



Abschließende Mitteilung

an das
Bundesministerium der Finanzen

über die Querschnittsprüfung

Kosten- und Leistungsrechnung
in der Bundesverwaltung

Querschnittsprüfung

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VII 5 - 2019 - 0259

Bonn, den 13. Juli 2020

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	3
0 Zusammenfassung	4
1 Vorbemerkungen	7
2 Vorbemerkungen zur Kosten- und Leistungsrechnung in der Bundesverwaltung	8
3 Einführung und Weiterentwicklung	10
4 Kostenartenrechnung	14
5 Kostenträgerrechnung	22
6 Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung	24
7 Zusammenfassende Würdigung und Empfehlung	27
8 Stellungnahme der Bundesregierung	28
9 Abschließende Bewertung Bundesrechnungshof	28

Abkürzungsverzeichnis

BHO	Bundeshaushaltsordnung
BImA	Bundesanstalt für Immobilienaufgaben
BMF	Bundesministerium der Finanzen
GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KLR-Handbuch	Handbuch zur Kosten- und Leistungsrechnung in der Bundesverwaltung
VV	Verwaltungsvorschriften
VV-ReVuS	Verwaltungsvorschriften für die Buchführung und die Rechnungslegung über das Vermögen und die Schulden des Bundes
WiBe	Wirtschaftlichkeitsbetrachtung

0 Zusammenfassung

Der Bundesrechnungshof hat in einer Querschnittsprüfung die Kosten- und Leistungsrechnung bei sieben Behörden der unmittelbaren Bundesverwaltung untersucht. Die Ergebnisse der Einzelprüfungen hat er in dieser Abschließenden Prüfungsmitteilung zusammengefasst. Im Wesentlichen hat der Bundesrechnungshof festgestellt:

0.1 Die KLR in der Bundesverwaltung soll im Wesentlichen folgende Ziele erfüllen:

- Informationsbereitstellung,
- Schaffung von Kosten- und Leistungstransparenz,
- Schaffung der Grundlagen für Produkthaushalte,
- Ermittlung kostendeckender Gebühren und Entgelte,
- Verursachungsgerechte Verrechnung innerbehördlicher Leistungen und
- Stärkung des wirtschaftlichen Handelns.

Einige Behörden hatten bei der Einführung bzw. Fortschreibung der Kosten- und Leistungsrechnung keine konkrete Festlegung getroffen, was sie mithilfe der Kosten- und Leistungsrechnung erreichen wollen. (Tz. 3.1)

0.2 Die meisten Behörden nahmen nach der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung konzeptionelle Änderungen größeren Umfangs (z. B. eine Bereinigung des Kontenplans oder eine Anpassung der Verrechnungsschemata) vor, richteten hierfür aber kein Projekt ein und wandten keine Projektmanagement-Instrumente an. Dies führte vielfach zu Verzögerungen bzw. einer überlangen Projektdauer und einer bislang unzureichenden Umsetzung der Kosten- und Leistungsrechnung. (Tz. 3.2)

0.3 Behörden, die ihre Personalkosten über eine individuelle Zeiterfassung ermittelten, konnten keine vollständige und zeitnahe Erfassung durch ihre Beschäftigten sicherstellen. In einigen Fällen fehlten zudem

vollständige und aktuelle Produktsteckbriefe. Die so ermittelten Personalkosten waren damit nicht belastbar. (Tz. 4.1.1)

- 0.4 Keine der geprüften Behörden berücksichtigte die Raumkosten vollständig in der Kosten- und Leistungsrechnung. Entweder ließen die Behörden Raumkosten gänzlich aus der Kosten- und Leistungsrechnung aus oder sie bezogen keine kalkulatorischen Abschreibungen und keine kalkulatorischen Zinsen für diejenigen Baumaßnahmen ein, die sie aus eigenen Haushaltsmitteln selbst durchführten. (Tz. 4.2)
- 0.5 Den meisten Behörden war sowohl der Umfang als auch der Wert ihres Anlagevermögens nicht vollständig bekannt, sodass entsprechende Abschreibungen unvollständig und fehlerhaft waren. (Tz. 4.3)
- 0.6 Alle untersuchten Behörden berücksichtigten in ihrer Kosten- und Leistungsrechnung Aufwendungen für eingetretene Schäden, obwohl diese wegen ihrer zufälligen Schwankungen nicht in der Kosten- und Leistungsrechnung erfasst werden dürfen. Gleichwohl ließen sie kalkulatorische Wagniskosten unberücksichtigt. (Tz. 4.4)
- 0.7 Einige Behörden, die Drittmittel für Projekte einwarben, berücksichtigten zwar die hier angefallenen Kosten in der Kosten- und Leistungsrechnung, wiesen jedoch keine Erlöse aus Drittmiteleinnahmen aus. Ferner hatte keine einzige Behörde, die Drittmittel einwarb, Regelungen zur Behandlung drittmittelfinanzierter Leistungen in der Kosten- und Leistungsrechnung erlassen. (Tz. 4.5)
- 0.8 Nur einer einzigen Behörde war es gelungen, eine funktionierende Kostenträgerrechnung einzuführen. Allen übrigen Behörden war es auch rund 20 Jahre nach Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung noch immer nicht möglich, die Kosten der einzelnen Produkte darzustellen. Die gewonnenen Informationen waren für diese Behörden damit unbrauchbar. (Tz. 5)
- 0.9 Der weit überwiegende Teil der Behörden hat es bislang versäumt, systematisch die Informationsbedarfe der Leitung und Fachabteilungen abzufragen und ihr Berichtswesen darauf auszurichten. Damit ließen

sie wesentliche Steuerungsinformationen ungenutzt und ihnen blieben Kostensenkungspotenziale verborgen (Tz. 6.1)

- 0.10 Obwohl mit der Kosten- und Leistungsrechnung eine Vielzahl von Daten zur Verfügung stehen, prüften die Behörden in der Regel nicht, ob diese noch für andere Zwecke eingesetzt werden können. In der Folge stellten sie aufwendige eigene Berechnungen bzw. Untersuchungen beispielsweise für die Gebührenkalkulation an. (Tz. 6.2)

- 0.11 Die Bundesregierung sieht in der KLR ein Instrument, um das Verhältnis von Kosten und Aufgabenwahrnehmung transparent zu machen und wirtschaftliches Handeln zu fördern. Der Informationsgehalt der KLR-Daten hänge von der Quantität und der Qualität der zu erfassenden bzw. einzubeziehenden Daten ab. Um die Potenziale als Informations- und Steuerungsinstrument vollständig auszuschöpfen, bedürfe es dann jedoch einer detaillierten konzeptionellen Planung. So müssten die Behörden insbesondere Ziele festlegen und den spezifischen Informationsbedarf ermitteln. Die Bundesregierung verweist in ihrer Stellungnahme darauf, dass die Entscheidung für eine KLR sowie deren Ausgestaltung in der alleinigen Zuständigkeit der Ressorts liege. Es bestehe für die Bundesbehörden keine generelle Pflicht, eine KLR einzuführen. Bundesbehörden die eine KLR betreiben sollten die Mindestanforderungen des KLR-Handbuches erfüllen. (Tz. 8)

- 0.12 Die Bundesregierung bestätigt damit die Feststellungen, Bewertungen und Empfehlungen des Bundesrechnungshofes. Die Ressorts und die Behörden sollen eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie eine KLR nutzen. Hierbei müssen sie allerdings wirtschaftlich handeln. Die KLR ist kein Selbstzweck. Sie soll nach der Bundeshaushaltsordnung in geeigneten Bereichen genutzt werden. Den eingesetzten personellen und finanziellen Ressourcen muss ein angemessener Nutzen gegenüberstehen. Der Bundesrechnungshof erwartet von der Bundesregierung und den Bundesbehörden, dass sie dieser Verpflichtung nachkommen. (Tz. 9)

1 Vorbemerkungen

1.1 Prüfungsanlass und -ziel

Wir haben die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) in der Bundesverwaltung von Beginn an durch Prüfungen begleitet. Seit Mitte der 1990er-Jahre führten wir Einzel- und Querschnittsprüfungen mit dem Ziel durch, die Behörden bei der KLR-Einführung sowie das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in seiner Koordinierungsfunktion für die KLR zu unterstützen und zu beraten.

