

Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) in der Kommunalverwaltung II

Teil 2 Aufbau der KLR Kostenartenrechnung

Klaus Wenzel
Leitender Stadtverwaltungsdirektor a. D.
Geschäftsführer Fritz-Walter-Stadion Kaiserslautern GmbH a. D.

1. Aufbau der KLR

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

2.3 Kostenartenplan

2.4 Personalkosten

2.5 Materialkosten

2.6 Kalkulatorische Kosten

Übersicht

- Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) informiert, wo in der Verwaltung welche Kosten angefallen sind
- Keine gesetzlichen Regelungen zum Aufbau der KLR
- Kosten bedeuten Minderung des Reinvermögens
- Enge Verknüpfung von KLR und Ergebnisrechnung
- KLR ermöglicht Aussagen über Wirtschaftlichkeit der Verwaltung



1. Aufbau der KLR

- Systematische Ermittlung, wo welche Kosten angefallen sind



Kostenarten- rechnung

- Systematische Ermittlung, wo welche Kosten angefallen sind
- Kostenartenrechnung: **Welche** Kosten sind entstanden?



Kostenstellen- rechnung

- Systematische Ermittlung, wo welche Kosten angefallen sind
- Kostenartenrechnung: **Welche** Kosten sind entstanden?
- Kostenstellenrechnung: **Wo** sind die Kosten entstanden?

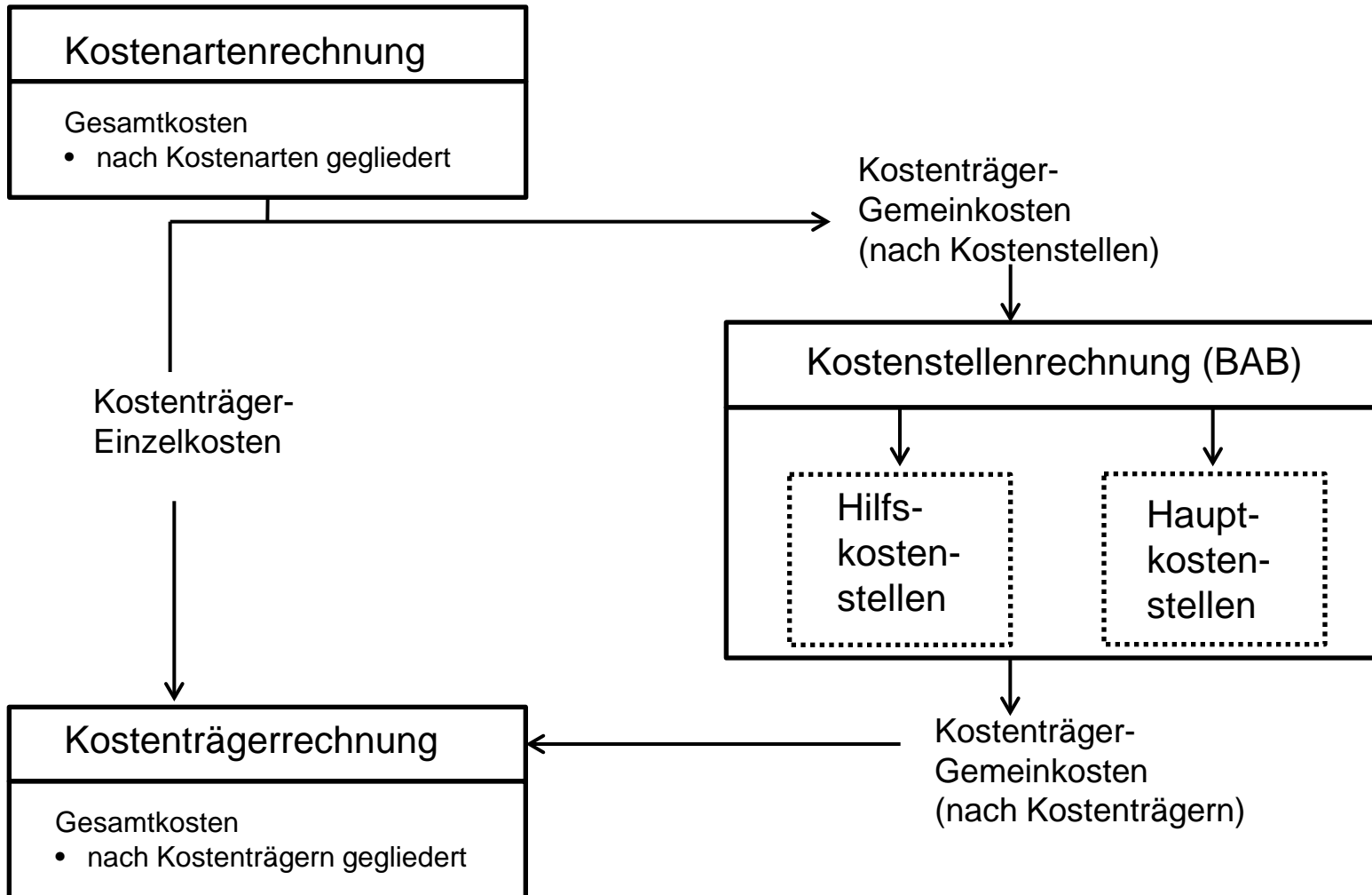


Kostenträger- rechnung

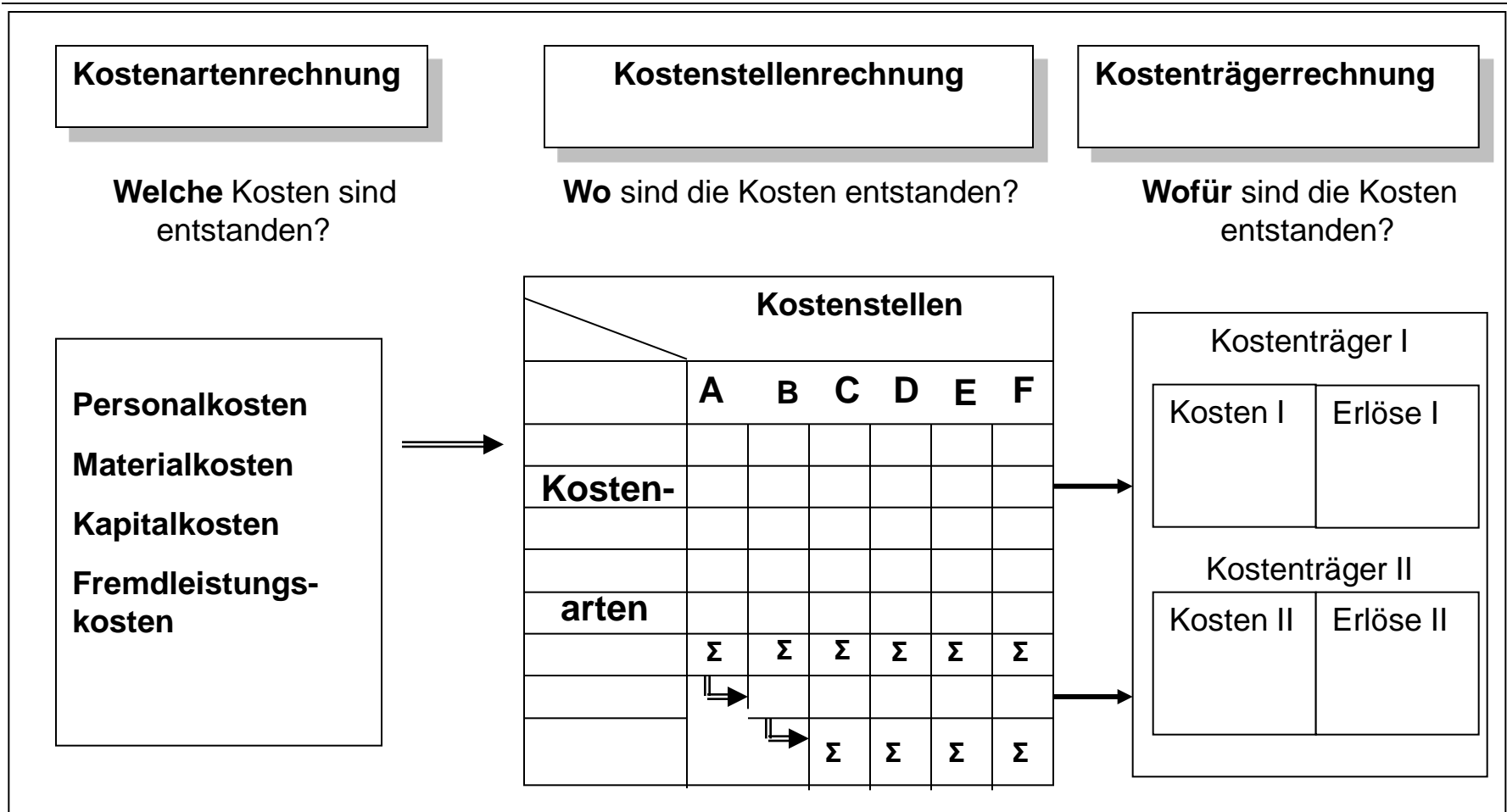
- Systematische Ermittlung, wo welche Kosten angefallen sind
- Kostenartenrechnung: **Welche** Kosten sind entstanden?
- Kostenstellenrechnung: **Wo** sind die Kosten entstanden?
- Kostenträgerrechnung: **Für welche Produkte** sind die Kosten entstanden?



1. Aufbau der KLR



1. Aufbau der KLR



Die Kostenrechnung soll aus “mindestens” aus folgenden Komponenten bestehen:

- **Kostenartenrechnung**
 - **Kostenträgerrechnung**
 - **Kostenstellenrechnung**
- } **Pflicht**
- } **optional**

1. Aufbau der KLR

Können diese Fragen mit der Kostenarten- und Kostenträgerrechnung beantwortet werden?

- Wie hoch sind unsere Stromkosten im Rathaus?
- Was kostet uns ein KiTa-Platz?
- Was kostet uns die Sozialhilfe?
- Was kostet uns ein Personalausweis?
- Was kostet uns die Einrichtung einer neuen Stelle?
- Was kostet uns der Fahrdienst des Bgm.?

Nein

Nein

ja

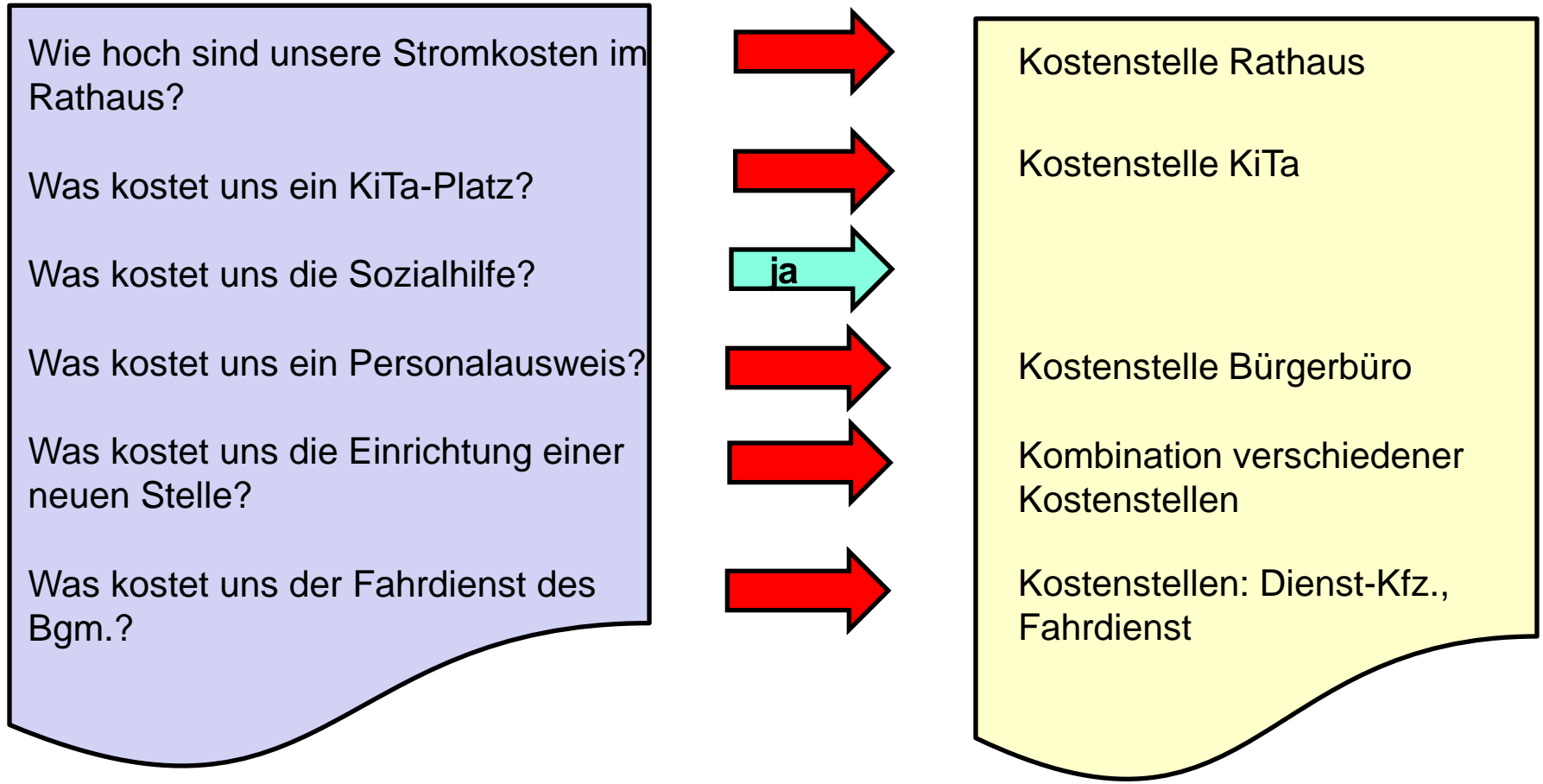
Nein

Nein

Nein

1. Aufbau der KLR

Diese Fragen können in Kombination mit Kostenstellen beantwortet werden!



1. Aufbau der KLR

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

2.3 Kostenartenplan

2.4 Personalkosten

2.5 Materialkosten

2.6 Kalkulatorische Kosten

Welche Kosten sind angefallen?

