

Kommunale Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitssteuerung

Ziele – Methoden – Ergebnisse

Von

Helmut Fiebig

Leiter des Rechnungsprüfungsamtes Meerbusch

3., überarbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar

1. Auflage 1995
2. Auflage 1998
3. Auflage 2004

ISBN 3 503 08302 2

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Berlin 2004
www.ESV.info

Dieses Buch ist auf säurefreiem Papier gedruckt
und entspricht den Frankfurter Forderungen zur Verwendung
alterungsbeständiger Papiere für die Buchherstellung.

Satz: multitext, Berlin
Druck: Regensberg, Recklinghausen

Vorwort zur 3. Auflage

Sechs Jahre nach dem Erscheinen der 2. Auflage hat sich die ursprüngliche Zustimmung zu den Neuen Steuerungsmodellen erheblich verändert. Das, was von den Mitarbeitern in den Verwaltungen erhofft wurde, ist in der Regel nicht eingetreten: Die Qualität der Führung hat sich nicht oder nur wenig verändert, Mitarbeiter wurden mit den Errungenschaften des Modernen gequält, bis sie – angesichts der Ergebnisse (besser: Nichtergebnisse) durchaus verständlich – jegliche Lust an einer Modernisierung der Verwaltung verloren haben. Verstärkt wurde die Desillusionierung durch das von Regierungen propagierte Ziel des Bürokratieabbaus, das aber nicht nur nicht ansatzweise erreicht wurde, sondern angesichts der verstärkten Gesetzgebung und Regelungswut in das Gegenteil verkehrt wurde.

Hinzu kommt die Entwicklung der finanziellen und wirtschaftlichen Situation der Gemeinden seit den letzten 2–3 Jahren. Freiheiten, wie sie als Folge der dezentralen Ressourcenverwaltung und –verantwortungen den Organisationseinheiten versprochen worden waren, müssen angesichts der finanziell engen Spielräume zurückgenommen werden. Das führt dazu, dass die schon im Vorwort der letzten Auflage angedeutete Kritik an den „Neuen Steuerungsmodellen“ sich verstetigt hat. Die schon vor 6 Jahren spöttisch als „größte Erfindung seit Christi Geburt“ beschriebene „Neue Steuerung“ ist in den Augen des Verfassers gescheitert. Noch immer sind die Grundbegriffe der Betriebswirtschaftslehre und der Kosten- und Leistungsrechnung nicht bei allen, die darüber reden, im Wissens-, sondern eher im Vermutungsbereich. Nach wie vor bemühen sich zahlreiche Mitarbeiter in den deutschen Kommunalverwaltungen, Produkte zu definieren, streiten darüber, ob eine bestimmte Aufgabe ein Produkt ist oder zu einem Produktbereich gehört, hören sich die unterschiedlichen Meinungen von Unternehmensberatern an – und kommen dem Ziel, einen Beitrag zur Überwindung der Finanzkrise zu leisten, nur mühsam näher (oder auch nicht). Ergebnis? Null.

Bei der Einführung der betriebswirtschaftlichen Instrumente wurde allgemein propagiert, dass die Einführung zunächst einmal koste, die Vorteile würden erst später deutlich. „Später“ ist heute. Und wo sind die Vorteile? Vorteile für die Mitarbeiter der Verwaltungen? Vorteile für die Räte und Kreistage? Vorteile für die Bürger?

Allein die Verwendung anderer (neuer) Begriffe für alte Tatsachen bringt die Kommunen bei ihrem Ziel, wirtschaftlicher zu arbeiten, nicht näher. Wirt-

schaftlich kann nur dann eine Aufgabe erfüllt werden, wenn der jeweilige Verantwortliche über die Kosten und Leistungen seines Bereichs informiert ist. Damit ist die Durchführung einer Kosten- und Leistungsrechnung der Dreh- und Angelpunkt für wirtschaftliche Arbeitsweisen. Nur wer die Kosten seines Kostenträgers (in der „Neuen Steuerungsphilosophie“ heißt er Produkt) kennt, ist in der Lage, Schwachstellen, sprich: Unwirtschaftlichkeiten, zu erkennen und zu beseitigen. Nur dann ist es sinnvoll, ihm ein fest umrissenes Budget zur Verfügung zu stellen, das zur Leistungserstellung realistisch ist.

