

# Leseprobe: Kosten-/Leistungsrechnung für die Verwaltung

## Einleitung

Dieses Buch richtet sich an

- ParlamentarierInnen sowie Mitglieder von Exekutiven, welche die Konzeption einer die Outputorientierung unterstützenden Kosten-/ Leistungsrechnung angehen möchten,
- an Führungskräfte und Fachpersonen in öffentlichen Verwaltungen, die eine Kosten-/Leistungsrechnung einführen oder ausbauen möchten, welche den Informations- und Steuerungsbedürfnissen der Führung entspricht, aber auch aggregierte Auswertungen liefern kann und
- an Software-Entwickler, die ihre bestehenden Buchhaltungs- oder Kostenrechnungsapplikationen zu einer verantwortungs- und entscheidungsorientierten Gesamtapplikation ausbauen möchten.

**Die Adressaten dieses Buches**

In vielen Verwaltungen wurde begonnen, Kostenrechnungen einzuführen. Die Gründe dafür sind vielfältig. Man möchte die Realisierung der Wirkungsorientierten Verwaltung unterstützen, man versucht, von der Input- zu einer Outputorientierung im Bereich der Planung und Steuerung des Verwaltungshandelns zu gelangen oder man will die Kosten von Produkten der Verwaltung berechnen können.

**Outputorientierung steht im Vordergrund**

Viel Geld und Zeit wurde für die Evaluation von Software-Applikationen verwendet und es wurde in manchen Organisationen viel in neue Software investiert. Leider folgten in sehr vielen Fällen die Frustrationen umgehend, weil die Systeme nicht das hervorbrachten, was man sich erwartet hatte und weil die Einführung sich als aufwendiger erwies als erwartet. Viele Betroffene, vor allem Dienststellen- und AmtsleiterInnen beklagen sich, dass sie immer nur Daten liefern müssten, aber immer noch auf taugliche, ihren Führungsprozess unterstützende Auswertungen warten würden.

Aus unseren Beratungs- und Schulungserfahrungen im CZSG Controller Zentrum St. Gallen konnten wir einige Gründe ableiten, die zu diesen Unzufriedenheiten geführt haben:

**Unzufriedenheit mit bisherigen Implementationen**

- Der Unterschied zwischen Kostenrechnung und Kosten-/Leistungsrechnung und die sich daraus ergebenden weitreichenden Folgen für Systemgestaltung und Softwareauswahl wurden nicht erkannt.
- Oft wurde der Weg über den Ausbau der bisherigen Finanzbuchhaltung hin zu einer Abbildung der Aufwände in Kostenstellen und Kostenträgern gewählt, in der Meinung, damit einen einfacheren Einstieg in die Kostenrechnung zu schaffen. Dabei wurde vergessen, dass der durchgängige Leistungsbezug ein wesentliches Merkmal einer Kosten-/Leistungsrechnung ist.
- Die Zweckfrage, wozu denn eigentlich Kostenrechnung eingeführt werden solle, wurde nicht oder zu wenig intensiv bearbeitet, was dazu führte, dass die Abrechnungsorientierung (alle Kosten irgendwo verrechnen) höher gewichtet wurde als die Führungsunterstützung.
- Weil der Auftrag, Kostenrechnung einzuführen, - hierarchisch betrachtet - meistens von oben kam (oder aus Finanzverwaltungen), wurde auch die Gestaltung der Kostenrechnungen top-down angegangen. Das lässt sich beispielsweise daraus ablesen, dass in vielen Verwaltungen das Berechnen der „echten“ Kosten eines Produkts und die Verrechnung der sogenannten Querschnittskosten höchste Priorität erhielten.

Mit dieser Publikation möchten wir zeigen, wie der Aufbau einer Kosten-/Leistungsrechnung für die engeren Bereiche einer öffentlichen Verwaltung erfolgreich angegangen werden kann. Um den Praxisbezug herstellen zu können, werden die theoretischen Grundlagen immer an einem durchgängigen Beispiel erklärt und nachvollzogen. Es wird dargelegt, wie die Integration

**Praxisbezug durch integriertes Beispiel gewährleistet**

mit dem Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM) zu schaffen ist, wie die Daten aus vorhandenen Buchhaltungssystemen übernommen werden können und es werden Tipps gegeben, die für Softwareerweiterungen von eminenter Bedeutung sind.

