt von den eingesetzten Verfahren der Gemeinkostenverrechnung ab. Aber selbst für den Fall, dass sich die versammelten Referatsleiter auf ein Verfahren der Gemeinkostenverteilung einigen, lassen sich auf Vollkostenbasis keine sinnvollen zwischenbetriebliche Vergleiche ziehen, weil die dem einzelnen Referat in der Vollkostenrechnung zugeordneten Kosten, von der Beschäftigungssituation aller anderen Teilbereiche der Behörde abhän-

---

<sup>65</sup> Die üblichen Verrechnungsverfahren waren Gegenstand der Aufgabe 13 bis Aufgabe 18: Um Ist-Vollkosten zu ermitteln, müssten zunächst die Kosten, die aus der Sicht der externen Produkte Gemeinkosten sind, mit Hilfe von Verteilungsschlüsseln auf die externen Produkte der Behörde, d.h. auf die Produkte der Organisationseinheiten X, Y und Z, verteilt werden. Die Stückkosten könnte man dadurch ermitteln, dass man die Ist-Vollkosten des Referats Y durch die Anzahl der abgenommenen Beraterstunden teilt.

gen.<sup>66</sup> Aussagekräftiger sind Einzelkosten, die entsprechend den Verfahren in Kapitel 3.3.2 (Abbildung 13) ermittelt werden.

b) Möglicherweise ist der Kostenunterschied in Höhe von  $87,55 - 58,47 = 29,08$  € pro Beraterstunde allein auf die ungleich hohen Produktionsmengen beider Referate zurückzuführen, obwohl beide Referate mit der gleichen Produktionskapazität ausgestattet sind, gleich hohe Fixkosten aufweisen und sich auch in den variablen Kosten pro Beraterstunde nicht unterscheiden.

Die lineare Kostenfunktion, die bei monatlicher Abgabe von 3200 Fachberaterstunden Einzelkosten in Höhe von 187100 € und bei Abgabe von 2000 Fachberaterstunden Einzelkosten in Höhe von 175070 € ausweist, ermittelt man mit den Methoden der linearen Algebra<sup>67</sup>

Kosten (€/Monat) =  $155100 + 10 \cdot \text{Beraterstunden pro Monat}$ .

Das Vergleichsreferat weist in diesem Fall bei Abgabe von 2000 Fachberaterstunden eine erhebliche Leerkapazität auf. Im wesentlichen gibt es für dieses Referat zwei Reaktionsmöglichkeiten: die Erschließung weiterer Absatzmöglichkeiten und den Abbau der Überkapazität.

Eine zweite mögliche Ursache ist, dass das Vergleichsreferat keine Überkapazitäten aufweist, sondern überhöhte Fixkosten. Hohe Fixkosten können z.B. dadurch verursacht sein, dass sich die Berater in einem über das Notwendige hinausgehenden Umfang mit Hilfskräften (Schreibkräften, Grafikern, Programmierern), Informationstechnik oder sonstiger Ausstattung umgeben haben. Vom Referat Y kann man dann lernen, dass es auch mit weniger personeller und technischer Unterstützung geht.

Eine dritte mögliche Ursache ist, dass manche Produktionskapazitäten nicht in beliebiger Menge eingekauft werden können. Beispielsweise muss ein Grafiker oder

---

<sup>66</sup> Zum exemplarischen Nachweis vgl. die Aufgaben im Kapitel 3.3.1.

<sup>67</sup> Zunächst ermittelt man die variablen Stückkosten:  $(187100 - 175100) / (3200 - 2000) = 10$  € pro Beraterstunden. Anschließend ermittelt man die Fixkosten:  $175100 - 2000 \cdot 10 = 155100$  € pro Monat.

bestimmte Informationstechnik auch dann vollständig bezahlt werden, wenn diese Ressourcen nur schlecht ausgelastet sind.

Eine vierte mögliche Ursache besteht darin, dass eine größere Produktionsmenge den Übergang zu Produktionsverfahren eröffnet, die bei kleinerer Menge unwirtschaftlich sind. Diese Unwirtschaftlichkeit kann die Vergleichsbehörde nur dadurch vermeiden, dass sie die Eigenproduktion von Organisationsuntersuchungen aufgibt.

Eine fünfte mögliche Ursache ist, dass im Vergleichsreferat die fixen Kosten zwar niedriger als im Referat Y, die variablen Kosten pro Beraterstunde aber höher sind. Es könnte z.B. sein, dass variable Reise- und Kommunikationskosten oder Präsentationskosten größer sind. Vom Referat Y kann man unter Umständen lernen, dass es auch mit weniger Aufwand geht.

### **Aufgabe 28: Vergleiche der Einzelkosten pro Produktmengeneinheit mit den Preisen kommerzieller Angebote**

a) Warum sind die Einzelkosten pro Beratungsstunde, die für das Referat Y in Aufgabe 27 durch Division der Einzelkosten in Höhe von 187100 € durch 3200 abgegebene Fachberaterstunden mit 58,47 € ermittelt wurden, nicht mit den Preisen kommerzieller Beratungsunternehmen vergleichbar? Warum sollten die Einzelkosten pro Beratungsstunde niedriger als kommerzielle Preise sein?

b) Angenommen, man stellt es den verwaltungsinternen Abnehmern von Beratungsleistungen frei, das Produkt extern einzukaufen oder zu einem geplanten Verrechnungspreis in Höhe von 60 € pro Beratungsstunde vom Referat Y zu beziehen. Ist diese Konkurrenz für das Referat Y zumutbar?

c) Angenommen, das Referat Y möchte seine Leistungen zum Preis von 60 € pro Beratungsstunde (+ Mehrwertsteuer) kommerziell anbieten. Warum ist diese Idee aus Wettbewerbsgründen untragbar?

Lösung:

a) Das kommerzielle Beratungsunternehmen muss mit seinen Erlösen Deckungsbeiträge zur Deckung seiner Gemeinkosten erwirtschaften. Schon deshalb müssen die Preise des Unternehmens, ganz abgesehen von steuerlichen Gesichtspunkten, höher sein. Folglich sollten die Einzelkosten des Referats Y pro Beratungsstunde niedriger als die Preise kommerzieller Beratungsunternehmen sein.

b) Aufgrund der Lösung zu a) sollten verwaltungsinterne Anbieter, die ihre Leistung „einzelkostendeckend“ anbieten, die Konkurrenz kommerzieller Beratungsunternehmen in der Regel nicht fürchten müssen. Sollten die Einzelkosten höher als die Preise kommerzieller Anbieter liegen, so ist das ein Indiz für erhebliche Unwirtschaftlichkeiten in der Behörde.

c) Aus dem gleichen Grund ist auszuschließen, dass verwaltungsinterne Produzenten auf der Basis ihrer Einzelkosten mit kommerziellen Unternehmen konkurrieren, die mit ihren Preisen, um zu überleben, Deckungsbeiträge erwirtschaften müssen.

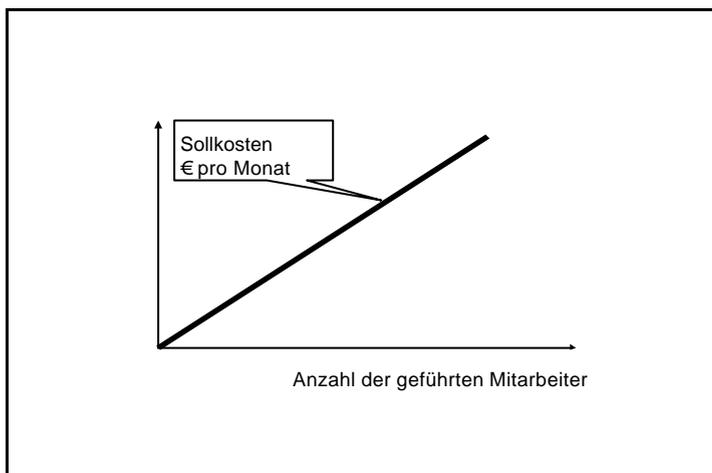
### **3.4.3 Kostenplanung für Produkte, bei denen der direkte Zusammenhang zwischen einer mengenmäßig bestimmbarer Nachfrage und dem Produktionsniveau fehlt**

Bei Produkten wie den Leistungen der Behördenleitung, des Personalreferats, des Haushaltsreferats, der KLR, und manchen zentralen Diensten wie dem Pförtner, haben diejenigen, denen diese Produkte zugute kommen, so gut wie keinen Einfluss auf den Ressourceneinsatz, der für diese Produkte getrieben wird. In einer Einzelkostenrechnung verbleiben derartige Kosten unverrechnet bei den Produzenten dieser Produkte (vgl. die unteren Zeilen in Abbildung 13).

