

Schriftenreihe der Fachgruppe
für kantonale Finanzfragen

HANDBUCH

Harmonisiertes Kosten- und Leistungs- rechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden

Herausgegeben von
der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren

Ausgabe 2003

Band **8**

Die **Finanzdirektorenkonferenz** ist der Zusammenschluss der 26 kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren. Die Konferenz koordiniert verschiedene Bereiche der Kantone, so unter anderem auch das Rechnungswesen. Die Koordination des Rechnungswesens erstreckt sich auch auf die Gemeinden.

Die Finanzdirektorenkonferenz hat bereits 1970 Vorarbeiten zur Harmonisierung des finanziellen Rechnungswesens der Kantone und Gemeinden an die Hand genommen. 1977 erschien die erste Ausgabe des „Handbuchs des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte“. Das Modell dieses Handbuchs, das sogenannte „Neue Rechnungsmodell“ (heute „Harmonisiertes Rechnungsmodell HRM“) wurde ab 1977 nach und nach in allen schweizerischen Kantonen und Gemeinden eingeführt, obwohl die Einführung freiwillig war. 1981 wurde eine zweite, erweiterte Auflage des Handbuchs publiziert. Das „Neue Rechnungsmodell“ ist für die Führung der öffentlichen Finanzbuchhaltungen in der Schweiz heute Standard.

Durch die Ausbreitung des Konzeptes der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WVO) gewinnt die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) an Bedeutung. Eine Harmonisierung der KLR bei den Kantonen und Gemeinden ist wünschenswert. Die Finanzdirektorenkonferenz hat deshalb einer gemischten Projektgruppe den Auftrag erteilt, einen Leitfaden für eine harmonisierte Kosten- und Leistungsrechnung zu erstellen. Der Leitfaden liegt nun in Form des vorliegenden Handbuches vor.

Das Handbuch wurde durch die FDK-Generalversammlung am 19. September 2002 im Sinne einer Empfehlung an die Kantone verabschiedet.

*Wir machen Sie fit – damit Sie Ihre
Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)
optimal im Griff haben.*



Wir bieten Ihnen für die Konzeption, Einführung und Schulung von Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) die massgeschneiderte Lösung. In Anlehnung an das vorliegende Handbuch haben wir praxisorientierte Standards für Städte und Gemeinden entwickelt.

Besuchen Sie uns auf unserer Homepage www.bdo.ch unter der Rubrik **Öffentliche Verwaltungen**.

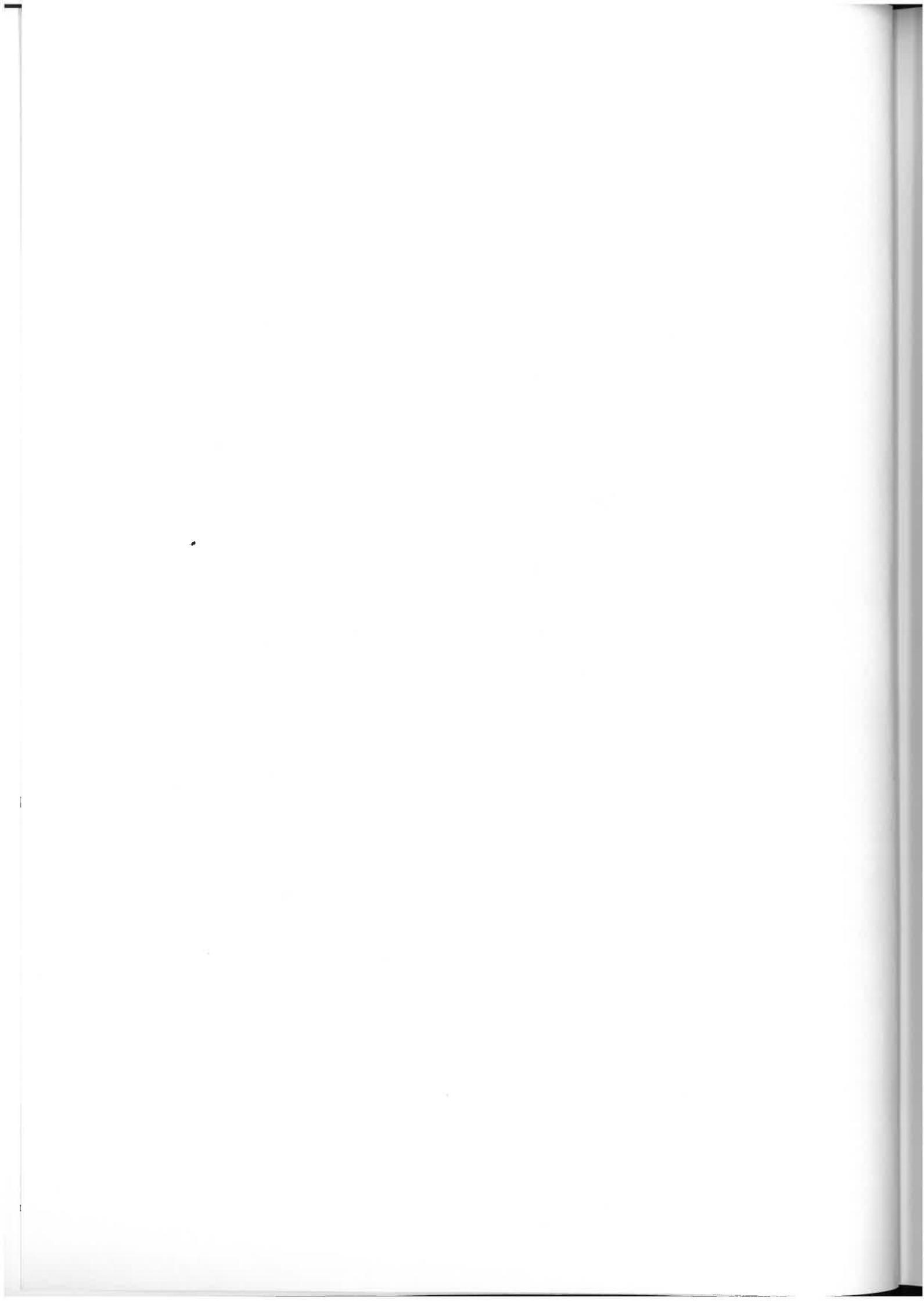
Gratis-Telefon 0800 825 000.

BDO Visura Niederlassungen – immer in Ihrer Nähe:

Zürich • Aarau • Affoltern a.A. • Altdorf • Baden-Dättwil
Basel • Bern • Burgdorf • Egerkingen • Genf • Glarus
Grenchen • Kreuzlingen • Lachen • Laufen • Lausanne
Liestal • Luzern • Marly • Porrentruy • Sarnen • Solothurn
Stans • St. Gallen • Sursee • Wetzikon • Wil

BDO

BDO Visura
Wir machen Sie fit.





Handbuch

**Harmonisiertes Kosten- und Leistungsrechnungsmodell für die Kantone
und Gemeinden**

herausgegeben von der

**KONFERENZ DER
KANTONALEN
FINANZDIREKTOREN**

Luzern, 2003



Empfehlung der Finanzdirektorenkonferenz

Durch die Ausbreitung des Konzeptes der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WOV) gewinnt die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) an Bedeutung. Eine Harmonisierung der KLR ist wünschenswert. Die Finanzdirektorenkonferenz hat deshalb einer gemischten Projektgruppe den Auftrag erteilt, einen Leitfaden für eine harmonisierte Kosten- und Leistungsrechnung zu erstellen.

Der Leitfaden liegt nun in Form des Handbuches KOLIBRI vor. Das Handbuch ist eine Grundlage für die harmonisierte Entwicklung einer KLR. Wer sich bei der Einführung einer KLR an KOLIBRI orientiert, kann Zeit und Kosten sparen. Mit Hilfe des Glossars wird die Verständigung verbessert.

Wir empfehlen den Kantonen und Gemeinden, sich bei der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung am Handbuch KOLIBRI zu orientieren. Dabei kann es nützlich sein, zur Einführung einer KLR mit einem einfacheren Modell zu beginnen und dieses dann entsprechend dem KOLIBRI-Standard auszubauen. Das Handbuch zeigt die Schritte bei dieser Entwicklung auf.

KONFERENZ DER KANTONALEN FINANZDIREKTOREN

Die Präsidentin:
Dr. Eveline-Widmer-Schlumpf

Der Sekretär:
Kurt Stalder

Bern, 19. September 2002



Inhalt

1	ZUSAMMENFASSUNG	12
1.1	Vorwort	12
1.1.1	Inhalt des Handbuchs	12
1.1.2	Was das Handbuch will...	12
1.1.3	Was das Handbuch nicht will....	12
1.1.4	Wer ist angesprochen?	12
1.2	Ausgangslage und Ziele	13
1.2.1	Ausgangslage	13
1.2.2	Ziele	13
1.2.3	Projektvorgehen	13
1.3	Das harmonisierte Modell	14
1.3.1	Das Handbuch	14
1.3.2	Das KLR-Modell	14
1.3.3	Der Einführungsleitfaden	15
1.3.4	Das Glossar	15
1.4	Was ist noch zu tun?	15
2	EINLEITUNG	17
2.1	Das Handbuch	17
2.1.1	Aufbau und Inhalt des Handbuchs	17
2.1.2	Adressaten des Handbuchs	17
2.1.3	Standardisierungsebenen	17
2.1.4	Zielmodell	18
2.1.5	Freiheitsgrade	18
2.2	Wozu eine Harmonisierung?	18
2.2.1	Ausgangslage	18
2.2.2	Ziele und Nutzen der Harmonisierung	19
2.2.3	Grenzen der Harmonisierung	19
2.2.4	Anpassung des HRM an neue Erfordernisse	20
2.3	Das Projekt KOLIBRI	21
2.3.1	Vorgaben	21
2.3.2	Projektorganisation	22
2.3.3	Projekttablauf	23
2.3.4	Beteiligte Personen	23
3	DAS KOLIBRI-GESAMTMODELL	26
3.1	Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WOV)	26
3.1.1	Neue Anforderungen an die öffentliche Verwaltung	26
3.1.2	Neue Führungsphilosophie	26
3.1.3	Von der finanziellen Input- zur Outputsteuerung	27
3.1.4	Politik und Management	28
3.1.5	Steuerungsprozess	29
3.2	Benchmarking und interkantonale Vergleiche	30
3.2.1	Grundlagen	30
3.2.2	Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen	30
3.2.3	Benchmarking über die Leistungskataloge	31
3.2.4	Identität der Produkte	31
3.2.5	Schlussfolgerung	32
3.3	Das KOLIBRI-Gesamtmodell	32



3.3.1	Übersicht	32
3.3.2	Bereiche des Gesamtmodells	33
3.4	Die Kosten- und Leistungsrechnung	34
3.4.1	Zielsetzungen einer KLR	35
3.4.2	Grenzen der KLR	35
3.4.3	Zielgruppen einer KLR	36
4	DAS KOLIBRI-MODELL	37
4.1	KLR-Modell	37
4.1.1	Übersicht	37
4.1.2	Grundlagen zu verschiedenen KLR-Modelloptionen	37
4.1.3	Zusammenfassung: Wahl des KOLBRI-KLR-Basismodells	45
4.1.4	Übersicht über das KLR-Modell	49
4.1.5	Wahl der Systemgrenzen	57
4.2	Die Kostenartenrechnung	58
4.2.1	Grundsätze	58
4.2.2	Konkrete Ausprägung	59
4.2.3	Primäre und sekundäre Kostenarten	61
4.2.4	Kostenartengruppen	63
4.3	Abgrenzungen und kalkulatorische Kosten	66
4.3.1	Abgrenzungen	66
4.3.2	Investitionen	68
4.3.3	Kalkulatorische Abschreibungen	73
4.3.4	Kalkulatorische Mietkosten	74
4.3.5	Kalkulatorische Zinskosten	76
4.4	Die Kostenstellenrechnung	78
4.4.1	Grundlagen	78
4.4.2	Konkrete Ausprägung	82
4.5	Interne Belastungen	88
4.5.1	Überblick	88
4.5.2	Zuordnungsmodell	91
4.6	Die Kostenträgerrechnung	94
4.6.1	Grundlagen	94
4.6.2	Konkrete Ausprägung	96
4.7	Ausprägung des Erfolgsausweises	99
4.7.1	Grundsätzliches	99
4.7.2	Beschreibung der Kostenstufen	103
4.7.3	Behandlung von Subventionen	110
4.7.4	Informationsdichte an die Legislative	111
5	PROJEKTLEITFADEN	112
5.1	Einleitung	112
5.1.1	Ziel und Zweck des Leitfadens	112
5.1.2	Aufbau und Inhalt des Leitfadens	112
5.2	Kritische Überlegungen	112
5.2.1	Gründe für die Einführung der KLR	112
5.2.2	Voraussetzungen	113
5.2.3	Projektablauf	113
5.3	Von der FIBU zur KLR	114
5.3.1	Voraussetzung WoV	115
5.3.2	Systemmässige Voraussetzungen	115
5.3.3	Voraussetzungen Fachkompetenz	116

5.4	Modellentwicklung	116
5.4.1	Vom einfachen Modell...	116
5.4.2	...zum KOLIBRI-Modell	117
5.5	Projektvorbereitung	118
5.5.1	KLR in der kantonalen Verwaltung	118
5.5.2	Möglichkeiten und Grenzen der KLR	118
5.5.3	Einbettung in den Führungskreislauf	119
5.5.4	Voraussetzungen	119
5.5.5	Zieldefinition	123
5.5.6	Rahmenbedingungen	123
5.5.7	Projektmanagement	124
5.6	Projektkonzeption	126
5.6.1	Wertefluss	126
5.6.2	Kostenartenrechnung	127
5.6.3	Kostenstellenrechnung	128
5.6.4	Kostenträgerrechnung	130
5.6.5	Auftrags- und Projektabrechnung	130
5.6.6	Reporting	131
5.6.7	Hilfsrechnungen	131
5.6.8	Revisionsanforderungen	132
5.7	Betriebsvorbereitung	132
5.7.1	Kontierung und Belegfluss	132
5.7.2	Datenerhebung	133
5.7.3	Schulung und Dokumentation	133
5.7.4	Testphase	134
5.7.5	Organisation des Betriebes	134
5.8	Betrieb	134
5.8.1	Aufgaben des Controllings	134
5.8.2	Die vier Phasen des Controllings	135
5.8.3	System- und Datenpflege	136
5.9	Veränderungsunterstützung	137
5.9.1	Einbezug der betroffenen Personen	137
5.9.2	Kommunikation und Information	137
5.9.3	Schulung	138
5.9.4	Bekenntnis der Führung	138
6	ANHANG	139
6.1	Abkürzungen	139
6.1.1	Verzeichnis der verwendeten Abkürzungen	139
6.1.2	Verzeichnis der Abkürzungen von Institutionen	141
6.2	Glossar KOLIBRI	142
6.3	Literatur- und Quellenverzeichnis	153
6.3.1	Quellenverzeichnis	153
6.3.2	Literaturverzeichnis	154
6.4	Stichwortverzeichnis	158
7	BEISPIELE	161
7.1	Rechnungsbeispiele	161
7.1.1	Beispiel a) Planung der Kostenstellen	161
7.1.2	Beispiel b) DD in Kostenstellen	162
7.1.3	Beispiel c) Kostenstufen mit und ohne Splitting	163
7.1.4	Beispiel d) Abrechnung interne Produkte	164



7.1.5	Beispiel e) Sekundäre Kostenarten	165
7.1.6	Beispiel f) m ² -Preise mit Äquivalenzziffern	166
7.1.7	Beispiel g) Kalkulatorische Zinskosten	167
7.1.8	Beispiel h) Scharnierkostenstellen	168
7.2	Abschreibungstabelle der Eidg. Steuerverwaltung	169
7.2.1	Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe	169

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Dimensionen eines KLR-Modells	37
Tabelle 2:	Charakterisierung der Vollkostenrechnung	38
Tabelle 3:	Charakterisierung der Teilkostenrechnung	39
Tabelle 4:	Charakterisierung des ungestuften Ergebnisausweises	40
Tabelle 5:	Charakterisierung der Deckungsbeitragsrechnung	40
Tabelle 6:	Charakterisierung des gestuften Ergebnisausweises gemäss dem KOLIBRI-Modell	41
Tabelle 7:	Charakterisierung der Istkostenrechnung	41
Tabelle 8:	Charakterisierung der Normalkostenrechnung	42
Tabelle 9:	Charakterisierung der Plan- und Standardkostenrechnung	42
Tabelle 10:	Charakterisierung der Kosten-Budgetierung	43
Tabelle 11:	Charakterisierung der starren Plankostenrechnung	43
Tabelle 12:	Charakterisierung der flexiblen Plankostenrechnung	44
Tabelle 13:	Charakterisierung der Standardkostenrechnung	44
Tabelle 14:	Charakterisierung der traditionellen Gemeinkostenverrechnung	45
Tabelle 15:	Charakterisierung der Prozesskostenrechnung	45
Tabelle 16:	Wahl der Dimensionen des KLR-Modells	49
Tabelle 17:	Übersicht der Kostenartengruppen	65
Tabelle 18:	Betriebliche Teilbilanz	77
Tabelle 19:	Grundmodell der Kostenstufung	100
Tabelle 20:	Übersicht der Kostenstufen auf kantonaler Ebene	102
Tabelle 21:	Einstiegs-KLR-Modell	117
Tabelle 22:	Beispiel Projektgrobplan	126
Tabelle 23:	Abkürzungsverzeichnis	140
Tabelle 24:	Abkürzungen von Institutionen	141
Tabelle 25:	Glossarverzeichnis KOLIBRI	152
Tabelle 26:	Quellenverzeichnis	154
Tabelle 27:	Literaturverzeichnis	157

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Modellentwicklungspfade	15
Abbildung 2:	Teilbereiche des KOLIBRI-Gesamtmodells	16
Abbildung 3:	Projektorganisation KOLIBRI	22
Abbildung 4:	Gestiegener Druck auf die öffentliche Verwaltung	26
Abbildung 5:	Steuerung mit Wirkungsorientierter Verwaltungsführung	27
Abbildung 6:	Zusammenspiel von Politik und Management	29
Abbildung 7:	Zusammenhang von Leistung, Kosten, Wirkung und Nutzen	30
Abbildung 8:	Teilbereiche des KOLIBRI-Gesamtmodells	32
Abbildung 9:	Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung	34



Abbildung 10: Das KLR Modell im Überblick aus kantonaler Sicht	50
Abbildung 11: Das KLR Modell im Überblick aus Sicht der OE	52
Abbildung 12: Wertefluss von durchlaufenden, produktunabhängigen und produktabhängigen Beiträgen	56
Abbildung 13: Primäre und sekundäre Kostenarten	61
Abbildung 14: Begriffe des Rechnungswesens	66
Abbildung 15: Kategorien von Anlagen und deren Behandlung in der FIBU und in der KLR	69
Abbildung 16: Brutto- und Nettoverfahren bei subventionierten Anlagen	72
Abbildung 17: Interne Belastungen auf primären und sekundären Kostenarten	80
Abbildung 18: Zusammenhang der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung	82
Abbildung 19: Verrechnung der Kosten einer Kostenstelle	86
Abbildung 20: Übersicht über die Formen der internen Belastungen	89
Abbildung 21: Finden der geeigneten internen Belastungsmethode	91
Abbildung 22: Abrechnung von Aufträgen und Projekten	98
Abbildung 23: Kostenelemente der Kostenstufe I	103
Abbildung 24: Kostenelemente der Kostenstufe II	105
Abbildung 25: Schlüsselung der Umlagen auf die Kostenträger	106
Abbildung 26: Zuteilung der Erlöse und der Produktsubventionen	107
Abbildung 27: Interne Umlagen und Verrechnungen an andere OE	108
Abbildung 28: Konsolidierung der Kostenstufe IV netto	109
Abbildung 29: Zielmodell der Kostenstufung	109
Abbildung 30: Projektablauf bei Einführung einer Applikationssoftware	114
Abbildung 31: Modellentwicklungspfad	118
Abbildung 32: Der Führungskreislauf	119
Abbildung 33: Einführung der KLR als iterativer Prozess	120
Abbildung 34: Die Projektorganisation	125
Abbildung 35: Übersicht über den Wertefluss	127

Text-Beispielverzeichnis

Beisp - 1	Benchmarking eines Produktes	31
Beisp - 2	Vollkosten auf Produkten	47
Beisp - 3	Verrechnung an andere OE's zu geplanten Preisen	48
Beisp - 4	Deckungsdifferenzen von Kostenstellen	54
Beisp - 5	Umlage an andere OE von geplanten Kosten	54
Beisp - 6	Behandlung von durchlaufenden Beiträgen	55
Beisp - 7	Behandlung von Allgemeinen Steuern	56
Beisp - 8	Behandlung von produktbezogenen Subventionen	56
Beisp - 9	Verwendung von sekundären Kostenarten	62
Beisp - 10	Verteilung von Subventionen mit Erlösarten	62
Beisp - 11	Verrechnung mit primären Kostenarten	63
Beisp - 12	Zeitliche Abgrenzungen	68
Beisp - 13	Konstanter Ersatz über längere Zeit	70
Beisp - 14	Passivieren von subventionierten Anlagen	72
Beisp - 15	Kostenstufen von subventionierte Anlagen	73
Beisp - 16	Verrechnung von Mietkosten	75

Beisp - 17	Berechnung von kalkulatorischen Mietkosten	75
Beisp - 18	Berechnung der kalkulatorischen Zinskosten	78
Beisp - 19	Verwendung von Scharnierkostenstellen	80
Beisp - 20	Zuordnung der Personalkosten über FIBU	82
Beisp - 21	Zuordnung der Personalkosten über die KLR	83
Beisp - 22	Teilkosten auf Teilprodukten	97
Beisp - 23	Kosten der Politischen Führung	98
Beisp - 24	Politische Brisanz ist nicht Politische Führung	99

Verzeichnis der Prämissen

Prms - 1	Die Kosten werden den Erlösen pro Produkt auf mehreren Stufen gegenübergestellt.	47
Prms - 2	Die zu verrechnenden Kosten werden stets auf Basis der geplanten Tarife weiterverrechnet (Ist-Mengen x Plankosten).	48
Prms - 3	Zur Planung der Kosten gelten die Grundsätze der starren Plankostenrechnung.	48
Prms - 4	Die Gemeinkosten werden traditionell erfasst und verrechnet.	48
Prms - 5	Zur Erstellung eines kantonsweiten Ergebnisausweises müssen Konsolidierungsrichtlinien erlassen werden.	55
Prms - 6	Die Kostenartenstruktur orientiert sich grundsätzlich am Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM).	60
Prms - 7	Branchenspezifische Kontenpläne können weiter benutzt werden.	60
Prms - 8	In der Kosten- und Leistungsrechnung gilt grundsätzlich das Bruttoprinzip.	60
Prms - 9	Kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen und kalkulatorische Mieten werden in die Kostenbetrachtung einbezogen.	67
Prms - 10	Kalkulatorische Wagniskosten werden nicht in die Kostenbetrachtung der Verwaltung einbezogen.	67
Prms - 11	Die jährlichen zeitlichen Abgrenzungen werden mit dem Jahresabschluss in der Finanzbuchhaltung transitorisch vorgenommen.	67
Prms - 12	Eine Kostenstelle ist jeweils nur einer Organisationseinheit zugeordnet.	78

Verzeichnis der Standards

Stdd - 1	Durchlaufende Beiträge werden in der KLR nicht erfasst.	55
Stdd - 2	Allgemeine Steuern, produktunabhängige Beiträge sowie Konzessionen und Regalien werden in der KLR nicht erfasst.	56
Stdd - 3	Produktbezogene Beiträge, Steuern und Gebühren sowie leistungsbezogene Subventionen sind in der KLR den entsprechenden Produkten zuzuweisen.	56
Stdd - 4	Das HRM gibt für die Primärkosten- und Erlösarten die ersten 3 Kontonummern verbindlich vor.	60
Stdd - 5	Zwischen HRM-Aufwand- und -Ertragsarten und primären Kosten- und Erlösarten besteht eine 1:1-Beziehung.	60
Stdd - 6	Kalkulatorische Kosten werden auf sekundären Kostenarten verrechnet.	61
Stdd - 7	Die sekundären Kostenarten werden in der Kontengruppe 71, die sekundären Erlösarten in der Kontengruppe 72 gebildet.	62
Stdd - 8	Pagatorische Kosten und Erlöse aus Leistungsverrechnungen werden in der FIBU auf den Kontengruppen 39 und 49 verbucht.	62
Stdd - 9	Die unterjährigen Perioden werden in der KLR zeitlich abgegrenzt.	68
Stdd - 10	Investitionen werden in der KLR nach betriebswirtschaftlich Grundsätzen beschrieben und zur FIBU entsprechend abgegrenzt.	70
Stdd - 11	Die Aktivierungsgrenze für Investitionen wird durch den Kanton festgelegt.	70



Stdd - 12	Anlagen und Waren in Arbeit werden aktiviert (inkl. Zinsen), jedoch erst nach Fertigstellung abgeschrieben.	70
Stdd - 13	Die Anlagegüter werden auf Basis des betrieblichen Anschaffungswertes nach dem linearen Verfahren kalkulatorisch abgeschrieben.	74
Stdd - 14	In der Regel werden keine Abschreibungen über den Ausgangswert hinaus (unter Null) vorgenommen.	74
Stdd - 15	Die Mietkosten werden den Organisationseinheiten mittels Verrechnungen oder Umlagen belastet.	75
Stdd - 16	Organisationseinheiten in eigenen Räumen belasten ihre Kostenstellen mit kalkulatorischen Mietkosten	75
Stdd - 17	Organisationseinheiten in zugemieteten Räumen belasten ihre Kostenstellen mit pagatorischen Mietkosten.	76
Stdd - 18	Die Positionen der betrieblichen Teilbilanz werden den Organisationseinheiten zugewiesen.	77
Stdd - 19	Das betriebsnotwendige Vermögen einer Organisationseinheit ist gleich dem Anlagevermögen aus der betrieblichen Teilbilanz.	77
Stdd - 20	Die kalkulatorischen Zinskosten werden auf Basis des durchschnittlichen betriebsnotwendigen Vermögens berechnet.	77
Stdd - 21	Der Zinssatz p zur Berechnung der kalkulatorischen Zinskosten entspricht dem kantonalen Refinanzierungssatz.	78
Stdd - 22	Die Personalkosten werden durch die Lohnbuchhaltung den entsprechenden Kostenstellen zugewiesen, auch wenn diese Kostenstellen nur für ein einzelnes Produkt arbeiten.	82
Stdd - 23	Die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen einer Kostenstelle erfolgen aufgrund von Bezugsgrössenmengen und Plantarifen (Kostensatz).	85
Stdd - 24	Die Deckungsdifferenzen aller Kostenstellen innerhalb der Organisationseinheit werden mittels eines Schlüssels auf die Kostenträger umgelegt und in der Kostenstufenrechnung separat ausgewiesen.	87
Stdd - 25	Das Produkt ist die kleinste Einheit, auf welchem die Vollkosten einer Organisationseinheit ausgewiesen werden.	96
Stdd - 26	Produktgruppenkosten werden durch Aggregation mehrerer Produkte gebildet.	96
Stdd - 27	Teil- und Subprodukte sind als Kostenträger möglich, weisen aber keine vollen Kosten aus.	96
Stdd - 28	Interne Leistungen werden in einem internen Produkt erfasst und mit dem geplanten Kostensatz an die Dienstleistungsbezügler umgelegt oder verrechnet.	97
Stdd - 29	Die Kosten von einmaligen oder periodenübergreifenden Vorhaben werden in Aufträgen oder Projekten erfasst und periodisch abgerechnet.	98
Stdd - 30	Für jede OE ist eine Kostenträgergruppe "Politische Führung" zu führen.	98
Stdd - 31	Der Erfolgsausweis der Kosten- und Leistungsrechnung wird mittels einer Kostenstufenrechnung ausgewiesen.	100
Stdd - 32	Die Stufen der Kostenstufenrechnung werden nach Verantwortbarkeit (Beeinflussbarkeit und Verursachung) gebildet.	100
Stdd - 33	Die Kostenstufe I (KS I) beinhaltet alle direkt und indirekt zurechenbaren Kosten des Produktes der eigenen Organisationseinheit. Diese Kosten sind durch das Produkt verursacht und durch die eigene Organisationseinheit beeinflussbar.	103
Stdd - 34	Die Kostenstufe II (KS II) beinhaltet alle Kosten, die durch die eigene Organisationseinheit verursacht und beeinflussbar sind (allenfalls nur durch Mengen).	104
Stdd - 35	Die Deckungsdifferenzen der Kostenstellen einer Organisationseinheit werden den Produkten der OE in der Kostenstufe II zugeschlagen.	104
Stdd - 36	In der Kostenstufe III brutto (KS III brutto) werden den Produkten die Umlagekosten von anderen Organisationseinheiten zugeschlagen. Diese Kosten sind weniger von der Organisationseinheit beeinflussbar, jedoch von ihr verursacht.	106
Stdd - 37	Die Nettokosten eines Produktes in der Kostenstufe III netto (KS III netto) ergeben sich aus der Gegenüberstellung der Kostenstufe III brutto mit den einem Produkt zuweisbaren Erlösen (und Subventionen).	106
Stdd - 38	In der Kostenstufe IV (KS IV) werden die zwischenbetrieblichen Leistungsverrechnungen und internen Umlagen der Organisationseinheiten vorgenommen und die Deckungsdifferenzen ausgewiesen.	107



Stdd - 39	In der konsolidierten Kostenstufe IV (KS IV kons.) werden die Deckungsdifferenzen der zwischenbetrieblichen Leistungsverrechnungen und internen Umlagen ausgewiesen.	108
Stdd - 40	Die Kosten der "Politischen Führung" werden nicht auf die Produkte geschlüsselt, sondern in der konsolidierten Kostenstufe IV (KS IV kons.) ausgewiesen.	108

Verzeichnis der Empfehlungen

Empf - 1	Die interne Belastung erfolgt mittels Teilkosten auf die Kostenträger in Stufen. Auf den Produkten werden Vollkosten ausgewiesen.	46
Empf - 2	Der Kostenrechnungskreis (abgeschlossenes KLR-System) soll möglichst umfassend geführt werden.	57
Empf - 3	Der Buchungskreis (abgeschlossenes Finanzbuchhaltungssystem) wird auf der Ebene geführt, auf der eine selbständige Bilanz ausgewiesen werden soll.	58
Empf - 4	Der Geschäftsbereich (abgeschlossene betriebliche Verwaltungseinheit) wird auf Ebene der Organisationseinheiten geführt.	58
Empf - 5	Jede Kontonummer ist im ganzen Kanton immer gleich benannt.	60
Empf - 6	Die Kontengruppen 39 und 49 können in Anlehnung an den HRM- Kontenrahmen weiter untergliedert werden.	63
Empf - 7	Primäre und sekundäre Kostenarten werden weiteren Kostenartengruppen zugeordnet	63
Empf - 8	Subventionierte Anlagen werden in der KLR nach dem Bruttoprinzip zum vollen Anschaffungswert resp. Herstellungskosten aktiviert, die entsprechenden Subventionen passiviert.	71
Empf - 9	Wertvolle Anlagen, die länger verwendet werden als geplant, werden aufgewertet und über die verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben.	74
Empf - 10	Die Abschreibungsdauer entspricht der vorgesehenen Nutzungsdauer.	74
Empf - 11	Die Differenzen der Kosten von Räumen mit Nutzungszwang werden dem Verursacher des Nutzungszwangs belastet.	76
Empf - 12	Die Kostenstellen orientieren sich grundsätzlich an der Aufbauorganisation (Organigramm) des Kantons.	78
Empf - 13	Je Organisationseinheit werden sogenannte Scharnierkostenstellen zum Empfang von internen Belastungen aus anderen Organisationseinheiten geführt.	80
Empf - 14	Eine Kostenstelle im vorliegenden KLR-Modell hat nur eine Bezugsgrösse.	83
Empf - 15	Eine Kostenstelle im vorliegenden KLR-Modell hat nur eine Leistungsart.	84
Empf - 16	Der Kostensatz einer Kostenstelle kann in mehrere gesplittete Kostensätze aufgeteilt werden.	85
Empf - 17	Leistungen, die nur an einer internen Stelle bezogen werden dürfen (mengen- unabhängiger Pflichtkonsum) und seitens des Leistungsanbieters Pflichtleistungen darstellen, werden als interne Umlagen gebucht.	92
Empf - 18	Leistungen, die nur an einer internen Stelle bezogen werden können, deren Mengen jedoch vom Bezüger beeinflusst werden können (mengenabhängiger Pflichtkonsum), werden als interne Verrechnungen gebucht.	92
Empf - 19	Leistungen, die nicht zwingend intern bezogen werden müssen, werden mit internen Verrechnungen weiterbelastet. Geplante Mengen und Tarife werden in einer Leistungsvereinbarung für eine Budgetperiode fixiert.	93
Empf - 20	Leistungen, die mehrheitlich für verwaltungsexterne Kunden erbracht werden, werden internen Leistungsbezügern per Debitorenrechnung verrechnet.	93
Empf - 21	Leistungen von Kostenstellen an Leistungsbezüger innerhalb der eigenen Organisationseinheit (Kostenstellen oder Kostenträger) werden mittels interner Leistungsverrechnung (ILV) weiterbelastet.	94
Empf - 22	Die Legislative erhält die Kosteninformationen nach Produktgruppen verdichtet, wobei alle im KOLIBRI definierten Kostenstufen ausgewiesen werden.	111



Verzeichnis der Freiheitsgrade

Frgr - 1	Wo sinnvoll und möglich kann die traditionelle Gemeinkostenrechnung durch eine Prozesskostenrechnung ergänzt werden.	48
Frgr - 2	Die Systemgrenzen des Kostenrechnungskreises müssen mit den Bedürfnissen des Kantons und der Buchhaltungs-Software abgestimmt werden.	57
Frgr - 3	Die Systemgrenzen des Buchungskreises müssen mit den Bedürfnissen des Kantons und der Buchhaltungs-Software abgestimmt werden.	57
Frgr - 4	Die Systemgrenzen des Geschäftsbereichs müssen mit den Bedürfnissen des Kantons und der Buchhaltungs-Software abgestimmt werden.	58
Frgr - 5	Jeder Kanton muss selbst entscheiden, wie weit er die Kontonummern ab der 4. Stelle vorgeben will.	60
Frgr - 6	Die Zugehörigkeit der sekundären Kostenarten zu den Kostenartengruppen ist kantonsweit einheitlich zu regeln.	65
Frgr - 7	Die Kantone sind frei, Objekte unterhalb der betrieblichen Aktivierungsgrenze in die Anlagebuchhaltung aufzunehmen.	70
Frgr - 8	Im Rahmen des KLR-Modells wird auf eine Standardisierung der Kostenstellen-Hierarchie verzichtet.	88
Frgr - 9	Die Kantone strukturieren die Kostenträgergruppe "Politische Führung" gemäss ihrer eigenen Struktur.	99
Frgr - 10	Die Kantone sind frei, eine andere Stufung zu definieren. Diese muss aber in die KOLIBRI-Kostenstufenrechnung rückführbar sein.	103
Frgr - 11	Die Kostenstufe I (KS I) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.	103
Frgr - 12	Die Kostenstufe II (KS II) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.	105
Frgr - 13	Die Kostenstufe III brutto (KS III brutto) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.	106
Frgr - 14	Die Kostenstufe III netto (KS III netto) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.	107
Frgr - 15	Die Kostenstufe IV (KS IV) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.	108
Frgr - 16	Die konsolidierte Kostenstufe IV (KS IV kons.) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.	109

1 Zusammenfassung

1.1 Vorwort

Als das Projekt KOLIBRI in Auftrag gegeben wurde, war eine Harmonisierung im Bereich der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) inkl. Leistungskatalog innerhalb der Kantone ein oberstes Ziel. Es sollte ähnlich wie das harmonisierte Rechnungsmodell (HRM) verbindliche Vorgaben formulieren. Im Lauf des Projekts hat sich dieser Auftrag verändert.

Spätestens mit der Diskussion des hier vorliegenden Ergebnisses in der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FkF) wurde klar, dass verbindliche Vorgaben im Bereich der KLR wegen der Verschiedenartigkeit der Verhältnisse nicht möglich sind. Das vorliegende Handbuch soll deshalb als Leitfaden dienen, der kochbuchartig das KLR-Modell beschreibt und aufzeigt wie bei der Einführung vorgegangen werden kann. Wegen der Beispielhaftigkeit der Modellvorschläge und wegen der Auswahlmöglichkeiten bei der Anwendung wird das Handbuch zweifellos eine gewisse Harmonisierung der KLR in den Kantonen (und Gemeinden) bewirken.

1.1.1 Inhalt des Handbuches

Mit dem vorliegenden Handbuch ist es dennoch gelungen, ein **harmonisiertes Modell** der Kosten- und Leistungsrechnung für die Kantone zu erarbeiten. Dieses lässt sich auch auf Gemeindeebene anwenden. Damit soll der Grundstein für eine freiwillige zukünftige Harmonisierung des betrieblichen Rechnungswesens in der öffentlichen Verwaltung gelegt werden.

Der im Handbuch integrierte **Projektleitfaden** zeigt eine mögliche Vorgehensweise zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung auf, das **Glossar** erläutert die verwendeten Begriffe und soll einen einheitlichen Begriffsgebrauch fördern.

1.1.2 Was das Handbuch will...

Das vorliegende Handbuch liefert die **Grundlage für die Einführung** und Harmonisierung der Kosten- und Leistungsrechnung in den Kantonen und Gemeinden.

Es soll damit **helfen**, die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung **zu beschleunigen**, **Einführungskosten zu senken** sowie ein **führungsrelevantes** und **transparentes KLR-Modell** zu entwickeln.

1.1.3 Was das Handbuch nicht will....

Das Modell für eine harmonisierte KLR ist gesamtschweizerisch breit abgestützt und von der Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK) empfohlen. Dennoch können die darin enthaltenen Standards und Prämissen **nicht als Vorschriften** gelten, da eine Rechtsgrundlage dafür fehlt. Vielmehr sollen sie als Anleitung und zur Unterstützung dienen.

1.1.4 Wer ist angesprochen?

Angesprochen werden einerseits die für die Einführung der KLR **verwaltungsintern Verantwortlichen**, andererseits **externe Berater** der Verwaltung.

Ersteren kann das Handbuch als Anleitung für die Einführung und die schrittweise Entwicklung sowie für den internen Prozess hin zur Kosten- und Leistungsrechnung dienen. Für externe Berater der Verwaltung stellt es eine Leitplanke dar, an der sie sich orientieren sollen.

1.2 Ausgangslage und Ziele

1.2.1 Ausgangslage

Durch die Ausbreitung des Konzeptes der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WoV) gewinnt die Kosten- und Leistungsrechnung in der öffentlichen Verwaltung immer mehr an Bedeutung. Verschiedene Kantone haben bereits eine KLR eingeführt oder sind an der Vorbereitung. Es besteht die Gefahr, dass der erreichte Harmonisierungsgrad im finanziellen Rechnungswesen (HRM) durch die Einführung der KLR verwässert wird. Um dieser Entwicklung entgegenzuwirken, ist eine Harmonisierung des betrieblichen Rechnungswesens (KLR) wünschenswert. Diese Harmonisierungsbestrebung wird durch die Neuausrichtung des Finanzausgleiches des Bundes (NFA) noch verstärkt. Mit der NFA wird beabsichtigt, gewisse Bundesbeiträge und interkantonale Ausgleichszahlungen auf den Leistungen basierend auszurichten. Dies setzt voraus, dass die Kantone in den betreffenden Bereichen eine vergleichbare Kosten- und Leistungsrechnung führen.

1.2.2 Ziele

Als Antwort auf das veränderte Umfeld der öffentlichen Verwaltung liefert das vorliegende Handbuch die Grundlage für die Harmonisierung der Kosten- und Leistungsrechnung in den Kantonen und Gemeinden.

Nebst den erwähnten Harmonisierungsbestrebungen werden mit dem Projekt KOLIBRI auch weitere Ziele verfolgt. So soll die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung in Kantonen und Gemeinden aufgrund eines allgemeingültigen KLR-Modells beschleunigt, und die Einführungskosten sollen gesenkt werden.

In vielen Verwaltungen ist heute nicht klar, welche Daten aus der KLR zur Steuerung der Leistungen benötigt werden. Mit dem vorliegenden KLR-Modell sollen diese auf den verschiedenen Führungs- und Kostenstufen aufgezeigt werden.

Beim Harmonisierten Rechnungsmodell HRM besteht durch die veränderten Bedingungen der Rechnungslegung der Kantone und zusätzlichen Abbildungsvorschriften ein Anpassungsbedarf. Das KLR-Modell zeigt den Abstimmungs- und Anpassungsbedarf des HRM auf.

1.2.3 Projektvorgehen

Das vorliegende Handbuch ist in einem Vorgehen entstanden, in welchem möglichst viele involvierte Kreise in die Entscheidungsfindung mit einbezogen wurden. Es stellt in diesem Sinne den gemeinsamen Nenner dieser Kreise dar.

Um den Projektauftrag zu erfüllen, hat sich folgende Gruppe in einem Konsortium zusammengeschlossen: die Kantone, vertreten durch die FDK, die Hochschule für Wirtschaft, Luzern, und die NOVO Business Consultants AG. Wissenschaft als auch Praxis waren berücksichtigt. Ein besonderes Augenmerk wurde auf die Beteiligung der Kantone gelegt. Weil viele Kantone im Projekt direkt vertreten waren, konnten sie auf das Projektergebnis wesentlich Einfluss



nehmen. Dabei wurde stets versucht, Entscheide im Konsens zu treffen und die einzelnen Meinungen so weit als möglich ins Handbuch einfließen zu lassen.

1.3 Das harmonisierte Modell

1.3.1 Das Handbuch

Das Handbuch setzt sich aus mehreren Teilen zusammen, welche thematisch geordnet sind und dadurch auch einzeln gelesen werden können. Die grundlegenden Punkte sind als Prämissen und Standards definiert worden. Das Handbuch richtet sich in erster Linie an Controller und Rechnungswesensspezialisten, aber auch an Führungskräfte der öffentlichen Verwaltung und andere interessierte Kreise. Als Nachschlagewerk wird es den Verwaltungen helfen, sich in der KLR zurechtzufinden.

1.3.2 Das KLR-Modell

Der Kern des Handbuches bildet der Teil 4, welcher das eigentliche KLR-Modell erläutert. Im Zentrum des Modells steht die Kosten- und Leistungsrechnung einer Organisationseinheit (Dienststelle, Amt, usw.). Das Zusammenwirken aller Organisationseinheiten lässt daraus das KLR-Modell aus kantonaler Sicht entstehen.

Die Struktur der Kostenarten orientiert sich am Kontenrahmen des HRM. Branchenspezifische Kontenpläne können wie bis anhin weiter benutzt werden. Hingegen sind in der Finanzbuchhaltung neu jährliche, zeitliche und sachliche Abgrenzungen vorzunehmen.

Das harmonisierte KLR-Modell beruht grundsätzlich auf einer starren Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis mit gestuftem Kostenausweis. Dies ist das Zielmodell.

Am Anfang empfiehlt es sich, mit einem einfacheren Modell zu beginnen; mit einer «Ist-Kostenrechnung auf Vollkostenbasis nach Budgetwerten und einem ungestuften Ergebnisausweis.»

Es wird eine Vollkostenrechnung angestrebt, d.h. es werden alle Kosten auf das Produkt verrechnet. Das Modell beschreibt, wie die Zuteilung der Kosten auf die Kostenstellen und die Kostenträger erfolgen soll. Die adäquate Stufung der Kosten nach Verantwortung beachtet auch den Teilkostenaspekt der jeweiligen Führungsstufe. Kalkulatorische Kosten wie Zinsen, Mieten und Abschreibungen werden in die Kostenbetrachtung mit einbezogen. Damit trotz der Verrechnung der vollen Kosten auch auf dem Produkt eine differenzierte Kostenanalyse möglich ist, wird der Vollkostensatz bei der Leistungsverrechnung in fünf Anteile aufgesplittet.

Da in der öffentlichen Verwaltung nur wenig Leistungen kostendeckend veräussert werden können, wird anstelle einer Deckungsbetrags-Rechnung eine Kostenstufen-Rechnung geführt. Die Stufung der Kosten erfolgt nach den Kriterien der Beeinflussbarkeit und der Verursachung der Kosten. Wie die KLR konkret auszugestalten ist, um die Kosten diesen Stufen zuordnen zu können, ist in Teil 4 des Handbuches ausführlich erläutert.

Die Leistungen werden innerhalb der Verwaltung mit einem Kostensatz verrechnet, der während der Planung ermittelt wird. Die effektiv bezogene Leistung wird anschliessend auch im Ist



zu diesem Plankostensatz bewertet (starre Plankostenrechnung). Daraus resultieren Deckungsdifferenzen. Das Handbuch beschreibt, was mit diesen geschieht.

Das KLR-Modell lässt sich unabhängig von den Strukturen eines Kantons oder einer bestimmten Software anwenden.

1.3.3 Der Einführungsleitfaden

Das beschriebene KLR-Modell ist als Zielmodell gedacht, welches sich nicht für die Anfangsphase im Umgang mit einer KLR eignet. Ein Kanton, der eine KLR einführt, wird etwa 4 bis 7 Jahren benötigen, um den vorgesehenen Modellstand zu erreichen. Im Projektleitfaden wird dargestellt, wie ein Kanton oder eine Gemeinde vorgehen kann, um eine KLR einzuführen und welche Entwicklungsschritte auf dem Weg zum Zielmodell als sinnvoll erachtet werden.