Und nur dann ist es auch sinnvoll, einen so genannten „Politischen Haushalt“ aufzustellen, der allerdings nicht weniger oder mehr „politisch“ ist als der Haushalt nach haushaltsrechtlichen Vorschriften, aber aufgrund der Komprimiertheit der Informationen die Gemeindevertretungen zwingt, sich bei der Etatberatung auf wesentliche politische Sachverhalte zu beschränken. Dass dabei der Hauptverwaltungsbeamte gemeinsam mit dem Kämmerer bei der Aufstellung des „Politischen Haushalts“ festlegt, was „wesentliche politische Sachverhalte“ sind, berührt stark das Demokratiegebot des Grundgesetzes. Und wenn den Politikern keine aussagekräftige Kosten- und Leistungsrechnung vorgelegt wird, kann man sich von einer Errungenschaft der Französischen Revolution gänzlich verabschieden. Eine Finanzkontrolle der Verwaltung durch gewählte Bürgervertreter findet dann nicht mehr statt.

Wenn sich dieses Buch vehement für die Einführung und Durchführung der Kosten- und Leistungsrechnung ausspricht, ist dies gleichzeitig ein Plädoyer für eine Stärkung der Demokratie auf kommunaler Ebene. Gleichzeitig wird herausgestellt, dass unabhängig von den Zielen der neuen Steuerung die Kosten- und Leistungsrechnung den absoluten Vorrang genießt.

Ratsmitglieder erwarten von der „Neuen Steuerung“ oftmals eine Verbesserung des Berichtswesens, aktuellere Zahlen als bisher, besseren Überblick über Verwaltungsabläufe. Abgesehen davon, welchen Umfang und welche Qualität ein derartiges Berichtswesen haben soll, ist die Frage zu beantworten, woher die Daten und Informationen kommen sollen. Auch hier ist die Antwort relativ einfach: Ohne aussagefähige Kosten- und Leistungsrechnung ist es fast unmöglich, die Erwartungshaltung von Ratsmitgliedern zu erfüllen.

Im Jahr 2005 wird nach bestehender Beschlusslage in vielen Bundesländern das NKF, das Neue Kommunale Finanzwesen, eingeführt werden. Bereits jetzt lässt sich absehen, dass in das neue Recht Hinweise auf Regelungen zur Kosten- und Leistungsrechnung aufgenommen werden. Soweit möglich, wurde auf das Kommende hingewiesen.

Meerbusch, im Juli 2004

Der Verfasser

Vorwort zur 1. Auflage

Kostenrechnung. Wirtschaftlichkeitssteuerung. Eigentlich nichts Neues. Ein Thema, das seit Jahren durch die Kommunalverwaltungen „geistert“. Jeder weiß, dass sie notwendig sind und wie notwendig sie sind. Jeder diskutiert auch darüber und fordert sowohl die Einführung der Kostenrechnung in den Regiebetrieben der Kommunalverwaltungen als auch die Einführung von Methoden der Wirtschaftlichkeitssteuerung bei der Bewirtschaftung öffentlicher Gelder, also bei Gebühren und Steuern.

Bekannt sind die Probleme und an den Versprechungen, dass die Probleme gelöst werden müssen, fehlt es nicht. Dafür fehlt es aber an der Umsetzung der Absichten.

Meistens wird über Wirtschaftlichkeitsfragen dann nachgedacht, wenn die finanziellen Spielräume mehr als eng sind. Hat sich die Lage entspannt, ist man vielleicht „noch einmal davongekommen“, werden solche Diskussionsansätze und erst recht Maßnahmen zur Wirtschaftlichkeitssteuerung als Hemmnisse für den Fortschritt abgelehnt. Dies zeigt jedenfalls die Erfahrung der vergangenen Jahrzehnte.

Dabei lässt sich aus der Vergangenheit ohne weiteres lernen. Der nachfolgende Text stammt aus dem Jahr 1985; er ist auch für das Jahr 1995 aktuell, insbesondere was die Feststellung im letzten Absatz betrifft.