Die Verfechter eines „Lean Management“ gehen davon aus, dass der Ressourceneinsatz für diese internen Produkte in traditionell bürokratisch organisierten Betrie-

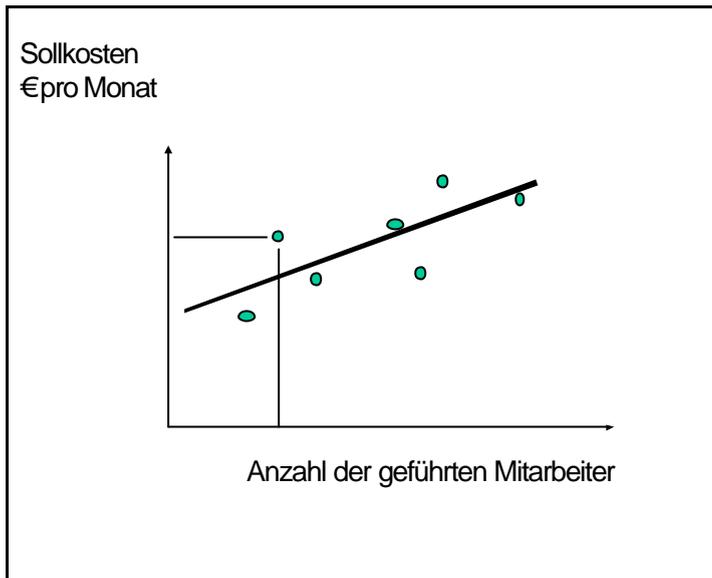
ben durch Dezentralisierung von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung ohne Zielerreichungseinbußen reduziert werden kann. Damit stellt sich die Frage, von welchen Einflussgrößen die Kosten dieser internen Produkte abhängen und in welcher Höhe die Kosten akzeptabel sind.

### Aufgabe 29: Welche Kosten der Behördenleitung sind akzeptabel?



Einer Behörde mit 4000 Mitarbeitern wird man einen größeren Leitungsapparat zubilligen als einer Behörde mit 300 Mitarbeitern. Ungleich großen Behörden kann man daher nicht gleich große Leitungskosten vorschreiben wollen. Möglicherweise wird man die Vorgabe eines bestimmten Kostensatzes „in € pro Mitarbeiter und Monat“ für

zweckmäßiger halten und hat sich damit, ob man sich dessen bewusst ist oder nicht, für ein bestimmtes Kostenmodell entschieden. Das Modell stellt einen Zusammenhang zwischen den Soll-Leitungskosten und der Kosteneinflussgröße: Anzahl der Mitarbeiter der folgenden Art her: (1) Die Leitungskosten einer wirtschaftlich geführten Behörde sind eine Funktion der Anzahl der geführten Mitarbeiter und keiner anderen Kosteneinflussgröße. (2) Die Kostenfunktion ist linear und verläuft durch den Ursprung, d.h. die Leitungskosten in € pro Mitarbeiter und Monat werden unabhängig von der Behördengröße als gleich groß erwartet. Derartige Modellvorstellungen kann man durch zwischenbetriebliche Vergleiche testen:



Zur Vorbereitung des Tests muss definiert werden, welche Kosten zu den Leitungskosten gerechnet werden sollen und wie die Anzahl der geführten Mitarbeiter festzustellen ist. Zum Vergleich der Leitungskosten von Behörden, die entsprechend der GGO organisiert sind, könnte man z.B. die Kosten des gesamten Leitungsapparates oberhalb der Ebene der Referats- und Projektleiter, d.h. die Einzel-

kosten des Behördenleiters und der Abteilungsleiter, einschließlich aller Vorzimmer und Stäbe, zu den Leitungskosten rechnen. Dann werden die Daten einiger Behörden erhoben und als Punkte in ein Achsenkreuz eingezeichnet. Angenommen, der in der Grafik hervorgehobene Punkt stehe für eine Behörde, die – wie die Behörde in Abbildung 13 - Leitungskosten in Höhe von 67000 € pro Monat aufweist und insgesamt 300 Mitarbeiter beschäftigt. Die Leitungskosten pro Monat und Mitarbeiter betragen in dieser Behörde daher  $67000 / 300 = 223,33 \text{ €}$

Derartige Untersuchungen liegen für Bundesbehörden nicht vor, aber vermutlich wird sich bei Darstellung der Kostenverhältnisse mehrerer ungleich großer Behörden eine den dargestellten Punkten entsprechende Punktwolke ergeben. Schon der bloße Augenschein zeigt, dass sich die dargestellten Punkte nicht durch eine Kostenfunktion approximieren lassen, die durch den Koordinatenursprung verläuft, d.h. dass das oben unterstellte Modell falsch ist: Bei ungleich großen Behörden sind weder die absoluten Leitungskosten noch die Leitungskosten pro Mitarbeiter vergleichbar: Mit steigender Mitarbeiterzahl steigen die absoluten Leitungskosten, während gleichzeitig die Leitungskosten pro Mitarbeiter sinken.<sup>68</sup>

<sup>68</sup> Einen ähnlichen Zusammenhang hat die KGSt zwischen den Kosten der KLR und der Gemeindegröße erhoben: KGSt 2001, S. 10.

- a) Wie muss eine Behörde, die in diesem Diagramm einen Kostenpunkt oberhalb der Geraden darstellt, ihre Lage interpretieren?
- b) Von welchen Behörden im Diagramm kann diese Behörde lernen?

Lösung:

- a) Liegt der Kostenpunkt oberhalb der Kostenkurve, so liegt man schlechter als der Durchschnitt der am Vergleich beteiligten Behörden. Eine mögliche Kostenvorgabe wäre in diesem Fall, den der Mitarbeiterzahl entsprechenden Punkt auf der Kostengeraden zu realisieren.
- b) Lernen kann man am ehesten von Behörden ähnlicher Größenordnung, deren Kostenpunkt unterhalb der Kostenkurve liegt, die damit günstiger als der Durchschnitt der am Vergleich beteiligten Behörden abschneiden. Interessant sind dabei alle Fragen des Führungssystems: Welche Leitungsspannen haben diese Behörden realisiert? In welchem Umfang sind Produkt- und Kostenverantwortungen auf die Ebene der Referatsleiter delegiert? In welchem Umfang hat sich die Behördenleitung mit Stäben umgeben?

---

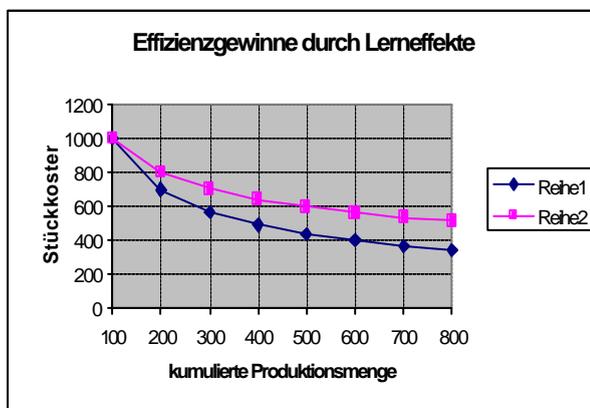
Kennzahlen, die für Vergleiche herangezogen werden sollen, bedürfen regelmäßig einer theoretischen Fundierung. Das in Aufgabe 29 beschriebene Verfahren, bei dem zunächst ein Modell des Zusammenhangs zwischen Kosteneinflussgrößen und den Kosten einer Organisationseinheit aufgestellt wird, das dann auf der Basis zwischenbetrieblicher Vergleiche getestet und zahlenmäßig konkretisiert wird, kann hierzu verwendet werden. Interessante Fragen wären beispielsweise, ob die Anzahl der Mitarbeiter die wichtigste Kosteneinflussgröße für die Einzelkosten des Personalreferats, des Botendienstes oder der Registratur ist und welcher zahlenmäßige Zusammenhang vorliegt. Analog wäre zu testen, ob und wie die Kosten des Haushaltsreferats mit dem Haushaltsvolumen oder die Kosten der zentralen Dienste der Informationstechnik mit der Anzahl computergestützter Arbeitsplätze zusammenhängen.