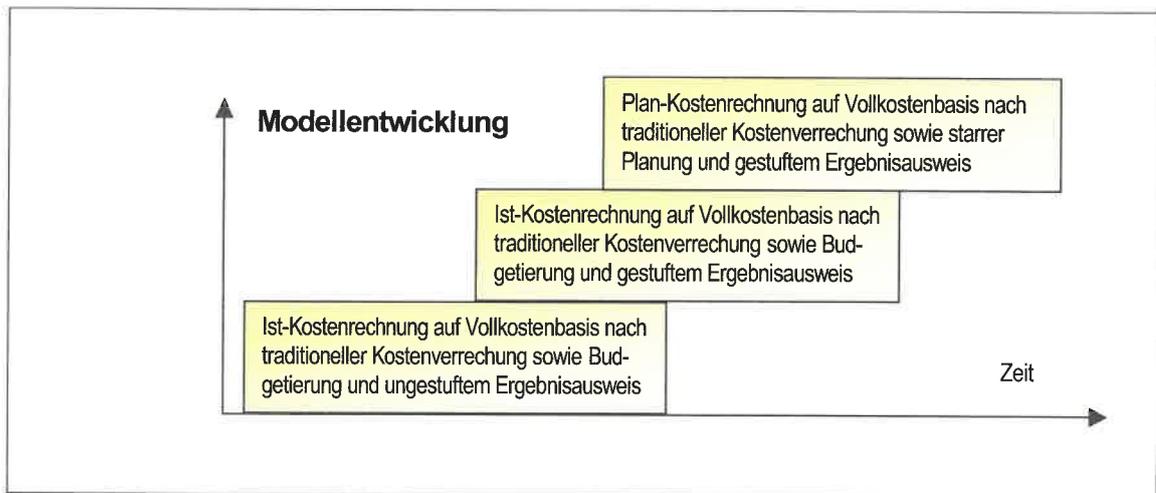


Abbildung 1: Modellentwicklungspfade

1.3.4 Das Glossar

Die Begriffe im Bereich der Kosten- und Leistungsrechnung werden oft unterschiedlich verwendet. Um die Verständigung zu vereinfachen und eine einheitliche Sprache zu fördern, wurde ein Glossar entwickelt. Dieses erläutert die Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung, wie sie im KOLIBRI verwendet werden.

1.4 Was ist noch zu tun?

Das vorliegende KLR-Modell ist als Teil eines Gesamtmodells zu verstehen. Die untenstehende Abbildung gibt einen Überblick über die einzelnen Teilbereiche dieses Gesamtmodells, welches in Teil 3 des Handbuchs näher beschrieben wird.

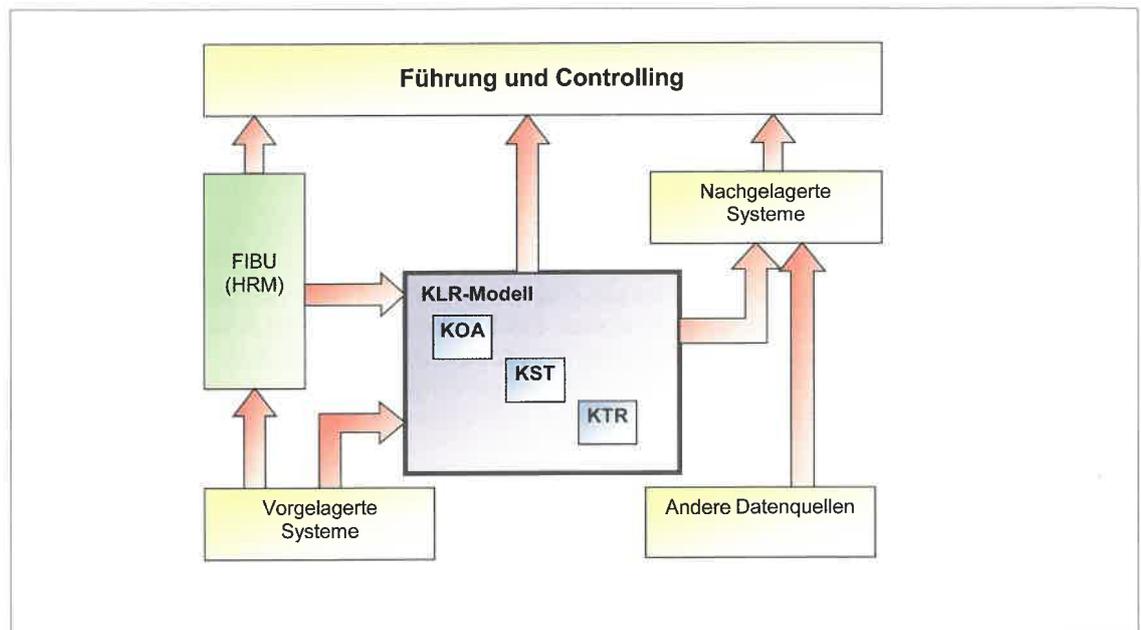


Abbildung 2: Teilbereiche des KOLIBRI-Gesamtmodells

Offen ist der Anpassungsbedarf beim HRM. Eine separate Projektorganisation nimmt sich diesem Thema an. Ziel ist eine Überarbeitung des Handbuchs HRM der FDK aus dem Jahre 1981, abgeglichen mit dem vorliegenden KOLIBRI-Modell und mit dem Neuen Rechnungsmodell des Bundes.

2 Einleitung

2.1 Das Handbuch

2.1.1 Aufbau und Inhalt des Handbuches

Das KOLIBRI-Handbuch gliedert sich in folgende 7 Teile:

- **Teil 1 -> Kurzfassung für eilige Leser:** hält fest, welches Modell gewählt wurde und fasst die wichtigsten Punkte des KOLIBRI-KLR-Modells zusammen.
- **Teil 2 -> Einleitung:** gibt einen Überblick über den Aufbau des Handbuches sowie die Ziele und Nutzen der Harmonisierung.
- **Teil 3 -> Das KOLIBRI-Gesamtmodell:** beschreibt in groben Zügen die einer Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) vor- und nachgelagerten Systeme und zeigt den Zusammenhang zwischen der KLR und anderen betriebswirtschaftlichen Führungsinstrumenten auf.
- **Teil 4 -> Das KLR-Modell:** beschreibt das KLR-Modell, wie es im Projekt KOLIBRI für eine Organisationseinheit konzipiert worden ist. Im Teil 4 sind die Prämissen, die Standards, die Empfehlungen und die Freiheitsgrade enthalten.
- **Teil 5 -> Projektleitfaden:** gibt Hinweise, worauf bei der Einführung einer KLR zu achten ist und wo die Stolpersteine liegen könnten. Zudem wird in diesem Teil der Weg beschrieben, der schrittweise begangen werden kann, um das vorliegende Modell einer starren Plankostenrechnung mit gestuftem Deckungsausweis einzuführen.
- **Teil 6 -> Anhänge:** um eine einheitliche Sprache zu definieren, ist dem Modell ein Glossar beigefügt. Die weiteren Anhänge beinhalten das Quellenverzeichnis, das Schlagwortverzeichnis sowie ein Literaturverzeichnis.
- **Teil 7 -> Beispiele:** in diesem Teil sind Beispiele zur Veranschaulichung des KLR-Modells aufgeführt, ferner ist die Abschreibungstabelle der Eidg. Steuerverwaltung hier enthalten.

2.1.2 Adressaten des Handbuches

Das KOLIBRI-Handbuch richtet sich insbesondere an die **Controller und Rechnungswesen-spezialisten** und die Führungskräfte der Verwaltung eines Kantons oder einer Gemeinde. Grundlagenwissen der betriebswirtschaftlichen Führung und Steuerung werden bei den Lesenden vorausgesetzt.

Obwohl aus Gründen der Lesbarkeit stets die männliche Form verwendet wird, ist damit auch immer die weibliche Form gemeint.

2.1.3 Standardisierungsebenen

KOLIBRI unterscheidet folgende Standardisierungsebenen:

- **Prämissen** sind die grundlegenden Maximen zur Harmonisierung der KLR in den Kantonen.
- **Standards** sind technische Richtlinien, um dem KOLIBRI-Standard zu genügen.
- **Empfehlungen** sind Postulate, deren Einhaltung aus Sicht des Projektes wünschenswert ist.



- **Freiheitsgrade** sind von den Kantonen selbst zu regeln. Das Handbuch gibt Hinweise, wie diese Regelungen lauten könnten.

Prämissen, Standards, Empfehlungen und Freiheitsgrade sind im Text farbig hinterlegt, eingeraht und nummeriert. Wo möglich wurden Beispiele im Text eingefügt, die grau hinterlegt und nummeriert sind. Im Inhaltsverzeichnis am Anfang des Handbuches sind alle Prämissen, Standards, Empfehlungen und Freiheitsgrade aufgelistet.

2.1.4 Zielmodell

Dieses Handbuch beschreibt ein Modell (Zielmodell), welches nicht für eine Anfangsphase im Umgang mit einer Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) gedacht ist. Voraussichtlich wird ein Kanton, der eine KLR einführt, etwa 4 bis 7 Jahre benötigen, bis der vorgesehene Modellstand entwickelt sein wird. Einige Bereiche des Modells benötigen etwas Erfahrung im Umgang mit einer KLR. Daher kann es nützlich sein, zur Einführung einer KLR mit einem einfacheren Modell zu beginnen und dieses dann entsprechend dem KOLIBRI-Standard schrittweise auszubauen.¹ Kolibri soll als Endziel dienen, das die Kantone in Bezug auf die KLR zu einem gemeinsamen Punkt führt.

2.1.5 Freiheitsgrade

Da ein KLR-Modell, welches für alle Kantone anwendbar sein soll, nicht alle Fragen, die in diesem Zusammenhang auftauchen, beantworten kann, bleiben gewisse Bereiche der Regelung der Kantone überlassen. Diese Bereiche sind als Freiheitsgrade bezeichnet.

Zu diesen **Freiheitsgraden** gehören unter anderem die folgenden Aspekte:

- Die konkrete Ausgestaltung und Organisation der Finanzbuchhaltung (FIBU) bleibt eine kantonale Aufgabe, während im vorliegenden KOLIBRI-Modell nur die Anforderungen an die FIBU aus der Sicht der KLR beschrieben werden. Das vorliegende KLR-Modell beruht auf den Vorgaben des HRM.
- Nur am Rande wird auf die vorgelagerten Systeme wie Anlagebuchhaltung, Betriebsdatenerfassung (z. B. Arbeitszeiterfassung) eingegangen, indem auch hier die für die KLR notwendigen Anforderungen definiert werden.
- Die erarbeiteten Grundlagen können grundsätzlich einem zielgerichteten Controlling und Reporting dienen und Informationen für umfassendere Führungsinstrumente liefern.²

2.2 Wozu eine Harmonisierung?

2.2.1 Ausgangslage

Im Rahmen der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WoV) werden Kosteninformationen für die Berechnung der Dienstleistungs- und Produktpreise sowie für die Führung der Verwaltungseinheiten benötigt. Zu diesem Zweck muss eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden, welche auf den Finanzbuchhaltungszahlen nach Massgabe des Harmonisierten Rechnungsmodells aufbaut.

¹ Das Vorgehen zur Einführung einer KLR ist in Teil 5: Projektleitfaden näher beschrieben.

² Konkrete Anleitungen zu einem Controlling, einem Reporting, einem Managementinformationssystem (MIS) oder einer Balanced Scorecard (BSC) sind nicht Gegenstand des Projektes KOLIBRI.



In den Kantonen findet die wirkungsorientierte Verwaltungsführung immer grössere Verbreitung. Viele Kantone sind zur Zeit daran, sich Gedanken zu machen, wie eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt und umgesetzt werden könnte. Es ist zu erwarten, dass der WoV-Ansatz sowie die KLR in wenigen Jahren flächendeckend angewandt werden. Obwohl bereits an einigen Orten eine KLR implementiert worden ist, fehlen zur Zeit noch allgemein zugängliche und standardisierte Konzepte und Modelle, wie eine solche KLR aussehen könnte und wie sie mit dem bestehenden Harmonisierten Rechnungsmodell verknüpft werden kann.

2.2.2 Ziele und Nutzen der Harmonisierung

Durch die Vereinheitlichung der KLR-Konzepte in den öffentlichen Verwaltungen wird eine erhebliche Kostenreduktion und Beschleunigung bei der Einführung einer KLR erwartet. Als Basis für eine solche Harmonisierung ist ein standardisiertes KLR-Konzept notwendig. Die bereits bekannten Kostenrechnungsmodelle aus der Privatwirtschaft und den öffentlichen Gemeinwesen sind an die Problemstellungen einer harmonisierten Kostenrechnung anzupassen.

Die Umstellung der Ausrichtung von Beiträgen des Bundes, basierend auf einer vollen oder teilweisen Entschädigung der anfallenden Kosten, zu einer pauschalen Abgeltung pro Leistungseinheit verlangt nach einer transparenten und vergleichbaren Kostenermittlung von Dienstleistungen und Produkten.

Mit einer einheitlichen Basis des KLR-Modells werden zudem auch die Grundlagen für den interkantonalen Lastenausgleich des Neuen Finanzausgleiches (NFA) geschaffen.

In vielen Verwaltungen ist heute nicht klar, welche relevanten Führungsergebnisse zur Steuerung der Leistungen benötigt werden. Das harmonisierte KLR-Modell soll einen Beitrag dazu leisten, diese auf den verschiedenen Führungs- und Kostenstufen aufzuzeigen. Dem dient die Darstellung eines nach Verantwortbarkeit (Beeinflussbarkeit und Verursachung) gestuften Erfolgsausweises (Kostenstufenrechnung).

Das Harmonisierte Rechnungsmodell wird durch die veränderten Bedingungen der Rechnungslegung der Kantone einem Revisionsbedarf unterliegen. Das zu entwickelnde KLR-Modell soll die Abstimmung und den externen Anpassungsbedarf des HRM wo nötig aufzeigen.³

Zudem liefert das Modell eine Grundlage für die Vergleichbarkeit der Kosten von Produkten (innerkantonal und interkantonal). Damit kann das vorliegende Handbuch als Basis für weitere Schritte in Richtung Benchmarking schaffen.⁴

2.2.3 Grenzen der Harmonisierung

Benchmarking

Im Verlaufe des KOLIBRI-Projektes musste festgestellt werden, dass eine der ursprünglichen Erwartungen an das Projekt, nämlich Voraussetzungen für das Benchmarking zu schaffen, sich nur teilweise erfüllen lässt. Für ein Benchmarking auf Ebene der kantonalen Hauptleistungskataloge sind einheitliche Strukturen nötig, um überhaupt sinnvolle Vergleiche anstellen zu können. Da das KOLIBRI-Modell aber für alle öffentlichen Verwaltungen anwendbar sein soll, lässt sich die Harmonisierung nicht in dem für ein Benchmarking notwendigen Detaillierungsgrad verwirklichen. Zudem sind die einzelnen Kantone unterschiedlich organisiert, und

³ Vgl. Kapitel 2.2.4 Anpassung des HRM an neue Erfordernisse

⁴ Vgl. Kapitel 3.2 Benchmarking

nicht jede Leistung wird in allen Kantonen durch denselben Prozess oder dieselbe Organisationseinheit erstellt, was die Aussagekraft von Zahlenvergleichen zusätzlich vermindert.

Aufgrund dieser Erkenntnisse kann das KOLIBRI-Modell selbst nicht direkt Benchmarking-Zwecken dienen. Es kann aber sehr wohl dazu dienen, die Transparenz der Kosten und erbrachten Leistungen zu erhöhen. Es kann als Grundlage für weitere Schritte in diese Richtung genutzt werden. Mit dem KOLIBRI-Modell wird die Basis für Kostenvergleiche auf der Produktebene geschaffen. Benchmarking beinhaltet aber mehr als reine Kostenvergleiche und muss auch nicht-finanzielle Grössen (z.B. Qualität) berücksichtigen, um aussagekräftige Schlüsse daraus ziehen zu können.

Leistungskatalog

Zu Beginn des Projektes bestand die Absicht, einen groben Leistungskatalog, welcher für alle Kantone Gültigkeit hat, zu erarbeiten. Die Diskussionen haben jedoch gezeigt, dass eine Harmonisierung des Leistungskataloges im Rahmen dieses Projektes nicht möglich ist. Die Definition der Produkte ist in engem Zusammenhang mit der jeweiligen Ausgestaltung des WoV-Konzeptes eines Kantons zu sehen und ist zudem auch abhängig von der Organisationsstruktur, welche wiederum von Kanton zu Kanton unterschiedlich ist.

Einzig im Bereich der „Kosten der politischen Führung“ findet eine Harmonisierung statt, indem hierfür eine Kostenträgergruppe „Politische Führung“ definiert wird. Diesem Kostenträger sind z.B. die Kosten des Parlaments, für parlamentarischer Vorstösse oder Aufträge zugewiesen.⁵

2.2.4 Anpassung des HRM an neue Erfordernisse

Das HRM hat sich als Modell für die Finanzbuchhaltung grundsätzlich bewährt. Es stellt heute denn auch den allgemein verbreiteten Rechnungswesen-Standard für die Kantone und Gemeinden dar. Das HRM-Modell soll als Finanzbuchhaltung grundsätzlich beibehalten werden. Es sind allerdings verschiedene Anpassungen notwendig. Der Anpassungsbedarf kann stichwortartig wie folgt aufgelistet werden:

- Das HRM beinhaltet Gliederungen und Vorgänge, die zu detailliert sind. Das HRM selbst will eine gewisse Kostentransparenz sicherstellen. Deshalb beinhaltet es interne Verrechnungen usw. Mit der sich verbreitenden Einführung der Kostenrechnung bei den öffentlichen Haushalten kann die Zuteilung von Aufwand und Ertrag auf die Produkte usw. in der Kostanarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung wesentlich genauer und nach harmonisierten Grundlagen erfolgen. Das vorliegende Handbuch bietet hierzu die notwendigen Erläuterungen.
- Die Artengliederung des HRM ist heute zum Teil zu detailliert. Viele öffentliche Körperschaften wenden heute eine 4 bis 5-stellige Artengliederung an. Der Standard, der für die KLR benötigt wird, ist die 3-stellige Artengliederung. Die Unterteilungen in der Artengliederung des HRM sind zu überprüfen und so weit als möglich zu vereinfachen, um den Aufwand in der Finanzbuchhaltung zu minimieren.
- Die Staatsrechnungen werden heute mehr und mehr entleert, indem die Rechnungen und Bilanzen von selbständigen Anstalten herausgelöst werden. Es werden auch zunehmend Teile der Verwaltung in privatrechtliche Organisationsformen überführt. Es sind Kriterien für die konsolidierte Rechnungsablage festzulegen, ähnlich wie für Konzerne in der Privatwirtschaft. Konsolidierungskreis und Konsolidierungsart sind festzulegen.
- Der Kapitalmarkt, an welchem die öffentlichen Haushalte häufig aktiv sind, verlangt nach einem vollständigen Ausweis der finanziellen Lage. Eventualverpflichtungen, Garantien

⁵ Eine ausführlichere Beschreibung der Kostenträgergruppe "Politische Führung" findet sich in Kapitel 4.6.2

usw. für halbstaatliche Institutionen ist Beachtung zu schenken. Privatwirtschaftliche Rechnungslegungs-Standards wie IAS und FER sind sinngemäss auch für die öffentliche Hand anzuwenden.

- Die Finanzstatistik und die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung entwickeln sich fort. Sie passen sich insbesondere internationalen Modellen, die über die Grenzen hinaus Vergleiche zulassen, an.

Die erneuerte volkswirtschaftliche Gesamtrechnung verlangt insbesondere in der Artengliederung nach einer Anpassung des HRM, vor allem im Bereich „Übertragungen“ sowie im Bereich „Steuern“. Mit der heutigen Verbuchung im HRM können die finanziellen Ströme der öffentlichen Hand nur erschwert auf die Sektoren der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung zugeteilt werden.

Auf weltweiter Ebene findet eine Weiterentwicklung bzw. eine Harmonisierung im Bereich „funktionale Gliederung“ statt. Die Vereinten Nationen, der Internationale Währungsfonds, die Kommission der EU, die Weltbank und die OECD haben einen neuen Vorschlag für die Gliederung der Aufgabenbereiche des Staates entworfen. Diese Gliederung ist wesentlich umfassender als die bisherige 3-stellige funktionale Gliederung gemäss HRM (und eidg. Finanzstatistik). Die neue Gliederung sieht eine 4-stellige Dezimalklassifikation vor, und sie nimmt neue Entwicklungen bei den öffentlichen Haushalten zum Anlass, in einzelnen Bereichen detailliertere Aufschlüsse zu ermöglichen.

Die Schweiz als Industriestaat und Mitglied wichtiger internationaler volkswirtschaftlicher Institutionen wird nicht darum herum kommen, den neuen Raster für die Gliederung der Aufgabenbereiche des Staates (COFOG) zu übernehmen. Zweck des neuen Rasters ist es insbesondere, internationale Vergleiche zwischen Staaten anzustellen und wirtschaftspolitische Rückschlüsse zu ziehen.

Die neue Gliederung wird die bisherige funktionale Gliederung des HRM ersetzen. Die meisten Gemeinden buchen heute in der Finanzbuchhaltung nach der funktionalen Nummer, nur die grösseren Körperschaften buchen heute nach der institutionellen Gliederung. Die letzteren liefern die funktionale Gliederung zusätzlich als statistischen Ausweis. Ab einem noch zu definierenden Zeitpunkt wird die funktionale Gliederung zuhanden der Eidgenössischen Finanzstatistik nach dem neuen Raster zu liefern sein.

Alle vorstehend erwähnten Punkte bedingen eine grundlegende Überarbeitung des HRM. Eine Projektorganisation wird sich der Überarbeitung annehmen. Ziel ist die Erstellung eines angepassten HRM-Handbuchs. Dieses muss kompatibel sein mit dem vorliegenden KOLIBRI-Handbuch.

2.3 Das Projekt KOLIBRI

2.3.1 Vorgaben

Vor Projektstart wurden an das KOLIBRI-Gesamtmodell inhaltlich nur wenig Vorgaben gemacht. Zu diesen Vorgaben gehören:

- Als Basis für die KLR dient das HRM. Allfälliger Anpassungsbedarf des HRM ist aufzuzeigen.
- Das Modell soll die IAS-, die FER-Richtlinien sowie bereits bestehende Konzepte öffentlicher Verwaltungen berücksichtigen.
- Eine entscheidungsorientierte Deckungsbeitragsrechnung ist zu entwickeln.
- Produktbezogene Kosteninformationen, wie sie vom Neuen Finanzausgleich gefordert werden, sollen mit Hilfe des KLR-Modells generiert werden.



Diese Vorgaben liessen für die Entwicklung und den Detaillierungsgrad des Gesamtmodells einen sehr weiten Spielraum, was dazu führte, dass die Vorstellungen und Erwartungen zu Beginn des Projektes sehr unterschiedlich waren und der Projektfokus eingeschränkt werden musste. Das wesentliche Resultat daraus ist die Unterscheidung zwischen dem KOLIBRI-Gesamtmodell und dem enger gefassten KLR-Modell⁶, auf welche sich die Projektarbeiten im Folgenden konzentrierten. Zudem musste festgestellt werden, dass gewisse Erwartungen nicht zu erfüllen sein würden und weitere Abgrenzungen⁷ vorgenommen werden mussten.

2.3.2 Projektorganisation

Im Projekt wurden möglichst viele Aspekte der Kantone, aber auch die Anliegen von Städten und Gemeinden, eingebracht. In der Projektorganisation wurde darauf geachtet, alle Ebenen (Bund, Kantone, Städte, Gemeinden) zu berücksichtigen, indem diese in geeigneter Form eingebunden wurden. Damit das Modell von den Kantonen getragen wird, wurden möglichst viele Kantone direkt am Projekt beteiligt.

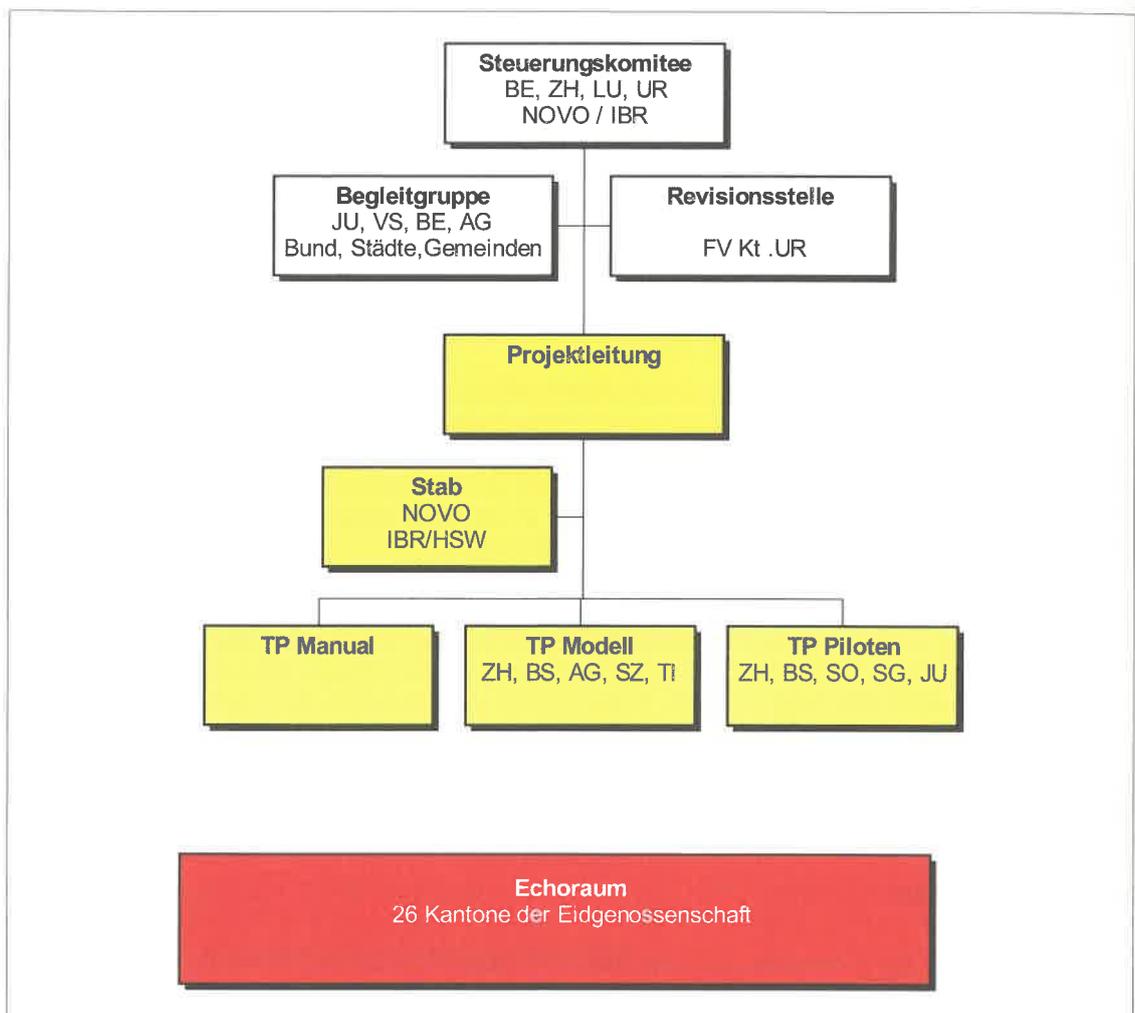


Abbildung 3: Projektorganisation KOLIBRI

⁶ Das KOLIBRI-Gesamtmodell wird im Teil 3 beschrieben, das KLR-Modell im Teil 4.

⁷ Vgl. dazu Kapitel 2.2.3 Grenzen der Harmonisierung

Das Teilprojekt Modell

Die Teilprojektgruppe Modell erarbeitete die theoretischen Grundlagen zur Harmonisierung der Kosten- und Leistungsrechnung. Sie entwickelte ein allgemein gültiges und standardisiertes Kosten- und Leistungsrechnungs-Konzept (KLR-Modell), das mit der Finanzbuchhaltung (FIBU) verknüpft werden kann.

Das Teilprojekt Manual

Die Teilprojektgruppe Manual formulierte den Leitfaden sowie die Umsetzungs- und Anwendungsanleitung. Das Manual wurde im Verlaufe des Projektes stets verfeinert und angepasst.

Das Teilprojekt Piloten

Die Teilprojektgruppe Piloten erarbeitete die praktischen Grundlagen zur Harmonisierung der Kosten- und Leistungsrechnung.

2.3.3 Projektablauf

Beschreibung der Arbeitsweise

Da die Projektergebnisse in relativ kurzer Zeit vorliegen mussten, wurde ein simultanes und iteratives Vorgehen gewählt. Dabei war die Modellgruppe die Taktgeberin, indem sie in 2-3 Workshops pro Phase die Entwicklung des Modells weiterführte.

Bei jedem Durchgang fielen folgende Arbeitsschritte an:

- Die Modellgruppe diskutierte in Workshops das KLR-Modell und legte ausgehend von der Grobstruktur Standards, Richtlinien und Anforderungen fest. Sie erarbeitete die theoretischen Grundlagen zur Harmonisierung der Kosten- und Leistungsrechnung.
- Die Gruppe Manual verarbeitete anschliessend die diskutierten Punkte und formulierte sie textlich. Die formulierten Passagen des Handbuchs wurden den Mitgliedern der Modellgruppe nochmals zur Stellungnahme bzw. Ergänzung unterbreitet.
- Die Pilotengruppe hat das Handbuch kritisch geprüft, gab ihrerseits Anregungen zum Handbuch ab und wies auf noch zu definierende Punkte bzw. Schwierigkeiten hin. Sie war verantwortlich für die Prüfung der Plausibilität des Modells.
- Die Begleitgruppe überprüfte die Inhalte des Manuals auf ihre Richtigkeit und wachte darüber, dass allen Aspekten und Anliegen der Kantone und wenn möglich auch der Gemeinden und Städte Rechnung getragen wurde.

Erfahrungen aus dem Projekt

In den Arbeitsgruppen wurde seit August 2000 intensiv am Projekt KOLIBRI gearbeitet. Es musste eine Einschränkung und Fokussierung vorgenommen werden, da sich zeigte, dass das Projekt KOLIBRI in den politischen Aspekten keine Harmonisierungen erreichen konnte.

Zudem musste auch festgestellt werden, dass die Erwartungen der Kantone an das Projekt sehr unterschiedlich beziehungsweise gar unvereinbar waren. Das nun vorliegende Modell ist ein Versuch, all diesen Ansprüchen gerecht zu werden und den gemeinsamen Nenner zu beschreiben.

2.3.4 Beteiligte Personen

Am Projekte haben folgende Institutionen und Personen mitgearbeitet:



Konsortium KOLIBRI

- Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren (FDK)
- Institut für Betriebs- und Regionalökonomie (IBR/HSW)
- NOVO Business Consultants AG, Bern (NOVO)

Steuerungskomitee

- Herr Kurt Stalder, Finanzverwaltung Kt. Luzern (Vorsitz und Schlussredaktion Handbuch)
- Herr Dr. Hans Ith, Finanzverwaltung Kt. Bern
- Herr Dr. Markus Stadler, Regierungsrat Kt. Uri
- Herr Christian Meyer, Finanzverwaltung Kt. Zürich
- Herr August Danz, Finanzverwaltung Kt. Zürich
- Herr Silvio Degonda, Finanzverwaltung Stadt Luzern
- Herr Dr. Carlo Imboden, NOVO Business Consultants
- Herr Stefan Pfäffli, IBR/HSW Luzern

Begleitgruppe

- Frau Yvonne Reichlin, Finanzverwaltung Kt. Aargau
- Herr Markus Gerber, Staatsbuchhaltung Kt. Bern
- Herr Dieter Wäber, Eidg. Finanzverwaltung
- Herr Werner Bürki, Finanzverwaltung Stadt Zürich
- Herr Gerhard Schmied, Schweiz. Gemeindeverband
- Herr Felix Sennhauser, Amt für Gemeinden Kt. St. Gallen
- Monsieur Daniel Ruegg, Trésorerie générale du canton du Jura
- Monsieur Pierre Bonvin, Adm. cantonale des finances du canton du Valais

Projektleitung

- Herr Rolf Gygax, NOVO Business Consultants
- Herr Georges Dumont, IBR/HSW Luzern

Modellgruppe

- Herr Rolf Gygax, NOVO Business Consultants (Teilprojektleitung)
- Frau Rosemarie Staub, Finanzverwaltung Kt. Zürich
- Signora Cristina Largader, Dipartimento cantonale delle finanze, TI
- Herr Martin Bühler, Finanzdepartement Kt. Basel-Stadt
- Herr Tobias Fritschi, Finanzverwaltung Kt. Aargau
- Herr Stefan Bernhard, Finanzverwaltung Kt. Aargau
- Herr Heinz Rauchenstein, Finanzverwaltung Kt. Schwyz

Pilotengruppe

- Herr Andy Kohler, BDB GmbH (Teilprojektleitung)
- Herr Christoph Tschumi, Finanzverwaltung Kt. Basel-Stadt
- Herr Hans Hofer, Finanzdepartement Kt. Solothurn
- Herr Fabio Lanfranchi, Volkswirtschaftsdirektion Kt. Zürich
- Herr Urs Bernhardsgrütter, Finanzverwaltung Kt. St. Gallen
- Monsieur Pierre Bersier, Trésorerie générale du canton du Jura

Manualgruppe

- Herr Hugo Bossi, NOVO Business Consultants
- Herr Dr. Jürgen Mewes, Bundesamt für Polizei
- Frau Sibylle Mundwiler, Acapella GmbH



- Frau Irene Bugmann Oelhafen, seecon gmbh

Stabsgruppe

- Frau Monika Boog, Finanzverwaltung Kt. Luzern
- Frau Tuoi Bui, IBR/HSW Luzern
- Herr Philipp Elsener, IBR/HSW Luzern
- Frau Melanie Wittwer, NOVO Business Consultants
- Frau Elisabeth Steiger, NOVO Business Consultants
- Herr Karl Ruef, NOVO Business Consultants
- Herr Philippe Guth, NOVO Business Consultants

3 Das KOLIBRI-Gesamtmodell

3.1 Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WOV)

3.1.1 Neue Anforderungen an die öffentliche Verwaltung

An die Verwaltung von heute werden neue Anforderungen gestellt, die mit den bestehenden Management-Instrumenten nicht mehr bewältigt werden können. Der steigende finanzielle Druck, die Anforderungen der Finanzmärkte, der rascher werdende Wandel und die beschränkten Mittel der öffentlichen Hand führen dazu, dass die bekannte und über Jahre bestehende Führungsphilosophie nicht mehr den Gegebenheiten der heutigen Zeit entspricht.

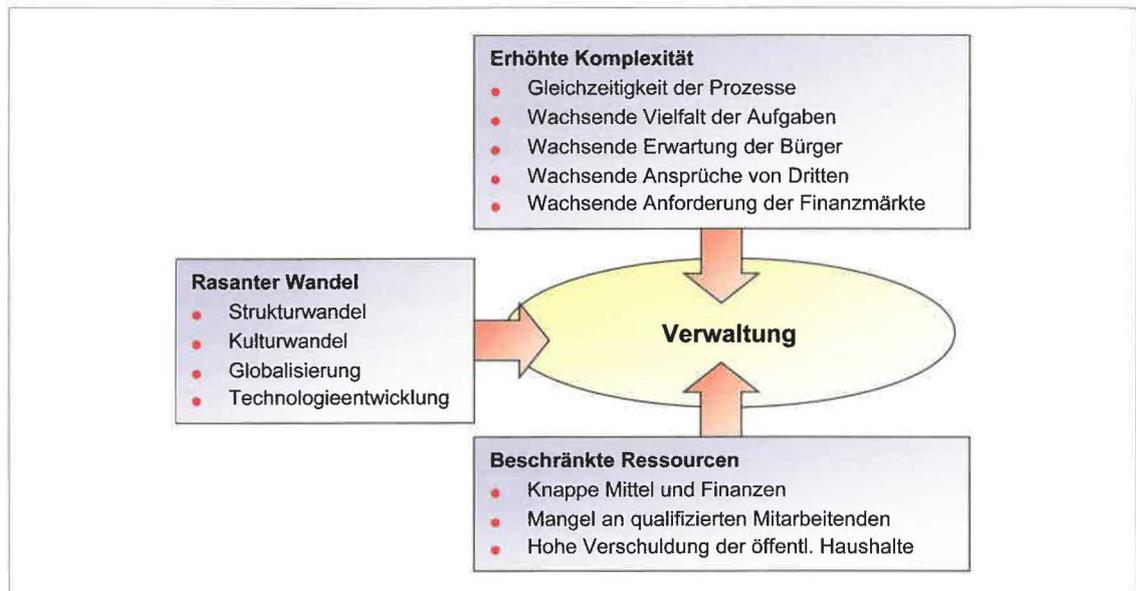


Abbildung 4: Gestiegener Druck auf die öffentliche Verwaltung

Deshalb wurden neue Managementansätze entwickelt, welche heute unter dem Schlagwort New Public Management (NPM) oder in der deutschen Übersetzung als Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV) bekannt sind. Ein wichtiges Anliegen dabei ist der Übergang von der traditionellen Input- zur Outputsteuerung.

Dieser Übergang muss auch mit entsprechenden Instrumenten unterstützt werden. Im Bereich des Rechnungswesens bietet sich hier die Kosten- und Leistungsrechnung an.

3.1.2 Neue Führungsphilosophie

Die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV) nimmt die veränderten Anforderungen an die Verwaltungskultur auf und versucht einen neuen Ansatz zu bieten. Dieser beinhaltet unter anderem:

- Verknüpfung von Politik und Management
- Trennung der politischen (strategischen) und der betrieblichen (operativen) Ebene
- Dezentralisierte Führungsverantwortung

- Steuerung mit Leistungsaufträgen, Wirkungsindikatoren, Beurteilungskriterien und Globalbudgets
- Kunden- (Bürger-) Orientierung
- Qualitätsmanagement
- Wettbewerbsorientierung durch inter- und innerkantonale Analysen und Vergleiche
- Aktive Auseinandersetzung mit den eigenen Produkten

An die Stelle des konventionellen Voranschlags mit Kreditbindung auf der einzelnen Aufwandart tritt das sogenannte Globalbudget, und es werden Wirkungs- und Leistungsziele definiert. Damit wird unterstrichen, dass letztlich das Ergebnis, nicht aber die einzelne Kreditposition, massgebend ist.



Abbildung 5: Steuerung mit Wirkungsorientierter Verwaltungsführung

Nebst dieser Neuorientierung der Führungsphilosophie in der öffentlichen Verwaltung sind in den letzten Jahren auch in der Privatwirtschaft neue Führungsinstrumente aufgetaucht. Erwähnenswert sind im Zusammenhang mit der wirkungsorientierten Verwaltungsführung insbesondere die Balanced Scorecard (BSC)⁸ und die Managementinformationssysteme (MIS). An dieser Stelle soll nicht näher auf diese Instrumente eingegangen werden, doch ist darauf hinzuweisen, dass die KLR auch im Rahmen dieser Führungsinstrumente eine wichtige Rolle einnimmt, da sie wesentliche Informationen für diese Systeme bereitstellt.⁹

3.1.3 Von der finanziellen Input- zur Outputsteuerung

Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt ein zentrales Instrument des Rechnungswesens einer Organisationseinheit dar. Im Gegensatz zur finanzwirtschaftlich ausgerichteten Verwaltungsrechnung oder Finanzbuchhaltung, welche vorwiegend inputorientiert ist, steht bei der Kosten- und Leistungsrechnung die wirtschaftliche Mittelverwendung im Vordergrund. Sie wird idealerweise ergänzt durch ein Indikatoren- und Kennzahlensystem, welches den Output

⁸ Nach Kaplan und Norton

⁹ Vgl. dazu auch die Einbettung der KLR in das KOLIBRI-Gesamtmodell in Kapitel 3.3 Das KOLIBRI-Gesamtmodell

(Ausstoss an Produkten) und Outcome (Auswirkungen der Produkte auf die Umwelt bzw. das Umfeld der Verwaltung) zusätzlich aus qualitativer Sicht beurteilt.

Steht mit der Finanzbuchhaltung die Vergangenheit im Vordergrund, wird in der KLR die zukunftsgerichtete Steuerung einer Dienststelle massgebend. Nicht nur die eingesetzten Mittel (Input), wie in der FIBU, sondern vor allem die erbrachten Leistungen (Output) sind gemäss dem Ansatz der Kosten- und Leistungsrechnung von Bedeutung.

3.1.4 Politik und Management

Die Idee des New Public Management resp. der Wirkungsorientierten Verwaltungsführung findet heute flächendeckend Verbreitung. Dabei rücken Politik und Management immer näher zusammen und müssen derart ineinander greifen, dass langfristige politische Ziele mit grösstmöglicher Effizienz erreicht werden können. Gleichzeitig erfolgt jedoch auch eine Trennung der Aufgaben in eine strategische (Politik) und eine operative Ebene (Management, Verwaltung).

Die Aufgabe der politischen Ebene liegt in der Wirkungsorientierten Verwaltungsführung darin, die politischen Ziele festzulegen und die gewünschte Wirkung zu definieren. Die Festlegung dieser Ziele erfolgt im Rahmen von demokratischen Prozessen, die nach Regeln des Konsenses, der Kompromissfindung und der Mehrheitsentscheidung funktionieren. Dies hat zur Folge, dass die Ziele nicht einer klaren Zielhierarchie folgen, sondern in einem Spannungsfeld zueinander stehen können.

Im Gegensatz zur Politik funktioniert die Verwaltung in erster Linie nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Damit die von der Legislative festgelegten Wirkungsziele von der Verwaltung umgesetzt werden können, bedarf es einer Übersetzung bzw. Konkretisierung dieser Ziele. Die Regierung steht zwischen Politik und Management und folgt daher sowohl der Logik des Politischen als auch jener des Betrieblichen, womit ihr eine wichtige Rolle bei der Zielkonkretisierung zukommt.

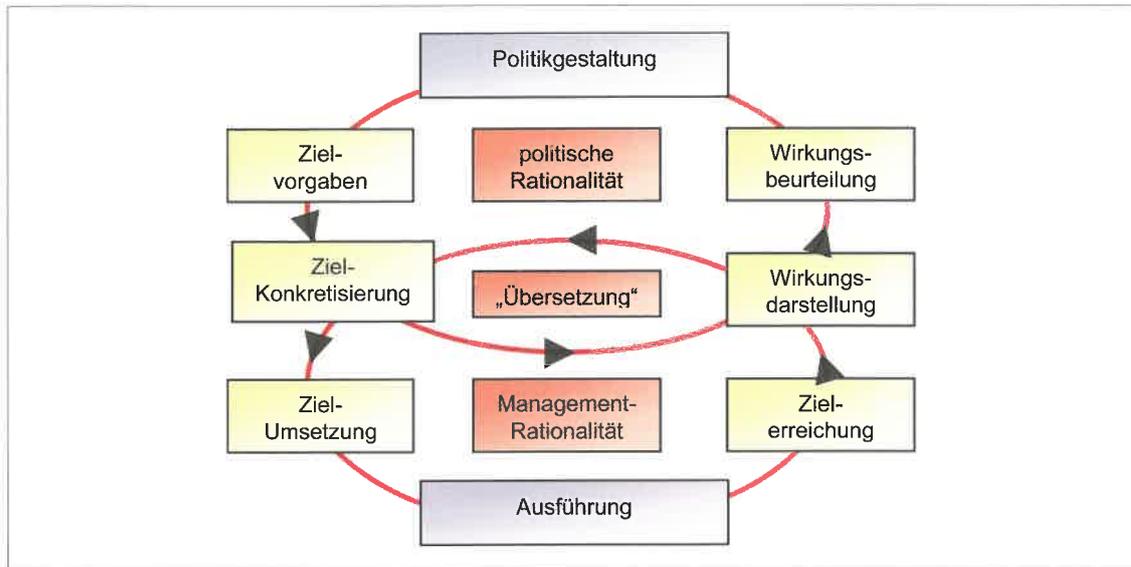


Abbildung 6: *Zusammenspiel von Politik und Management*¹⁰

Die Operationalisierung der Wirkungsziele erfolgt mit Hilfe von Leistungsvereinbarungen und Global- bzw. Produktgruppenbudgets, welche somit als Bindeglied zwischen Politik und Management fungieren. Aufgrund der Finanzbuchhaltung lassen sich jedoch keine wirklichen Produktbudgets und -preise kalkulieren, was nur mit der KLR möglich ist. Die Steuerung der Verwaltung nach WoV-Grundsätzen setzt somit die Einführung einer KLR voraus.

3.1.5 Steuerungsprozess

Steigender Kostendruck, verstärkte Konkurrenz, Outsourcing etc. führen dazu, dass die Instrumente der Bestandes- und Verwaltungsrechnung zur finanziellen Führung nicht mehr ausreichen. Die mit den knappen Mitteln erzielte Wirkung ist massgebend, ob die Kunden befriedigt und die Ziele des Service Public erreicht werden können.

¹⁰ K. Schedler, I. Proeller: New Public Management, S. 53. Weitere Ausführungen dazu finden sich in D. Brühlmeier, Th. Haldemann, P. Mastronardi, K. Schedler: Politische Planung.