„Durch die allgemeine wirtschaftliche Situation in der Bundesrepublik Deutschland gerieten auch die Gemeinden in starke Finanznöte. Seit 1982 betreiben die Gemeinden eine Konsolidierungspolitik, die in den Jahren 1982 und 1983 zu einer Stagnation der Ausgaben und im Jahr 1984 zu einer Begrenzung der Ausgabensteigerung auf 2,2 % führte. Die Einnahmen sind dagegen im Jahre 1984 um 3 % gestiegen.

Folge des Konsolidierungskurses war eine Zurücknahme der kommunalen Bauinvestition, die zuletzt 1963 real niedriger waren als 1984, nachdem schon in den Jahren 1982 und 1983 die Investitionen der Gemeinden von 43.119,9 Mill. DM in 1981 um 12,7 % auf 37.643,6 Mill. DM (1982) und um weitere 8 % auf 34.617,0 Mill. DM (1983) zurückgegangen sind.

Daraus ergibt sich für die Gemeinden der Zwang, die konsumtiven Ausgaben noch stärker als bisher einzugrenzen. Hierzu sind aber Aufgaben- und Ausgabenanalysen erforderlich, die mit dem Instrumentarium der Verwaltungen nicht durchführbar sind.“

Vorwort

Zurzeit findet auf vielen Ebenen ein Umdenken statt. Neue Steuerungsmodelle in Kommunalverwaltungen, Delegation von Entscheidungsbefugnissen nach unten, Budgetierung, Controlling – Begriffe, die helfen sollen, Wege aus der Krise zu finden. Solange allerdings diese Begriffe nicht mit Inhalten gefüllt sind, solange betriebswirtschaftliche Strukturen in den Kommunalverwaltungen nur ein Schattendasein führen, reicht die alleinige Verwendung von Schlagworten nicht aus, um Wege aus der Krise zu finden. Stattdessen muss gemeinsam mit den Mitarbeitern in den Kommunalverwaltungen versucht werden, mit Hilfe von Standardverfahren aus der Betriebswirtschaftslehre die Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung sicherzustellen. Voraussetzung hierfür ist, daß die Kommunen ihre Leistung und die hierfür entstandenen Kosten kennen.

Dieses Buch verknüpft Elemente der Betriebswirtschaftslehre mit praktischen Arbeitsanleitungen zur Durchleuchtung des betrieblichen Geschehens in Kommunalverwaltungen. Es ist zu wünschen, dass möglichst viele Kommunen die zahlreichen Beispiele als erste Schritte zur Wirtschaftlichkeitssteuerung übernehmen und für ihre Belange weiterentwickeln.

Meerbusch, im Januar 1995

Der Verfasser

Inhaltsverzeichnis

	Seite	Randnummer
Vorwort zur 3. Auflage	5	
Vorwort zur 1. Auflage	7	
Abkürzungsverzeichnis	17	

KAPITEL I

Finanzielle Situation der Gemeinden

	21	1–19
1. Einleitung	21	1– 6
2. Ursachen für die Krise	27	7–19
2.1 Nichtbeachtung haushaltsrechtlicher Grundsätze ..	27	8–10
2.2 Finanzierung laufender Ausgaben mit Krediten ..	30	11–14
2.3 Fehlende Kongruenz zwischen wirtschaftlicher Nutzungsdauer von Anlagegütern und ihrer Refinanzierung	32	15–19

KAPITEL II

Selbstverwaltungsaufgaben einer Gemeinde und Rechtsform kommunaler Betriebe

	37	20–39
1. Aufgaben einer Gemeinde	37	20–23
2. Gliederung der Gemeindeunternehmen nach ihrer Rechtsform	40	24–39
2.1 Rechtlich selbständige wirtschaftliche Betriebe des öffentlichen Rechts	40	25–26
2.1.1 Zweckverbände	40	25
2.1.2 Sparkassen	40	26
2.2 Rechtlich selbständige Unternehmen des Privat- rechts	41	27–30
2.3 Rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts ..	45	31
2.4 Rechtlich unselbständige Betriebe	45	32–36
2.4.1 Eigenbetriebe	46	33
2.4.2 Regiebetriebe	46	34
2.4.2.1 Fiskalische Aufgaben wahrneh- mende Regiebetriebe	48	35
2.4.2.2 Hoheitliche Aufgaben wahrneh- mende Regiebetriebe	49	36
2.5 Kostenrechnende Einrichtungen	49	37–39