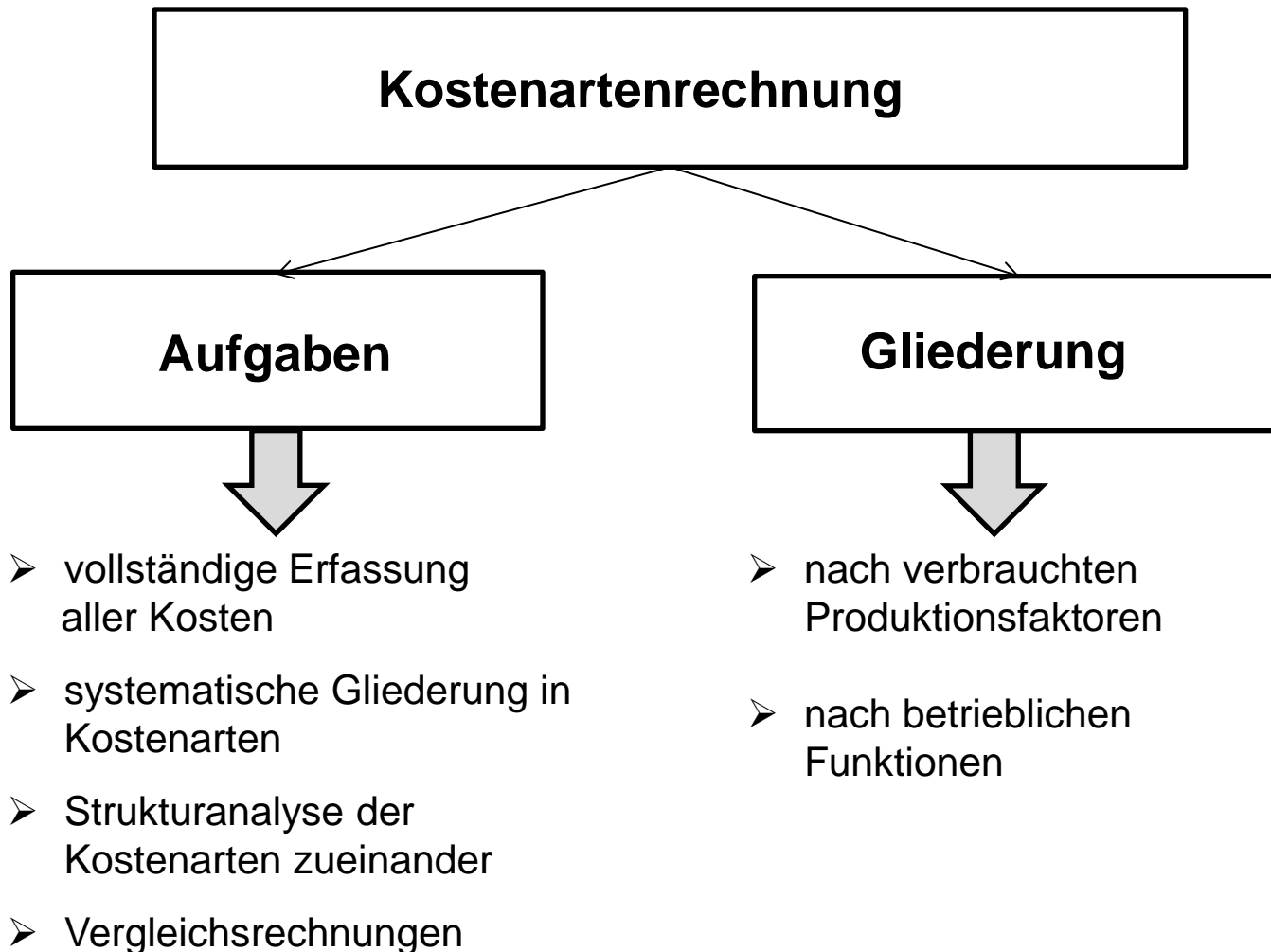
Bildung der Kostenarten:

- weitgehend durch Kostenrahmenplan gegeben

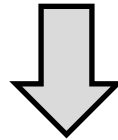
Hier werden die Kosten ermittelt und zu Kosten gleichen Charakters zusammengefasst.

Die Kostenartenrechnung beantwortet somit die Frage, welche Kosten sind innerhalb eines Haushaltsjahres angefallen.

Beispiel: Anzahl der Stellen!



Welche Kosten sind angefallen?



Kostenerfassung

Strukturanalyse



% - Anteile der Kostenarten
an den Gesamtkosten

oder

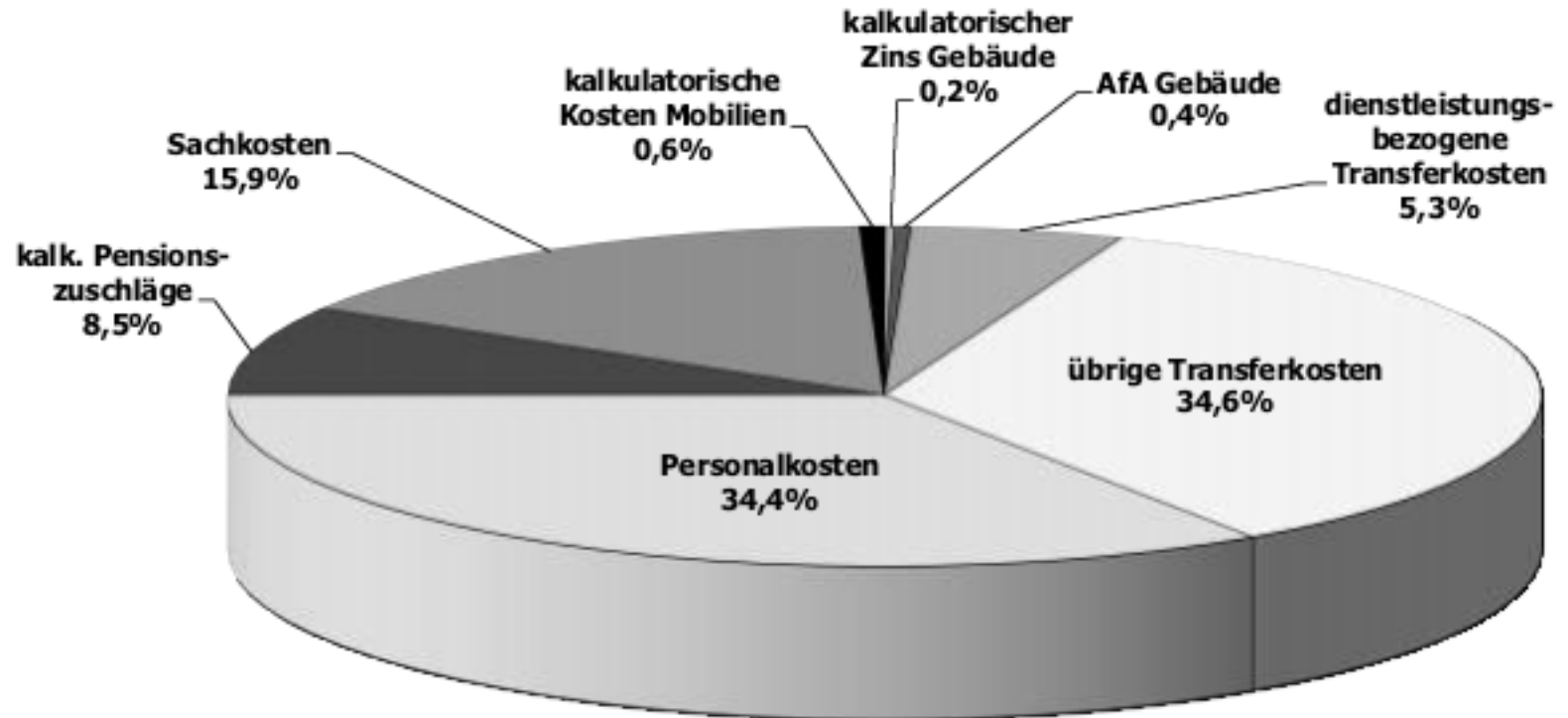
Vergleichsanalyse



% - Werte der Veränderung
der Kostenarten

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

Kostenarten der Gesamtkosten der Senatsverwaltungen und der Senatskanzlei

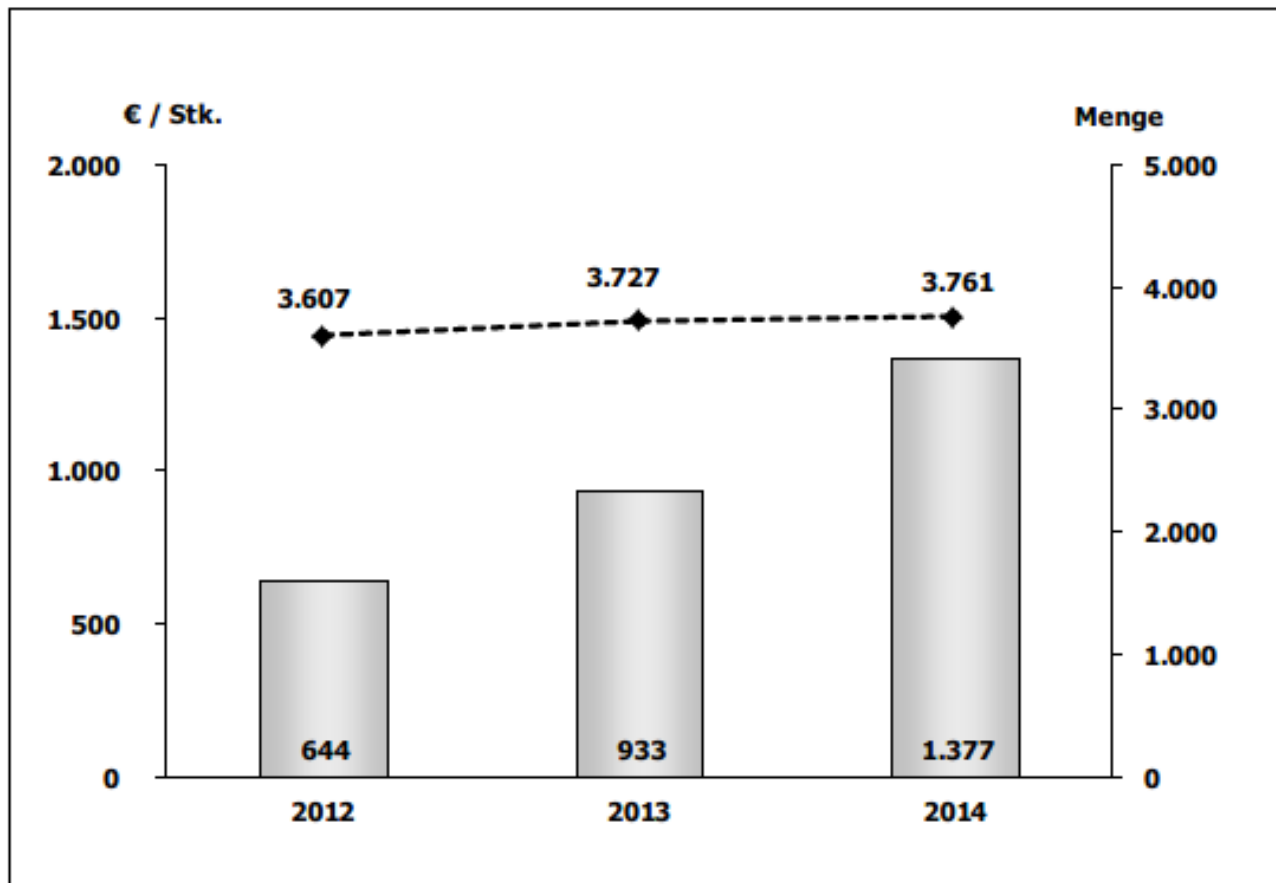


Senatsverwaltung der Finanzen: Was kostet wie viel, HH-Jahr 2014?
Berlin 2015, S. 7

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

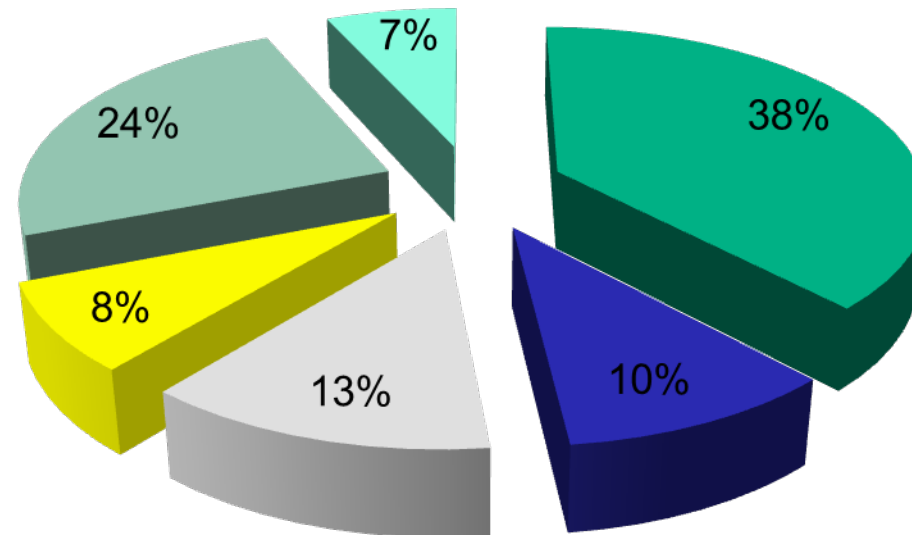
Was kostet...

... die Förderung des Leistungssports je Förderfall ?



Kostenstruktur eines kommunales Freizeitbades

- Personalkosten:
- Energie:
- Kapitalkosten
- Unterhaltung:
- Wasserkosten:
- Sonstige:



1. Aufbau der KLR

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

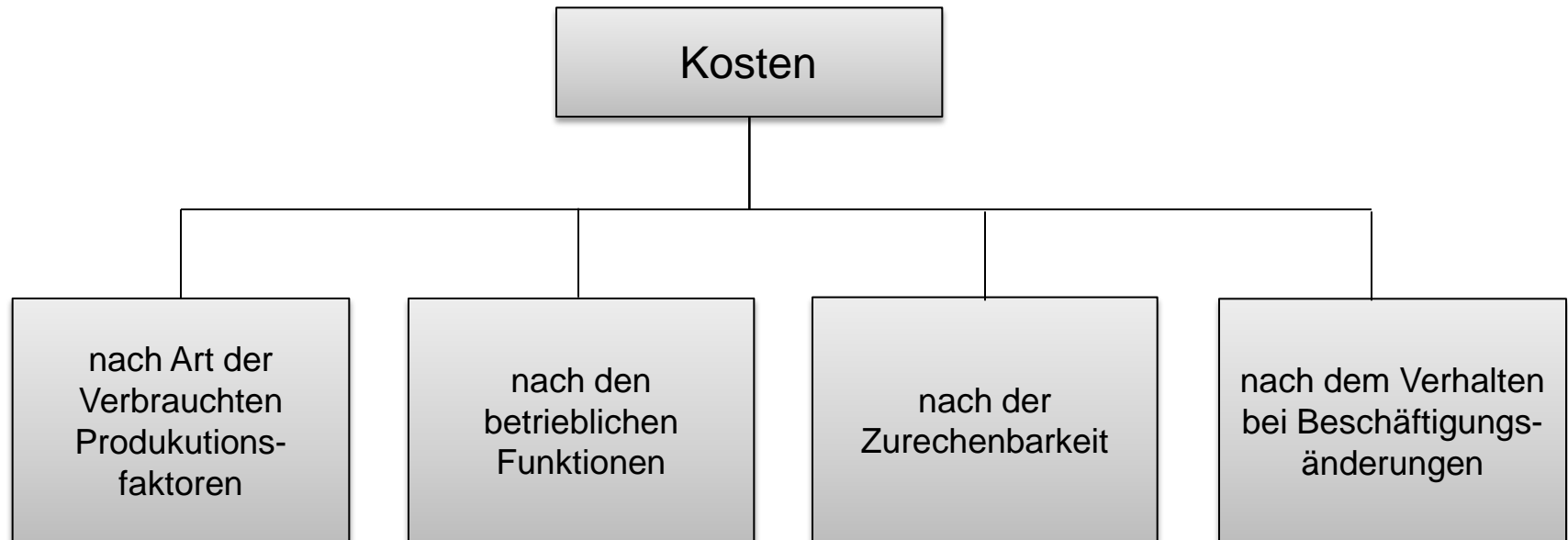
2.3 Kostenartenplan

2.4 Personalkosten

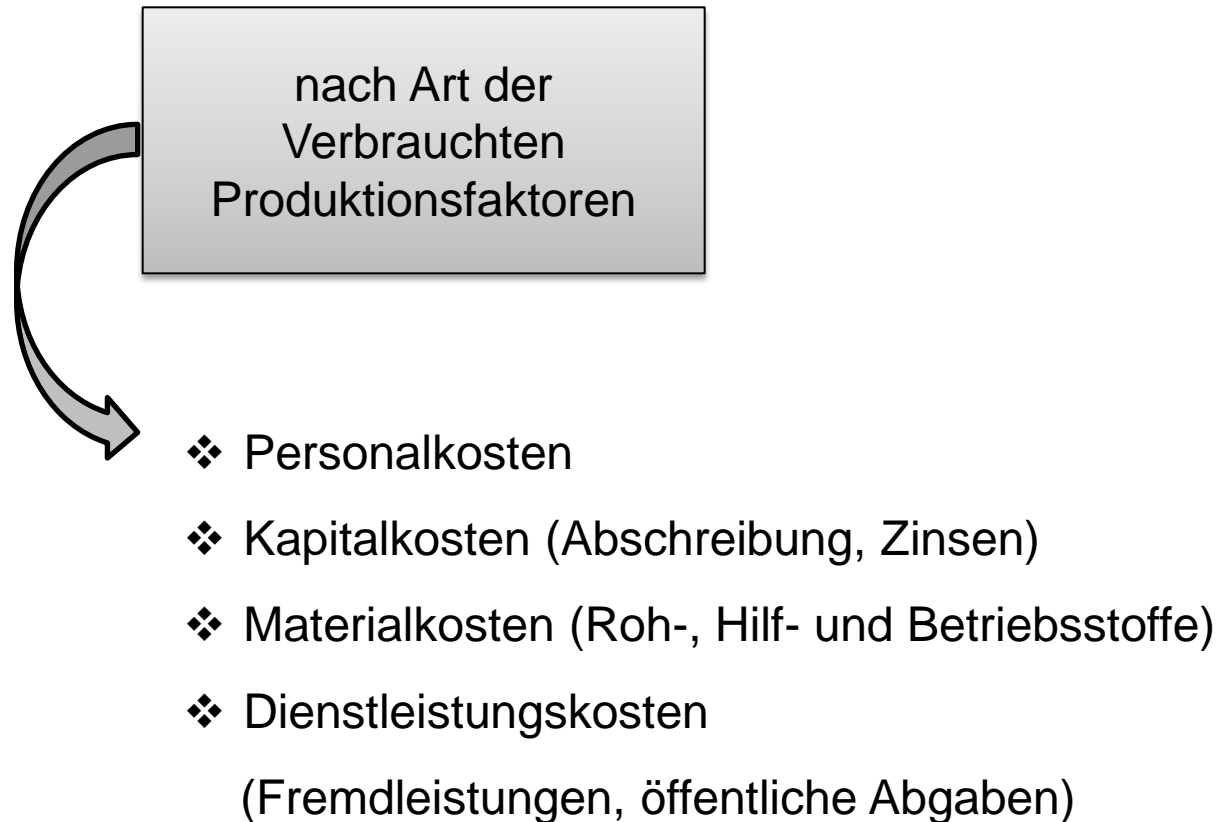
2.5 Materialkosten

2.6 Kalkulatorische Kosten

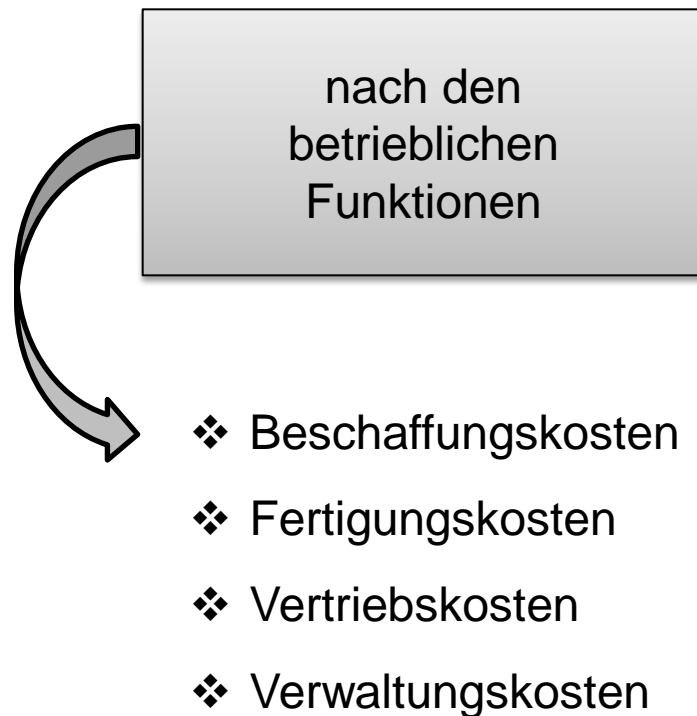
2.2 Gliederung der Kostenarten



2.2 Gliederung der Kostenarten



2.2 Gliederung der Kostenarten



Bei größeren Betrieben / Verwaltungen als zusätzliche Untergliederung denkbar
Kommunal ≈ Teilhaushalte

2.2 Gliederung der Kostenartenrechnung

Beispiel Kommunalverwaltung

Auszug Kontenrahmenplan

5221		Dienstbezüge
	50211	Bezüge der Beamten
	50212	Vergütungen der Arbeitnehmer
	50213	Sonstige
5024		Leistungszulagen
	50241	Beamte
	50242	Arbeitnehmer
	50243	Sonstige
5029		Sonstige Aufwendungen für Bedienstete
	50291	Beamte
	50292	Arbeitnehmer
	50293	Sonstige

2.2 Gliederung der Kostenartenrechnung

Beispiel Kommunalverwaltung

5221		Dienstbezüge
	50211	Bezüge der Beamten
	50212	Vergütungen der Arbeitnehmer
	50213	Sonstige

weiter unterteilt auf Teilhaushalte

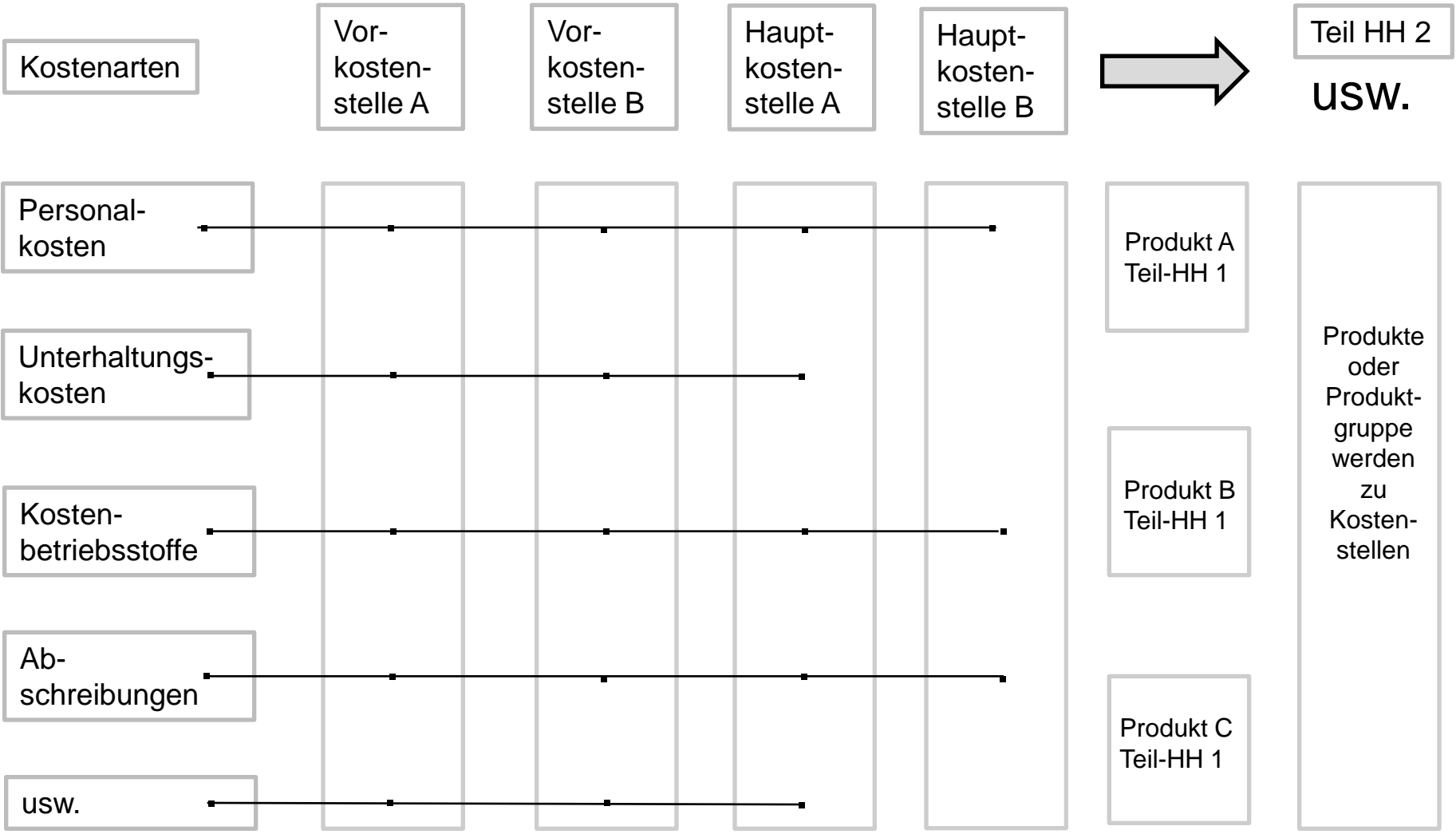
Teilhaushalt 1
Organisation

Teilhaushalt 2
Finanzen

Teilhaushalt 3
Bauen, Wohnen,
Umwelt

usw.

Teilhaushalt 1



2.2 Gliederung der Kostenarten

Neben den bisherigen Kriterien können noch andere betriebs- / branchenindividuelle Gliederungen kommen

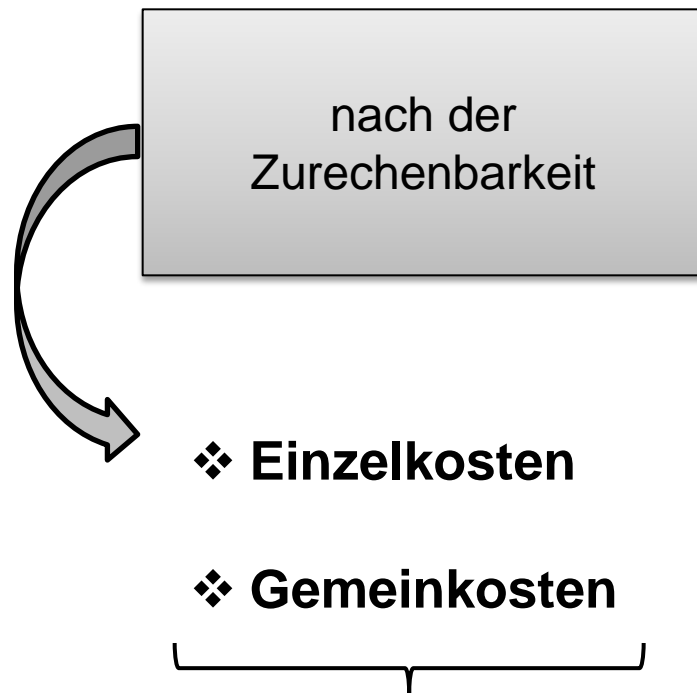


Gliederungskriterien bisher geeignet für Kontenrahmen, Aufwendungen und Kontenartenplan



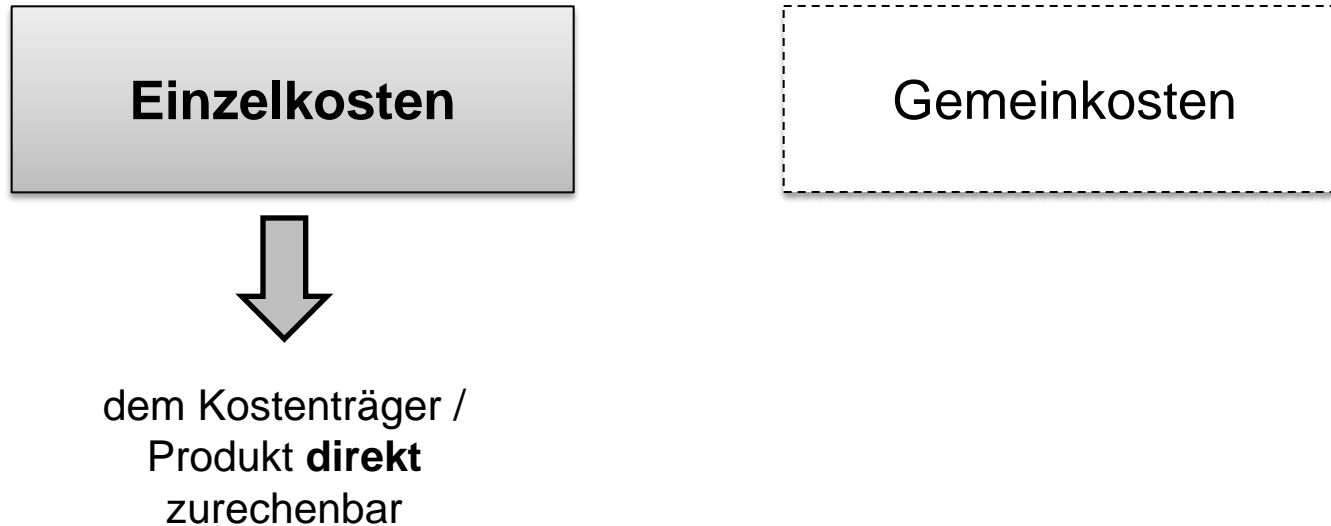
Weitere Unterscheidung notwendig für kostenrechnerische Differenzierung

2.2 Gliederung der Kostenarten



bei Zuschlagskalkulation erforderlich
siehe: Kostenträgerrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten



- größere Verursachungsgerechtigkeit
- Ermittlung der Einzelkosten kann mit größerem Aufwand verbunden sein
- Abwägung unter den Aspekten der Wirtschaftlichkeit

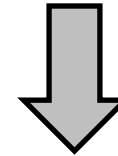
z.B.

- Material,
- Personal

2.2 Gliederung der Kostenarten

Einzelkosten

Gemeinkosten

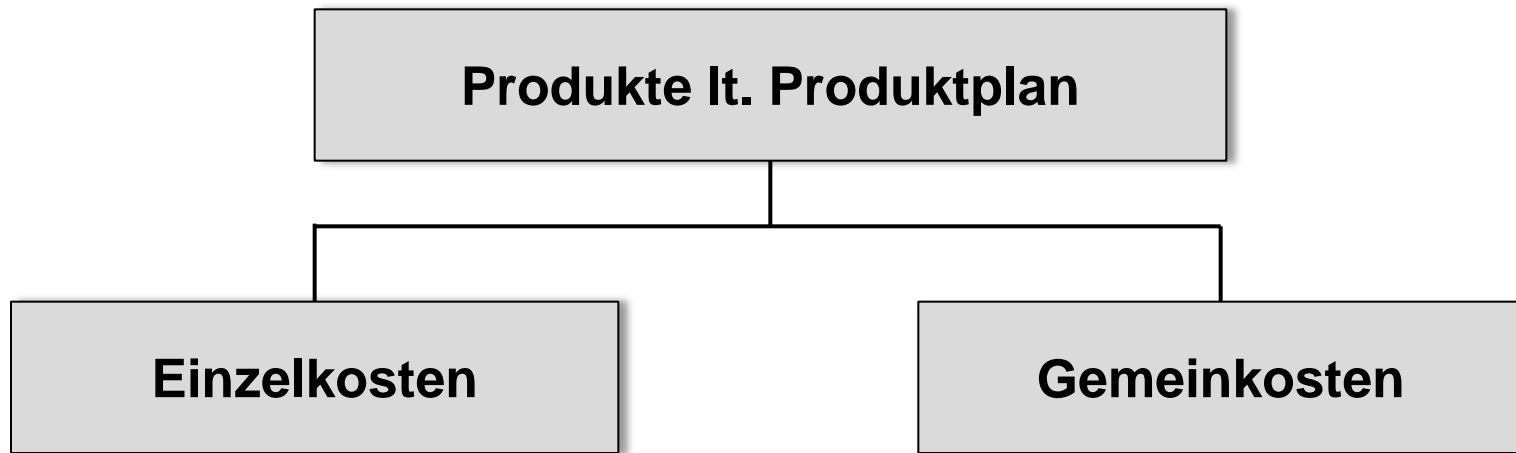


dem Kostenträger / Produkt
nur indirekt zurechenbar
(Verteilungsschlüssel)

Kosten für mehrere oder alle
Produkte

z.B.