In unserem Fokus stehen zuerst die Führungskräfte der Verwaltung, da sie ja mit den Systemen und ihren Auswertungen arbeiten sollen. Deshalb konzentrieren wir uns auf die Konzeption einer

**entscheidungs- und verantwortungsorientierten,  
das heisst führungsgerechten Kosten- und Leistungsrechnung.**

**Konzeptionelle  
Grundlage**

Die Outputorientierung und die Planung und Steuerung des Verwaltungshandelns stehen im Vordergrund. Trotzdem wird auch präsentiert, wie aus den führungsrelevanten Zahlen auch Auswertungen auf Niveau Leistungsauftrag und Globalkredit sowie für das Pricing von Verwaltungsprodukten gewonnen werden können.

**Planung und  
Steuerung  
gehen vor  
Abrechnung**

Alle in der Publikation verwendeten Modelle sind als Excel-Tabellen auch auf der beiliegenden CD enthalten. Damit soll die Möglichkeit gegeben werden, die Modelle in ihren Mechanismen zu studieren und sie für den eigenen Bedarf anzupassen.

## **Übersicht für eilige Leser**

Die Verwaltung handelt, weil sie aus gesetzlichem Auf-trag oder als Folge von Bedürfnissen in einem Staats-wesen Wirkungen erzielen soll. Der Erfolg der Verwal-tung wäre somit am Mass der Erfüllung dieser Aufträge und der Befriedigung der Bedürfnisse zu messen. Diese Messung ist jedoch nur selten direkt möglich, da das Ausmass der Bedürfnisbefriedigung durch den Bürger oder den politischen Auftraggeber bestimmt wird und massgeblich von Umgebungsvariablen und ihrer Ver-änderung bestimmt wird. Zudem kann die Verwaltung in vielen Fällen das artikulierte Bedürfnis nicht direkt abdecken, sondern kann nur durch Handlungen dazu führen, dass sich das Gefühl der Bedürfnisbefriedigung einstellt.

**Verwaltungs-  
handeln soll  
Kundenbedürf-  
nisse decken**

Beispiel: Wenn der Bürger das Gefühl hat, Geschwindigkeitsbeschränkungen auf Autobahnen würden immer weniger eingehalten, ist es der Polizei nicht möglich, in jedem Auto mitzufahren und bei Zuwiderhandlung gegen die Regel sofort einzugreifen. Die verfügbaren Mittel reichen dazu nicht aus. Ersatzweise führt die Polizei also Geschwindigkeitskontrollen durch, mit der Absicht, die Wirkung „Regeleinhaltung“ zu erzielen. Das direkte Resultat (output) der Verwaltungsarbeit, die durchgeführten Kontrollen, lässt sich direkt messen. Die Messung der Wirkung hingegen (outcome) ist meist nur indirekt möglich, beispielsweise über Umfragen (vgl. zu den Begriffen Buschor (1993), S. 237 und Schedler (1995), S. 77f.).

**Handlungsresul-  
tate führen  
nicht direkt zur  
Wirkung**

Die zu erzielenden Wirkungen werden durch politische Entscheidungen bestimmt. Dabei findet eine Abwägung zwischen der Bedeutung einer Wirkung und den dazu notwendigen Leistungen statt. Es wird die Effektivitätsfrage gestellt:

**Effektivität  
oder Effizienz?**

„Tut die Verwaltung das Richtige und Wichtige, um die Wirkung zu erzielen und sind die Leistungen, die sie dafür erbringt, im Vergleich zu anderen zu erzielenden Wirkungen gerechtfertigt?“ Konsequenterweise muss die Politik zum Voraus wissen, wieviel die zu erbringenden Leistungen kosten werden, da die Abwägung nur so gelingen kann und die zur Verfügung stehenden Mittel fast immer beschränkt sind.

In der Planung und Steuerung des Verwaltungshandelns setzt sich diese Fragestellung fort. Einerseits haben viele Verwaltungseinheiten Wahlmöglichkeiten, mehr für die Erzielung der einen und dafür etwas weniger zur Erzielung der anderen Wirkung zu tun. Andererseits müssen sie auch auf die Effizienz der Leistungserstellung achten: „Werden die richtigen und wichtigen Outputs auch effizient erbracht“, das heisst, „ist der Ressourceneinsatz den erbrachten Outputeinheiten angepasst?“ Zudem muss die Verwaltung für sich selbst und für die Politik Unterstützungsarbeiten erbringen, welche nicht in die Outputs eingehen, trotzdem aber für das Funktionieren des Staatswesens von Bedeutung sind. Das sind beispielsweise die Erarbeitung von Gesetzesentwürfen, Stellungnahmen, Berichten, Plänen und so fort. Auch diese Arbeiten sollen effizient ausgeführt werden.