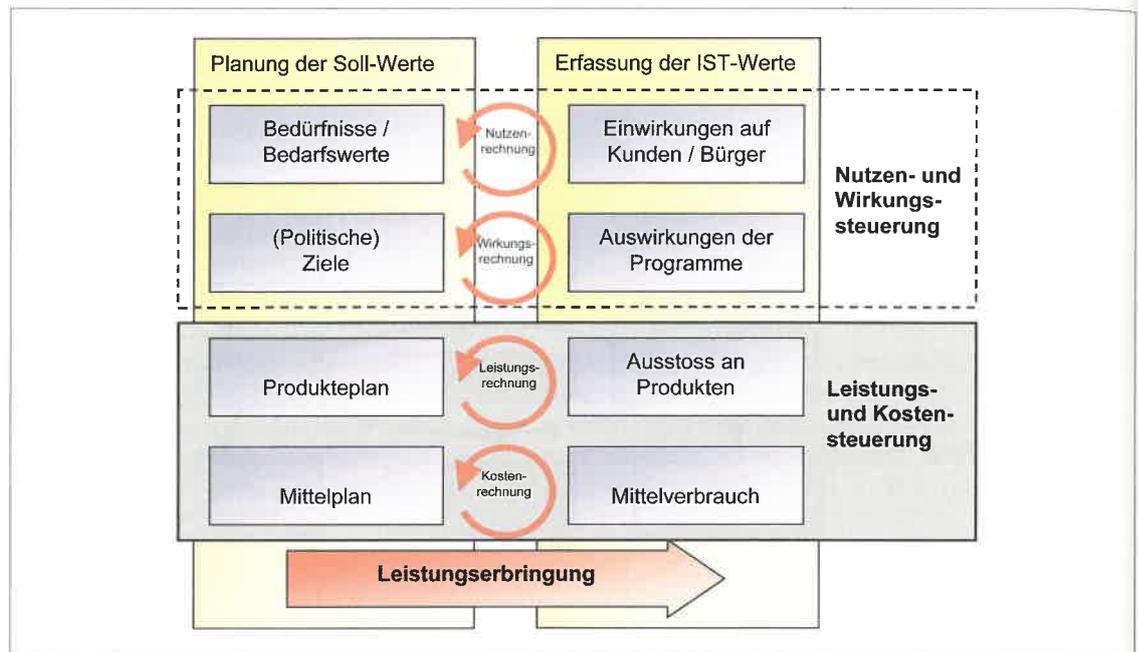


Abbildung 7: Zusammenhang von Leistung, Kosten, Wirkung und Nutzen

Aus dem oben abgebildeten politisch-administrativen Steuerungsprozess¹¹ wird ersichtlich, dass die KLR Informationen zur Mittelverwendung und den Leistungen (sowohl im Ist als auch im Plan) bereit stellt. Aus ihr können jedoch keine Informationen über die Auswirkungen der Programme (Outcome) und die Einwirkungen auf die Kunden (Impact) generiert werden. Ebenso wenig sagt die KLR etwas über die Qualität der erzeugten Produkte aus.¹² Um solche Aussagen machen zu können, sind weitere Informationssysteme notwendig, die jedoch hier nicht näher beschrieben werden.

3.2 Benchmarking und interkantonale Vergleiche

3.2.1 Grundlagen

Die Idee des Benchmarking liegt darin begründet, dass ein Betrieb von demjenigen, der etwas besser tut, lernen kann. Somit geht es beim Benchmarking darum, Vergleiche anzustellen und dann vom Besten zu lernen (Best practice). Ursprünglich wurden solche Vergleiche nicht zwischen direkten Konkurrenten angestellt, sondern zwischen Betrieben, die grundsätzlich unterschiedliche Leistungen anboten. Dies weil die Konkurrenz kaum Einblick in die Betriebsprozesse und -daten gewährt hätte. Vergleiche sind auf der Ebene einzelner Prozesse jedoch auch zwischen unterschiedlichen Betrieben möglich.

3.2.2 Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen

In der öffentlichen Verwaltung hat das Benchmarking mit dem Aufkommen der wirkungsorientierten Verwaltungsführung stark an Bedeutung gewonnen. Durch Benchmarking soll der Wettbewerbsdruck in der Verwaltung erhöht werden. Der Begriff des Benchmarking wird hier

¹¹ In Anlehnung an K. Schedler, Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung, S. 157 ff.

¹² Auf die Ziele und Grenzen der KLR wird im Kapitel 3.4 Die Kosten- und Leistungsrechnung eingegangen.



eher im Sinne von Betriebsvergleichen verstanden. Da die institutionellen Gegebenheiten von Kantonen und Gemeinden häufig sehr unterschiedlich sind, ist ein Benchmarking in diesem Sinne daher nur beschränkt möglich.¹³

Benchmarking im ursprünglichen Sinne, das über reine Kosten- und Leistungsvergleiche hinausgeht und auch Prozesse, Strukturen und Qualitätsmerkmale einbezieht, ist durchaus auch für die öffentliche Verwaltung in der Schweiz geeignet. Um ein solches Benchmarking betreiben zu können, sind Kosten- und Leistungsdaten (v. a. in der Form von Kennzahlen) eine notwendige Voraussetzung.

3.2.3 Benchmarking über die Leistungskataloge

KOLIBRI liefert mit diesem Handbuch das Modell, auf welche Art die Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden soll. KOLIBRI definiert auch den Inhalt der KLR und wirkt in diesem Sinne harmonisierend. In ein Produkt sollen die Kosten nach gleicher Berechnungsart einfließen, was auch für die Erlöse gilt. Für die Benchmarking-Vergleiche zwischen öffentlichen Körperschaften schafft dies eine gute Grundlage.

Es ist jedoch nicht möglich, eine Harmonisierung der kantonalen Leistungsaufträge vorzunehmen, da deren Definition eine Aufgabe der kantonalen Politik ist. Die Politik ist frei, diese Leistungsaufträge nach freiem Ermessen zu umschreiben.

3.2.4 Identität der Produkte

Ein Benchmarking zwischen Produkten, welche die öffentliche Hand herstellt, bedingt natürlich eine Identität dieser Produkte, sowohl was die Produktumschreibung anbelangt wie auch in Bezug auf die Qualität der erstellten Produkte. Diese Bestandteile des Benchmarkings sind flächendeckend kaum harmonisierbar. Ein allfälliger Benchmarking-Vergleich ist nur mittels eingehender Analysen über die Details der Abweichungen aussagekräftig.

Ein Beispiel soll dies belegen:

Beisp - 1 Benchmarking eines Produktes

Zwei Kantone möchten die Kosten der 6. Klasse der Primarschule vergleichen. Da die Kantone die Lehrpläne dieser Klassen aber autonom festlegen, differieren die Lerninhalte voneinander beträchtlich. Ein Kanton hat auf dieser Stufe z.B. bereits Frühfranzösisch, ein anderer nicht. In einem Kanton beträgt die wöchentliche Stundenzahl 24 Stunden, in einem anderen 22 Stunden. Zudem ist beim interkantonalen Benchmarking-Vergleich auch die Qualität der Ausbildung zu beachten. Diese ist von mehrerer Faktoren abhängig, wie Zusammensetzung der Schülerschaft (Anteil Fremdsprachige usw.), Lehrplan, Ausbildung und Qualität der Lehrkräfte usw. Höhere Kosten in einem Kanton als in einem anderen können auch entstehen, weil die Qualifikationen der Auszubildenden besser sind und eine grössere Anzahl die Steignormen erfüllt.

Es wird relativ selten der Fall sein, dass die Kantone vollständig homogene Produkte mit einem einheitlichen Qualitätsstandard erbringen. Am ehesten ist dies noch der Fall, wenn die Kantone Bundesrecht vollziehen.

¹³ Siehe dazu auch in Teil 2.2.3 Benchmarking.



3.2.5 Schlussfolgerung

Es drängt sich deshalb auf, das Benchmarking stark zu abstrahieren und auf schematische, einfache Ersatzgrößen zurückzugreifen. Die funktionale Gliederung, zumal in der neuen Form der COFOG (noch detaillierter als die bisherige funktionale Gliederung), ist eine solche Form. Sie stellt einen Raster für die Produktgruppen der öffentlichen Hand dar, die mit dem KOLIBRI-Modell mit einheitlichem Inhalt gefüllt werden können und sich deshalb besser als heute für interkantonale Vergleiche eignen.

3.3 Das KOLIBRI-Gesamtmodell

3.3.1 Übersicht

Bei der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung muss ein Anwender das KOLIBRI-Gesamtmodell berücksichtigen und eine KLR in ein konkretes Umfeld stellen. Ohne Einbettung in das Gesamtmodell kann die KLR keinen Nutzen erbringen. Für den Aufbau einer Kosten- und Leistungsrechnung müssen die Schnittstellen zu den vor- und nachgelagerten Systemen geklärt sein und insbesondere muss die Steuerung des Systems durch das Parlament sichergestellt werden.

Die folgende Darstellung zeigt das KOLIBRI-Gesamtmodell auf:

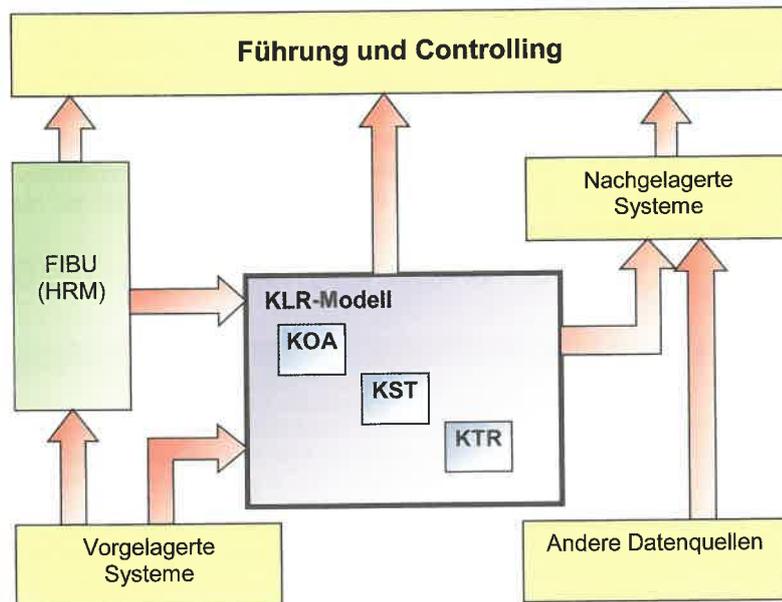


Abbildung 8: Teilbereiche des KOLIBRI-Gesamtmodells



3.3.2 Bereiche des Gesamtmodells

Das KOLIBRI-Gesamtmodell besteht aus folgenden Bereichen (vgl. Abbildung 8):

- **Bereich Führung und Controlling:** Die strategische Führung eines Kantons muss sich in der Ausprägung des Management-Information-Systems (MIS) niederschlagen. Ob dies mit einer Indikatorenrechnung oder einem Kennzahlensystem gelöst wird, ist unerheblich. Die Wahl hat Einfluss auf das Reporting und Controlling. Diese Aspekte sind sehr kantonspezifisch und lassen sich kaum kantonsübergreifend harmonisieren. Die Definition dieses Umfeldes sowie die Führungs- und Steuerungsansätze sind Grundlage für die erfolgreiche Einführung einer KLR. Es ist Aufgabe eines jeden Kantons, welcher das KLR-Modell einführt, sich frühzeitig die entsprechenden Überlegungen zu machen.¹⁴
- **Bereich FIBU (HRM):** In allen Kantonen ist bereits eine Finanzbuchhaltung nach HRM eingeführt. Die Kosten- und Leistungsrechnung muss sich nahtlos an dieses System anbinden lassen. In diesem Handbuch werden die Anforderungen an die FIBU beschrieben.
- **Bereich Vorgelagerte Systeme:** Die Kosten- und Leistungsrechnung beruht in der Hauptsache auf der Grundlage von Daten aus Vorsystemen. Dies sind in erster Linie die Lohnbuchhaltung, die Betriebsdatenerfassung (Arbeitszeiterfassung etc.) und die Anlagebuchhaltung. In diesem Handbuch werden Anforderungen an diese Vorsysteme definiert. Die konkrete Ausgestaltung der vorgelagerten Systeme ist jedoch die Aufgabe der Kantone.
- **Bereich Andere Datenquellen:** Eine Kosten- und Leistungsrechnung muss einerseits als operatives Führungsinstrument dienen und andererseits die Output-Leistung mit Kosten und Mengen bewerten können. Durch die Kombination mit nicht-finanziellen Werten aus anderen Datenquellen (Wirkungen, Qualität) ergeben sich die wesentlichen Indikatoren eines Produkts oder einer Produktgruppe, um diese steuern zu können.
- **Bereich Nachgelagerte Systeme:** In den nachgelagerten Systemen muss der Dienstleistungskatalog eines Kantons beschrieben werden. Diese Kriterien sind jedoch sehr kantonspezifisch und lassen sich kaum schweizweit harmonisieren. Ein Indikatorensystem ist ebensowenig Bestandteil des KLR-Modells wie ein einheitlicher Leistungskatalog für alle Kantone. Es werden trotzdem einige grundsätzliche Überlegungen beschrieben, deren Berücksichtigung in Zusammenhang mit der KLR notwendig ist.
- **Bereich KLR-Modell:** Die Kosten- und Leistungsrechnung ist die Grundlage zur Erhebung der Kosten einer entsprechenden Leistung. Nur wenn transparent gezeigt werden kann, welche Kosten und Erlöse von welchen Mengen der bezogenen Dienstleistungen ausgelöst worden sind, kann von einer output-orientierten Steuerung die Rede sein. Die Darstellung der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung und deren Beziehungen stellt einen Hauptpfeiler des Steuerungssystems in einem Kanton mit wirkungsorientierter Verwaltungsführung dar.

Im vorliegenden Handbuch wird mit erster Priorität das KLR-Modell aus Sicht der einzelnen Organisationseinheit (OE) innerhalb des Kantons beschrieben. Um die Kosten- und Leistungsrechnung auf der Ebene des Hauptleistungskataloges betrachten zu können, sind die KLR-Daten der Hauptleistungen kantonsweit zu konsolidieren.¹⁵

Bereiche innerhalb des KLR-Modells

Das Kosten- und Leistungsrechnungssystem wird in die Teile Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung gegliedert. Zusammen mit der Ergebnis- oder Kostenstufenrech-

¹⁴ Vgl Teil 5 Projektleitfaden zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung

¹⁵ Das detaillierte KLR-Modell ist in Teil 4 beschrieben



nung bilden diese Teilbereiche damit die wesentlichen Analyse- und Auswertungsstufen des betrieblichen Rechnungswesens. Die folgende Abbildung zeigt die Zusammenhänge vereinfacht auf:

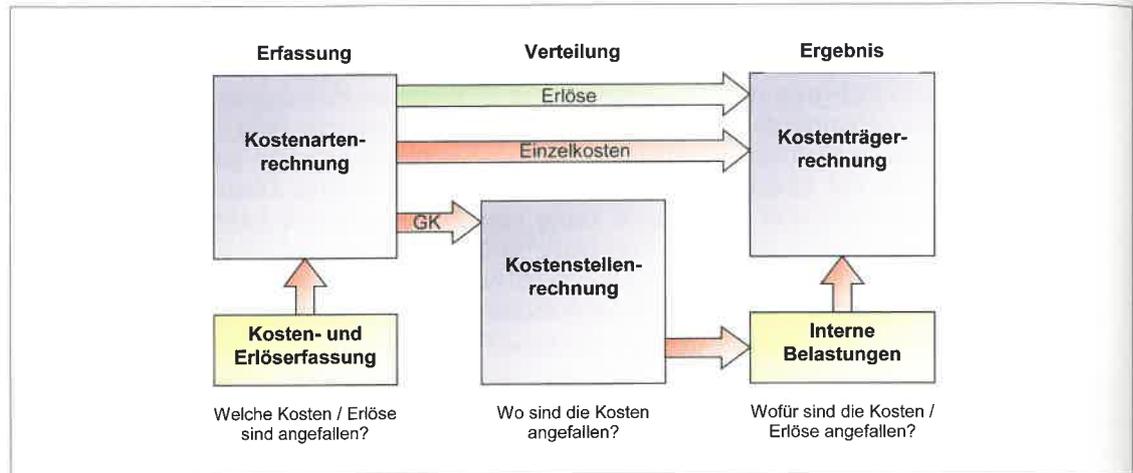


Abbildung 9: Teilbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung

- Die **Kostenartenrechnung** ist Ausgangspunkt der Kosten- und Leistungsrechnung und dient der Erfassung und Gliederung aller im Laufe der jeweiligen Abrechnungsperiode angefallenen Kosten und Erlöse. Die Kostenartenrechnung bedient sich dabei der Grundlage der Finanzbuchhaltung, auf deren Basis entsprechende **Abgrenzungen** vorgenommen werden.
- Die **Kostenstellenrechnung** stellt die zweite Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung dar. Eine Kostenstelle stellt einen abgegrenzten organisatorischen Betriebs- und Verantwortungsbereich dar, welcher kostenrechnerisch selbständig abgerechnet wird. Gemeinkosten werden auf Kostenstellen gesammelt und mittels **interner Belastungen** an andere Kostenstellen oder den Kostenträgern zugewiesen.
- Die **Kostenträgerrechnung** ist die dritte Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung und hat die Aufgabe, den Kostenträgern die durch sie verursachten Kosten zuzurechnen. Das heißt direkte und indirekte Kosten werden auf die hergestellten Produkte oder Dienstleistungen verteilt. So können die Vollkosten der einzelnen Produkte ermittelt und in einer **Kostenstufenrechnung**, gestuft nach Verantwortlichkeit (Verursachung und Beeinflussbarkeit), dargestellt werden.

3.4 Die Kosten- und Leistungsrechnung

Als Ergänzung zum finanzwirtschaftlich aufgebauten System der Staatsrechnung zeigt die KLR die Kosten und Erlöse, welche eine Dienstleistung erzeugt hat.

Von ihrer Anlage her ist die KLR gegen innen gerichtet. Dies bedeutet, dass die Ermittlung von innerbetrieblichen Informationen im Zentrum des Interesses steht. Die KLR ist somit grundsätzlich ein internes Steuerungsinstrument, welches die Führungskräfte in ihren täglichen Aufgaben unterstützt.



3.4.1 Zielsetzungen einer KLR

Mit der Kosten- und Leistungsrechnung werden insbesondere die folgenden Zielsetzungen verfolgt¹⁶:

- **Steigerung des Kostenbewusstseins:** Die Verfügbarkeit relevanter Finanzinformation soll die Leistungserbringer und –bezügler zu einem haushälterischen Umgang mit den Ressourcen anhalten.
- **Kostentransparenz:** Durch die verursachergerechte Zuordnung der Kosten entsteht Kostentransparenz auf der Ebene unterschiedlicher Verantwortungsbereiche.
- **Führungsinstrument:** Die KLR stellt die Grundlage für ein aussagekräftiges finanzielles Controlling bereit. Sie ist eine Voraussetzung für eine produktorientierte Berichterstattung und Steuerung.
- **Planungsunterstützung:** Eine ausgebaute KLR unterstützt den gesamten Planungsprozess.
- **Preisgestaltung:** Die KLR dient zur Ermittlung von kostendeckenden Preisen bzw. Gebühren für Produkte und Dienstleistungen.
- **Zielerreichung:** Die Kenntnis der verursachten Kosten pro Verantwortungsbereich erlaubt die Überprüfung gesetzter Kostenziele.
- **Entscheidungshilfe:** Die KLR liefert die grundlegenden Informationen für Produkt- und Investitionsentscheidungen; dazu zählen beispielsweise Änderungen der Produkte- bzw. Dienstleistungspalette, Make or Buy–Entscheidungen oder Prüfung von Outsourcingmöglichkeiten.
- **Vergleich** zwischen Organisationseinheiten: Durch die KLR werden die Grundlagen für einen Vergleich zwischen verschiedenen Organisationseinheiten in ausgewählten Bereichen gelegt.

3.4.2 Grenzen der KLR

Die Kosten- und Leistungsrechnung weist jedoch auch Grenzen auf:

- Ein hoher Gemeinkostenanteil hat einen grossen Anteil von Umlagen zur Folge. Die Wahrscheinlichkeit von Zurechnungsfehlern ist gross, was die Aussagekraft der Daten verringert. Durch die möglichst direkte Belastung der Kosten auf der Grundlage der Betriebsdatenerfassung (z. B. Arbeitszeiterfassung) können grössere Zurechnungsfehler vermieden werden.
- Die Benutzer müssen in der KLR und in Teilbereichen der Betriebswirtschaft geschult sein, damit sie die Daten richtig interpretieren und Schlüsse daraus ziehen können.
- Sind die Daten nicht rechtzeitig verfügbar, wird eine adäquate Reaktion verunmöglicht.
- Die erbrachten betrieblichen Leistungen sind genügend detailliert und genau zu erfassen, da sonst die Aussagekraft der KLR erheblich sinkt.
- Die Kostenrechnung einer bestimmten Periode liefert allein keine wesentlichen Führungsinformationen. Zeitliche, horizontale und vertikale Vergleiche sind notwendig.
- Eine KLR bringt nur den gewünschten Nutzen, wenn die Daten und Informationen im Controlling bearbeitet, analysiert und unter Berücksichtigung von nicht-finanziellen Grössen für Entscheidungen herbeigezogen werden.
- Die zur Verfügung stehenden finanziellen und personellen Ressourcen beeinflussen die Ausgestaltungsmöglichkeiten der KLR entscheidend.

¹⁶ In starker Anlehnung an das Konzept KLER für den Kanton Bern



3.4.3 Zielgruppen einer KLR

Die aus der Kosten- und Leistungsrechnung gewonnene Information richtet sich an unterschiedliche Führungsebenen eines Kantons.

Die oberste Führungsebene eines Kantons besteht aus der Legislative (Parlament), welche sich im Speziellen mit der normativen Führung eines Kantons beschäftigt, währenddem die Exekutive (Regierung) sowohl strategische als auch operative Entscheide zu treffen hat. Generelle Kosteninformation dienen der Legislative lediglich als Indikatoren, während die Kompetenz für die Leistungssteuerung bei der Regierung liegt. Entsprechend verdichtete Informationen über die Leistungen gehen ans Parlament und an die Regierung. KLR-spezifische Details sind auf dieser Stufe irrelevant.

Die Führungsverantwortlichen der Verwaltung - seien es Verantwortliche von Organisationseinheiten, Finanz- oder aber Produktverantwortliche - erhalten aus der Kosten- und Leistungsrechnung die gewünschte Information. Die mehrheitlich strategisch orientierte Führung der höheren Führungsebene basiert auf aggregierten respektive konsolidierten Informationen, während die eher operativ ausgerichtete Führung der unteren Führungsebenen auf spezifischen Informationen (eher detailliert) beruht. Die Information für die Führungskräfte beruht im wesentlichen auf der Grundlage des Reportings, welches die Daten entsprechend den Bedürfnissen aufbereitet.

Die Informationen, welche die einzelnen Zielgruppen benötigen, sind somit unterschiedlich. Wie bereits erwähnt, ist die KLR von ihrer Anlage her gegen innen gerichtet, d.h. sie stellt grundsätzlich ein innerbetriebliches Führungsinstrument dar und ist nicht für die breite Öffentlichkeit gedacht. Daher stellt sich auch für die öffentliche Verwaltung die Frage, welche Kosteninformationen an das Parlament und an die Öffentlichkeit gelangen sollen. Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass im operativen Tagesgeschäft detailliertere Informationen benötigt werden als bei der strategischen Führung der Verwaltung. Dies soll sich auch in der Informationsaufbereitung für die politische Ebene niederschlagen, indem nur verdichtete KLR-Informationen an das Parlament und an die Öffentlichkeit gelangen.

4 Das KOLIBRI-Modell

4.1 KLR-Modell

4.1.1 Übersicht

Dieser Teil des Handbuches befasst sich mit dem eigentlichen KLR-Modell einer Organisationseinheit.

4.1.2 Grundlagen zu verschiedenen KLR-Modelloptionen

Dimensionen eines KLR-Modells

Die betriebliche Rechnungsführung in der Kosten- und Leistungsrechnung soll die Führungskräfte bei ihren Führungsaufgaben unterstützen. Deshalb ist gleich zu Beginn zu überlegen, in welcher grundsätzlichen Form das Modell aufgebaut werden soll¹⁷.

Die Gliederungskriterien eines KLR-Modells können in fünf Dimensionen eingeteilt werden. Dies ergibt eine fünfdimensionale Modellmatrix¹⁸, aus der das gewünschte KLR-Modell aufgrund der Zielsetzungen und Informations- resp. Entscheidungsbedürfnisse abgeleitet werden kann.

Dimensionen der Modellmatrix	Kostenrechnungssystem
Sachumfang der zu verrechnenden Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vollkostenrechnungssysteme ▪ Teilkostenrechnungssysteme
Darstellung des Ergebnisses	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ungestufter Ergebnisausweis ▪ gestufter Ergebnisausweis
Zeitbezug der zu verrechnenden Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Istkostenrechnungssysteme (gegenwartsbezogen) ▪ Normalkostenrechnungssysteme (vergangenheitsbezogen) ▪ Plan- und Standardkostenrechnungssysteme (zukunftsbezogen)
Art der Kostenplanung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Budgetierung ▪ starre Plankostenrechnung ▪ flexible Plankostenrechnung ▪ Standardkostenrechnung
Kostenverrechnungsmethode	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Traditionelle Kostenrechnung ▪ Prozesskostenrechnung

Tabelle 1: Dimensionen eines KLR-Modells

Diese Kostenrechnungssysteme lassen sich nicht beliebig kombinieren, da dabei Kombinationen entstehen, welche weder theoretisch noch praktisch sinnvoll sind. In der folgenden Diskussion werden die Kriterien daher einzeln betrachtet, und es wird jeweils eine Wahl für das KOLIBRI-Modell getroffen.

¹⁷ Detaillierte Beschreibungen der verschiedenen Modelle können in Lehrbüchern nachgelesen werden, z.B. A. Schellenberg: Rechnungswesen, D. Moews: Kosten- und Leistungsrechnung

¹⁸ In Anlehnung an: Kanton Bern: KLER für den Kanton Bern, 2000

Kategorisierung nach dem Sachumfang der zu verrechnenden Kosten

Nach dem Sachumfang der auf die Kostenträger verrechneten Kosten unterscheidet die Literatur grundsätzlich zwei Arten von Kostenrechnungssystemen: die Vollkosten- und die Teilkostenrechnung. In der Vollkostenrechnung werden die gesamten Kosten auf die Kostenträger verrechnet¹⁹, währenddem in der Teilkostenrechnung den Kostenträgern nur ein bestimmter Teil der Gesamtkosten verrechnet wird²⁰.

Ein Kostenrechnungssystem mit einer klassischen **Vollkostenrechnung** hat folgende Vor- und Nachteile:

Klassische Vollkostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Zurechnung der vollen Kosten auf die Kostenträger und Gegenüberstellung dieser Kosten mit dem Erlös	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vielfach angewandt im öffentlichen Bereich ▪ Geeignet zum Ausweis der gesamten Kosten auf unterster Produktstufe ▪ Einfache Implementierung, da keine Aufspaltung in fixe und variable Kostenanteile notwendig 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zuordnung auch von Kosten auf Kostenträger, welche nicht direkt durch diese verursacht oder beeinflusst werden ▪ Verstoss gegen das Verursacherprinzip ▪ Die vollständige Erfassung der Kosten ist nicht realistisch durchführbar ▪ Keine Aussage über den Einfluss einer Variation der Ausstossmenge auf das Betriebsergebnis möglich ▪ Schwierige Analyse der Kostenzusammensetzung auf dem Kostenträger

Tabelle 2: Charakterisierung der Vollkostenrechnung

Der Begriff der Teilkosten kann auf zwei Arten verstanden werden. Im ersten Fall wird auf die Erfassung bestimmter Kosten von vornherein verzichtet (z.B. Abschreibungen, Zinsen). Weiter verbreitet ist jedoch die zweite Begriffsauffassung der Teilkostenrechnung: Danach wird in der Teilkostenrechnung zwar der gesamte leistungsbezogene Güterverbrauch wertmässig erfasst, aber es werden keine Gemeinkosten auf die Kostenträger verteilt.²¹

Ein Kostenrechnungssystem mit einer klassischen **Teilkostenrechnung** hat folgende Vor- und Nachteile:

¹⁹ A. Schellenberg: Rechnungswesen, S. 323

²⁰ A. Schellenberg: Rechnungswesen, S. 335

²¹ D. Moews: Kosten- und Leistungsrechnung, S. 46 f

Klassische Teilkostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
<p>Aufspaltung der Kosten in variable und fixe Kostenteile</p> <p>Leistungsverrechnung der variablen (meist proportionalen) Kosten auf die Kostenträger</p> <p>Den Erlösen werden nur die variablen Kosten der entsprechenden Stufe zugeordnet</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Der Deckungsbeitrag (DB) ist für die kurzfristige Beurteilung eines Kostenträgers aussagekräftiger als die Selbstkosten ▪ Einfluss der fixen Kosten ist klar erkennbar ▪ Der DB der entspr. Stufe enthält keine Kostenanteile von übergeordneten Stufen, die nicht verursacht sind oder nicht beeinflusst werden können ▪ Geeignetes Hilfsmittel bei absatzpolitischen Entscheidungen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Schwierige und aufwändige Aufspaltung in variable und fixe Kosten ▪ Kein Ausweis der gesamten Kosten auf unterster Produktstufe ▪ Gefahr, dass fixe Kosten zu wenig beachtet werden (da keinen Kostenträgern zugeordnet) ▪ Je nach Anwendung des NPM-Modells sind die Vollkosten pro Produkt auszuweisen

Tabelle 3: Charakterisierung der Teilkostenrechnung

In den eingehenden Diskussionen in den Arbeitsgruppen des Projektes KOLIBRI wurde erkannt, dass die Vorteile der Vollkostenrechnung überwiegen. In den Kantonen sollen die gesamten anfallenden Kosten erfasst und auf den Produkten ausgewiesen werden. Somit fällt im KOLIBRI die Systemwahl grundsätzlich auf die Vollkostenrechnung.

Nun stellt sich die Frage, was in der öffentlichen Verwaltung unter den vollen Kosten einer Leistung zu verstehen ist. Damit sind grundsätzlich alle für ein Produkt anfallenden Kosten der Verwaltung gemeint. Gemäss Definition von KOLIBRI sind darin folglich die Kosten für das Parlament und die Regierung nicht enthalten. Man könnte daher auch argumentieren, dass es sich somit lediglich um Teilkosten handelt. Wichtiger als die Bezeichnung ist jedoch, was unter Vollkosten zu verstehen ist und wie diese den Produkten zugewiesen werden.²²

Kategorisierung nach der Darstellung des Ergebnisses

Die beiden beschriebenen KLR-Systeme (Voll- und Teilkostenrechnung) zeichnen sich auch durch eine unterschiedliche Darstellung der Kosten und Erlöse aus. Der Ausweis der Kosten und Erlöse in der Ergebnisrechnung kann grundsätzlich ungestuft (Vollkostenprinzip) oder gestuft erfolgen. Dies bedeutet, dass in der Teilkostenrechnung im Gegensatz zur Vollkostenrechnung nicht alle Kosten auf dem einzelnen Produkt ausgewiesen werden.²³

Beim **ungestuftem Ergebnisausweis** werden dem Erlös die gesamten Produktkosten en bloc gegenübergestellt, ohne die Kosten zu unterteilen. Diese Art der Ergebnisdarstellung ist zwar einfach zu handhaben, lässt jedoch nur beschränkt Rückschlüsse zu, wie dieses Ergebnis zustande gekommen ist.

²² Vgl. dazu Kapitel 4.7 Ausprägung des Erfolgsausweises
²³ In Anlehnung an J. Rüegg-Stürm, Controlling für Manager, S. 127

Ungestufferter Ergebnisausweis		
Definition	Vorteile	Nachteile
Den Erlösen werden die vollen Kosten ungestuft gegenübergestellt	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einfaches Verfahren, da keine Aufteilung der Kosten in variable und fixe Anteile nötig ist 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Keine Aufteilung der Kosten nach der Kostenverantwortung (Verursachung und Beeinflussbarkeit) ▪ Kann zu Fehlentscheidungen führen, da die Ergebnisanalyse nicht sehr differenziert erfolgt

Tabelle 4: Charakterisierung des ungestuften Ergebnisausweises

Beim **gestuften Ergebnisausweis** kennt die Literatur die Stufung der Deckungsbeiträge (DB), indem von den Produkterlösen erst die variablen Kosten subtrahiert werden. Die Differenz zwischen dem Erlös und den variablen Kosten wird Deckungsbeitrag des Produktes genannt (Beitrag an die Deckung der Fixkosten). In einem nächsten Schritt werden von der Summe aller Deckungsbeiträge die gesamten Fixkosten der Unternehmung abgezogen, wodurch man den Betriebserfolg erhält²⁴.

Gestufferter Ergebnisausweis (Deckungsbeitragsrechnung)		
Definition	Vorteile	Nachteile
Den Erlösen werden zuerst die variablen Kosten und anschließend die fixen Kosten gegenübergestellt	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Erhöhte Transparenz der Kosten, da die fixen und variablen Anteile separat ausgewiesen werden ▪ Grundlage für absatzpolitische Entscheide 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Schwierige Aufteilung der Kosten in variable und fixe Kostenanteile ▪ Die vollen Kosten eines Produktes sind erst auf der letzten DB-Stufe ersichtlich

Tabelle 5: Charakterisierung der Deckungsbeitragsrechnung

Natürlich lassen sich die einzelnen Stufen der Deckungsbeitragsrechnung noch weiter und/oder anders unterteilen. Man spricht dann von einer mehrstufigen DB-Rechnung. Als Kriterien für solche Gliederungen kommen in Frage:²⁵

- **Sachbezogene Gliederung:** Stufenweise Zuordnung der Fixkosten zu Sachbereichen (z.B. Produktgruppe, organisatorischer Teilbereich oder gesamte Verwaltung).
- **Zeitbezogene Gliederung:** Unterscheidung der Fixkosten bezüglich ihrer zeitlichen Bindung (langfristig sind auch die Fixkosten proportional zur Beschäftigung).
- **Ausgabenwirksamkeit:** Aufteilung der Fixkosten bezüglich ihrer Ausgabenwirksamkeit (Abschreibungen sind z.B. nicht ausgabenwirksam).

In der öffentlichen Verwaltung sollte in einer Kostenstufung nicht nur die sach- und zeitbezogene Gliederung sowie die Ausgabenwirksamkeit betrachtet werden, sondern auch die Kostenverantwortung (Verursachung und Beeinflussbarkeit). Vieles ist in der Verwaltung wegen gesetzlicher Bestimmungen nicht oder nur schwer beeinflussbar.

Anstelle der Deckungsbeitragsrechnung ist in der Verwaltung eine Stufung nach Kostenverantwortung sinnvoller (Verursachung und Beeinflussbarkeit sind massgebend).

²⁴ A. Schellenberg, Rechnungswesen, S.335 ff

²⁵ In Anlehnung an A. Schellenberg: Rechnungswesen, S.337

Gestufteter Ergebnisausweis KOLIBRI		
Definition	Vorteile	Nachteile
Den Erlösen werden zuerst die Kosten der untersten Stufe und danach schrittweise die übergeordneten Stufen gegenübergestellt	<ul style="list-style-type: none"> Die Kostenblöcke entsprechen der Kostenverantwortung (Verursachung und Beeinflussbarkeit) Erhöhte Transparenz der Kosten, da die übergeordneten Anteile nicht in die unteren Stufen verteilt werden. 	<ul style="list-style-type: none"> Noch unbekannt aber in den öff. Verwaltungen zunehmend verbreitete Methode Die vollen Kosten eines Produktes sind erst auf der letzten Kostenstufe ersichtlich

Tabelle 6: Charakterisierung des gestuften Ergebnisausweises gemäss dem KOLIBRI-Modell

Auf diese Weise lassen sich die Vorteile der Voll- und der Teilkostenrechnung kombinieren.

Kategorisierung nach dem Zeitbezug der zu verrechnenden Kosten

In der Realität fallen - ungeachtet vom Modell - zu einem bestimmten Zeitpunkt Kosten an. Der Unterschied der Modelle liegt darin, dass die Kosten unterschiedlich weiterverrechnet bzw. umgelegt werden. Je nach dem Zeitbezug werden die tatsächlichen Kosten (Istkostenrechnung), die im Durchschnitt angefallenen Kosten der vergangenen Jahre (Normalkostenrechnung) oder die geplanten Kosten (Standard- oder Plankostenrechnung) überwältigt. Zudem kann die klassische Normalkostenrechnung erweitert werden, indem nicht nur die vergangenen Perioden, sondern auch die Zukunft einbezogen wird.

Unter dem Begriff **Istkostenrechnung** versteht man eine gegenwartsbezogene Kostenrechnungsmethode, wobei jeweils die Istkosten und Istmengen an die Leistungsempfänger weiterverrechnet bzw. umgelegt werden.

Istkostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Weiterverrechnung der tatsächlich angefallenen Kosten (mit Ist-Preisen bewertete Ist-Verbrauchsmengen)	<ul style="list-style-type: none"> Möglichkeit der Nachkalkulation Einfache Rechnung Keine Deckungsdifferenzen 	<ul style="list-style-type: none"> Fehlende Möglichkeit der detaillierten Kostenkontrolle mit Sollkosten, da nur Vergleiche zum Finanzbudget, innerbetriebliche Zeitvergleiche oder zwischenbetriebliche Vergleiche zur Verfügung stehen Administrativ aufwändig, da Kalkulationsätze immer wieder neu berechnet werden müssen Für dynamische Vorgänge ungeeignet

Tabelle 7: Charakterisierung der Istkostenrechnung

Unter dem Begriff **Normalkostenrechnung** versteht man eine vergangenheitsorientierte Kostenrechnungsmethode, bei der die Kostensätze aus Durchschnittswerten vergangener Perioden errechnet werden.²⁶

Verschiedene Varianten der Normalkostenrechnung ergeben sich, indem man die Durchschnittsbildung (Normalisierung der Kosten) für die Preise und/oder Mengen durchführt und einzelne Kostenarten verschieden behandelt. Zum Teil werden auch veränderte gegenwärtige oder zukünftige Kostenbestimmungsfaktoren berücksichtigt. Als Beispiel seien Lohnerhöhungen oder Verfahrenswechsel genannt. Man spricht in diesen Fällen von einer Normalkostenrechnung mit aktualisierten Mittelwerten im Gegensatz zu statischen Mittelwerten.

²⁶ C. Horngren, G. Forster, S. Datar: Kostenrechnung, S. 96

Die Normalkostenrechnung verringert sowohl die Vor- als auch die Nachteile der Istkostenrechnung. Aufgrund normalisierter Kalkulationssätze ist eine exakte Nachkalkulation nicht möglich; dafür werden aber Zufallsschwankungen der Kosten geglättet und die Abrechnungsarbeit verringert.

Schliesslich gestattet die Normalkostenrechnung im Gegensatz zur Istkostenrechnung bescheidene Anfänge einer wirksamen Kostenkontrolle: Man analysiert die Über- und Unterdeckungen, die sich als Differenz zwischen Normal- und Istkosten ergeben.²⁷

Normalkostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
<p>Weiterverrechnung der Kostensätze auf der Basis von Durchschnittswerten, welche sich in der Regel aus Ist-Kosten und Ist-Mengen vergangener Perioden ergeben.</p> <p>Vergangenheitsrechnung, kann aber mit Zukunftswerten erweitert werden.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Glättung von Zufallsschwankungen ▪ Möglichkeit der Kostenkontrolle 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Basiert vor allem auf Vergangenheit und Erfahrung und wenig auf zukünftiger Planung ▪ Deckungsdifferenzen müssen entsprechend interpretiert werden können

Tabelle 8: Charakterisierung der Normalkostenrechnung

Zu den zukunftsgerichteten Kostenrechnungssystemen zählen sowohl die Plan- als auch die Standardkostenrechnung. In der untenstehenden Tabelle sind die Vor- und Nachteile der Plan- und Standardkostenrechnung aufgeführt.

Bei den Begrifflichkeiten des Zeitbezuges herrscht häufig mit dem Begriff der **Standardkostenrechnung** noch einige Verwirrung. Einzelne Autoren gebrauchen Standard- und **Plankostenrechnung** synonym²⁸, andere fassen Standardkosten eher im Sinne von Standardisierung auf. Bei der Standardisierung liegt also eine klar umrissene und beschriebene, eben standardisierte Leistung vor, welche in Sollmengen zu Sollpreisen geplant wird. Im Sinne des Zeitbezuges sind beide Systeme als zukunftsgerichtet zu verstehen, wobei jedoch eine Unterscheidung in der Art und Weise der Beplanung vorliegt.²⁹

Plankostenrechnung / Standardkostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
<p>Systematische Planung der Stückkosten und Mengen (Stücklisten, Arbeitsplan), die bei wirtschaftlicher Leistungserstellung anfallen dürfen und Gegenüberstellung zu Ist-Kosten.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Detailliertere Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung möglich ▪ Aussagekräftiges Führungsinstrument ▪ Bei der Planung wird die Leitung gezwungen, Leistungen zu analysieren und wirtschaftlichere Werte zu planen ▪ Möglichkeit der Durchführung von Abweichungsanalysen 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aufwändiges Verfahren ▪ Stellt sehr hohe Ansprüche an die Nutzer der KLR ▪ Stellt hohe Ansprüche an die KLR-Software ▪ Erfordert z.T. standardisierte Prozesse und Produkte

Tabelle 9: Charakterisierung der Plan- und Standardkostenrechnung

²⁷ L. Haberstock: Kostenrechnung I, S.64 f

²⁸ Z.B. L. Nadig: Kostenrechnung als Führungsinstrument, S.327

²⁹ Vgl. dazu Kapitel 4.1.2 Kategorisierung nach der Art der Kostenplanung

Die Istkostenrechnung alleine vermag den Anforderungen der öffentlichen Verwaltung an die Kosten- und Leistungsrechnung nicht zu genügen. Denn die KLR muss auch Unterstützung bei der Planung und Budgetierung bieten können. Dafür ist auch die Normalkostenrechnung zu stark vergangenheitsorientiert, weshalb für die Modellwahl im KOLIBRI nur ein zukunftsgerichtetes Kostenrechnungssystem in Frage kommt. Die Standardkostenrechnung orientiert sich in erster Linie an standardisierten Produkten, die immer in gleicher Art und Weise hergestellt werden. Da in der öffentlichen Verwaltung v.a. Dienstleistungen erbracht werden, die nur beschränkt standardisierbar sind, fällt die Wahl somit auf die Plankostenrechnung.³⁰

Kategorisierung nach der Art der Kostenplanung

Da in der öffentlichen Verwaltung der Voranschlag eine zentrale Stellung als Planungs- und Steuerungsinstrument einnimmt, wird in diesem Abschnitt auf die Art der Planung eingegangen. Zu diesem Zweck werden die Budgetierung, die starre Plankostenrechnung, die flexible Plankostenrechnung und die Standardkostenrechnung unter dem Planungsaspekt näher betrachtet.

Bei der **Budgetierung** werden die Kosten in den Kostenstellen und Kostenträgern mit fixen Beträgen budgetiert. Obwohl diese aufgrund der geplanten Leistungen geschätzt werden, können nicht alle Einflüsse in die Rechnung einbezogen werden. Änderungen der Leistung, der Auslastung, Kostenverschiebungen und andere Einflüsse gehen zuwenig genau in die Berechnung ein.

Kosten-Budgetierung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Schätzung der Kosten in den Kostenstellen und Kostenträgern	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einfache und schnelle Methode ▪ Bezug zum Finanzbudget kann einfach hergestellt werden 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Starres System ▪ Veränderungen der Leistungen oder Auslastungen müssen von Hand nachberechnet werden ▪ Schwache Aussagefähigkeit bei der Analyse

Tabelle 10: Charakterisierung der Kosten-Budgetierung

Bei der **starrten Plankostenrechnung** werden die Plankosten nur für einen einzigen Beschäftigungsgrad ermittelt, nämlich für die Planbeschäftigung. Der Plankostenverrechnungssatz der Kostenstelle ergibt sich, indem die Plankosten durch die Planbeschäftigung dividiert wird. Dieser Planverrechnungssatz stellt immer einen Vollkostensatz dar, da bei der starren Plankostenrechnung keine Aufteilung in variable und fixe Kostenanteile stattfindet. Die in einer Periode zu verrechnenden Kosten ergeben sich, indem man den Plankostenverrechnungssatz mit der Istbeschäftigung multipliziert.

Starre Plankostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Ermittlung des Plankostenverrechnungssatzes aufgrund der Planbeschäftigung. Der Plankostensatz stellt einen Vollkostensatz dar, der nicht an die Istbeschäftigung angepasst wird.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einfache und schnelle Abrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Beeinträchtigte Aussagefähigkeit bei der Analyse der Abweichungen (im Gegensatz zur flexiblen Plankostenrechnung)

Tabelle 11: Charakterisierung der starren Plankostenrechnung

³⁰ Das Vorgehen zur Einführung einer Plankostenrechnung wird in Teil 5: Projektleitfaden, näher beschrieben.

Im Gegensatz zur starren Plankostenrechnung unterscheidet die **flexible Plankostenrechnung** zwischen variablen und fixen Kosten. Dadurch lassen sich detailliertere Abweichungsanalysen und Wirtschaftlichkeitskontrollen durchführen. Die flexible Plankostenrechnung geht davon aus, dass der Beschäftigungsgrad veränderlich ist.