- Kleinmaterialien,
- Verwaltungspersonal,
- Raumkosten, Heizung
- Versicherungen



- Geschirr für KiTa (3650)
- Farbe für Berg- und Schutzhütten (42217)
- Druckkosten für Flyer zur Existenzgründung (57122)

- Heizöl für das KiTa und Kindergartengebäude
- Einkauf von Büromaterialien
- Einkauf eines Kommentars zum öffentlichen Dienstrecht

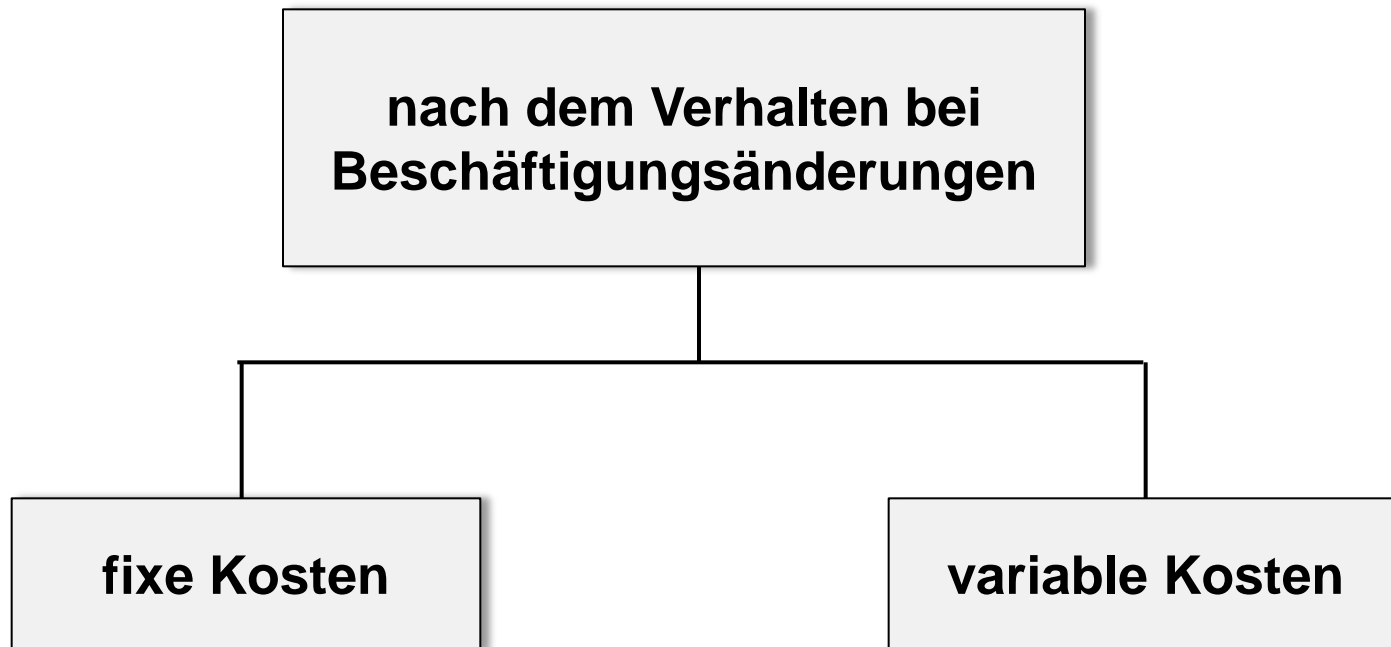
Aufwandsbuchung wird direkt zur Einzelkostenbuchung

Grund: Viele Aufwandsarten sind konkret einem Produkt zurechenbar.

Produkt	bzw.	Leistung
1121	11211	Aus- und Fortbildung

Aufwandskonto	
56120000	Aufwendungen für Aus- und Fortbildung, Umschulung

aber:
Aus Sicht der KLR kein Endprodukt



Fixe Kosten

= beschäftigungsunabhängige Kosten

- Diese verändern sich nicht mit der “produzierten” Menge
- Sie bleiben in ihrer Höhe unverändert bis zur Kapazitätsgrenze (Auslastung) gleich
- Sie sind Kosten der Betriebsbereitschaft (Verwaltungsfunktionalität)
- z.B. Personalkosten, Mieten, Grundgebühren für Strom/Wasser, Versicherungen, Gehälter im Verwaltungsbereich

• **Fixe Kosten**

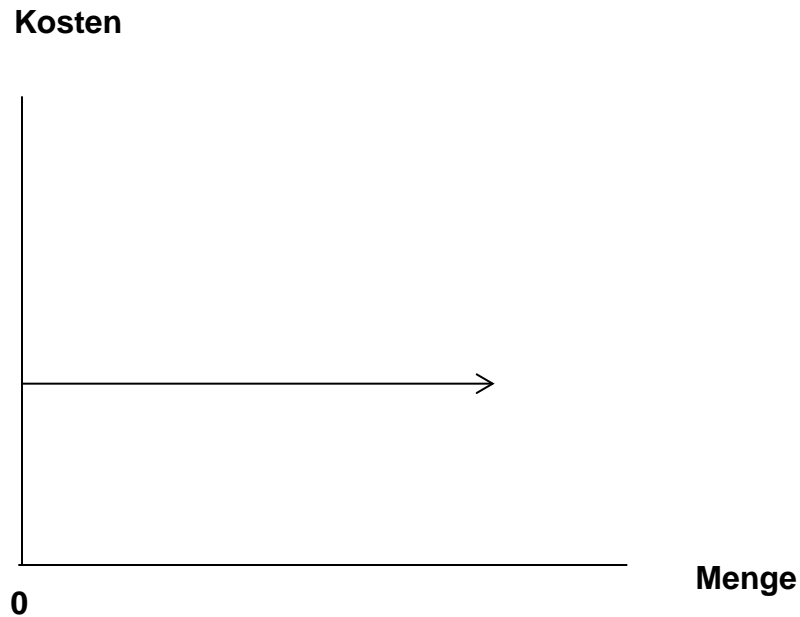
Beispiel:

Fahrbereitschaft einer kleinen Behörde verfügt über einen PKW.

- Kfz-Steuer
- Kfz-Versicherung
- Abschreibung
- Zinsen

Fallen unabhängig von der Fahrleistung des PKW's an. Sie entstehen auch, wenn das Fahrzeug gar nicht benutzt wird.

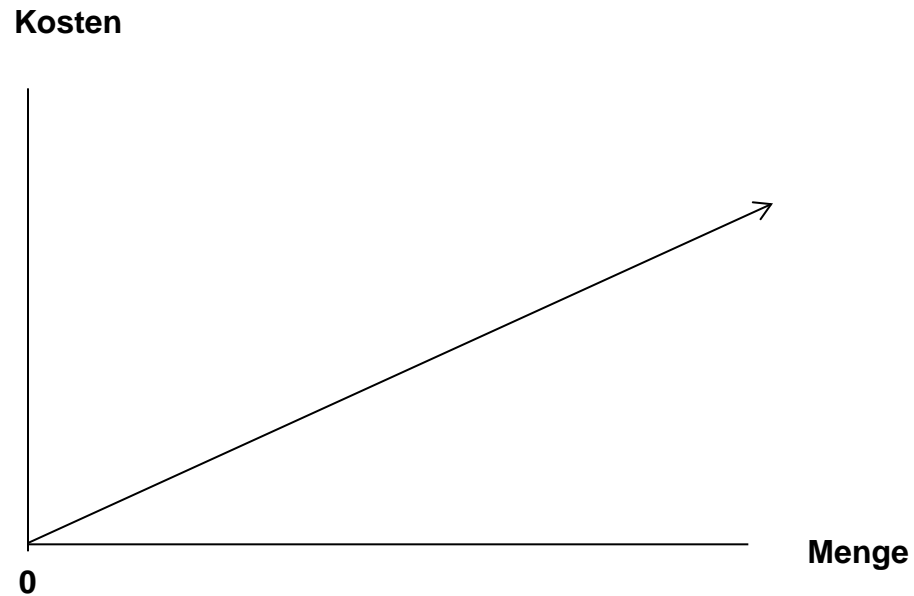
- **Fixe Kosten**



Variable Kosten

- Kosten, deren Höhe von der Leistungsmenge abhängen, d.h. variable Kosten verändern sich bei einer Veränderung der Leistungsmenge
- Variable Kosten fallen nur an, wenn produziert wird
- Variable Kosten verändern sich mit der “produzierten” Menge (z.B. eingekaufte Waren die für die Erstellung des Produktes benötigt werden und Hilfsstoffe)
- Beispiel: beschäftigungsabhängige Materialkosten (z.B. Kosten für Füllsand beim Bau eines Gehwegs, beschäftigungsabhängige Arbeitskosten, leistungsabhängige Abschreibung).
- Häufig unterstellt man lineare (proportionale) Kostenverläufe

- **Variable Kosten**



1. Aufbau der KLR

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

2.3 Kostenartenplan

2.4 Personalkosten

2.5 Materialkosten

2.6 Kalkulatorische Kosten

Kosten orientieren sich zu mindestens 90 %
am Kontenrahmenplan - Aufwand

Nur spezielle Kostenarten erhalten im
Kontenrahmenplan eine eigene Position

- = Kalkulatorische Kosten, z. B.
 - Kontengruppe 93 Kalk. Abschreibungen
 - Kontengruppe 97 Kalk. Zinsen

2.3 Kostenartenplan

Kosten- und Leistungsrechnung

	Erlöse		Kosten	
	Kontenklasse 8		Kontenklasse 9	
80	Steuern und ähnliche Abgaben		90	Personalkosten
81	Erlöse aus Zuwendungen, allg. Umlagen u. sonst. Transfererlösen		91	Versorgungskosten
82	Erlöse der sozialen Sicherung		92	Kosten für Sach- und Dienstleistungen
83	Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte		93	Kalkulatorische Abschreibungen

Kontengruppen

Kosten- und Leistungsrechnung

	Erlöse		Kosten	
	Kontenklasse 8		Kontenklasse 9	
84	Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen		94	Kosten für Zuwendungen, allgemeine Umlagen und sonstige Transferkosten
85	Andere aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen		95	Kosten der sozialen Sicherung
86	Sonstige Erlöse aus Verwaltungstätigkeit		96	Sonstige Kosten der Verwaltungstätigkeit
87	Zinserlöse und sonstige Finanzerlöse		97	Kalkulatorische Zinsen

2.3 Kostenartenplan

Kosten- und Leistungsrechnung		
Erlöse	Kosten	
Kontenklasse 8	Kontenklasse 9	
Konten- gruppen	88 Erlöse aus internen Leistungsbeziehungen	98 Kosten aus internen Leistungsbeziehungen
Konten- gruppen	89 Nicht besetzt (Es gibt keine kalkulatorischen Erlöse)	99 Sonstige kalkulatorische Kosten

Es macht dabei Sinn, bestimmte Gruppen weiter zu differenzieren.

Beispiel:

Kontengruppe 52: Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen

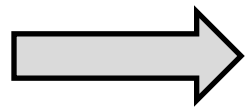
Hinter dieser Kontengruppe steckt eine Vielzahl einzelner Kosten wie z. B. Energiekosten, Raumkosten, Reinigungskosten, Büromaterial etc. Je nach Zielsetzung macht es durchaus Sinn, hier feingliedrigere Kostenarten zu bilden, um bspw. die Energiekosten separat darzustellen (im Rahmen eines Energiemanagements).

Dabei wäre es sogar sinnvoll, die einzelnen Energiearten zu unterscheiden (Strom, Gas, Wasser, Abwasser, Fernwärme usw.). Entscheidend ist dabei jedoch immer die anfangs erwähnte Zielsetzung des Adressaten der Kostenrechnung!!

Am sinnvollsten ist es daher, die Kostenarten nach Art der verbrauchten Produktionsfaktoren zu strukturieren

- ✓ Personalkosten
- ✓ Sachkosten
 - Materialkosten
 - Raumkosten
 - Versicherungen und Beiträge
 - Kfz-Kosten
 - Reparatur und Instandhaltung
- ✓ Kalkulatorische Kosten

2.3 Kostenartenplan



Praxisbeispiel: Auswertung

Kostenartenauswertung 2003		1/2003	1/2003
Kto. Nr.	Konto	65200010	65200010
		wie d n alle	Sum me
4000	Umsatzerlöse	0,00	0,00
4200	Mieten u. Pächten	-6.135,48	-6.135,48
4201	Erst. Energiekosten	0,00	0,00
4202	Erbbauszinsen	0,00	0,00
4830	Sonst. betr. Erträge	0,00	0,00
4960	Periodenfremde Erträge	0,00	0,00
4970	Versicherungserlöse	-2.183,20	-2.183,20
	Summe Erlöse	-8.318,68	-8.318,68
5100	Einkauf. Roh- Hilfs- Betr.	0,00	0,00
5200	Fremdleistungen	0,00	0,00
5210	Fremdbezug von Gas	0,00	0,00
5220	Fremdbezug von Wasser	0,00	0,00
5230	Fremdbezug von Elektrizität	0,00	0,00
5240	Fremdbezug von Fernwärme	0,00	0,00
5250	Abwasserkosten	0,00	0,00
5260	Reinigungsarbeiten	0,00	0,00
	Summe Materialaufwand	0,00	0,00
6010	Löhne Hausmeister	0,00	0,00
6011	Löhne Forstwirtschaft	0,00	0,00
6020	Löhne Anst. Stelle	0,00	0,00
6021	Beamtenbezüge	0,00	0,00
6030	Löhne Reinigungskräfte	0,00	0,00
6110	Soz. Hausmeister	0,00	0,00
6111	Soz. Anst. Stelle	0,00	0,00
6112	Soz. Reinigungskräfte	0,00	0,00
6120	Berufsunfähigkeitsrenten	0,00	0,00
6140	Altersvers. Hausmeister	0,00	0,00
6141	Altersvers. Anst. Stelle	0,00	0,00
6142	Altersvers. Reinigungskräfte	0,00	0,00
	Summe Personalaufwand	0,00	0,00
6310	Miete	0,00	0,00
6320	Bodenreinigungs-kosten	0,00	0,00
6321	Glas-/Fensterreinigung	0,00	0,00
6322	Grund-/Sonderreinigung	0,00	0,00
6335	Instandh. betr. Räume	839,54	839,54
6345	Sonstige Raumkosten	0,00	0,00
	Summe Raumkosten	839,54	839,54
6400	Versicherungen	3.036,69	3.036,69
6420	Beiträge	0,00	0,00
6430	Sonstige Abgaben	0,00	0,00
	Summe Versicherung / Beiträge	3.036,69	3.036,69
6520	Kfz-Versicherungen	0,00	0,00
6530	Lfd. Kfz-Betriebskosten	0,00	0,00
6540	Kfz-Reparaturen	0,00	0,00
	Summe Kfz-Kosten	0,00	0,00
6450	Rep./Instandh. Bauten	109,47	109,47
6460	Rep./Instandh. Maschinen	970,84	970,84
6470	Rep./Instandh. Betr. ausst.	0,00	0,00
6485	Rep./Instandh. andere Anl. en	0,00	0,00
6490	Wartung, Auszüge	0,00	0,00
6491	Wartung, Sonst. es	198,48	198,48
	Summe Rep./Instandhaltung	1.278,89	1.278,89
6300	Sonst. betriebl. Aufwendungen	0,00	0,00
6315	Pacht für Grundstücke	0,00	0,00
6323	Außen-/Straßenreinigung	0,00	0,00
6324	Grünflächenpflegekosten	0,00	0,00
6350	Sonst. Grundstücksaufwendungen	0,00	0,00
6508	Telefon	0,00	0,00
6815	Bürobedarf	0,00	0,00
6820	Zeitschriften, Bücher	0,00	0,00
6835	Mieten für Einrichtungen	0,00	0,00
6840	Mietleasen	0,00	0,00
6845	Werkzeuge und Kleingeräte	0,00	0,00
6850	Sonstiger Betriebsbedarf	0,00	0,00
6859	Abfallbeseitigung	0,00	0,00