**Output und interne Aufgaben unterscheiden**

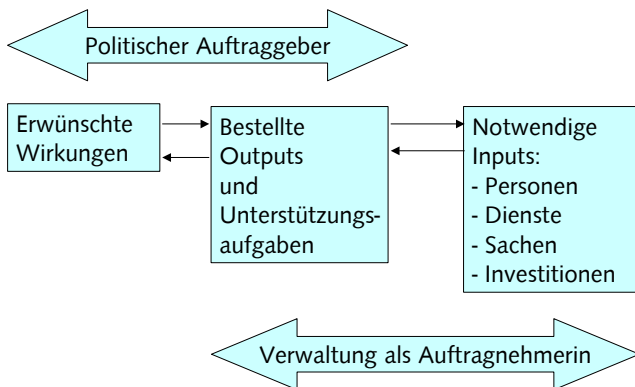


Abb. 1: Auftraggeber- und Auftragnehmervhältnis zwischen Parlament und Verwaltung

In Analogie zur Wirtschaft kann das entstehende Verhältnis gemäss Abbildung 1 dargestellt werden: Die Politik lässt sich von der Verwaltung ein Leistungs- und Unterstützungspaket offerieren, welches geeignet ist, die erwünschten Wirkungen zu erzielen. Bei Einverständnis wird mit der Verwaltung ein Kontrakt zur offertgemässen Erstellung der definierten Leistungen und Aufgaben vereinbart. Im Gegenzug werden der Verwaltung die in der Offerte fixierten finanziellen Mittel zur Verfügung gestellt. Damit die Verwaltung überhaupt offerieren kann, muss sie ihrerseits wissen, wieviel die Leistungen und Arbeiten kosten werden, das heisst, sie muss den direkten Bezug zwischen Leistungen und Kosten schon in der Planungsphase erarbeiten.

**Anmerkung:** Dieses Auftraggeber-/Auftragnehmer-Modell kann für alle bedürfnisorientiert geführten Verwaltungen verwendet werden. Obwohl es auch das Grundmodell des New Public Management NPM ist, ist die Einführung einer Wirkungsorientierten Verwaltungsführung keineswegs Voraussetzung für die Realisierung eines Auftragsverhältnisses zwischen Politik und Verwaltung.

**Output-orientierung ist in jeder Verwaltung anwendbar**

Dieses Buch will die Anforderungen beleuchten, die sich für die Verwaltung als Auftragnehmerin bezüglich Planung und Steuerung des Verwaltungshandelns ergeben. Es will zeigen, wie eine verantwortungs- und entscheidungsorientierte Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung KLEER zu gestalten ist, welche zuerst die effektive und effiziente Führung der Verwaltung unterstützt und sodann auch die Kosten- und Leistungsdaten für die politische Entscheidungsfindung generieren kann.

**Zweck der Publikation**

Da in einem Auftragsverhältnis die Ausbringung von Produkt- und Dienstleistungsmengen und -qualitäten vereinbart wird, steht diese Outputorientierung in dieser Publikation immer im Vordergrund. Ist der Vertrag geschlossen, geht das Risiko der entsprechenden Dimensionierung der Inputs (Personen, Sachen, Fremdleistungen, Investitionen) auf den Auftragnehmer über. Er muss somit in Plan und Ist für die Ausgewogenheit von Outputerbringung und Kosten, das heisst für ein positives Ergebnis sorgen.

**Denken in Kontrakten**

## 0.1 Betriebliches Rechnungswesen für die öffentliche Verwaltung

Das betriebliche Rechnungswesen wurde dazu entwickelt, die Ausbringung von Produkten und (Dienst-)leistungen eines Unternehmens plan-, mess- und damit steuerbar zu machen und sie gleichzeitig auch in Geldeinheiten bewerten zu können. Dieser gedankliche Ansatz passt ebenso für die Unterstützung der Output-orientierung in der öffentlichen Verwaltung. Denn auch in der öffentlichen Verwaltung ist der direkte Bezug von güterwirtschaftlicher Leistung zum wertmässigen Verbrauch gefragt. Es soll offengelegt werden, welche Produkte in welchen Mengen erstellt wurden oder werden sollen, zu welchen Güterverbräuchen (Personalarbeit, Materialverbrauch, Fremdleistungsverbrauch, Verbrauch von Investitionsgütern oder von Geld) diese Ausbringung geführt hat und wie diese Verbräuche in Geldeinheiten zu bewerten sind. Ganz allgemein lässt sich betriebliches Rechnungswesen somit definieren als die

### Gegenüberstellung bewerteter Einsatz- und Ausstossmengen.

Definition betriebliches Rechnungswesen

Es lässt sich folgern, dass zur finanziellen Bewertung eines Produkts der öffentlichen Verwaltung zuerst das **Mengengerüst** (aus welchen Teilen setzt sich das Produkt zusammen und welche Materialien oder Fremdleistungen werden bei seiner Erstellung verbraucht?) und dann das **Leistungsgerüst** (welche Arbeitsleistungen werden aus welchen Bereichen der öffentlichen Verwaltung direkt verbraucht, weil ein Produkt entsteht?) bekannt sein müssen. Erst dann kann man versuchen, die einzelnen Verbräuche mit Geldeinheiten zu bewerten.