Flexible Plankostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Unterteilung der Kosten in variable und fixe Kostenanteile	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Detaillierte Abweichungsanalysen sind möglich 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Beschäftigungsgrad als dominanter Kosteneinflussfaktor ▪ Anspruchsvolle Handhabung

Tabelle 12: Charakterisierung der flexiblen Plankostenrechnung

Die **Standardkostenrechnung** geht von standardisierten Produkten aus. Eine Leistung verbraucht immer die gleichen Ressourcen (Stückliste). Da dies sicherlich bei den Leistungen eines Kantons in den wenigsten Fällen zutrifft, ist diese Planungs- und Verrechnungsmethode für die öffentliche Verwaltung in weiten Teilen ungeeignet.

Standardkostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Planung der Kosten aufgrund von Absatzmengen von standardisierten Produkten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Detaillierte Abweichungsanalysen sind möglich ▪ Veränderungen der Leistung gehen direkt in die Planung ein 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Setzt standardisierte Produkte voraus (Stückliste) ▪ Sehr anspruchsvolle Handhabung

Tabelle 13: Charakterisierung der Standardkostenrechnung

Das System der Standardkostenrechnung kommt somit für das KOLIBRI-Modell nicht in Frage. Da die Analysemöglichkeiten der Kosten-Budgetierung sehr beschränkt sind, erscheint dieses System die Ansprüche an eine KLR längerfristig nicht erfüllen zu können und ist somit ungeeignet. Die besten Analysemöglichkeiten bietet zwar die flexible Plankostenrechnung, doch ist diese sehr komplex und anspruchsvoll. Der damit verbundene Aufwand lohnt sich für den Zusatznutzen, den man im Vergleich zur starren Plankostenrechnung erhält, nicht. Die Wahl in Bezug auf die Art der Beplanung fällt somit auf die starre Plankostenrechnung.³¹

Kategorisierung nach der Kostenverrechnungsmethode

In der **traditionelle Kostenrechnung** werden die Gemeinkosten zuerst auf die Kostenstellen und von dort mit Hilfe eines Schlüssels oder mittels eines Kostensatzes auf andere Kostenstellen oder die Kostenträger umgelegt bzw. verrechnet.

³¹ Das Vorgehen zur Einführung einer starren Plankostenrechnung wird in Teil 5 Projektleitfaden, näher beschrieben.

Traditionelle Gemeinkostenverrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Die Gemeinkosten werden in den Kostenstellen gemäss der Kostenstellenstruktur erfasst und weiter verteilt	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Einfache Bildung der Kostenstellen ▪ Einfache Zurechnungsgrössen (Bezugsgrössen, Schlüssel) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bei hohem GK-Anteil nicht verursachergerecht

Tabelle 14: Charakterisierung der traditionellen Gemeinkostenverrechnung

Die wirtschaftlichen Entwicklungen in den letzten Jahren (verstärkter Wettbewerb durch Globalisierung und Deregulierung, verstärktes prozessorientiertes Denken, Zunahme des Gemeinkostenanteils) erfordern eine genauere, verursachergerechtere Zuordnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger, um aussagekräftige Informationen zu erhalten. Die **Prozesskostenrechnung** stellt ein relativ modernes Kostenrechnungssystem auf Vollkostenbasis dar und wird oft als Ergänzungsrechnung zur traditionellen Vollkostenrechnung angewendet. Sie verteilt die Gemeinkosten nicht mittels einer Schlüsselgrösse proportional auf die Kostenträger, sondern ordnet die Kosten den Prozessen zu, die bei der Leistungserstellung durchlaufen werden. Danach wird analysiert, welchen Beitrag die Prozesse zur Erstellung der einzelnen Kostenträger leisten. Die Kosten werden darauf aufbauend den jeweiligen Kostenträgern zugeordnet.

Prozesskostenrechnung		
Definition	Vorteile	Nachteile
Die Kosten werden den Prozessen zugeordnet und den Trägern nach Prozessschritten verrechnet	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Mehr Transparenz bzgl. der Gemeinkosten ▪ Schliesst die anderen Systeme nicht aus, sondern kann ergänzend in spezifischen Bereichen geführt werden ▪ Beachtliche Verbesserungspotenziale werden teilweise schon bei der Aufsetzung des Systems sichtbar 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sehr aufwändiges Kostenzurechnungsverfahren ▪ Standardisierte, repetitive Prozesse sind Voraussetzung ▪ Fundiertes Know-how als Voraussetzung zur Einführung einer Prozesskostenrechnung ▪ Setzt eine Prozessorganisation voraus

Tabelle 15: Charakterisierung der Prozesskostenrechnung

Insbesondere in der Privatwirtschaft hat die Prozesskostenrechnung in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen. In der kantonalen Verwaltung ist sie jedoch nur beschränkt einsatzfähig, da nicht standardisierte Dienstleistungsprozesse vorherrschend sind und der Aufwand für eine Prozesskostenrechnung sehr gross ist.

Die Wahl im KOLIBRI-Modell fällt somit auf die traditionelle Gemeinkostenverrechnung. Denkbar ist jedoch die Einführung einer Prozesskostenrechnung für Teilbereiche, welche über hohe Gemeinkosten verfügen, die nicht mittels Zeiterfassung auf die jeweiligen Kostenträger zugewiesen werden können und die auf detaillierte Kosteninformationen angewiesen sind.

4.1.3 Zusammenfassung: Wahl des KOLBRI-KLR-Basismodells

Eine kantonale Verwaltung hat vielfältige Aufgaben. Entsprechend vielfältig sind auch die Bedürfnisse, die eine Kosten- und Leistungsrechnung erfüllen sollte. Ein einheitliches Modell,



das alle Bedürfnisse aller Verwaltungseinheiten der öffentlichen Hand abdecken würde, gibt es nicht.

Im Sinne einer Harmonisierung und Standardisierung gilt es dennoch, sich auf ein grundlegendes Kostenrechnungsmodell zu beschränken. Dabei fällt die Wahl auf ein Modell, welches für den grössten Teil der Verwaltungseinheiten sinnvoll anwendbar ist.

Wahl nach dem Sachumfang der zu verrechnenden Kosten

Wenn auch die Führungsinformation einer Organisationseinheit im wesentlichen in den variablen Kostenanteilen der Produkte zu suchen ist, müssen die Produkte letztlich mit ihren vollen Kosten ausgewiesen werden. Um diesem Zielkonflikt zu begegnen, müssen die Kosten den Produkten in verschiedenen Stufen zugewiesen (Teilkosteninformation) und die übergeordneten Kosten auf die Produkte aufgeschlüsselt werden (Vollkosteninformation).

Die Kosten der Kostenstellen werden den Kostenträgern in Stufen weiterverrechnet (fixe und variable Anteile)³²; in der letzten Stufe werden die Vollkosten ausgewiesen.

Empf - 1 Die interne Belastung erfolgt mittels Teilkosten auf die Kostenträger in Stufen. Auf den Produkten werden Vollkosten ausgewiesen.

Ein Produkt kann in Teilprodukte (TP) aufgeteilt werden. Auf der Stufe Teilprodukt werden nur die direkten Einzelkosten ausgewiesen. Da die Teilprodukte keine Umlagen und keine Deckungsdifferenzen beinhalten, werden die vollen Kosten erst auf der Stufe des Produktes ausgewiesen.

Die vollen Kosten bestehen aus den

- Einzelkosten
- Personalgemeinkosten
- Sachgemeinkosten
- Kalkulatorischen Kosten
- Deckungsdifferenzen der Kostenstellen
- Internen Verrechnungen
- Internen Umlagen

³² Vgl. dazu Kapitel 4.1 KLR-Modell und Kapitel 4.4.2 Splitting des Kostensatzes

Beisp - 2 Vollkosten auf Produkten³³

Die Teilprodukte TP 11 bis TP 13 weisen nicht die vollen Kosten aus, da nicht alle Verrechnungen und Umlagen und keine Deckungsdifferenzen zugeschlagen werden. Auch der Kostenträger P 1 dir weist nicht alle Kosten aus. Erst mit der Aggregation aller Teilprodukte ergibt sich eine Vollkostensicht (KS III brutto) auf dem Objekt "Tot P1".

	TP 11	TP 12	TP 13	P1 dir	Tot P1
Total Einzelkosten	1'800	2'000	2'200	2'200	8'000
Total Gemeinkosten	78'800	119'000	82'800	60'600	341'200
Kostenstufe I	80'600	121'000	85'000	62'800	349'400
Direkte Verrechnungen					33'270
Deckungsdifferenz der KST					3'030
Kostenstufe II					385'700
Direkte Umlagen					24'300
Kostenstufe III brutto					410'000

Wahl der Darstellung des Ergebnisses

Die Lösung KOLIBRI mit dem gestuften Ergebnisausweis auf Vollkostenbasis vereinigt die Vorteile der Voll- und der Teilkostenrechnung³⁴, indem sie beide Kosteninformationen darzustellen vermag. Zudem lässt sie sich mit geringem Aufwand installieren und ist mit unterschiedlichen Kostenrechnungssystemen (Istkosten-, Normalkosten-, Plankosten-, Standardkostenrechnung) verträglich.

Prms - 1 Die Kosten werden den Erlösen pro Produkt auf mehreren Stufen gegenübergestellt.

Wahl des Zeitbezugs der zu verrechnenden Kosten

Die Istkostenrechnung bietet für die Steuerung nur geringe Möglichkeiten. Zudem ist sie administrativ aufwändig, da die Kalkulationssätze immer wieder neu berechnet werden müssen.

Die Normalkostenrechnung ist stark vergangenheitsorientiert und für eine Wirtschaftlichkeitskontrolle nur beschränkt geeignet. Denn die Kosten und Leistungen einer Periode werden sehr stark von den aktuellen Gegebenheiten bestimmt, so dass die Istkosten aus verschiedenen Perioden in der Regel nicht miteinander vergleichbar sind, bzw. die Gefahr besteht, dass Schlechtes mit Schlechtem verglichen wird.³⁵

Die Plankostenrechnung bietet den Vorteil, dass sie zukunftsorientiert ist. In Zusammenhang mit dem Budget kommt in der öffentlichen Verwaltung einem System, welches mit Zukunftswerten rechnet, besondere Bedeutung zu. Zudem lassen sich durch Vergleiche der Plan- mit den Istwerten Abweichungsanalysen anstellen, welche Hinweise auf die Wirtschaftlichkeit und auf Verbesserungsmöglichkeiten geben können. Obwohl die Plankostenrechnung eher etwas anspruchsvoller ist, lassen sich mit diesem Kostenrechnungssystem die Ziele einer KLR in der öffentlichen Verwaltung am besten erreichen. Damit kann sichergestellt werden, dass Kostenunter- oder -überschreitungen in erster Linie durch den Verursacher dieser Abweichungen getragen werden. Ist die Kostenabweichung durch veränderte Bezugsmengen verursacht, hat der Leistungsbezüger diese Abweichung zu tragen.

³³ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel c) aufgezeigt.
³⁴ Vgl. dazu Kapitel 4.1.2 Kategorisierung nach der Darstellung des Ergebnisses
³⁵ A. Schellenberg: Rechnungswesen, S.327

Prms - 2 Die zu verrechnenden Kosten werden stets auf Basis der geplanten Tarife weiterverrechnet (Ist-Mengen x Plankosten).

Beisp - 3 Verrechnung an andere OE's zu geplanten Preisen³⁶

Die Verrechnung von internen Produkten findet zu geplanten (budgetierten) Preisen statt. Wenn die Menge variiert, variiert die Entlastung entsprechend und es entsteht eine Überdeckung. Die Deckungsdifferenz entsteht auch durch geringere Kosten in der laufenden Rechnung des internen Produktes.

	Budget	Actual	Bemerkungen
Kostenstufe I	100'000	95'000	
Verrechn von anderen OE	20'000	15'000	5' Minderkosten
DD der KST	-	-5'000	5' Minderkosten
Kostenstufe II	120'000	105'000	
Umlagen von anderen OE	30'000	30'000	
Kostenstufe III brutto	150'000	135'000	
Erlöse	25'000	30'000	5' Mehrerlös
Kostenstufe III netto	125'000	105'000	
Preis Pro Einheit	250	250	Zu Planpreisen
Mengen	500 E	530 E	
Tot Verrechn an andere OE	125'000	132'500	7'5 Mehrleistung
DD der eigenen OE	-	-27'500	DD bleibt in OE

Wahl der Art der Kostenplanung

Die Standardkostenrechnung setzt standardisierte Produkte voraus, was in der öffentlichen Verwaltung in den wenigsten Fällen zutrifft.

Da eine flexible Plankostenrechnung zu aufwändig ist und im vorliegenden Modell auf eine Aufteilung in variable und fixe Kosten verzichtet wird, fällt die Modellwahl in Bezug auf die Planung auf die starre Plankostenrechnung.

Prms - 3 Zur Planung der Kosten gelten die Grundsätze der starren Plankostenrechnung.

Wahl der Kostenverrechnungsmethode

Obwohl sich für einige Verwaltungseinheiten die Prozesskostenrechnung eignen würde (z. B. Fahrzeugkontrolle, Passbüro), erweist sich für viele Organisationsstrukturen eine Standardisierung der Prozesse als zu komplex oder gar unmöglich, da diese nicht repetitiv sind. Für die Mehrzahl der Verwaltungseinheiten ist die traditionelle Gemeinkostenverrechnung genügend.

Prms - 4 Die Gemeinkosten werden traditionell erfasst und verrechnet.

Dies schliesst jedoch nicht aus, dass ergänzend eine Prozesskostenrechnung geführt werden kann. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass sich eine solche Weiterentwicklung in das Gesamtsystem integrieren lässt. Zudem ist die Mischung zweier Systeme sehr sorgfältig zu planen.

Frg - 1 Wo sinnvoll und möglich kann die traditionelle Gemeinkostenrechnung durch eine Prozesskostenrechnung ergänzt werden.

³⁶ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel d) aufgezeigt.

Wahl des KLR-Modells

Die Wahl zur Harmonisierung des KLR-Modells fällt also zusammengefasst auf die **starre Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis mit gestuftem Kostenausweis** (gelb unterlegt).

Dimensionen der Modellmatrix	Kostenrechnungssystem
Sachumfang der zu verrechnenden Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vollkostenrechnungssysteme ▪ Teilkostenrechnungssysteme
Darstellung des Ergebnisses	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ungestufter Ergebnisausweis ▪ gestufter Ergebnisausweis
Zeitbezug der zu verrechnenden Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Istkostenrechnungssysteme (gegenwartsbezogen) ▪ Normalkostenrechnungssysteme (vergangenheitsbezogen) ▪ Plan- und Standardkostenrechnungssysteme (zukunftsbezogen)
Art der Kostenplanung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Budgetierung ▪ starre Plankostenrechnung ▪ flexible Plankostenrechnung ▪ Standardkostenrechnung
Kostenverrechnungsmethode	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Traditionelle Kostenrechnung ▪ Prozesskostenrechnung

Tabelle 16: Wahl der Dimensionen des KLR-Modells

Folgende Gründe sprechen für diese Modellwahl:

- Das Modell kann in den meisten Verwaltungseinheiten eines Kantons sinnvoll angewendet werden.
- Das Modell ermöglicht relativ gute Steuerungsmöglichkeiten.
- Das Modell ist einfach und verständlich.
- Das Modell kann einfach realisiert werden.

4.1.4 Übersicht über das KLR-Modell

In diesem Kapitel wird das Basismodell im Überblick beschrieben. In den folgenden Kapiteln werden dann die einzelnen Teile der KLR detailliert dargestellt.

Einbettung in das KOLIBRI-Gesamtmodell

Innerhalb einer Organisationseinheit wird eine KLR geführt, in der sämtliche Abgrenzungen, innerbetriebliche Leistungsverrechnungen und Umlagen zwischen Kostenstellen und Kostenträgern vorgenommen werden. Daneben bestehen Beziehungen zu vorgelagerten (Finanzbuchhaltung, Arbeitszeiterfassung, Anlagebuchhaltung) und nachgelagerten (Managementinformationssystem, Indikatorenrechnung) Systemen. Die vor- und nachgelagerten Systeme sind Teil des KOLIBRI-Gesamtmodells, an die bestimmte Anforderungen gestellt werden³⁷.

³⁷ Vgl. dazu Teil 3 Das KOLIBRI-Gesamtmodell



Gesamtsicht Kanton

Das KLR-Modell wurde auf der Basis einer Organisationseinheit entwickelt. Eine Organisationseinheit kann sowohl als Querschnittsamt ein typischer Leistungserbringer mit internen Produkten für andere Ämter als auch eine Dienststelle mit eigentlichen Produkten sein. Diese Organisationseinheiten stehen in gegenseitigen Abhängigkeiten zueinander. Hier soll gezeigt werden, wie das Modell aus kantonaler Sicht aussieht.

Auf der Stufe Kanton sieht das Zusammenspiel dieser Organisationseinheiten folgendermassen aus:

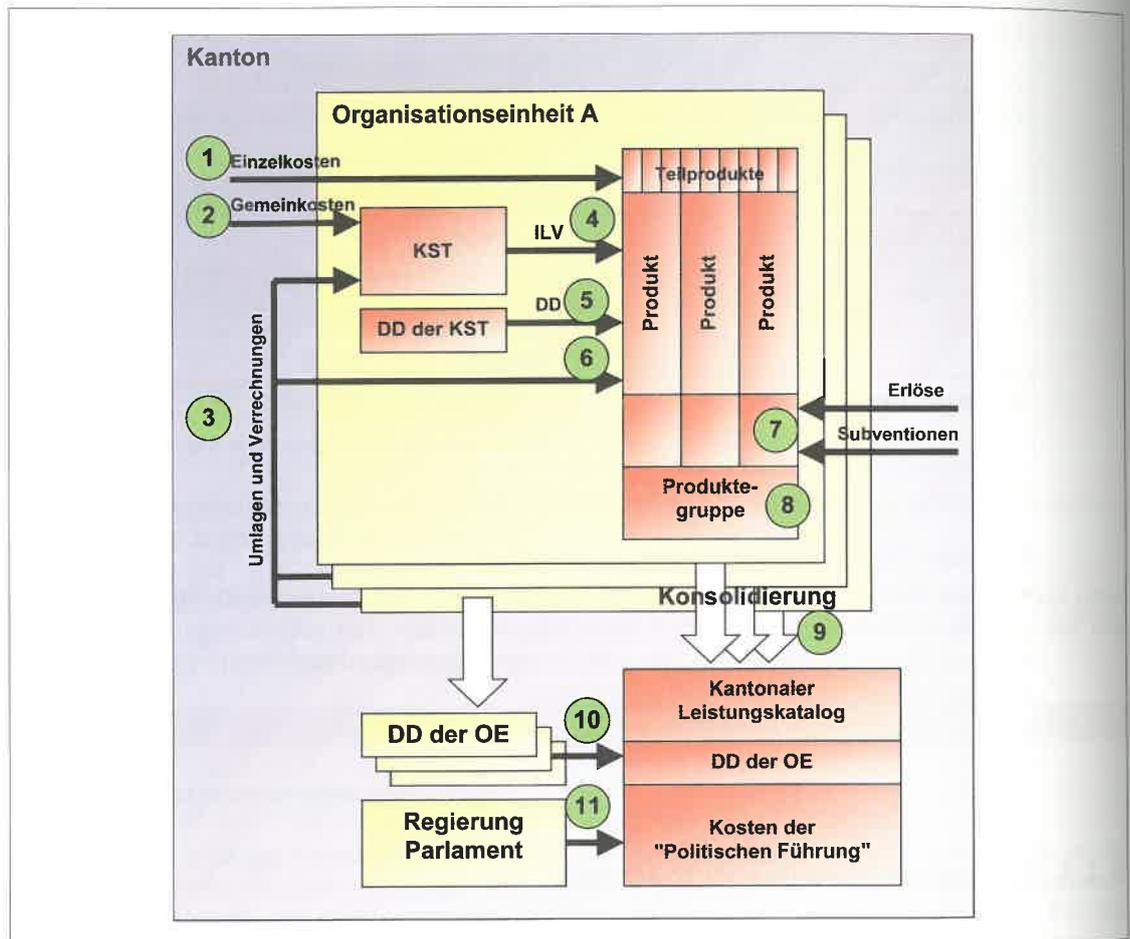


Abbildung 10: Das KLR Modell im Überblick aus kantonaler Sicht

Aus Kantonssicht gelten die folgenden Grundsätze:

- (1) Die Einzelkosten werden den Produkten oder Teilprodukten (TP) direkt zugeschlagen. Die Teilprodukte beinhalten aber keine Umlagen und keine Deckungsdifferenzen und weisen somit keine Vollkosten aus. Die Einzelkosten mehrerer Teilprodukte werden zu Produkteinzelnkosten aggregiert.
- (2) Die Gemeinkosten (Personalgemeinkosten, Sachgemeinkosten und kalkulatorische Kosten) werden den Kostenstellen zugeschlagen.
- (3) Die Kosten von Organisationseinheiten, die kantonsinterne Leistungen erbringen (z.B. Querschnittsämter), werden den empfangenden Einheiten weiterbelastet. Auf den Produkten werden damit die vollen Kosten ausgewiesen.
- (4) Die Kosten der Kostenstellen werden den Produkten mit einem Kostensatz weiterverrechnet (innerbetriebliche Leistungsverrechnung, ILV).



- (5) Die Deckungsdifferenzen der Kostenstellen werden in eine separate Stufe der Kostenstufen-Rechnung auf den Kostenträger gebucht.
- (6) Die Umlagen und Verrechnungen für empfangene Leistungen aus anderen Organisationseinheiten werden den Kostenträgern in einer separaten Stufe zugewiesen.
- (7) Die Produkterlöse und Subventionen für subventionierte Produkte werden den vollen Kosten der Produkte gegenübergestellt. Damit werden die Nettokosten pro Produkt ausgewiesen.
- (8) Die vollen Brutto- und Nettokosten mehrerer Produkte werden zu Produktgruppen aggregiert. Diese sollten mit der funktionalen Gliederung identisch sein.
- (9) Die Kosten der Produktgruppen der einzelnen Organisationseinheiten werden zum kantonalen Leistungskatalog konsolidiert, damit die kantonsinternen Umsätze, Verrechnungen und Umlagen die konsolidierte Rechnung nicht unnötig belasten. Zur Erstellung eines kantonsweiten Ergebnisausweises müssen Konsolidierungsrichtlinien erlassen werden.
- (10) Aus den Umlagen und Verrechnungen von Leistungen an andere Organisationseinheiten entstehen Unter- und Überdeckungen der internen Produktkosten. Diese werden in einer übergeordneten Stufe ausgewiesen und nicht mehr auf die einzelnen Produkte oder Produktgruppen aufgeteilt.
- (11) Die Kosten des Parlamentes und der Regierung werden in der Produktgruppe "Politische Führung" gesammelt. Diese werden in einer übergeordneten Stufe ausgewiesen und nicht mehr auf die einzelnen Produkte oder Produktgruppen aufgeteilt.

Sicht Organisationseinheit

Im Zentrum des KLR-Modells steht die Kosten- und Leistungsrechnung einer Organisationseinheit.

Das Modell basiert auf der Annahme, dass eine Organisationseinheit mit einer Budgeteinheit identisch ist, in welcher deren Chef Budgetverantwortung trägt. Je nach Kanton wird für diese Einheit ein anderer Begriff verwendet (Dienststelle, Amt, usw.).

In diesem Handbuch wird der Begriff **Organisationseinheit** (OE) verwendet.

Innerhalb einer Organisationseinheit wird eine KLR geführt, in der sämtliche Abgrenzungen, innerbetriebliche Leistungsverrechnungen und Umlagen zwischen Kostenstellen und Kostenträgern vorgenommen werden. Daneben bestehen Beziehungen zu vorgelagerten (z.B. Arbeitszeitrapportierung, Anlagebuchhaltung) und nachgelagerten (z.B. Managementinformationssystem, Indikatorenrechnung) Systemen.

Auf der Stufe Organisationseinheit sieht das KLR-Modell in groben Zügen folgendermassen aus:

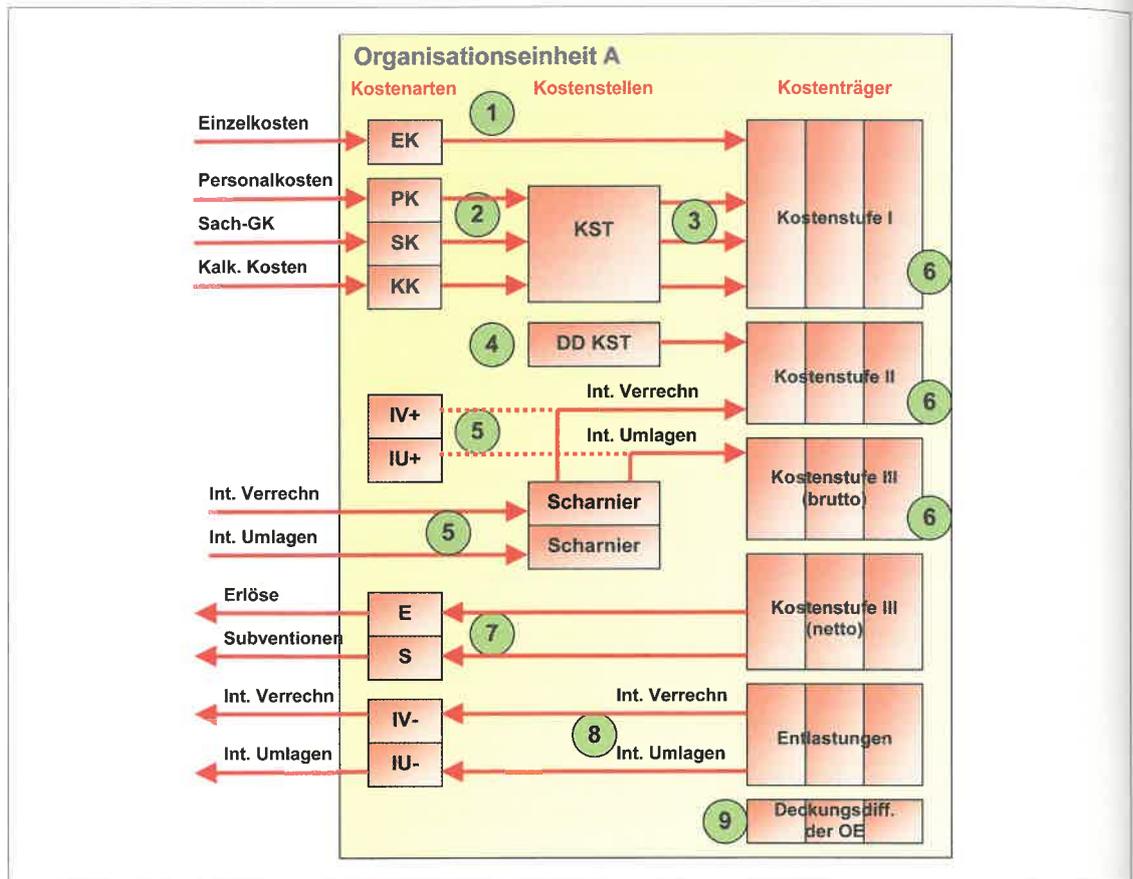


Abbildung 11: Das KLR Modell im Überblick aus Sicht der OE

Aus Sicht der Organisationseinheit gelten im KLR-Modell die folgenden Grundsätze:

- (1) Die Einzelkosten werden den Produkten oder Teilprodukten (TP) direkt zugeschlagen³⁸. Die Teilprodukte beinhalten aber keine Umlagen und keine Deckungsdifferenzen und weisen somit keine Vollkosten aus. Die Einzelkosten mehrerer Teilprodukte werden zu Produkteinzelkosten aggregiert.
- (2) Die Gemeinkosten werden den Kostenstellen zugeschlagen³⁹ und in den Kostenarten-gruppen Personalgemeinkosten, Sachgemeinkosten und kalkulatorischen Kosten gruppiert. Die kalkulatorischen Kosten wie Abschreibungen, Mieten und Zinskosten werden auf sekundären Kostenarten gebucht.
- (3) Die Kosten der Kostenstellen werden den Produkten mit einem Kostensatz weiterverrechnet (innerbetriebliche Leistungsverrechnung, ILV). Zur stufengerechten Zuordnung der in den Kostenstellenkosten enthaltenen Umlagen und Verrechnungen kann der Vollkostensatz gesplittet werden⁴⁰.
- (4) Durch Verrechnung der Sollkosten entstehen in den Kostenstellen Unter- und Überdeckungen, sogenannte Deckungsdifferenzen (DD)⁴¹. Diese dienen zur Analyse der Kostenstellen und werden in eine separate Stufe der Kostenstufen-Rechnung auf den Kostenträger gebucht.
- (5) Die Kosten von Organisationseinheiten, die kantonsinterne Leistungen erbringen (z.B. Querschnittsämter), werden den empfangenden Einheiten weiterbelastet. Diese Umlagen (IU+) und Verrechnungen (IV+) aus anderen Organisationseinheiten können sowohl die

³⁸ Zwischen HRM-Kontenplan und dem KLR-Kostenartenplan der primären Kosten besteht eine 1:1 Beziehung.

³⁹ Zwischen HRM-Kontenplan und dem KLR-Kostenartenplan der primären Kosten besteht eine 1:1 Beziehung.

⁴⁰ Vgl. dazu Kapitel 4.4.2 Splitting des Kostensatzes

⁴¹ Vgl. dazu Kapitel 4.4.2 Deckungsdifferenzen



Kostenstellen als auch die Kostenträger betreffen. Zur Trennung werden sog. Scharnierkostenstellen verwendet⁴².

- (6) Die Kostenträgerrechnung wird mit einem gestuften Kostenausweis dargestellt, welcher sich nach der Beeinflussbarkeit und Verursachung der Kosten richtet.
- (7) Die Produkterlöse und Subventionen für subventionierte Produkte werden den vollen Kosten der Produkte gegenübergestellt. Damit werden die Nettokosten pro Produkt ausgewiesen.
- (8) Die Nettoplankosten von OE mit kantonsinternen Produkten, die für andere Organisationseinheiten erbracht werden, werden den empfangenden Einheiten mit Verrechnungen (IV-) oder mit Umlagen (IU-) weiterbelastet⁴³.
- (9) Aus den Umlagen und Verrechnungen von Leistungen an andere Organisationseinheiten entstehen bei OE mit internen Produkten Unter- und Überdeckungen der internen Produktkosten. Diese werden ausgewiesen und dienen zur Analyse.

Deckungsdifferenzen

Im KOLIBRI-Konzept sind die Deckungsdifferenzen ein wesentliches Merkmal zur Analyse der Abweichungen der Ist-Kosten von den Plankosten. Dabei sind grundsätzlich zwei Arten zu unterscheiden:

- **Deckungsdifferenzen der Kostenstellen:** Die Planung der Kosten erfolgt in der starren Plankostenrechnung sowohl auf den Kostenstellen als auch auf der Ebene der Kostenträger. Die direkten Kosten der Kostenstellen und Kostenträger (primäre Kosten) werden in der Rechnung des laufenden Jahres mit Istkosten gebucht. Die Entlastung der Kostenstellen erfolgt hingegen mittels der geplanten Vollkostensätze (Plankostensatz x Istbezugsgrößenmenge = Sollkosten). Somit entstehen in den Kostenstellen Deckungsdifferenzen (Istkosten minus Sollkosten), welche der Analyse der Abweichung dienen. Diese Rechnungsdifferenzen werden in der Kostenstufe II auf die Kostenträger verteilt.

⁴² Vgl. dazu Kapitel 4.4.1 Scharnierkostenstellen

⁴³ Die Internen Belastungen sind im Kapitel 4.5 interne Belastungen beschrieben



Beisp - 4 Deckungsdifferenzen von Kostenstellen⁴⁴

Die Deckungsdifferenzen auf den Kostenstellen entstehen entweder durch Abweichungen der Kosten zu den geplanten Werten (Mehr- oder Minderkosten) oder durch Abweichungen der effektiven zur geplanten Leistung (Mehr- oder Minderleistung) in den entsprechenden Kostenstellen.

	Budget	Actual	Bemerkungen
Total Kostenstellenkosten	838'400	845'400	7' Mehrkosten
Total Rapportierte Stunden P1	800 h	800 h	
Total Rapportierte Stunden P2	600 h	700 h	100 Mehrleistung
Total Rapportierte Stunden P3	5'000 h	5'000 h	
Total Leistung	6'400 h	6'500 h	
Entlastung auf Produkt P1	104'800	104'800	
Entlastung auf Produkt P2	78'600	91'700	
Entlastung auf Produkt P3	655'000	655'000	
Total Entlastung KST	838'400	851'500	
Deckungsdifferenz	-	-6'100	DD bleibt auf KST

Die DD wird erst in der Kostenstufe II mittels eines Schlüssels auf die Kostenträger verteilt. Dieser Schlüssel kann für jede Kostenstelle individuell sein, oder aber die Summe aller DD der KST werden nach dem gleichen Schlüssel verteilt.

- **Deckungsdifferenzen der Organisationseinheiten mit kantonsinternen Produkten:** Die Umlagen und zwischenbetrieblichen Verrechnungen erfolgen zur Ermittlung der vollen Plankosten in der Planungsphase. Damit sind die zu erwartenden Kosten in den empfangenden Organisationseinheiten bekannt. Im laufenden Jahr werden den empfangenden Einheiten, unabhängig von den tatsächlichen Istkosten der kantonsinternen Produkte, die geplanten Kosten weiterverrechnet. Damit bleibt die Verantwortung der Mehr- oder Minderkosten in der erbringenden Organisationseinheit; sie wird nicht auf die Empfänger überwältzt. Diese Deckungsdifferenzen (die positiv oder negativ sein können) dienen zur Analyse der Abweichungen der kantonsinternen Produkte.

Beisp - 5 Umlage an andere OE von geplanten Kosten⁴⁵

Die Umlage von Querschnittsleistungen wird anhand der budgetierten und vereinbarten Werte vorgenommen, ungeachtet der Mehr- oder Minderkosten der entsprechenden Organisationseinheit. Die dadurch entstandene Deckungsdifferenz verbleibt in der abgebenden Organisationseinheit; sie wird in einer höheren Kostenstufe kantonsweit konsolidiert.

	Budget	Actual	Bemerkungen
Kostenstufe I	150'000	180'000	30' Mehrkosten
Verrechn von anderen OE	30'000	32'000	2' Mehrkosten
DD der KST	-	6'000	6' Mehrkosten
Kostenstufe II	180'000	218'000	
Umlagen von anderen OE	40'000	40'000	
Kostenstufe III brutto	220'000	258'000	
Subventionen	-120'000	-120'000	
Kostenstufe III netto	100'000	138'000	
Tot Umlagen an andere OE	100'000	100'000	Zu Planpreisen
DD der eigenen OE	-	38'000	DD bleibt in OE

⁴⁴ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel b) aufgezeigt.

⁴⁵ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel d) aufgezeigt.

Verantwortlichkeiten

Die Verantwortung für die in der Verwaltung anfallenden Kosten wird den zuständigen Personen im KOLIBRI-Modell folgendermassen zugewiesen:

- Der **Kostenstellen-Leiter** ist für die Kostenstelle und die darin entstehenden Deckungsdifferenzen verantwortlich.
- Der **Produktverantwortliche** zeichnet für die Stufe I sowie die Erlöse verantwortlich.
- Der **Chef der Organisationseinheit** hat die Stufen II und III sowie die Deckungsdifferenzen der OE zu verantworten.

Mit diesem System ist gewährleistet, dass keine Kosten entstehen, für die niemand direkt verantwortlich ist. Die Verantwortung wird aber stark dezentralisiert.

Kantonaler Leistungskatalog

Das KLR-Modell beschreibt in erster Linie die Kostenrechnung einer Organisationseinheit. Um die Gesamtsicht des Kantons auszuweisen, sind die Produkte, Deckungsdifferenzen und die Kosten der politischen Führung zu konsolidieren, was in der Kostenstufe IV erfolgt.⁴⁶

Prms - 5 Zur Erstellung eines kantonsweiten Ergebnisausweises müssen Konsolidierungsrichtlinien erlassen werden.

Durchlaufende Beiträge, Steuern, Subventionen

Da in der Kosten- und Leistungsrechnung nur Daten erfasst werden, die in direktem Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung stehen, sind Einnahmen und Ausgaben, welche nicht diesem Zweck dienen, nicht als Kosten in die KLR aufzunehmen. Dazu gehören insbesondere die allgemeinen Steuern, die produktunabhängigen Subventionen, durchlaufende Beiträge sowie Konzessionen und Regalien. Auswertungen dieser Grössen lassen sich einfacher im HRM als in der KLR durchführen.

Im Gegensatz zu diesen Finanzströmen sind grundsätzlich alle Beiträge und Steuern bzw. Gebühren, welche für eine bestimmte Leistung empfangen oder für eine solche verteilt werden, in der KLR zu erfassen. Diese Einnahmen stehen in direktem Zusammenhang mit der Leistungserstellung und haben einen Einfluss auf die Produktkosten.

Somit lassen sich im wesentlichen drei Kategorien von Leistungen unterscheiden:

- **Durchlaufende Beiträge** (Kontengruppe 47) werden vom Kanton nur entgegengenommen, um sie sogleich an andere Empfänger weiterzuverteilen (Kontengruppe 37). Diese Beträge sind nicht in der KLR zu erfassen. Die Kosten, welche im Zusammenhang mit der Beitragsverteilung stehen, werden jedoch sehr wohl in der KLR auf einem eigens dafür vorgesehenen Produkt erfasst.

Stdd - 1 Durchlaufende Beiträge werden in der KLR nicht erfasst.

Beisp - 6 Behandlung von durchlaufenden Beiträgen

Subventionen an die Agrarwirtschaft betragen 2'000'000.--.

Eine Abteilung verwendet zur Verteilung und Prüfung dieser Subventionen eine 50% Stelle und budgetiert dazu Kosten von 150'000.-- (Kostenträger Verteilung der Subventionen). In der KLR sind nur die Kosten der Verteilung relevant. Die 2 Mio. werden nur in der FIBU erfasst.

⁴⁶ vgl. Abschnitt 4.7.2

- **Produktunabhängige Erträge** fließen nicht in die KLR ein, da sie nicht in direktem Zusammenhang mit einer Leistungserstellung stehen (z.B. allgemeine Steuern, Konzessionen).

Stdd - 2 Allgemeine Steuern, produktunabhängige Beiträge sowie Konzessionen und Regalien werden in der KLR nicht erfasst.

Beisp - 7 **Behandlung von Allgemeinen Steuern**

Die erhobenen allgemeinen Steuern eines Kantons werden nicht direkt den Produkten zugewiesen. Sie sind auch nicht das Verdienst der Steuerverwaltung. Diese erhebt und prüft diese und erledigt das Inkasso.

Die Kosten für diese Leistung sind in der KLR auszuweisen, nicht jedoch die Steuereinnahmen. Diese werden zur Finanzierung der Laufenden Rechnung und der Investitionsrechnung verwendet und werden in der FIBU abgebildet.

- **Produktbezogene Beiträge** werden in der KLR auf dem entsprechenden Produkt ausgewiesen.
- **Subventionierte Anlagen** fließen über die Abschreibungen in die betreffenden Produkte ein.⁴⁷

Stdd - 3 Produktbezogene Beiträge, Steuern und Gebühren sowie leistungsbezogene Subventionen sind in der KLR den entsprechenden Produkten zuzuweisen.

Beisp - 8 **Behandlung von produktbezogenen Subventionen**

Subventionierte Produkte sollen die korrekten Kosten ausweisen. Dazu werden die Kosten bis zur Kostenstufe III brutto aufgezeigt und in einem nächsten Schritt den Subventionen gegenübergestellt.⁴⁸

Das Produkt Forst sei vom Bund mit 1'000'000.- subventioniert. Die Kosten werden bis zur Kostenstufe III brutto ohne Subventionen ausgewiesen und betragen 2'500'000.-. Die Abteilung Forst erwirtschaftet zudem Erlöse von 800'000.-. Nach Abzug der Subventionen und der Erlöse verbleibt in der Kostenstufe III netto ein Restbetrag von 700'000.-.

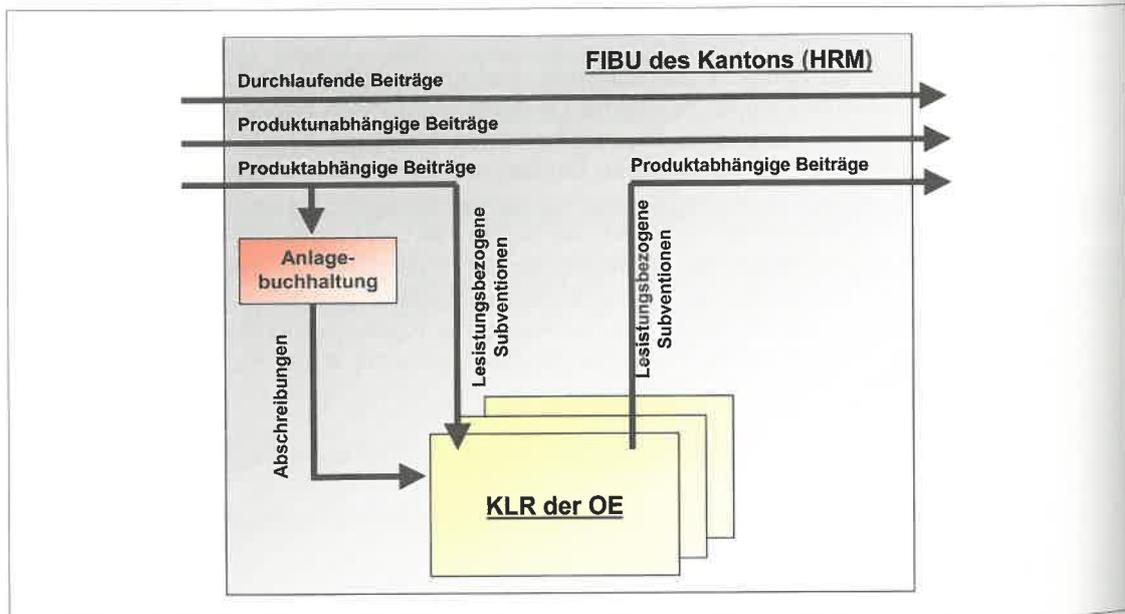


Abbildung 12: Wertefluss von durchlaufenden, produktunabhängigen und produktabhängigen Beiträgen

⁴⁷ Vgl. dazu Kapitel 4.3.2 Subventionierte Anlagen

⁴⁸ Zur Verwendung der sekundären Kostenarten siehe Kap. 4.2.3 Belastungen innerhalb des Kostenrechnungskreises

4.1.5 Wahl der Systemgrenzen

Wahl des Kostenrechnungskreises

Der Kostenrechnungskreis bezeichnet (unabhängig von der eingesetzten Applikationssoftware) die Systemgrösse eines in sich geschlossenen KLR-Systems. Innerhalb dieser Systemgrenzen können – mittels sekundärer Kostenarten – Umlagen und Verrechnungen vorgenommen werden. Sobald interne Belastungen an Organisationseinheiten, die ausserhalb dieser Grenzen liegen, weiterverrechnet werden sollen, muss dies auf der Ebene der Finanzbuchhaltung geschehen (pagatorisch). In diesem Fall werden interne Debitoren und Kreditoren oder Proformarechnungen generiert.

Welche organisatorische Ebene eine kostenrechnerisch selbständig abrechnende Einheit darstellen soll und somit ein eigenes, abgeschlossenes KLR-System bildet, ist von den Kantonen jeweils selbst zu definieren und auf die entsprechende Software abzustimmen.

Frg - 2 Die Systemgrenzen des Kostenrechnungskreises müssen mit den Bedürfnissen des Kantons und der Buchhaltungs-Software abgestimmt werden.

Ein abgeschlossenes Kosten- und Leistungsrechnungssystem kann auf verschiedenen Ebenen geführt werden.

Denkbar sind insbesondere folgende organisatorische Ebenen:

- Organisationseinheit
- Departement
- Kanton

Wird jede Organisationseinheit, jedes Amt oder jedes Departement als abgeschlossenes KLR-System geführt, so bringt dies den Nachteil mit sich, dass interne Belastungen, die ausserhalb dieses Kreises verrechnet werden, über die Finanzbuchhaltung zu verbuchen sind. Es wird deshalb empfohlen, das KLR-System (Kostenrechnungskreis) möglichst umfassend zu implementieren.

Empf - 2 Der Kostenrechnungskreis (abgeschlossenes KLR-System) soll möglichst umfassend geführt werden.

Wahl des Buchungskreises

Der Buchungskreis bezeichnet (unabhängig von der eingesetzten Applikationssoftware) die Systemgrösse, zu der eine Bilanz und eine Erfolgsrechnung zugeordnet werden.

Welche organisatorische Ebene eine finanzbuchhalterisch selbständig abrechnende Einheit darstellen soll, ist von den Kantonen jeweils selbst zu definieren und auf die entsprechende Software abzustimmen.

Frg - 3 Die Systemgrenzen des Buchungskreises müssen mit den Bedürfnissen des Kantons und der Buchhaltungs-Software abgestimmt werden.

Ein abgeschlossener Buchungskreis kann auf verschiedenen Ebenen geführt werden. Denkbar sind insbesondere folgende organisatorische Ebenen:

- Organisationseinheit
- Departement
- Kanton

Wird ein ganzer Kanton als Buchungskreis geführt, können den Organisationseinheiten die entsprechenden Teile der betrieblichen Bilanz nur mit grossem Aufwand zugeordnet werden. Es wird deshalb empfohlen, den Buchungskreis auf Ebene der Einheit, die eine selbständige Bilanz ausweisen muss, zuzuordnen.

