

# **Abschlussbericht**

## **Empfehlungen zur Ausgestaltung einer kommunalen Kosten- und Leistungsrechnung gemäß § 12 GemHVO in Rheinland-Pfalz**

- Stand 29. Juni 2005 -

## **Kosten- und Leistungsrechnung**

### **Gliederung:**

- I. Sitzungen der Projektgruppe**
- II. Teilnehmer an den Projektgruppensitzungen**
- III. Aufgabe der Projektgruppe**
- IV. Ziel der Arbeit der Projektgruppe**
- V. Rechtsgrundlage**
- VI. Zusammengefasste Arbeitsergebnisse**
  - 1. Bedeutung der Kosten- und Leistungsrechnung im neuen Haushaltsrecht**
  - 2. Empfehlung zur Formulierung des § 12 GemHVO**
  - 3. Empfehlung zur Ausgestaltung einer Kostenrechnungsrichtlinie**
  - 4. Bestandteile der Kostenrechnungsrichtlinie**
    - 4.1. Rechtliche Grundlagen
    - 4.2. Zielsetzung
    - 4.3. Kostenartenrechnung
    - 4.4. Kostenstellenrechnung
    - 4.5. Kostenträgerrechnung
    - 4.6. Kostenrechnungssysteme
    - 4.7. Grundlagen der Kostenverteilung
    - 4.8. Leistungsrechnung
    - 4.9. Internes Berichtswesen
- VII. Anhänge**
  - 1. Richtlinie für eine kommunale Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz  
- Empfehlung -
  - 2. Begriffserläuterungen
  - 3. Empfehlung zur Ausgestaltung einer Überleitungsrechnung
  - 4. Empfehlung zur Ausgestaltung eines Betriebsabrechnungsbogens
  - 5. Muster-Dienstanweisung: Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung
  - 6. Kontenklassen 8 und 9 des Kontenrahmens

-----

## Kosten- und Leistungsrechnung

### I. Sitzungen der Projektgruppe

Die Arbeitssitzungen der Projektgruppe fanden am

10.03.2005

17.03.2005

31.03.2005

06.04.2005

in Mainz statt.

### II. Teilnehmer an den Projektgruppensitzungen

#### Projektgruppenmitglieder:

- Herr Andreas Wagenführer      Ministerium des Innern und für Sport
- Herr Jakob Kling                Ministerium des Innern und für Sport
- Herr Jens Barmbold              Stadtverwaltung Idar-Oberstein
- Herr Bernhard Frantz            Kreisverwaltung Rhein-Hunsrück
- Herr Norbert Göbel              Gemeinde- und Städtebund Rheinland-Pfalz
- Herr Markus Haag                Verbandsgemeindeverwaltung Wörrstadt
- Frau Elisabeth Hüther         Kreisverwaltung Südwestpfalz
- Herr Rainer Kandel              Stadtverwaltung Mainz
- Herr Stefan Mossel              Stadtverwaltung Mainz
- Herr Jürgen Nickel                Kreisverwaltung des Rhein-Lahn-Kreises
- Frau Bettina Riehl-Rosenthal    Kreisverwaltung des Rhein-Lahn-Kreises
- Herr Achim Schmidt             Verbandsgemeindeverwaltung Ramstein-Miesenbach,  
Fachverband der Kommunalkassenverwalter e.V.
- Herr Wolfgang Schorsch        Stadtverwaltung Mainz
- Herr Andreas Soller              Stadtverwaltung Worms

#### Projektbetreuung:

- Herr Klemens Bellefontaine    Mittelrheinische Treuhand GmbH
- Frau Dr. Britta Rathje          Mittelrheinische Treuhand GmbH
- Herr Thomas Stephan            Mittelrheinische Treuhand GmbH

### **III. Aufgabe der Projektgruppe**

Unter der Berücksichtigung der in der Gemeindehaushaltsverordnung von der Projektgruppe vorgeschlagenen Mindestanforderungen sollte eine Vorlage für eine Kostenrechnungsrichtlinie erarbeitet werden, in der die wesentlichen Bestandteile einer aussagefähigen Kosten- und Leistungsrechnung geregelt sind.

### **IV. Ziel der Arbeit der Projektgruppe**

Erstellung einer Kostenrechnungsrichtlinie, anhand derer die Gemeinden eine nach den örtlichen Bedürfnissen ausgerichtete Kosten- und Leistungsrechnung selbstständig aufbauen können. Mit der Kosten- und Leistungsrechnung sollen die Verwaltungssteuerung der jeweiligen Gemeinde unterstützt und die Wirtschaftlichkeit bei der Aufgabenerfüllung beurteilt werden.

### **V. Rechtsgrundlage**

§ 12 GemHVO - Kosten- und Leistungsrechnung

- (1) Nach den örtlichen Bedürfnissen soll als Grundlage für die Verwaltungssteuerung sowie für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit für alle Aufgabenbereiche eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden.
- (2) Die Kosten und Erlöse sind aus der Buchführung nachprüfbar herzuleiten.
- (3) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in einer Dienstanweisung und legt sie dem Gemeinderat zur Kenntnisnahme vor.

### **VI. Zusammengefasste Arbeitsergebnisse**

#### **1. Bedeutung der Kosten- und Leistungsrechnung im neuen Haushaltsrecht**

Im Rahmen des neuen Haushaltsrechts wird die Kosten- und Leistungsrechnung eine besondere Rolle einnehmen. Die Bestandteile des externen Rechnungswesens (Bilanz, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung) richten sich an Zielgruppen innerhalb und außerhalb der Gemeinde, wie Gemeinderat, Gemeindeverwaltung oder Bürger und liefern Informationen über die Struktur des Gemeindevermögens sowie über Finanzströme und das Zustandekommen des Jahresergebnisses. Demgegenüber ist die Kosten- und Leistungsrechnung ein ausschließlich internes Steuerungsinstrument, das sich primär an den Informationsbedürfnissen des Gemeinderates und der Führungskräfte der Gemeinden orientiert. Durch die Kosten- und Leistungsrechnung kann ein wichtiges Ziel des neuen Haushaltsrechts, nämlich die Ermittlung des Ressourcenverbrauchs innerhalb einer Gemeinde, umgesetzt werden. Zudem stellt sie den Ressourcenverbrauch (Input) in Relation zu den erstellten Leistungen (Output) dar. Damit wird die Verbindung zwischen der Leistungserbringung und den damit einhergehenden Kosten hergestellt, was wiederum eine Voraussetzung für die Bildung von Produktbudgets ist.

Im Einzelnen kann die Kosten- und Leistungsrechnung

- Kosten von Verwaltungsabläufen transparent machen und dabei Entscheidungsgrundlage sein für deren effiziente Gestaltung,
- als Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinstrument eingesetzt werden,
- Kalkulationsgrundlage sein für die Ermittlung kostendeckender Entgelte,
- mit Entscheidungsgrundlage sein, ob Leistungen von der Gemeinde selbst erbracht werden oder eine Auftragsvergabe an einen Dritten erfolgen soll (make-or-buy-Entscheidung),
- die Daten zur Verfügung stellen, um an interkommunalen Vergleichen (Benchmarking) teilnehmen zu können.

## 2. **Empfehlung zur Formulierung des § 12 GemHVO**

§ 12 GemHVO enthält Regelungen zur Kosten- und Leistungsrechnung. Beispielsweise werden hier die wichtigsten Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung, nämlich die Unterstützung der Verwaltungssteuerung und die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, genannt.

Außerdem geht aus § 12 GemHVO hervor, dass grundsätzlich jede Gemeinde dazu verpflichtet ist, eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen. Auch für kleine Ortsgemeinden sollte grundsätzlich keine Ausnahme zugelassen werden, da die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zu den Teilhaushalten aus der Kosten- und Leistungsrechnung abgeleitet werden kann. Die Projektgruppe hat daher bewusst eine Verpflichtung zur Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung vorgeschlagen, da ansonsten die Gefahr besteht, dass Gemeinden von diesem sinnvollen Steuerungsinstrument keinen Gebrauch machen.

In welcher Form die Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden soll, lässt § 12 GemHVO allerdings offen. Es wird lediglich darauf verwiesen, dass die Kosten- und Leistungsrechnung für alle Aufgaben- und Verwaltungsbereiche zu führen ist. Dies soll gewährleisten, dass alle Bereiche der Gemeindeverwaltung in die Kosten- und Leistungsrechnung einbezogen und die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung nicht durch Ausklammerung einzelner Bereiche verzerrt werden.

Auf den Hinweis, dass die Kosten- und Leistungsrechnung eine Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung beinhalten soll, wurde verzichtet. Allerdings wird davon ausgegangen, dass eine aussagekräftige Kosten- und Leistungsrechnung aus diesen drei Elementen bestehen muss und daher jede Gemeinde bestrebt sein sollte, diese Elemente aufzubauen.