Im betrieblichen Rechnungswesen wird somit konsequent von der Produkterstellung ausgegangen. Dies steht im Gegensatz zum finanziellen Rechnungswesen, welches mit dem Instrument der Finanzbuchhaltung die geld- und wertmässigen Beziehungen zur Aussenwelt (der Verwaltung) darstellen soll. Mit der Gliederung in Aufwandarten spiegelt die Finanzbuchhaltung den Wert der Inputs, die von den Versorgungspartnern (Personal, Lieferanten, Lager, Anlagen, Geldgeber) geliefert werden. Mit den Ertragsbuchungen wird dargestellt, wieviel die Abnehmer (Bürger, Unternehmen, andere Verwaltungen) für die bezogenen Produkte und für die sonstigen Funktionen der Verwaltung bezahlen. Ein Leistungsbezug kann aber mit der Finanzbuchhaltung nicht erstellt werden, da sie nicht dazu konzipiert ist, Mengen- und Leistungsgerüste abzubilden. Das Gleiche gilt übrigens auch für eine Betriebsbuchhaltung, da sie definitionsgemäss den Betrieb buchhalterisch abbildet und somit ebenfalls keine Mengen und Leistungen darstellen kann.

Unterschied betriebliches und finanzielles Rechnungswesen

Relevant sind Verbräuche, nicht Ausgaben

Im betrieblichen Rechnungswesen wird nach anderen Erkenntnissen gesucht:

- Zuerst interessiert, wieviel ein Produkt (Dienstleistungen nach ausserhalb der Verwaltung werden auch als Produkte verstanden) kostet. Mit dem Instrument der Kostenträgerrechnung wird die Frage „**wofür?**“ beantwortet.
- Damit diese Antwort gegeben werden kann, muss vorgängig geklärt werden, „**wo?**“ in der Verwaltung die Kosten entstehen. Menschen, die in Dienststellen zusammenarbeiten, erbringen mit Hilfe von Maschinen und Geräten aller Art Arbeitsleistungen für Produkte. Diese Arbeitsleistungen gilt es leistungsbezogen zu bewerten, damit sie mit einem Kostensatz den hergestellten Produkten belastet werden können. Die Kostenstellenrechnung liefert die Kostensätze.
- „**Welche?**“ Arten von Kosten entstehen, beantwortet die Kostenartenrechnung. Sie ist im betrieblichen Rechnungswesen ein Folgeprodukt der Planung der Kostenstellen und der Produkte, beziehungsweise der Aggregation der kontierten Belege.
- Im Austausch mit den Kunden der Verwaltung will man wissen, welche Erlöse für die verkauften oder abgegebenen Produkte erzielt werden. Mit der Erlösrechnung wird also die Frage beantwortet, „**womit?**“ die Verwaltung Geld verdient. Dabei erwächst eine für

Wie viel kosten die Produkte?

Welche Arten von Kosten entstehen?

Mit welchen Produkten wird Geld verdient?

Stufengerechte Ergebnisbetrachtung

dienstleistende Unternehmen typische Schwierigkeit; das verkaufte Produkt wird oft anders definiert (oder wahrgenommen) als das hergestellte, was es in vielen Fällen verunmöglicht, die Erlöse eindeutig den hergestellten Produkten gegenüberzustellen. Verkauft wird beispielsweise eine Eintrittskarte für eine Theatervorstellung, produziert wird die Theatervorstellung oder das Stück als Ganzes.

- Schliesslich sollte die Verwaltung mit den ihr zur Verfügung stehenden Erlösen ihre gesamten Kosten decken können. Dies auf Ebene Einzelprodukt, organisatorischem Bereich oder in der Gesamtbetrachtung darstellen zu können, ist die Aufgabe der Ergebnisrechnung.

Das Instrumentarium, das zur Umsetzung des betrieblichen Rechnungswesens und zur Quantifizierung der konsequenten Outputorientierung in der öffentlichen Verwaltung benötigt wird, ist somit eine Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung KLEER.