Empf - 3 Der Buchungskreis (abgeschlossenes Finanzbuchhaltungssystem) wird auf der Ebene geführt, auf der eine selbständige Bilanz ausgewiesen werden soll.

Die gesamte Finanzbuchhaltung auf kantonaler Ebene nach HRM wird dadurch nicht tangiert.

Wahl des Geschäftsbereiches

Der Geschäftsbereich bezeichnet (unabhängig von der eingesetzten Applikationssoftware) die Systemgrösse, zu der Teile der Finanzbuchhaltung (Debitoren, Kreditoren, Debitorenverluste, Delkredere, Bestandesveränderungen, etc) zugeordnet werden können. Für eine solche Einheit kann also eine betriebliche Bilanz ausgewiesen werden.

Welche organisatorische Ebene eine betrieblich selbständig abrechnende Einheit darstellen und somit einen eigenen, abgeschlossenen Geschäftsbereich bilden soll, ist von den Kantonen jeweils selbst zu definieren und auf die entsprechende Software abzustimmen.

Frgr - 4 Die Systemgrenzen des Geschäftsbereichs müssen mit den Bedürfnissen des Kantons und der Buchhaltungs-Software abgestimmt werden.

Ein abgeschlossener Geschäftsbereich kann auf verschiedenen Ebenen geführt werden. Denkbar sind insbesondere folgende organisatorische Ebenen:

- Organisationseinheit
- Departement

Wird ein ganzes Departement als Geschäftsbereich geführt, können den Organisationseinheiten die entsprechenden Teile der betrieblichen Bilanz nur mit grossem Aufwand zugeordnet werden. Zudem würden organisatorische Verschiebungen von Organisationseinheiten von einem Departement in ein anderes eine Neustrukturierung des Geschäftsbereichs erfordern. Es empfiehlt sich, den Geschäftsbereich auf Ebene der Organisationseinheit zuzuordnen.

Empf - 4 Der Geschäftsbereich (abgeschlossene betriebliche Verwaltungseinheit) wird auf Ebene der Organisationseinheiten geführt.

4.2 Die Kostenartenrechnung

4.2.1 Grundsätze

Definition der Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung ist der Ausgangspunkt der Kosten- und Leistungsrechnung. Sie übernimmt die Aufwands- und Ertragskonti aus der Finanzbuchhaltung und grenzt diese wo nötig zeitlich, wertmässig und sachlich ab⁴⁹. Sie sorgt für die systematische und lückenlose Erfassung der in einer Periode angefallenen betrieblichen Kosten und Erlöse und gibt Antwort auf die Frage, welche Kosten und Erlöse entstanden sind.

⁴⁹ Die Definition der Abgrenzungen wird im Kapitel 4.3.1 beschrieben

Zweck der Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung erfüllt in der Verwaltung folgende Hauptaufgaben:

- Ausweis der während einer bestimmten Periode angefallenen betrieblichen Kosten und Erlöse.
- Abgrenzung zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung und Nachweis dieser Abgrenzung⁵⁰, wobei die Abgrenzung der Differenz zwischen der Summe der FIBU und der Summe der KLR entsprechen muss.

Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die für eine Buchhaltungsperiode anfallenden zeitlichen Abgrenzungen bereits vollständig in der Finanzbuchhaltung vorgenommen werden.

Speziell in der öffentlichen Verwaltung findet man heute auch häufig die Verwendung von Aufwand- bzw. Kostenarten, um bestimmte Leistungen intern zu verrechnen. Dies ist meist darauf zurückzuführen, dass keine Kostenträgerrechnung im Einsatz ist. Man will auf diese Weise detailliertere Kosten ausweisen. Mit dem KOLIBRI-Modell soll eine solche Verwendung der Kostenarten vermieden werden, da die Kostenträgerrechnung diesem Zweck dient.

Kriterien zur Bildung von Kostenarten

Die Kostenarten lassen sich nach verschiedenen Merkmalen gliedern, z.B. nach⁵¹

- dem **Verbrauchscharakter**: darunter sind die Kostenarten gemäss dem Kostenartenplan zu verstehen (z.B. Personalkosten, Miete, Abschreibungen).
- der **Güterherkunft**: primäre (reine, ursprüngliche) und sekundäre (gemischte, abgeleitete) Kostenarten. Erstere werden durch den Verbrauch von aussen bezogener Kostengüter hervorgerufen, letztere entstehen durch den Verbrauch selbst erstellter Leistungen.
- der **betrieblichen Funktion**: Beschaffungs-, Fertigungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten.
- der **Zurechenbarkeit**: Einzelkosten (direkte Kosten) sind den Kostenträgern direkt zurechenbar, währenddem Gemeinkosten (indirekte Kosten) diesen nur indirekt (via Schlüsselung) zurechenbar sind.
- der **Beschäftigungsabhängigkeit**: variable Kosten (proportionale Kosten, Produktkosten) und fixe Kosten (Strukturkosten).
- der **Art der Kostenerfassung**: aufwandgleiche und kalkulatorische Kosten.
- der **Beeinflussbarkeit**⁵²: beeinflussbare und nicht beeinflussbare Kosten.
- der **Verantwortbarkeit**: Kosten, für welche die Verantwortung durch die Kostenstellenleitung oder den Produktverantwortlichen zu tragen ist und Kosten, für welche die Verantwortung nicht bei diesen Personen liegt.

4.2.2 Konkrete Ausprägung

Kostenartenstruktur

Da zwischen FIBU und KLR das Prinzip der Einmalerfassung besteht, orientiert sich die Kostenartenstruktur grundsätzlich am Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM), wobei in gewissen Sachgruppen sachliche oder wertmässige Abgrenzungen zu berücksichtigen sind.

⁵⁰ Dies wird in Kapitel 4.3 Abgrenzungen und kalk. Kosten näher beschrieben.

⁵¹ D. Moews: Kosten- und Leistungsrechnung, S. 80ff.; L. Haberstock: Kostenrechnung I, S. 74ff

⁵² J. Rüegg-Stürm: Controlling für Manager, S.126

Prms - 6 Die Kostenartenstruktur orientiert sich grundsätzlich am Harmonisierten Rechnungsmodell (HRM).

Als Grundlage für den Kostenartenrahmen der Kostenartenrechnung dient der Kontenrahmen des HRM. Um einen Harmonisierungseffekt zu erzielen, werden die 3 ersten Stellen der Kostenarten aus den Kontennummern des HRM übernommen.

Stdd - 4 Das HRM gibt für die Primärkosten- und Erlösarten die ersten 3 Kontonummern verbindlich vor.

Eine weitere Standardisierung innerhalb der Kantone und eine Detaillierung der Vorgaben ab der 4. Stelle ist wünschenswert, ist jedoch nicht Gegenstand des Projektes KOLIBRI.

Frgr - 5 Jeder Kanton muss selbst entscheiden, wie weit er die Kontonummern ab der 4. Stelle vorgeben will.

Das Projekt KOLIBRI empfiehlt, dass jede Kontonummer im Kanton nur einmal vergeben wird, sie immer gleich benannt wird und somit inhaltlich immer gleich definiert ist.

Empf - 5 Jede Kontonummer ist im ganzen Kanton immer gleich benannt.

Zwischen HRM-Aufwand- und -Ertragsarten und primären Kosten- und Erlösarten besteht eine 1:1-Beziehung. Bei integrierten Systemen bezieht sich die 1:1-Beziehung auf Konti, da der Wertefluss ununterbrochen ist. Bei Fremdsystemen hat sich die 1:1-Beziehung auf Belege zu beziehen, um die Nachvollziehbarkeit und Durchgängigkeit der Verbuchungen auch bei einem unterbrochenen Wertefluss garantieren zu können.

Jedes FIBU-Konto ist also zwingend als Kostenart in der KLR zu führen, auch wenn der Wert nach der Abgrenzung Null sein kann. So ist ein durchgängiger Wertefluss gewährleistet und Differenzen zwischen der FIBU und der KLR können jederzeit nachvollzogen werden.

Stdd - 5 Zwischen HRM-Aufwand- und -Ertragsarten und primären Kosten- und Erlösarten besteht eine 1:1-Beziehung.

Generell ist bei der KLR-Auswertung eine aggregierte Kosten- und Erlösbetrachtung auf Kontengruppenebene (3-stellig) anzustreben.

Branchenbezogene Kontenpläne können weiter benutzt werden. Sie (beispielsweise H+ für Spitäler) bleiben unverändert. Damit aber die Aufwände/Erträge bzw. Kosten/Erlöse und Aktiven/Passiven in die kantonale Rechnung einfließen können, muss zur Integration dieser Bereiche mittels einer Umsetzungstabelle kantonsweise eine Schnittstelle zur kantonalen Rechnung definiert werden.

Prms - 7 Branchenspezifische Kontenpläne können weiter benutzt werden.

Bei der Kosten- und Leistungsrechnung gilt, wie bei der Finanzbuchhaltung, grundsätzlich das Bruttoprinzip. In besonderen Fällen sind Abweichungen vom Bruttoprinzip erlaubt, wenn diese auch in der Finanzbuchhaltung vorgenommen werden.

Prms - 8 In der Kosten- und Leistungsrechnung gilt grundsätzlich das Bruttoprinzip.

Des Weiteren wird festgehalten, dass sachliche Abgrenzungen zwischen der FIBU und der KLR auf ein absolutes Minimum beschränkt werden sollen, da die öffentliche Hand in der FIBU keine steuerlichen Optimierungen wie in der Privatwirtschaft vornehmen muss. Trotz-

dem wird es Abgrenzungen geben, da die FIBU externe Informationsbedürfnisse sowie gesetzliche Aspekte berücksichtigt, während die KLR interne Bedürfnisse abdeckt.⁵³

4.2.3 Primäre und sekundäre Kostenarten

Definition

In der Kosten- und Leistungsrechnung wird zwischen primären und sekundären Kosten unterschieden.

- **Primäre Kostenarten** enthalten Kosten, die der Kostenstelle bzw. dem Kostenträger direkt, d.h. ab Erfassungsbeleg belastet werden. Die Primärkostenarten entsprechen den Aufwandarten in der FIBU.
- **Sekundäre Kostenarten** werden verwendet, um Kosten als Umlagen oder Verrechnungen auf andere Kostenstellen und/oder Kostenträger innerhalb eines Kostenrechnungskreises zu verschieben. Solche Kosten sind erfolgswirksam und werden in der FIBU nicht gebucht.

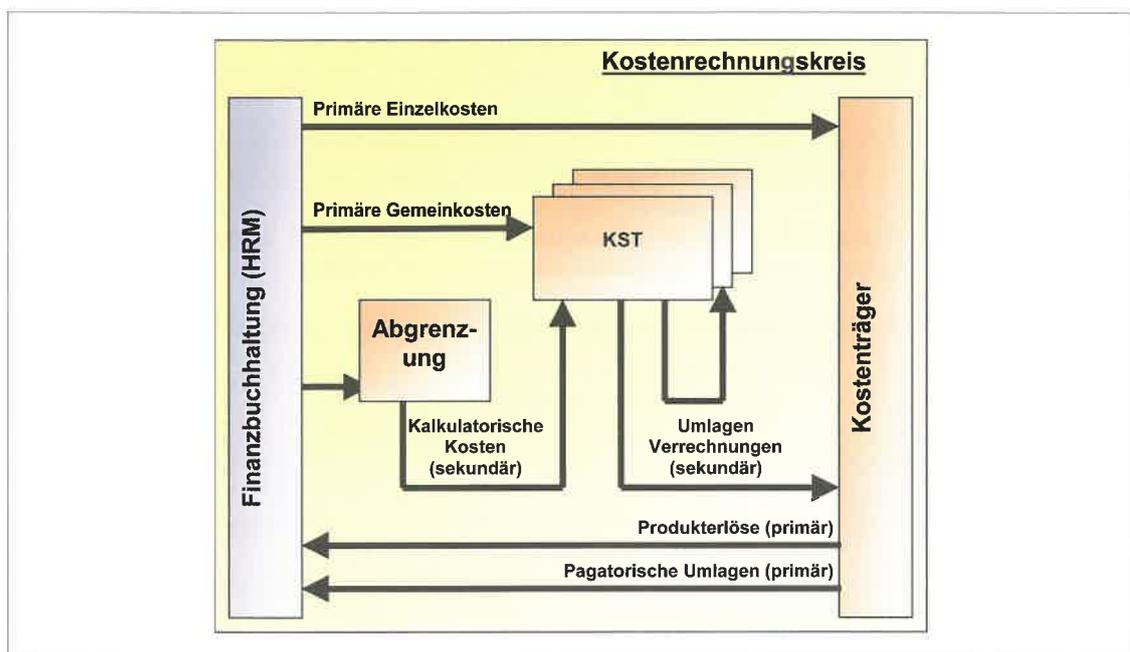


Abbildung 13: Primäre und sekundäre Kostenarten

Kalkulatorische Kostenarten

Die kalkulatorischen Kosten (kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Mieten, kalkulatorische Zinskosten) werden auf sekundären Kostenarten gebucht. Die eigentlichen Aufwände (Abschreibungen, Mietaufwand, Passivzinsen) werden auf primären Kostenarten in der FIBU geführt und in der KLR auf Null abgegrenzt. In einem gemeinsamen Kostenobjekt (z.B. eine Kostenstelle oder ein Innenauftrag) können diese Abgrenzungen zusammen geführt werden.

Stdd - 6 Kalkulatorische Kosten werden auf sekundären Kostenarten verrechnet.

⁵³ In Anlehnung an das Handbuch KLR des Bundes

**Beisp - 9 Verwendung von sekundären Kostenarten⁵⁴**

Die Betriebsmittel zu einem Werkhof werden in der Kostenart xxxx erfasst. Zur genaueren Zuschreibung können diese mit sekundären Kostenarten unterteilt werden

	Prim KOA	Sek KOA	Bemerkungen
Rg Lieferung 1	6'750		
Rg Lieferung 2	4'000		
Rg Lieferung 3	10'250		
Total Aufwand (KOA 3xxx)	21'000		Auf KOA 3xxx
Verbrauch Benzin (KOA 7xx1)		12'800	Auf KOA 7xx1
Verbrauch Diesel (KOA 7xx2)		10'500	Auf KOA 7xx2
Abgrenzung	2'300		

Belastungen innerhalb des Kostenrechnungskreises

Sekundäre Belastungen innerhalb eines Kostenrechnungskreises (Umlagen, Verrechnungen, kalkulatorische Kosten) erfolgen auf sekundären Kostenarten, wobei auf derselben Kostenart einerseits eine Belastung und andererseits eine Entlastung verbucht wird. Das Kriterium zur Unterscheidung, ob eine interne Belastung in die Kosten- oder Erlösgruppe fällt, ist nicht der Umstand, ob eine Dienststelle ent- oder belastet wird, sondern ob Kosten oder Erlöse verteilt werden sollen. Um die Kostenart zu wechseln, werden Scharnierkostenstellen verwendet.⁵⁵

Stdd - 7 Die sekundären Kostenarten werden in der Kontengruppe 71, die sekundären Erlösarten in der Kontengruppe 72 gebildet.

Je nach Informationsbedürfnis der Organisationseinheit kann in der KLR eine weitere Aufschlüsselung der Sekundärkostenarten vorgenommen werden.

Beisp - 10 Verteilung von Subventionen mit Erlösarten

Die Subvention von 100'000 für eine bestimmte Produktgruppe wird summarisch auf eine Scharnierkostenstelle⁵⁶ verbucht. Danach wird sie auf einzelne Produkte verteilt.⁵⁷

Erlöse	KST	Prod.1	Prod.2	Bemerkungen
Subvention	-100'000			Prim. KoA 4xxx
Verteilung an Prod.1	+20'000	-20'000		sek. KoA 72xx
Verteilung an Prod.2	+30'000		-30'000	sek. KoA 72yy
Verteilung an weitere Produkte	+50'000			weitere KoA 72..

Kostenrechnungskreis-übergreifende Belastungen

Falls der Kanton mehrere Kostenrechnungskreise führt⁵⁸, müssen kantonsinterne Verrechnungen und Umlagen an OE ausserhalb des eigenen Kostenrechnungssystems auf primären Kostenarten pagatorisch verrechnet werden (FIBU-Buchung). Bei der Konsolidierung müssen diese Verrechnungen identifiziert und eliminiert werden können. Dazu werden die bereits bestehenden Kontengruppen 39 und 49 verwendet.

Stdd - 8 Pagatorische Kosten und Erlöse aus Leistungsverrechnungen werden in der FIBU auf den Kontengruppen 39 und 49 verbucht.

⁵⁴ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel e) aufgezeigt.

⁵⁵ Vgl. dazu Kapitel 4.4.1 Scharnierkostenstellen

⁵⁶ Vgl. dazu Kapitel 4.4.1 Scharnierkostenstellen

⁵⁷ Für produktunabhängige und nichtbetriebliche Subventionen vgl. Kapitel 4.1.4 Durchlaufende Beiträge, Steuern, Subventionen

⁵⁸ Vgl. Kapitel 4.1.5 Wahl des Kostenrechnungskreises

Dabei steht es den Kantonen frei, ob sie die Kontonummern an die Nummerierung der Primärkosten anlehnen, also zum Beispiel 3930 für die Verrechnung von Personalaufwand und 3931 von Sachaufwand.

Bereits heute sind im HRM die Kontengruppen 39 und 49 für interne Verrechnungen vorgesehen. Allerdings werden effektive Leistungsverrechnungen nicht nach ihrer Art unterteilt, sondern en bloc ausgewiesen. Es empfiehlt sich daher, eine weitere Untergliederung vorzunehmen. Die Anlehnung an die Strukturierung und Nummerierung der Primärkostenarten kann dabei eine bessere Analyse ermöglichen.

Empf - 6 Die Kontengruppen 39 und 49 können in Anlehnung an den HRM-Kontenrahmen weiter untergliedert werden.

Beisp - 11 Verrechnung mit primären Kostenarten

In der Kategorie 4 des Zuordnungsmodells oder wenn der Leistungsempfänger einen anderen Kostenrechnungskreis hat, müssen die Leistungen pagatorisch verrechnet werden. Dabei müssen diese Rechnungen auf den Kostanarten 39xx / 49xx erfasst werden.

Pagatorisch			
Erbringer	Soll	Haben	Bemerkungen
Verrechn PC-Support an Debi	11xx	49xx	Proformarechnung Rechnung akzeptiert
Eingang Debitor PC Support	10xx	11xx	
Empfänger	Soll	Haben	
Eingang Kredi PC-Support	39xx	20xx	Proformarechnung Rechnung akzeptiert
Bezahlung PC-Support	20xx	10xx	

4.2.4 Kostenartengruppen

Durch die Struktur und Nummerierung des HRM ist bereits eine gewisse Gruppierung in Kontenklassen vorgegeben. Diese sind jedoch für die Kosten- und Leistungsrechnung meist nicht ausreichend. In der KLR empfiehlt es sich, die Kostenarten in weiteren Kostenartengruppen zusammenzufassen.

Empf - 7 Primäre und sekundäre Kostenarten werden weiteren Kostenartengruppen zugeordnet

KOLIBRI empfiehlt, die Kostenarten mindestens in die folgenden Kostenartengruppen zu gliedern:

- Die **Einzelkosten** beinhalten alle primären Kosten, die direkt dem Produkt zugeordnet werden, mit Ausnahme der pagatorischen Umlagen und Verrechnungen. Auf der sekundären Seite gibt es keine Entsprechung.
- Zu den **Personalkosten** gehören alle Kosten, die dem Personal zugeordnet werden wie Löhne, Gehälter, Sozialleistungen, usw. Falls der Kostensatz der ILV gesplittet wird, werden dieser Gruppe ebenfalls die sekundären Personalgemeinkosten zugeordnet.
- Die **Sachkosten** beinhalten die primären Kosten aus der Kontenklasse 3 mit Ausnahme der Personalkosten und der internen Verrechnungen. Falls der Kostensatz der ILV gesplittet wird, werden dieser Gruppe ebenfalls die sekundären Sachgemeinkosten zugeordnet.
- In den **kalkulatorischen Kosten** werden die kalkulatorischen Abschreibungen, kalkulatorischen Mietkosten und kalkulatorischen Zinskosten zusammengefasst.



- Falls auf eine Splittung des Vollkostensatzes verzichtet wird, empfiehlt KOLIBRI, eine separate Gruppe für die **Kostenarten der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung** zu führen. Der Kostenartengruppe ILV werden die Kosten der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zugeordnet. Die Kosten der Kostenstellen und der Kostenträger innerhalb einer Organisationseinheit heben sich auf.
- Die **internen Verrechnungen** beinhalten die primären (pagatorischen) und sekundären Kostenverrechnungen, die aus anderen Organisationseinheiten belastet werden. In dieser Gruppe werden ebenfalls die sekundären Verrechnungsanteile aus der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung mit gesplittetem Kostensatz zugeordnet.
- Die **internen Umlagen** beinhalten die primären (pagatorischen) und sekundären Kostenumlagen, die aus anderen Organisationseinheiten belastet werden. In dieser Gruppe werden ebenfalls die sekundären Umlagenanteile aus der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung mit gesplittetem Kostensatz zugeordnet.
- Die **Produkterlöse** fassen alle Erlöse aus den Produkten zusammen, nicht aber die Umlagen und Verrechnungen an andere Einheiten. Auf der sekundären Seite gibt es keine Entsprechung.
- **Leistungsbezogene Subventionen** fassen alle Subventionen für subventionierte Produkte zusammen. Subventionen können mit sekundären Kostenarten verteilt werden.

Die folgende Tabelle ergibt eine Übersicht über den Zusammenhang der HRM-Konten und den primären und sekundären Kostenartengruppen.⁵⁹

⁵⁹ Zur korrekten Verwendung der Bezeichnungen der internen Belastungen vgl. Kapitel 4.5

Kostenartengruppe	KOA prim.	Primäre Kosten	KOA sek.	Sekundäre Kosten
Einzelkosten	3xxx	Sachkosten auf den Kostenträgern	---	Keine
Personalkosten	30xx	Personalkosten in den Kostenstellen	71xx	Personalgemeinkosten aus der ILV mit Splitting
Sachkosten	3xxx	Sachkosten in den Kostenstellen	71xx	Sachgemeinkostenanteil aus der ILV mit Splitting
Kalkulatorische Kosten	---	Keine	71xx	kalk Abschreibungen kalk Mietkosten kalk Zinskosten
Innerbetriebliche Leistungsverrechnung	---	Keine	71xx	Verrechnete Gemeinkosten aus ILV ohne Splitting
Interne Verrechnungen	39xx	Pagatorische Verrechnungen aus anderen OE	71xx 72xx 79xx	Sekundäre Verrechnungen aus anderen OE und Verrechnungsanteile aus ILV mit Splitting
Interne Umlagen	39xx	Pagatorische Umlagen aus anderen OE	7xxx 72xx 79xx	Sekundäre Umlagen aus anderen OE und Umlagenanteile aus ILV mit Splitting
Produkt Erlöse	4xxx	Produkt Erlöse	---	Keine
Subventionen	4xxx	Subventionierte Produkte	72xx	Feinverteilung von Subventionen

Tabelle 17: Übersicht der Kostenartengruppen

Die Zuordnung der Kostenarten zu den Kostenartengruppen darf nicht unterschätzt werden. Damit ein einheitliches und übersichtliches Konzept entsteht, muss die Zuordnung sorgfältig erfolgen. Dies ist insbesondere für die Ausprägung der Kostenstufenrechnung wichtig.⁶⁰

Frgr - 6 Die Zugehörigkeit der sekundären Kostenarten zu den Kostenartengruppen ist kantonsweit einheitlich zu regeln.

⁶⁰ Vgl. dazu Kapitel 4.4.1 Scharnierkostenstellen

4.3 Abgrenzungen und kalkulatorische Kosten

Eine wesentliche Aufgabe der Kostenartenrechnung ist die Vornahme von Abgrenzungen. In der öffentlichen Verwaltung sind dies vor allem:

- Kalkulatorische Zinsen
- Kalkulatorische Abschreibungen
- Kalkulatorische Mieten

4.3.1 Abgrenzungen

Definition von Abgrenzungen

Grundsätzlich entsprechen sich die Finanzbuchhaltung und die Kostenartenrechnung in weiten Teilen. Sie unterscheiden sich aber durch die sogenannten Abgrenzungen, welche in der Abbildung 14 dargestellt sind.

Die untenstehende Abbildung gibt einen Überblick über einige Grundbegriffe des Rechnungswesens und deren Zusammenhänge⁶¹, wobei in diesem Kapitel nur auf die Unterscheidung von Aufwand und Kosten eingegangen wird.

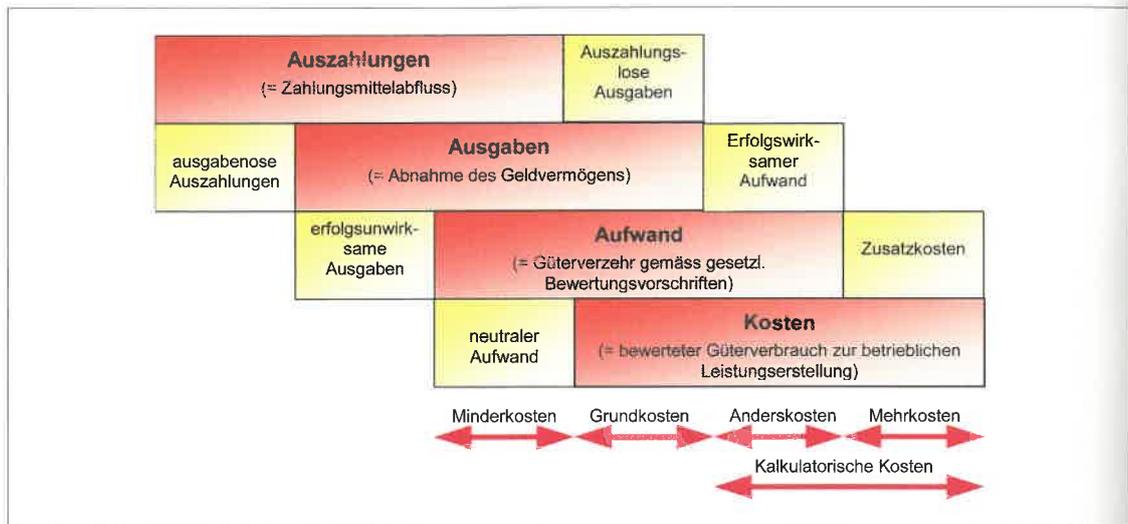


Abbildung 14: Begriffe des Rechnungswesens

Demjenigen Teil des Aufwandes, welchem keine Kosten gegenüberstehen, bezeichnet man als **neutralen Aufwand**. Dabei lassen sich folgende Unterarten des neutralen Aufwandes unterscheiden:

⁶¹ L. Haberstock: Kostenrechnung I, S. 27 ff.; B. Klümper, H. Möllers, E. Zimmermann: Kommunale Kosten- und Wirtschaftlichkeitsrechnung, S. 23 ff.

- **Betriebsfremder Aufwand:** steht in keinerlei Beziehung zur betrieblichen Leistungserstellung, d.h. er ist nicht durch die Produktions- und Absatztätigkeit verursacht. Nichtbetriebsnotwendige Aufwände und Erträge sowie Vermögensgegenstände aus der Finanzbuchhaltung werden somit in der Betriebsbuchhaltung nicht berücksichtigt.⁶²
- **Periodenfremder Aufwand:** ist zwar betriebsbezogen, fällt aber in einer anderen Periode an als in der, in welcher die entsprechenden Produktionsfaktoren verbraucht werden.⁶³
- **Ausserordentlicher Aufwand:** betriebsbedingt, jedoch nach Art und Höhe so aussergewöhnlich, dass er nicht als Kosten verrechnet wird.⁶⁴

Kalkulatorische Kosten sind Kosten, denen entweder überhaupt kein Aufwand (Zusatzkosten) oder ein Aufwand in anderer Höhe (Anderskosten) gegenübersteht. In der öffentlichen Verwaltung sind die folgenden kalkulatorischen Kostenarten denkbar:

- kalkulatorische Abschreibungen⁶⁵
- kalkulatorische Mietkosten⁶⁶
- kalkulatorische Zinsen⁶⁷

Prms - 9 Kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen und kalkulatorische Mieten werden in die Kostenbetrachtung einbezogen.

In der Privatindustrie können kalkulatorische Wagniskosten für allgemeine Unternehmensrisiken und spezielle Einzelwagnisse (wie z. B. Entwicklung, Vertrieb etc.) berechnet werden. In der Regel sind solche Wagnisse in der öffentlichen Hand eher selten. Aus diesem Grund verzichtet das KOLIBRI-Modell auf den Einbezug von Wagniskosten in der Kosten- und Leistungsrechnung.

Prms - 10 Kalkulatorische Wagniskosten werden nicht in die Kostenbetrachtung der Verwaltung einbezogen.

Zeitliche Abgrenzungen

Zeitliche Abgrenzungen zwischen Erfolgsrechnung und Kostenartenrechnung sind dann notwendig, wenn die Periodizitäten der Finanzbuchhaltungs- und Kostenrechnungsabschlüsse nicht identisch sind oder in der Finanzbuchhaltung keine zeitlichen Abgrenzungen vorgenommen werden.⁶⁸

Die zeitlichen Abgrenzungen von periodenfremdem Aufwand und Ertrag sollten grundsätzlich transitorisch in der FIBU erfolgen, so dass dort eine korrekte Erfolgsrechnung ausgewiesen werden kann.

Prms - 11 Die jährlichen zeitlichen Abgrenzungen werden mit dem Jahresabschluss in der Finanzbuchhaltung transitorisch vorgenommen.

⁶² Beispiel: Reparaturen an Liegenschaften im Finanzvermögen, Kursverluste bei einer nicht betriebsnotwendigen Wertpapieranlage.

⁶³ Beispiel: Nachzahlung für eine Leistung, die bereits im letzten Jahr bezogen wurde.

⁶⁴ Beispiel: Entschädigungszahlungen für Schäden, welche durch einen Sturm (z.B. Lothar) verursacht wurden.

⁶⁵ Vgl. dazu Kapitel 4.3.3 Kalkulatorische Abschreibungen

⁶⁶ Vgl. dazu Kapitel 4.3.4 Kalkulatorische Mietkosten

⁶⁷ Vgl. dazu Kapitel 4.3.5 Kalkulatorische Zinskosten

⁶⁸ Beispiel: Rechnungsabschluss und damit Abgrenzung in FIBU 1x pro Jahr und in der KLR quartalsweise bedingt eine zeitliche Abgrenzung.

Gründet die Abrechnung in der KLR auf einer kleineren Periodizität, dann werden konsequenterweise die Abgrenzungen in der KLR vorgenommen. Pro abzugrenzende Kostenart sind der Grund für die zeitliche Abgrenzung und das konkrete Abgrenzungsvorgehen festzulegen.

Stdd - 9 Die unterjährigen Perioden werden in der KLR zeitlich abgegrenzt.

Beisp - 12 Zeitliche Abgrenzungen

Die zeitlichen Abgrenzungen auf Periodenende werden in der FIBU transitorisch gebucht. Damit entfällt eine zeitliche Abgrenzung zur KLR.

Aufwand für 1 Jahr	FIBU	Abgrz	KLR
Transitoren Vorjahr	4'000		
Versicherung Juli-Juni	10'000		
Transitorische Abgrenzung	-5'000		
Saldo Versicherung Jahr	9'000	0	9'000

Für kürzere Perioden müssen die zeitlichen Abgrenzungen in der KLR vorgenommen werden, da in der FIBU unterjährig keine transitorischen Buchungen gebucht werden.

Kosten für 3 Quartale	FIBU	Abgrz	KLR
Transitoren Vorjahr	4'000		
Versicherung Juli-Juni	10'000		
Kosten 1. Quartal			2'500
Kosten 2. Quartal			2'500
Kosten 3. Quartal			2'500
Zeitliche Abgrenzung		6'500	
Saldo Versicherung 3.Quartal	14'000	6'500	7'500

Wertmässige Abgrenzungen

Ein Grossteil der Abgrenzungen zwischen Laufender Rechnung und Kostenartenrechnung ist nebst den Subventionen und Steuern auf die kalkulatorischen Kosten zurückzuführen. Die kalkulatorischen Kosten der verschiedenen hierarchischen Ebenen (z.B. Dienststelle, Departement und Kanton) sind differenziert auszuweisen.

Kalkulatorische Kosten bedingen keinen Finanzfluss, sind aber aus Gründen der Kostenwahrheit zu betriebswirtschaftlich sinnvollen Werten in die Kostenartenrechnung miteinzubeziehen.⁶⁹

Sachliche Abgrenzungen

Die Kosten- und Leistungsrechnung darf nur Werte enthalten, die mit der betrieblichen Leistungserstellung in Zusammenhang stehen (also Kosten darstellen). Der Aufwand der Finanzbuchhaltung, der keine leistungsbedingten Werte verbraucht, muss in der KLR ausgesondert werden (ausserordentliche, betriebsfremde, neutrale Aufwände).

4.3.2 Investitionen

Allgemeines

Investitionen in betriebliche Anlagen beruhen auf den Angaben der Anlagebuchhaltung, wobei diese aus betrieblicher Sicht nicht nur die Investitionsgüter aus der Investitionsrechnung be-

⁶⁹ Siehe dazu Prämisse Prms - 9

rücksichtigen sollte, sondern auch Kleininvestitionen. Zwischen Investitionen des HRM (z.B. Strassen, Landreserven) und Anlagen, die betriebsnotwendig sind, besteht ein erheblicher Unterschied. Kleininvestitionen sind dann zu aktivieren, wenn diese zur betrieblichen Leistungserstellung benötigt werden.

Grundsätzlich lassen sich in der öffentlichen Verwaltung drei Kategorien von Anlagen unterscheiden:

- **Grossinvestitionen** sind Investitionen, die über der Aktivierungsgrenze des HRM von Fr 100'000.- liegen und in der Finanzbuchhaltung aktiviert und über mehrere Jahre abgeschrieben werden. Sofern sie betrieblichen Charakter haben, sind sie auch in der KLR abzuschreiben. Durch unterschiedliche Abschreibungsverfahren können wertmässige Abgrenzungen entstehen. Wenn diese Anlagen nicht zur betrieblichen Leistungserstellung gebraucht werden, sind sie sachlich von den betriebsbuchhalterischen Abschreibungen abzugrenzen.
- **Kleininvestitionen** sind Anlagen, die unterhalb der Aktivierungsgrenze des HRM liegen, jedoch für betriebliche Zwecke über mehrere Jahre genutzt und in der KLR dementsprechend über mehrere Jahre abgeschrieben werden. Da diese Anlagen in der FIBU meist als Sachaufwand abgebucht werden, entstehen wertmässige Abgrenzungen.
- Unterhalb dieser Grenze gibt es auch Anschaffungen, die in der laufenden Rechnung als **Konsum** verbucht werden und die keine Aufnahme in die Anlagebuchhaltung finden sollen.

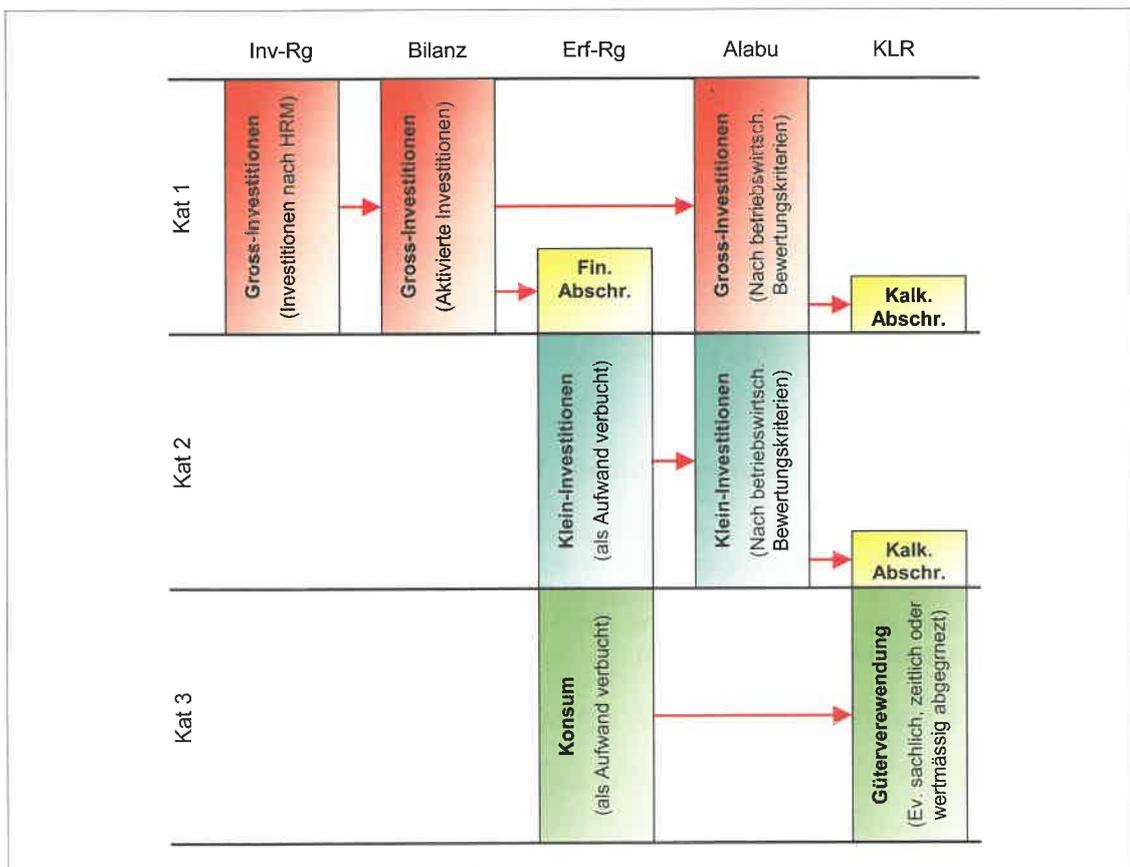


Abbildung 15: Kategorien von Anlagen und deren Behandlung in der FIBU und in der KLR

Grundsatz

Investitionen, die zur betrieblichen Leistungserbringung gehören, sind in der KLR nach betriebswirtschaftlichen Kriterien abzuschreiben. Das Abschreibungsverfahren in der KLR kann unterschiedlich zu jenem in der FIBU sein, wodurch wertmässige Abgrenzungen entstehen. Abschreibungen von Investitionen, die nicht der betrieblichen Leistungserbringung dienen, sind sachlich auf Null abzugrenzen.

Stdd - 10 Investitionen werden in der KLR nach betriebswirtschaftlich Grundsätzen abgeschrieben und zur FIBU entsprechend abgegrenzt.

Aktivierungsgrenze

Ab welchem Betrag Investitionen zu aktivieren und anschliessend abzuschreiben sind, ist jedem Kanton frei gestellt. Auf eine einheitliche Aktivierungsgrenze wird hier verzichtet.

Stdd - 11 Die Aktivierungsgrenze für Investitionen wird durch den Kanton festgelegt.

In einer kantonalen Verwaltung kann es durchaus Güter geben, die unterhalb der definierten betrieblichen Aktivierungsgrenze liegen, aber trotzdem eine längere Nutzungsdauer haben. Die Kantone sind frei, auch Objekte unterhalb der Aktivierungsgrenze in die Anlagebuchhaltung aufzunehmen. Die Senkung der Aktivierungsgrenze erhöht jedoch meist nur den Erfassungsaufwand, ohne dass der Nutzen im gleichen Masse steigt.

Frg - 7 Die Kantone sind frei, Objekte unterhalb der betrieblichen Aktivierungsgrenze in die Anlagebuchhaltung aufzunehmen.

Über die Sicht von mehreren Jahren sind die Abschreibungskosten bei konstantem Ersatz gleich hoch wie die jährlichen Investitionen.

Beisp - 13 Konstanter Ersatz über längere Zeit

Als Beispiel sei angenommen, dass zehn Objekte von je Fr. 3000.- über 5 Jahr abgeschrieben werden. Wenn jedes Jahr zwei Objekte ersetzt werden, so betragen längerfristig sowohl die Abschreibungen als auch die Investitionen Fr. 6000.-.

Eigenproduktion und Ware in Arbeit

Die eigenen Leistungen, welche für grössere Projekte erbracht werden und die den Charakter von Investitionsgütern haben, sind zu erfassen und zu aktivieren. Nach Fertigstellung der Arbeiten bzw. des Projektes sind diese Eigenleistungen wie Investitionen abzuschreiben. Hierzu zählt beispielsweise die Mitarbeit des Hochbauamtes beim Bau von Gebäuden, welche für den Kanton selbst erstellt werden.

Ebenso sind Waren, die sich noch in Arbeit befinden, zu aktivieren und abzuschreiben.

Stdd - 12 Anlagen und Waren in Arbeit werden aktiviert (inkl. Zinsen), jedoch erst nach Fertigstellung abgeschrieben.



Subventionierte Anlagen

Um Bruttokosten ausweisen zu können, dürfen subventionierte Anlagen nicht zum Finanzbedarfswert (Nettowert) bilanziert werden, sondern nur zum Bruttowert. Dies bedeutet, dass bei Anlagen, welche mit Hilfe von Subventionen erstellt wurden, die gesamten Anlagekosten zu aktivieren sind. Im Gegenzug sind gleichzeitig die Subventionen für diese Anlagen zu passivieren. In den folgenden Jahren sind sowohl die Aktiven als auch die Passiven abzuschreiben. Durch letztere entstehen negative Abschreibungen, welche Kostenminderungen darstellen. Wo diese Kostenminderungen gebucht werden und in welcher Kostenstufe diese erscheinen sollen, muss von Fall zu Fall entschieden werden⁷⁰.

Empf - 8 Subventionierte Anlagen werden in der KLR nach dem Bruttoprinzip zum vollen Anschaffungswert resp. Herstellungskosten aktiviert, die entsprechenden Subventionen passiviert.

⁷⁰ Vgl. dazu auch Kapitel 4.7.3 Subventionierte Anlagen

Beisp - 14 Passivieren von subventionierten Anlagen

Die passivierten Subventionen können mit unterschiedlichen Methoden gebucht werden:

- a) Die Subventionen werden als negative Aktiva (-1xxx) in demselben Konto wie die Investitionen gebucht, so dass in der Bilanz nur die Nettoinvestition erscheint. In der Anlagebuchhaltung wird für diese Subvention ein negativer Posten geführt (verletzt das Bruttoprinzip).
- b) Die Subventionen werden als positiver Wert auf der Habenseite in demselben Anlagekonto wie die entsprechenden Investitionen verbucht. In der Bilanz ist somit die Nettosumme der Anlagen sichtbar, in den Anlagekonti erscheinen die Subventionen jedoch jeweils auf der Habenseite.
- c) Die Subventionen werden auf unterschiedlichen Konti, jedoch beide auf der Aktivseite, verbucht (1xxx). In der Bilanzsumme erscheint der Nettowert aller Anlagen (von KOLIBRI empfohlen).
- d) Die Subventionen werden auf der Passivseite (2xxx) in speziellen Konti verbucht. Dieses Verfahren erhöht allerdings beidseitig die Bilanzsumme.

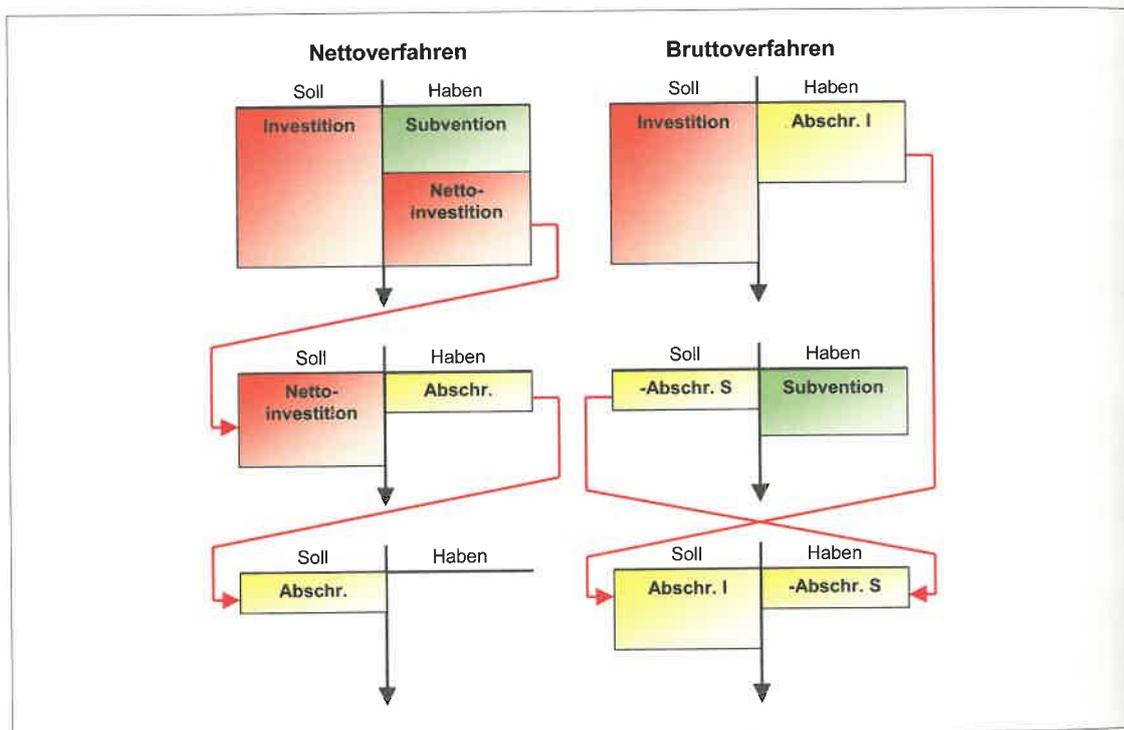


Abbildung 16: Brutto- und Nettoverfahren bei subventionierten Anlagen

Nur mit dem Bruttoverfahren wird es möglich, die negativen Abschreibungen der Subventionen nach unterschiedlichen Kriterien in unterschiedlichen Kostenstufen aufzuzeigen (siehe nachfolgendes Beispiel).