1. Aufbau der KLR

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

2.3 Kostenartenplan

2.4 Personalkosten

2.4.1 Umfang der Personalkosten

2.4.2 Verteilung der Personalkosten

2.4.3 Verwendung von Personalkostensätzen

2.4.1 Umfang der Personalkosten

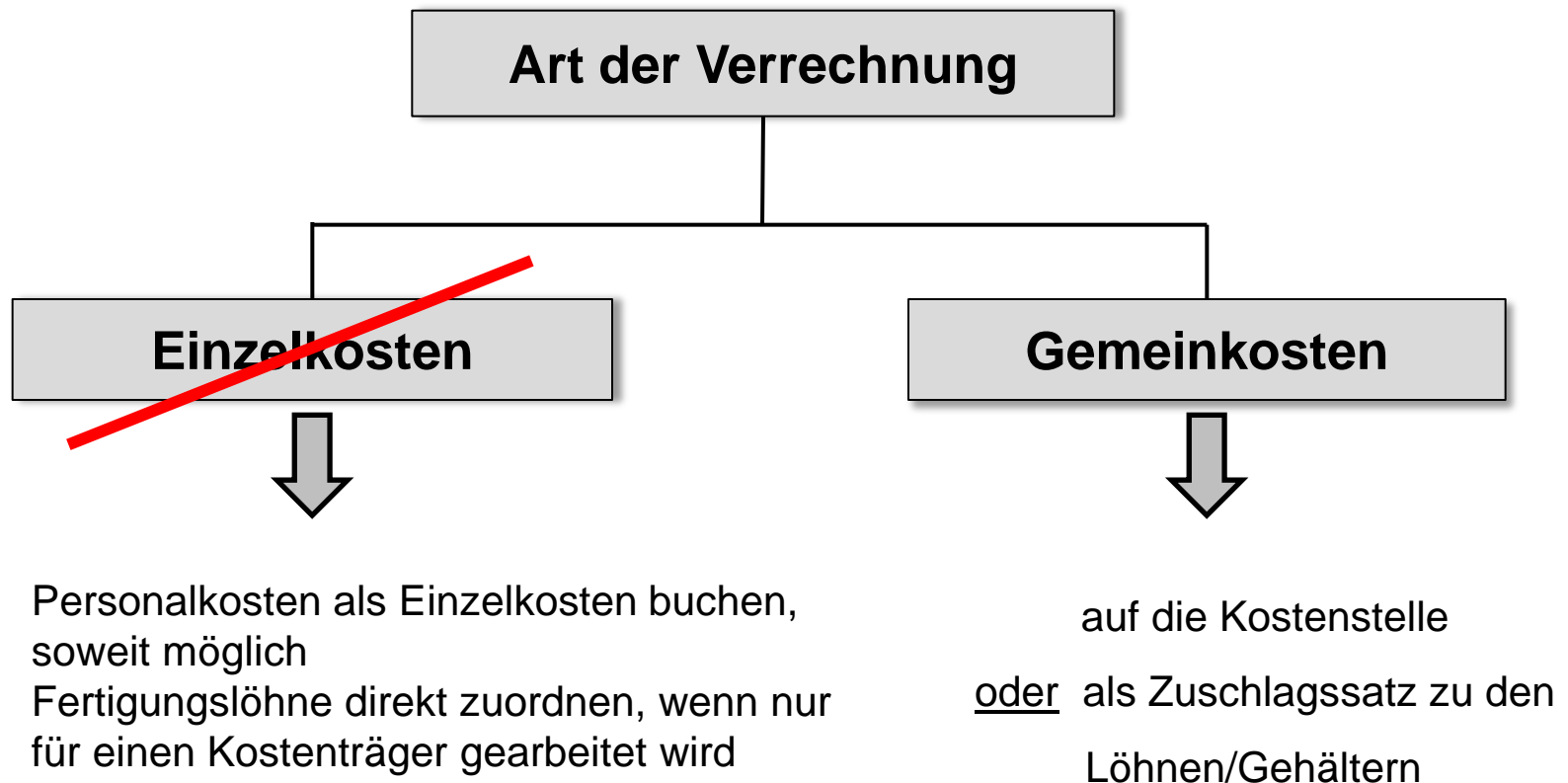
50			Personalaufwendungen	EH 11
			Bei den Aufwendungen handelt es sich ausschließlich um Aufwendungen für Beschäftigte und ehrenamtlich Tätige	

5021		Dienstbezüge	EH 11
	50211	Bezüge der Beamten	EH 11
	50212	Vergütungen der Arbeitnehmer	EH 11
	50213	Sonstige	EH 11

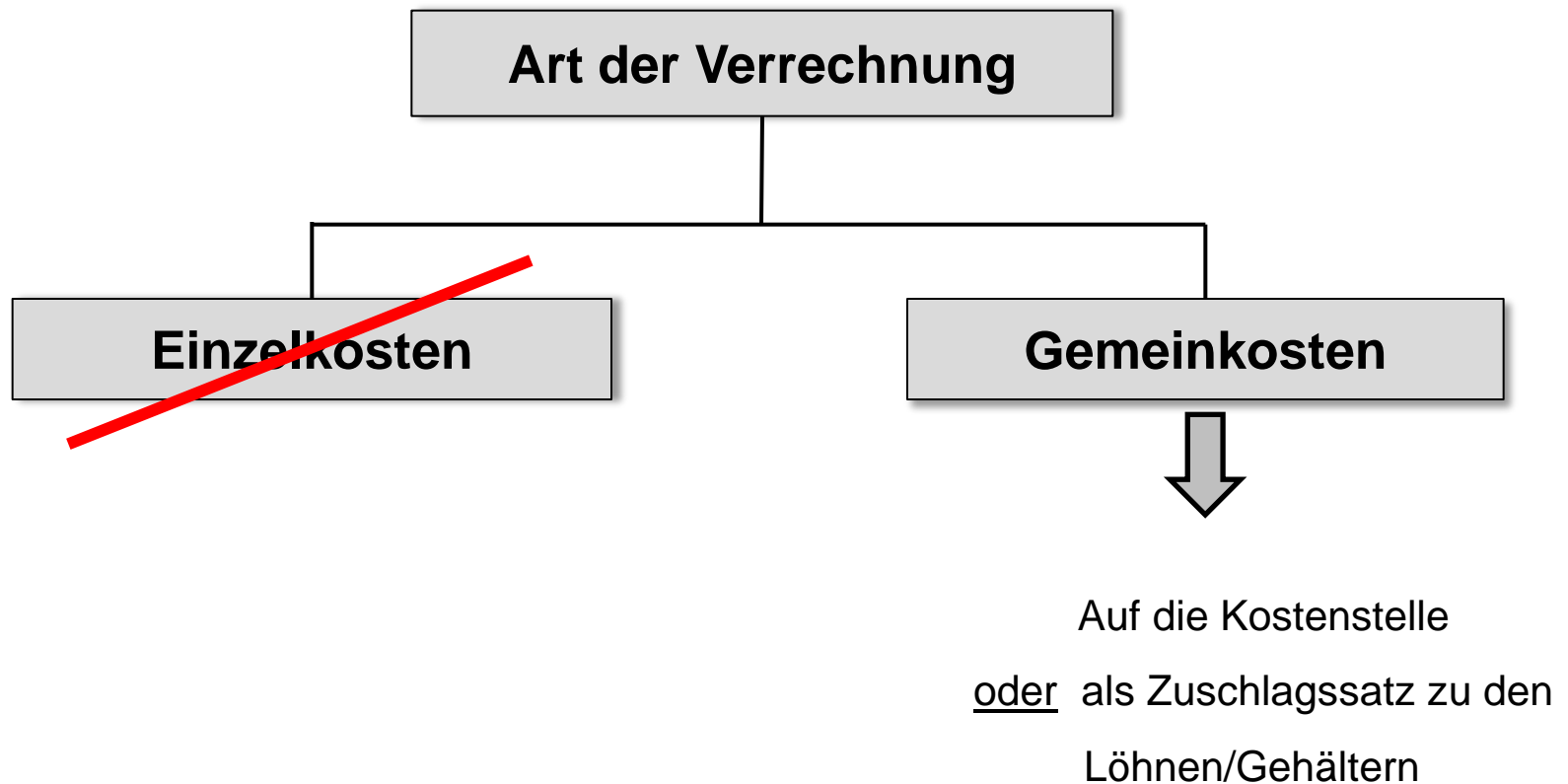
506		Personalnebenaufwendungen	
<p>Personalnebenaufwendungen sind zusätzliche Aufwendungen, die ergänzend zum regulären Leistungsentgelt freiwillig oder aufgrund gesetzlicher bzw. tariflicher Bestimmungen geleistet werden und einzelnen Mitarbeitern zugeordnet werden können: Zuwendungen zum Kantinenessen, Fahrtkostenzuschüsse, freiwillig gezahlte Familienhilfen, Jubiläumsgeschenke, Weihnachtsszuwendungen, vermögenswirksame Leistungen, Umzugskostenvergütungen usw. auch Leistungsprämien.</p>			

Dazu gehören auch:

Kosten bei Personalwechsel (Inserate, Vorstellungs- und Umzugskosten)
sowie Abfindungskosten

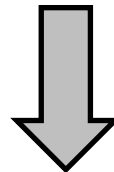


- gesetzliche Sozialabgaben / Beihilfe
- freiwillige Sozialleistungen



Lösung:

1. Akzeptanz der Ungenauigkeit
2. Kalkulatorischer Zuschlag zu den Personalkosten



Personalkosten Doppik = Personalkosten KLR

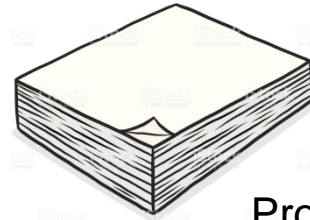
2.4.1 Umfang der Personalkosten

508	Zuführungen zu Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden u. ä.	EH 11
-----	--	-------

Kosten des laufenden Jahres und
aber auch Entlastungen im nächsten
Jahr wären durchzuführen.

- Personalkostenerfassung
- Besonderheiten
- nicht-produktbezogene Arbeitszeit (Gemeinkosten)

Ziel: Personalkosten als Einzelkosten



Produkt A

Personalkosten

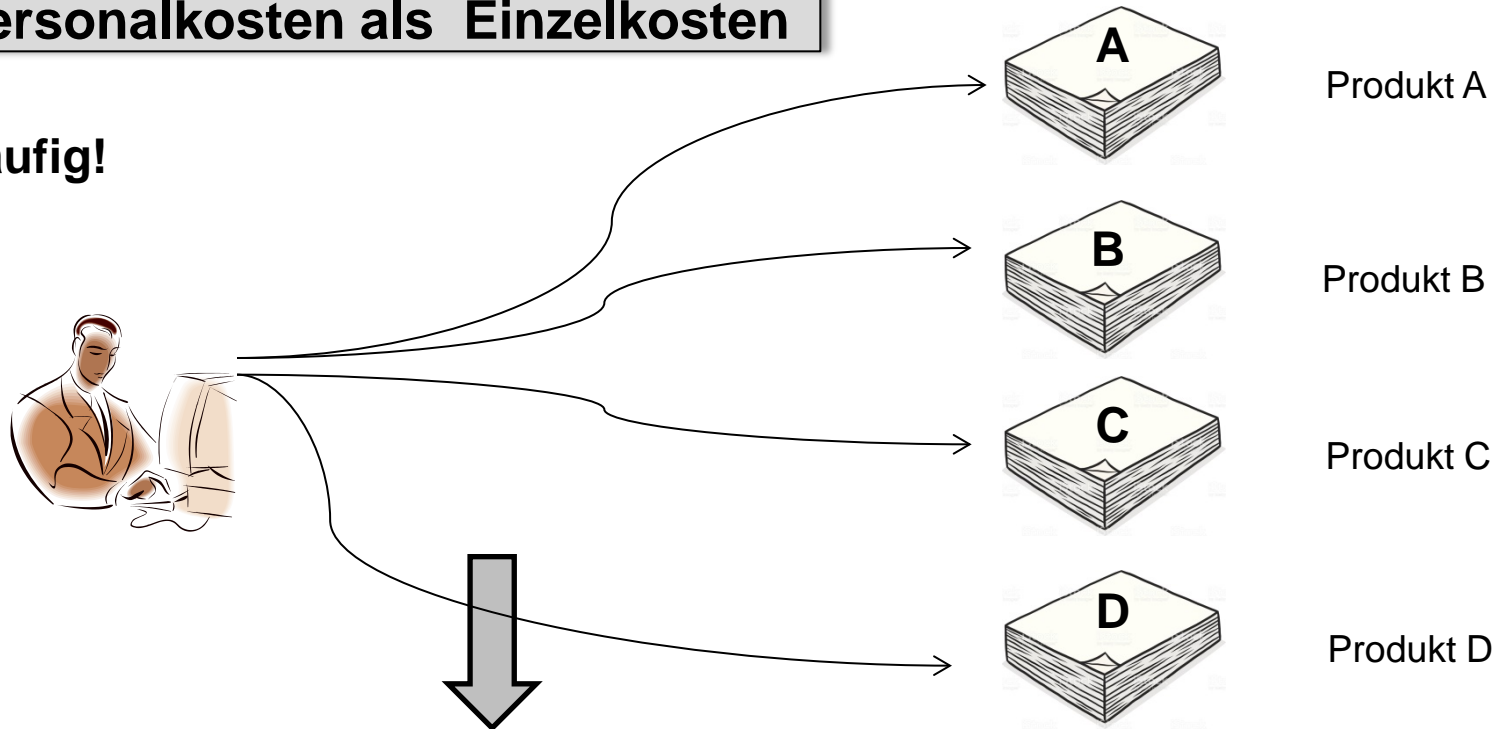


Einzelkosten

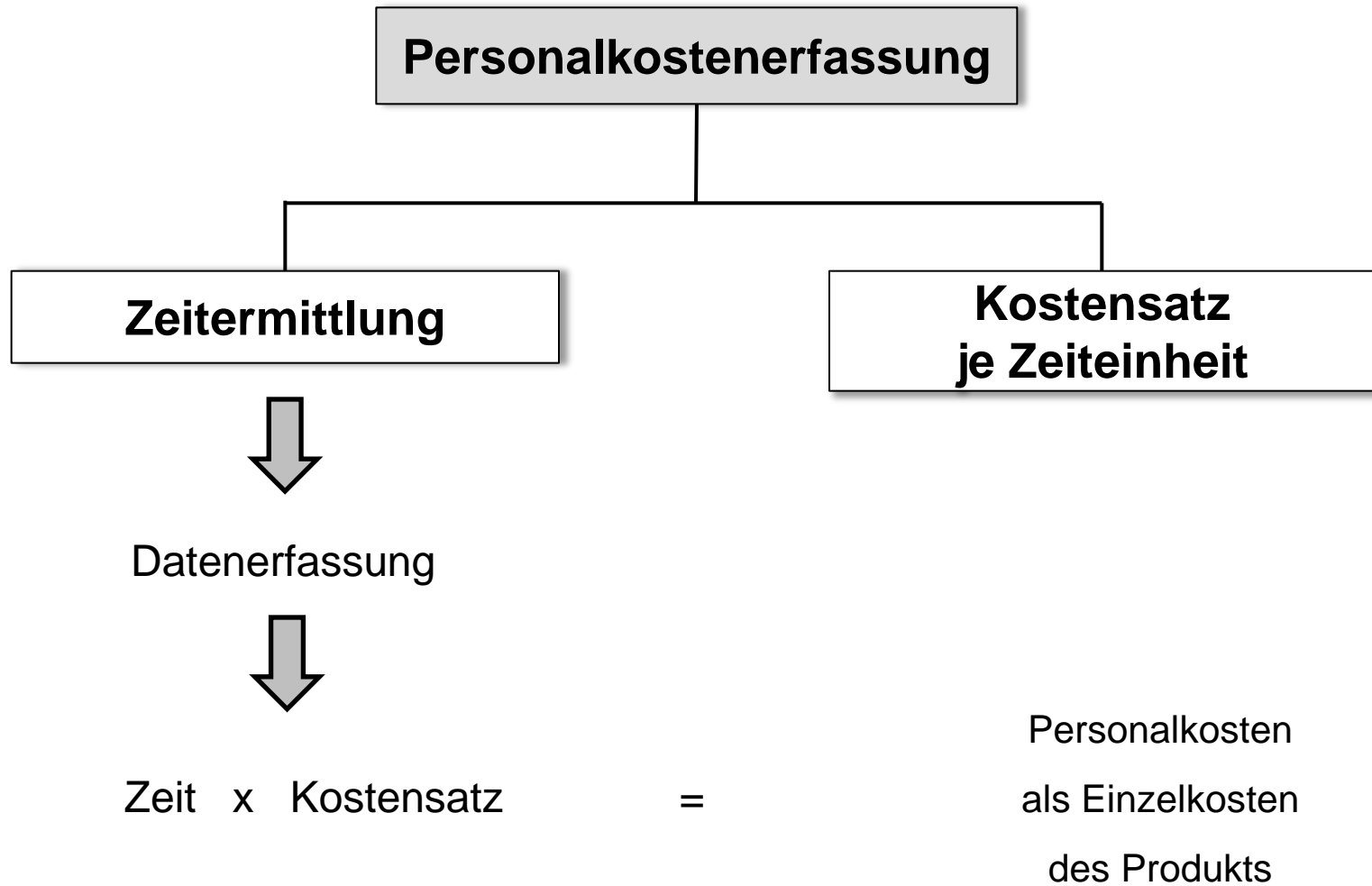
aber in der Verwaltung relativ selten!!