Inhaltsverzeichnis

KAPITEL III

**Buchführung und Rechnungslegung in
Gemeindeverwaltungen, Doppik, Kameralistik,
erweiterte Kameralistik, Kostenrechnung**

	53	40– 58
1. Möglichkeiten der Bilanzpolitik bei der Doppik	56	43– 45
2. Die kameralistische Buchführung	58	46– 47
3. Grenzen und Möglichkeiten der kameralistischen Buchführung	60	48– 51
4. Die Erweiterte Kameralistik	63	52– 58
5. Die Kostenrechnung	64	55– 58

KAPITEL IV

**Aufgaben, Aufbau und Durchführung
der Kostenrechnung**

	69	59–138
1. Aufgaben der Kostenrechnung	69	59– 61
2. Begriffsdefinitionen des Rechnungswesens	72	62– 63
3. Einordnung der Kostenrechnung in öffentlichen Betrieben	73	64– 66
4. Aufbau und Entwicklung der Kostenrechnung aus der Haushaltsüberwachung	76	67– 72
4.1 Neutrale Rechnung	76	68
4.2 Vermögensveränderungsrechnung	77	69
4.3 Erfolgsrechnung	82	70
4.4 Erweiterung der Haushaltsüberwachung um Kostenstellen	82	71– 72
5. Systematische Grundlagen der Kostenrechnung	83	73–138
5.1 Kostenartenrechnung	85	77– 80
5.1.1 Aufgabe der Kostenartenrechnung	86	78
5.1.2 Bildung und Gliederung von Kostenarten	86	79– 80
5.2 Erfassung einzelner Kostenarten	88	81–114
5.2.1 Personalkosten	88	81– 88
5.2.2 Material- und Sachkosten	95	89– 93
5.2.3 Kalkulatorische Kosten	99	94–114
5.2.3.1 Kalkulatorische Abschreibungen	100	96–102
5.2.3.2 Kalkulatorische Zinsen	106	103–108
5.2.3.3 Sonstige kalkulatorische Kosten	111	109–114
5.3 Kostenstellenrechnung	116	115–129
5.4 Kostenträgerrechnung	129	130–134
5.4.1 Aufgabe der Kostenträgerrechnung	129	131–132

Inhaltsverzeichnis

5.4.2	Verfahren der Kostenträgerrechnung	131	133–134
5.5	Auswertung der Kostenrechnung	132	135–138
5.5.1	Zeitvergleiche	132	136
5.5.2	Vergleiche innerhalb gleicher Betriebe einer Gemeinde	133	137
5.5.3	Interkommunale Vergleiche	134	138

KAPITEL V

Vergleich zwischen privaten und öffentlichen Unternehmen

		135	139–174
1.	„Kannst-Du-’mal-eben“-Aufträge	135	139–143
2.	Untersuchung des betrieblichen Geschehens im Bereich des Grünflächenamtes mit den Bereichen Friedhöfe und Grünanlagen	137	143–174
2.1	Durchführung einer Organisationsuntersuchung. .	137	143–146
2.2	Ablauf der Untersuchung	141	147–174
2.2.1	Durchführung der Ist-Aufnahme	141	147–143
2.2.2	Formulierung von Änderungen des Status quo	147	154–155
2.2.3	Personalausstattung, -bedarf und -einsatz. .	148	156–157
2.2.4	Kriterien für die Ermittlung des Personal- bedarfs am Beispiel der Grünflächenpflege	150	158–160
2.2.5	Maschinen-, Fahrzeuge- und Geräteeinsatz	152	161–163
2.2.6	Overheadkosten	155	164–167
2.2.7	Leistungs- und Kostenerfassung.	160	168–174