Beisp - 15 Kostenstufen von subventionierte Anlagen

Die Kostenminderungen können

- a) auf der Kostenstelle zu den Abschreibungen gebucht werden; somit werden in der Kostenstelle bereits Nettokosten ausgewiesen,
- b) direkt auf die Produkte gebucht werden; damit werden in der Kostenstufe I wiederum Nettokosten ausgewiesen, oder
- c) den vollen Kosten der Produkte gegenübergestellt werden, um in der Kostenstufe III zuerst die Brutto- und anschliessend die Nettokosten ausweisen zu können (von KOLIBRI empfohlen)

Anschaffungswert 500'000.-, Subventionen 400'000.-, Nutzungsdauer 5 Jahre

	Möglichkeit a)		Möglichkeit b)		Möglichkeit c)	
	KST	KTR	KST	KTR	KST	KTR
Abschreibungen	100'000		100'000		100'000	
Kostenminderung	-80'000			-80'000		
Nettokosten	20'000		100'000		100'000	
ILV	-20'000	20'000	-100'000	100'000	-100'000	100'000
Kostenstufe I		20'000		20'000		100'000
KS III brutto						
Kostenminderung						
KS III netto						

4.3.3 Kalkulatorische Abschreibungen

Grundlagen

Wie weiter oben⁷¹ bereits festgehalten, sind in diesem KLR-Modell bei der Berechnung der Produktkosten die kalkulatorischen Abschreibungen zu berücksichtigen. Durch Abschreibungen lassen sich die Investitionskosten von Anlagegütern gleichmässig über ihre Nutzungsdauer verteilen, was jedoch voraussetzt, dass die Anlagegüter aktiviert werden. Dabei ist eine andere Aktivierungsgrenze als in der FIBU, wo diese Güter z.Teil sogar als Sachaufwand in der laufenden Rechnung geführt werden, massgebend.⁷² Nur schon aus diesem Grunde entsteht ein Abgrenzungsbedarf. Zudem differiert die Abschreibungsmethode, was ebenfalls Abgrenzungen nötig macht. Die Standards und Empfehlungen in diesem Kapitel beziehen sich jeweils auf die Kosten- und Leistungsrechnung und nicht etwa auf die Abschreibungen in der FIBU.

Handhabung der kalkulatorischen Abschreibungen

Abschreibungen in der Kosten- und Leistungsrechnung werden nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorgenommen. In der Literatur wird dabei meist empfohlen, die Abschreibungen auf dem Wiederbeschaffungswert vorzunehmen⁷³. Da die Ermittlung dieser Werte mit einem Aufwand verbunden ist, der den Nutzen nicht unbedingt rechtfertigt, erfolgen die kalkulatorischen Abschreibungen in diesem Modell in der Regel auf den betrieblichen Anschaffungswerten.

Grundsätzlich kennt die Theorie mehrere Abschreibungsverfahren⁷⁴. Aus Gründen der Einfachheit und zur konstanten Belastung der Produkte ist ein lineares Verfahren vom Anschaffungswert anzuwenden. Die Abschreibungssätze sollen sich nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer der Anlagegüter richten. Grundstücke sollten nicht abgeschrieben werden. Alternativ können Grundstücke in die Abschreibungen miteinbezogen werden, wobei sich in die-

⁷¹ Vgl dazu Prämisse Prms - 9

⁷² Vgl. dazu Kapitel 4.3.2 Investitionen

⁷³ A. Schellenberg: Rechnungswesen, S. 244; C.-Chr. Freidank: Kostenrechnung, S. 107

⁷⁴ Im KOLIBRI-Handbuch wird nicht auf die unterschiedlichen Arten eingegangen.

sem Fall die Abschreibungsdauer des Objektes verlängert. Die Abschreibungsdauer erhöht sich um den Faktor 1/3. Massgebend sind die Regelungen der Eidg. Steuerverwaltung (vgl. Tabelle in Teil 7). Bei spezifischen Sachanlagen (z.B. Spitalanlagen) sind die branchenüblichen Abschreibungsverfahren anzuwenden.

Stdd - 13 Die Anlagegüter werden auf Basis des betrieblichen Anschaffungswertes nach dem linearen Verfahren kalkulatorisch abgeschrieben.

Wenn die effektive Nutzungsdauer die geplante Nutzungsdauer übersteigt, werden in der Regel keine Abschreibungen über den Ausgangswert (unter Null) vorgenommen.

Stdd - 14 In der Regel werden keine Abschreibungen über den Ausgangswert hinaus (unter Null) vorgenommen.

In begründeten Ausnahmefällen, beispielsweise wenn es sich um einen grösseren Wert handelt und wenn durch die Weglassung der Abschreibung in der Kostenrechnung eine relevante Lücke entsteht, muss der Anlagegegenstand auf den aktuellen Wert aufgewertet und der verbleibenden Nutzungsdauer entsprechend abgeschrieben werden⁷⁵.

Empf - 9 Wertvolle Anlagen, die länger verwendet werden als geplant, werden aufgewertet und über die verbleibende Nutzungsdauer abgeschrieben.

Abschreibungsdauer

Die Abschreibungen werden auf allen Investitionsgütern des Verwaltungsvermögens vorgenommen, die in der Anlagekartei geführt und zur betrieblichen Leistungserstellung benötigt werden. Die Abschreibungsdauer entspricht der vorgesehenen Nutzungsdauer, wobei empfohlen wird, ähnliche Güter zu Sachgüterkategorien mit einheitlicher Nutzungsdauer zusammenzufassen. Als Richtschnur für die Abschreibungsdauer sollen die Ansätze der Eidg. Steuerverwaltung genommen werden.⁷⁶

Empf - 10 Die Abschreibungsdauer entspricht der vorgesehenen Nutzungsdauer.

4.3.4 Kalkulatorische Mietkosten

Wie weiter oben⁷⁷ bereits festgehalten, sind in diesem KLR-Modell die kalkulatorischen Mietkosten bei der Berechnung der Produktkosten zu berücksichtigen. Somit müssen die Kosten von eigenen und gemieteten Räumen nach einem **einheitlichen** Verfahren einbezogen werden. In diesem Kapitel werden die Grundsätze dazu beschrieben.⁷⁸

Mietkosten in Räumen der zentralen Liegenschaftsverwaltung

Den meisten Organisationseinheiten werden die Räumlichkeiten vom Kanton zur Verfügung gestellt. Die Räume gehören also nicht der OE selbst. Da ein Vollkostenausweis angestrebt wird, sind in der KLR die Kosten für die Raumnutzung in Form von Verrechnungen oder Umlagen zu berücksichtigen. Der Ausweis der Vollkosten bedingt, dass bei der Berechnung der kalkulatorischen Mietkosten sowohl die Kosten für die Beanspruchung des Grund und Bodens wie auch der Nutzung des Gebäudes berücksichtigt werden. Der Wert des Bodens ist zu

⁷⁵ Die Literatur empfiehlt, Fehler in der Schätzung der Nutzungsdauer sofort zu korrigieren, sobald sie erkannt sind. Dabei ist der Restwert zu ermitteln und über die neu geschätzte Nutzungsdauer, die verbleibt, abzuschreiben (s.a. Schellenberg S. 248)

⁷⁶ siehe Tabelle der Regelung der Eidgenössischen Steuerverwaltung im Teil 7

⁷⁷ Siehe dazu Prämisse Prms - 9

⁷⁸ In Anlehnung an: Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung für den Kanton Bern.



schätzen (entweder Verkehrswert oder falls vorhanden Steuerwert.) Im Prinzip sollte die Marktmiete verrechnet werden.

Stdd - 15 Die Mietkosten werden den Organisationseinheiten mittels Verrechnungen oder Umlagen belastet.

Durch die Weiterbelastung der Mietkosten hat die Organisationseinheit den Anreiz, die Raumbeanspruchung nutzungsgerecht zu gestalten. Die Art der Verrechnung bedingt jedoch, dass auf übergeordneter Ebene Raumtypen definiert und diesen entsprechende Pauschalsätze pro m² zugeordnet werden. Vor der Einführung einer KLR sind die Organisationseinheiten somit aufgefordert, ihre Räumlichkeiten nach Raumtypen, m² und anlehnend an Marktmieten (quartiers- oder regionenbezogen) zu erfassen.

Beisp - 16 Verrechnung von Mietkosten⁷⁹

Die benützten qm der einzelnen Gebäude werden mit unterschiedlichen Kategorien verteilt und pro Kategorie ein Einheitspreis berechnet. Die durch diese Kalkulation berechneten Kosten müssen die Gesamtkosten der Liegenschaftsrechnung decken können (in diesem Beispiel 1 Mio).

Nach Gebäude	Bau 1	Bau 2	Bau 3	Total
Total Kosten	400'000	300'000	300'000	1'000'000
Nettoflächen (alle Kategorien)	2'000	1'400	1'600	5'000
Nach Raumtyp	Büro	Werkstatt	Lager	Total
Nettoflächen (alle Gebäude)	3'200	1'100	700	5'000
Kalkulatorische Mietkosten / qm	240	160	80	
Kostenanteile pro Kategorie	768'000	176'000	56'000	1'000'000

Mietkosten in eigenen Räumen

Einige Organisationseinheiten erbringen ihre Leistungen in eigenen Räumen und auf eigenem Grund und Boden. Um die Vollkostensicht zu wahren, müssen hierfür kalkulatorische Mietkosten eingerechnet werden. Diese richten sich nach marktüblichen Mietpreisen.

Stdd - 16 Organisationseinheiten in eigenen Räumen belasten ihre Kostenstellen mit kalkulatorischen Mietkosten

Beisp - 17 Berechnung von kalkulatorischen Mietkosten

Zur Berechnung der kalkulatorischen Mietkosten können die gleichen Einheitspreise wie bei der Verrechnung der Liegenschaftsrechnung benützt werden (siehe Beispiel oben). Damit wird für die Erstellung einer Dienstleistung unerheblich sein, in welchem Gebäude diese erbracht wurde.

Mietkosten in zugemieteten Räumen

Einzelne Organisationseinheiten nutzen fremdgemietete Räume, für welche sie pagatorische Mieten entrichten. Diese werden in der FIBU als Sachaufwand verbucht. In der Regel können diese Aufwände direkt als Kosten in die KLR übergeben werden, da sie das Kriterium der Marktüblichkeit erfüllen.

⁷⁹ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel f) aufgezeigt.

Stdd - 17 Organisationseinheiten in zugemieteten Räumen belasten ihre Kostenstellen mit pagatorischen Mietkosten.

Aus Gründen der Harmonisierung können die pagatorischen Mieten auch abgegrenzt und wieder kalkulatorisch einberechnet werden.

Mietkosten in Räumen mit Nutzungszwang

Bei Büroräumen in Gebäuden, welche durch den Staat genutzt werden müssen (z.B. historische Gebäude), sich aber durch einen hohen Unterhalt auszeichnen, ist den „Mietern“ eine möglichst marktgerechte Miete zu belasten; die Differenz zu den tatsächlichen Kosten ist dem Verursacher des Nutzungszwanges zu belasten (z.B. der Kultur). Dabei ist es unerheblich, ob die Mietkosten verrechnet, kalkulatorisch einbezogen oder pagatorisch gebucht werden.

Empf - 11 Die Differenzen der Kosten von Räumen mit Nutzungszwang werden dem Verursacher des Nutzungszwanges belastet.

4.3.5 Kalkulatorische Zinskosten

Kalkulatorische Zinskosten stellen die Kosten des Kapitals dar, welches für die Ausübung der betrieblichen Zwecke benötigt wird.

Der Kostenwahrheit wegen und wie weiter oben⁸⁰ bereits festgehalten wurde, sind in diesem KLR-Modell die kalkulatorischen Zinskosten bei der Berechnung der Produktkosten zu berücksichtigen⁸¹. Auch die IFAC PSC⁸², Paragraphen 120-126, empfiehlt dringend, die Kapitalkosten miteinzubeziehen, da diese Kosten gerade im öffentlichen Sektor einen erheblichen Anteil ausmachen.

Die kalkulatorischen Zinskosten können auf allen Führungsstufen anfallen.⁸³

Betriebliche Teilbilanz

Damit kalkulatorische Zinsen möglichst konkret und verursachergerecht berechnet werden können, muss das betriebsnotwendige Vermögen pro Organisationseinheit ausgewiesen werden. Insbesondere auf der Ebene einer Organisationseinheit dürfte die Zuteilung von liquiden Mitteln sowie von Fremdkapital Schwierigkeiten bereiten, da diese Positionen in der Regel zentral von der Finanzverwaltung bewirtschaftet werden.

Trotzdem kann eine betriebliche Teilbilanz jeder Organisationseinheit erstellt werden (über den Geschäftsbereich⁸⁴), die jedoch nicht konsolidiert werden kann und welche nicht alle Positionen umfasst.

⁸⁰ Siehe dazu Prämisse Prms - 9

⁸¹ Den finanzbuchhalterischen Zinsen stehen in der KLR die kalkulatorischen Zinsen des betriebsnotwendigen Vermögens gegenüber.

⁸² IFAC: International Federation of Accountants Committee/ PSC: Public Sector Committee

⁸³ Aus: KLER für den Kanton Bern, S. 44 f

⁸⁴ Vgl. dazu Kapitel 4.1.5



Betriebliche Aktiven	Betriebliche Passiven
<ul style="list-style-type: none"> ▪ evtl. Debitoren ▪ Betriebliche Lager und Vorräte ▪ Betriebliche Anlagen und Fahrzeuge ▪ Aktivierte Projekte 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ evtl. Kreditoren

Tabelle 18: Betriebliche Teilbilanz

Stdd - 18 Die Positionen der betrieblichen Teilbilanz werden den Organisationseinheiten zugewiesen.

Betriebsnotwendiges Vermögen

Das betriebsnotwendige Vermögen (bnV) einer Organisationseinheit berechnet sich aus den Positionen der betrieblichen Teilbilanz nach folgender Formel:

$$\text{Betriebsnotw. Vermögen} = \text{Debi} + \text{Lag} + \text{Anl} + \text{Proj} - \text{Kredi}$$

Debi = offene Posten Debitoren
 Lag = betriebliche Lagerwerte und Vorräte
 Anl = betriebliche Anlagen und Fahrzeuge
 Proj = Aktivierte Projekte
 Kredi = offene Posten Kreditoren

Vereinfacht kann das betriebsnotwendige Vermögen dem Anlagevermögen aus der betrieblichen Teilbilanz gleichgesetzt werden.

Stdd - 19 Das betriebsnotwendige Vermögen einer Organisationseinheit ist gleich dem Anlagevermögen aus der betrieblichen Teilbilanz.

Falls die Teilbilanzen nicht pro Organisationseinheit erstellt werden können, ist es auch denkbar, das betriebsnotwendige Vermögen summarisch für den ganzen Kanton zu berechnen und den Organisationseinheiten die Zinskosten kalkulatorisch zu belasten.

Berechnung der kalkulatorischen Zinskosten

Die kalkulatorischen Zinskosten werden auf dem durchschnittlichen betriebsnotwendigen Vermögen (gemäss betrieblicher Bilanz) eines Jahres berechnet. Dazu muss zu Beginn und Ende des Jahres eine betriebliche Bilanz vorliegen. Das arithmetische Mittel dieser Werte gilt als Grundlage zur Berechnung der kalkulatorischen Zinskosten.

$$\text{Kalk Zins} = p * 0.5 * (\text{bnV}_1 + \text{bnV}_2)$$

p = Zinssatz (Refinanzierungssatz des Kantons)
 bnV₁ = betriebsnotwendiges Vermögen per 1.1. des Jahres
 bnV₂ = betriebsnotwendiges Vermögen per 31.12. des Jahres

Stdd - 20 Die kalkulatorischen Zinskosten werden auf Basis des durchschnittlichen betriebsnotwendigen Vermögens berechnet.

Beisp - 18 Berechnung der kalkulatorischen Zinskosten

	Anf Jahr	Ende Jahr	
übrige Debitoren (ext)	30'000	60'000	
Vorräte	120'000	100'000	
Betriebliche Anlagen	250'000	230'000	
Fahrzeuge	50'000	40'000	
Aktivierete Projekte	100'000	80'000	
./. Übrige Kreditoren (ext)	-120'000	-140'000	
Betriebsnotendiges Vermögen	430'000	370'000	
Mittleres bnV			400'000
Zinssatz			5%
Kalkulatorische Zinskosten			20'000

Bei der Festlegung des kalkulatorischen Zinssatzes p hätte ein schweizweiter einheitlicher Satz eine harmonisierende Wirkung auf den Ausweis der Vollkosten auf den Produkten. Da jedoch die Finanzierungskosten in den Kantonen durchaus unterschiedlich sein können, würde damit die Kostenwahrheit verfälscht. Das Projekt KOLIBRI empfiehlt daher, den kalkulatorischen Zinssatz p auf Basis des Refinanzierungssatzes des jeweiligen Kantons zu bestimmen. Dieser muss einmal jährlich durch die Finanzverwaltung festgelegt werden.

Stdd - 21 Der Zinssatz p zur Berechnung der kalkulatorischen Zinskosten entspricht dem kantonalen Refinanzierungssatz.

4.4 Die Kostenstellenrechnung

4.4.1 Grundlagen

Definition der Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung beantwortet die Frage, wo Kosten entstanden sind oder entstehen sollen. Die anfallenden Gemeinkosten (jene Kosten, die sich nicht direkt einem Kostenträger zurechnen lassen) werden in der Kostenstellenrechnung laufend den Kostenstellen belastet und anschliessend auf andere Kostenstellen oder Kostenträger umgelegt bzw. verrechnet.

Eine Kostenstelle (KST) bildet die kleinste zu bebuchende Einheit in der Kostenstellenrechnung. Die Kostenstellen sind funktionell, räumlich oder nach Verantwortlichkeit abgegrenzte Bereiche der Verwaltung. Im hier beschriebene KLR-Modell orientiert sich die Kostenstellenbildung an der Organisationsstruktur (Organigramm) einer Organisationseinheit.

Empf - 12 Die Kostenstellen orientieren sich grundsätzlich an der Aufbauorganisation (Organigramm) des Kantons.

Eine Kostenstelle kann dabei nicht über mehrere Organisationseinheiten definiert werden.

Prms - 12 Eine Kostenstelle ist jeweils nur einer Organisationseinheit zugeordnet.

Die Aggregation der Kosten über verschiedene Kostenstellen bildet damit eine gesamte Organisationseinheit, einen ganzen Bereich oder ein Departement ab. Dabei müssen die Leistungsverrechnungen berücksichtigt werden.



Zweck der Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung erfüllt grundsätzlich folgende Hauptaufgaben:

- **Grundlage für die Leistungsverrechnung** innerhalb der Organisationseinheit zwischen Kostenstellen und Kostenträgern: Die Gemeinkosten werden auf den Kostenstellen gesammelt und mit der entsprechenden Leistungsart (z.B. Personenstunde oder m²) verknüpft, welche als Grundlage für die verursachergerechte Verrechnung auf die Kostenträger und empfangende Kostenstellen dient.
- **Führungsinstrument** zur Wahrnehmung der Budget- und Kostenverantwortung auf der Ebene einer organisatorischen Einheit: Planung, Kontrolle und Steuerung der Kosten einer Abteilung, eines Bereichs oder einer Organisationseinheit durch den entsprechenden Ausweis der Kosten. Durch die der Aufbauorganisation angepasste Kostenstellenstruktur wird zusätzlich das dezentrale Kosten- und Verantwortungsbewusstsein verschiedener Führungsebenen gefördert.
- **Vorbereitung der Kalkulation:** Die Kostenstellenrechnung ermöglicht eine differenzierte Aufschlüsselung der Gemeinkosten. Sie ist ein Bindeglied zwischen der Kostenarten- und Kostenträgerrechnung.

Kostenstellenkategorisierung

Die Literatur kennt die Kategorisierung der Kostenstellen in Vor-, Hilfs- und Hauptkostenstellen. Im vorliegenden KLR-Modell von KOLIBRI wird zudem der Ausdruck Scharnierkostenstellen⁸⁵ verwendet. Diese Kategorisierung dient dazu, die Kostenstellen in unterschiedliche Funktionen und in unterschiedlicher Reihenfolge bei der Abrechnung der Verrechnungen und Umlagen einzuteilen.

Häufig wird es sich jedoch in der Praxis herausstellen, dass innerhalb einer Organisationseinheit Vorkostenstellen kaum vorkommen, da ganze Organisationseinheiten Leistungen (sogenannte Querschnittsaufgaben⁸⁶) erbringen, welche als Querschnittskosten weiterverrechnet werden.

Die Querschnittsaufgaben werden als mittelbare Aufgaben bezeichnet, da sie nur mittelbar auf den Zweck der Institution bezogen sind. In der traditionellen Verwaltungsorganisationslehre werden die Querschnittsaufgaben zumindest in grösseren Organisationseinheiten meistens zentralisiert und von internen Leistungserbringern für einen Grossteil der anderen Organisationseinheiten wahrgenommen.

Scharnierkostenstellen

Für die OE-übergreifenden internen Belastungen⁸⁷ werden Scharnierkostenstellen eingesetzt, um die belastenden und entlastenden Umlagen und Verrechnungen in unterschiedliche Kostentufen einzubringen.

Die folgende Abbildung stellt die Funktionsweise der Scharnierkostenstellen dar. Jede Organisationseinheit verfügt über mindestens eine Scharnierkostenstelle, auf welcher ihr Umlagen und Verrechnungen von anderen Organisationseinheiten mittels der Kostenart 72xx belastet werden. Die ankommenden Umlagen und Verrechnungen werden anschliessend auf die internen Kostenstellen und Produkte mit der Kostenart 71xx belastet. Dadurch können Belas-

⁸⁵ Vgl. dazu Kap. 4.4.1 Scharnierkostenstellen

⁸⁶ Zu den Querschnittsfunktionen zählen z.B. zentrale Organisationsstellen, EDV-Zentralen, Beschaffungs- und Personalämter (K. Schedler, I. Proeller: New Public Management, S. 98).

⁸⁷ Vgl. dazu Kapitel 4.5



tungen und Entlastungen in unterschiedlichen Kostenstufen und Kostenarten ausgewiesen werden.

Entlastungen der Organisationseinheit erfolgen auf der Kostenart 72xx direkt auf die Scharnierkostenstellen der empfangenden Organisationseinheiten.

Zwischenbetriebliche Verrechnungen sind Primärbuchungen und erfolgen auf unterschiedlichen Kostenarten (39/49), ohne dass eine Scharnierkostenstelle nötig ist.

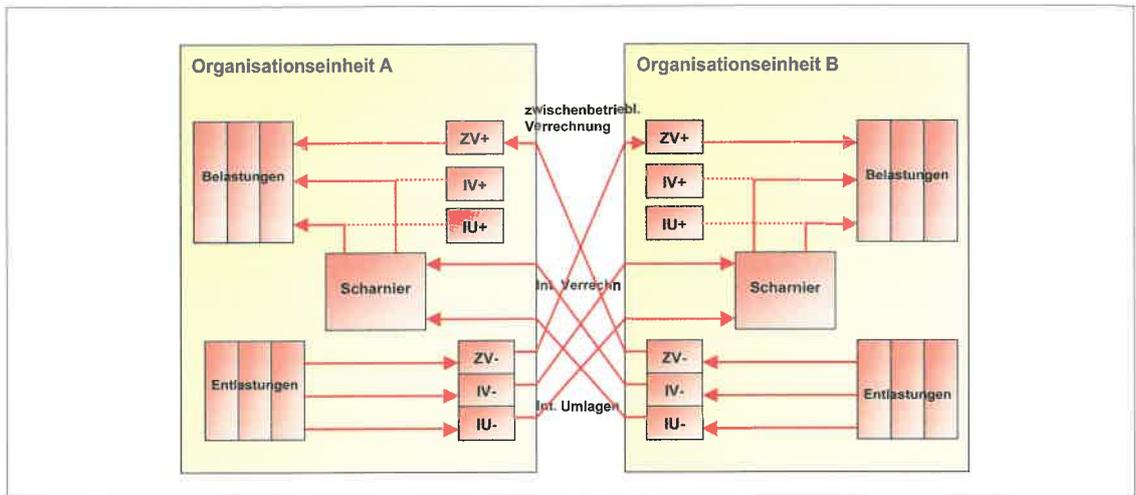


Abbildung 17: Interne Belastungen auf primären und sekundären Kostenarten

Empf - 13 Je Organisationseinheit werden sogenannte Scharnierkostenstellen zum Empfang von internen Belastungen aus anderen Organisationseinheiten geführt.

Beisp - 19 Verwendung von Scharnierkostenstellen⁸⁸

Verrechnungen basieren meist auf Einheiten, die den Kostenstellen oder den Produkten direkt zugeteilt werden können (z. B. Anzahl PC's einer KST, Köpfe in der KST, Betriebsmittel eines Produktes, usw.). Daher kann die abgebende OE diese Kosten entsprechend der Ist-Zahlen genau zuteilen und sofort der Scharnierkostenstelle verrechnen.

Umlagen werden aber aufgrund von Schlüsseln an die OE verteilt. Meistens werden diese auch nur quartalsweise oder sogar nur jährlich abgerechnet, da sonst der Aufwand zu gross ist. Mit Hilfe von Scharnierkostenstellen kann einerseits die Verteilung in der empfangenden OE individuell geregelt, andererseits können zeitliche Abgrenzungen direkt in dieser Kostenstelle vorgenommen werden.

Beispiel

Die Finanzverwaltung legt ihre Kosten des Produktes Controlling quartalsweise auf die OE um. Die empfangenden OE verteilen diese Kosten jedoch monatlich auf ihre Kostenstellen und Produkte. Damit entstehen in der Scharnierkostenstellen jeweils automatisch zeitliche Abgrenzungen, die Ende Quartal wieder ausgeglichen werden.

Kriterien zur Bildung von Kostenstellen

Grundsätzlich ist die Grösse einer Kostenstelle den betrieblichen Bedürfnissen anzupassen. Die Ansprüche von maximaler Transparenz auf der einen Seite und der Führbarkeit auf der anderen Seite müssen bei der Definition der Kostenstellen und deren Anzahl gleichermaßen berücksichtigt werden.

Folgende Kriterien können für die Bildung der Kostenstellen herangezogen werden:

⁸⁸ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel h) aufgezeigt.



- **Führungsbereich:** Die Kostenstellengliederung widerspiegelt Aufgaben, Verantwortung und Kompetenzen einer Führungskraft. Führungskonflikte, die aufgrund unklarer Zuständigkeiten häufig entstehen, können damit vermieden werden.
- **Zusammenfassbarkeit** der einzelnen Kostenstellen zu Kostenstellengruppen: Die Gesamtkosten von höheren Hierarchieebenen ergeben sich anhand von Kostenstellenzusammenzügen (KST-Gruppen).
- Sinnvolle **Grösse und Abgrenzung** der Kostenstellen: Dem Gleichgewicht zwischen Wirtschaftlichkeit und Genauigkeit wird entsprechend Rechnung getragen. Je mehr Kostenstellen verwendet werden, desto genauer können Aussagen getroffen werden, aber desto aufwändiger ist auch die Handhabung.
- **Einheitliche Bezugsgrösse** je Kostenstelle: Erfahrungsgemäss ist es aus Gründen des Überblicks besser, Einheiten, welche mehrere Leistungen mit unterschiedlichen Bezugsgrössen erbringen, in zwei oder drei Kostenstellen aufzuteilen, anstatt die Entlastung mit unterschiedlichen Leistungsarten oder Bezugsgrössen je Kostenstelle vorzunehmen.

Kostenarten und Kostenträger sind in der Kostenstellenstruktur nicht abzubilden, da sonst die gleichen Informationen in verschiedenen Instrumenten abgebildet werden, was der Transparenz schadet und das System aufbläht.

Einzel- und Gemeinkosten

Zur konkreten Anwendung der Kostenstellenrechnung ist für das vorliegende KLR-Modell die Unterscheidung in Einzel- und Gemeinkosten massgebend:

- **Einzelkosten** (direkte Kosten) lassen sich direkt, also verursachergerecht, den einzelnen Kostenträgern zurechnen. Einzelkosten können mittels Beleg und ohne Umlage somit einem bestimmten Bezugsobjekt zugeordnet (kontiert) werden.⁸⁹ Sie fliessen aus der Kostenartenrechnung direkt auf die Kostenträger und tauchen damit in der Kostenstellenrechnung nicht auf.⁹⁰
- **Gemeinkosten** können nicht eindeutig einem einzelnen Produkt zugeordnet werden und werden folglich auf einer Kostenstelle gesammelt. Die Kosten des Abteilungsleiters entstehen beispielsweise gemeinsam für alle Produkte der betreffenden Abteilung und sind somit Gemeinkosten in Bezug auf die Produkte dieser Abteilung.⁹¹ Gemeinkosten werden den einzelnen Produkten über Verteilschlüssel oder Bezugsgrössen zugerechnet.⁹²

Die folgende Abbildung zeigt einerseits die direkte Zuweisung von Kosten auf einen Kostenträger auf. Andererseits zeigt sie die Zuteilung von Gemeinkosten über die Kostenstellenrechnung (mittels Umlagen und Verrechnungen) auf einen Kostenträger.

⁸⁹ International Group of Controlling: Controller-Wörterbuch, S. 58. Die Bezugsobjekte richten sich nach dem Auswertungszweck: Produkte, Dienstleistungen, Aufträge, Kostenträger, Projekte, Profit Center, Sparten, Kostenstellen. Sofern nicht anders erwähnt, geht das KOLIBRI-Modell davon aus, dass mit dem Bezugsobjekt der Kostenträger (Produkt) gemeint ist.

⁹⁰ L. Nadig: Kostenrechnung als Führungsinstrument, S. 161. Für Kosten, welche direkt den Kostenstellen verrechnet werden können, wird der präzisierende Ausdruck der Kostenstelleneinzelkosten verwendet.

⁹¹ In Bezug auf die Abteilung (Bezugsobjekt: Abteilung) stellen diese Kosten hingegen Einzelkosten dar.

⁹² Vgl. dazu Kapitel 4.6 Die Kostenträgerrechnung

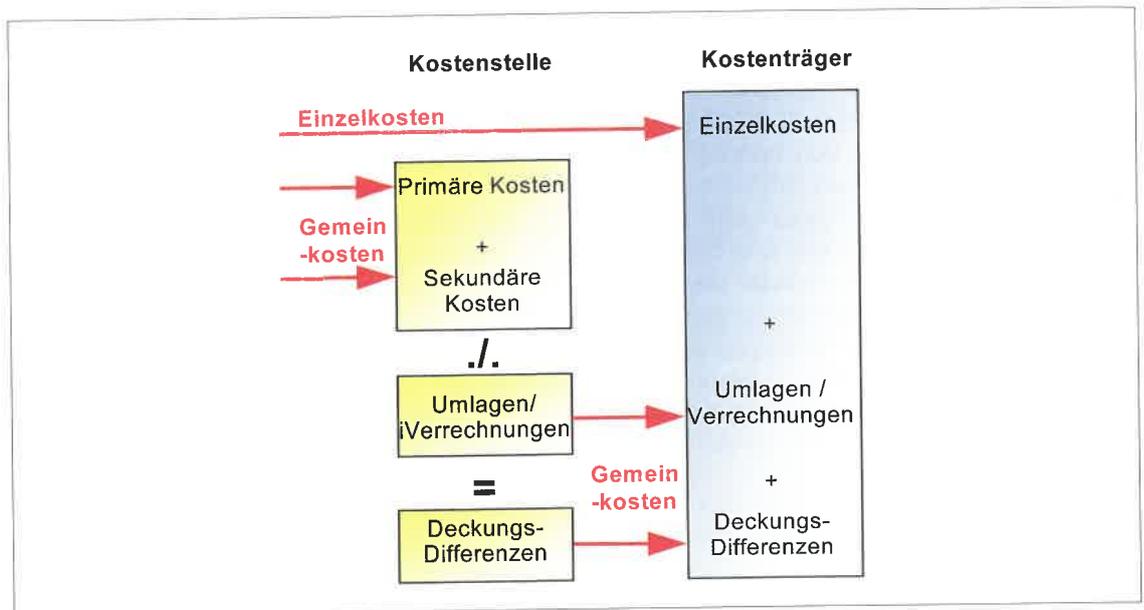


Abbildung 18: Zusammenhang der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung

4.4.2 Konkrete Ausprägung

Handhabung der Personalkosten

In öffentlichen Verwaltungen wie auch in anderen Dienstleistungsbetrieben dominieren typischerweise die Gemeinkosten gegenüber den Einzelkosten.⁹³ Die Gemeinkosten der kantonalen Verwaltung setzen sich mehrheitlich aus den Personalkosten zusammen. Diese Kosten sind stets als Gemeinkosten auf die Kostenstellen zu führen und nicht als Einzelkosten direkt auf das Produkt. Als Konsequenz daraus folgt, dass eine Person nur einer einzigen Kostenstelle zugeordnet wird. Die Aufschlüsselung auf das Produkt erfolgt über die Arbeitszeiterfassung (AZE).

Einzige Ausnahme in dieser Vorgabe bildet temporär angestelltes Personal, welches ausschliesslich für einen Kostenträger tätig ist.

Stdd - 22 Die Personalkosten werden durch die Lohnbuchhaltung den entsprechenden Kostenstellen zugewiesen, auch wenn diese Kostenstellen nur für ein einzelnes Produkt arbeiten.

Dieser Standard trägt wesentlich zur einfachen Handhabung bei Veränderungen der Produktstruktur oder bei anderer Verwendung der Ressourcen bei. Zudem kann sichergestellt werden, dass die Personalkosten überall gleich behandelt werden. Damit ist gleichzeitig ein einfacherer Unterhalt in der Lohnbuchhaltung gewährleistet.

Beisp - 20 Zuordnung der Personalkosten über FIBU

Um der Kostenwahrheit in der Funktionalen Gliederung des HRM näher zu kommen, wurde in vielen Kantonen versucht, die Personalkosten über die FIBU den entsprechenden Funktionen zuzuteilen. Diese Zuteilung wurde zu Beginn der Anstellung definiert und war für die weitere Zeit fix. Dies entspricht natürlich bei weitem nicht den Anforderungen, die an eine KLR mit einer AZE gestellt werden.

⁹³ H.-J. Gerber: Kalkulation von Dienstleistungen mit Hilfe der Prozesskostenrechnung, S. 10 f

Beispiel:

Hans Muster arbeitet 40% für den Umweltschutz und 60% für den Forstwirtschaft. Sein Lohn wird auf die entsprechenden funktionalen Gliederungen aufgeteilt oder umbucht.

Kostenart	UWS 222	Forst 333	Total
222.301.00 Löhne und Gehälter	52'000		
333.301.00 Löhne und Gehälter		78'000	
Total			130'000

Beisp - 21 Zuordnung der Personalkosten über die KLR

Im KOLIBRI-Modell werden die Personalkosten stets einer Kostenstelle zugeteilt. Mit Hilfe der AZE werden diese dann verursachergerecht auf die Kostenträger übertragen. Dies muss auch in der FIBU entsprechend gebucht werden. Wenn die Lohnkosten in einer Übergangslösung (bei Pilotprojekten) bereits in der FIBU über die funktionale Gliederung verteilt wurden, müssen entsprechende Abgrenzungen vorgenommen werden. Zudem können die Lohnkosten in der FIBU auch über Rückverrechnungen richtiggestellt werden.

Beispiel

Man nimmt wieder Hans Muster, der zum Amt für Umweltschutz eingeteilt wird, da dieses am Pilotprojekt teilnimmt, der Forst jedoch nicht. Hans Muster rapportiert die Zeit mit der AZE, aus der folgende Verteilung ersichtlich ist: 900h Umweltschutz (UWS), 600h Forst, 300 Administration allg. Der gesplittete Personalkostensatz betrage 70.-.

Kostenart	Aufwand	Abgrenzung	Kosten KST
222.301.00 Löhne und Gehälter	52'000	+78'000	130'000
222.391.00 Umbuchung Lohnanteil	78'000	-78'000	0
Entlastung an KTR UWS			-63'000
Entlastung an KTR Forst			-42'000
Entlastung an KTR Admin			-21'000
Total DD KST (nur Pers.Kosten)			4'000

Eine allfällige Deckungsdifferenz verbleibt in der abgebenden KST. Natürlich ist hier nur der Personalkostenblock ausgewiesen. Die gesplitteten Kostensätze für die Sachkosten, kalk. Kosten, Umlagen und Verrechnungen werden analog behandelt, so dass dem Forstamt volle Kosten zugewiesen werden können.

Bezugsgrösse und Leistungsart

Eine produktive Kostenstelle verrechnet die Kosten verursachergerecht auf die Kostenträger oder auf weitere Kostenstellen, welche die Leistung bezogen haben. Im Plankostenmodell braucht es dazu stets eine Bezugsgrösse⁹⁴ (z.B. m², Stunden). Theoretisch ist es denkbar, dass eine einzelne Kostenstelle mehrere Bezugsgrössen haben kann⁹⁵. Die einschlägigen Software-Module können dieses Merkmal heutzutage auch meist anbieten. Da aber diese Mengen und die zugehörigen Kosten stets zu beplanen sind, damit die entsprechenden Kostensätze vorliegen, ist der Aufwand gemessen am Nutzen sehr gross.

Aus diesem Grund definiert das Projekt KOLIBRI, dass eine Kostenstelle stets nur eine Bezugsgrösse aufweisen kann. Dies vereinfacht die Handhabung, die Bepanung und die Analyse der Deckungsdifferenzen. Sollte es unmöglich sein, die Leistung mit **einer** Bezugsgrösse verursachergerecht zu verrechnen, müssten in diesem Fall zwei oder mehrere Kostenstellen gebildet werden.

Empf - 14 Eine Kostenstelle im vorliegenden KLR-Modell hat nur eine Bezugsgrösse.

⁹⁴ Anstelle des Begriffes Bezugsgrösse spricht man auch von Verteilungsgrundlage, Schlüsselgrösse, Umlageschlüssel, Verrechnungsschlüssel, etc.

⁹⁵ Beispiel: Die KST Taxidienst hat die 2 Bezugsgrössen Fahrstunden und Auto-km. Beide werden mit der entsprechenden Menge und dem entsprechenden Kostensatz an die Verursacher überwält.



Für die Generierung von Bezugsgrössen gelten folgende Anforderungen:⁹⁶

- **Verursachergerecht:** Die Bezugsgrösse soll in einem direkten Zusammenhang zur Kostenverursachung stehen⁹⁷.
- **Transparenz und Akzeptanz:** Die Bezugsgrösse soll möglichst einfach und verständlich sein, damit sie von den verantwortlichen Stellen akzeptiert und gepflegt wird.
- **Flexibilität:** Die Bezugsgrösse soll sich automatisch Änderungen anpassen und/oder leicht gepflegt werden können⁹⁸.
- **Kontinuität:** Die Bezugsgrössen sollen über die Jahre gleich bleiben⁹⁹.

In den Umlagen oder Verrechnungen werden häufig Personalkosten auf andere Kostenstellen oder Kostenträger verteilt. Aus diesem Grund ist eine Arbeitszeiterfassung zur Zuteilung des Ressourceneinsatzes je Kostenträger unumgänglich.¹⁰⁰ Dies kann bei Mitarbeitern, die nur für wenige Produkte arbeiten, mittels einer pragmatischen Schätzung erfolgen.

Eine produktive Kostenstelle kann die Bezugsgrösse mit unterschiedlichen Kostensätzen verrechnen, d. h. eine Arbeitsstunde kann je nach Inhalt der Arbeit unterschiedliche teuer sein.¹⁰¹ Für jede Bezugsgrösse ist pro Kostensatz eine Leistungsart zu bilden. Auch diese Leistungsarten müssen mit den entsprechenden Mengen und Kosten geplant werden und zwar so, dass in der Planung keine Über- oder Unterdeckung entsteht. Der Aufwand ist auch hier enorm und gemessen am Nutzen sehr gross. Zudem ist der Anspruch an das Know-how des Kostenstellenleiters hoch. Daher definiert das Projekt KOLIBRI, dass eine Kostenstelle stets nur eine Leistungsart aufweisen kann. Dies vereinfacht die Handhabung, Beplanung und die Analyse der Deckungsdifferenzen.

Empf - 15 Eine Kostenstelle im vorliegenden KLR-Modell hat nur eine Leistungsart.

Verrechnung der Leistungen

Eine Kostenstelle verrechnet ihre Leistungen stets auf Grund der Bezugsgrössenmenge (Ist) und eines Plankostensatzes. Da nur eine Bezugsgrösse und eine Leistungsart pro Kostenstelle definiert werden, ist die Berechnung einfach.

⁹⁶ gemäss dem Konzept des Kantons Basel-Stadt.

⁹⁷ Beispiel: Unter der Annahme, dass alle Personen gleich grosse Büros haben, können die Mietkosten nach der Anzahl Personen in einer Kostenstelle verteilt werden. Für eine verursachergerechte Verteilung der Mietkosten muss die Bezugsgrösse auf der Basis der belegten Fläche in m² festgelegt werden.

⁹⁸ Beispiel: Der Abteilung A werden infolge Umzug in ein grösseres Büro neu 150 m² (bisher 100 m²) für die Verteilung der Mietkosten belastet. Dies ist nur möglich, wenn die Bezugsgrösse in m² definiert wurde.

⁹⁹ Beispiel: Die Mietkosten sollen nicht einmal nach m² und im nächsten Jahr nach Anzahl Mitarbeiter verteilt werden.

¹⁰⁰ Vgl. dazu Teil 3 Das KOLIBRI-Gesamtmodell, Kapitel: Anforderungen an die vorgelagerten Systeme

¹⁰¹ Beispiel: In der Kostenstelle Taxidienst kostet die Fahrstunde für Personentransport nicht gleichviel wie für Gütertransport, obwohl der Lohn des Fahrers und die Kilometerkosten gleich hoch sind.



$$\text{Kostensatz einer KST} = \frac{\text{Total geplante Kosten der Kostenstelle}}{\text{Total geplante Bezugsgrössenmenge}}$$

Stdd - 23 Die innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen einer Kostenstelle erfolgen aufgrund von Bezugsgrössenmengen und Plantarifen (Kostensatz).

Dieses Verfahren weist den Kostenträgern die Gemeinkosten nur auf **einer** sekundären Kostenart in **einer** Kostenstufe zu. Die Analyse der Kostenanteile (Personalkosten, Sachkosten, etc.) muss auf der Kostenstelle erfolgen. Zudem ergibt dies eine leichte Verfälschung der vier Kostenstufen im gestuften Erfolgsausweis¹⁰².

Splitting des Kostensatzes

In einem Kostensatz einer Kostenstelle können auch Kostenanteile von Verrechnungen und Umlagen aus anderen Organisationseinheiten enthalten sein. Zur genauen Unterscheidung und gerechten Zuteilung gemäss den vier definierten Kostenstufen im gestuften Ergebnisausweis¹⁰³ muss der Kostensatz in fünf weitere Anteile gesplittet werden, und zwar in:

- die primären Personalkosten
- die primären Sachkosten
- die kalkulatorischen Kosten
- die Kosten aus Verrechnungen
- die Kosten aus Umlagen

Empf - 16 Der Kostensatz einer Kostenstelle kann in mehrere gesplittete Kostensätze aufgeteilt werden.

Die fünf Kostenblöcke werden den Kostenträgern in die entsprechende Kostenstufe mittels fünf unterschiedlichen sekundären Kostenarten zugewiesen. Dieses Vorgehen ermöglicht dem Produktverantwortlichen, diese Kosten auf den entsprechenden Kostenträgern sofort zu unterscheiden. Die Berechnung des Kostensatzes für die Bezugsgrösse erfolgt aufgrund der fünf fest zugeordneten Kostenartengruppen der Kostenstellen.