### 3.4.4 Das Einfordern kontinuierlicher Verbesserungen

Wirtschaftliche Verbesserungen treten nicht automatisch ein, sondern müssen eingefordert werden. Daher sollte eine Behördenleitung in jährlichen Abständen eine Anpassung der Zielvorgaben vornehmen. Bei externen Produkten kann, den Ausführungen des Kapitels 3.2.3 entsprechend, ein Zielerreichungswert vorgegeben werden. Bei internen oder externen Produkten, deren Produktionsmenge von der Nachfrage der Abnehmer bestimmt ist, kann zudem ein geplanter Verrechnungspreis vorgegeben werden, der für den Fall, dass die der Planung zugrunde gelegte Nachfragemenge eintritt, kostendeckend sein soll (vgl. Kapitel 3.4.1).

**Abbildung 20: Wirtschaftlichkeitszunahme durch Lerneffekte**

Jahresende	kumulierte Produktionsmenge	Reduktion der Stückkosten bei Verdoppelung der Produktionsmenge	
		um 20%	um 30%
1	100	1000	1000
2	200	800	700
3	300	702	568
4	400	640	490
5	500	596	437
6	600	562	398
7	700	534	367
8	800	512	343



In der Literatur wird unter der Voraussetzung, dass Lernprozesse systematisch gefördert und organisatorisch unterstützt werden (z.B. durch ein betriebliches Vorschlagwesen, Qualitätszirkel, Benchmarking) von Verbesserungen der Wirtschaftlichkeit im Umfang von 20 – 30% mit jeder Verdoppelung der im Zeitablauf kumulierten Produktionsmenge berichtet.<sup>69</sup> Beispiel:

Angenommen, man verhält sich entsprechend dem in den Verwaltungsvorschriften zu § 7 BHO Nr. 1 formulierten Sparprinzips. Es werden in jedem Jahr 100 Mengeneinheiten eines Produktes produziert. Das erste Produktionsjahr ist vorbei und die Einzelkosten betragen 1000 DM/Mengeneinheit. Abbildung 20 und die Grafik geben an, wie sich diese Stückkosten mit steigender kumulierter

<sup>69</sup> Henderson, S. 19 zitiert nach Coenenberg, S. 199

Produktionsmenge von Jahr zu Jahr entwickeln sollten, falls eine 30% Reduktion (Reihe 1) bzw. eine 20% Reduktion (Reihe 2) der Stückkosten bei jeder Verdoppelung der kumulierten Produktionsmenge vorgegeben wird.

Der dargestellte Zusammenhang ist plausibel: Bei einem noch relativ jungen Produkt stimmen die Arbeitsabläufe noch nicht, die zugeordneten Kapazitäten beruhen auf groben Schätzungen. Erste Mängel fallen sofort ins Auge und lassen sich einfach abstellen. Mit zunehmender Produktionsmenge und nachdem das Offensichtliche gerichtet ist, wird es immer schwerer, weitere Verbesserungen zu realisieren. Aber der Punkt, an dem keine Verbesserungen mehr möglich sind, wird nie erreicht.

### **Aufgabe 30: Nutzung von Erfahrungsgewinnen**

Angenommen, der BMF habe bei den ersten KLR-Pilotprojekten in der Bundesverwaltung einige junge Beamte mitarbeiten lassen, um eine interne Beratungsgruppe für KLR-Projekte in Bundesbehörden aufzubauen.

- a) Wodurch könnten Verbesserungen der Wirtschaftlichkeit solcher Projekte bei zunehmender Projekterfahrung dieser Gruppe eintreten?
- b) Angenommen, ohne die Nutzung der Erfahrungsgewinne koste die Einrichtung einer KLR im Durchschnitt 1 Mio. €. Ermitteln Sie die durch Erfahrungsgewinne erzielbare Kostenersparnis, wenn eine interne Beratungsgruppe nacheinander 8 KLR-Projekte durchführt und mit jeder Verdoppelung der Projektzahl Kostenersparnisse im Umfang von 20% realisiert.

Lösung:

- a) Da in der Bundesverwaltung wenig Erfahrung mit KLR-Projekten vorliegt, werden die Erfahrungsgewinne der Gruppe von Projekt zu Projekt hoch sein. Kosteneinsparungen werden sich insbesondere daraus ergeben, dass man schneller vorankommt, weil man zunehmend besser weiß, wie sich der Datenbedarf einer Behörde

sinnvoll ermitteln und abgrenzen lässt, wann und wie man die verschiedenen Arbeitspakete anpackt, welche Objektbegrenzungen, Erfassungs- und Verrechnungsmethoden unzumutbar und daher tunlichst zu vermeiden sind und welche KLR-Software und welche Datenbanksoftware geeignet und leistungsfähig ist. Einsparungen ergeben sich auch daraus, dass der Umfang externer Hilfe abnehmen kann.

Zu Kosteneinsparungen kommen Verbesserungen der Projektergebnisse durch zunehmende Erfahrung. Der Wert solcher Erfahrungen zeigt sich am Erfolg, mit dem kommerzielle Beratungsunternehmen ihre in KLR-Projekten der Bundesverwaltung gewonnenen Erfahrungen vermarkten.

b) Die relevanten Zahlen erhält man, indem man die Zahlen der Spalte 2 der obigen Tabelle addiert und mit 1000 multipliziert. Die Gruppe realisiert 8 Projekte für 5,346 Mio. €. Die Kostenersparnis beläuft sich somit auf  $8 - 5,346 = 2,654$  Mio. €

---

Aus dem Nachweis derartiger Erfahrungsgewinne folgt, dass sich eine Behördenleitung nicht mit der Jahr für Jahr betragsgleichen Fortschreibung ihrer Ziel- und Kostenvorgaben begnügen darf. Da es Führungskräfte geben wird, die sich schon immer um wirtschaftliche Verbesserungen bemüht haben, und andere, die die Dinge eher „laufen lassen“, lassen sich aus derartigen Kurven schematisch keine bestimmten Verbesserungsdaten für das einzelne Produkt ableiten. Überdurchschnittliche Effizienzsteigerungen sind nicht nur bei neuen Produkten einzufordern, sondern auch dort, wo die Dinge schon jahrelang stagnieren.

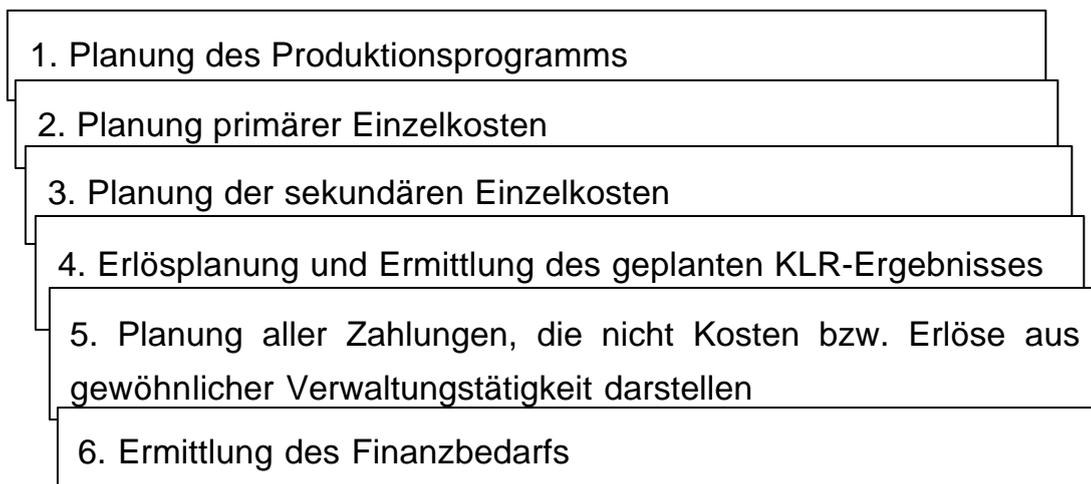


## 4 Die Rechtfertigung von Gebühren, Entgelten und Geldmittelanforderungen im Rahmen der Haushaltsplanung mit Hilfe der KLR

### 4.1 KLR-gestützte Haushaltsplanung

Betriebswirtschaftliches Verhalten setzt voraus, dass die Entscheidungsträger Handlungsspielräume haben, in diesem Rahmen Handlungsalternativen entwickeln und zwischen diesen Alternativen wählen können. Eine Schritt in diese Richtung ist die Flexibilisierung der Haushalte, so dass finanzielle Mittel nicht mehr einer detaillierten Titelstruktur entsprechend eingesetzt werden müssen. Wenn der Haushaltsgesetzgeber die Behörden ergebnisorientiert steuern will, muss er im Haushaltsplan die Detailvorgabe der Mittelverwendung (Inputorientierung) allerdings durch Vorgaben ersetzen, welche Produktionsergebnisse die Behörde mit den global zur Verfügung gestellten finanziellen Mitteln erbringen soll (Outputorientierung, Produktorientierung). Die Vorgabe von Produktionsergebnissen, die mit einem global vorgegebenen Budget finanzieller Mittel zu erbringen sind, bezeichnen viele Autoren als Budgetierung.<sup>70</sup>

#### Abbildung 21: KLR-gestützte Haushaltsplanung



<sup>70</sup> Vgl. z.B. Lüder 1999, S. 2 f.