Im Jahr 2007 fassten wir unsere Erkenntnisse über die Einführung und Nutzung der KLR in der Bundesverwaltung in einem Bericht nach § 88 Absatz 2 Bundeshaushaltsordnung (BHO) an das Bundesministerium der Finanzen zusammen. Wir stellten u. a. fest, dass sich Erwartungen an die KLR bis dahin nicht hinreichend erfüllt hatten und der Verbreitungsgrad stagnierte. KLR-Daten waren nur sehr begrenzt vergleichbar und wurden nur unzureichend für Steuerungszwecke genutzt. Zudem bestanden Akzeptanzprobleme.

Darüber hinaus begleiteten wir die Reform der Standard-KLR des Bundes. Zu den Entwürfen des Handbuchs zur Kosten- und Leistungsrechnung in der Bundesverwaltung (KLR-Handbuch)¹ des BMF nahmen wir Stellung. Wir merkten an, dass weiterhin keine „geeigneten Bereiche“ festgelegt wurden, sodass die Einführung von KLR insgesamt unverbindlich blieb. Soweit eine KLR eingeführt ist oder wird, begünstigt das KLR-Handbuch eine erhebliche Spannweite möglicher Verfahren, was die Einheitlichkeit der Verfahren und die Vergleichbarkeit der Ergebnisse beeinträchtigt. Erkenntnisse aus Organisationsprüfungen zeigten weiterhin teilweise erhebliche Unterschiede in Aufbau und Qualität der KLR auf.

1.2 Gegenstand der Prüfung, Prüfungsmethodik und -vorgehen

Grundlage für diese querschnittliche abschließende Prüfungsmitteilung sind die Ergebnisse von Prüfungen der KLR bei sieben Behörden der unmittelbaren Bundesverwaltung in den Jahren 2016 bis 2019. Hierbei sollte insbesondere erhoben werden,

¹ Das KLR-Handbuch wurde als Anlage zu VV Nr. 4 zu § 7 BHO erlassen und im Gemeinsamen Ministerialblatt 2013 auf den Seiten 1233 bis 1256 veröffentlicht.

- wie die Behörden die KLR konzipiert und weiterentwickelt haben,
- wie die KLR aufgebaut war,
- welche Organisationseinheiten für die Erhebung der KLR-Daten zuständig waren und
- für welche Zwecke die Behörden die KLR nutzen.

Dazu wurden vorwiegend Behörden ausgewählt, die Gebühren erheben und/oder Leistungen gegenüber Dritten erbringen. Die sieben Einzelprüfungen wurden mit Abschließenden Prüfungsmitteilungen beendet. Eine weitere Behörde, die in die Querschnittsprüfung einbezogen wurde, beabsichtigte eine KLR einzuführen. Sie konnte jedoch keine geeigneten Bereiche² ermitteln und brach deshalb die Einführung ab.

Die querschnittliche Auswertung der hierbei getroffenen Feststellungen ergab ein ausgesprochen heterogenes Bild. Die vorliegende Querschnittsprüfungsmitteilung ist daher als Zusammenfassung exemplarischer Mängel und übergreifender, querschnittlicher Prüfungserkenntnisse zu verstehen.

Wir übersandten unsere Querschnittlichen Prüfungserkenntnisse mit Mitteilung vom 29. Januar 2020 an das BMF. Am 3. April 2020 übermittelte uns das BMF eine mit allen Ressorts abgestimmte Stellungnahme der Bundesregierung. Wir haben die Stellungnahme in dieser Abschließenden Prüfungsmitteilung berücksichtigt.

2 Vorbemerkungen zur Kosten- und Leistungsrechnung in der Bundesverwaltung

Die KLR ermöglicht eine umfassende Ermittlung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs, indem Abschreibungen, Rückstellungen und andere kalkulatorische Kosten berücksichtigt werden. Die Kosten sind in der Regel höher als die reinen Ausgaben, da der gesamte Werteverzehr in Betracht gezogen wird, der langfristig zu Zahlungsverpflichtungen führt. Für ein nachhaltiges Finanzmanagement ist es wichtig, die Gesamtkosten langfristig abschätzen und steuern zu können.

Mit der KLR wird der Blick auf die Verwaltungsleistungen, d. h. den Output der Behörden, gelenkt. Mit ihr lässt sich darstellen, wo Kosten (Kostenstellen-

² § 7 Absatz 3 BHO.

rechnung) in welcher Höhe und für welche Leistungen angefallen sind (Kostenträgerrechnung). Sie ermöglicht damit eine Aussage darüber, wie viel die Erstellung von Behördenleistungen (bzw. von Produkten) kostet und ob z. B. Gebühren kostendeckend sind.

In der Kostenartenrechnung werden die Grundkosten in der Regel aus der Finanzbuchhaltung übernommen und durch kalkulatorische Kosten ergänzt. Die Kostenträgereinzelkosten werden dabei direkt den Kostenträgern (Produkten, Dienstleistungen) zugeordnet. Die Kostenträrgemeinkosten werden in der Kostenstellenrechnung auf den Kostenstellen erfasst, wo sie entstanden sind und auf die Kostenstellen verrechnet, die unmittelbar an der Erstellung der Kostenträger mitwirken. In der Kostenträgerrechnung werden die Kostenträgereinzelkosten um die anteiligen Gemeinkosten der Kostenstellen ergänzt, welche die Kostenträger in Anspruch genommen haben. Während Kostenarten- und Kostenstellenrechnung reine Periodenrechnungen sind, wird in der Kostenträgerrechnung zwischen Kostenträgerzeitrechnung und Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) unterschieden.

Dabei können sowohl interne Produkte – wie das Bereitstellen eines Fahrdienstes – als auch extern abgegebene Leistungen – wie das Ausfertigen eines Gebührenbescheids – untersucht werden.

Gesetzliche Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung in der Bundesverwaltung

Rechtlich wurde die KLR durch das Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz vom 22. Dezember 1997 verankert. Mit dem Gesetz wurden das Haushaltsgrundsatzgesetz und die BHO dahingehend geändert, dass die Einführung der KLR in geeigneten Bereichen der Bundesverwaltung gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 6 Absatz 3 HGrG, § 7 Absatz 3 BHO).

Die Allgemeine Verwaltungsvorschrift (VV) zu § 7 BHO führt dazu weiter aus:

„Dauerhafte Aufgabe der öffentlichen Verwaltung ist es, das Verhältnis von Kosten und Leistungen bei der Aufgabenwahrnehmung zu verbessern. Grundlage dafür ist die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung.“

Die mit der Kosten- und Leistungsrechnung erzielten Ergebnisse machen entstandene Kosten und erbrachte Leistungen transparent. Ebenso wird eine wirksame Planung, Steuerung und Kontrolle ermöglicht. Auch die Haushalts-

planung und -ausführung kann durch die Kosten- und Leistungsrechnung unterstützt werden. Ebenso ist durch Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung eine Ermittlung von kostendeckenden Gebühren und Entgelten realisierbar."