## 0.2 Zwecke der Kosten-, Leistungs- Erlös- und Ergebnisrechnung KLEER in der öffentlichen Verwaltung

Ausgangspunkt der Überlegungen für die verwaltungsweite Einführung einer Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung (KLEER) sollte immer die Beantwortung der Sinn- und Zweckfrage bilden.

Unsere Erfahrung zeigt, dass mit der Einführung einer KLEER üblicherweise mehrere Zwecke gleichzeitig verfolgt werden:

- Unterstützung der Führungskräfte aller organisatorischen Einheiten und Stufen der Verwaltung bei Planung und Steuerung von Produkten, Leistungen, Kosten und Erlösen.
- Konsequente Umsetzung der Outputorientierung und Schaffung eines durchgängigen Mengen- und Leistungsbezugs.
- Die von den jeweils verantwortlichen Personen direkt beeinflussbaren Leistungen und Kosten von Produkten und Organisationseinheiten offenlegen und damit die operative und strategische Entscheidungsfindung in der Verwaltung zu unterstützen.
- Die Verantwortlichkeit für die Einhaltung von Produktkosten und Kostenstellenkosten an die zuständigen Stellen delegieren.
- Den Führungskräften ein transparentes Informationssystem an die Hand geben, das die Verbindung von Leistungsaufträgen und operativer Steuerung ermöglicht.
- Aufgaben und Arbeiten lokalisieren, deren Erfüllung nicht prioritär ist, die aber (Personal-) Ressourcen verbrauchen.
- Potentiale für die schnellere/einfachere Erstellung von Verwaltungsprodukten ermitteln und daraus Kostensenkungen realisieren.
- Zuhanden des Parlaments und der Bürger die Kosten der hergestellten und verkauften Produkte zeigen können, damit politische Entscheidungen getroffen werden können.
- Den Prozess der wirkungsorientierten Verwaltungsführung WoV zu ermöglichen.

In erster Linie soll damit eine KLEER der Verwaltungsführung aller hierarchischen Stufen dienen. Ihre Gestaltung ist demzufolge auch nach diesen Bedürfnissen auszurichten. Deshalb wird die KLEER in diesem Buch kompromisslos als verantwortungs- und entscheidungsorientiertes System verstanden und konzipiert. Die Informationsbedürfnisse von Parlament, Bürgern und anderen externen Stellen bezüglich Kosten von Stellen und Produkten werden aber nicht ausser Acht gelassen. Die entsprechenden Daten können durch Aggregation ebenfalls aus der KLEER gewonnen werden.

Das Instrumentarium der KLEER kann Führungskräften in jeder Verwaltung helfen. Soll jedoch wirkungsorientierte Verwaltungsführung umgesetzt werden, ist eine gut ausgebaute KLEER unverzichtbar. Wirkungsorientierte Führung zeichnet sich dadurch aus, dass das Parlament Produktmengen und Leistungspakete von der Verwaltung bestellt und die Verwaltung das

**Sinn und Zweck der KLEER**

**Die KLEER soll...**

**Primär:  
Verwaltungsinterne  
Führungsunterstützung**

**Sekundär:  
Unterstützung der politischen Führung**

Bestellte dann offertgemäss erstellen soll. Dies hat zur Folge, dass die Verwaltung ihre Produkte detailliert definieren, mit Leistungsbezug planen und nachkalkulieren können muss. Die Verantwortung für die Einhaltung des geplanten Ergebnisses geht an die Verwaltung über und muss dort stufenweise nach unten bis zu den ausführenden Stellen weiter delegiert werden, damit eine in sich konsistente Führung möglich wird. Im Gegenzug erhält die Verwaltung mehr Freiheit bei der Wahl des Ressourceneinsatzes und der Inputsteuerung. Die KLEER ist das geeignete Instrument, diese Führungsform zu unterstützen. Sie ist eine notwendige Ergänzung der Leistungsaufträge für eine Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV). In den Leistungsaufträgen werden die qualitativen Ziele und die verfügbaren finanziellen Mittel (Nettokosten) sowie die verantwortlichen Personen bestimmt, währenddem in der KLEER die Kosten und Leistungen auf der Ausführungsebene geplant und gesteuert werden und die quantitativen Ziele für die Leistungsaufträge aggregiert werden.