Das KLR-Handbuch des BMF<sup>71</sup> empfiehlt eine der Abbildung 21 entsprechende Sukzessivplanung, die von einer finanziellen Rahmenvorgabe ausgeht. Die Planungsschritte sollen im Zuge der Haushaltsverhandlungen unter Umständen mehrfach korrigierend durchlaufen werden:

1. Zur Planung des Produktionsprogramms könnte die Behörde das im Kapitel 3.2.2 beschriebene Verfahren einsetzen. Das Planungsbeispiel im Kapitel 3.2.2 geht allerdings, statt von einer finanziellen Rahmenvorgabe, von einer vorgegebenen Personalkapazität aus, weil es viel komplexerer Planungsüberlegungen bedarf, auf der Basis einer finanziellen Vorgabe ein Produktionsprogramm zu planen. Das Ergebnis der Produktionsprogrammplanung sind die Mengen und Eigenschaften der externen Produkte der Behörde, die sich mit der zur Verfügung gestellten Personalkapazität realisieren lassen und der Gesamtbehörde einen hohen Zielerreichungswert versprechen.

In Abbildung 22, die sich auf das schon der Abbildung 13 zugrunde liegende Beispiel bezieht, sind von den Ergebnissen dieser Produktionsprogrammplanung nur die geplanten Produktmengen der externen Produkte X, Y und Z ausgewiesen (für X: 10100 Bescheide, für Y: 3100 Beraterstunden, für Z: 600 Dienstleistungsstunden).

2. Zur Planung der primären Einzelkosten können alle Planungsverfahren zum Einsatz kommen, die Gegenstand der Kapitel 3.4.1 bis 3.4.4 waren. Die Basis der Kostenplanung sind die Ergebnisse der Produktionsprogrammplanung. Das Planungsergebnis sind die Zahlen in Spalte 3 der Abbildung 22 mit Ausnahme der Organisationseinheiten die gezielt nachgefragte interne Produkte herstellen: Fahrbereitschaft, IT-Beratung, Schreibdienst, Druckerei.

---

<sup>71</sup> Vgl. im Handbuch des BMF Kapitel III 3.4.

**Abbildung 22: Struktur eines Einzelkostenplans**

Abrechnungsobjekt		Primäre Einzelkosten in € pro Monat	Geplante Produktionsmenge in Einheiten pro Monat bzw. sonstige Bezugsgröße der Planung	Produktionspreis in € pro Einheit	Interne Belastungen (-) und Entlastungen (+)										Einzelkosten in € nach interner Leistungsverrechnung				
					Ref. X		Fahrber.		IT-Berat.		Schreibd.		Druckerei						
					ME	€	ME	€	ME	€	ME	€	ME	€					
Org.einheiten, deren Produkt abnehmerspezifisch nachgefragt und mengenmäßig erfasst wird, z.B.:	Fachreferat X	-298.000	10100	Bescheide	30					-50	-3000			-20000	-2000	-303000	-528000		
	Fachreferat Y	-180.000	3100	jeweils:	60					-48	-2400	-10	-600	-600	-3000	-186000			
	Projektgruppe Z	-30.000	600	Dienstleistungsstunden	65					-78	-3900	-10	-600	-400	-2000	-25000		-2500	-39000
	Fahrbereitschaft	-15.000	300		50					300	15000							0	
	IT-Beratung	-10.000	180		60					-16	-800	180	10800					0	
	Schreibdienst	-10.000	2000	Seiten	5								2000	10000				0	
	Druckerei	-10.000	100000	Kopien	0,1									100000	10000			0	
Organisations-einheiten, bei denen das nicht der Fall ist, z.B.:	zentrale Dienste der Informationstechnik	-80.000	200	IT-gestützte Arbeitsplätze	400											-80.000			
	zentrale Dienste wie Pförtner, Telefonzentrale, Bote, Registratur usw.	-148.000	300	Mitarbeiter	500					-40	-2000					-150.000			
	Betriebswirtschaftliche Steuerung, KLR	-20.000	300	Mitarbeiter						-28	-1400	-60	-3600	-300	-1500	-20000	-2000	-28.500	
	Haushaltswesen	-10.000	300							-14	-700	-20	-1200			-16000	-1600	-13.500	
	Personalwesen	-30.000	300							-10	-500	-10	-600	-300	-1500	-14000	-1400	-34.000	
	Behördenleitung	-53.000	300	Mitarbeiter	200					-66	-3300	-20	-1200	-400	-2000	-5000	-500	-60.000	
	Behörde insgesamt	-90.000															-90.000	-456.000	
<b>Gesamt</b>	<b>-984.000</b>					0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	<b>-984.000</b>	<b>-984.000</b>		



3. Planung der sekundären Einzelkosten. Organisationseinheiten, die vorhaben, interne Leistungen der Fahrbereitschaft, IT-Beratung, Schreibdienst, Druckerei zu beziehen, sollen entsprechend ihrer Nachfrageplanung mit sekundären Einzelkosten belastet werden. Beispiel:

Projektgruppe Z plant im Monat 78 Dienstleistungsstunden der Fahrbereitschaft zu beziehen und soll proportional zu dieser Produktmenge mit sekundären Einzelkosten belastet werden. Für die Fahrbereitschaft ist dazu ein Verrechnungspreis festzulegen. In Abbildung 22 ist dieser Verrechnungspreis mit 50 € pro Dienstleistungsstunde der Fahrbereitschaft angenommen. Daraus ergibt sich eine geplante Belastung der Projektgruppe Z von  $78 * 50 = 3900$  € pro Monat.

Zur Festlegung der Verrechnungspreise können die Verfahren aus Kapitel 3.4 benutzt werden: die Kostenplanung auf der Basis der geplanten Nachfrage nach dem Produkt (Kapitel 3.4.1), die Auswertung zwischenbetrieblicher Vergleiche oder kommerzieller Angebote (Kapitel 3.4.2) oder das Einfordern kontinuierlicher Verbesserungen der Zahlen der Vergangenheit (Kapitel 3.4.4).

Die internen Produzenten derartiger Produkte werden in der gleichen Höhe von Plankosten entlastet, in der die internen Nachfrager mit Plankosten belastet werden. Beispiel: In Abbildung 22 wurde für die Fahrbereitschaft von einem geplanten Verrechnungspreis in Höhe von 50 € pro Dienstleistungsstunde der Fahrbereitschaft ausgegangen. Alle Nachfrager von Fahrleistungen zusammen planen im Monat 300 Dienstleistungsstunden der Fahrbereitschaft nachzufragen. Daraus ergibt sich eine geplante Entlastung der Fahrbereitschaft in Höhe von  $300 * 50 = 15.000$  € pro Monat.

Die Produzenten interner Produkte, die intern gezielt nachgefragt werden, benötigen daher im Gegensatz zu allen anderen Organisationseinheiten kein eigenes Budget, sondern sollen sich ihre Einzelkosten selbst „verdienen“. Beispiel: Die Fahrbereitschaft kann aufgrund der geplanten internen Nachfrage nach Fahrleistungen mit Entlastungen in Höhe von 15.000 € pro Monat rechnen. Wenn die Fahrbereitschaft kein eigenes Budget hat, dürfen die Einzelkosten der

Fahrbereitschaft deshalb diesen Betrag von 15.000 € pro Monat nicht übersteigen. Falls die derzeitige Kapazität der Fahrbereitschaft gegenüber der Planung überdimensioniert ist, stehen somit schon bei der Kostenplanung die Anpassungsprobleme im Raum, die Gegenstand der Aufgabe 26 waren.