Das Handbuch zur KLR in der Bundesverwaltung (KLR-Handbuch) legt einheitliche Grundsätze für behördenspezifische KLR-Systeme fest, um eine vergleichbare Anwendung der KLR in der Bundesverwaltung sicherzustellen. Es richtet sich an die Behörden der unmittelbaren Bundesverwaltung und ist von diesen bei der Gestaltung ihrer KLR-Systeme zu beachten. Das KLR-Handbuch wurde im Jahr 2013 vom BMF überarbeitet und an die Regelungen des Verwaltungskontenrahmens (VKR) und die Standards staatlicher Doppik (SsD) angepasst. Es ersetzt das zuletzt im April 2008 aktualisierte Handbuch zur Standard-KLR.

Erheben Bundesbehörden für individuell zurechenbare öffentliche Leistungen Gebühren, so ist die KLR ein geeignetes Verfahren, um die rechtlichen Vorgaben für die Gebührenkalkulation zu erfüllen. Die Erhebung von Verwaltungsgebühren und Auslagen ist im Gesetz über Gebühren und Auslagen des Bundes (Bundesgebührengesetz – BGebG) geregelt. Diese Gesetzeslage wird durch die Allgemeine Gebührenverordnung (AGebV) und die Besonderen Gebührenverordnungen der Bundesministerien konkretisiert. Nach § 9 BGebG soll eine Gebühr *„die mit der individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung verbundenen Kosten aller an der Leistung Beteiligten decken"*. Die AGebV gibt vor, dass Gebühren nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen auf Grundlage des KLR-Handbuchs berechnet werden sollen. Da die Vorgaben des KLR-Handbuchs nicht in vollem Umfang für die Gebührenkalkulation übernommen werden können, sind in der AGebV gebotene Abweichungen festgelegt.

3 Einführung und Weiterentwicklung

3.1 Ziele und Konzeption

Die KLR in der Bundesverwaltung soll im Wesentlichen folgende Ziele erfüllen:

- Informationsbereitstellung,
- Schaffung von Kosten- und Leistungstransparenz,
- Schaffung der Grundlagen für Produkthaushalte,

- Ermittlung kostendeckender Gebühren und Entgelte,
- Verursachungsgerechte Verrechnung innerbehördlicher Leistungen,
- Stärkung des wirtschaftlichen Handelns,
- Optimierung von Verwaltungs-/Geschäftsprozessen und
- Stärkung der Eigenverantwortung und Motivation der Beschäftigten.

Die in die Prüfung einbezogenen Behörden hatten die KLR in den Jahren zwischen 1995 und 2002 eingeführt. Hierfür hatten alle Behörden ein Einführungskonzept erstellt und Ziele für die KLR definiert. Die überwiegende Anzahl der Behörden nahm seit der Einführung Änderungen an der KLR vor.

Nahezu alle Behörden bestätigten, bislang nicht systematisch untersucht zu haben, ob die mit der Einführung der KLR verfolgten Ziele erreicht werden konnten. Die meisten Behörden unterließen es außerdem, das KLR-Konzept fortzuschreiben.

3.1.2 Mit der KLR soll eine Vielzahl von Daten erhoben werden. Diese Datenerhebung darf jedoch nicht zum Selbstzweck geraten. Um dies zu verhindern, sollte die KLR mit anderen Managementinstrumenten verknüpft werden. Nach dem KLR-Handbuch soll die KLR als Bestandteil eines Führungs- und Steuerungsinstruments genutzt werden. Eine Behörde muss insbesondere vor Einführung einer KLR festlegen, was mit der KLR erreicht werden und wen die KLR unterstützen soll.

Einige Behörden hatten bei der Einführung bzw. Fortschreibung der KLR jedoch keine konkrete Festlegung getroffen, was sie mithilfe der KLR erreichen wollen.

3.1.3 Wir empfehlen, operative Ziele für die KLR festzulegen. Ausgehend von den behörden-individuellen Zielen sollte der Umfang und der Detaillierungsgrad der KLR entsprechend angepasst werden. Die KLR-Konzepte sind regelmäßig fortzuschreiben.

3.2 Projektorganisation

3.2.1 Fast alle Behörden nahmen im Laufe der Zeit umfangreiche Veränderungen ihrer KLR vor. Hierzu zählte etwa die Bereinigung des Kontenplans, die Anpassung des Verrechnungsschemas oder die Umstellung der Kostenträger-

struktur. Eine Behörde richtete zum Zeitpunkt unserer örtlichen Erhebungen seine produktorientierte KLR prozessorientiert aus.

Der weit überwiegende Teil der Behörden richtete für die Umstellung der KLR kein Projekt ein, sondern übertrug die Aufgabe den für die KLR zuständigen Organisationseinheiten. Fast alle Behörden bezogen andere Organisationseinheiten, wie z. B.

- die Anlagenbuchhaltung (siehe Tz. 4.3) oder das Liegenschaftsmanagement (siehe Tz. 4.2) als Schnittstellen zur KLR oder
- die Fachabteilungen, z. B. bei der Anpassung des Produktkataloges, nur unzureichend bis gar nicht bei der Umstellung der KLR ein.

KLR-Anpassungen dauerten in der Regel mindestens ein Jahr, in einigen Fällen sogar mehrere Jahre.

3.2.2 Nach den einschlägigen Definitionen ist die Weiterentwicklung der KLR zweifelsfrei als Projekt anzusehen, da es sich um eine einmalige, zeitlich befristete und komplexe Aufgabe mit übergreifendem Personaleinsatz handelt. Bei der Planung, Durchführung und Steuerung eines Projekts sind die anerkannten Methoden der Projektarbeit zu beachten. Sie sind z. B. im Praxisleitfaden für das Projektmanagement in der öffentlichen Verwaltung des Bundesministeriums des Innern, für Bau und Heimat ausführlich dargelegt.

Kritische Erfolgsfaktoren für ein wirksames Projektmanagement sind demnach u. a.:

- die Projektorganisation,
- der schriftliche Projektauftrag mit konkreten Projektzielen,
- der Projektplan mit Arbeitspaketbeschreibungen,
- der Ressourcenplan mit Kosten- und Finanzplan,
- die Risikoanalyse und
- das Projektcontrolling.

Der weit überwiegende Teil der Behörden hat die wesentlichen Rahmenbedingungen für die wirtschaftliche Weiterentwicklung der KLR nicht geschaffen:

- Bei fehlenden oder unklaren Zielen wird das Projektteam zu einer eigenen Interpretation des Projektauftrags gezwungen, die oft nicht vollständig den Vorstellungen der Auftraggeber entspricht. Eine konkrete Zieldefinition dient insbesondere auch dazu, mögliche weitere (Neben-) Ziele auszuschließen oder zurückzustellen. Projekte erfordern daher besondere Sorgfalt in der Definitionsphase (klar definierte Anforderungen an die Lösung, Analyse der Risiken und des Umfelds) und benötigen klare Ziele und Vorgaben, die den Beteiligten bekannt sind.
- Werden die erforderlichen Projektarbeiten nicht oder nur unzureichend geplant, können Ressourcenengpässe und Abweichungen nicht rechtzeitig erkannt werden. Bleiben etwa die verfügbaren Personalkapazitäten bei der Terminplanung unberücksichtigt, besteht die Gefahr, dass Zeitziele zu knapp bemessen und verfehlt werden.
- Wenn keine hinreichenden Vorgaben für die Kosten gemacht werden, versuchen Projektteams häufig ohne Rücksicht auf die Kosten möglichst viele Sachziele umzusetzen.
- Meilensteine dienen der Transparenz der Projektabwicklung und damit der Steuerung des Projektfortschritts. Werden keine Meilensteine gesetzt, besteht die Gefahr, dass Projektabweichungen zu spät erkannt werden. Zielgerichtete Korrekturmaßnahmen können dann nur verspätet oder nicht mehr ergriffen werden.