Ziel:
Personalkosten als Einzelkosten

häufig!



↪ Verteilungsmaßstab?
wenn genaue Aufteilung möglich → Einzelkosten

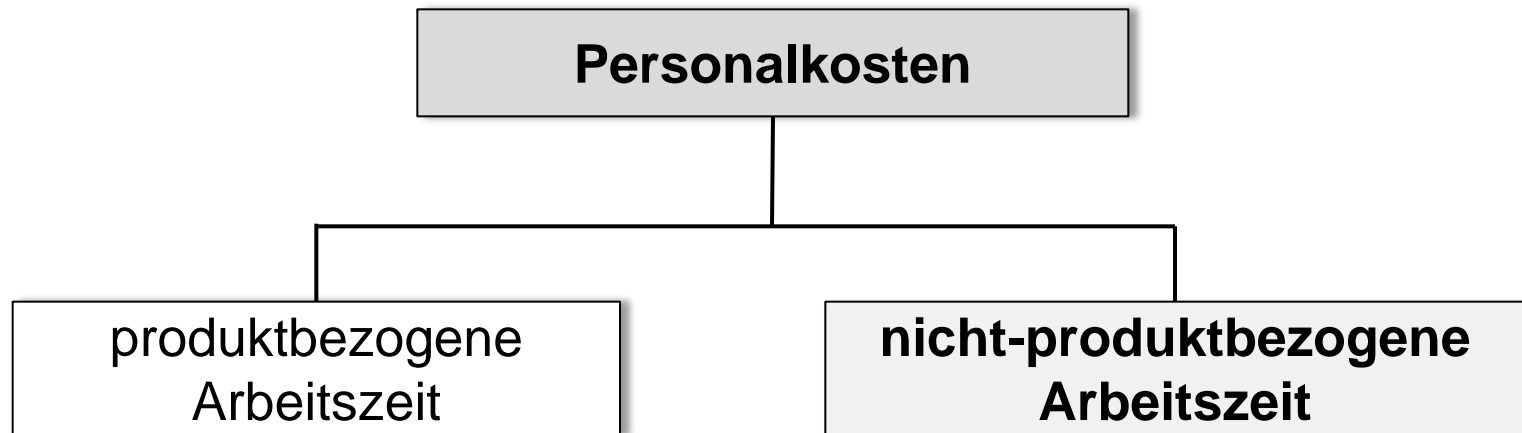


Vereinfachungssatz

Personalabteilung		Name 1 A 11	Name 2 E 9	Name 3 A 7	Name 4 E 6
Personalmanagement	1,05	0,80		0,25	
Personalabrechnung	2,25	0,20	0,80	0,75	0,50
Versicherungsangelegenheiten	0,20		0,20		
Summen	3,50	1,00	1,00	1,00	0,50

Nachteile:

- Kein Mitarbeiter ist sensibel genug, Veränderungen im Zeitablauf wahrnehmen zu können
- Bereits bei der erstmaligen Schätzung sind erhebliche Fehler zu befürchten



- Urlaub,
- Überstundenausgleich,
- Krankheit,
- Fortbildung,
- genehmigte Nebentätigkeiten,
- sonstige Verteilzeiten

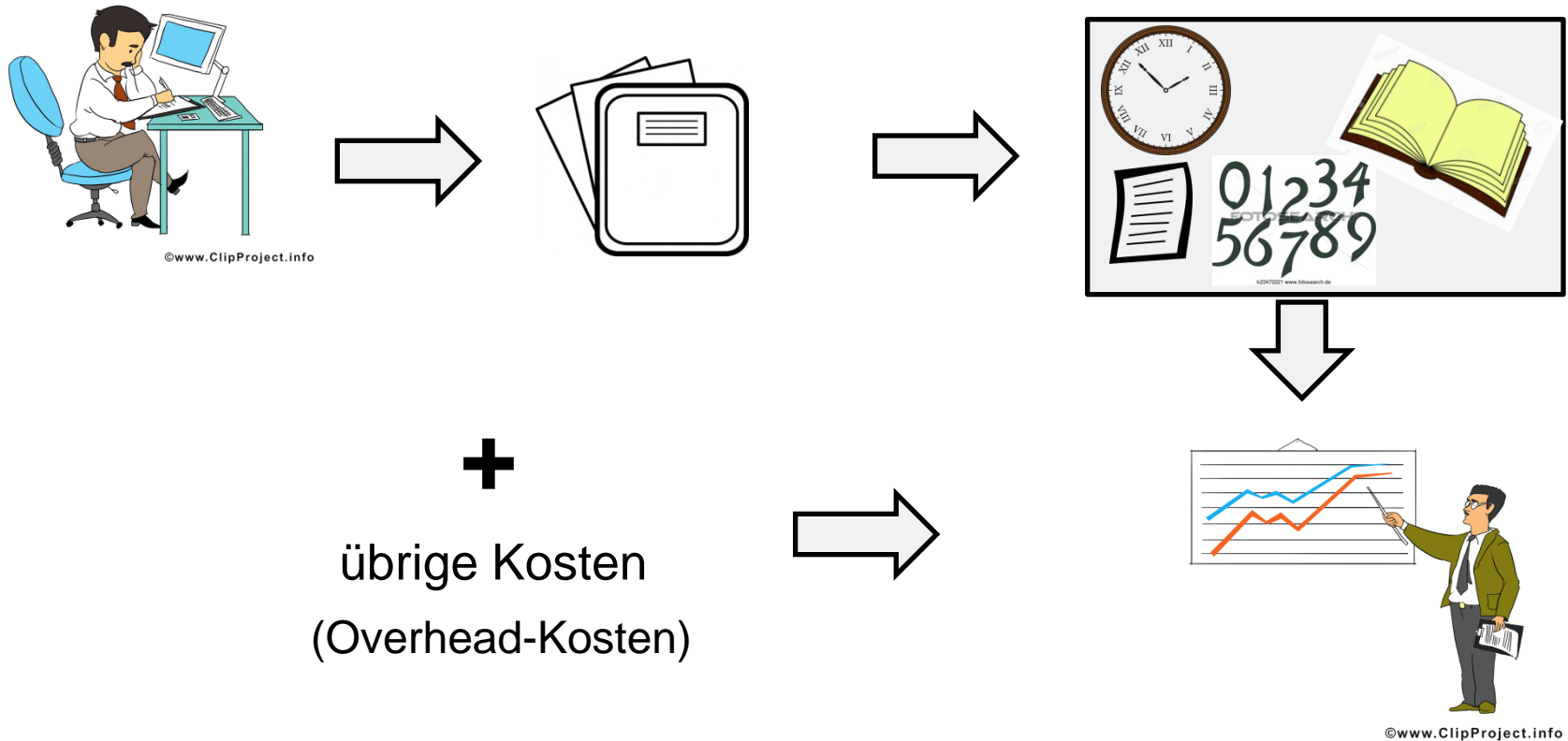
Hinweis im Schlussbericht I Anhang S. 9

- Auf die Verwendung von vergleichbaren Verrechnungsmethoden achten
- Gemeinkosten der Kostenrechnung werden im Gegensatz zu den Einzelkosten den einzelnen Leistungen nicht direkt zugeordnet, sondern durch Verwendung von sinnvollen Umlageschlüsseln auf die einzelnen Leistungen verteilt.
- Dazu zählen z. B. die Personalkosten für einen Beamten in leitender Position, dessen Verantwortungsbereich sich auf mehrere Leistungen erstreckt (**Kosten des „Overhead“**).
- Die Kosten des Overhead können in einem eigenen, internen Produkt gesammelt werden, bevor sie im Rahmen der internen Leistungsverrechnung auf die externen Produkte umgelegt werden.
- Dabei ist darauf zu achten, dass bei den an dem Vergleich teilnehmenden Gemeinden gleiche oder zumindest vergleichbare Umlageschlüssel gewählt werden.

2.4.2 Verteilung der Personalkosten

Kosten für Produkte und Aufträge

- es können relativ genaue Daten erhoben werden (z.B. über Aufzeichnungen (Handzettel))



Verrechnungssätze für Personal (Normalkosten)

Verrechnung der Personalkosten als Istkosten beinhaltet das Problem, dass alle aktuellen Schwankungen auf die Produktkosten durchschlagen.

Istkosten = tatsächlich angefallene Kosten

Normalkosten = durchschnittlich „normalisierte“ Kosten

Softwarelösung erforderlich

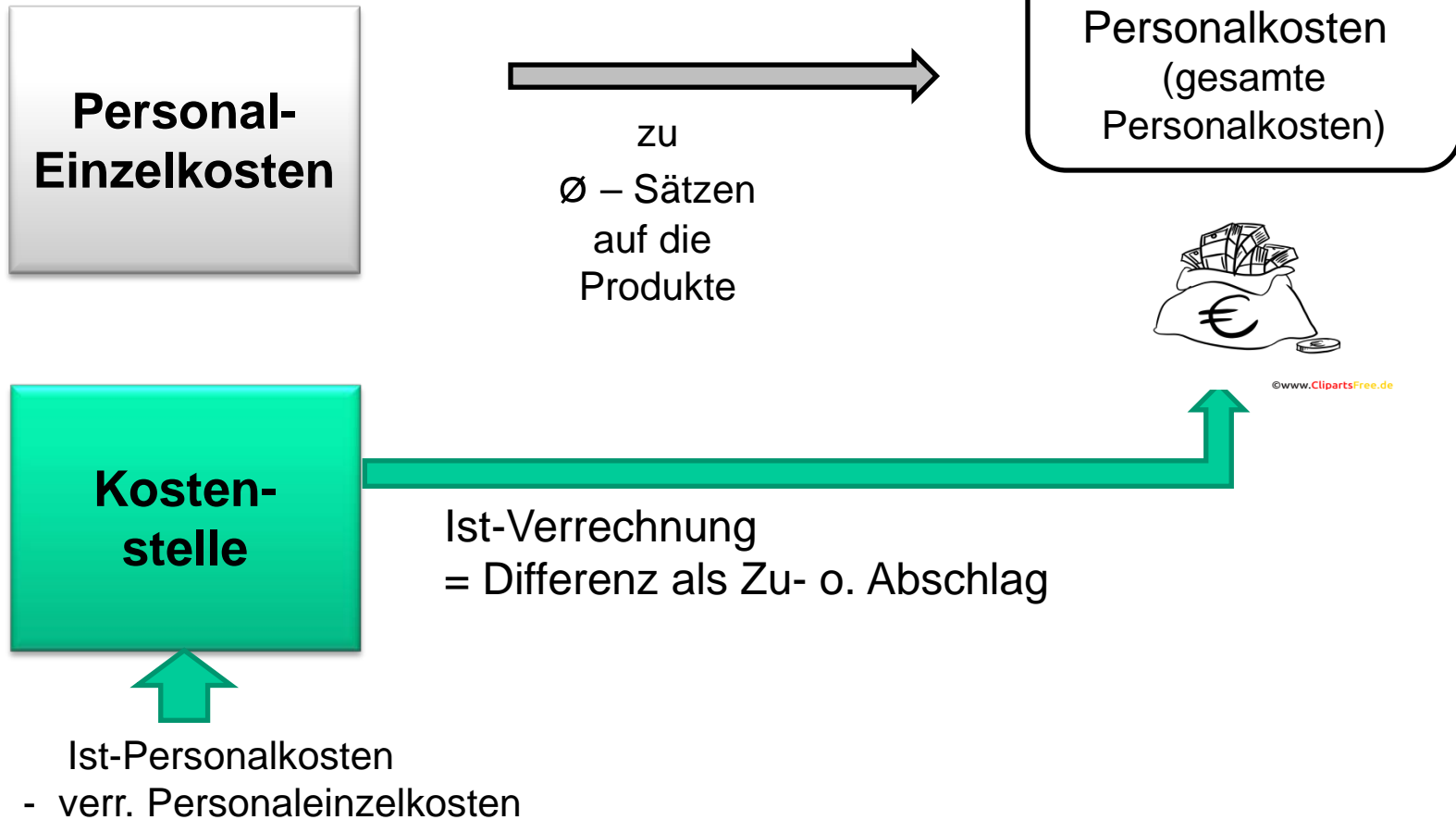
Verrechnung der Abweichung als Zuschlag

2.4.2 Verteilung der Personalkosten

	Besoldung p.m.	Versorgungszuschlag (30% auf Besoldung) ²⁾	Personalnebenkosten p.m. ³⁾	Durchschnittliche Personalkosten pro Monat und Zahlfall ⁴⁾	Durchschnittliche Personalkosten pro Jahr und Zahlfall ⁴⁾	Verrechnungssatz pro Stunde ⁵⁾	Zuschlag sonst. Personalnebenkosten p.a. ⁶⁾	Sachkostenzuschlag p.a. ⁷⁾	Personalkosten pro Jahr und Zahlfall	Verrechnungssatz pro Stunde ⁵⁾
A 03	2.315	695	247	3.257	39.080	24,65	11.724	6.360	57.163	36,06
A 04	2.521	756	247	3.524	42.286	26,67	12.686	6.360	61.331	38,68
A 05	2.643	793	247	3.682	44.184	27,87	13.255	6.360	63.799	40,24
A 05Z	2.780	834	247	3.861	46.326	29,22	13.898	6.360	66.583	42,00
A 06	2.678	803	247	3.728	44.740	28,22	13.422	6.360	64.521	40,70
A 06Z	2.778	833	247	3.857	46.289	29,20	13.887	6.360	66.535	41,97
Einstiegsamt 1	2.661	798	247	3.705	44.464	28,05	13.339	6.360	64.163	40,47
A 06	1.987	596	247	2.829	33.949	21,41	10.185	6.360	50.494	31,85
A 07	2.743	823	247	3.813	45.757	28,86	13.727	6.360	65.843	41,53
A 08	3.108	932	247	4.287	51.443	32,45	15.433	6.360	73.235	46,19
A 09	3.350	1.005	247	4.601	55.212	34,83	16.564	6.360	78.136	49,28
A 09 Z	3.613	1.084	247	4.944	59.326	37,42	17.798	6.360	83.484	52,66
Einstiegsamt 2	3.034	910	247	4.191	50.291	31,72	15.087	6.360	71.737	45,25
A 09	2.809	843	247	3.898	46.775	29,50	14.032	6.360	67.166	42,37
A 10	3.560	1.068	247	4.874	58.489	36,89	17.547	6.360	82.395	51,97
A 11	4.052	1.216	247	5.514	66.168	41,74	19.850	6.360	92.377	58,27
A 12	4.095	1.228	247	5.569	66.833	42,16	20.050	6.360	93.243	58,81
A 13	4.952	1.486	247	6.684	80.213	50,59	24.064	6.360	110.636	69,78
A 13Z	5.201	1.560	247	7.008	84.095	53,04	25.228	6.360	115.683	72,97
A 13 SL ⁸⁾	4.469	1.341	247	6.056	72.673	45,84	21.802	6.360	100.835	63,60
A 14 SL ⁸⁾	5.253	1.576	247	7.075	84.906	53,55	25.472	6.360	116.737	73,63
A 15 SL ⁸⁾	5.911	1.773	247	7.931	95.166	60,03	28.550	6.360	130.076	82,05