**Zusammenspiel von Leistungsaufträgen und KLEER**

### 0.3 Grundregeln für den Aufbau einer KLEER in der öffentlichen Verwaltung

Basierend auf den bisher erarbeiteten Grundlagen und den angeführten Zwecken ergeben sich einige Grundregeln für den Aufbau einer KLEER in einer öffentlichen Verwaltung. Diese Grundregeln werden in den folgenden Kapiteln im Einzelnen erarbeitet und in ihrer Umsetzung präsentiert. Hier werden sie für eilige Leser vorab als Zusammenfassung aufgeführt:

- Die KLEER wird so gestaltet, dass sie als Plan-, Soll- Ist- und Erwartungsrechnung eingesetzt werden kann. Diese Forderung ergibt sich aus dem Führungskreislauf (vgl. 1.5.1.).
- Als Betrachtungshorizont im Soll-Ist-Vergleich wird im Normalfall der Monat festgelegt. Für die Planung ist das Kalenderjahr vorgesehen, wobei einerseits soweit sinnvoll saisonale Anpassungen vorgesehen werden können und andererseits die Möglichkeit bestehen muss, auch mittelfristige Betrachtungen (2 bis 5 Jahre) anstellen zu können. Für die Erwartungsrechnung wird ein trimestrieller Rhythmus vorgesehen (auf Basis der Istdaten von Ende April und Ende August).
- Grundlage für die Planung bildet bei Produkten oder Aufträgen (=Kostenträger) und Kostenstellen immer ein Mengen- und Leistungsgerüst. Das Mengen-gerüst besagt, wie viele Einheiten herzustellen sind und welche Fremdleistungs- und Materialverbräuche (Stückliste) für eine Einheit einzusetzen sind. Das Leistungsgerüst zeigt, welche Kostenstellen wie viele Stunden zur Herstellung einer Produkteinheit oder einer produktiven Leistung arbeiten müssen (Arbeitsplan).
- Sind für ein Produkt Leistungen verschiedener Dienststellen vorzusehen, ist es Aufgabe des Produktverantwortlichen, während der Planung die entsprechenden Arbeitspläne mit den leistenden Stellen abzustimmen.
- Für die Zwecke der Personalbedarfs- und der Kostenplanung soll der Kostenstellenleiter auch für diejenigen Aufgaben in seiner Stelle ein Zeitgerüst planen, deren Resultate für die eigene Stelle, für die Verwaltung, die Exekutive, die Legislative oder die Judikative benötigt werden, aber nicht direkt in ein externes Produkt eingehen (interne Aufgaben). Auch die dafür erbrachten Arbeitszeiten werden in der Zeiterfassung festgehalten, um so bessere Planungsgrundlagen zu erhalten.
- Alle Fremdleistungskosten und Materialbezüge werden als Einzelkosten eines Auftrags, Produkts oder einer Kostenstelle geplant und im Ist erfasst. Die Tiefe der Produkt- und Kostenstellengliederung bestimmt die Feinheit der Kontierung (sinnvolles Aufwand-/ Nutzenverhältnis).
- Alle Stundenleistungen von Kostenstellen auf Produkte und Aufträge werden einerseits mengenmässig erfasst und andererseits wertmässig mit dem leistungsabhängigen (proportionalen) Kostensatz belastet. Damit wird eine durchgängig verursachungsgerechte Kosten- und Leistungszuordnung erreicht.