KAPITEL VI

Investitionsplanung und -rechnung, Wirtschaftlichkeitsrechnungen

		165	175–230
1.	Unterlagen nach § 10 GemHVO.	167	178–188
1.1	Übersicht über die Gesamtausgaben	167	179
1.2	Darstellung von Alternativen bei Investitionen von erheblicher finanzieller Bedeutung.	168	180
1.3	Nutzen-Kosten-Untersuchungen für Bauten und Instandsetzung an Bauten	168	181–187
1.4	Einführung eines Controlling-Systems im Hoch- baubereich	174	188
2.	Investitionsplanung und -rechnung.	179	189–195
2.1	Investitionsplanung	180	190–194
2.2	Investitionsrechnung	183	195
3.	Entscheidungstheorie	183	196–208

Inhaltsverzeichnis

3.1	Entscheidungen bei Sicherheit	186	200
3.2	Entscheidungen bei Unsicherheit	186	201–208
3.2.1	Die Maximin-Regel (Wald-Kriterium) . . .	188	204
3.2.2	Die Maximax-Regel	189	205
3.2.3	Die Hurwicz-Regel	189	206
3.2.4	Die Niehans-Savage-Regel	190	207
3.2.5	Die Laplace-Regel	191	208
4.	Investitionsarten	192	209–213
4.1	Rationalisierungsinvestitionen	192	210
4.2	Ersatzinvestitionen	193	211
4.3	Erweiterungsinvestitionen	194	212
4.4	Umstellungsinvestitionen	195	213
5.	Wirtschaftlichkeitsrechnungen	195	214–230
5.1	Statische Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung	196	215–223
5.1.1	Die Kostenvergleichsrechnung	196	216–218
5.1.2	Die Gewinnvergleichsrechnung	198	219
5.1.3	Der Amortisationsvergleich	199	220
5.1.4	Der Tilgungsvergleich	200	221
5.1.5	Die Rentabilitätsrechnung (Return on Investment)	200	222
5.1.6	Die MAPI-Methode	201	223
5.2	Dynamische Verfahren der Wirtschaftlichkeitsrechnung	201	224–230
5.2.1	Die Kapitalwertmethode	202	225–227
5.2.2	Die Annuitätsmethode	206	228–229
5.2.3	Die interne Zinsfußmethode	209	230

KAPITEL VII

Entwicklung einer Softwarelösung unter MS-ACCESS 2.0 als Hilfsmittel zur Durchführung einer Kostenrechnung

		211	231–331
1.	Allgemeines	211	231–236
1.1	Grundlagen	211	231–233
1.2	Selbstgemachtes oder „von der Stange“	213	234
1.3	Das Ziel	214	235
1.4	Der Weg	214	236
2.	Voraussetzungen	215	237–242
2.1	Hardware	215	238
2.2	Software	216	239
2.3	Anforderungen an die Kenntnisse der Software	216	240

Inhaltsverzeichnis

2.4	Der Faktor Zeit	216	241
3.	Datenbank	217	243–246
3.1	Relationale Datenbank	218	244
3.2	Tabellen, Abfragen & Co.	219	245–246
4.	Planung	220	247–254
4.1	Vorbemerkungen	220	247
4.2	Aufgabenstellung	221	248
4.3	Vermeidung von Datenredundanzen und Dateninkonsistenzen	221	249
4.4	Tabelleninhalt und Strukturen	221	250–254
5.	Ein kurzer Einstieg in ACCESS	226	255–263
5.1	Starten von ACCESS	226	255
5.2	Das ACCESS-Anwendungsfenster	227	256
5.3	Bedienung von ACCESS	227	257–259
5.3.1	Arbeiten mit der Menüzeile	227	258
5.3.2	Arbeiten mit der Symbolleiste	228	259
5.4	Anlegen einer Datenbank	229	260–261
5.5	Öffnen einer Datenbank	230	262
5.6	Das Datenbankfenster	231	263
6.	Umsetzung der erarbeiteten Tabellengrundlagen	232	264–290
6.1	Einrichten der Tabellen	232	264–273
6.1.1	Festlegen der Feldnamen	233	266
6.1.2	Festlegen des Felddatentyps	233	267
6.1.3	Angabe von Beschreibungen	234	268
6.1.4	Festlegung der Feldeigenschaften	234	269–273
6.2	Primärschlüssel	237	274
6.3	Einrichten der Tabellen	238	275–289
6.3.1	Tabelle Mitarbeiter	238	276–277
6.3.1.1	Felder	238	276
6.3.1.2	Primärschlüssel	241	277
6.3.2	Tabelle Kolonnen	241	278–279
6.3.2.1	Felder	241	278
6.3.2.2	Primärschlüssel	241	279
6.3.3	Tabelle Stundensätze	242	280–281
6.3.3.1	Felder	242	280
6.3.3.2	Primärschlüssel	242	281
6.3.4	Tabelle Geräte	243	282–283
6.3.4.1	Felder	243	282
6.3.4.2	Primärschlüssel	243	283
6.3.5	Tabelle Tätigkeiten	244	284–285
6.3.5.1	Felder	244	284