Die Verzögerungen bzw. die überlange Projektdauer bei der Einführung und die bislang unzureichende Umsetzung der KLR in den meisten Behörden waren deutliche Hinweise auf ein unzureichendes Projektmanagement.

3.2.3 Sollten Behörden eine KLR einführen oder Änderungen in größerem Umfang vorsehen, empfehlen wir, einen Projektauftrag mit konkreten Projektzielen zu erstellen, eine geeignete Projektorganisation einzurichten und das Projektmanagement nach den anerkannten Methoden zu vollziehen.

4 Kostenartenrechnung

4.1 Personalkosten

4.1.1 Individuelle Zeitaufschreibung

4.1.1.1 Die Mehrheit der Behörden ermittelte die Personalkosten mithilfe einer individuellen Zeitaufschreibung durch ihre Beschäftigten. Für die Erfassung und Verteilung der Arbeitszeiten setzten diese Behörden ein elektronisches Verfahren ein. Hierfür erfassten die Beschäftigten ihre Arbeitszeiten auf die Kostenträger ihres Arbeitsbereichs.

Bei einem Teil der Behörden wurden Zeiten für allgemeine Tätigkeiten, wie z. B. Besprechungen und Beratungen, die nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Amtshandlung standen, Fortbildungen, Beurteilungen, Mitarbeitergespräche, sachliche sowie persönliche Verteilzeiten, Abwesenheiten wie Urlaub und Krankheit nicht erfasst. Die in der Aufwandserfassung enthaltenen Stunden bildeten in diesen Fällen die Basis für die Verteilung der restlichen Gemeinkosten.

Mithilfe der Aufwandserfassung wurden die Personalstunden den entsprechenden Kostenträgern zugeordnet und anschließend mit einem Personalstundensatz multipliziert.

Die durchschnittlichen Aufwandserfassungsquoten lagen bei den meisten geprüften Behörden zwischen 50 und 65 %. Alle Behörden mit individueller Aufwandserfassung teilten uns mit, dass sie die Erhöhung der Aufwandserfassungsquoten anstrebten. Dies geschah entweder in Form einer regelmäßigen personenunabhängigen Auswertung an die Kostenstellenverantwortlichen oder einer automatisierten E-Mail an Beschäftigte, die ihre Stunden im betreffenden Zeitraum unvollständig auf die Kostenträger erfasst hatten.

Einige Behörden hatten für die einzelnen Produkte ihres Produktkatalogs keine Produktsteckbriefe erstellt oder diese seit der Einführung des Produktkatalogs nicht mehr aktualisiert.

4.1.1.2 In der Bundesverwaltung kommt den Personalkosten eine hohe Bedeutung zu, da sie einen hohen Anteil an den Gesamtkosten einer Behörde ausmachen. Daher ist die Aufwandserfassung maßgeblich für eine verursachungsgerechte und nachvollziehbare direkte Zuordnung der Personaleinzelkosten auf Kostenträger. Je mehr Personalkosten den Kostenträgern direkt als Einzel-

kosten zugeordnet werden können, desto genauer sind die Kostenträgerergebnisse. Zudem ist ein hohes Maß an Validität und Genauigkeit von KLR-Daten sowohl Voraussetzung für eine rechtssichere Gebühren- und Beitragskalkulation, als auch für die Bereitstellung steuerungsrelevanter Informationen für das Berichtswesen.

Unsere Auswertung der Aufwandserfassungsquoten in den von uns geprüften Behörden ergab, dass die Organisationseinheiten durchschnittlich nur rund die Hälfte bis zwei Drittel ihrer tatsächlichen Zeiten einzelnen Kostenträgern zuordneten. Auch unter Berücksichtigung, dass in einzelnen Behörden die Beschäftigten von ihren Arbeitszeiten nur diejenigen Zeiten erfassten, die einem definierten Kostenträger unmittelbar zugeordnet werden konnten (also keine 100 %-Erfassung vorgesehen war), waren die Aufwandserfassungsquoten zu niedrig. Die gewonnenen Daten waren dadurch nur bedingt belastbar. Wir erkennen zwar an, dass die meisten Behörden bereits Maßnahmen ergriffen haben, die Aufwandserfassungsquoten zu erhöhen. Sie müssen jedoch weitere Anstrengungen unternehmen, um sicherzustellen, dass die aus der KLR ermittelten Daten belastbarer werden.

Ebenso hatten einige Behörden keine Produktsteckbriefe für ihre Produkte erstellt. Die fehlende Definition, welche einzelnen Tätigkeiten welchem Produkt zuzuordnen waren, barg erheblichen Interpretationsspielraum und konnte demzufolge zu einer uneinheitlichen Produktzuordnung führen. Insofern konnten die Behörden auch aus diesem Grund nicht gewährleisten, dass die ermittelten Werte belastbar waren.

4.1.1.3 Wir erwarten, dass Behörden, die ihre Personalkosten über eine individuelle Zeiterfassung ermitteln, eine vollständige und zeitnahe Erfassung sicherstellen, indem sie Maßnahmen zur Steigerung der Aufwandserfassungsquote ergreifen. Für sämtliche Produkte des Produktkataloges sind Produktsteckbriefe zu erstellen, die regelmäßig zu aktualisieren und den Beschäftigten in geeigneter Weise bekannt zu machen sind.

4.1.2 Pauschale Zuordnung des Personalaufwands

4.1.2.1 Eine Behörde ermittelte die Personalkosten durch eine pauschale Zuordnung des Personalaufwands. Das individuelle Aufgabenprofil aller Beschäftigten bestand in der Regel aus mehreren Produkten bzw. zeitlich begrenzten

Maßnahmen, die aus den jeweils übertragenen Aufgaben hervorgingen. Der Kostenstellenverantwortliche legte die Personalaufwände der der Kostenstelle zugeordneten Beschäftigten näherungsweise pauschal (prozentual) auf diese Produkte um. Die tatsächlich geleistete Arbeitszeit (z. B. Mehrarbeit) wurde nicht erfasst. Die Behörde verteilte somit Vollzeitäquivalente auf die Kostenträger und keine individualisierten Zeitanteile.

4.1.2.2 Die individuelle Zeitaufschreibung soll die Personalkosten möglichst als Einzelkosten den Kostenträgern direkt zuordnen. Insbesondere in folgenden Fällen sollte die Zeitaufschreibung genutzt werden:

- Eine Kostenstelle erzeugt mehrere Kostenträger, welche die Personalkapazitäten in einer Periode unterschiedlich stark beanspruchen.
- Eine Kostenstelle bucht gezielt auf Kostenträger und soll auf Basis der für diese Kostenträger aufgewendeten Zeiten (als Indikator für die erhaltene Leistungsmenge) mit Kosten belastet werden.
- Zu Abrechnungszwecken wird ein Nachweis über die für einen Kostenträger aufgewendeten Zeiten gefordert.