Im Detail ist die Kosten- und Leistungsrechnung nach den örtlichen Bedürfnissen zu entwickeln. Verschiedene Gemeinden haben entsprechend unterschiedliche Strukturen und Informationsbedürfnisse. Dem soll Rechnung getragen werden, indem die weit gefassten Vorgaben zur Form der Kosten- und Leistungsrechnung eine individuelle Ausgestaltung ermöglichen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Kosten- und Leistungsrechnungen von Gemeinden, die einen interkommunalen Vergleich (Benchmarking) anstreben, idealerweise bereits im Vorfeld aufeinander

abgestimmt werden sollten, um nachträgliche Anpassungen oder aber Einschränkungen im Vergleich zu vermeiden.

Um nachvollziehen zu können, woher die Kosten stammen, sind diese aus der Buchführung nachprüfbar abzuleiten.

Die Grundsätze zur Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung werden vom Bürgermeister in einer Dienstanweisung festgelegt und dem Gemeinderat zur Kenntnis vorgelegt. Um den Gemeinden für die Festlegung dieser Grundsätze eine Orientierungshilfe zu bieten, hat die Projektgruppe eine Empfehlung für die Ausgestaltung einer Kostenrechnungsrichtlinie entworfen. Sie ist als Anhang angefügt.

### **3. Empfehlung zur Ausgestaltung einer Kostenrechnungsrichtlinie**

In der Kostenrechnungsrichtlinie werden die grundsätzlichen Bestandteile der Kosten- und Leistungsrechnung geregelt. Die Richtlinie ist jedoch nicht verbindlich. Sie soll vielmehr als Leitfaden dienen, um bei der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung einen Rahmen zur Verfügung stellen, innerhalb dessen die detaillierte Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung von der Gemeinde selbst vorzunehmen ist. Daher verzichtet die Richtlinie auch auf abschließende Formulierungen. Zwar werden im Anhang der Richtlinie einzelne, im Richtlinien-text verwendete Begriffe kurz erläutert, dennoch ersetzt die Richtlinie nicht die für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung notwendige Schulung der Mitarbeiter.

Bezüglich des genauen Zeitpunktes der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung macht die Richtlinie keine Vorgaben. Das neue kommunale Haushaltsrecht tritt grundsätzlich am 01. Januar 2007 in Kraft, durch Beschluss des Gemeinderates spätestens zum 01. Januar 2009. Diese Fristen gelten somit auch für die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung. Eine Übergangsfrist, wonach die Kosten- und Leistungsrechnung zeitlich nach der Einführung des doppelten Rechnungswesens einzurichten ist, wurde als nicht sinnvoll erachtet. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist eine wichtige Grundlage für die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen auf die Teilhaushalte und die Teilergebnisrechnung. Für die Ausgestaltung des externen Rechnungswesens ist es bedeutsam, zunächst die Kostenstrukturen der jeweiligen Gemeinde zu kennen. Daher ist es sinnvoll, die Kosten- und Leistungsrechnung vor bzw. zeitgleich und in Abstimmung mit der kommunalen Doppik aufzubauen und spätestens mit der kommunalen Doppik einzuführen.

### **4. Bestandteile der Kostenrechnungsrichtlinie**

#### **4.1 Rechtliche Grundlagen**

Hier wird auf § 12 GemHVO und die hierzu ggf. erlassenen Verwaltungsvorschriften verwiesen. Danach ist die Gemeinde verpflichtet, eine nach den örtlichen Bedürfnissen ausgestaltete Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister ist verpflichtet, eine Kostenrechnungsrichtlinie zu erlassen. Bei der Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung sollte die Gemeinde die Empfehlungen zur

Ausgestaltung einer Kostenrechnungsrichtlinie berücksichtigen. Gleichwohl sind diese Empfehlungen zur Ausgestaltung der Kostenrechnungsrichtlinie nicht verbindlich; sie haben lediglich empfehlenden Charakter.

#### **4.2 Zielsetzung**

Unter diesem Punkt werden die Aufgaben und Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung zusammenfassend dargestellt. Damit wird zugleich begründet, warum zusätzlich zum doppelten Haushalts- und Rechnungswesen eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen ist. Denn die Doppik, ohne ergänzende Kostenrechnung, gewährt keinen oder nur einen stark eingeschränkten Einblick in Leistungsprozesse und -ergebnisse sowie in die hierfür anfallenden Kosten. Nur im Rahmen einer Kosten- und Leistungsrechnung kann der tatsächliche Ressourcenverbrauch dem entsprechenden Ressourcenaufkommen gegenüber gestellt werden.

Durch die Kosten- und Leistungsrechnung wird transparent, welche Kosten durch die angebotenen Leistungen verursacht werden. Das kann dazu führen, Verwaltungs- und Kostenstrukturen zu optimieren, so dass beispielsweise die Kosten bei gleichbleibendem Leistungsangebot verringert oder die Leistungen bei gleichen Kosten erhöht werden können.

Zusätzlich kann die Kosten- und Leistungsrechnung Entscheidungen von Gemeinderat und Verwaltung unterstützen. Dabei sollen die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung, neben rechtlichen und politischen Gesichtspunkten, einen wesentlichen Bestandteil der Argumentation bei der Entscheidungsfindung bilden. Insbesondere bei der Festsetzung der Entgeltshöhe für von der Gemeinde erbrachte Leistungen liefert die Kosten- und Leistungsrechnung wichtige Informationen. Auch wenn keine kostendeckenden Entgelte festgesetzt werden können, ist die Kostentransparenz der einzelnen Leistungen eine der Voraussetzungen, um mittel- und langfristig die Kostenunterdeckungen vermindern zu können. Wichtig ist, eine Kostentransparenz der einzelnen Leistungen zu erreichen, um darauf aufbauend eine Haushaltskonsolidierung zu erreichen.

Die Schaffung von Transparenz bezüglich der Leistungen und der durch sie verursachten Kosten ist eine der Voraussetzungen für die Erstellung eines produktorientierten Haushalts. Dabei kann es Leistungen geben,

- denen sowohl Kosten, als auch Erlöse zugerechnet werden (z.B. Volkshochschulkurse),
- denen nur Kosten und keine Erlöse zugerechnet werden (z.B. Öffentlichkeitsarbeit),
- denen keine Kosten, sondern nur Erlöse zugerechnet werden (z.B. Schlüsselzuweisungen).

### 4.3 Kostenartenrechnung

Durch die Kostenartenrechnung wird festgestellt, welche Kosten in der Gemeinde entstehen.

Die Erfassung der Kostenarten kann unter Anwendung einer Überleitungsrechnung (siehe Anhang 2 der Kostenrechnungsrichtlinie) aus der Ergebnisrechnung vorgenommen werden. Dabei wird deutlich, dass es zwischen den Aufwendungen der Ergebnisrechnung und den Kosten der Kosten- und Leistungsrechnung Gemeinsamkeiten aber auch Unterschiede gibt. Die Unterschiede zwischen Aufwendungen und Kosten lassen sich aus der Definition des Kostenbegriffes herleiten. Kosten sind der bewertete, sachzielbezogene Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen (Ressourcen) einer bestimmten Abrechnungsperiode. Gemäß dieser Definition unterscheiden sich Aufwendungen und Kosten vor allem in folgender Hinsicht:

- Leistungsbezogenheit: Kosten entstehen nur für bestimmte Leistungen. Aufwendungen, die nicht der Leistungserbringung dienen (leistungsfremde Aufwendungen), sind somit keine Kosten.
- Bewerteter Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen: Bei der Bewertung des Verbrauchs kann es zu Unterschieden zwischen der Ergebnisrechnung sowie der Kosten- und Leistungsrechnung kommen. Beispielsweise richten sich die Abschreibungen der Ergebnisrechnung nach der Nutzungsdauer, die mit der Abschreibungstabelle vorgegeben ist. Die Abschreibungshöhe in der Kosten- und Leistungsrechnung richtet sich nach der voraussichtlich tatsächlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer des jeweiligen Vermögensgegenstands. Außerdem werden als Kosten nur der regelmäßige Ressourcenverbrauch angesetzt. Außerordentliche Aufwendungen sind daher keine Kosten.