Auf die Verrechnung der Einzelkosten der internen Produkte, die in den unteren Tabellenzeilen der Abbildung 22 aufgeführt sind, wird auch im Kostenplan verzichtet, weil die Verrechnungsergebnisse für die Steuerung der Behörde irrelevant sind.<sup>72</sup> Hierzu gehören die Kosten zentraler Dienste, die nicht gezielt nachgefragt werden und echte Gemeinkosten darstellen, z.B. Pförtner, Telefonzentrale, Bote, Registratur, betriebswirtschaftliche Steuerung, KLR, Haushaltswesen, Personalwesen, Behördenleitung, und unechte Gemeinkosten, die nur der Behörde insgesamt zugeordnet werden können, weil man den entsprechenden Ressourcenverbrauch nicht beim Verbraucher messen will.

4. Erlösplanung. Falls die Behörde externe Produkte gegen Entgelte abgibt,<sup>73</sup> zieht man die geplanten Gesamtkosten von den geplanten Erlösen der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit ab. Das Ergebnis ist das geplante KLR-Ergebnis.
5. Um vom KLR-Ergebnis zu einem finanziellen Budget zu kommen, müssen alle Zahlungen, die keine Kosten und keine Erlöse aus gewöhnlicher Verwaltungstätigkeit sind, geplant werden. Beispiel: Zahlungen bei Kauf und Verkauf von Anlagen.
6. Alle nicht unmittelbar zahlungswirksamen Kosten sind auszusondern. Beispielsweise ist der größte Teil der Personalkosten der Beamten zahlungswirksam, während der kleinere Teil der Personalkosten der Beamten aus Versorgungsrückstellungen besteht und erst zahlungswirksam wird, wenn die betreffenden Mitarbeiter in Pension gehen. Andere nicht zahlungswirksame Kostenarten sind Abschreibungen, Zinskosten, Risikokosten. Des weiteren sind alle unter 5. ge-

---

<sup>72</sup> Vgl. Kapitel 3.3.1: Entsprechend verrechnete Kosten sind für die Steuerung der Behörde unnötiger Ballast.

<sup>73</sup> Im Beispiel der Abbildung 22 gibt es keine Erlöse. Mit Problemen der Erlösplanung beschäftigt sich Kapitel 4.2.

planten Auszahlungen vom geplanten KLR-Ergebnis zu subtrahieren. Einzahlungen sind zu addieren.

### **Aufgabe 31: Die Arbeitsschritte vom geplanten KLR-Ergebnis zum Finanzbedarf**

Die Zusammenhänge zwischen dem KLR-Ergebnis, dem Finanzbedarf und den Veränderungen des Verwaltungsvermögens könnten durch den Übergang zu einem dem kaufmännischen Rechnungswesen angenäherten Rechnungswesen, wie es im kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen bereits erprobt und zum Teil praktiziert wird, erheblich an Transparenz gewinnen.<sup>74</sup> Die im KLR-Handbuch des BMF vorgeschlagene „Überführungsrechnung“<sup>75</sup> ist eine im Grunde unbefriedigende Hilfskonstruktion, weil man zu ihrer korrekten Durchführung das Zahlenmaterial des kaufmännischen Rechnungswesens in Nebenrechnungen sammeln muss, ohne dafür einen annähernd vergleichbaren Nutzen zu bekommen.

Angenommen, die geplanten Einzelkosten des Referats Y, die in Abbildung 22 mit 186000 € pro Monat ausgewiesen sind, setzen sich aus den folgenden Kostenarten und -beträgen zusammen:

Kostenarten	€ pro Monat
Personalkosten, davon seien 35000 € pro Monat Versorgungsrückstellungen und daher nicht zahlungswirksam	130000
Diverse zahlungswirksame Kosten, z.B. Fortbildungskosten einschließlich Bücher und Zeitschriften, Kosten des Geschäftsbedarfs, Kommunikations- und Reisekosten, Dienstleistungen Dritter	30000
Diverse nicht zahlungswirksame Kosten, z.B. Abschreibungen und Zinsen auf Informationstechnik und Büroausstattung	20000
Inanspruchnahme der Fahrbereitschaft, des Schreibdienstes, der Informationstechnik-Benutzerbetreuung, davon sollen 1000 € nicht zahlungswirksame Einzelkosten der Produzenten dieser internen Produkte sein	6000
<b>Gesamt</b>	<b>186000</b>

<sup>74</sup> Vgl. Lüder 1999, insbesondere S. 7 - 31

<sup>75</sup> KLR-Handbuch des BMF: Kapitel III 3.4

- a) Wie hoch sind die zahlungswirksamen Kosten bezogen auf das Planungsjahr?
- b) Im Planungsjahr sollen, entsprechend einer separat durchgeführten Investitionsplanung, 60000 € in arbeitsplatznahe Hard- und Software sowie Büroausstattungen investiert werden. Wie hoch ist der Finanzbedarf insgesamt?

Lösung:

- a) Die zahlungswirksamen Kosten bezogen auf das Planungsjahr belaufen sich auf  $(186.000 - 35.000 - 20.000 - 1.000) * 12 = 1.560.000$  € pro Jahr.
- b) Der Finanzbedarf, der sich unmittelbar aus der geplanten Produktion des Referats Y ergibt, beläuft sich auf  $1.560.000 + 60.000 = 1.620.000$  € pro Jahr.

**Aufgabe 32: Sollen der Gesetzgeber bzw. übergeordnete Verwaltungsebenen über die Zuteilung der Produkte und der finanziellen Mittel auf der Basis von Zahlen einer Einzelkostenrechnung oder einer Vollkostenrechnung entscheiden?**

Im Kapitel 3.3.1 wurde dargestellt, dass die Informationen, die Vollkostenrechnungen liefern, für die innerbehördliche Steuerung unbrauchbar sind. Auf die diesbezüglichen drastischen Formulierungen in der Literatur wurde schon hingewiesen: „Alle Entscheidungen, die auf der Grundlage der vollen Kosten der Kostenstellen und -träger getroffen werden, sind mit größter Wahrscheinlichkeit falsch.“<sup>76</sup> „Man darf sich die Welt nicht durch willkürliche Kostenschlüsselungen zurechtlegen, sonst bestraft man sich selbst mit Fehlentscheidungen.“<sup>77</sup>

Trotzdem empfiehlt das KLR-Handbuch des BMF zunächst einmal eine Vollkostenrechnung einzurichten,<sup>78</sup> das KLR-Referenzmodell des BMI sieht eine Vollkosten-

---

<sup>76</sup> Riebel, P. 1994, S. 35

<sup>77</sup> Adam 1997, S. 274

<sup>78</sup> KLR-Handbuch des BMF:S. 37

rechnung vor,<sup>79</sup> und auch im kommunalen Bereich sind Vollkostenrechnungen vorherrschend.<sup>80</sup> Vollkostenrechnungen provozieren aber nicht nur für die innerbehördliche Steuerung Fehlentscheidungen. Sobald der Gesetzgeber ankündigt, auf der Basis der von einer Vollkostenrechnung gelieferten Selbstkosten externer Produkte über Produktionsaufträge und Mittelausstattungen entscheiden zu wollen, muss er damit rechnen, dass die Behörden, die in der Vollkostenrechnung angelegten Möglichkeiten zur „Kostenpolitik“ gezielt nutzen, um sich im Wettbewerb der Behörden um attraktive Produkte und Budgets günstig zu positionieren.<sup>81</sup>

a) Angenommen, eine Behörde will mit Hilfe einer Vollkostenrechnung die Übernahme zusätzlicher Behördenaufgaben und hohe Mittelzuweisungen fördern. In Vollkostenrechnungen<sup>82</sup> tragen die externen Produkte der Behörde zwar die Kosten der Behörde, aber in welcher Höhe das einzelne Produkt mit Gemeinkosten belastet wird, hängt von der Wahl der Schlüsselgrößen, der Gemeinkostenverrechnung und der Reihenfolge der voneinander abhängigen Verrechnungsstufen ab. Wie wird die Behörde die externen Behördenprodukte in den in der Tabelle skizzierten Situationen mit Gemeinkosten zu belasten trachten? Kreuzen Sie an:

Wie wird man ein Produkt mit Gemeinkosten belasten wollen, falls	Hoch	Niedrig
die Behörde in einer Wettbewerbssituation davon ausgehen muss, dass der kostengünstigste Anbieter das Produkt herstellen darf,		
die Abnehmer des Produkts, für das eine „kostendeckende“ Gebühr verlangt werden muss, das Produkt auch von einem anderen Anbieter einkaufen können,		
sich die Behörde bezüglich des Produkts weder in einer Wettbewerbssituation befindet, noch Preisvergleiche mit einem ähnlichen Produkt möglich sind?		