Die aus der Zeitaufschreibung gewonnenen Daten sind nur dann belastbar, wenn die Beschäftigten das Verfahren akzeptieren. Der mit der Zeitaufschreibung verbundene zusätzliche Arbeitsaufwand für die Beschäftigten ist so gering wie möglich zu halten.³

Da die meisten Beschäftigten in der Bundesverwaltung Leistungen für mehrere Produkte erbringen, ist eine individuelle Zeitaufschreibung geboten um die tatsächlichen Kosten des Kostenträgers zu erfassen.

Mit der Pauschalzuweisung von Arbeitszeiten können nicht die tatsächlichen Kosten eines Kostenträgers ermittelt werden. Beispielsweise können sich die Zeitanteile für Tätigkeiten verschieben. Eine Evaluation der zugewiesenen Zeitanteile ist auch aufgrund der fehlenden individuellen Zeitaufschreibung nicht und eine Steuerung damit nur eingeschränkt möglich.

Die gewonnenen Daten spiegeln auch nicht die tatsächlichen Kosten für ein Produkt wieder. Insbesondere im Falle nicht erfasster Mehrarbeit unterliegen die

³ Vgl. Ziffer 4.1.2 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013, II A 8 – O 1069/12/10002.

Kosten pro Produkt einer hohen Schwankungsbreite durch eine veränderte Fallzahl und einem nicht veränderten Zeitaufwand. Die Information über die Entwicklung der Kosten pro Produkt (Stückkosten) ist daher nicht mehr als Steuerungsinformation geeignet. Beispielsweise können aufgrund hoher Mehrarbeit die Stückkosten sinken. Bei Leistung der „Normalarbeit“ eines Beschäftigten würden diese dann wieder steigen. Ordnen Behörden den Personalaufwand pauschal zu, sind sie nicht in der Lage, notwendige Maßnahmen aufgrund der Veränderung der Stückkosten veranlassen zu können. Diese Daten können auch nicht die Ermittlung des Personalbedarfs unterstützen. Zur Bestimmung der Stückkosten müsste eine Behörde daher die Kosten pro Geschäftsprozess in einer gesonderten Rechnung aufwendig ermitteln.

Ebenfalls ist es bei dieser Herangehensweise nicht möglich, den individuellen Zeitaufwand für zeitliche begrenzte Maßnahmen (Projekte) zu bestimmen. Der Aufwand für solche Projekte ist schwer vorhersehbar. Gerade bei Projekten ist es von Bedeutung, dass der korrekte individualisierte Zeitaufwand abgebildet wird.

Um den Aufwand bei den Beschäftigten bei einer individuellen Zeitaufschreibung so gering wie möglich zu halten und damit deren Akzeptanz zu erhöhen, sollte den Beschäftigten im IT-System nur die für ihren Aufgabenbereich notwendigen Produkte angezeigt werden.

4.1.2.3 Wir empfehlen Behörden mit pauschaler Zuordnung des Personalaufwandes, die Arbeitsleistung seiner Beschäftigten individuell den Kostenträgern zuzuordnen. Hierzu sollten sie eine individuelle Zeitaufschreibung einführen. Sie sollten dafür Sorge tragen, dass die Daten der Zeitaufschreibung medienbruchfrei in die Software der KLR übertragen werden.

4.2 Raumkosten

4.2.1 Keine der geprüften Behörden berücksichtigte die Raumkosten vollständig in der KLR.

Drei Behörden verzichteten ganz darauf, Raumkosten in die KLR einzubeziehen.

Die übrigen Behörden berücksichtigten Mietkosten für Gebäude und Grundstücke, die sie von der Bundesanstalt für Immobilienaufgaben (BImA) gemietet hatten, in den Raumkosten. Alle Mietverträge sahen vor, dass die Behörden

als Mieter Baumaßnahmen nach Zustimmung durch die BImA eigenverantwortlich durchführen konnten. Die durch die Mieter selbstständig durchgeführten Baumaßnahmen berechtigten die BImA auch nicht zu einer Mietpreiserhöhung. Die Mehrheit der geprüften Behörden nutzte diese Möglichkeit. In Folge veranschlagten sie in den Haushaltsplänen Mittel für Baumaßnahmen und führten diese aus eigenen Haushaltsmitteln durch. Abschreibungen für Immobilien berücksichtigten sie dennoch nicht bei den Raumkosten.

4.2.2 Kalkulatorische Abschreibungen haben zum Ziel, den tatsächlichen betriebsbedingten Werteverzehr des abnutzbaren Anlagevermögens (z. B. Gebäude, technische Anlagen und Maschinen, Betriebs- und Geschäftsausstattung) auf die Nutzungsdauer zu verteilen.⁴

Für Grundstücke und Gebäude, die in das Eigentum der BImA übergegangen sind, werden die Mietzahlungen aus der Finanzbuchhaltung (aus dem Haushalt) in die KLR übernommen. In diesen Fällen entfällt der Ansatz von kalkulatorischen Mieten, Abschreibungen und Zinsen.⁵ Die fehlende Berücksichtigung führte hier zu einer fehlerhaften Kostendarstellung.

Die Mietzahlungen berücksichtigten die Behörden zwar in ihrer KLR als Raumkosten. Allerdings bezogen sie bei den Raumkosten keine kalkulatorischen Abschreibungen und keine kalkulatorischen Zinsen für die Baumaßnahmen ein, die sie aus eigenen Haushaltsmitteln selbst durchführten. Die Kosten dieser Baumaßnahmen wurden auch nicht als Nachtrag in den Mietverträgen berücksichtigt. Die ausgewiesenen Raumkosten waren damit zu niedrig und stellten nicht die tatsächlichen Kosten dar.

4.2.3 Wir empfehlen, die Raumkosten für Liegenschaften vollständig zu ermitteln und diese in der KLR zu berücksichtigen.

⁴ Vgl. Tz. 4.1.5.1 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013 II A 8 - O 1069/12/10002.

⁵ Vgl. Tz. 4.1.5.3 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013 II A 8 - O 1069/12/10002.

4.3 Abschreibungen auf Sachanlagen

4.3.1 Nahezu alle Behörden konnten den Umfang ihrer Anlagegüter nicht vollständig in einem Anlageverzeichnis nachweisen. Ebenso führten die meisten Behörden keine regelmäßigen Inventuren durch.

Einige Behörden bezogen keine kalkulatorischen Abschreibungen auf ihr Anlagevermögen in die KLR ein.

Über Richtlinien zur Erfassung und Aussonderung des Anlagevermögens verfügten nur wenige Behörden.

4.3.2 Abschreibungen dienen der periodengerechten Zuordnung des Werteverzehrs des abnutzbaren Anlagevermögens. Sowohl die Abschreibungen in der Vermögensrechnung als auch die kalkulatorischen Abschreibungen in der KLR werden in der Regel automatisiert durch die Anlagenbuchhaltung ermittelt. Die gewöhnliche Nutzungsdauer wird vom BMF festgelegt und veröffentlicht. Das Anlagevermögen ist im Regelfall linear abzuschreiben.⁶

Ziffer 2.3.14.1 der Verwaltungsvorschriften für die Buchführung und die Rechnungslegung über das Vermögen und die Schulden des Bundes (VV-ReVuS)⁷ legt fest, dass es sich bei beweglichen Sachen des Anlagevermögens (einschließlich immaterieller Vermögensgegenstände) um geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) handelt, sofern deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 150 Euro (ohne Umsatzsteuer), aber nicht 410 Euro (ohne Umsatzsteuer) übersteigen. GWG werden einmalig abgeschrieben.

Ab der Wertgrenze von 410 Euro handelt es sich gemäß Ziffer 2.3.13.1 der VV-ReVuS um Anlagegüter, die linear abzuschreiben sind.