Quelle: Landesamt für Finanzen rlp

Lösungsansatz für die Praxis



1. Aufbau der KLR

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

2.3 Kostenartenplan

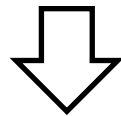
2.4 Personalkosten

2.5 Materialkosten

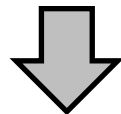
2.6 Kalkulatorische Kosten

Kosten entstehen erst mit dem Verbrauch der Materialien im betrieblichen Leistungsprozess

Materialkosten = verbrauchte Menge x Preis



Verbrauchsermittlung

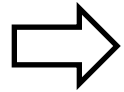


Methoden
der Verbrauchsermittlung

Ermittlung der Verbrauchsmengen

vier Methoden:

- das Zugangsverfahren
- die Befundrechnung
- die Fortschreibung und
- die Rückrechnung



Zugangsverfahren

Zugang an Material = Verbrauch der Periode

- typische Verfahrensweise bei rein ausgabenorientierter Erfassung
- bestenfalls vertretbar bei geringwertigen Materialien und bei geringen Bestandsschwankungen

Verbrauch	= Anfangsbestand	+ Zugang	- Endbestand
	(lt. Inventur)	(lt. Beleg)	(lt. Inventur)

Nachteile:

- Schwund nicht erkennbar
- Gesamter Verbrauch in einer Summe
 - keine Zuordnung auf KoSt und KostTr
- Bei kurzfristiger Kostenrechnung regelmäßige Inventur erforderlich
- Fehlende Kontrolle ermöglicht verschwenderischen Umgang

Verbrauch wird durch Materialentnahmescheine ermittelt

Endbestand	= Anfangsbestand	+ Zugang	- Verbrauch
(Soll)	(lt. Inventur)	(lt. Beleg)	(lt. Inventur)

- Angaben über Art und menge des entnommenen Materials
- den Verwendungszweck (Kostenträger)
- Verwendungsort (Kostenstelle)

Ent- nehmende Kostenstelle	Zu belastende Kostenstelle		Auftragsnummer	
Materialart	Anzahl	Abmessung	Preis/ Einheit	Gesamtpreis
Datum	Betr./Abt.-Leiter		Abholer	Ausgeber

Beispiel Materialentnahmeschein

Endbestand muss von Zeit zu Zeit durch Inventur ermittelt werden (Schwund, Schlamperei bei der Erfassung)

Vorteile:

- da eine kostenstellenweise Erfassung des Verbrauchs möglich wird
- jederzeit, also unabhängig vom Zeitpunkt der Inventur eine Verbrauchserfassung möglich ist,
- eine laufende Kontrollmöglichkeit über das Verbrauchsverhalten der einzelnen Bereiche gegeben ist
- der nicht verbrauchsbedingt Lagerabgang ermittelt werden kann

Nachteil: **aufwendig !**

2. Kostenartenrechnung

2.1 Aufgaben der Kostenartenrechnung

2.2 Gliederung der Kostenarten

2.3 Kostenartenplan

2.4 Personalkosten

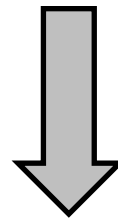
2.5 Materialkosten

2.6 Kalkulatorische Kosten

2.6.1 Kalkulatorische Abschreibung

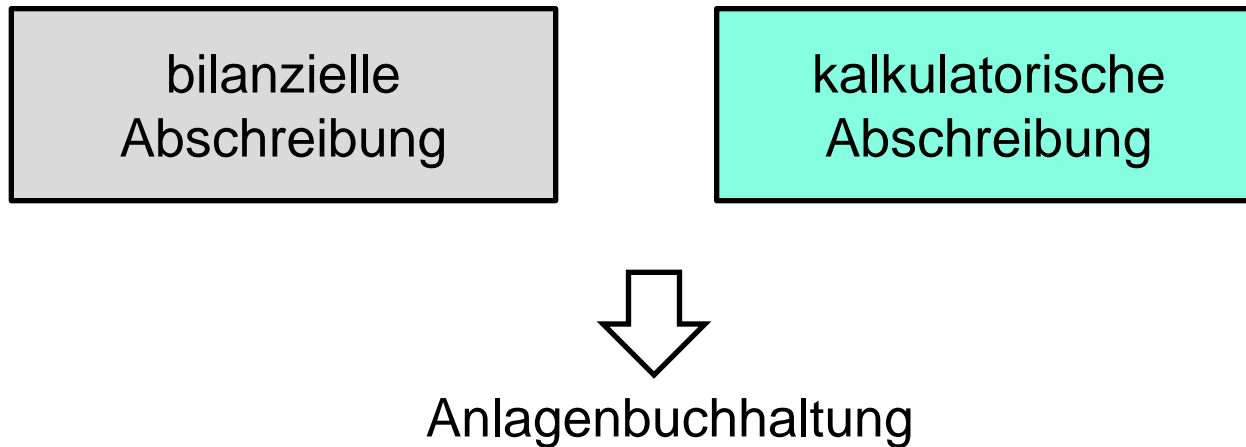
2.6.2 Kalkulatorische Zinsen

Warum kalkulatorische Kosten?



Kalkulatorisch deshalb,
weil man davon ausgeht,
dass Abweichungen zum Aufwand entstehen.

Abschreibungen erfassen den Werteverzehr bei den Gegenständen des Anlagevermögens.




Unterschiede der beiden Abschreibungsformen?

2.6.1 Kalkulatorische Abschreibung

Abschreibungsbasis eine Frage der Zielsetzung

bilanzielle Abschreibung

nominelle Kapitalerhaltung

- zwingend bei bilanzieller Abschreibung
 - die Summe der Abschreibungen = Anschaffungswert
 - vorgegebene Nutzungsdauer
 - Ersatzbeschaffung nicht möglich
-  je niedriger Preissteigerungsrate und je höher Fremdfinanzierungsanteil → desto niedriger die Problematik

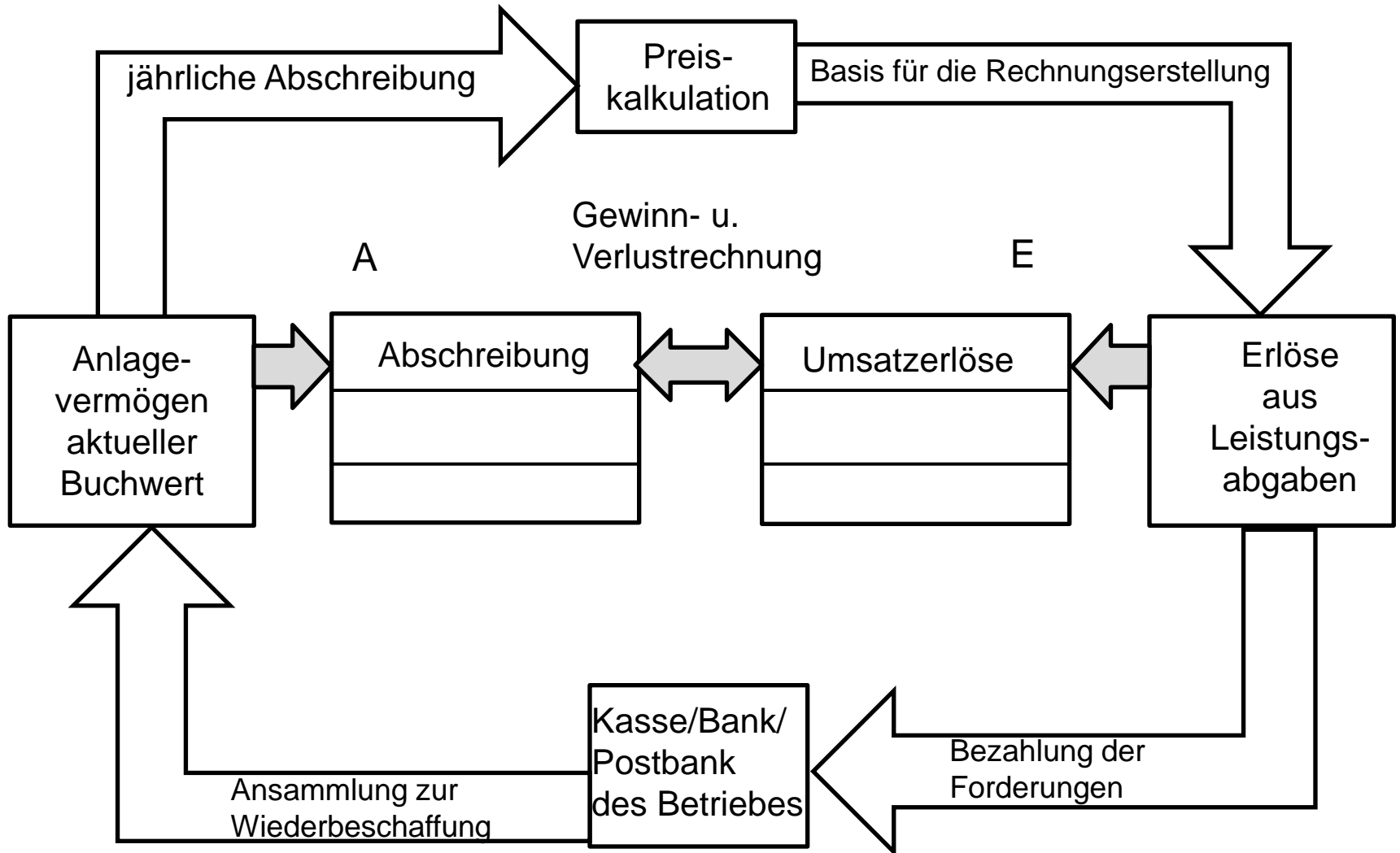
Abschreibungsbasis eine Frage der Zielsetzung

kalkulatorische Abschreibung (KLR)

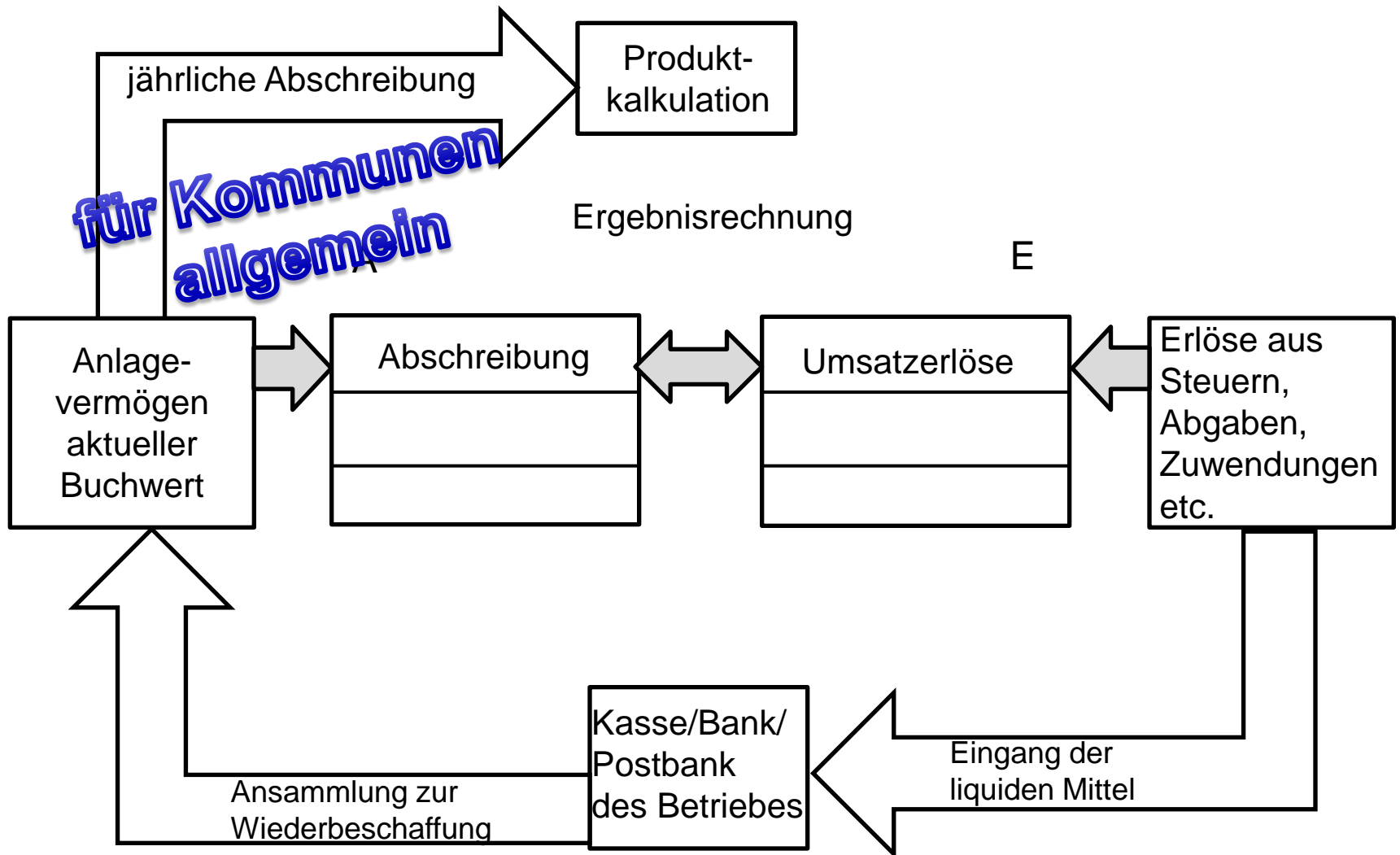
reale Kapitalerhaltung (Substanzerhaltung)

- grundsätzliche Zielsetzung betriebswirtschaftlicher Kalkulation
- Ersatzbeschaffung möglich bzw. erleichtert
 - je höher Preissteigerungsrate und je höher Eigenfinanzierungsanteil → desto größer die Problematik

Abschreibungskreislauf



Abschreibungskreislauf

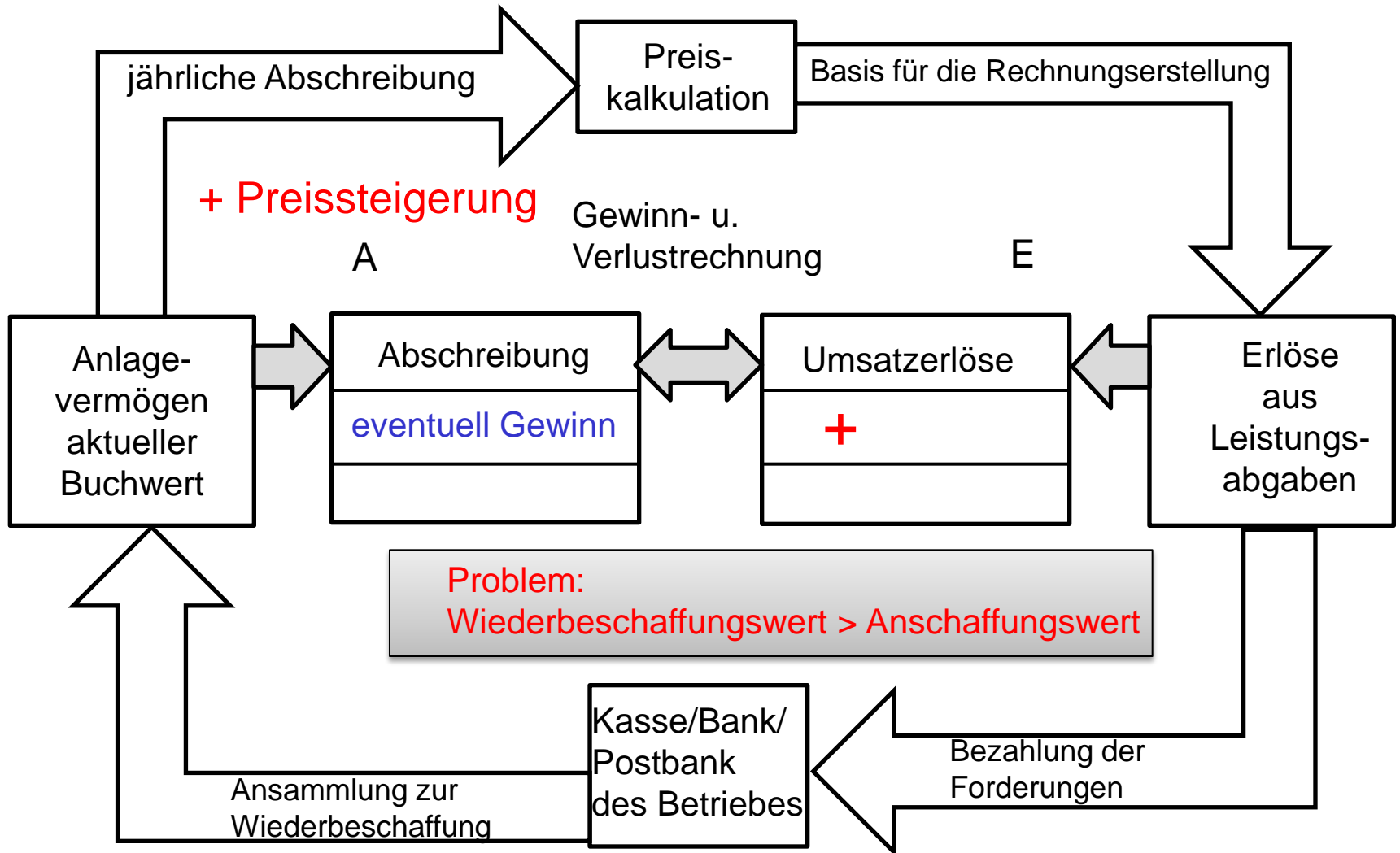


Abschreibungskreislauf

Reale Kapitalerhaltung

- Problem steigender Preise
- Abschreibung vom Anschaffungswert ermöglicht die reale Substanzerhaltung nicht mehr