**Plan-, Soll-, Ist- und Erwartungsrechnung**

**Monatliche und trimestrielle Steuerung, Jahres- und Mittelfristplanung**

**Bewertete Mengen und Leistungen**

**Produktverantwortung abbilden**

**Interne Aufgaben ebenso mit Zeitgerüst planen**

**Alle Kosten als Einzelkosten erfassen**

**Kostenstellenleistungen mit proportionalem Kostensatz bewerten**

**Beeinflussbare Kosten von Umlagen trennen**

- Wer Produkt-, Auftrags- oder Kostenstellenverantwortung trägt, ist selbst dafür zuständig, dass nur diejenigen Kostenstellenleistungen seinen Produkten und Stellen belastet werden, die auch gerechtfertigt sind. Damit wird eine Übereinstimmung zwischen Verantwortlichkeit und Beeinflussbarkeit erzielt.
- Für verwaltungsinterne Planungs- und Steuerungsentscheidungen sind immer nur beeinflussbare oder mengenabhängige Kosten, Leistungen oder Erlöse relevant. Für verwaltungsextern abgegebene Produkte und Aufträge können jedoch Kosten hierarchisch übergeordneter Bereiche zugeschlüsselt werden (Umlagen), um Preise und Gebühren rechtfertigen zu können.
- Das Instrument zur Aggregation von Kosten und Leistungen auf Dienststellen- und Produktgruppenebene ist die stufenweise Teilkostenrechnung. Sie verzichtet, um die Forderungen nach Verursachungsgerechtigkeit, Ausweis der direkten Beeinflussbarkeit und Unterstützung der Entscheidungsfindung erfüllen zu können, konsequent auf die Schlüsselung oder Umlage fixer Kosten. Dadurch, dass alle Produkte, Aufträge und Kostenstellen einer Produktgruppe oder einer Organisationseinheit zugeordnet werden, ergibt sich durch die Aggregation automatisch eine Vollkostenbetrachtung.
- Fallen für ein Produkt oder einen Auftrag massgebliche Erlöse an, kann die stufenweise Teilkostenrechnung zur stufenweisen Deckungsbeitragsrechnung erweitert werden. Damit gelingt es, den „Markt“ mit einzubeziehen.
- Die KLEER wird als Bruttorechnung aufgebaut, da die Produktverantwortlichen für die Einhaltung der Brutto- und der Nettokosten verantwortlich sind. Erlöse und insbesondere Beiträge von Bund, Kantonen, Gemeinden und anderen Institutionen sollen jeweils als eigenständige Positionen ausgewiesen werden.
- Damit die Korrektheit der Kosten-, Erlös- und Leistungserfassung gewährleistet werden kann, sind direktionsweise und für übergreifende Produkte im zentralen Controllerdienst verantwortliche Personen zu bestimmen, welche die Vergabe von Auftrags-, Produkt-, Produktgruppen- und Kostenstellennummern regeln. Diese Vorgaben gelten auch für die Zeiterfassung und für die Zuordnung von Mitarbeiter/Innen zu Kostenstellen.
- Die Aussagequalität einer KLEER für die Planung und Steuerung der Verwaltungstätigkeit hängt massgeblich von der Vollständigkeit und Richtigkeit der Leistungserfassung ab. Die einführungswillige Verwaltung muss sich deshalb darüber klar sein, dass von allen MitarbeiterInnen eine geeignete Erfassung der erbrachten Arbeitsleistungen (nicht der Präsenzzeiten) mit genügendem Detaillierungsgrad gefordert werden muss, da nur auf diese Weise die konsequente Outputorientierung erzielt werden kann.
- Für eine Kostenstelle, ein Produkt oder einen Auftrag ist immer nur eine Person verantwortlich. Dabei ist es möglich, dass ein Dienststellenleiter Chef von mehreren Produkten und Kostenstellen sein kann. Es sind aber auch Produkt- und Kostenstellenverantwortliche denkbar, die nicht Dienststellenleiter sind.

**Beeinflussbare  
Kosten von  
Umlagen  
trennen**

**Bruttorechnung  
um alle Erlöse  
und Kosten zu  
beobachten.**

**Konsequente  
Erfassung aller  
Arbeits-  
Leistungen =  
Erfolgsgrundlage**

#### **0.4 Nutzen einer KLEER für die öffentliche Verwaltung**

Die Einführung einer verantwortungs- und entscheidungsorientierten KLEER verursacht sowohl bei den Führungskräften aller hierarchischen Stufen als auch bei den MitarbeiterInnen (Leistungserfassung) etwas mehr Arbeit, bringt aber viel mehr Nutzen und Vorteile bezüglich Planung und Steuerung des Verwaltungsgeschehens für die Betroffenen aus Verwaltung, Judikative, Exekutive und Parlament:

- Klarer Leistungsbezug wird erstellt
- Das Zeitgerüst aus dem Leistungsbezug und für die Durchführung nicht produktbezogener Aufgaben führt zu fundierter Begründung des Personalbedarfs.
- Die Produkte, ihre Einheiten und Mengen sowie ihr Erstellungsprozess werden für die Planenden offensichtlich.