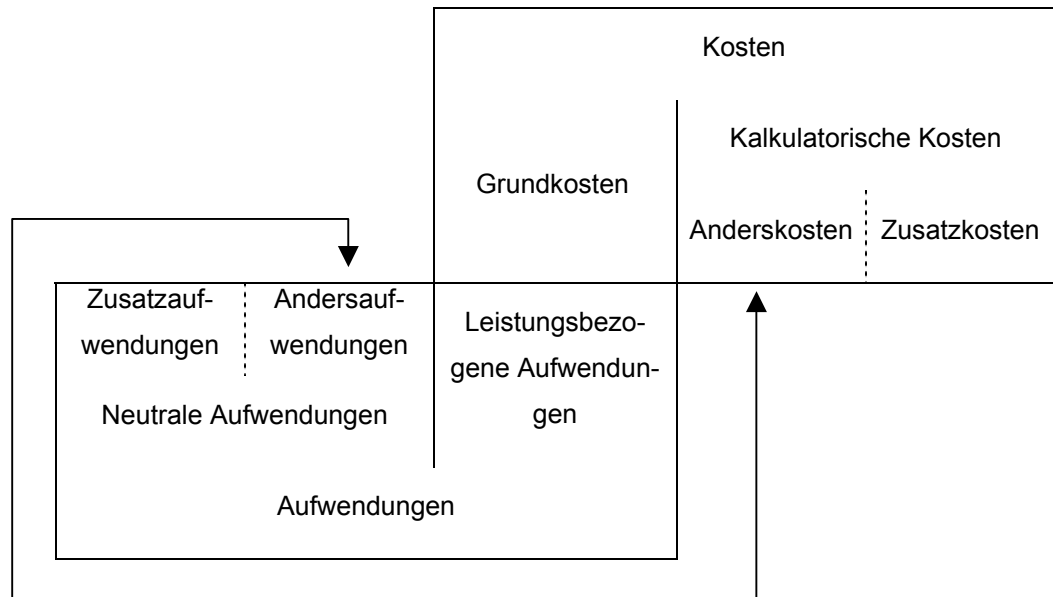
Auch die anzusetzenden Zinsen können unterschiedliche Werte aufweisen. Während die Ergebnisrechnung nur die angefallenen Fremdkapitalzinsen beinhaltet, werden in der Kosten- und Leistungsrechnung grundsätzlich Eigenkapital- und Fremdkapitalzinsen angesetzt (kalkulatorische Zinsen). Die Eigenkapitalzinsen drücken dabei den entgangenen Gewinn aus einer alternativen Anlagemöglichkeit aus.

- Abrechnungsperiode: Aufwendungen einer Periode, die nicht in der betrachteten Periode (periodenfremde Aufwendungen) verursacht sind, zählen nicht zu den Kosten.

Durch diese Unterscheidungen kommt es zu

- den neutralen Aufwendungen. Diese bestehen aus:
  - o Zusatzaufwendungen: Aufwendungen, denen keine Kosten gegenüberstehen,
  - o Andersaufwendungen: Aufwendungen, denen Kosten in einer anderen Höhe gegenüberstehen.

- den kalkulatorischen Kosten. Diese bestehen aus:
  - o Anderskosten: Kosten, denen Aufwendungen in einer anderen Höhe gegenüberstehen,
  - o Zusatzkosten: Kosten, denen keine Aufwendungen gegenüberstehen.



Die Überleitungsrechnung basiert auf den Aufwendungen der Kontenklasse 5. Um aus diesen Aufwendungen die Kosten der Kontenklasse 9 abzuleiten, müssen für jedes Konto die neutralen Aufwendungen abgezogen und die kalkulatorischen Kosten hinzuaddiert werden.

Die kalkulatorischen Zinsen werden auf der Grundlage der Höhe des eingesetzten betriebsnotwendigen Kapitals und einer gewünschten prozentualen Mindestverzinsung angesetzt. Dabei ist darauf zu achten, dass die so ermittelten kalkulatorischen Zinsen insgesamt mindestens die Fremdkapitalzinsen abdecken. Die Vorschriften des Kommunalabgabengesetzes hinsichtlich der Höhe der Eigenkapitalverzinsung sind bei kostenrechnenden Einrichtungen zu beachten.

Da den sonstigen kalkulatorischen Kosten (z.B. kalkulatorische Mieten) keine vergleichbaren Aufwendungen gegenüberstehen, sind auch hier keine neutralen Aufwendungen zu berücksichtigen.

Nach der Erfassung der Kostenarten gilt es, diese übersichtlich in einem Kostenartenplan darzustellen. Der Kostenartenplan soll mindestens in die Kostengruppen

- Personalkosten,
- Sach- und Dienstleistungskosten sowie
- Kalkulatorische Kosten

gegliedert sein. Eine darüber hinaus gehende detailliertere Aufteilung in einzelne Kostenarten erscheint aufgrund des damit einhergehenden verbesserten Informationsgewinns geboten. Die Ausgestaltung des Kostenartenplans liegt im Verantwortungsbereich der einzelnen Gemeinde und wird sich nach deren Informationsbedürfnissen richten. In der Regel dürften größere Gemeinden mit einem differenzierteren Kostenartenplan arbeiten als kleinere Gemeinden. Im Zweifel kann sich die Gliederung des Kostenartenplans an den Konten der Kontenklasse 5 orientieren, da diese bereits bei Anwendung der Überleitungsrechnung auf ihre Kostenwirksamkeit überprüft werden.

#### **4.4 Kostenstellenrechnung**

Anhand der Kostenstellenrechnung wird festgestellt, an welchen Stellen in der Gemeinde die Kosten entstanden sind. Dabei baut die Kostenstellenrechnung auf der Kostenartenrechnung auf und verteilt die in der Kostenartenrechnung erfassten Kosten auf die Kostenstellen. Die Durchführung der Kostenstellenrechnung setzt voraus, dass die gesamte Verwaltung in geeignete Abrechnungseinheiten untergliedert wird. Diese Gliederung wird im Kostenstellenplan festgehalten. Analog zum Kostenartenplan gibt es auch für die Ausgestaltung des Kostenstellenplans keine festen Vorgaben. Die Bildung der Kostenstellen wird sich nach den Strukturen der jeweiligen Gemeinde richten. Grundsätzlich können Kostenstellen nach

- funktionalen Kriterien (Gliederung der Kostenstellen nach den jeweiligen Tätigkeiten),
- organisatorischen Kriterien (Gliederung der Kostenstellen nach der Aufbauorganisation),
- räumlichen Kriterien (Gliederung der Kostenstellen nach verschiedenen Örtlichkeiten) und / oder
- abrechnungstechnischen Kriterien (ein Arbeitsplatz, z.B. eine Maschine oder Anlage bildet eine Kostenstelle)

gebildet werden. Die verschiedenen Kriterien können auch miteinander verknüpft werden. Eine effiziente Gestaltung der Kostenstellenrechnung bedingt eine überschneidungsfreie Gliederung der Verantwortungsbereiche, d.h. dass für jede Kostenstelle ein Verantwortlicher zu benennen ist. Die Kostenstellenrechnung kann erste Informationen über die Wirtschaftlichkeit für die Verantwortungsbereiche der Gemeinde liefern. Bei der erstmaligen Erstellung eines Kostenstellenplans könnte zunächst eine eher grobe Gliederung ausreichen, die später je nach Informationsbedarf weiter differenziert werden kann.

Zur Verrechnung der Kosten auf die Kostenstellen sowie zur internen Leistungsverrechnung ist ein Betriebsabrechnungsbogen zu erstellen (siehe Anhang 3 der Kostenrechnungsrichtlinie). Darin werden sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten abgebildet. Während Einzelkosten den Kostenträgern (Leistungen oder Produkte) direkt verursachungsgerecht zugeordnet werden können, ist dies bei den Gemeinkosten nicht möglich. Daher werden die Gemeinkosten zunächst auf die Kostenstellen verteilt, um dann den Kostenträgern zugerechnet zu werden.

Da Einzelkosten direkt den Kostenträgern zugerechnet werden können, wird für sie grundsätzlich keine Kostenstellenrechnung benötigt. Sie müssen daher auch im Betriebsabrechnungsbogen nicht zwingend aufgeführt werden. Dennoch kann es aus Gründen der Vollständigkeit und des umfassenden Überblicks über sämtliche Kosten sinnvoll sein, sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten aufzuführen. Daher werden im vorgeschlagenen Muster des Betriebsabrechnungsbogens auch die Einzelkosten informativ mit dargestellt. Bei den Gemeinkosten wird zwischen primären und sekundären Gemeinkosten unterschieden. Die primären Gemeinkosten sind jene Gemeinkosten, die den Kostenstellen direkt zugerechnet werden können. Die sekundären Gemeinkosten entstehen aus der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung.

Anhand der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung werden die diversen Leistungsverflechtungen zwischen den Kostenstellen berücksichtigt. Um die innerbetriebliche Leistungsverrechnung durchführen zu können, werden die Kostenstellen in Hilfs- und Hauptkostenstellen unterteilt. Während Hilfskostenstellen nur indirekt an der Erstellung der Kostenträger beteiligt sind (z.B. Fuhrpark), dienen die Hauptkostenstellen direkt der Erstellung der Kostenträger (z.B. Straßenreinigung). Die Hilfskostenstellen erbringen somit Leistungen für andere Kostenstellen und letztendlich für die Hauptkostenstellen. Grundsätzliches Ziel der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist es daher, die Kosten der Hilfskostenstellen entsprechend deren Leistungserbringung möglichst verursachungsgerecht auf die Hauptkostenstellen zu verrechnen. Von den Hauptkostenstellen können die Kosten dann wiederum auf die Kostenträger weiter verrechnet werden. Insofern bildet die Kostenstellenrechnung ein wichtiges Bindeglied zwischen Kostenarten- und Kostenträgerrechnung.

Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung kann mittels verschiedener Verfahren durchgeführt werden. Möglich sind beispielsweise die Aufwendungen des Anbauverfahrens, des Stufenleiterverfahrens, des iterativen Verfahrens oder die Leistungsverrechnung anhand von Verrechnungspreisen. In der Kostenrechnungsrichtlinie wird kein bestimmtes Verfahren favorisiert. Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass ein geeignetes Verrechnungsverfahren anzuwenden ist. Insofern obliegt es der Gemeinde, zu entscheiden, welches Verrechnungsverfahren auf die individuelle Situation und Kostenstellengliederung der Gemeinde am besten passt.

#### **4.5 Kostenträgerrechnung**

Die Kostenträger sind als die eigentlichen Kostenverursacher anzusehen und sollen demzufolge auch die Kosten „tragen“. Sie sind der Output des Verwaltungshandelns und sollen künftig im Vordergrund der Entscheidungsprozesse in den Gemeinden stehen.

Die Bildung der Kostenträger orientiert sich an dem Produktplan. Die Kostenträger sollten auf der Leistungsebene festgelegt werden. Falls - z.B. in kleineren Gemeinden - die Festlegung der Kostenträger auf der Ebene der Leistungen als zu differenziert erscheint, können auch die Produkte Kostenträger sein. Bei Festlegung der Kostenträger auf Ebene der Produktgruppe besteht die Gefahr, dass die Aussagefähigkeit der Kostenträgerrechnung leidet, da die Produktgruppe eine meist zu hoch aggregierte Ebene darstellt. Daher sieht die Kostenrechnungsrichtlinie vor, die Kostenträger mindestens auf Ebene der Produkte zu bilden.

Die gesamten erfassten Kosten sind den Kostenträgern zuzurechnen. Dabei können die Einzelkosten direkt zugerechnet werden, während die Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung entnommen werden. Für die Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger sind verschiedene Verfahren anwendbar, z.B. Zuschlags-, Divisions- oder Äquivalenzziffernrechnung. Auch hier wird durch die Kostenrechnungsrichtlinie kein bestimmtes Verfahren empfohlen, so dass die Gemeinden die Verfahren auswählen können, die ihnen als am besten geeignet erscheinen. Beispielsweise könnte die Äquivalenzziffernrechnung bei der Kostenrechnung auf verwandte Leistungen bzw. Produkte eingesetzt werden, da dieses Verfahren die Kostenrelationen der verschiedenen Leistungen bzw. Produkte untereinander berücksichtigt (z.B. verschiedene Formen der kommunalen Tourismusförderung). Dagegen könnte die Divisionskalkulation bei der Betrachtung von Massenprodukten (z.B. Straßenreinigung = Reinigungskosten pro km<sup>2</sup>) Anwendung finden.

#### **4.6 Kostenrechnungssysteme**

In der Kostenrechnung können verschiedene Kostenrechnungssysteme zur Anwendung kommen, die sich zum Teil gegenseitig ergänzen.

Nach dem Zeitbezug wird in der Kostenrechnungsrichtlinie zwischen Ist- und Plankostenrechnung unterschieden. Während die Istkostenrechnung vergangenheitsorientiert ist und die Kosten vergangener Perioden nachträglich betrachtet, ist die Plankostenrechnung zukunftsorientiert und bestimmt die Kosten künftiger Perioden. Durch Gegenüberstellung von Plan- und Istkostenrechnung kann ein Soll-Ist-Vergleich mit einer anschließenden Abweichungsanalyse vorgenommen werden, wodurch dann ggf. Unwirtschaftlichkeiten aufgedeckt werden können.

Nach dem Umfang der zugerechneten Kosten auf die Kostenträger wird zwischen Voll- und Teilkostenrechnung unterschieden. Die Vollkostenrechnung verrechnet die gesamten Kosten auf die Kostenträger, während die Teilkostenrechnung nur bestimmte Kostenteile

(z.B. nur variable Kosten) auf die Kostenträger verrechnet. Die Teilkostenrechnung, die z.B. als einfache oder mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung bzw. Grenzkostenrechnung unterschiedlich ausgestaltet werden kann, gilt als entscheidungsorientiertes Kostenrechnungssystem, da durch sie in bestimmten Entscheidungssituationen die jeweils relevanten Kosteninformationen bereitgestellt werden können.

Ist- und Plankostenrechnungen können jeweils als Vollkosten- bzw. Teilkostenbasis ausgestaltet werden.

Da nur durch eine Vollkostenrechnung der gesamte Ressourcenverbrauch einer Gemeinde dargestellt werden kann, sollte diese als Basis für die Kosten- und Leistungsrechnung jeder Gemeinde angesehen werden. Nach einer erfolgreichen Einführung einer Vollkostenrechnung, ist der ergänzende Aufbau von Teilkostenrechnungssystemen oder weiterer, „neuerer“ Rechnungssysteme, wie z.B. Prozesskosten- oder Zielkostenrechnungen zu empfehlen.

Die Festlegung auf ein Kostenrechnungssystem wird in der Dienstanweisung vorgenommen, die zum Start der Einführungsphase einer Kosten- und Leistungsrechnung in einer Gemeinde erlassen wird. In der Dienstanweisung soll außerdem der Verantwortliche für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung benannt werden (siehe Anhang 4 der Kostenrechnungsrichtlinie).

Zu einem späteren Zeitpunkt ist eine Arbeitsanweisung zu erlassen, die u.a. detaillierte Regelungen zur Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung und zur Systematik der Kostenverrechnung enthält. Sie kann erst dann erlassen werden, wenn entsprechende Erfahrungen aus der Einführungs- und Umsetzungsphase gesammelt worden sind.

#### **4.7 Grundlagen der Kostenverteilung**

Die Zurechnung von Einzelkosten auf die Kostenträger ist unkompliziert, da diese direkt den Leistungen bzw. Produkten zugeordnet werden können. Schwieriger gestaltet sich die Verrechnung der Gemeinkosten. Diese können nicht direkt zugeordnet werden; darum sind für deren Verrechnung geeignete Umlageschlüssel zu bestimmen, die dem Verursachungsprinzip am besten entsprechen.

Beispiele:

Verrechnung der Heizkosten nach den jeweiligen Raumgrößen in m<sup>3</sup>,

Verrechnung der Kosten der Fahrzeugunterhaltung nach den gefahrenen km der Fahrzeuge,

Verrechnung der Kosten der Telefonanlage nach Anzahl der Telefonanschlüsse bzw. nach Gebühreneinheiten,

Verrechnung der Kosten für Büromaterial nach Anzahl der Mitarbeiter.

Bei den Personalkosten sollte darauf geachtet werden, dass diese personenbezogen zugeordnet werden, d.h. dass in der Verrechnung die unterschiedliche Höhe der Dienstbezüge, Löhne, Gehälter sowie der Personalnebenkosten berücksichtigt und nicht durch Durchschnittswerte verzerrt werden. Eine Ausnahme bilden die Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen, die nicht personenbezogen zugeordnet werden, sondern auf die Teilergebnishaushalte nach der Höhe der dort veranschlagten Personalaufwendungen der Versorgungs- und Beihilfeberechtigten (§ 13 Abs. 4 GemHVO) aufzuteilen sind.

Sofern Personen nur für einen Kostenträger arbeiten, können die entsprechenden Personalkosten direkt dem jeweiligen Kostenträger zugerechnet werden. Sind Personen für mehrere Kostenträger tätig, liefert eine Zeitaufschreibung die genauesten Ergebnisse. Im Rahmen der Zeitaufschreibung halten die Mitarbeiter z.B. in viertelstündigen oder halbstündigen Intervallen fest, wie lange sie für welchen Kostenträger tätig sind. Diese Zeitaufschreibung sollte nur für die Zwecke der Kostenverrechnung eingesetzt und nicht zur Mitarbeiterkontrolle oder –beurteilung herangezogen werden. Alternativ können die Personalkosten anhand einer sachgerechten Schätzung verteilt werden, wobei dies die ungenauesten Ergebnisse liefern dürfte.

Sofern Zinskosten anfallen, die bestimmten Vermögensgegenständen zugeordnet werden können, sollten diese entsprechend der Finanzierung der jeweiligen Vermögensgegenstände auf die zugehörigen Kostenstellen verrechnet werden. Dabei sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Vermögensgegenstände um ggf. erhaltene Fördermittel oder Kostenerstattungen Dritter zu kürzen, da für diese grundsätzlich keine Zinsen gezahlt werden. Die Zinsen für die Kreditaufnahmen zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit (Liquiditätskredite) können keinen Vermögensgegenständen zugeordnet werden. Daher sollte hier eine möglichst verursachungsgerechte Verrechnung angestrebt werden. Grundlage der Kostenverteilung könnten hier die Finanzbewegungen sein, die durch Kassenkredite finanziert werden. In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Möglichkeit der Aktivierung von Bauzeitzinsen hingewiesen. Auf diese Weise können die in Anspruch genommenen Kassenkredite den einzelnen Kostenstellen oder Produkten / Produktgruppen zugeordnet werden.