Da den meisten Behörden sowohl der Umfang als auch der Wert des Anlagevermögens nicht vollständig bekannt war, waren entsprechende Abschreibungen sowohl unvollständig als auch fehlerhaft. Die ermittelten Abschreibungsergebnisse waren in Folge für die Kostenarten-, Kostenstellen- als auch Kosten-

⁶ Vgl. Ziffer 4.1.5.1 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013, II A 8 - O 1069/12/10002.

⁷ Verwaltungsvorschriften für die Buchführung und die Rechnungslegung über das Vermögen und die Schulden des Bundes (§§ 73, 75, 76, 80 und 86 BHO) (VV-ReVuS) vom 21. Oktober 2014 (GMBI S. 1462);
Gz.: - II A 8 - H 3006/14/10001 - Dok: 2014/0887323.

trägerrechnung unbrauchbar. Das gleiche galt für kalkulatorische Zinsen, die ebenfalls vom Anlagevermögen zu ermitteln sind.

Die kalkulatorischen Zinsen bewerten aus betriebswirtschaftlicher Sicht das im Anlage- und Umlaufvermögen gebundene Eigenkapital.⁸

Alle geprüften Behörden betrieben die KLR seit rund 20 Jahren. Es ist nicht hinnehmbar, dass das Anlagevermögen noch immer nicht vollständig erfasst und bewertet wurde. Auch erforderliche interne Arbeitsanweisungen, z. B. zur Aussonderung von Anlagevermögen oder der Durchführung von Inventuren, waren vielfach nicht vorhanden. Die aus der KLR gewonnenen Informationen waren in Folge als Steuerungsinformationen ungeeignet.

Alle beweglichen Sachen sind unabhängig von ihrer Nutzungsart und -dauer mindestens mengenmäßig in Bestandsverzeichnissen nachzuweisen. Das Fehlen von Bestandsverzeichnissen über bewegliche Sachen verstößt allein schon gegen Ziffer 2.1.1.2 i. V. m. Ziffer 2.3 der VV-ReVuS. Auch die in Ziffer 2.3.17.1 der VV-ReVuS festgeschriebene Inventur führte keine der Behörden regelmäßig durch. Insofern kamen die Behörden ihren Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten nicht nach.

4.3.3 Wir fordern, das Anlagevermögen vollständig zu erfassen und diesem entsprechende Abschreibungsparameter zuzuordnen. Ausgesondertes Anlagevermögen ist aus dem KLR-System zu entfernen. Da die das Anlagevermögen betreffenden Feststellungen insbesondere auf organisatorische Mängel zurückzuführen sind, empfehlen wir darüber hinaus, die Geschäftsprozessorganisation im Bereich Beschaffung und Anlagenbuchhaltung zu optimieren.

4.4 Wagniskosten

4.4.1 Keine der Behörden berücksichtigte kalkulatorische Wagniskosten in der Kostenartenrechnung. Die Zahl der Schadenseintritte konnte der weit überwiegende Teil der Behörden nicht belegen. Alle Behörden, unabhängig von der Art ihrer Verwaltungstätigkeit, bestätigten, dass Schäden eintraten und diese zu Aufwendungen führten. Wagnisse deckten sie nicht über Versicherungen ab. Eintretene Wagnisse verbuchten alle Behörden als Aufwand bzw. Ersatzbeschaffungen als neues Anlagegut.

⁸ Vgl. Ziffer 4.1.5.2 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013, II A 8 - O 1069/12/10002.

4.4.2 Kalkulatorische Wagnisse werden für spezielle Einzelwagnisse (z. B. Schäden, Verlust, Forderungsausfall, Gewährleistung) angesetzt, die nicht versichert oder versicherbar sind. Sie sind in der Bundesverwaltung von Bedeutung, da hier in der Regel keine Risikoversicherungen für Schäden an Personen, Sachen oder Vermögen des Bundes abgeschlossen werden (Grundsatz der Selbstdeckung). Kalkulatorische Wagnisse sind insbesondere für Kalkulationen gegenüber Externen außerhalb der Bundesverwaltung relevant. Die Aufwendungen für tatsächlich eingetretene Schadensfälle werden wegen ihrer zufälligen Schwankungen nicht in die KLR übernommen, sondern nur im Haushalt in der entsprechenden Periode erfasst.

Kalkulatorische Wagnisse sind Durchschnittskosten und werden unabhängig vom konkreten Zeitpunkt des Schadenseintritts oder der Rückstellungsbildung kontinuierlich erfasst. Sie werden auf der Grundlage von marktüblichen Versicherungsprämien oder anhand von Erfahrungswerten vergangener Perioden ermittelt. Ihre Bemessung sollte möglichst so erfolgen, dass die tatsächlich entstehenden Wagnisaufwendungen langfristig ausgeglichen werden.⁹

Alle untersuchten Behörden berücksichtigten in ihrer KLR Aufwendungen für eingetretene Schäden, obwohl diese wegen ihrer zufälligen Schwankungen nicht in der KLR erfasst werden dürfen. Die hier eingeflossenen Aufwendungen können daher zu falschen Ergebnissen in der Kostenartenrechnung führen. Demgegenüber ließen die Behörden kalkulatorische Wagniskosten unberücksichtigt.

4.4.3 Wir empfehlen, künftig Wagniskosten zu berücksichtigen. Aufwendungen für tatsächlich eingetretene Schadensfälle müssen in der KLR außen vor gelassen werden.

4.5 Behandlung von Drittmitteln

4.5.1 Unter Drittmitteln werden diejenigen finanziellen Mittel verstanden, die Organisationen über die zur Verfügung gestellten laufenden Haushaltsmittel und Investitionen zusätzlich von dritter Seite zufließen.

Einige Behörden warben Drittmittel für Projekte ein. Sie berücksichtigten die Kosten in der KLR. Sie wiesen keine Erlöse aus Drittmitteleinnahmen aus. Das

⁹ Ziffer 4.1.5.4 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013, II A 8 - O 1069/12/10002.

Verfahren zur Behandlung drittmittelfinanzierter Leistungen in der KLR regelte keine der von uns untersuchten Behörden, die Drittmittel einwarben.

4.5.2 Zuweisungen und Zuschüsse sind Finanztransaktionen, deren Relevanz für die KLR im Einzelfall zu prüfen ist. Durchlaufende Posten für Geldleistungen, die keinen Bezug zu den Leistungen einer Behörde aufweisen, werden in der KLR in der Regel nicht berücksichtigt. KLR-relevant sind dagegen Zuweisungen und Zuschüsse, die der Erstellung von eigenen Produkten dienen und somit Kostenerstattungen für Leistungen darstellen. Dementsprechend müssen auch Einnahmen für erbrachte Verwaltungsleistungen für Dritte in der KLR als Erlöse gebucht werden.

Die Behörden berücksichtigten die durch Dritte finanzierten Personal- als auch Sachkosten in ihrer KLR, wiesen jedoch entsprechende Erlöse nicht aus. Diese hätten die ausgewiesenen Kosten in Höhe der zugewiesenen Drittmittel kompensiert. Die Behörden hätten somit ihren fremdfinanzierten Ressourceneinsatz darstellen können. Die Auswirkungen auf die Produktkosten wären in Folge deutlich geworden.

Aufgrund fehlender Regelungen konnten die Behörden nicht sicherstellen, dass die durch Dritte finanzierten Anlagegüter korrekt inventarisiert wurden.

Je nach Höhe der Drittmiteleinnahmen kann eine fehlende Berücksichtigung der Erlöse erhebliche Auswirkungen auf die Ergebnisse der KLR haben. Diese wären in Folge für eine weitere Nutzung nicht verwendbar.