¹⁰² Vgl. dazu Kapitel 4.7 Ausprägung des Erfolgsausweises

¹⁰³ Vgl. dazu Kapitel 4.7.1 Übersicht der Kostenstufen

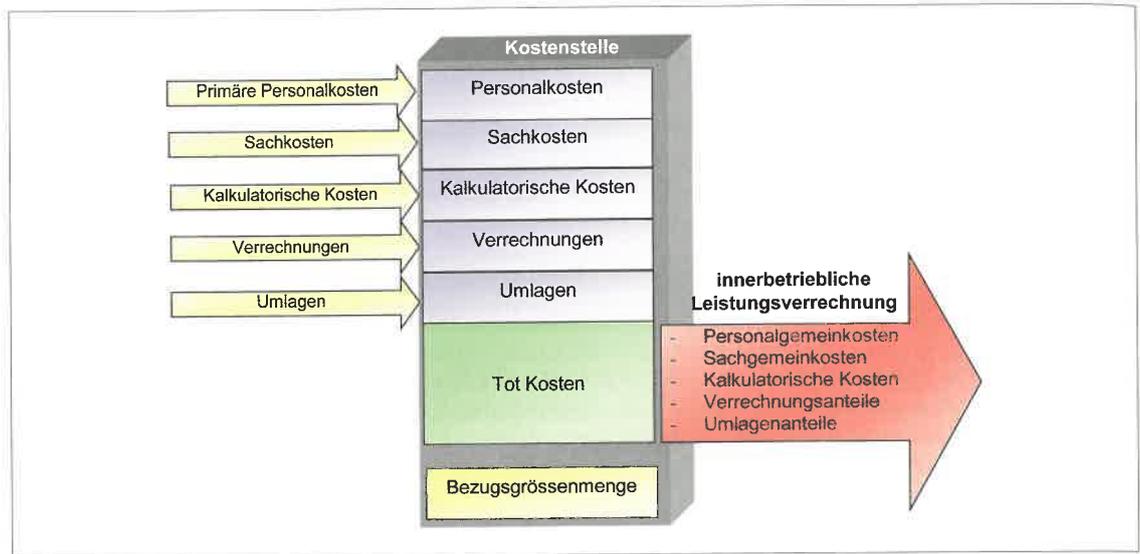


Abbildung 19: Verrechnung der Kosten einer Kostenstelle

Im Gegensatz zu mehrfachen Bezugsgrößen und mehrfachen Leistungsarten verursacht dieses Vorgehen keinen zusätzlichen Planungsaufwand, da zur Berechnung des Kostensatzes definierte Kostenartengruppen und eine einheitliche Bezugsgrößenmenge verwendet werden¹⁰⁴.

Der Satz der Personalkosten (PK) einer Kostenstelle errechnet sich demnach:

$$\text{Personalkostensatz} = \frac{\text{Total geplante Personalkosten}}{\text{Total geplante Bezugsgrößenmenge}}$$

Der Satz der Sachkosten (SK) einer Kostenstelle errechnet sich demnach:

$$\text{Sachkostensatz} = \frac{\text{Total geplante Sachkosten}}{\text{Total geplante Bezugsgrößenmenge}}$$

Der Satz der kalkulatorischen Kosten (KK) einer Kostenstelle errechnet sich demnach:

$$\text{Kalk. Kostensatz} = \frac{\text{Total geplante kalkulatorische Kosten}}{\text{Total geplante Bezugsgrößenmenge}}$$

Der Satz der Kosten einer Kostenstelle aus Verrechnungen (VK) aus anderen Organisationseinheiten errechnet sich demnach:

¹⁰⁴ Weitere Details zur Leistungsverrechnung werden im Kapitel 4.5 ausgeführt.

$$\text{Verrechnungskostensatz} = \frac{\text{Total geplante Verrechnungen auf der KST}}{\text{Total geplante Bezugsgrössenmenge}}$$

Der Satz der Kosten einer Kostenstelle aus Umlagen (UK) aus anderen Organisationseinheiten errechnet sich demnach:

$$\text{Umlagenkostensatz} = \frac{\text{Total geplante Umlagen auf der KST}}{\text{Total geplante Bezugsgrössenmenge}}$$

Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7 (Beispiel a) aufgezeigt

Primärkostenverteilung

Sofern ein Splitting nicht möglich ist, können mit der Primärkostenverteilung gleiche Resultate erzielt werden. Da die Personalkosten in einer öffentlichen Verwaltungen den grössten Anteil der Kostenstellenkosten ausmachen, können diese als Hauptkostenfaktor betrachtet werden.

In einem ersten Schritt werden nur die Personalkosten gemäss den Bezugsgrössenmengen auf die Kostenträger verrechnet. In einem zweiten Schritt werden die weiteren Kostenstufen proportional zu den Personalkosten verteilt. Damit die fünf Kostenblöcke in die entsprechenden Kostenstufen abgerechnet werden können, müssen dementsprechend Proportionalverteilungen vorgenommen werden (Sachkosten, kalkulatorische Kosten, Verrechnungen, Umlagen).

Mit diesem Verfahren können die Kostenblöcke gemäss Plan oder Ist verteilt werden.

Handhabung der Deckungsdifferenzen der KST

Einzelkosten werden dem Kostenträger direkt zugewiesen, während Gemeinkosten über Umlagen oder innerbetriebliche Leistungsverrechnungen von den Kostenstellen auf die Kostenträger zugewiesen werden. Durch die Verwendung der starren Plankostenrechnung werden nach Umlagen und Verrechnungen der Gemeinkosten Deckungsdifferenzen in der Kostenstellenrechnung ausgewiesen. Diese Deckungsdifferenzen sind systembedingt und zeigen auf, inwieweit die Ist- von den Plankosten abweichen¹⁰⁵.

Stdd - 24 Die Deckungsdifferenzen aller Kostenstellen innerhalb der Organisationseinheit werden mittels eines Schlüssels auf die Kostenträger umgelegt und in der Kostenstufenrechnung separat ausgewiesen.

Weiteres Beispiel im Anhang¹⁰⁶.

Hierarchische Gliederung der Kostenstellen

Die Kostenstellenstruktur lehnt sich an den organisatorischen Gegebenheiten einer Organisationseinheit an. Eine Standardisierung ist nicht möglich. Die Erfahrung zeigt, dass noch am

¹⁰⁵ Vgl. dazu Kapitel 4.1.4 Deckungsdifferenzen

¹⁰⁶ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel c) aufgezeigt.



ehesten innerhalb eines Departements ähnliche Dienststellen-, Bereichs- oder Abteilungsbe-
griffe verwendet werden. Bereits von Departement zu Departement werden diese Begriffe un-
terschiedlich gehandhabt. Weitergehende Regelungen hätten zur Folge, dass organisatori-
sche Anpassungen notwendig wären. Eine solche Vereinheitlichung ausgehend vom Aufbau
eines KLR-Modells lässt sich nicht rechtfertigen.

Aufgrund der über die Kantone verschiedenen Definitionen einer Dienststelle, Abteilung etc.
wird im Rahmen dieses KLR-Modells darauf verzichtet, eine Standardisierung der Kostenstel-
lenhierarchie anzustreben. Dieser Verzicht hat keine Konsequenzen auf die Ausgestaltung
des Modells und dessen Aussagekraft, da die KLR auf Basis einer Organisationseinheit auf-
gebaut wird. Besondere Beachtung muss diesem Tatbestand einzig im Teil Konsolidierung /
Aggregation geschenkt werden.

Frg - 8 Im Rahmen des KLR-Modells wird auf eine Standardisierung der Kostenstellen-
Hierarchie verzichtet.

4.5 Interne Belastungen¹⁰⁷

4.5.1 Überblick

Allgemeines

In einer kantonalen Verwaltung werden unterschiedlichste Leistungen intern erbracht (z.B. In-
formatik, Finanzverwaltung), welche sich für die empfangende Organisationseinheit nach dem
Grad der Beeinflussbarkeit unterscheiden: Einerseits gibt es Zwangskonsum, bei welchem
weder Menge noch Preis durch die OE beeinflusst werden können. Andererseits gibt es Leis-
tungen, die Produkten auf dem freien Markt entsprechen und deren Menge und Preis frei zwi-
schen dem internen Anbieter und der empfangenden OE verhandelt werden können. Dazwi-
schen sind weitere Varianten denkbar.

Um diese kantonsinternen Leistungsbezüge, die sogenannten internen Belastungen, mög-
lichst verursachergerecht vornehmen zu können, ist es sinnvoll, ein möglichst einfach ver-
ständliches Modell anzuwenden (Klarheit vor Wahrheit), um den Aufwand für die jeweils not-
wendigen Verrechnungen möglichst klein zu halten.

Definitionen

Da die Begriffe der internen Belastungen sehr unterschiedlich und oftmals missverständlich
verwendet werden, werden in diesem Abschnitt die grundlegenden Definitionen aufgeführt.

- Unter **internen Belastungen** werden sämtliche internen Kostenverschiebungen im Zu-
sammenhang mit internem Leistungsverkehr (Umlagen und Verrechnungen) verstanden,
also Umlagen, zwischenbetriebliche Leistungsverrechnungen und innerbetriebliche Leis-
tungsverrechnungen innerhalb desselben Kostenrechnungskreises.
- **Interne Umlagen** umfassen die Verteilung zentral anfallender Kosten ohne konkreten
Leistungsbezug. Je nachdem auf welcher Ebene das Kostenrechnungssystem angesie-
delt ist,¹⁰⁸ kann dies mittels primären oder sekundären Kostenarten erfolgen. Hauptziel-
setzung der Umlagen ist die Abbildung einer Vollkostensicht mit Relevanz für die Beurtei-
lung / Berechnung der Preise gegenüber Dritten. Die Umlagen können pauschal oder
nach einem bestimmten Umlageschlüssel verteilt werden.

¹⁰⁷ Dieses Kapitel basiert auf dem Konzept des Kantons Basel Stadt.

¹⁰⁸ Vgl. dazu Kapitel 4.1.5 Wahl des Kostenrechnungskreises

- Mit **internen Verrechnungen** erfolgen Belastungen beim Leistungsempfänger (zwischenbetriebliche und innerbetriebliche Leistungsverrechnung) aufgrund von konkreten Leistungsbezügen bei internen Leistungserbringern. Damit soll eine verursachergerechte Abgeltung von bezogenen Leistungen erreicht werden, indem Kosten aufgrund von messbaren Leistungsbezügen von der einen auf andere Kostenstellen oder Organisationseinheiten überwält werden.
- **Zwischenbetriebliche Leistungsverrechnungen (ZLV)** finden stets OE-übergreifend statt. Je nachdem auf welcher Ebene das Kostenrechnungssystem angesiedelt ist,¹⁰⁹ kann dies mittels primären oder sekundären Kostenarten vorgenommen werden.
- Unter **innerbetrieblicher Leistungsverrechnungen (ILV)** werden Verrechnungen verstanden, die innerhalb einer Organisationseinheit zwischen Kostenstellen und/oder Kostenträgern stattfinden (mittels sekundärer Kostenarten).

Falls ein Kanton in mehrere Kostenrechnungssysteme aufgeteilt wird, müssen kantonsinterne rechnungskreisübergreifende Umlagen und Verrechnungen pagatorisch erfolgen. Diese werden in der FIBU auf primären Kostenarten gebucht. Bei primärer Verrechnung erfolgt die Verbuchung zwecks Konsolidierung immer auf internen Verrechnungskostenarten (Kontengruppen 39 und 49).

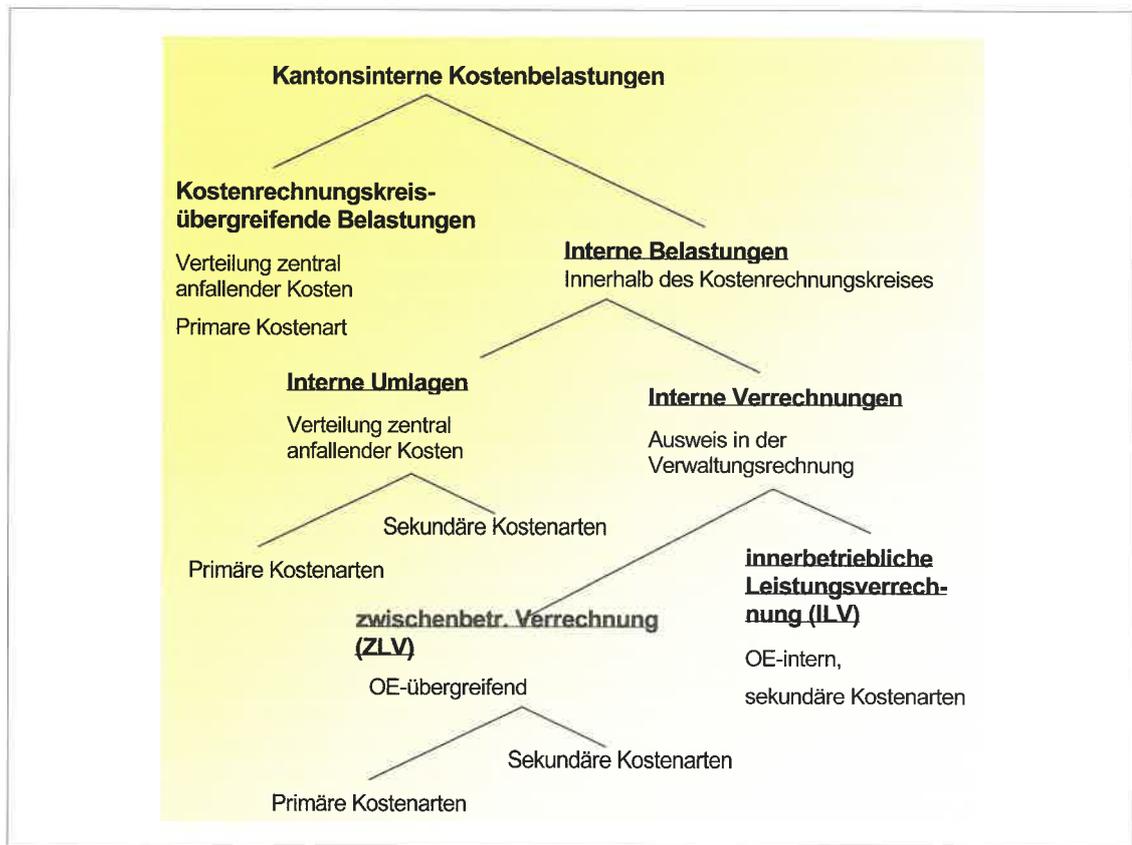


Abbildung 20: Übersicht über die Formen der internen Belastungen

Zweck interner Belastungen

Interne Belastungen werden eingesetzt, um Kostentransparenz zu schaffen und auf gesamtstaatlicher Ebene die Leistungserbringung effizient zu gestalten. Es gilt, die gewünschten

¹⁰⁹ Vgl. dazu Kapitel 4.1.5 Wahl des Kostenrechnungskreises



Leistungen nicht nur auf ihre Wirksamkeit zu optimieren, sondern die Leistungserstellung mit minimalen Ressourcen sicherzustellen.

Auf der Ebene der Organisationseinheit werden mit dem Einsatz interner Belastungen folgende Ziele erreicht:

- **Kostenbewusstsein** für internen Leistungsverbrauch. Auch intern bezogene Leistung kostet.
- **Abstimmung der Leistungen** auf Bedürfnisse des Leistungsempfängers.
- **Transparenz** über Vollkosten bei Leistungen an Dritte, primär zum Zweck der Preisgestaltung.
- **Keine Sub-Optimierungen** auf Ebene Organisationseinheit zum Nachteil des Gesamtkantons.
- **Optimale Auslastung** interner Ressourcen, wenig Leerkapazitätskosten.

Indem für den internen Leistungsbezug Rechnung gestellt wird oder Kosten überwältzt werden, entsteht beim Leistungsempfänger das Bewusstsein, dass durch sein Handeln beim Leistungserbringer Kosten verursacht werden und das Bestreben, die erhaltenen Leistungen den eigenen Bedürfnissen und Möglichkeiten anzupassen. Dadurch findet die nötige Rücksprache mit dem Leistungserbringer statt und der Leistungsaustausch wird sukzessive optimiert.

Durch die Ausbreitung von New Public Management und des Vollkostengedankens in der Verwaltung wächst heute das Volumen an gegenseitigen Leistungsverrechnungen. In diesem Zusammenhang werden von Verwaltungseinheiten oft autonom und nach eigenem Gutdünken interne Rechnungen ausgestellt. Dabei wird häufig der Gesamtzusammenhang nicht berücksichtigt, und es entsteht das Risiko von Suboptimierung und unzweckmässigem Verwaltungsaufwand. Die Kosten/Nutzen-Überlegungen sind deshalb immer im Auge zu behalten.

Grundsätze interner Belastungen

Interne Belastungen können sehr komplex sein und stellen für viele einen vermeintlich unnötigen Aufwand dar. Um dieser Haltung entgegenzutreten und klare Spielregeln zu definieren, seien einige Grundsätze zu den internen Belastungen aufgeführt:

- **Einfachheit:** Interne Belastungen bringen nur einen Nutzen, wenn dadurch entweder bei gegebener Leistung die gesamtstaatlichen Kosten reduziert oder bei gegebenen Kosten die gesamtstaatlichen Leistungen verbessert werden. Der zusätzliche Nutzen muss immer höher sein als der zusätzliche damit verbundene Verwaltungsaufwand. Der Mehraufwand durch Perfektionierung wird in der Regel durch den Nutzen nicht gerechtfertigt. Zudem entstehen durch die Perfektionierung oft komplexere Gebilde. Die optimale Steuerung von Finanzen und Leistungen kann nur wahrgenommen werden, wenn die Modelle verstanden werden und nachvollziehbar sind. Die Vollkostensicht darf nicht zum Selbstzweck werden. Der gesunde Menschenverstand soll vorherrschen.
- **Kosten dort steuern, wo sie beeinflusst werden können:** Bei diesem Grundsatz geht es um die Frage, wer die Kosten wo und wie beeinflusst. Wenn durch das Verhalten des Leistungsempfängers die Kosten, die mit der Leistung verbunden sind, nicht beeinflusst werden, dann muss die Steuerung der Kosten durch eine übergeordnete Instanz direkt beim Leistungserbringer vorgenommen werden.
- **Kapazitätsauslastungsrisiko beim Leistungserbringer:** Die Kapazitätsoptimierung ist Aufgabe des Leistungserbringers. Die Leerkapazitätskosten sollen beim Leistungserbringer sichtbar gemacht werden. Wenn die Leerkapazität nicht schon in der Planung berücksichtigt wurde (bspw. PC-Support auf sofortigen Abruf) und vom Empfänger mitgetragen wird, dürfen diese Kosten nur durch separates Ausweisen auf die Leistungsempfänger

abgewälzt werden. In der Regel bleiben diese Kosten als Deckungsdifferenzen der erbringenden Organisationseinheit stehen.

- **Budget-Vorphase für Definition der Leistungen und Preise:** Um optimale Bedingungen für den Start des Hauptbudgetprozesses zu schaffen, sollen die internen Leistungen (Leistungsinhalt, Verrechnungspreise und Umlagen) bereits in einer Budget-Vorphase definiert werden. Durch diese zeitliche Staffelung kann der Budgetprozess besser gesteuert werden.
- **Keine internen Gewinnverschiebungen und konkurrenzfähige Preise:** Aus Gründen der Transparenz und Kostenwahrheit dürfen die internen Leistungen im Maximum zu den vollen Kosten (Selbstkosten) weiterbelastet werden. Da in den Selbstkosten keine Gewinnkomponenten eingeschlossen sind, kann man davon ausgehen, dass dieser Vollkostenpreis in der Regel unter dem Preis eines externen Anbieters liegt.
- **Transparenz:** Wichtig ist die Transparenz der Verrechnungspreise und der Umlagen. Die Kalkulation sollte für alle Beteiligten nachvollziehbar sein. Das ist wichtig für die Akzeptanz bei den Leistungsempfängern.

4.5.2 Zuordnungsmodell

Die erbrachten Leistungen können den Leistungsbezügern nach unterschiedlichen Verfahren überwältzt werden. Um den Aufwand möglichst klein zu halten, muss die am besten geeignete Methode ausgewählt werden. Sofern keine innerbetriebliche Leistungsverrechnung innerhalb einer OE stattfinden kann, muss entschieden werden, wie die Leistungen weiterbelastet werden sollen. Mittels vier Fragen können gemäss dem folgenden Entscheidungsbaum die einzelnen Leistungen den verschiedenen Kategorien zugeordnet werden.

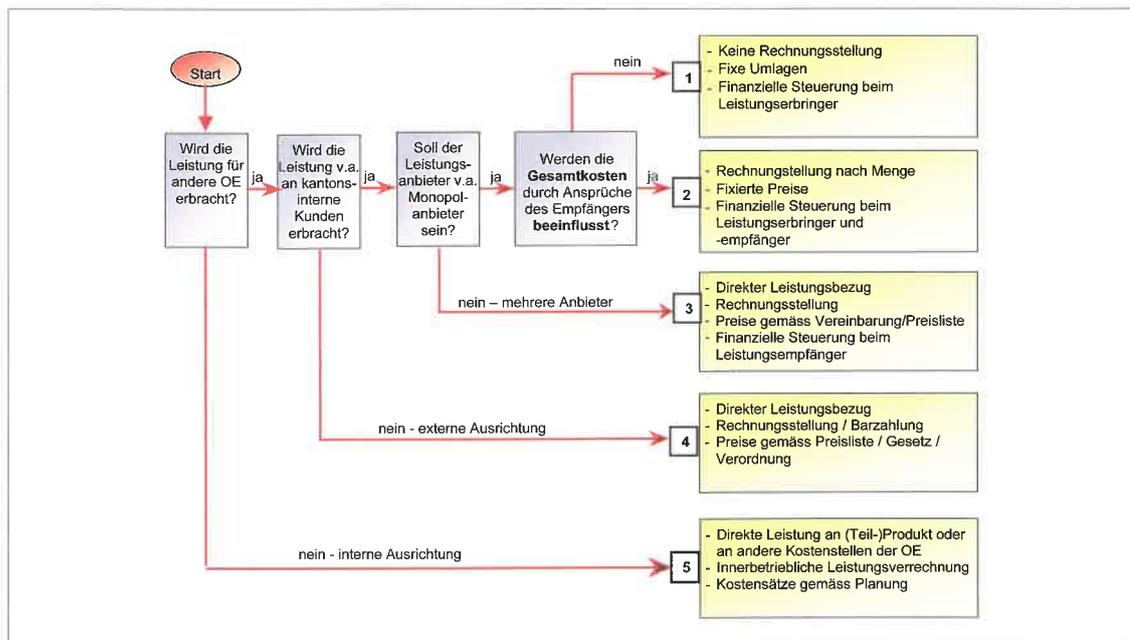


Abbildung 21: Finden der geeigneten internen Belastungsmethode

Das Zuordnungsmodell soll helfen, die unterschiedlichen Arten von Leistungen einzuordnen und aufgrund dieser Kriterien die zutreffende Art der internen Belastung auszuwählen. Die Unterscheidung in die Kategorie 2 und 3 bietet lediglich eine Entscheidungshilfe an, wobei es sich in beiden Fällen um interne Verrechnungen handelt.

Umlagen (Kategorie 1)

In diese Kategorie fallen Leistungen, die intern und nur an einer Stelle im Kanton bezogen werden dürfen und somit auch seitens des Leistungsanbieters Pflichtleistungen darstellen. Dadurch kann eine gewisse Kapazitätsauslastung sichergestellt werden, und es können gesamtkantonale Standards durchgesetzt werden. Die mit dieser Leistung verbundenen Kosten sind beim Leistungserbringer zu einem hohen Grad fixer Natur, d.h. Schwankungen bei den Verteilmengen innerhalb einer normalen Bandbreite verursachen keine oder nur marginale Kostenschwankungen für den Kanton. Da der Leistungsbezüger durch sein Verhalten somit die Gesamtkosten kaum beeinflussen kann, werden diese Leistungen als **Umlagen** behandelt und haben keine Anreizwirkung beim Leistungsbezüger. Das Risiko von Kostenüberschreitungen bleibt vollumfänglich beim Leistungserbringer.

Empf - 17 Leistungen, die nur an einer internen Stelle bezogen werden dürfen (mengenunabhängiger Pflichtkonsum) und seitens des Leistungsanbieters Pflichtleistungen darstellen, werden als interne Umlagen gebucht.

Wenn auch keine Rechnung im üblichen Sinn gestellt wird, kann diese Umlage auch auf primären Kostenarten (39/49) erfolgen. Dies wird insbesondere dann nötig, wenn Leistungserbringer und –empfänger in unterschiedlichen Kostenrechnungskreisen angesiedelt sind.

Regeln:

- Leistungserbringer kommuniziert Leistungsinhalt und die damit verbundenen Kosten (Umlagebeträge) für das Budgetjahr
- Kosten werden mittels möglichst verursachergerechter Verteilschlüssel in der Kostenrechnung auf die Leistungsempfänger umgelegt (oder mittels fixen Beträgen)
- Umlagebeträge werden im Budget fixiert und bleiben im Rechnungsjahr unverändert

Einheitsleistungen (Kategorie 2)

Einheitsleistungen dürfen ebenso wie die Umlageleistungen nur an einer Stelle im Kanton bezogen werden. Im Unterschied zu den Umlageleistungen sind die mit den Einheitsleistungen verbundenen Kosten beim Leistungserbringer jedoch zu einem hohen Grad variabler Natur, d.h. es besteht eine direkte Abhängigkeit zwischen Mengenbezug und Gesamtkosten für den Kanton. Da der Leistungsbezüger durch sein Verhalten die Gesamtkosten somit massgeblich beeinflusst, werden diese Leistungen als **interne Verrechnungen** behandelt und haben direkte Anreizwirkung beim Leistungsbezüger.

Empf - 18 Leistungen, die nur an einer internen Stelle bezogen werden können, deren Mengen jedoch vom Bezüger beeinflusst werden können (mengenabhängiger Pflichtkonsum), werden als interne Verrechnungen gebucht.

Solange der Leistungsbezüger innerhalb desselben Kostenrechnungskreises wie der Leistungserbringer angesiedelt ist, werden die Kosten am einfachsten sekundär (71/72) verteilt. Ist dies nicht der Fall, müssen die internen Verrechnungen mit Proformarechnungen auf primären Kostenarten (39/49) abgerechnet werden.

Regeln:

- Auftraggeber vereinbart mit Leistungserbringer Leistungsinhalt und die damit verbundenen internen Verrechnungspreise für das Budgetjahr.



- Verrechnungspreise werden im Budgetprozess fixiert und bleiben im Rechnungsjahr unverändert.
- Abrechnung/Budgetierung bei Leistungserbringern und –Empfängern gemäss effektivem/budgetiertem Mengenverbrauch.

Marktleistungen (Kategorie 3)

In diese Kategorie fallen Leistungen, bei denen mit Absicht ein Konkurrenzverhältnis mit externen Anbietern oder anderen Dienstleistern des Kantons bestehen soll. Diese Leistungen werden mit einer **internen Verrechnung** abgegolten.

Empf - 19 Leistungen, die nicht zwingend intern bezogen werden müssen, werden mit internen Verrechnungen weiterbelastet. Geplante Mengen und Tarife werden in einer Leistungsvereinbarung für eine Budgetperiode fixiert.

Solange der Leistungsbezüger innerhalb desselben Kostenrechnungskreises wie der Leistungserbringer angesiedelt ist, werden die Kosten am einfachsten sekundär (71/72) verteilt. Ist dies nicht der Fall, müssen die internen Verrechnungen mit Proformarechnungen auf primären Kostenarten (39/49) abgerechnet werden.

Regeln:

- Auftraggeber ist der Leistungsempfänger
- Der Auftraggeber vereinbart mit den Leistungserbringern Leistungsinhalt und die damit verbundene Vergütung
- **Interne Verrechnung** gemäss Vereinbarung zwischen Leistungserbringer und Leistungsempfänger
- Budgetierung bei Leistungserbringer und –Empfänger gemäss Leistungsvereinbarung. Falls noch keine Vereinbarung besteht oder der Leistungserbringer (intern oder extern) zum Zeitpunkt der Budgetierung noch ungewiss ist, werden die Kosten und Erlöse vorläufig in primären Kostenarten budgetiert.

Externe Leistungen (Kategorie 4)

In diese Kategorie fallen Leistungen, die mehrheitlich für verwaltungsexterne Kunden erbracht werden. Verwaltungsinterne Kunden werden dabei vom Leistungserbringer wie "externe" Kunden behandelt und erfahren abrechnungstechnisch keine gesonderte Behandlung. Die Kontierung erfolgt somit auf primären Kostenarten (hier aber nicht 39/49). Dadurch können die Kosten und Erlöse bezüglich dieser Leistungen in der Kostenrechnung nicht gegeneinander aufgerechnet und eliminiert werden. Das kleine Volumen dieser Leistungen hat jedoch keine Signifikanz für die Interpretation des Rechnungsergebnisses.

Empf - 20 Leistungen, die mehrheitlich für verwaltungsexterne Kunden erbracht werden, werden internen Leistungsbezügern per Debitorenrechnung verrechnet.

Regeln:

- Auftraggeber ist direkt der Leistungsempfänger
- Leistungsbezug gemäss Preisliste oder Gebührenordnung
- Verbuchung und Budgetierung erfolgt in primären Kostenarten
- Bei der Budgetierung gibt es keine spezielle Absprachen zwischen Leistungserbringer und Empfänger



Interne Leistungen (Kategorie 5)

In diese Kategorie fallen Leistungen, die ausschliesslich für die Produkte und Teilprodukte der eigenen Organisationseinheit erbracht werden. Somit ist dies die typische innerbetriebliche Leistungsverrechnung (ILV). Die Tarife sind zu Periodenbeginn aus der Planung als Kostensatz der entsprechenden Kostenstelle bekannt. Die Buchung erfolgt über sekundäre Kostenarten (71/72).

Empf - 21 Leistungen von Kostenstellen an Leistungsbezüger innerhalb der eigenen Organisationseinheit (Kostenstellen oder Kostenträger) werden mittels interner Leistungsverrechnung (ILV) weiterbelastet.

Regeln:

- Leistungsempfänger ist der Produktverantwortliche
- Leistungsbezug gemäss Bedarf
- Verbuchung und Planung erfolgt in sekundären Kostenarten
- Bei der Budgetierung müssen die Kosten ohne Deckungsdifferenzen auf die Kostenträger umgelegt werden.

4.6 Die Kostenträgerrechnung

4.6.1 Grundlagen

Definition der Kostenträgerrechnung

Die **Kostenträgerrechnung** ist die dritte Stufe der Kosten- und Leistungsrechnung und hat die Aufgabe, den Kostenträgern die durch sie verursachten Kosten zuzurechnen. Mit der Kostenträgerrechnung wird gezeigt, wofür – für welche Produkte und Dienstleistungen – die Kosten entstehen. Man will erkennen können, wie hoch die Kosten sind, die ein Produkt verursacht hat. Die Kostenträgerrechnung hat also die Aufgabe, den Kostenträgern die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und die Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung zuzurechnen.

Kostenträger in der Verwaltung kann ein Teilprodukt, ein Produkt, eine Dienstleistung, ein Projekt oder einen Auftrag sein. Auf einem Kostenträger werden die direkten Kosten und die anteiligen Gemeinkosten gesammelt. Kostenträger können sowohl Produkte für Dritte als auch interne Leistungen sein.

Zweck der Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung verfolgt folgende Zielsetzungen:

- Ausweis der Selbstkosten
- Ausweis des Kostendeckungsgrades
- Transparenz der zu verantwortenden Kosten
- Grundlage zur Kalkulation einer Gebühr bzw. eines Preises aufgrund der Vollkosten der Leistung
- Grundlage für innerkantonale und interkantonale Vergleiche bei ähnlichen Teilprodukten oder Produkten



Die Definition eines Kostenträgers ist eng mit den kantonalen Ausprägungen von NPM verknüpft. In den Leistungsvereinbarungen werden quantitative und qualitative Vorgaben definiert und den Produktgruppen entsprechend zugewiesen. Die Kostenträgerrechnung stellt damit ein Kernelement zur Führung gemäss NPM dar.

Kantonaler Leistungskatalog

Im Projekt KOLIBRI bestand zu Beginn die Absicht, den Leistungskatalog aller Kantone zu harmonisieren, um interkantonale Vergleiche zu ermöglichen. Trotz den Vorgaben des HRM sind jedoch die Ausprägungen in den Kantonen sehr unterschiedlich. Da dieses Vorhaben stark in die freie Bildung der Departemente und deren Produktstruktur greifen würde, wird auf eine standardisierte Regelung des Leistungskataloges verzichtet. Hingegen soll der strukturelle Aufbau der Kosten pro Produkt harmonisiert werden, um eine gemeinsame Sprache und eine hohe Transparenz zu ermöglichen.

Im beschriebenen KLR-Modell hat diese unterschiedliche Handhabung des Leistungskataloges keine weiteren Konsequenzen, da die KLR auf Basis einer Organisationseinheit aufgebaut wird. Besondere Beachtung muss diesem Tatbestand im Teil Konsolidierung / Aggregation geschenkt werden.

Kriterien zur Bildung von Kostenträgern

Die Kostenträger können verschiedene Bereiche abbilden. Kriterien können sein:

- leistungsorientiert (z.B. Unterhalt Kantonsstrassen)
- kundenorientiert (z.B. Fahrzeugführer)
- regionenorientiert (z.B. Tiefbaukreise)
- wirkungsorientiert (z.B. Lärmschutz).

In der Kantonsverwaltung steht die leistungsorientierte Auswertung im Vordergrund, da vor allem die Kostentransparenz pro Leistungseinheit interessiert. Je nach Aufgabengebiet der einzelnen Verwaltungseinheit kommt aber auch der kunden-, regionen- oder wirkungsorientierte Auswertungsbereich zum Tragen.¹¹⁰

Aus Sicht des NPM-Ansatzes sind bei der Bildung von Produkten folgende Aspekte wichtig:¹¹¹

- Produkte werden in einem Leistungszentrum produziert oder verfeinert, oder ein Leistungszentrum ist für die Leistungserbringung im Sinne einer federführenden Stelle verantwortlich.
- Produkte werden an Dritte abgegeben und verlassen somit das Leistungszentrum.
- Produkte decken einen Bedarf von Dritten (Kunden) ab und stiften aus sich heraus einen Nutzen für diese. Die Leistungserbringung ist somit nicht Selbstzweck der eigenen Leistungseinheit.
- Produkte sind als Hilfsgrösse für die Steuerung im politisch-administrativen System geeignet.

Bei der Definition der Kostenträger müssen zudem folgende Punkte beachtet werden:

- Informationsbedürfnis auf der Ebene Produkt
- Gewährleistung der Überschaubarkeit der Kostenträger
- Möglichkeit der Zusammenfassbarkeit der einzelnen Kostenträger zu höheren Aggregationsstufen, um Auswertungen vornehmen zu können

¹¹⁰ Eidg. Finanzverwaltung: Basismodell Kosten- und Leistungsrechnung, Fachhandbuch KLR Bund, S. 57 f

¹¹¹ K. Schedler, I. Proeller: New Public Management, S. 123 ff

- Berücksichtigung des anfallenden administrativen Aufwandes zur Eröffnung und Pflege der Kostenträger (Wirtschaftlichkeit).

4.6.2 Konkrete Ausprägung

Produkte und Dienstleistungen

Es ist sinnvoll, die Kostenträger hierarchisch aufzubauen, um den unterschiedlichen Informationsbedürfnissen der verschiedenen Anspruchsgruppen gerecht zu werden.

In der starren Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis mit gestuftem Kostenausweis¹¹² geschieht die Zuweisung der Gemeinkosten stufenweise nach dem Grad der Verantwortbarkeit. Im vorliegenden KLR-Modell ist das Produkt die kleinste Einheit, auf welcher die Vollkosten einer Organisationseinheit, d.h. sämtliche Kostenstufen der OE, ausgewiesen werden können.

Stdd - 25 Das Produkt ist die kleinste Einheit, auf welchem die Vollkosten einer Organisationseinheit ausgewiesen werden.

Weiteres Beispiel im Anhang¹¹³.

Produktgruppen

Ein Produkt ist klar einer Organisationseinheit zugeordnet, auch wenn mehrere Organisationseinheiten Leistungen für ein Produkt erbringen. Durch Verdichtungen (Aggregation) können die vollen Kosten einer Produktgruppe berechnet werden. Dabei bleibt die stufengerechte Zuteilung der Kosten in die entsprechenden Kostenstufen erhalten. Es ist anzustreben, die Produktgruppen so zusammenzufassen, dass sich eine Übereinstimmung mit der funktionalen Gliederung der Finanzstatistik ergibt. Dies würde eine Art vereinfachtes Benchmarking über die Finanzstatistik ermöglichen. KOLIBRI würde sicher stellen, dass die Kosten einheitlich in diese Produktgruppen einfließen.

Stdd - 26 Produktgruppenkosten werden durch Aggregation mehrerer Produkte gebildet.

Teilprodukte

Eine tiefere Detaillierung von Produkten in Teilprodukte kann je nach Informationsbedürfnis angebracht sein, geschieht aber nicht auf Vollkostenebene. Es gilt zu bedenken, dass eine zu starke Detaillierung zu erheblichem administrativen Mehraufwand führen kann. Die Verrechnung und Zuweisung von Gemeinkosten auf Teilprodukte ist daher nicht ratsam.

Stdd - 27 Teil- und Subprodukte sind als Kostenträger möglich, weisen aber keine vollen Kosten aus.

¹¹² Vgl. dazu Kapitel 4.1.3 Zusammenfassung: Wahl des KOLBRI-KLR-Basismodells

¹¹³ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel c) aufgezeigt.



Beisp - 22 Teilkosten auf Teilprodukten¹¹⁴

Die Teilprodukte TP 11 bis TP 13 weisen nicht die vollen Kosten aus, da nicht alle Verrechnungen und Umlagen und keine Deckungsdifferenzen zugeschlagen werden. Auch der Kostenträger P1 dir weist nicht alle Kosten aus. Erst mit der Aggregation aller Teilprodukte ergibt sich eine Vollkostensicht (KS III brutto) auf dem Objekt "Tot P1".

	TP 11	TP 12	TP 13	P1 dir	Tot P1
Total Einzelkosten	1'800	2'000	2'200	2'200	8'000
Total Gemeinkosten	78'800	119'000	82'800	60'600	341'200
Kostenstufe I	80'600	121'000	85'000	62'800	349'400
Direkte Verrechnungen					33'270
DD der KST					3'030
Kostenstufe II					385'700
Direkte Umlagen					24'300
Kostenstufe III brutto					410'000

Interne Produkte

Organisationseinheiten, die interne Dienstleistungen für andere Organisationseinheiten des Kantons anbieten, definieren ebenfalls Produkte. Da auch diese Produkte alle Kostenstufen und somit die vollen Kosten ausweisen, entspricht die verrechnete oder umgelegte Leistung den vollen Kosten. Auch hier gilt wiederum das Prinzip des Plankostensatzes, indem nicht die Ist-Kosten, sondern die Plankosten weiterverrechnet werden.

Stdd - 28 Interne Leistungen werden in einem internen Produkt erfasst und mit dem geplanten Kostensatz an die Dienstleistungsbezüger umgelegt oder verrechnet.

Weiteres Beispiel im Anhang¹¹⁵.

Aufträge und Projekte

Mittels der Auftrags- und Projektabrechnung werden temporäre, oft periodenübergreifende, einmalige Vorhaben kosten- und abrechnungsmässig erfasst. Die Projekte und Aufträge sind Kostenträgern (Produktgruppe, Produkt, Teilprodukt) oder Kostenstellen zugeordnet und werden periodisch auf diese abgerechnet. Sie können auch in der Anlagebuchhaltung aktiviert werden.

¹¹⁴ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel c) aufgezeigt.

¹¹⁵ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel d) aufgezeigt.

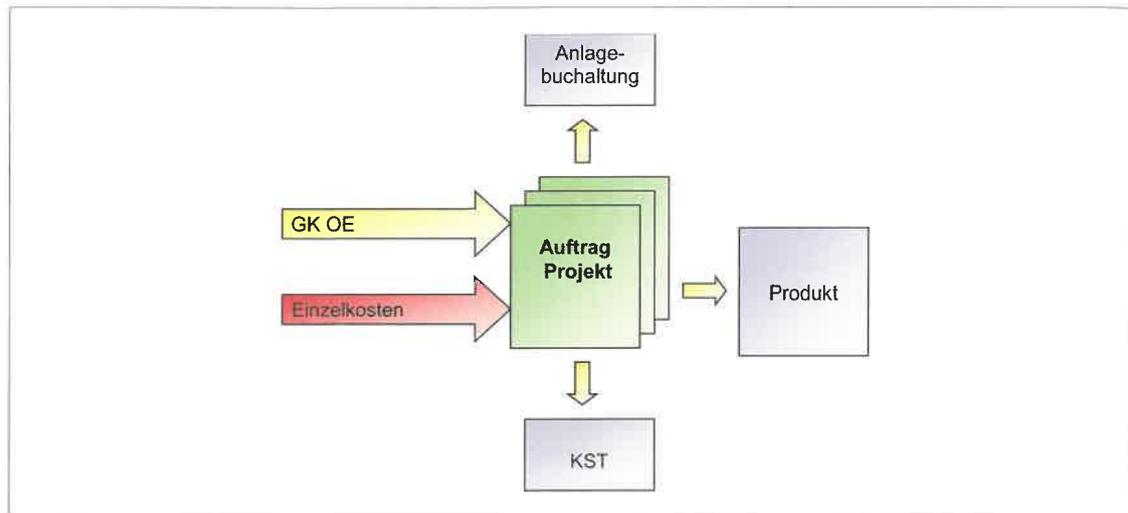


Abbildung 22: Abrechnung von Aufträgen und Projekten

Stdd - 29 Die Kosten von einmaligen oder periodenübergreifenden Vorhaben werden in Aufträgen oder Projekten erfasst und periodisch abgerechnet.

Kosten der Politischen Führung

Im Rahmen des KOLIBRI-Modells wird kein einheitlicher Leistungskatalog vorgegeben. Es erscheint aber sinnvoll, trotzdem einzelne Kostenträger für alle Kantone vorzugeben. So soll für jede Organisationseinheit eine Kostenträgergruppe „Politische Führung“ geführt werden. Zu diesen Leistungen gehören beispielsweise die Kosten für parlamentarische Vorstösse oder Aufträge, usw.

Stdd - 30 Für jede OE ist eine Kostenträgergruppe "Politische Führung" zu führen.

Die Kosten der Regierung und des Parlaments werden also nicht auf die einzelnen Leistungen der Organisationseinheiten umgelegt, sondern sie werden separat ausgewiesen und fließen erst auf Stufe Kanton in eine eigene Kostenstufe ein, zusammen mit den Kosten der OE für die politische Führung. Dies bedeutet, dass in den Vollkosten eines Produktes jene Kosten nicht enthalten sind, welche durch das politische System anfallen und von den einzelnen Organisationseinheiten nicht beeinflusst werden können.

Beisp - 23 **Kosten der Politischen Führung**

Die Kosten des Regierungsrates hängen nicht direkt mit der Leistungserstellung der Verwaltung zusammen. Indem dessen Kosten in den gemeinsamen Kostenträger "politische Führung" geleitet und nicht in der Produktrechnung ausgewiesen werden, wird die Entflechtung der strategischen und operativen Aufgaben einfacher.

Zudem werden die Kosten der Verwaltung, die direkt durch das Parlament verursacht werden, im Kostenträger "politische Führung" gesammelt. Die Leistung eines Sekretariats, das auch für den Regierungsrat tätig ist, kann die Leistungen und Kopierkosten von ihrem operativen Auftrag entkoppeln.

Die Kostenträgergruppe "Politische Führung" kann in weitere Produkte unterteilt werden. Da die Struktur von Kanton zu Kanton unterschiedlich ist, kann es nicht Gegenstand des Projektes KOLIBRI sein, hier Vorgaben zu machen.



Frgr - 9 Die Kantone strukturieren die Kostenträgergruppe "Politische Führung" gemäss ihrer eigenen Struktur.

Beisp - 24 Politische Brisanz ist nicht Politische Führung

Bei gewissen Tätigkeiten können Unsicherheiten bei der Zuordnung entstehen. Wenn bspw. die OE Polizei ein Gesetz für den Strassenverkehr erarbeitet, sind dies trotz der politischen Brisanz keine Kosten der "Politischen Führung"; sie gehören zum Aufgabengebiet dieser OE. In den Kantonen muss abgewogen werden, welche Kosten "politisch" sind und welche nicht.

4.7 Ausprägung des Erfolgsausweises

4.7.1 Grundsätzliches

Kostenträgerrechnungen

In Bezug auf den Erfolgsausweis lassen sich zwei verschiedene Kategorien unterscheiden:

- **Kostenträgerzeitrechnung:** In der Kostenträgerzeitrechnung (kurzfristige Erfolgsrechnung) werden alle in einer bestimmten Abrechnungsperiode (Monat, Quartal) anfallenden Kosten auf die einzelnen Kostenträger verrechnet. Den Kosten werden die für dieselben Kostenträger erzielten Erlöse gegenübergestellt, damit der Beitrag von einzelnen Kostenträgern an das Betriebsergebnis bestimmt werden kann.¹¹⁶
- **Kostenträgerstückrechnung:** Die Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) erfasst sämtliche für einzelne Leistungseinheiten (Auftrag, Stück, kg, Arbeitsstunde etc.) angefallenen Kosten und Erlöse. Die Gesamtkosten einer Unternehmung sollen verursachergerecht auf die einzelnen Leistungseinheiten (Kostenträger) verteilt werden.¹¹⁷

Die Kostenträgerstückrechnung erfüllt ihren Zweck v. a. bei standardisierten Produkten, welche immer in gleicher Weise hergestellt werden. Da in der öffentlichen Verwaltung häufig nicht standardisierte Dienstleistungen erbracht werden, konzentriert sich KOLIBRI auf die Kostenträgerzeitrechnung. Durch die Weiterentwicklung der Kostenträgerzeitrechnung lässt sich zudem relativ einfach eine Kostenträgerstückrechnung generieren.

Allgemeines zur Kostenstufenrechnung

In der öffentlichen Hand hat sich analog zur Privatwirtschaft die Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen gestuft nach der Beeinflussbarkeit bzw. den Verantwortungsbereichen durchgesetzt. Jede Stufe soll nur die durch sie erzeugten und beeinflussten Kosten verantworten. Dieses Vorgehen weist den Vorteil auf, dass den Erlösen die Kosten stufenweise gegenübergestellt und die für Produktentscheidungen notwendigen Informationen bereitgestellt werden. Damit wird dies zu einem wichtigen Instrument für die produktverantwortlichen Personen.