Im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung erscheint es nicht sinnvoll, die Zinsen dem Produkt 6122 „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ zuzuschlagen und nicht weiter zu verteilen. Dies würde dem Ziel der möglichst verursachungsgerechten Kostenverteilung sowie der Stärkung des Kostenbewusstseins entgegenstehen.

Da Abschreibungen immer den jeweiligen Vermögensgegenständen zugeordnet werden können, ist deren Verteilung entsprechend der Nutzung dieser Vermögensgegenstände vorzunehmen.

#### **4.8 Leistungsrechnung**

In der Kosten- und Leistungsrechnung sind nicht nur die entstandenen Kosten sondern auch die erwirtschafteten Erlöse den jeweiligen Kostenträgern zuzuordnen. Die Erlöse der Kontenklasse 8 können anhand einer Überleitungsrechnung (siehe Anhang 2 der Kostenrechnungsrichtlinie) aus den Erträgen der Ergebnisrechnung (Kontenklasse 4) abgeleitet werden. Wie bei der Erfassung der Kostenarten müssen dabei die neutralen Erträge (z.B. Erträge aus Wertpapieren) abgezogen und die kalkulatorischen Erlöse (z.B. selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände) hinzuaddiert werden.

Im Gegensatz zu privatwirtschaftlichen Unternehmen spielen die Erlöse im kommunalen Bereich eine nicht so hoch zu bewertende Rolle, da bei einer Gemeinde das Ziel der Gewinnmaximierung entfällt. Eine Gemeinde verfügt zudem über Kostenträger, denen keine oder nur geringe Erlöse zugerechnet werden (z.B. Wohngeld, Erziehungsgeld, Kommunalaufsicht etc.). In vielen Fällen wird eine Kostenunterdeckung durch die erwirtschafteten Erlöse aufgrund von sozialpolitischen Überlegungen in Kauf genommen (z.B. niedrige Eintrittspreise in Hallen- oder Freibäder, Theater etc.).

Aufgrund dessen ist die Bewertung der Leistungsfähigkeit einer Gemeinde durch die alleinige Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen nicht sinnvoll. Die kommunale Leistung ist daher mit geeigneten Kennzahlen zu belegen, die Auskunft über die Quantität und die Qualität der erbrachten Leistung gibt. Beispiele:

Öffnungszeiten einer Organisationseinheit pro Woche,  
Zuschuss pro Freibadbesucher,  
Kundenbeschwerden pro Tonne Abfall.

#### **4.9 Internes Berichtswesen**

Da die Kosten- und Leistungsrechnung ein internes Steuerungsinstrument der Gemeinde darstellt, richtet sich auch das Berichtswesen, welches die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung übersichtlich darstellt, sowohl an die Ratsmitglieder als auch an die Mitarbeiter der Verwaltung. Natürlich können die Daten der Kosten- und Leistungsrechnung auch der interessierten Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt werden. Ob und wie solche Informationen veröffentlicht werden, obliegt der Gemeinde selbst und ist nicht Gegenstand der Kostenrechnungsrichtlinie.

Im Rahmen des internen Berichtswesen sind zunächst regelmäßig zu erstellende Standardberichte vorgesehen. Diese sollen die wichtigsten Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung beinhalten (z.B. Anzahl der Kostenträger, Kosten pro Kostenträger, Erlöse pro Kostenträger, Kosten pro Kostenstelle, ausgewählte Leistungskennzahlen etc.). Eine gleichbleibende inhaltliche Gliederung der Standardberichte gewährleistet einen intertemporären Vergleich der Ergebnisse. Dadurch können die Kosten- und Erlösentwicklungen im Zeitablauf betrachtet und bei nicht wünschenswerten Entwicklungen entsprechend gegengesteuert werden. Die Inhalte sowie die zeitlichen Abstände der Er-

stellung der Standardberichte legt die Gemeinde selbst fest und ist daher in einer Arbeitsanweisung zu regeln.

Zusätzlich zu den Standardberichten können Sonderberichte erstellt werden. Sonderberichte enthalten spezielle Themen, für die z.B. aufgrund aktueller Gegebenheiten ein besonderes Informationsbedürfnis besteht (z.B. bei Investitionsvorhaben, Änderung in der Leistungsstruktur der Gemeinde). Die Sonderberichte sind auf Anweisung zu erstellen, d.h. die Beantragung eines solchen Berichts erfolgt grundsätzlich über den Bürgermeister.

-----

**Richtlinie für eine kommunale  
Kosten- und Leistungsrechnung  
in Rheinland-Pfalz  
- Empfehlung -**

## **Gliederung:**

Präambel

1. Rechtliche Grundlagen
2. Zielsetzung
3. Kostenartenrechnung
4. Kostenstellenrechnung
5. Kostenträgerrechnung
6. Kostenrechnungssystem
7. Grundlagen der Kostenverteilung
8. Leistungsrechnung
9. Internes Berichtswesen

## **Präambel**

Gemäß § 12 GemHVO soll nach den örtlichen Bedürfnissen für alle Aufgabenbereiche eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden. Diese Kosten- und Leistungsrechnung ist ein wichtiger Bestandteil zur Einführung betriebswirtschaftlicher Analyse- und Steuerungsinstrumente des neuen Haushaltsrechts. Es wird empfohlen, die Kosten- und Leistungsrechnung vor Einführung der kommunalen Doppik zu konzipieren, da die konkrete Ausgestaltung des Produktplans nur in gegenseitiger Abhängigkeit mit der Kosten- und Leistungsrechnung erfolgen kann.

Die vorliegende Richtlinie beinhaltet wichtige Bestandteile, die bei der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung zu berücksichtigen sind. Die Richtlinie ist nicht verbindlich. Dennoch ist sie ein Leitfaden für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung. Dabei wird in der Richtlinie auf abschließende Formulierungen verzichtet. Vielmehr gibt sie eine Orientierung, auf deren Basis die konkrete Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung in der jeweiligen Verwaltung zu erarbeiten ist.

## 1. **Rechtliche Grundlagen**

- (1) Gemäß § 12 der GemHVO soll durch die Gemeinde eine nach den örtlichen Bedürfnissen ausgestaltete Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.
- (2) Diese Richtlinie hat lediglich empfehlenden Charakter.

## 2. **Zielsetzung**

- (1) Die Kosten- und Leistungsrechnung dient der Unterstützung der Verwaltungssteuerung und der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Sinne des Ressourcenverbrauchskonzepts.
- (2) Insbesondere ist die Kosten- und Leistungsrechnung Voraussetzung für
  1. die Stärkung des Kostenbewusstseins sowie die Optimierung der Verwaltungs- und Kostenstrukturen,
  2. die Entscheidungsunterstützung von Rat und Verwaltung durch die Bereitstellung von geeigneten Kennzahlen,
  3. die Dokumentation der geplanten und der erreichten Kostendeckungsgrade sowie die Ermittlung kostendeckender Abgaben (Beiträge, Gebühren, Kostenerstattungen),
  4. die Erstellung eines Produktplans.

## 3. **Kostenartenrechnung**

- (1) Die Kostenartenrechnung dient der Erfassung und Systematisierung der Kosten nach Kostenarten.
- (2) Zur geordneten Kostenerfassung sind alle Kostenarten in einem Kostenartenplan zusammenzufassen. Der Kostenartenplan soll mindestens in die Kostengruppen
  1. Personalkosten,
  2. Sach- und Dienstleistungskosten,
  3. Kalkulatorische Kosten,aufgeteilt werden.

Zu den Personalkosten gehören u.a. auch die künftigen, voraussichtlich anfallenden Versorgungskosten der Beschäftigten.

Die Sach- und Dienstleistungskosten beinhalten u.a. die Kosten für Zuwendungen und Umlagen, die Kosten der sozialen Sicherung und die sonstigen Kosten der laufenden Verwaltungstätigkeit.

Die kalkulatorischen Kosten setzen sich zusammen aus den kalkulatorischen Zinsen, den kalkulatorischen Abschreibungen und den sonstigen kalkulatorischen Kosten. Bei den kalkulatorischen Zinsen sind die angefallenen Fremdkapitalzinsen und eine angemessene Verzinsung des von der Gemeinde aufgewandten Eigenkapitals zu berücksichtigen. Bei den kalkulatorischen Abschreibungen sind mindestens die planmäßigen bilanziellen Abschreibungen zu übernehmen.

- (3) Die Kostenarten sind unter Anwendung einer Überleitungsrechnung aus den Aufwendungen der Kontenklasse 5 des Kontenplans abzuleiten. In der Überleitungsrechnung sind die Aufwendungen um die neutralen Aufwendungen zu kürzen und die kalkulatorischen Kosten hinzuzufügen. Diese Abgrenzung kann permanent oder in bestimmten zeitlichen Abständen erfolgen.