<sup>79</sup> KLR-Referenzmodell des BMI 1999: S. 27 - 31

<sup>80</sup> KGSt 2001, S. 8 f.

<sup>81</sup> Die ökonomische Bürokratiethorie unterstellt sogar, dass „Budgetmaximierung“ das Hauptziel des Bürokraten ist, weil damit Ansehen, Aufstiegsmöglichkeiten und Handlungsfreiräume verbunden sind.

<sup>82</sup> Vgl. dazu ausführlich Kapitel 3.3.1.

b) Welche Folgerungen sollte der Haushaltsgesetzgeber aus der Tatsache ziehen, dass es einer Behörde möglich ist, die Selbstkosten durch Gemeinkostenverschiebungen hinauf- oder herunterzurechnen, um damit Preisvorstellungen hinsichtlich der Gebühreneinnahmen oder der Zuweisung von Haushaltsmitteln zu rechtfertigen?

Lösung:

a) Man wird ein Produkt mit Gemeinkosten belasten, falls	Hoch	Niedrig
die Behörde in einer Wettbewerbssituation davon ausgehen muss, dass der kostengünstigste Anbieter das Produkt herstellen darf		x
die Abnehmer des Produkts, für das eine „kostendeckende“ Gebühr verlangt werden darf, das Produkt auch von einem anderen Anbieter einkaufen können		x
sich die Behörde bezüglich des Produkts weder in einer Wettbewerbssituation befindet, noch irgendwelche anderen Preisvergleiche möglich sind	x	

b) Da die in Vollkostenrechnungen übliche Verrechnung von Gemeinkosten die entscheidungsrelevanten Tatbestände vernebelt, sollten der Gesetzgeber bzw. übergeordnete Verwaltungsebenen, wenn sie auf der Basis von Zahlen aus einer KLR über die Verteilung von Aufgaben und finanziellen Mitteln entscheiden wollen, aus den gleichen Gründen, die für die innerbehördliche Steuerung gelten, die Zahlen einer Einzelkostenrechnung zugrundelegen. Im Zahlenbeispiel der Abbildung 22 liefern die Spalten: „Produktionsmenge in Einheiten pro Monat“ und „Einzelkosten in € nach interner Leistungsverrechnung“ die wichtigsten Zahlen.

## 4.2 Die Rechtfertigung von Gebühren, Entgelten

Die Vorschriften des Bundes-, Landes-, und Kommunalrechts liefern ein heterogenes Bild zur Frage, wie Kosten bei der Gebührenbemessung berücksichtigt werden sollen:<sup>83</sup> Neben dem in der KLR verwendeten betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff findet man einen finanzwissenschaftlichen Kostenbegriff, der nur Kosten umfasst, die sich unmittelbar in Zahlungen niederschlagen. Unterschiedlich geregelt ist auch, ob Kostendeckung „mindestens“ oder „höchstens“ oder „exakt“ angestrebt werden soll. Es gibt auch Unterschiede bezüglich der Frage, ob eine „generelle Kostendeckung“ im Sinne einer Vollkostendeckung, oder eine „spezielle Kostendeckung“ im Sinne einer Deckung von Einzelkosten erreicht werden soll. Schließlich gibt es noch Unterschiede hinsichtlich der Frage, ob, zusätzlich bzw. auch alternativ zum Kostenbezug der Gebühr, der „Wert der Leistung“, die „Bedeutung“ und der „Nutzen der Amtshandlung“ bei der Gebührenbemessung zu berücksichtigen und Bewertungsfreiräume entsprechend dem Wertegefüge des Grundgesetzes zu nutzen sind.

### **Aufgabe 33: Voll- und einzelkostendeckende Entgelte**

a) Angenommen, für das Produkt des Referats Y gelten die in Aufgabe 23 beschriebenen Verhältnisse, die zu der in Abbildung 13 auch grafisch dargestellten Kostenfunktion führten. In welcher Hinsicht wäre in dieser Situation ein in Höhe von 10 € pro Beraterstunde festgelegtes Entgelt kostendeckend?

b) In welcher Hinsicht wäre ein entsprechend der Aufgabe 24 in Höhe von 60 € pro Beraterstunde festgelegtes Entgelt kostendeckend? Berechnen Sie hierzu vorab die Erlöse, die sich bei Abnahme der geplanten Produktionsmenge in Höhe von 3100 Beraterstunden ergeben würden, und vergleichen Sie das Ergebnis mit den Zahlen für das Referat Y in Abbildung 22.

---

<sup>83</sup> vgl. Loeser 1999, S. 52 - 57 des Einleitungskapitels und Coenenberg 1997 S. 167 - 191

c) Angenommen, für das Produkt des Referats Y erscheint ein Entgelt in Höhe von 150 € pro Beraterstunde entsprechend dem Äquivalenzprinzip, demzufolge zwischen dem Wert der Leistung und der Höhe der Gebühr ein angemessenes Verhältnis bestehen soll, angemessen zu sein. Wie hoch wäre der Deckungsbeitrag, den das Referat Y zur Deckung der geplanten Kosten beiträgt, die aus der Sicht der Produzenten der externen Behördenprodukte Gemeinkosten darstellen? Diese Kosten sind in Abbildung 22 (rechts unten) mit 456.000 € pro Monat angegeben. Welchen Deckungsbeitrag müssen die beiden anderen externen Produkte X und Z hinzuliefern, damit die Behörde eine Deckung der vollen Kosten erreicht?

Lösung:

a) Für das Produkt des Referats Y würde ein Entgelt in Höhe von 10 € pro Beraterstunde gerade die variablen Plankosten decken. Entgelte unterhalb dieser Preisuntergrenze bedeuten, dass sich die Kostenunterdeckung der Behörde mit jeder abgegebenen Beraterstunde noch vergrößert. Entgelte oberhalb dieser Preisuntergrenze bedeuten, dass jede abgegebene Beraterstunde einen Deckungsbeitrag zur Deckung der fixen Einzelkosten des Referats leistet.

b) Ein Entgelt in Höhe des Verrechnungspreises von 60 € pro Beraterstunde würde bedeuten, dass Referat Y, falls es gelingt, die geplante Menge an Beratungsstunden abzugeben und sich die Kosten plangerecht entwickeln, die Deckung der Einzelkosten des Referats erreicht. Die mit 3100 Beratungsstunden erzielbaren Erlöse betragen dann

$$3100 * 60 = 186000 \text{ € pro Monat}$$

und das sind gerade die in Abbildung 22 für das Referat ausgewiesenen geplanten Einzelkosten in € nach interner Leistungsverrechnung.

c) Ein Entgelt in Höhe von 150 € pro Beraterstunde bei 3100 Beratungsstunden pro Monat bringt Erlöse in Höhe von  $3100 * 150 = 465000$  € pro Monat. Diese Erlöse liefern einen geplanten Deckungsbetrag in Höhe von  $465000 - 186000 = 279000$  € pro Monat.

Die beiden externen Produkte X und Z müssen, um eine Deckung der vollen Kosten der Behörde zu erreichen, einen Deckungsbeitrag in Höhe von  $456.000 - 279.000 = 177.000$  € pro Monat beisteuern.

---

### **Aufgabe 34: Summarische Zuschlagskalkulation**

Falls es politisch erforderlich ist, erlaubt auch das Zahlenmaterial einer Einzelkostenrechnung, Gemeinkosten mit Hilfe der in Vollkostenrechnungen üblichen Verfahren schematisch auf die externen Produkte zu verteilen.<sup>84</sup> Je einfacher das Verfahren gewählt wird, um so bewusster werden sich alle Beteiligten sein, dass eine solche, der Philosophie der Vollkostenrechnung entsprechende Gemeinkostenverteilung im Kern willkürlich ist.<sup>85</sup> Besonders einfach ist die im Handel und im Handwerk verbreitete summarische Zuschlagskalkulation.