**Verwaltungs-  
interner Nutzen:**

- **Leistungs-  
bezug**

- Die Ressourcenallokation kann auf Basis von Mengen- und Leistungsgerüsten stringenter geregelt werden.
  - Die Verrechnung der Leistungen zwischen Kostenstellen und auf Produkte oder Aufträge kann laufend zu den geplanten Sätzen geschehen, was eine aktuelle Kostenkontrolle ermöglicht und zugleich eine Beschleunigung der Ergebnisermittlung zulässt.
  - Interne Leistungen, die das Staatsvermögen erhöhen, können leistungsbezogen geplant und im Ist dargestellt werden. Ob und in wieweit sie in der Bestandsrechnung aktiviert werden, kann nach wie vor nach Gesetz geregelt werden (Anlagenaufträge).
  - Abweichungen in Kostenstellen werden, wenn sie nicht durch den Leistungsbezug entstanden sind, nicht an andere Kostenstellen oder Produkte/Aufträge weitergegeben. Die Verantwortungsgerechtigkeit wird damit gewahrt.
  - Kostenstellenleiter haben laufend (monatlich) die Möglichkeit, sich selbst zu überprüfen, ob sie ihr (leistungsabhängiges) Budget, das heisst die Sollkosten einhalten können und können daraus kurzfristig wirksame Korrekturmassnahmen ableiten.
  - Produktverantwortliche können laufend (täglich) die hergestellte Menge und die von ihnen dafür zu verantwortenden Kosten verfolgen und, wenn nötig, ebenfalls Korrekturmassnahmen bestimmen.
  - Viele Verrechnungen von einer Stelle an eine andere entfallen, bzw. können automatisiert werden.
  - Entlastung von Kostenstellen durch Buchungen mit entsprechenden Belegen sind nur noch dann nötig, wenn eine Kostenstelle für eine andere einen reinen Wert liefert (z.B. Zurverfügungstellung eines Mitarbeiters während einer bestimmten Zeit). Für die Beurteilung ist der Sollkosten-/Istkostenvergleich massgeblich, welcher weitgehend automatisiert erstellt werden kann (Sollkosten werden aus den Plankosten und den Istleistungen gemäss Leistungserfassung berechnet).
  - In der Finanzbuchhaltung sind Verrechnungen nur noch notwendig, wenn sie durch gesetzliche Vorgaben erzwungen werden (oder Vergleichbarkeit innerhalb HRM).
  - Die neu zu vergebenden Kostenstellen-, Produkt- und Auftragsnummern bedeuten zwar mehr Stammdatenpflegeaufwand, doch kann auf der Gegenseite die Anzahl Konten in der Finanzbuchhaltung stark reduziert werden.
  - Die Argumentation bei der Aushandlung von Kostenerstattungen durch Dritte wird handfester, weil die dahinterstehenden Mengen- und Leistungsbezüge transparent dargestellt werden können.
  - Klare Entscheidungsgrundlagen von der Kosten- und Investitionsseite her bei Outsourcing-Überlegungen, da immer die Differenz zum Istzustand dargestellt werden kann.
  - Kostenmässige Konsequenzen von Mengenänderungen können im Voraus beziffert werden (z.B. Mehrkosten als Folge von mehr Schneefall als geplant).
  - Konsequenzen von Produktänderungen können ohne Neuplanung der Kostenstellen kalkuliert werden, da der proportionale Kostensatz in den Kostenstellen meistens gleichbleibt.
- **Output-orientierung**
  - **Laufende Kostenkontrolle**
  - **Nachführung der Bestands-Werte**
  - **Abweichungs-analyse**
  - **Korrektur-massnahmen**
  - **Verrechnungen werden automatisiert, Entlastungen sind unnötig**
  - **Integration mit HRM**
  - **Reduktion FIBU-Konten**
  - **Konsequenzen von Mengen-änderungen transparent**
- **Speziell für die Exekutive und das Parlament entstehen weitere Nutzelemente:**
  - Klare Unterscheidung, welche Kosten mengen- und leistungsabhängig sind und welche durch Management-Entscheidungen bestimmt werden.
  - Kapazitative Entscheide können klar von mengenabhängigen Entwicklungen getrennt werden. Abgrenzung derjenigen Kosten, die einen direkten Produktbezug haben von den Vorhalteleistungen und den Aufgaben.
  - Kosten von Querschnittsfunktionen werden dort geplant, gesteuert und verantwortet, wo sie direkt entstehen.
  - In den Kostenstellen ist zu erkennen, wann die Kapazitätsgrenzen erreicht werden.
  - Erwartungsrechnungen werden zutreffender, weil der Mengen- und Leistungsbezug eine qualitativ bessere Hochrechnung auf das Jahresende ermöglicht.
- **Nutzen für Exekutive und Parlament:**
  - **Konsequenzen von Mengen-entwicklungen offengelegt**
  - **Kapazitäts-grenzen sind bekannt.**



- Strategische Überlegungen basieren immer auf der Veränderung von originären Kostenstellen- und Produktkosten sowie Erlösen und Investitionen. Die dazu passenden Strukturen liefert die KLEER direkt.
- Aggregationen zu Leistungsaufträgen sind immer möglich. Dadurch lässt sich der Detaillierungsgrad den Bedürfnissen des Parlaments fragegerecht anpassen.
- Politische und führungsmässige Rechnung sind eindeutig trennbar.
- Vollkosten können immer berechnet werden. Voraussetzung ist, den Zweck der Berechnung zu kennen (wer muss bezahlen, was ist zu rechtfertigen?)

- **Erleichterung strategischer Entscheidungen**
- **Vollkostenrechnung jederzeit möglich**