4.5.3 Wir empfehlen, Kosten und Erlöse der eingeworbenen Drittmittel grundsätzlich in der KLR darzustellen.

Weiterhin sollten Behörden mit Drittmiteleinnahmen interne Regelungen zur Inventarisierung von durch Drittmittel finanzierten Anlagegütern treffen.

5 Kostenträgerrechnung

5.1 Bis auf eine Ausnahme verfügte keine der geprüften Behörden über eine vollständige Kostenträgerrechnung.

Die Anzahl der Produkte in den Produktkatalogen variierte von drei bis mehreren hundert. Einzelne Fachabteilungen der geprüften Behörden berichteten, dass eine Straffung des Produktkatalogs zur Folge hatte, dass einzelne Fach-

aufgaben nicht ausreichend kategorisiert werden konnten. In diesen Bereichen lieferte der Produktkatalog keine Möglichkeiten für sinnvolle Auswertungen.

Einige Behörden ordneten den Kostenträgern nur Einzelkosten zu. Gemeinkosten verrechneten sie nicht weiter.

Ein Teil der Behörden aktualisierte seine Produktkataloge nicht regelmäßig. Zum Teil war der Produktkatalog seit der Einführung der KLR nicht mehr angepasst worden.

5.2 Die Kostenträgerrechnung dient dazu, die entstandenen Kosten den einzelnen Kostenträgern zuzuweisen. Kostenträger sind eindeutig identifizierbare Abrechnungsobjekte, die die Kosten für externe oder interne Leistungen einer Behörde erfassen. Diese Leistungen werden entweder laufend erstellt (Produkte) oder haben einmaligen Charakter und sind zeitlich begrenzt (Projekte).¹⁰

Produkte sind die zentralen Steuerungsobjekte und Informationsträger der KLR. Sie stellen die wesentlichen Ergebnisse der Verwaltungstätigkeit aus Sicht des Leistungsempfängers dar und können sowohl materiellen als auch immateriellen Charakter haben. Produkte sind an Adressaten außerhalb der Behörde (z. B. Regierung, Bürger, Wirtschaft, andere Behörden) gerichtet und werden vorwiegend in den Hauptkostenstellen erstellt. Innerbehördliche Leistungsbeziehungen können durch „interne“ Produkte abgebildet werden. Dies geschieht überwiegend in den Hilfskostenstellen. Da sie Vorleistungen (Vorprodukte) für die Erstellung der Produkte darstellen, werden die Kosten der internen Produkte auf die Produkte verrechnet.¹¹

Nur einer Behörde ist es gelungen, eine funktionierende Kostenträgerrechnung einzuführen. Den übrigen von uns untersuchten Behörden war es auch rund 20 Jahre nach Einführung der KLR noch immer nicht möglich, die Kosten der einzelnen Produkte aufzuzeigen und diese Informationen zu nutzen. Die gewonnenen Informationen waren für diese Behörden so unvollständig und damit unbrauchbar.

¹⁰ Vgl. Ziffer 4.3.1 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013, II A 8 - O 1069/12/10002.

¹¹ Vgl. Ziffer 4.3.2 KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013, II A 8 - O 1069/12/10002.

Wir halten es für unerlässlich, dass der Produktkatalog so differenziert ist, dass die erbrachten Leistungen auch abgebildet werden. In einigen Behörden waren die wesentlichen Leistungen einzelner Organisationseinheiten nicht durch entsprechende Kostenträger abgebildet.

Darüber hinaus verfügten einige der von uns geprüften Behörden über veraltete Produktkataloge, obwohl sich das Aufgabenspektrum im Laufe der Zeit verändert hatte. Für eine wirksame Kostenträgerrechnung sind zudem aktuelle und vollständige Produktbeschreibungen unerlässlich. Nur so lassen sich die gewonnenen Steuerungsinformationen auch den erbrachten Leistungen zuordnen. (vgl. Tz. 4.1.1)

5.3 Wir fordern, eine vollständige Kostenträgerrechnung einzuführen. Der Produktkatalog und die dazugehörigen Produktbeschreibungen sind regelmäßig in Abstimmung mit den Fachabteilungen zu aktualisieren.

6 Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung

6.1 Bereitstellung von Kosteninformationen und Steuerung

6.1.1 Nahezu alle Behörden verfügten über ein standardisiertes Berichtswesen. Der Inhalt der KLR-Berichte variierte stark. Das Berichtswesen einzelner Behörden war darauf ausgerichtet, Ergebnisse der fachlichen Aufgabenwahrnehmung bereitzustellen und enthielt entweder gar keine oder nur wenige KLR-Daten. Demgegenüber erstellte eine Behörde KLR-Berichte für jede einzelne Organisationseinheit mit detaillierten Kosteninformationen einschließlich Abweichungsanalysen.

Die meisten Behörden beschränkten sich bei der Berichterstellung auf die Darstellung der Kostenentwicklung der einzelnen Kostenstellen. Keine einzige Behörde stellte Standardinformationen auf Kostenträgerebene (wie z. B. Produktstückkosten oder Kostendeckungsgrad pro Produkt) bereit.

Eine Behörde hatte kein standardisiertes Berichtswesen. Es erstellte lediglich Einzelauswertungen auf Anfrage der Fachabteilungen. Die Behörde gab an, dass die Beantwortung einzelner Anfragen teilweise sehr aufwendig sei und mitunter mehrere Tage beanspruche.

Ein Großteil der Behörden fragte nicht regelmäßig ab, welchen Informationsbedarf die Leitungsebene und Fachabteilungen hatten. Die Abteilungsleitungen

und Fachabteilungen äußerten ihrerseits wiederum vereinzelt, dass ihnen nicht bekannt war, welche Informationen mithilfe der KLR zur Verfügung gestellt werden könnten.

Zwei der geprüften Behörden konnten belegen, dass sie die KLR zu Steuerungszwecken einsetzten. Sie nutzen die KLR beispielsweise dafür, Arbeitsschwerpunkte abzuleiten oder Personalressourcen zu verschieben.

6.1.2 Nach der BHO sind Behörden dazu verpflichtet, ihre Leistungen wirtschaftlich zu erbringen.¹² Den wirtschaftlichen Mitteleinsatz kann eine Behörde nur dann sicherstellen, wenn sie wirksame Instrumente der Planung, Steuerung und Kontrolle einsetzt. Die KLR ermöglicht es, entstandene Kosten und erbrachte Leistungen transparent zu machen. In geeigneten Bereichen ist daher eine KLR einzuführen.¹³ Die KLR kann ihr Potenzial vor allem dann ausschöpfen, wenn die Behördenleitung die Informationen zur Entscheidungsfindung und zu Steuerungszwecken verwendet.¹⁴

Mit Hilfe der KLR können beispielsweise Aussagen zu folgenden Aspekten getroffen werden:¹⁵

- Gesamtkosten einzelner Produkte oder Dienstleistungen,
- Häufigkeiten einzelner Produkte,
- Beteiligte am Produkterstellungsprozess,
- Ressourceneinsatz (z. B. Beschäftigte, Sachmittel) für die Produkterstellung,
- Kostenanteil von Querschnittsbereichen an den Gesamtkosten und
- Kostendeckungsgrad.

Der weit überwiegende Teil der Behörden hat es versäumt, systematisch die Informationsbedarfe der Leitung und Fachabteilungen abzufragen und das Berichtswesen darauf auszurichten. Das Berichtswesen der meisten Behörden enthielt entweder gar keine oder wenige KLR-Daten, war nicht detailliert

¹² § 7 Absatz 1 BHO.