Abschreibungskreislauf



Determinanten der Abschreibung

Abschreibungsbasis

Abschreibungsmethoden


Nutzungsdauer (ND)

Abschreibungsbasis

1. Anschaffungswert  bei aufwandsgleicher KLR

2. Wiederbeschaffungswert  Wert am Ende der Nutzungsdauer (ND)


geschätzt

3. Wiederbeschaffungszeitwert (Tageswerte)  Wert zum jeweiligen Bewertungszeitpunkt

Abschreibungsbasis

2. Wiederbeschaffungswert

3. Wiederbeschaffungswert zum Bewertungszeitpunkt (Tageswert)

Markte der Steuer (ND)

geschätzt

Wert zum jeweiligen Bewertungszeitpunkt

Varianten 2. und 3.:
kostenrechnerisch richtig !!!!
- bei Einführung der KLR in Kommunen
nicht empfehlenswert!
- bei steigender Inflation aber
überlegenswert

Abschreibungsmethoden

Wie wird die Abschreibungsbasis auf die ND verteilt?



Lineare Abschreibung

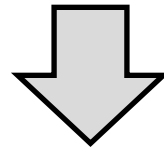
- rechnerisch einfache Handhabung
- gleichmäßige Belastung der einzelnen Periode
- gleichmäßige Kalkulation, so dass größere Schwankungen der Kosten bzw. Preise/Entgelte vermieden werden können
- meistens gleiche Methode in der Finanzbuchhaltung (externes Rechnungswesen mit ErgebnisHH und Bilanz)

Abschreibungsmethoden

$$\text{Lineare Abschreibung} = \frac{\text{Basiswert}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Basiswert: Anschaffungswert oder
Herstellungswert

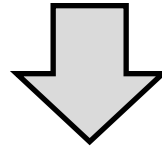
Standard KLR



Abschreibung vom Anschaffungswert



Praxistipp



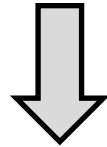
Abschreibung vom Anschaffungswert

Übernahme der Anschaffungswertabschreibung
aus der Doppik ist auch einfacher

aber: betriebswirtschaftlich nicht voll befriedigend

siehe auch das Problem: Nutzungsdauer

Nutzungsdauer (ND)



betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer



gemeint ist die tatsächliche Nutzungsdauer und nicht irgendwelche Tabellenwerte

Tabellenwerte werden aber oft aus Vereinfachungsgründen trotzdem gewählt

(beachte: in der Doppik sind Afa-Tabellen (=Absetzung für Abnutzung) verbindlich)

Kalkulatorische Zinsen

Zinsen sind in der Kostenrechnung für das in den Vermögensgegenständen gebundene Kapital anzusetzen

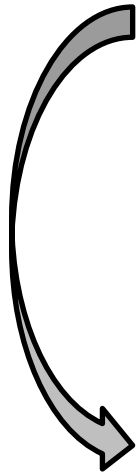


Alternative wäre Geldanlage,
deshalb entgangene Zinseinnahmen

sog. „Opportunitätskosten“

Probleme:

- **Kapitalhöhe**
- Kapitalbewertung
- Zinssatz



Umfang des zu verzinsenden Kapitals

➡ sog. betriebsnotwendiges Kapital

Umfang des zu verzinsenden Kapitals

- betriebsnotwendiges Anlagevermögen
 - + betriebsnotwendiges Umlaufvermögen
 - Abzugskapital (Zuweisungen, Zuschüsse)
-

= betriebsnotwendiges Kapital

Vorgehensweise:

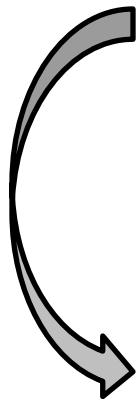
- gebundenes Kapital
(= Anlagevermögen) je Kostenstelle
- Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen je
Kostenstelle

Probleme:

➤ Kapitalhöhe

➤ **Kapitalbewertung**

➤ Zinssatz



Welcher Betrag?

- **Buchwert** (= derzeitiger Wert) oder
- **Anschaffungswert**

Kapitalbewertung



Welcher Betrag?

- Wiederbeschaffungswert
- Resterlöswert
- Anschaffungswert
- $\frac{1}{2}$ vom Anschaffungswert
- Restbuchwert

Kapitalbewertung bei

(1) ... nicht abnutzbaren Gegenständen

→ Anschaffungskosten, da volle Kapitalbindung über die ND

(2) ... abnutzbaren Gegenständen

- durch regelmäßige Abschreibungsbeträge, die in die Preise einkalkuliert werden, fließt das gebundene Kapital zurück
- volle Kapitalbindung über die gesamte Laufzeit – wäre also falsch

Kapitalbewertung

Berücksichtigung der Kapitalrückflüsse durch Abschreibungen auf zwei Arten möglich:

- Kalkulatorische Restwerte
(Anschaffungswert – kalkulatorische Abschreibung)

- Durchschnittsverzinsung
($1/2 \times$ Anschaffungswert)

Kapitalbewertung

Restbuchwert (= kalkulatorische Restwertverzinsung)

Ansatz:

Anschaffungswert – kalkulatorische Abschreibung

= Kalkulatorischer Restwert

Diese Methode entspricht zwar der tatsächlichen Kapitalbindung, führt aber im Laufe der Zeit zu sinkenden Zinsansätzen.

Kapitalbewertung

Beispiel:

Anschaffungswert	=	€ 80.000,--
Wiederbeschaffungswert	=	€ 100.000,--
Nutzungsdauer	=	10 Jahre
Zinssatz	=	6 %

- Kalkulatorische Abschreibung:
Abschreibung vom Wiederbeschaffungswert
- Kalkulatorische Zinsen:
Restwertverzinsung

Kalkulatorische Restwerte Welcher Restwert im Jahresverlauf?

Jährliche Abschreibung = 10.000 (Wb-wert 100.000 /10 Jahre)

3 Möglichkeiten

01.01.

80.000

80.000

(Wert: 01.01.: 80.000 + 31.12.: 70.000
davon der Mittelwert)

$\frac{80.000 + 70.000}{2}$

richtig!

31.12.

70.000

70.000

falsch!

Kalkulatorische Restwerte Welcher Restwert im Jahresverlauf?

Jährliche Abschreibung = 10.000 (Wb-wert 100.000 /10 Jahre)

~~3 Möglichkeiten~~

01.01.

80.000

80.000

31.12.

70.000

herrschende Meinung:

Rückflüsse treten erst im
Lauf des Jahres später ein

2.6.2 Kalkulatorische Zinsen

Restwertverzinsung = Verzinsung der jeweiligen Kapitalbindung im Jahr

Abschreibung vom Wiederbeschaffungswert				
Jahr	Kapitalbindung	Zinsen	kalkulatorische Abschreibung	kalkulatorischer Restwert
1	80.000,00 €			
2	70.000,00 €			
3	60.000,00 €			
4	50.000,00 €			
5	40.000,00 €			
6	30.000,00 €			
7	20.000,00 €			
8	10.000,00 €			
9	0,00 €			
10	0,00 €			

2.6.2 Kalkulatorische Zinsen

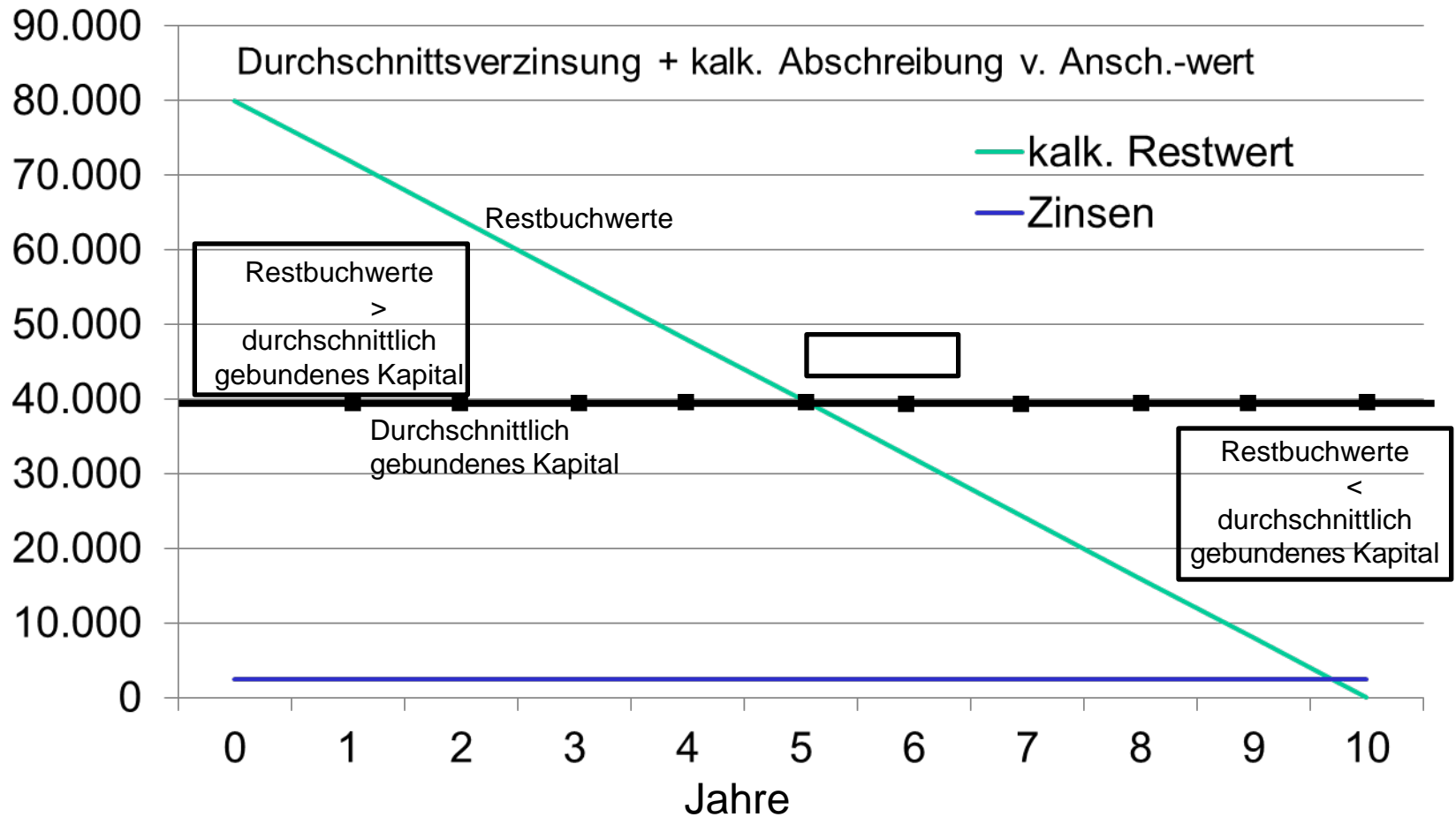
Durchschnittswertverzinsung					
Jahr	Kapital- bindung	kalkulatorische Abschreibung	kalkulatorischer Restwert	Zinsen	Durch- schnitt
0	80.000,00 €				
1	80.000,00 €				
2	70.000,00 €				
3	60.000,00 €				
4	50.000,00 €				
5	40.000,00 €				
6	30.000,00 €				
7	20.000,00 €				
8	10.000,00 €				
9	0,00 €				
10	0,00 €				

Durchschnittswertverzinsung

$$\frac{\text{Anschaffungswert}}{2} \times \text{Zinssatz}$$

Unser Beispiel:

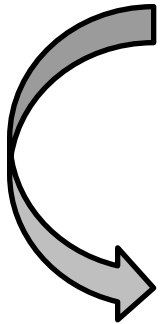
Durchschnittsverzinsung - Begründung für AW/2



Probleme:

- Kapitalhöhe
- Kapitalbewertung

➤ Zinssatz



Welcher Zinssatz ?

Zinssatz

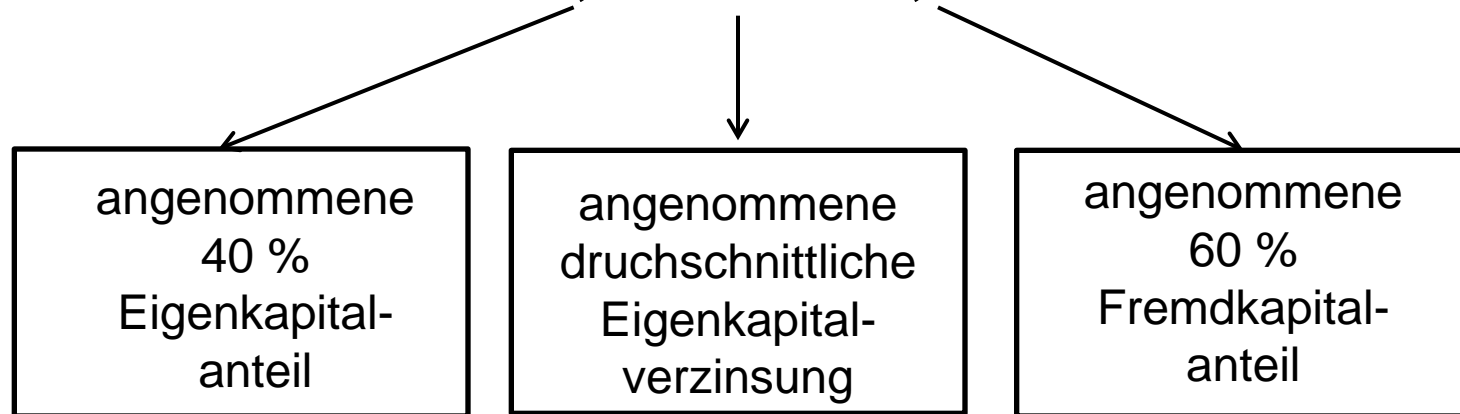
Alternativen:

- Anlagezinssatz
- Fremdkapitalzinssatz
- Mischzinssatz
- Festzinssatz

Mischzinssatz

vgl. früher VV zu § 12 GemHVO (nicht mehr gültig)

$$\text{Mischzins} = 0,4 * 4\% + 0,6 * \text{FK-Zinssatz}$$

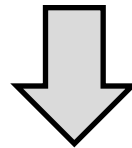


besser:
alles nach tatsächlichen Verhältnissen

Alternative Basis - KLR



Praxistipp



- auf kalkulatorische Eigenkapitalzinsen wird in der Einführungsphase verzichtet
- Fremdkapitalzinsen werden aus der Finanzbuchhaltung (FiBu) übernommen
- wenn man hoch verschuldet ist, trifft das ja auch die Realität

ungeeignet für reiche Kommunen