#### **4. Kostenstellenrechnung**

- (1) Die Kostenstellenrechnung dient der Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen. In die Kostenstellen sind sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten aufzunehmen.
- (2) Die geordnete und systematische Gliederung der Gemeinde in Kostenstellen ist in einem Kostenstellenplan festzuhalten. Im Kostenstellenplan sind die einzelnen Kostenstellen genau zu definieren und eindeutig abzugrenzen. Für jede Kostenstelle ist ein Verantwortlicher zu benennen.
- (3) Zur geordneten Verteilung der Kostenarten auf die Kostenstellen ist ein Betriebsabrechnungsbogen aufzustellen. In dem Betriebsabrechnungsbogen sind die Kostenstellen als Hilfs- und Hauptkostenstellen auszuweisen. Ebenfalls sind die Einzel- und die primären Gemeinkosten als solche darzustellen.
- (4) Zum Zwecke der verursachergerechten Verteilung der Kosten ist eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung durchzuführen. Diese erfolgt permanent (alternativ: in bestimmten zeitlichen Abständen). Zur innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist ein geeignetes Verrechnungsverfahren anzuwenden. (Das Verfahren ist an dieser Stelle zu bestimmen.) Die sekundären Gemeinkosten aus der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung müssen im Betriebsabrechnungsbogen erkennbar sein.

#### **5. Kostenträgerrechnung**

- (1) Die Kostenträgerrechnung dient der Zurechnung der Kosten auf die Kostenträger. Einzelkosten sind den Kostenträgern direkt zuzurechnen. Für die Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger sind geeignete Verrechnungsverfahren zu wählen. (Die Verfahren sind an dieser Stelle zu bestimmen bzw. ist auf eine entsprechende Anlage zu verweisen.)
- (2) Die Kostenträger sind mindestens auf der Ebene der Produkte festzulegen. Es wird empfohlen, Kostenträger bereits auf Leistungsebene festzulegen.

#### **6. Kostenrechnungssystem**

- (1) Die Kosten- und Leistungsrechnung ist als Vollkostenrechnung auszugestalten. Dabei sind die Einzelkosten verursachungsgerecht zuzuordnen. Gemäß den örtlichen Bedürfnissen können zusätzlich ergänzende Kostenrechnungen, wie z.B. die Teilkosten-, Deckungsbeitrags-, Grenzkosten-, Prozesskosten- oder Zielkostenrechnung eingeführt werden.

- (2) Das Kostenrechnungssystem sollte als Plankostenrechnung und Istkostenrechnung ausgestattet werden, um das Kostenbewusstsein zu fördern. Die Plankostenrechnung kann der Vorkalkulation, die Istkostenrechnung kann der Nachkalkulation dienen.
- (3) Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung wird in einer Dienstanweisung geregelt.

## **7. Grundlagen der Kostenverteilung**

- (1) Sämtliche Kosten der Gemeinde sind auf Kostenstellen und auf Kostenträger zu verteilen. Die Verteilung ist nach dem Verursachungsprinzip vorzunehmen. Für die Verteilung der Gemeinkosten sind geeignete Bezugsgrößen bzw. Umlageschlüssel zu wählen.
- (2) Die Grundlagen der Kostenverteilung sind insbesondere festzulegen im Rahmen der
  - 1. Verteilung der Gemeinkosten auf die Kostenstellen,
  - 2. Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zwischen Hilfs- und Hauptkostenstellen,
  - 3. Zurechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger.
- (3) Personalkosten:
  - 1. Personalkosten sind grundsätzlich personenbezogen zuzuordnen. § 13 Abs. 3 GemHVO bleibt unberührt. Die Zuordnung der Versorgungs- und Beihilfekosten erfolgt in analoger Anwendung des § 13 Abs. 4 GemHVO.
  - 2. Die Zuordnung der Personalkosten zu den Kostenstellen und Kostenträgern kann direkt, durch Zeitaufschreibung oder durch sachgerechte Schätzung erfolgen.
- (4) Zinsen: Die Verrechnung der Zinsen, die Vermögensgegenständen zugeordnet werden können, erfolgt entsprechend der ursprünglichen Finanzierung. Dabei sind die Fördermittel und Kostenerstattungen Dritter von den Anschaffungs- und Herstellungskosten abzusetzen. Der verbleibende Rest stellt die Bezugsgröße für die Zinsverrechnung dar.  
Sofern Kreditaufnahmen zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit erforderlich waren, sind die hierauf entfallenden Zinsen möglichst verursachungsgerecht zuzuordnen.
- (5) Abschreibungen: Abschreibungen sind entsprechend der anteiligen Nutzung der Vermögensgegenstände zu verteilen.
- (6) Sonstige Kosten: Die sonstigen Sach- und Dienstleistungskosten sowie die sonstigen kalkulatorischen Kosten sind möglichst verursachungsgerecht zu verrechnen.

## **8. Leistungsrechnung**

- (1) Den Kostenstellen und Kostenträgern sind die durch sie erwirtschafteten Erlöse zuzuordnen. Außerordentliche, betriebsfremde und periodenfremde Erlöse werden nicht berücksichtigt.
- (2) Aufgrund des oftmaligen Fehlens monetärer Messgrößen sollte die kommunale Leistung auch mit geeigneten, auf die Kostenträger bezogenen, quantitativen und qualitativen Kennzahlen belegt werden.

**9. Internes Berichtswesen**

- (1) Anhand des internen Berichtswesens werden die Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung übersichtlich dokumentiert.
- (2) Das Berichtswesen sollte bestehen aus
  1. Regelmäßig zu erstellenden Standardberichten. Die Standardberichte sollten die grundlegenden Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung, insbesondere der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung beinhalten. Eine inhaltliche Kontinuität der Standardberichte ist zu gewährleisten, um einen Zeitvergleich zu erlauben. Die zeitlichen Abstände der Berichtsintervalle sind in einer Arbeitsanweisung festzuhalten.
  2. Sonderberichten, die auf Anweisung für spezielle Themenbereiche erstellt werden.

-----

## Begriffserläuterungen

### Abschreibung

Die Abschreibungen stellen den betriebsbedingten Verzehr des zeitlich begrenzt nutzbaren Anlagevermögens dar. Die Anschaffungskosten werden über die Zeit der tatsächlichen Nutzungsdauer abgeschrieben.

### Anbauverfahren

Eine Form der => innerbetrieblichen Leistungsverrechnung, bei der die Kosten der => Hilfskostenstellen ausschließlich auf die => Hauptkostenstellen verrechnet werden.

### Anderskosten

Anderskosten sind solche Kosten, die dem Wesen nach auch in die Ergebnisrechnung Eingang finden, für die Zwecke der Kostenrechnung jedoch mit anderen Wertansätzen, Mengenansätzen bzw. in anderer zeitlicher Verteilung übernommen werden (z.B.: kalkulatorische Abschreibungen).

### Äquivalenzziffernrechnung

Eine Form der => Divisionskalkulation, die bei der Kostenverrechnung auf verwandte => Leistungen bzw. => Produkte angewandt werden kann. Es wird dabei davon ausgegangen, dass die Kosten der verwandten => Leistungen bzw. => Produkte in einem bestimmten Verhältnis zueinander stehen, das über Äquivalenzziffern ausgedrückt wird.

### Außerordentlicher Aufwand

Der außerordentliche Aufwand ist ein Aufwand, der aufgrund seiner Art oder seiner Höhe im Betriebsablauf nicht zu erwarten war (z.B. Sonderabschreibungen).

### Außerordentlicher Ertrag

Der außerordentliche Ertrag ist ein Ertrag, der aufgrund seiner Art oder seiner Höhe im Betriebsablauf nicht zu erwarten war (z.B. Zuschreibungen).

### Betriebsabrechnungsbogen (BAB)

Im Betriebsabrechnungsbogen werden die Einzel- und Gemeinkosten sowie die innerbetrieblichen Leistungen erfasst und verrechnet (innerbetriebliche Leistungsverrechnung). Der BAB ist ein entsprechend dem organisatorischen Aufbau der Gemeinde zu gestaltendes Formular für die Durchführung der Kostenstellenrechnung.

### Betriebsfremder Aufwand

Der betriebsfremde Aufwand ist ein Aufwand, der nicht der Erreichung des Sachziels dient.

### Betriebsfremder Ertrag

Der betriebsfremde Ertrag ist ein Ertrag, der unabhängig von der sachzielbezogenen Tätigkeit der Gemeinde entsteht (z.B. Erträge aus Wertpapieren).

### Deckungsbeitragsrechnung

Für eine Deckungsbeitragsrechnung werden die variablen Kosten und die Erlöse eines Produktes einander gegenübergestellt. Voraussetzung ist also zunächst eine => *Kostenträgerrechnung*. Der Deckungsbeitrag steht zur Deckung der fixen Kosten zur Verfügung.