Zunächst wird auf der Basis der Zahlen aus Abbildung 22 ein Gemeinkosten-Zuschlagssatz berechnet:

$$\frac{\text{Gesamte Gemeinkosten}}{\text{Gesamte Einzelkosten}} = \frac{456.000}{528.000} = 0,863636$$

der anschließend benutzt wird, um „vollkostendeckende“ Preise für externe Produkte festzulegen. Beispiel:

Für jede abgegebene Beratungsstunde wird das Referat Y in Höhe des Verrechnungspreises von 60 € von Einzelkosten entlastet. Aber diese Stunde wird dem externen Abnehmer zum Preise von

$$60 + 60 \cdot 0,863636 = 60 + 51,81816 = 111,81816 \text{ €}$$

---

<sup>84</sup> Müller, B. / Schedler, K.: 2002, S. 90: „Es sollte eine Teilkostenrechnung eingeführt werden, die statistische >Vollkosten< ermöglicht, wenn diese von der Politik gewünscht werden.“

<sup>85</sup> Vgl. die ausführliche Kritik der Vollkostenrechnung im Kapitel 3.3.1.

verkauft. Jede Stunde, die Referat Y abgeben kann, leistet damit einen Beitrag zur Deckung der Gemeinkosten in Höhe von 51,81816 €

a) Der oben berechnete Gemeinkosten-Zuschlagssatz wird für alle externen Produkte verwendet. Welche Preise müssen entsprechend das Referat X und die Projektgruppe Z für eine Mengeneinheit ihres Produkts verlangen?

b) Angenommen, es gelingt der Behörde, exakt die geplanten Produktmengen abzugeben. Wie hoch sind die Erlöse?

c) Warum katapultiert sich eine Behörde, die mit anderen Behörden oder mit privaten Unternehmen im Wettbewerb um öffentliche Aufträge steht, bei dieser Art der schematischen Preiskalkulation unter Umständen selbst aus dem Markt? Gehen Sie bei Ihrer Antwort davon aus, dass die Konkurrenz das Produkt X für 50 € pro Bescheid, das Produkt Y für 150 € pro Beraterstunde und das Produkt Z für 100 € pro Dienstleistungsstunde anbietet.

Lösung:

a) Referat X muss  $30 + 30 \cdot 0,863636 = 55,90908$  € pro Bescheid verlangen. Die Projektgruppe Z muss für eine Dienstleistungsstunde  $65 + 65 \cdot 0,863636 = 121,13634$  € pro Dienstleistungsstunde verlangen.

Geplante Menge	Vollkosten-deckender Preis	Erlöse in € pro Monat
10100	55,90908	564681,71
3100	111,81816	346636,30
600	121,13634	72681,80
Gesamt		983999,81

b) Die Erlöse betragen in diesem Fall:

Für den Fall, dass die Behörde ihre externen Produkte in den geplanten Mengen absetzen kann, führen die mit der summarischen Zuschlagskalkulation ermittelten Gebührensätze zur Deckung der geplanten Gesamtkosten der Behörde, die in der rechten unteren Ecke der

Abbildung 22 in Höhe von 984000 € pro Monat angegeben sind.

c) Wenn die Behörde die unter b) berechneten Preise verlangt, bietet die Konkurrenz die Produkte X und Z preisgünstiger an, und der kostenbewusste Abnehmer wird diese Produkte daher bei der Konkurrenz einkaufen.

Geplante Menge	Konkurrenzfähiger Preis	Erlöse in € pro Monat
10100	48	484800
3100	145	449500
600	95	57000
Gesamt		991300

Unter Berücksichtigung der Konkurrenzpreise hätte eine Deckungsbeitragsüberlegung die Situation retten können. In der nebenstehenden Tabelle verlangt die Behörde für alle Produkte konkurrenzfähige Preise.

Die Behörde ist somit in der Lage, die Konkurrenten bei allen Produkten preislich zu unterbieten. Multi-

pliziert man diese Preise mit den geplanten Mengen, so zeigt die letzte Tabellenzeile, dass eine komfortable Deckung der Vollkosten erreicht werden kann. Dazu muss aber der starre Weg der in Vollkostenrechnungen üblichen Gemeinkostenschlüsselung verlassen werden.



## **5 Zusammenfassung - Anpassung vorhandener Ist-Vollkostenrechnungen**

Der Hauptzweck einer KLR ist, Zahlen für Führungskräfte bereitzustellen, damit diese betriebswirtschaftlich fundierte Entscheidungen fällen können. Das Zahlenwerk wird am ehesten ständig und dauerhaft interessieren, wenn es sich auf Probleme bezieht, die das Führungspersonal aufgrund der Beeinflussbarkeit, Veränderlichkeit und betriebswirtschaftlichen Bedeutung des Sachverhalts auch vor der KLR-Einführung kontinuierlich beschäftigten. Probleme dieser Art gilt es auszuwählen.

Damit die KLR schlank und überschaubar wird und selbst nicht zu viel kostet, sollte man nur Zahlen produzieren, die sich bei Lösung der ausgewählten Probleme auf der Basis betriebswirtschaftlicher Modelle als unverzichtbar erweisen. Die Herstellung „irgendeiner“ Kosten- und Leistungstransparenz nützt nichts:

KLR-Produzenten müssen sich mit Modellen beschäftigen um festzustellen, welche Zahlen man zur Problemlösung braucht. So wurde in den vorhergehenden Kapiteln gezeigt, dass sich die KLR einer Behörde, im Unterschied zur KLR eines privaten Unternehmens, nicht mit Zahlen über Kosten und Erlöse begnügen darf, sondern auch über Produktqualitäten informieren muss. Des weiteren zeigte sich, dass sich viele betriebswirtschaftliche Probleme ohne ein Zielsystem, das Behördenziele mit messbaren Produkteigenschaften verknüpft, nicht lösen lassen. Das bedeutet, dass der KLR-Produzent ohne Zielsystem nicht wissen kann, welche Zahlen gebraucht werden, und das Zielsystem vor dem Aufbau der KLR da sein muss. Es wurde auch nachgewiesen, dass die zahlenmäßigen Ergebnisse einer Vollkostenrechnung für die Lösung der meisten betriebswirtschaftlichen Probleme nutzlos sind.

Entscheidungsträger müssen sich mit den Modellen beschäftigen damit sie wissen, wie sie die Zahlen zur Problemlösung benutzen können. Wer sich durch das Aufgabenangebot der vorhergehenden Kapitel gekämpft hat, weiß, dass die Verwendung des Zahlenmaterials einer KLR nicht trivial ist. Die Kenntnis der zugrundeliegenden Modelle ist die einzige Möglichkeit zur adäquaten Nutzung der Zahlen.

Ein Zielsystem und eine KLR können für die innerbehördliche Steuerung nur relevant werden, wenn vorher festgelegt wurde, wer wen wie steuern soll. Eine Führungsorganisation entsprechend der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien vom 26. Juli 2000 mit einer eindeutigen Zuordnung von Produkten zu Referaten und der Herstellung persönlicher Verantwortung der Referatsleiter für Produkteigenschaften und Produktkosten ist dafür eine gute Basis. Wesentlich für die Möglichkeit persönliche Verantwortung zu übernehmen, ist, neben der Übertragung wirtschaftlich relevanter Kompetenzen (bezüglich der Produktausgestaltung und des Ressourceneinsatzes), die Struktur der KLR selbst: Die Kosten müssen als Einzelkosten bei der Organisationseinheit gemessen werden und der Organisationseinheit zugeordnet bleiben, die über den Verbrauch maßgeblich entschieden hat. Jede Führungskraft hat für die Produktionsergebnisse und die Einzelkosten ihrer Organisationseinheit gerade zu stehen und verantwortet die Wirtschaftlichkeit seiner Produktion, die sich aus der Gegenüberstellung der Produktionsergebnisse und der Einzelkosten ihrer Organisationseinheit ergibt.