Inhaltsverzeichnis

6.3.5.2 Primärschlüssel	244	285
6.3.6 Tabelle Kostenstellen	245	286–287
6.3.6.1 Felder	245	286
6.3.6.2 Primärschlüssel	245	287
6.3.7 Tabelle Aufzeichnungen	246	288–289
6.3.7.1 Felder	246	288
6.3.7.2 Primärschlüssel	248	289
6.4 Vollständigkeitskontrolle und Prüfung der Funktionstüchtigkeit der Tabellen	248	290
7. Beziehungen zwischen Tabellen herstellen	249	291–293
8. Formulare	252	294–321
8.1 Allgemeines	252	294
8.2 Erstellen eines Formulars	253	295–298
8.3 Der Formularentwurf	255	299–303
8.3.1 Elemente der Entwurfsansicht	255	299–300
8.3.2 Eigenschaften	257	301–303
8.3.2.1 Eigenschaften eines Formulars	257	302
8.3.2.2 Eigenschaften der Steuerelemente	258	303
8.4 Ausgewählte Formulare	258	304–322
8.4.1 Formular Mitarbeiter	259	305–316
8.4.2 Formular Aufzeichnungen	265	311–321
8.4.3 Startformular	277	322
9. Auswertungen mit Hilfe von Abfragen	278	323–330
9.1 Allgemeines	279	324
9.2 Abfrage zur Ermittlung der geleisteten Gesamt- stunden je Kostenstelle	280	325–327
9.3 Abfrage zur Ermittlung der geleisteten Gesamt- stunden je Kostenstelle und Kolonne	284	328
9.4 Ermittlung der Kosten nach Kostenstelle	285	329–330
10. Schlussbetrachtung	286	331

Anhänge

Anhang 1: Entwicklung der finanziellen Unterdeckung bei nicht zeitkongruenter Finanzierung von beweglichen Sachen des Anlagevermögens	291
Anhang 2: Muster einer um Kostenstellen erweiterten Haushaltsüberwachungsliste	295
Anhang 3: Muster einer Leistungsbeschreibung für Grünpflegekolonnen	297

Inhaltsverzeichnis

Anhang 4: Kostenstellenplan für den UA 580 – Wald-, Park-, Gartenanlagen.	301
Anhang 5: Kostenstellenplan für den UA 581 – Stadtgärtnerei	310
Anhang 6: Kostenstellenplan für den UA 750 – Bestattungswesen	312
Anhang 7: Kostenstellenplan für die Verwaltung eines Grünflächenamtes	318
Anhang 8: Gruppierungsplan für Personalkosten.	320
Anhang 9: Pflegeplan für eine Grünflächenkolonne	323
Anhang 10: Gruppierungsplan für den sächlichen Ver- waltungs- und Betriebsaufwand	324
Anhang 11: Kostenartenplan für die kostenrechnende Ein- richtung „Rettungswesen“.	328
Anhang 12: Checkliste für die Durchführung einer Organisationsuntersuchung.	329
Anhang 13: Verfahren zur Erfassung von Personal- einsätzen	332
Anhang 14: Weiterentwicklung von haushaltsrechtlichen Vorschriften mit dem Ziel einer Steuerung des wirtschaftlichen Geschehens	342
Anhang 15: Abzinsungsfaktoren für Kapitalwertberech- nungen.	344
Anhang 16: Beispiel für eine Kostenvergleichsrechnung. .	345
Anhang 17: Beispiel für eine modifizierte Kostenver- gleichsrechnung	346
Literaturverzeichnis	347
Stichwortverzeichnis	353