### **Divisionskalkulation**

Eine Form der => Kostenträgerrechnung, der eine Durchschnittsbetrachtung zugrunde liegt. In der einfachsten Form, der einstufigen Divisionskalkulation, werden die gesamten angefallenen Kosten durch die Menge bzw. der => Leistungen bzw. => Produkte dividiert, um die Stückkosten zu erhalten.

### **Einzelkosten**

Einzelkosten sind im Gegensatz zu => *Gemeinkosten* Kosten die sich einem Zurechnungsobjekt direkt zuordnen lassen.

### **Einzelkostenrechnung**

Bei der Einzelkostenrechnung werden nur die => *Einzelkosten* der Produkteinheit jeweils direkt zugeordnet.

### **Gemeinkosten**

Gemeinkosten sind im Gegensatz zu => *Einzelkosten* Kosten die sich einem Zurechnungsobjekt nicht direkt zuordnen lassen und gemäß bestimmter Verfahren indirekt verrechnet werden. Die Gemeinkosten, welche vor der Durchführung der => *innerbetrieblichen Leistungsverrechnung* auf die Kostenstellen verteilt werden, bezeichnet man als **primäre Gemeinkosten**. Die im Rahmen der => *innerbetrieblichen Leistungsverrechnung* auf die Hauptkostenstellen verteilten Gemeinkosten werden als **sekundäre Gemeinkosten** bezeichnet.

### **Gemeinkostenverrechnung**

Bei der Gemeinkostenverrechnung werden die => *Gemeinkosten* mit Hilfe von Zuschlagssätzen bzw. Umlageschlüsseln in angemessener Form den Zurechnungsobjekten zugeordnet.

### **Grenzkosten**

Als Grenzkosten werden diejenigen Kosten bezeichnet, die zusätzlich entstehen (entfallen), wenn die Ausbringungsmenge um eine Einheit erhöht (vermindert) wird.

### **Grenzkostenrechnung**

Die Grenzkostenrechnung stellt eine Variante der Teilkostenrechnung dar und ordnet den Zurechnungsobjekten die => *Grenzkosten* zu. Der Begriff Grenzkostenrechnung wird häufig als Synonym für die => *Deckungsbeitragsrechnung* verwandt.

### **Hauptkostenstelle**

Hauptkostenstellen sind Kostenstellen, die den Abschluss des Umlageverfahrens bilden. Sie sind direkt an der Erstellung der Kostenträger beteiligt. Davon abweichend und in Abhängigkeit von der jeweiligen Organisationsstruktur können auch Kostenstellen, die wichtige interne Produkte erstellen, als Hauptkostenstellen definiert werden.

### **Hilfskostenstelle**

Hilfskostenstellen sind nur indirekt an der Erstellung der Kostenträger beteiligt. Im Rahmen der => *innerbetrieblichen Leistungsverrechnung* werden die Kosten der Hilfskostenstellen auf die => *Hauptkostenstellen*, für welche die Hilfskostenstellen Leistungen erbracht haben, verrechnet.

### **Innerbetriebliche Leistungsverrechnung**

Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung ist die Verrechnung von Leistungen, die von einer Kostenstelle für eine oder mehrere andere Kostenstellen erbracht werden. Durch die innerbetriebliche Leistungsverrechnung werden die => *Hilfskostenstellen* entlastet und die Kosten den => *Hauptkostenstellen* zugeordnet.

### **Istkosten**

Istkosten sind die tatsächlich (in der Vergangenheit) entstandenen Kosten.

### **Iteratives Verfahren (Gleichungsverfahren)**

Eine Form der => innerbetrieblichen Leistungsverrechnung, das sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen den => Kostenstellen berücksichtigt. Die Kostenverrechnung wird durch die Verwendung eines linearen Gleichungssystems vorgenommen.

### **Kalkulatorische Kosten**

Kalkulatorische Kosten sind => *Anders- und Zusatzkosten*. In der Betriebswirtschaftslehre werden als typische kalkulatorische Kostenarten die kalkulatorischen Abschreibungen, kalkulatorischen Zinsen, kalkulatorischen Wagniskosten, kalkulatorische Miete sowie der kalkulatorische Unternehmerlohn genannt.

Die **kalkulatorischen Abschreibungen** umfassen die Wertminderungen, die durch den betriebsbedingten Verzehr von zeitlich begrenzt nutzbaren Anlagegütern entstehen. Im Sinne dieser Richtlinie umfassen die kalkulatorischen Abschreibungen mindestens die planmäßigen bilanziellen Abschreibungen.

Die **kalkulatorischen Zinsen** stellen den Gegenwert für den entgangenen Nutzen des für betriebliche Zwecke bereitgestellten Eigen- und Fremdkapitals dar. Es ist zu beachten, dass die kalkulatorischen Zinsen im Sinne dieser Richtlinie mindestens den Betrag der Fremdkapitalzinsen umfassen müssen.

Die **sonstigen kalkulatorischen Kosten** können gemäß der klassischen Betriebswirtschaftslehre kalkulatorische Mietkosten, kalkulatorische Wagniskosten und den kalkulatorischen Unternehmerlohn umfassen. Der Ansatz eines kalkulatorischen Unternehmerlohns und der kalkulatorischen Wagniskosten im System der kommunalen Kosten- und Leistungsrechnung ist nicht zulässig. Insofern stellen die laut Abgabenrecht ansatzfähigen Kosten stets die Untergrenze der in der Kosten- und Leistungsrechnung verwendeten Kosten dar.

### **Kennzahl**

Kennzahlen sind Messwerte, die zur sinnvollen und aussagefähigen Verdichtung und Gegenüberstellung vorhandener Informationen genutzt werden.

### **Kosten**

Kosten werden in Bezug auf die Kosten- und Leistungsrechnung im rein betriebswirtschaftlichen Sinne als bewertete Verbrauchsmengen der innerhalb einer bestimmten Zeitperiode zur Leistungserstellung eingesetzten Produktionsfaktoren verstanden.

### **Kostenartenrechnung**

Bei der Kostenartenrechnung werden alle Kosten nach bestimmten Klassifikationsmerkmalen systematisch erfasst. Das Kriterium der Merkmalsausprägung ergibt sich aus der Frage welche Kosten in welcher Höhe innerhalb einer Periode anfallen (z.B. Personal-, Sachkosten). Die Kostenartenrechnung ist die erste Stufe einer Kosten- und Leistungsrechnung.

### **Kostenstelle**

Ort der Kostenentstehung, i.d.R. gegliedert nach funktionalen, räumlichen, organisatorischen oder abrechnungstechnischen Kriterien. Ein Kostenstellenplan kann häufig unter zu Hilfenahme des Organigramms aufgebaut werden.

### **Kostenstellenrechnung**

Die Kostenstellenrechnung ist die zweite Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung und zeigt wo die => *Kosten* angefallen sind. Dabei werden sämtliche Kostenstelleneinzelkosten und => *Gemeinkosten* verursachungsgerecht den jeweiligen => *Kostenstellen* zugeordnet, um so deren Werteverzehr zu kontrollieren.

### **Kostenträger**

Der Kostenträger gibt an wofür die Kosten entstanden sind. Die Kostenträger werden von den Kommunen definiert und in einem Kostenträgerplan zusammengefasst. Kostenträger können Leistungen oder Produkte sein.

### **Kostenträgerrechnung**

Die Kostenträgerrechnung ist die dritte Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung. Dort werden alle entstandenen Kosten verursachungsgerecht den Kostenträgern zugeordnet. Eine Kostenträgerrechnung (auch Produktkostenrechnung genannt) kann als => *Vollkostenrechnung* oder => *Teilkostenrechnung* durchgeführt werden.

### **Leistung**

Leistungen sind die konkreten Arbeitsergebnisse einer Kommune, wie z.B. amtliche Bekanntmachungen, Medienarbeit oder Veranstaltungen und Aktionen, die zum Produkt Öffentlichkeitsarbeit zusammengefasst werden.

### **Neutraler Aufwand**

Der neutrale Aufwand ist der Teil des Aufwands, dem keine Kosten oder Kosten in einer unterschiedlichen Höhe gegenüberstehen. Der neutrale Aufwand besteht aus dem => *außerordentlichen Aufwand*, dem => *betriebsfremden Aufwand* und dem => *periodenfremden Aufwand*.

### **Neutraler Ertrag**

Der neutrale Ertrag ist der Teil des Ertrages, dem keine Erlöse oder Erlöse in einer unterschiedlichen Höhe gegenüberstehen. Der neutrale Ertrag besteht aus dem => *außerordentlichen Ertrag*, dem => *betriebsfremden Ertrag* und dem => *periodenfremden Ertrag*.

### **Periodenfremder Aufwand**

Der periodenfremde Aufwand ist ein Aufwand von vorausgehenden oder nachfolgenden Perioden.