Um die Kosten- und Leistungstransparenz, die eine Einzelkostenrechnung herstellt, zu wirtschaftlichen Verbesserungen zu nutzen, sollten in jedem Verantwortungsbereich Kosten und Leistungen analysiert und kontinuierliche Verbesserungen geplant und eingefordert werden. Kostenanalysen setzen die Beschäftigung mit Modellen voraus, die Zusammenhänge zwischen Kosteneinflussgrößen (z.B. Produktmengen und Produktqualitäten, Betriebsgrößen usw.) und Kosten beschreiben.

Da öffentliche Verwaltung in einem absoluten Sinne so gut wie nie den Nachweis erbringen kann, dass der Nutzen ihrer Produkte die Kosten rechtfertigt, lässt sich nur durch Vergleiche die relative Vorteilhaftigkeit einer Maßnahme gegenüber anderen Maßnahmen nachweisen. Deshalb haben für Behörden revidierbare Verbesserungsmaßnahmen und die kurz- und mittelfristige betriebswirtschaftliche Steuerung auf der Basis von Zeit- und zwischenbetrieblichen Vergleichen eine besondere Bedeutung.

Auch für die Haushaltsplanung und Mittelvergabe verursachen die Zahlen einer Vollkostenrechnung Fehlentscheidungen, da Vollkostenrechnungen aufgrund der

üblichen Verrechnung von Gemeinkosten, die entscheidungsrelevanten Tatbestände vernebeln. Auch der Gesetzgeber bzw. übergeordnete Verwaltungsebenen sollten, wenn sie auf der Basis von Zahlen aus einer KLR über die Verteilung von Aufgaben und finanziellen Mitteln entscheiden wollen, die Zahlen einer Einzelkostenrechnung zugrundelegen.<sup>86</sup>

---

<sup>86</sup> Kann man bereits existierende Ist-Vollkostenrechnungen entsprechend umbauen? In welchem Zeitraum können sich die Kosten durch den zusätzlichen Nutzen und die Einsparungen beim weiteren KLR-Betrieb amortisieren?

Zu prüfen wäre, ob die Organisation auf der Ebene der Referatsleiter die Übernahme persönlicher Verantwortung für Produkte zulässt. Ist das nicht der Fall, so darf man sich ohne organisatorische Veränderungen von keiner KLR wesentliche Steuerungswirkungen erwarten.

Ist dies aber der Fall, und wurde in der KLR die Leitungsstruktur als Kostenstellenstruktur verwendet, so sind die Verantwortungsbereiche, die zur Zuordnung von Einzelkosten erforderlich sind, bereits vorhanden. Eine über diese Gliederung hinausgehende Differenzierung der Produkte ist für die vorgeschlagenen Nutzungen der KLR-Zahlen nicht erforderlich und kann kostenmindernd aufgegeben werden.

Kostenreduzierungen sind auch für die Praxis der Zeitaufschreibungen möglich. Zeitaufschreibungen sind für die vorgeschlagenen Nutzungen der KLR-Zahlen nur erforderlich, wenn ein Produkt gezielt nachgefragt wird, der Nachfrager entsprechend der erhaltenen Produktmenge mit Kosten belastet werden soll und die Produktmenge nicht durch die Erfassung von Stückzahlen, sondern nur auf der Basis der für den Auftrag aufgewendeten Arbeitszeiten näherungsweise gemessen werden kann.



## Literaturverzeichnis

Adam, D.: Philosophie der Kostenrechnung oder der Erfolg des F.S. Felix: Stuttgart 1997

BMF (Hrsg.): KLR-Handbuch. Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung: Stoffgebiet Haushaltsrecht. Abschnitt Kosten- und Leistungsrechnung. August 1997

BMI: KLR-Referenzmodell für Behörden im Geschäftsbereich des BMI vom 19.02.99. Das Modell steht seit einigen Monaten für einen Download zur Verfügung unter der Adresse:

<http://www.staat-modern.de/projekte/index.php3?content=archiv/feb01/inhalt.html>

Buchholtz, K.: Verwaltungssteuerung mit Kosten- und Leistungsrechnung. Wiesbaden 2001

Coenenberg, A.: Kostenrechnung und Kostenanalyse. 3. Aufl. Landsberg 1997

Cooper, R. /Kaplan, R.: Messung der Kosten der Ressourcennutzung durch prozessorientierte Systeme. In: Männel, W. (Hrsg.): Prozesskostenrechnung. Bedeutung, Methoden, Branchenerfahrungen, Softwarelösungen. Wiesbaden 1995

Dahlheim/Günther/Schill: Verrechnungspreise in der Kosten- und Erlösrechnung. In: KRP – Kostenrechnungspraxis. Heft 4: 2001, S. 243 – 253

Haiber, T.: Controlling für öffentliche Unternehmen. München 1997

Kaplan, R. / Norton, D.: Balanced Scorecard - Strategien erfolgreich umsetzen. Stuttgart 1997

KGSt und WHU: Der Nutzen der Kostenrechnung in Kommunen. Eine empirische Studie zu Gestaltung, Nutzung und Erfolg der Kostenrechnung. Betreut von Fischer, E. und Weber, J. Vallendar Oktober 2001

Kilger, W.: Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 9. Aufl. Wiesbaden 1988

- Loeser, R.: Kommentar zum Niedersächsischen Verwaltungskostengesetz. Loseblattsammlung Wiesbaden 1980: Stand Januar 1999
- Lüder, K.: Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren) 2. Aufl. Stuttgart 1999
- Müller, B. / Schedler, K.: Entscheidungsorientierte Kosten- Leistungsrechnung. Berner Einführungserfahrungen. In: Verwaltung und Management Heft 2: 2002 S. 88 – 94
- Mundhenke, E.: Controlling / KLR in der Bundesverwaltung. Was man dazu wissen sollte. 3. Aufl. Brühl 2000
- Reichmann, T.: Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten. 6. Aufl. München 2001
- Riebel, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. 7.Aufl. Wiesbaden 1994
- Riebel, P.: Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung, in: Neue Betriebswirtschaft 3/1959, S. 41-45. Der Aufsatz ist auch in Riebel, P.:1994; S. 23 – 34 abgedruckt.
- Schweitzer, M./Küpper, H.: Systeme der Kosten- und Erlösrechnung. 6. Aufl. München 1995
- Weber, J./Schäffer, U.: Balanced Scorecard & Controlling. 2. Aufl. Wiesbaden 2000
- Weber, J./Hunhold,C.: Gestaltung und Nutzung der kommunalen Kostenrechnung – eine empirische Studie. In: Kostenrechnungspraxis. Heft 1: 2002 S. 37 – 45
- Zdrowomyslaw, N.: Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung. München, Wien 1995

## Stichwort- und Abkürzungsverzeichnis

- Äquivalenzprinzip 121
- Benchmarking 99
- Beschäftigungsabweichung 90
- Betriebserfolg, Betriebsgewinn oder  
Betriebsverlust 19
- BHO = Bundeshaushaltsordnung 10
- Break-Even-Point 92
- Budgetierung 111
- Deckungsbeitrag 93
- dezentrale Steuerung 32
- echte Gemeinkosten 53
- Einzelkosten 53
- Einzelkostenrechnung 76
- Ergiebigkeitsprinzip 22
- externes Produkt 29
- fixe Kosten 87
- Gemeinkosten 53
- Gesamtabweichung 90
- GGO = Gemeinsame Geschäftsordnung  
der Bundesministerien 30
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit 10, 19,  
22
- internes Produkt 29
- Investitionsrechnung 18
- Ist-Vollkostenrechnung 53
- KLR = Kosten-/Leistungsrechnung 10
- konzeptionelle Nutzung von  
Informationen 12
- Kostenfunktion 88
- Kostenträger 53
- kurz- und mittelfristige Steuerung 19
- Maximalprinzip 22
- Minimalprinzip 22
- ökonomisches Prinzip 19
- Personalentwicklungssystem 96
- Plankosten 88
- primäre Einzelkosten 79
- primäre Kosten 65
- Privatisierungsentscheidungen 16
- Produktionsprogrammplanung 47
- sekundäre Einzelkosten 82
- Selbstkosten 53
- Soll/Ist-Abweichung 90
- Sollkosten 88
- Sparsamkeitsprinzip 22
- Steuerung 15
- symbolische Nutzung von Informationen  
11
- Unechte Gemeinkosten 53
- variable Kosten 87
- verrechnete Plankosten 90
- Verrechnungspreis 89
- zentrale Steuerung 31
- Zero Base Budgeting 47
- Zielsystem 25, 29
- Zuschlagskalkulation 123