¹³ § 7 Absatz 3 BHO.

¹⁴ KLR-Handbuch, Anlage zur VV Nummer 4 zu § 7 BHO, Anlage zum BMF-Rundschreiben vom 6. November 2013 II A 8 – O 1069/12/10002.

¹⁵ Vgl. Handbuch für Organisationsuntersuchungen und Personalbedarfsermittlung, Herausgeber: Bundesministerium des Innern, Stand: August 2017.

genug und insofern nicht aussagekräftig. Damit ließen die meisten Behörden wesentliche Steuerungsinformationen ungenutzt und ihnen blieben Kostensenkungspotentiale verborgen.

6.1.3 Wir empfehlen, das Berichtswesen um Informationen aus der KLR zu ergänzen, um auch eine Steuerung nach wirtschaftlichen Aspekten zu ermöglichen. Ferner sollten die Informationsbedürfnisse der Leitung sowie der Fachabteilungen regelmäßig abgefragt und das Berichtswesen entsprechend angepasst werden.

6.2 Weitere Einsatzbereiche

6.2.1 Der Großteil der geprüften Behörden gab an, die KLR dazu zu nutzen,

- Gebühren- und Beiträge zu kalkulieren,
- entscheidungsrelevante Informationen bereitzustellen,
- die Kostentransparenz zu erhöhen und das Kostenbewusstsein zu schärfen und
- zusätzliche Informationen für die Anmeldung von Haushaltsansätzen bereitzustellen.

Keine Behörde nutzte die Daten für weitere mögliche Einsatzbereiche. Stattdessen erhoben sie Daten häufig auf anderem Wege erneut oder stellten aufwendige eigene Berechnungen an (beispielsweise für die Gebührenkalkulation), obwohl sie die gewünschten Informationen auch mithilfe der KLR hätten erlangen können.

6.2.2 Die KLR stellt als internes Steuerungsinstrument Daten zu Kosten und Erlösen bereit. Darüber hinaus kann die KLR u. a. dabei unterstützen,

- Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen durchzuführen,
- Daten für eine systematische Aufgabenkritik bereitzustellen,
- Entscheidungen über Eigenfertigung oder Fremdbezug zu prüfen und
- die Voraussetzung für die Durchführung interner und externer Vergleiche (Benchmarking) zu schaffen.

Obwohl mit der KLR eine Vielzahl von Daten zur Verfügung stehen, prüften die Behörden nicht systematisch, ob diese noch für andere Zwecke eingesetzt

werden können. In der Folge stellten sie aufwendige eigene Berechnungen bzw. Untersuchungen an.

6.2.3 Wir empfehlen zu prüfen, inwieweit die mithilfe der KLR gewonnenen Daten für weitere Zwecke verwendet werden können.

7 Zusammenfassende Würdigung und Empfehlung

Auch rund 20 Jahre nach der Einführung des Steuerungsinstruments KLR und zwölf Jahre nach unserem Bericht an das BMF zeigt sich, dass die damals aufgezeigten Probleme bei der Einführung und Nutzung der KLR weiter fortbestehen. In der Bundesverwaltung ist die kamerale Haushaltsführung maßgeblich. Gesteuert wird daher, falls dies mit Hilfe von finanziellen Daten erfolgt, überwiegend mit Kennzahlen zu erreichtem Einnahmen- oder Ausgabevolumen.

Nur eine der geprüften Behörden verfügt über eine funktionierende KLR. Bei den anderen Behörden entspricht die KLR nicht den Anforderungen des KLR-Handbuchs. Die aus der KLR gewonnenen Informationen werden zudem nur selten genutzt. Die während des Zeitraums aufgewandten Ressourcen und Haushaltsmittel hätten anderweitig verwendet werden können. Die geprüften Behörden sind insofern ihrer Verpflichtung aus § 7 BHO zum wirtschaftlichen Mitteleinsatz nicht nachgekommen.

Behörden sollten deshalb umfassend prüfen, ob sie eine KLR tatsächlich benötigen und angemessen nutzen werden. Dies kann aufgrund rechtlicher Verpflichtungen notwendig sein. Beispiele sind die Kalkulation von Verwaltungsgebühren oder -entgelten sowie Berichtspflichten gegenüber supranationalen Einrichtungen oder Organisationen. Auch zur Abrechnung von Projektkosten oder bei der Zusammenarbeit mit Dritten kann der Betrieb einer KLR wirtschaftlich sein. Maßstab muss dann jedoch sein, ob die benötigten Informationen nicht auf andere Weise wirtschaftlicher gewonnen werden können.

Wir gehen nicht davon aus, dass die Behörden künftig zu einer KLR verpflichtet werden. Angesichts unserer Prüfungserkenntnisse sollten die Behörden, die derzeit noch eine KLR einsetzen, prüfen, ob diese den Anforderungen des KLR-Handbuchs entspricht und ob sie die hieraus gewonnenen Daten auch wirklich nutzen. Ist dies nicht der Fall, sollten sie prüfen, ob die Fortführung einer KLR sinnvoll ist. So hat eine Behörde die Einführung der KLR abgebrochen, da sie keine geeigneten Bereiche identifizieren konnte.

8 Stellungnahme der Bundesregierung

Die Bundesregierung sieht in der KLR ein Instrument, um das Verhältnis von Kosten und Aufgabenwahrnehmung transparent zu machen und wirtschaftliches Handeln zu fördern. Der Informationsgehalt der KLR-Daten hänge von der Quantität und der Qualität der zu erfassenden bzw. einzubeziehenden Daten ab. Um die Potenziale als Informations- und Steuerungsinstrument vollständig auszuschöpfen, bedürfe es dann jedoch einer detaillierten konzeptionellen Planung. So müssten die Behörden insbesondere Ziele festlegen und den spezifischen Informationsbedarf ermitteln. Es sei wichtig, dass die KLR von der Behördenleitung sowie den Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter akzeptiert werde. Ziele, Betrieb und Ergebnisse müssten im Laufe der Zeit überprüft, angepasst und fortgeschrieben werden.

Die Bundesregierung verweist darauf, dass die Entscheidung für eine KLR sowie deren Ausgestaltung in der alleinigen Zuständigkeit der Ressorts liege. Es bestehe für die Bundesbehörden keine generelle Pflicht, eine KLR einzuführen. Bei der Entscheidung müssten die Behörden mögliche rechtliche Verpflichtungen beachten und den Informationsbedarf der Behördenleitung und der Fachabteilungen spiegeln. Dies könnten z. B. Fälle der Gebührenkalkulation oder Berichtspflichten gegenüber supranationalen Organisationen sein. Zudem könne eine Behörde aber auch entscheiden, die KLR als Managementinstrument zu nutzen. Bundesbehörden die eine KLR betreiben sollten die Mindestanforderungen des KLR-Handbuchs erfüllen.

9 Abschließende Bewertung Bundesrechnungshof

Mit ihrer Stellungnahme bestätigt die Bundesregierung unsere Feststellungen, Bewertungen und Empfehlungen.

Die Ressorts und die Behörden sollen eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie eine KLR nutzen. Hierbei müssen sie allerdings wirtschaftlich handeln. Die KLR ist kein Selbstzweck. Sie soll nach der BHO in geeigneten Bereichen genutzt werden. Den eingesetzten personellen und finanziellen Ressourcen muss ein angemessener Nutzen gegenüberstehen. Wir erwarten von der Bundesregierung und den Bundesbehörden, dass sie dieser Verpflichtung nachkommen.