### **Periodenfremder Ertrag**

Der periodenfremde Ertrag ist ein Ertrag von vorausgehenden oder nachfolgenden Perioden.

### **Personalkostensätze**

Personalkostensätze definieren, in welcher Form Personalkosten um die Personalnebenkosten ergänzt, in die Kostenrechnung eingehen. Neben den eigentlichen Personalkosten, werden so insbesondere Beihilfen, kalkulatorische Pensionskosten und Unfallfürsorge berücksichtigt.

### **Plankosten**

Plankosten bezeichnen die Kosten, die für einen bestimmten => Kostenträger, eine => *Kostenstelle* und/oder einen bestimmten Zeitraum, aufgrund der tatsächlichen oder geplanten Bestimmungsfaktoren, vorgesehen sind.

### **Produkte**

Ein Produkt ist eine Leistung oder eine Gruppe von Leistungen, für die von Stellen innerhalb oder außerhalb der Verwaltung eine Nachfrage besteht und für die prinzipiell ein Entgelt entrichtet werden müsste.

### **Prozesskosten**

Alle betriebsnotwendigen Kosten, die im Vollzug eines bestimmten Arbeitsablaufes entstehen. In den Prozesskosten kommen die => *Kostenarten*, die Kosten für die => *Kostenstelle* und die Produktkosten in integrierter Form zum Ausdruck. Sie werden deshalb für die Kostenrechnung insbesondere im Falle komplexer und heterogener => *Produkte* errechnet.

### **Prozesskostenrechnung**

Die Prozesskostenrechnung ist eine entscheidungsorientierte Kostenrechnung. Sie hat das Ziel, auch die Gemeinkosten möglichst verursachergerecht auf die Kostenträger weiter zu verrechnen.

### **Sekundärkostenverrechnung**

Sekundärkostenverrechnung ist eine andere Bezeichnung für die innerbetriebliche Leistungsverrechnung.

### **Teilkostenrechnung**

Bei der Teilkostenrechnung werden den => *Kostenträgern* ausschließlich die variablen (also kurzfristig beeinflussbaren) Kosten zugeordnet. Die Fixkosten (kurzfristig nicht beeinflussbaren) bleiben zunächst unberücksichtigt.

### **Überleitungsrechnung**

Mit Hilfe der Überleitungsrechnung können die Kosten/Erlöse aus den Aufwendungen/Erträgen der Ergebnisrechnung abgeleitet werden.

### **Verursachungsprinzip**

Gemäß dem Verursachungsprinzip werden die Kosten nach ihrer tatsächlichen Entstehung verrechnet.

### **Vollkostenrechnung**

Bei der Vollkostenrechnung werden sowohl => *Einzelkosten* als auch => *Gemeinkosten* (also alle überhaupt angefallenen Kosten) auf die jeweiligen => *Kostenträger* verrechnet.

### **Zielkostenrechnung**

Bei der Zielkostenrechnung werden ausgehend von einem geplanten Zielpreis einer Leistung bzw. eines Produkts die Zielkosten festgelegt. Aufgrund dieser Kostenvorgabe wird die Erstellung der Leistung bzw. des Produkts entsprechend ausgestaltet.

### **Zusatzkosten**

Zusatzkosten sind fiktive Kosten; (in der Privatwirtschaft beispielsweise ein kalkulatorischer Unternehmerlohn); sie dienen Vergleichszwecken oder zur Berücksichtigung alternativer Verwendungsmöglichkeiten.

### **Zuschlagskalkulation**

Eine Form der => Kostenträgerrechnung, bei der die => Einzelkosten den Kostenträgern direkt zugeordnet werden. Die => Gemeinkosten werden dagegen über Zuschläge näherungsweise verursachungsgerecht umgelegt.

### Empfehlung zur Ausgestaltung einer Überleitungsrechnung

Aufwendungen	Kostenberechnung				Kosten = gesamte Kosten [€]
	Gesamte Aufwendungen [€]	Abzüglich neutraler Aufwendungen <sup>1</sup> [€]		Zuzüglich kalkulatorischer Kosten [€]	
		Zusatz- aufwendungen	Anders- aufwendungen	Anderskosten Zusatzkosten	
Personalaufwendungen					Personalkosten
Versorgungsaufwendungen					Versorgungskosten
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen					Sach- und Dienstleistungskosten
Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferaufwendungen					Kosten für Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferkosten
Aufwand der sozialen Sicherung					Kosten der sozialen Sicherung
Sonstige laufende Aufwendungen der Verwaltungstätigkeit					Sonstige Kosten der Verwaltungstätigkeit
Bilanzielle Abschreibungen					Kalkulatorische Abschreibungen
Zinsen und ähnliche Aufwendungen				<i>unter Berücksichtigung des kalkulatorischen Zinssatzes in Höhe von ...</i>	Kalkulatorische Zinsen
					Sonstige kalkulatorische Kosten

<sup>1</sup> Zu den neutralen Aufwendungen gehören die außerordentlichen, betriebsfremden und periodenfremden Aufwendungen.

Projektgruppe 12  
- Empfehlung zur Kosten- und Leistungsrechnung -

Erträge	Erlösberechnung				Erlöse = gesamte Erlöse
	Abzüglich neutraler Erträge <sup>2</sup> [€]		Zuzüglich kalkulatorischer Erlöse [€]		
Gesamte Erträge [€]	Zusatzerträge	Anderserträge	Anderserlöse	Zusatzerlöse	[€]
Steuern und ähnliche Abgaben					Steuern und ähnliche Abgaben
Zuwendungen und allgemeine Umlagen					Erlöse aus Zuwendungen und allgemeinen Umlagen
Sonstige Transfererträge					Sonstige Transfererlöse
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte					Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte
Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen					Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen
Sonstige laufende Erträge der Verwaltungstätigkeit					Sonstige Erlöse der Verwaltungstätigkeit
Aktiviertete Eigenleistungen und Bestandsveränderungen					Aktiviertete Eigenleistungen und Bestandsveränderungen
Zinserträge und sonstige Finanzerträge					Zinserlöse und sonstige Finanzerlöse

<sup>2</sup> Zu den neutralen Erträgen gehören die außerordentlichen, betriebsfremden und periodenfremden Erträge.

### Empfehlung zur Ausgestaltung eines Betriebsabrechnungsbogens

	Hilfskostenstellen		Hauptkostenstellen			
	Hilfskostenstelle 1	Hilfskostenstelle 2	Hauptkosten- stelle 1	Hauptkosten- stelle 2	Hauptkosten- stelle 3	Hauptkosten- stelle 4
Einzelkosten (informativ)						
Primäre Gemeinkosten						
Σ der primären Gemeinkosten	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ
Innerbetriebliche Leistungsver- rechnung						
			→			
			→			
	0	0	Σ	Σ	Σ	Σ

Die Gemeinkosten der Hauptkostenstellen können nach Abschluss des Betriebsabrechnungsbogens mit vergleichbarer Systematik den Kostenträgern zugerechnet werden.

## **Muster-Dienstanweisung: Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung**

### **1. Allgemeine Bestimmungen**

Gemäß § 12 der GemHVO wird angeordnet:

Es wird für alle Verwaltungsbereiche der Gemeinde XX eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt.

### **2. Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung**

Es wird die Richtlinie für eine kommunale Kosten- und Leistungsrechnung in Rheinland-Pfalz zugrunde gelegt, auf deren Basis die konkrete Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung entwickelt wird. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist als Vollkostenrechnungssystem einzuführen.

### **3. Verantwortliche(r)**

Für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung ist XXXXXXXXXXXXX verantwortlich.

### **4. Inkrafttreten**

Diese Dienstanweisung tritt am XX.XX.XXXX in Kraft.

Ort, .....

Datum, .....

.....

Gemeinde

.....

Bürgermeister

## Kontenklassen 8 und 9 des Kontenrahmenplans

<b>Kostenrechnung</b>	
<b>Erlöse</b>	<b>Kosten</b>
<b>Kontenklasse 8</b>	<b>Kontenklasse 9</b>
80 Steuern und ähnliche Abgaben	90 Personalkosten
81 Erlöse aus Zuwendungen und allgemeinen Umlagen	91 Versorgungskosten
82 Sonstige Transfererlöse	92 Kosten für Sach- und Dienstleistungen
83 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	93 Kalkulatorische Abschreibungen
84 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	94 Kosten für Zuwendungen, Umlagen und sonstige Transferkosten
85 Andere aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen	95 Kosten der sozialen Sicherung
86 Sonstige Erlöse der Verwaltungstätigkeit	96 Sonstige Kosten der Verwaltungstätigkeit
87 Zinserlöse und sonstige Finanzerlöse	97 Kalkulatorische Zinsen
88 Erlöse aus internen Leistungsbeziehungen	98 Kosten aus internen Leistungsbeziehungen
89 Nicht besetzt	99 Sonstige kalkulatorische Kosten

Eine weitere Aufgliederung der Kontenklassen ist entsprechend den örtlichen Verhältnissen vorzunehmen.