Eine Deckungsbeitragsrechnung wie in der Privatwirtschaft brächte für die öffentliche Verwaltung den Nachteil mit sich, dass bei den kleinen Erlösen der hoheitlichen Produkte sofort negative Deckungsbeiträge entstehen. Die in diesem Modell gewählte Darstellung der Kostenstufen weicht von der klassischen Deckungsbeitragsrechnung in zweierlei Hinsicht ab:

¹¹⁶ L. Nadig: Kostenrechnung als Führungsinstrument, S. 418

¹¹⁷ L. Nadig: Kostenrechnung als Führungsinstrument, S. 239



- Vom Erlös werden nicht die angefallenen Kosten subtrahiert, sondern die Kosten werden zuerst stufenweise summiert. Diesen Kosten wird anschliessend der dem Produkt bzw. der Produktgruppe zuweisbare Erlös gegenübergestellt, wodurch die Nettokosten ersichtlich werden (**Kostenstufenrechnung**). Dieses Vorgehen erscheint für die öffentliche Hand zweckmässiger, da die meisten Produkte nicht kostendeckend bereitgestellt werden.
- die Kosten werden nicht in variable und fixe Kosten unterteilt, sondern die Kostenstufen entstehen aufgrund der Beeinflussbar- und Verantwortbarkeit der Kosten.

Stdd - 31 Der Erfolgsausweis der Kosten- und Leistungsrechnung wird mittels einer Kostenstufenrechnung ausgewiesen.

Die Zielsetzung der starren Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis mit gestuftem Kostenausweis¹¹⁸ besteht darin, die Kosten verursachergerecht auf die Produkte zuzurechnen und die Verantwortung des Produktmanagers aufzuzeigen.

In der Kostenstufenrechnung werden zunächst nur die Einzelkosten eines Produktes ausgewiesen, zu welchen dann die in der eigenen Organisationseinheit entstandenen Personal- und Sachkosten addiert werden. Die Summe daraus ergibt die erste Kostenstufe. Zu dieser Kostenstufe kommen dann stufenweise die Verrechnungen und die Umlagen hinzu. Von den Produktkosten wird dann der einem Produkt zuweisbare Erlös subtrahiert, um die Netto-Produktkosten zu berechnen.

Im folgenden wird das Schema der Kostenstufenrechnung für die starre Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis vorgestellt.

Übersicht der Kostenstufen

Die Stufung der Kosten kann nach verschiedenen Kriterien erfolgen. Im vorliegenden KLR-Modell erfolgt die Stufung nach der Verantwortbarkeit der Kosten, aufgeteilt in die zwei Komponenten Beeinflussbarkeit und Verursachung durch die verantwortlichen Personen der Organisationseinheit.¹¹⁹

Stdd - 32 Die Stufen der Kostenstufenrechnung werden nach Verantwortbarkeit (Beeinflussbarkeit und Verursachung) gebildet.

Auch in der Literatur werden solche Kostenstufungen (KS) für die öffentliche Verwaltung vorgeschlagen, die dann folgendermassen aussehen können:¹²⁰

Stufe	Beschreibung
I	Kosten, die in der eigenen Organisationseinheit entstehen
II	Zuzüglich Kosten, die von andern OE bezogen werden und die durch den Leistungsbezüger beeinflussbar sind
III	Zuzüglich Kosten, die zwar nicht von der OE beeinflussbar sind, die aber durch sie verursacht werden
IV	Zuzüglich Kosten, die von der OE weder beeinflussbar noch verursacht sind

Tabelle 19: Grundmodell der Kostenstufung

¹¹⁸ Vgl. dazu Kapitel 4.1.3 Zusammenfassung: Wahl des KOLBRI-KLR-Basismodells

¹¹⁹ Vgl. dazu Kapitel 4.1.2 Kategorisierung nach der Darstellung des Ergebnisses

¹²⁰ In Anlehnung an den Expertenbericht der EDK: Kostenrechnungsmodell für Bildungsinstitutionen, S. 41 sowie K. Schedler, I. Proeller: New Public Management, S. 196



Dieses Grundmodell wird der KOLIBRI-Kostenstufung zu Grunde gelegt.

Weiterentwicklung des Grundmodells

Von dieser groben Stufung ausgehend kann eine detailliertere Kostenstufenrechnung entwickelt werden. Dabei sind zwei Ebenen zu berücksichtigen, die wiederum miteinander in Zusammenhang stehen:

- die **Organisationsebene**: der Fokus des KLR-Modells liegt auf der Organisationseinheit. Dieser Blickwinkel muss aber auf den gesamten Kanton ausgeweitet werden können, um eine kantonsweite Kostenbetrachtung zu ermöglichen.¹²¹
- die **Produktebene**: das vorliegende KLR-Modell basiert auf einem Vollkostenrechnungsmodell¹²², welches postuliert, dass auf dem einzelnen Produkt die vollen Kosten ausgewiesen werden. Diese Aussage ist jedoch insofern zu relativieren, dass nicht restlos alle Kosten den Produkten zugewiesen werden. Die Kosten der politischen Führung, die nach dem obigen Grundmodell durch die OE weder beeinflussbar noch verursacht worden sind, werden erst bei der Betrachtung des Gesamtkantons in die Berechnung miteinbezogen. Da diese Kosten aber relativ klein sind, verfälschen sie das Bild der Vollkostenbetrachtung nur unerheblich. Auf der andern Seite ist eine Untergliederung der Produkte in Teilprodukte möglich¹²³, welchen auch gewisse Kosten zuweisbar sind.

Zwischen der Organisations- und der Produktebene besteht insofern ein enger Zusammenhang, als jedes Produkt einer Organisationseinheit zugewiesen ist.¹²⁴

Die Kostenstufenrechnung

Durch die Definitionen der vorhergehenden Kapitel wird also die Produktrechnung mittels einer Kostenstufenrechnung ausgewiesen, deren Stufen nach Verantwortbarkeit (Beeinflussbarkeit und Verursachung) gebildet werden. Obwohl die Bezugsgrössenmengen der Hauptkostenstellen nicht mit einem Vollkostensatz verrechnet werden, sollen auf den Produkten die vollen Kosten ausgewiesen werden. Dies wird erreicht, indem die Kosten der Verwaltung in den oberen Kostenstufen auf die Produkte geschlüsselt werden. Kosten der politischen Führung werden jedoch nicht auf die Produkte geschlüsselt. Damit wird sowohl dem Teilkosten- als auch dem Vollkostenaspekt Rechnung getragen.

Die nachfolgende Tabelle stellt die Kostenstufenrechnung dar, wie sie durch KOLIBRI definiert wird. Die "X" geben an, welcher Produktstufe die Kosten bzw. Erlöse zuweisbar sind.

¹²¹ Wie die Kosten der einzelnen Organisationseinheiten zusammengefasst werden müssen, zeigt Kapitel 4.1.4 Gesamtsicht Kanton

¹²² Vgl. dazu Kapitel 4.1.2 Kategorisierung nach dem Sachumfang der zu verrechnenden Kosten

¹²³ Vgl. dazu Kapitel 4.6.2 Teilprodukte

¹²⁴ Vgl. dazu Kapitel 4.6.2



Kostenstufenrechnung	TP	P	PG	OE	Kt.
+ Einzelkosten der Produkte der eigenen OE	(X)	X	A	-	-
+ Personalkosten der eigenen OE	(X)	X	A	-	-
+ Primäre Sachgemeinkosten der eigene OE	(X)	X	A	-	-
+ Kalkulatorische Kosten der eigenen OE	(X)	X	A	-	-
= Kostenstufe I		A	A	A	(K)
+ Interne Verrechnungen von anderen OE	-	X	A	A	-
± Deckungsdifferenzen der KST der eigenen OE	-	O	A	X	-
= Kostenstufe II	-	A	A	A	K
+ Interne Umlagen von anderen OE	-	O	A	X	-
= Kostenstufe III brutto	-	A	A	A	K
- Produkterlöse	(X)	X	A	A	K
- Subventionen für Produkte	(X)	X	A	A	K
= Kostenstufe III netto	-	A	A	A	K
- Interne Verrechnungen an andere OE		O	A	X	K
- Interne Umlagen an andere OE		O	A	X	K
= Kostenstufe IV	-	-	-	A	K
± Deckungsdifferenzen aller OE	-	-	-	X	K
+ Kosten der "Politischen Führung"	-	-	-	X	K
= Kostenstufe IV konsolidiert	-	-	-	(A)	K

Tabelle 20: Übersicht der Kostenstufen auf kantonaler Ebene

(X) = direkte Zuordnung möglich
 X = direkte Zuordnung
 O = indirekte Schlüsselung
 A = Aggregation
 K = Konsolidierung

TP = Teilprodukt
 P = Produkt
 PG = Produktgruppe
 OE = Organisationseinheit
 Kt = Kanton

Die hier aufgeführten Stufen sollten durch die Kantone angewendet werden, um Vergleiche zu ermöglichen. Die Stufen lassen sich weiter untergliedern.

Bei der Bildung von weiteren Stufen ist zu bedenken, dass mit zunehmender Anzahl der Aufwand zur Planung und korrekten Abrechnung steigt. Die Stufen sind deshalb auf ein absolutes Minimum zu beschränken. Zudem ist denkbar, dass ein Kanton nebst dieser Kostenstufung für seine Bedürfnisse parallel dazu eine zusätzliche Gliederung (z.B. eine Deckungsbeitragsrechnung) aufbaut.

Da die Begrifflichkeiten der Beeinflussbarkeit und der Verantwortbarkeit nicht ganz klar definiert sind und somit unterschiedlich aufgefasst werden können, sind die Kantone relativ frei. Je nach Informationsbedarf lässt sich diese Gliederung anders gestalten, so dass verschiedene Kostenstufen mit dem einem Produkt zuweisbaren Erlös verglichen werden können. Eine andere Stufung ist somit möglich, muss aber auf diese minimale Stufung zurückgeführt werden können.

Frgr - 10 Die Kantone sind frei, eine andere Stufung zu definieren. Diese muss aber in die KOLIBRI-Kostenstufenrechnung rückführbar sein.

4.7.2 Beschreibung der Kostenstufen

KS I: Primäre und kalkulatorische Kosten

Die Kostenstufe I (KS I) enthält alle Kosten, die direkt oder indirekt vom Produkt verursacht wurden. Dies sind in erster Linie die Einzelkosten und die Kosten von produktiven Kostenstellen, die mittels der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung (ILV) Gemeinkosten auf die Kostenträger verrechnen. Darin sind auch die kalkulatorischen Kosten (kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Mietkosten und kalkulatorische Zinskosten) eingeschlossen.

Stdd - 33 Die Kostenstufe I (KS I) beinhaltet alle direkt und indirekt zurechenbaren Kosten des Produktes der eigenen Organisationseinheit. Diese Kosten sind durch das Produkt verursacht und durch die eigene Organisationseinheit beeinflussbar.

Die Kostenstufe I (KS I) lässt sich weiter untergliedern. Zu diesem Zweck wird die Stufennummer durch Buchstaben ergänzt. Die erste Unterstufe der KS I, die Kostenstufe Ia, ergibt sich aus den Einzelkosten, die zweite Unterstufe (Ib) aus der Addition der primären Personalkosten der produktverantwortlichen Organisationseinheit. Durch Addition der primären Sachkosten der produktverantwortlichen OE ergibt sich die KS Ic. Nachdem die primären Kosten auf das Produkt verrechnet wurden, sind in einem nächsten Schritt die kalkulatorischen Kosten¹²⁵ der Organisationseinheit auf das Produkt zu verrechnen. Die Zurechnung erfolgt über die Bezugsgrößenmenge.

Frgr - 11 Die Kostenstufe I (KS I) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.

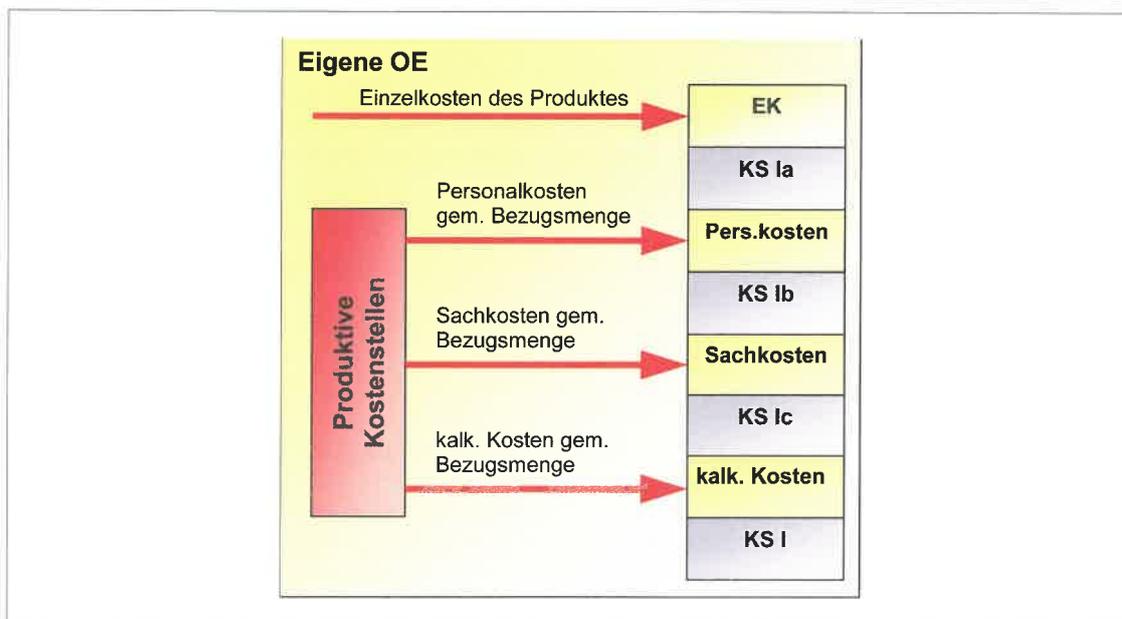


Abbildung 23: Kostenelemente der Kostenstufe I

¹²⁵ Vgl. dazu Kapitel 4.3.3 Kalkulatorische Abschreibungen, Kapitel 4.3.4 Kalkulatorische Mietkosten sowie Kapitel 4.3.5 Kalkulatorische Zinskosten



Eine solche Stufung der Kosten ist nur möglich, wenn mit gesplitteten Kostensätzen gearbeitet wird.¹²⁶

Weiteres Beispiel im Anhang Teil 7¹²⁷.

KS II: Verrechnungen und Deckungsdifferenzen der Kostenstellen

Die Kostenstufe II (KS II) beinhaltet die Kosten, welche durch die eigene Organisationseinheit beeinflusst werden können. Nebst den Kosten der KS I gehören einerseits die Kosten dazu, welche durch den Bezug von Leistungen einer andern Organisationseinheit anfallen. Diese Kosten stellen zwischenbetriebliche Leistungsverrechnungen (ZLV) dar.¹²⁸ Andererseits werden auch die Deckungsdifferenzen der Kostenstellen der eigenen Organisationseinheit in der Kostenstufe II auf das Produkt abgerechnet. Sowohl die ZLV als auch die Art der Deckungsdifferenzen liegen im Einflussbereich der eigenen Organisationseinheit.

In der Plankostenrechnung entstehen bei jeder Verrechnung Deckungsdifferenzen. Die Deckungsdifferenzen aller Kostenstellen der eigenen Organisationseinheit werden in der Kostenstufe II den Produkten zugeschlagen. Die Zurechnung auf die Produkte erfolgt gemäss einem definierten Verteilerschlüssel.

Stdd - 34 Die Kostenstufe II (KS II) beinhaltet alle Kosten, die durch die eigene Organisationseinheit verursacht und beeinflussbar sind (allenfalls nur durch Mengen).

Stdd - 35 Die Deckungsdifferenzen der Kostenstellen einer Organisationseinheit werden den Produkten der OE in der Kostenstufe II zugeschlagen.

Nach dieser Stufe sind alle Kostenelemente, die innerhalb der eigenen Organisationseinheit zu verantworten sind, auf die Produkte zugeschlagen worden. Die KS II widerspiegelt den Verantwortungsbereich einer Organisationseinheit.

¹²⁶ Vgl. dazu Kapitel 4.4.2 Splitting des Kostensatzes

¹²⁷ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel c) aufgezeigt.

¹²⁸ Vgl. dazu Kapitel 4.5

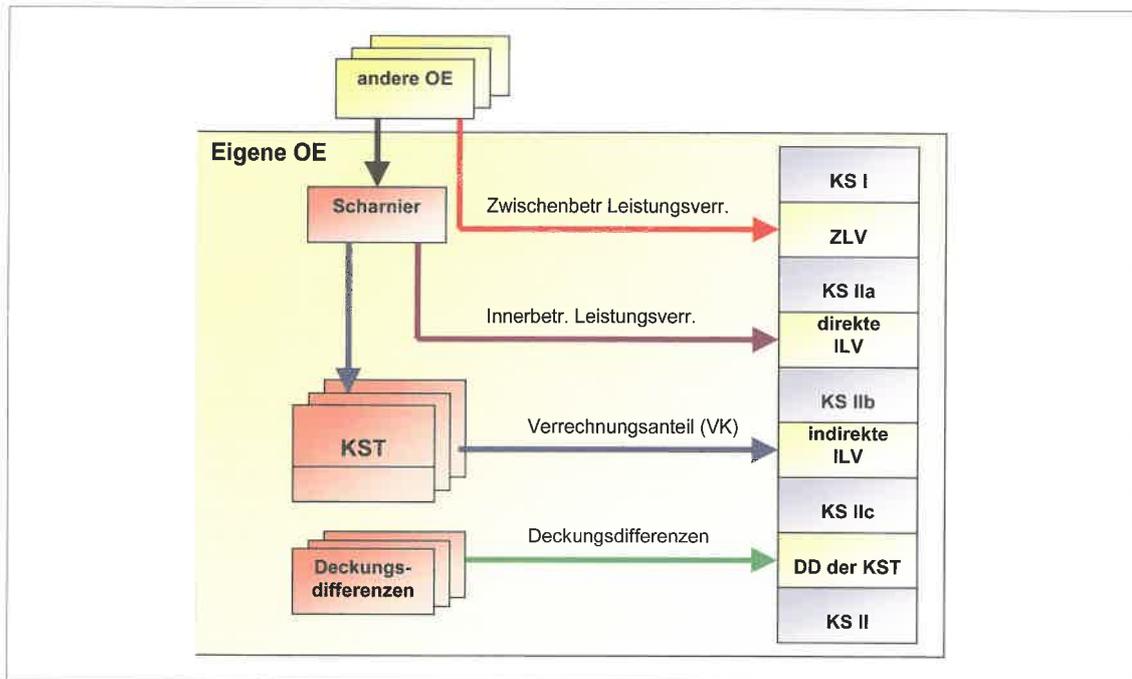


Abbildung 24: Kostenelemente der Kostenstufe II

Eine korrekte Stufenzuweisung der internen Verrechnungen zu den Produkten ist nur mit gesplitteten Kostensätzen¹²⁹ oder der Primärkostenverteilung¹³⁰ möglich.

Die Kostenstufe II weist diejenigen Kosten aus, die durch den Verantwortlichen der eigenen Organisationseinheit beeinflusst werden können. Der Produktverantwortliche erfährt somit die für ihn wesentliche Kosteninformation aus der Kostenstufenrechnung der Organisationseinheit. Die Kostenstufe II ist die erste KS-Stufe, die Produktvergleiche zulässt. Die Anzahl der Stufen kann je nach Grösse der Organisationseinheit unterschiedlich sein, die resultierenden Kostenstufen I und II sind jedoch stets auszuweisen.

Frgr - 12 Die Kostenstufe II (KS II) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.

Weiteres Beispiel im Anhang¹³¹

KS III brutto: Umlagen

Die Kostenstufe II zeigt noch nicht die Vollkosten eines Produktes.

In der dritten Stufe werden dem Kostenträger die Kosten anderer Organisationseinheiten aus Umlagen (durch die eigene OE nicht beeinflussbar) belastet. Die Kostenstufe III brutto addiert die Kosten, welche von der Organisationseinheit nicht beeinflusst werden können, die aber nicht oder nicht in demselben Ausmass anfallen würden, wenn es diese nicht gäbe. Die Kosten werden der Organisationseinheit nicht aufgrund eines konkreten Leistungsbezuges, sondern aufgrund eines definierten Verteilerschlüssels belastet. Die Organisationseinheit verteilt diese Kosten auf ihre Kostenstellen und Kostenträger nach ihrem eigenen Schlüssel.

¹²⁹ Vgl. dazu Kapitel 4.4.2 Splitting des Kostensatzes

¹³⁰ Vgl. dazu Kapitel 4.2.3 Primäre und sekundäre Kostenarten

¹³¹ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel d) aufgezeigt.



Stdd - 36 In der Kostenstufe III brutto (KS III brutto) werden den Produkten die Umlagekosten von anderen Organisationseinheiten zugeschlagen. Diese Kosten sind weniger von der Organisationseinheit beeinflussbar, jedoch von ihr verursacht.

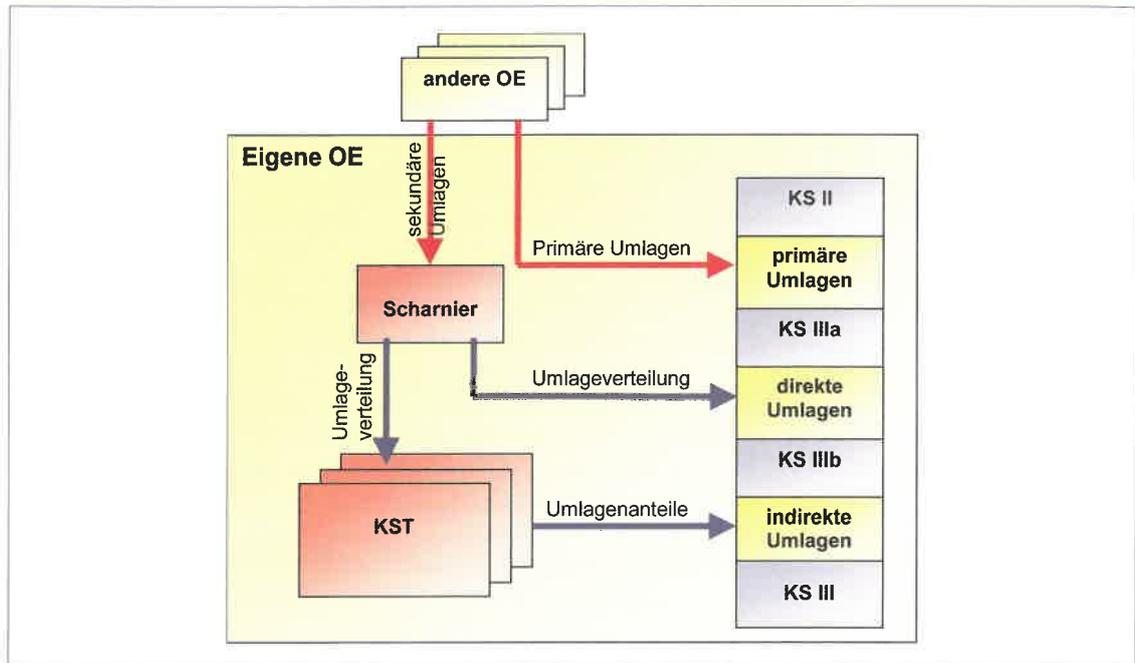


Abbildung 25: Schlüsselung der Umlagen auf die Kostenträger

Eine korrekte Stufenzuweisung der Umlagen aus anderen OE zu den Produkten ist nur mit gesplitteten Kostensätzen¹³² oder der Primärkostenverteilung¹³³ möglich.

Die Anzahl der Stufen kann je nach Grösse der Organisationseinheit unterschiedlich sein.

Frg - 13 Die Kostenstufe III brutto (KS III brutto) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.

Weiteres Beispiel im Anhang¹³⁴.

KS III netto: Erlöse und Subventionen

Die KS III brutto beinhaltet alle Kosten, welche den einzelnen Produkten zugeteilt werden. Diese hier ausgewiesenen Kosten eignen sich somit, den Produkterlösen (und Subventionen¹³⁵) gegenübergestellt zu werden, um die Nettokosten eines Produktes zu berechnen. Das Ergebnis liefert die Kostenstufe III netto (KS III netto).

Stdd - 37 Die Nettokosten eines Produktes in der Kostenstufe III netto (KS III netto) ergeben sich aus der Gegenüberstellung der Kostenstufe III brutto mit den einem Produkt zuweisbaren Erlösen (und Subventionen).

¹³² Vgl. dazu Kapitel 4.4.2 Splitting des Kostensatzes

¹³³ Vgl. dazu Kapitel 4.2.3 Primäre und sekundäre Kostenarten

¹³⁴ Ein ausführliches Beispiel wird im Anhang Teil 7, Beispiel d) aufgezeigt.

¹³⁵ Vgl. dazu Kapitel 4.7.3 Behandlung von Subventionen

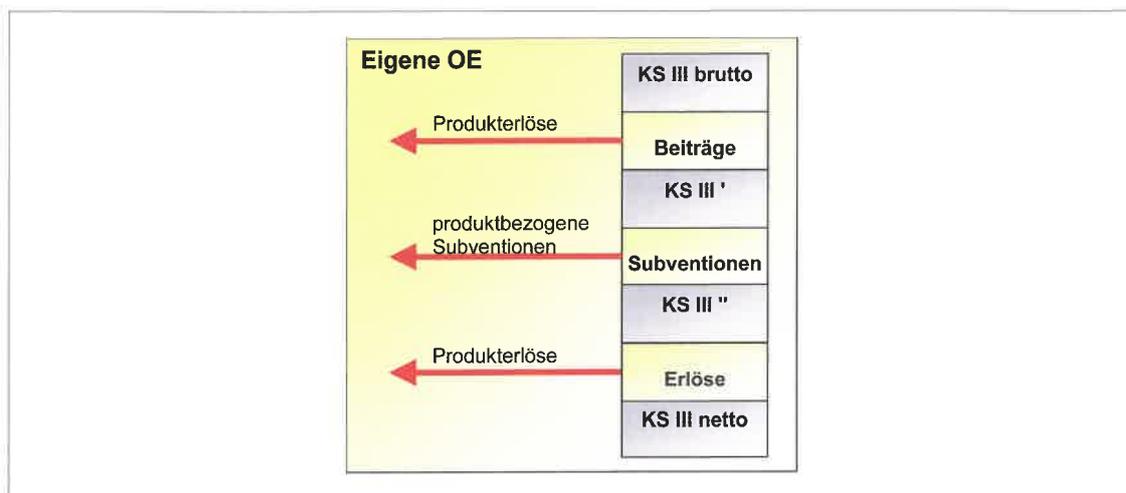


Abbildung 26: Zuteilung der Erlöse und der Produktsubventionen

Den Kantonen steht es frei, weitere Kosten- und Erlösanalysen durchzuführen, indem weitere Stufen gebildet werden und/oder andere Beträge miteinander verglichen werden.

Frg - 14 Die Kostenstufe III netto (KS III netto) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.

Bis und mit der Kostenstufe KS III netto werden die Buchungen bis auf Ebene "Produkt" vorgenommen. Die nachfolgenden Stufen werden nicht mehr auf das Produkt totalisiert, sondern auf die Organisationseinheit oder auf den gesamten Kanton (Konsolidierung der Rechnerdifferenzen der Organisationseinheit aus internen Verrechnungen und Umlagen sowie der Kosten der politischen Führung). Zusammen mit der Kostenstufe III ergeben sich die gesamten Brutto- oder Nettokosten des kantonalen Leistungskatalogs.

KS IV: Interne Umlagen und Verrechnungen (Erlöse) bei OE, die interne Produkte anbieten:

Die Nettokosten von internen Leistungen (Kostenstufe III netto) werden an andere leistungsbeziehende Organisationseinheiten weiterbelastet, als zwischenbetriebliche Leistungsverrechnungen und interne Umlagen (bei den anderen OE tauchen diese Posten in den Kostenstufen II und III auf).

Gemäss dem Modell der starren Plankostenrechnung werden die geplanten Kosten auf die Produkte umgelegt. Im Verlauf des Jahres entstehen Deckungsdifferenzen in den abgebenden Organisationseinheiten¹³⁶. Bei diesen Deckungsdifferenzen handelt es sich um Abweichungen, die aus der Differenz zwischen den geplanten zwischenbetrieblichen Leistungsverrechnungen und internen Umlagen zu den tatsächlich angefallenen Kosten entstehen. Diese Differenzen aus zwischenbetrieblichen Leistungsverrechnungen und internen Umlagen werden separat ausgewiesen, als "Deckungsdifferenzen der Organisationseinheiten".

Stdd - 38 In der Kostenstufe IV (KS IV) werden die zwischenbetrieblichen Leistungsverrechnungen und internen Umlagen der Organisationseinheiten vorgenommen und die Deckungsdifferenzen ausgewiesen.

¹³⁶ Vgl. dazu Kapitel 4.1.4 Deckungsdifferenzen

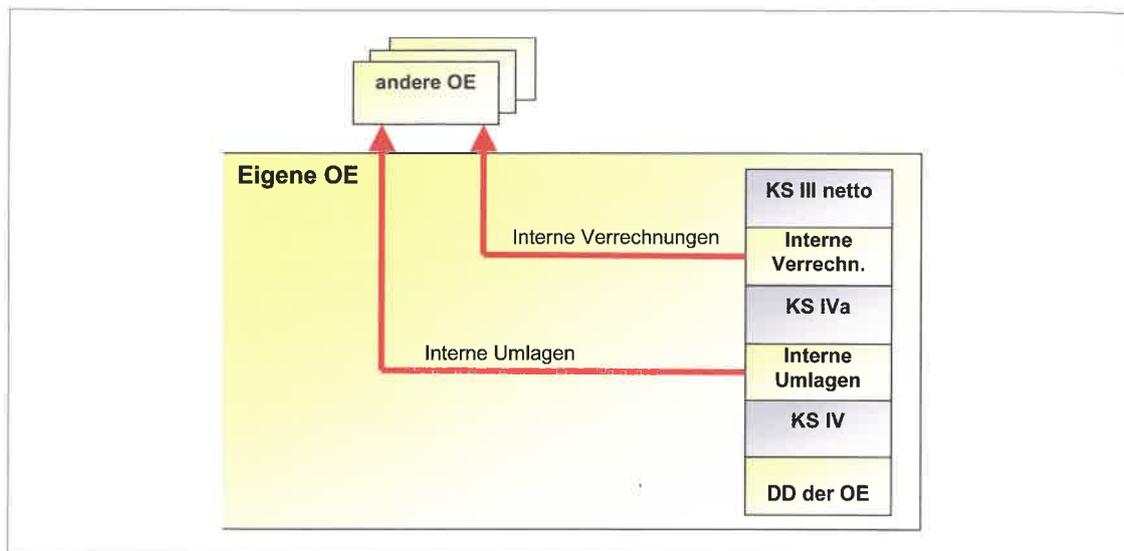


Abbildung 27: *Interne Umlagen und Verrechnungen an andere OE*

Natürlich steht es den Kantonen frei, diese Kostenstufe weiter zu untergliedern.

Frg - 15 Die Kostenstufe IV (KS IV) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.

KS IV kons: Konsolidierte Kosten des Kantons

In gesamter Kantonssicht heben sich die internen Umlagen und Verrechnungen auf und belasten die konsolidierte Rechnung nicht. In der konsolidierten Kostenstufe IV werden einerseits alle Deckungsdifferenzen der OE (interne Produkte) konsolidiert, andererseits die Kosten der politischen Führung. Zusammen mit der KS III ergeben sich die Gesamtkosten des kantonalen Leistungskatalogs (netto oder brutto).

Stdd - 39 In der konsolidierten Kostenstufe IV (KS IV kons.) werden die Deckungsdifferenzen der zwischenbetrieblichen Leistungsverrechnungen und internen Umlagen ausgewiesen.

Jede Organisationseinheit rapportiert zudem die Kosten der "Politischen Führung" auf einen gemeinsamen Kostenträger¹³⁷. Diese Kosten werden nicht auf die Produkte verteilt, sondern nur für den gesamten Kanton in der konsolidierten Kostenstufe IV (KS IV kons.) ausgewiesen

Stdd - 40 Die Kosten der "Politischen Führung" werden nicht auf die Produkte geschlüsselt, sondern in der konsolidierten Kostenstufe IV (KS IV kons.) ausgewiesen.

In den Kostenträger "politische Führung" werden schliesslich auch die Kosten der Regierung und des Parlaments konsolidiert.

¹³⁷ Vgl. dazu Kapitel 4.6.2 Kosten der Politischen Führung

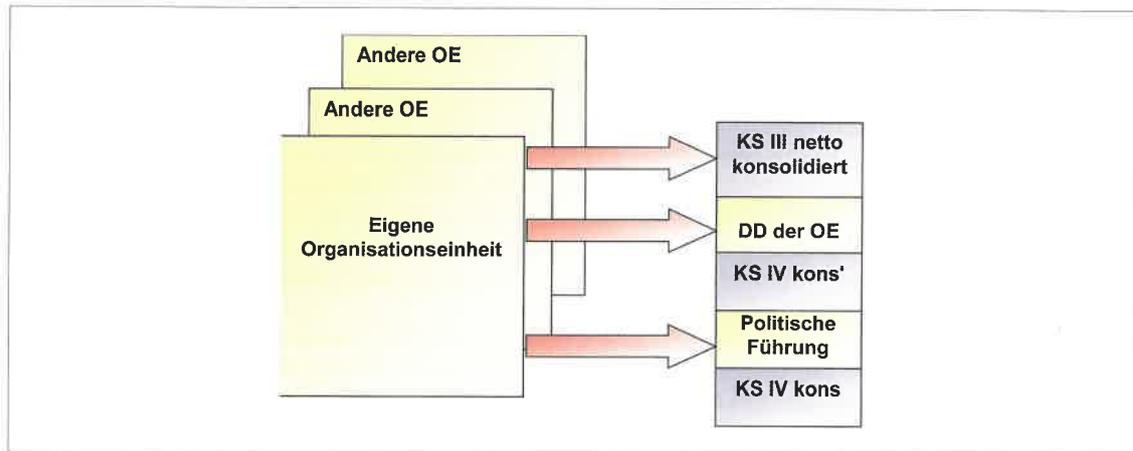


Abbildung 28: Konsolidierung der Kostenstufe IV netto

Natürlich steht es den Kantonen frei, diese Kostenstufe weiter zu untergliedern.

Frgr - 16 Die konsolidierte Kostenstufe IV (KS IV kons.) kann je nach Informationsbedarf in weitere Stufen untergliedert werden.

Gesamtübersicht über die Kostenstufung

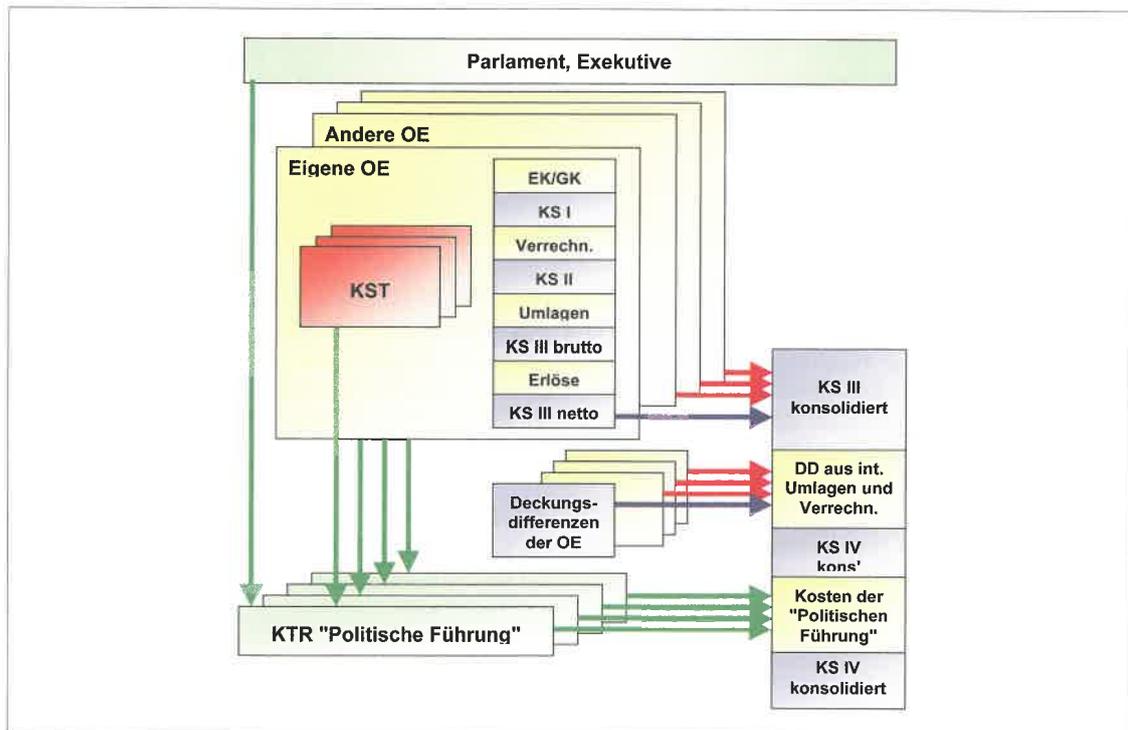


Abbildung 29: Zielmodell der Kostenstufung



4.7.3 Behandlung von Subventionen

Subventionierte Anlagen

Subventionen, welche ein Kanton für die Erstellung von Anlagen erhält, sind zu passivieren. Die darauf vorzunehmenden Abschreibungen wirken kostenmindernd.¹³⁸ Die Subventionen selbst fliessen hingegen nicht als Erlöse in die Kostenrechnung ein, sondern sind in der Kostenartenrechnung abzugrenzen. Ein Einbezug dieser Subventionen würde zu einer Doppelzählung in der KLR führen (als Subvention und später als kostenmindernde Abschreibung).

Die Abschreibungen auf den Subventionen fliessen in Form von Minus-Abschreibungen auf derselben Stufe wie die Erlöse in die Kostenstufenrechnung ein (Kostenstufe III netto). Durch dieses Vorgehen werden die Gesamtkosten der Produkte vermindert. Bei Kostenvergleichen mit privaten Anbietern oder bei Gebührenentscheiden ist dieser Umstand entsprechend zu berücksichtigen.

Subventionierte Produkte

Die in der Kostenstufe III netto einflussenden Produkterlöse beinhalten u.a. Subventionen¹³⁹. Darunter sind jene Subventionen oder Beiträge zu verstehen, die ein Kanton für die Erbringung einer bestimmten Leistung erhält. Durch diese Subventionen werden die Kosten, welche bei der Leistungserbringung anfallen, teilweise oder vollständig gedeckt. In diesem Zusammenhang wird der Begriff „subventionierte Produkte“ verwendet.

Nicht gemeint sind hier nicht-zweckgebundene Beiträge oder durchlaufende Beiträge, die an andere Institutionen weitergeleitet werden. Diese Beträge sind nicht Teil der Kostenrechnung und somit abzugrenzen. Ebenso sind auch die vom Kanton zu zahlenden Subventionen¹⁴⁰ nicht in dieser Kostenstufe enthalten.

Subventionierte Hauptleistungen

Die Subventionen, welche ein Kanton ausschüttet, fliessen nicht in die Kostenrechnung ein, da sie nicht im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung anfallen.¹⁴¹ Sie sind somit in der Kostenartenrechnung von dem im HRM verbuchten Aufwand abzugrenzen¹⁴². Trotzdem muss das Parlament über die erbrachten Subventionsleistungen informiert sein, hierfür eignet sich das HRM. Aus diesen Gründen berücksichtigt das KOLIBRI-KLR-Modell keine Subventionsleistungen der Kantone.

Somit werden die von einem Kanton ausgerichteten Subventionen im KLR-Modell nicht berücksichtigt und in der Kostenstufenrechnung nicht aufgeführt. Bei Betrachtung des gesamten kantonalen Hauptleistungskataloges gilt es jedoch, auch die Subventionen in die Betrachtung miteinzubeziehen.

¹³⁸ Vgl. dazu Kapitel 4.3.2 Subventionierte Anlagen

¹³⁹ Vgl. dazu Kapitel 4.7.2 KS III netto: Erlöse und Subventionen

¹⁴⁰ Vgl. dazu Kapitel 4.1.4 Übersicht über das KLR-Modell

¹⁴¹ Vgl. dazu Kapitel 4.2.1 Definition der Kostenartenrechnung

¹⁴² Vgl. dazu Kapitel 4.1.4 Durchlaufende Beiträge, Steuern, Subventionen



Durchlaufende Beiträge, Beiträge an Dritte

Die durchlaufenden Beiträge und Beiträge an Dritte, welche ein Kanton ausschüttet, fliessen nicht in die Kostenrechnung ein, da sie nicht im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung anfallen.¹⁴³ Sie sind somit in der Kostenartenrechnung von dem im HRM verbuchten Aufwand abzugrenzen¹⁴⁴. Auch hier muss das Parlament über die durchlaufenden Beiträge und Beiträge an Dritte informiert sein, hierfür eignet sich das HRM. Aus diesen Gründen berücksichtigt das KOLIBRI-KLR-Modell keine durchlaufenden Beiträge und Beiträge an Dritte.

Somit werden die von einem Kanton ausgeschütteten durchlaufenden Beiträge und Beiträge an Dritte im KLR-Modell nicht berücksichtigt und in der Kostenstufenrechnung nicht aufgeführt. Bei Betrachtung des gesamten kantonalen Hauptleistungskataloges gilt es jedoch, auch die durchlaufenden Beiträge in die Beiträge an Dritte in die Betrachtung miteinzubeziehen.

4.7.4 Informationsdichte an die Legislative

Allgemeines

Aufgrund des gestuften Kostenausweises¹⁴⁵ kann definiert werden, in welchem Detaillierungsgrad die Kosteninformation an das Parlament gelangen soll. Dabei sind zwei Dimensionen zu unterscheiden, einerseits die Kostenstufe und andererseits, wie weit die Produktgruppen weiter unterteilt werden sollen. Grundsätzlich sollten keine detaillierten Kosteninformationen an das Parlament gelangen, da dieses in erster Linie für die strategische Führung zuständig ist. Somit sollten Teilprodukte nach aussen nicht erscheinen, sondern nur der innerbetrieblichen Steuerung dienen. Ob das Parlament über die einzelnen Produkte oder nur über Produktgruppen informiert werden soll, ist von den Kantonen zu entscheiden. KOLIBRI empfiehlt jedoch folgende Informationsdichte:

Empf - 22 Die Legislative erhält die Kosteninformationen nach Produktgruppen verdichtet, wobei alle im KOLIBRI definierten Kostenstufen ausgewiesen werden.

Sollten vom Parlament Kosteninformationen für jedes Produkt gewünscht werden, wären die auszuweisenden Kostenstufen einzuschränken, ansonsten die Zahlenflut zu gross wird.

Anhand der Produktgruppen, die der funktionalen Gliederung entsprechen sollten, wird der Politik die Steuerung auf einer übergeordneten Ebene ermöglicht. Die funktionale Gliederung des HRM beziehungsweise die neue funktionale Gliederung gemäss COFOG wäre als Ausgangspunkt für die Definition der Hauptpolitikbereiche eines Kantons zu verwenden.

¹⁴³ Vgl. dazu Kapitel 4.2.1 Definition der Kostenartenrechnung

¹⁴⁴ Vgl. dazu Kapitel 4.1.4 Durchlaufende Beiträge, Steuern, Subventionen

¹⁴⁵ Vgl. dazu Kapitel 4.7.1 Übersicht der Kostenstufen

5 Projektleitfaden

5.1 Einleitung

5.1.1 Ziel und Zweck des Leitfadens

Dieser Leitfaden zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung soll den Verantwortlichen und Betroffenen Hilfestellung bieten. Es werden die Voraussetzungen für eine Einführung auf der Ebene der Exekutive wie auch auf Stufe Organisationseinheit formuliert¹⁴⁶.

Der Leitfaden soll weiter mithelfen, die Abwägung zwischen Kosten und Nutzen zu erleichtern und so den Entscheid über die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung zu begründen. Er soll auch aufzeigen, wie ein Kanton von der traditionellen Finanzbuchhaltung zu einer flächendeckenden KLR kommen kann und welche Entwicklungsschritte im KLR-Modell vorgenommen werden können, um von einer einfachen Anwendung zum beschriebenen KOLIBRI-Modell zu gelangen.

Die Beschreibung des Projektablaufs von der Vorbereitung bis zur Betriebseinführung soll schliesslich die Planung der einzelnen OE unterstützen und erleichtern. Die Beleuchtung der kritischen Erfolgsfaktoren gibt Hinweise auf vermeidbare Stolpersteine.

Auf die Standardisierung, wie sie im Teil 4 „Das KLR-Modell“ formuliert ist, hat der Leitfaden mit dem Projektvorgehen keinen Einfluss.

5.1.2 Aufbau und Inhalt des Leitfadens

Der Leitfaden richtet sich an die Regierung, an die Führung der Organisationseinheiten und die an Projektverantwortlichen und widmet sich folgenden Themenbereichen:

- Kritische Überlegungen zur Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung zuhanden der Regierungen/Parlamente und der Organisationseinheiten.
- Vorgehensschritte von der FIBU zu einer KLR.
- Modellentwicklungsphasen von einer einfachen KLR zum KOLIBRI Zielmodell.
- Projektablauf: Beschreibung der einzelnen Projektphasen, wichtige Fragestellungen in den einzelnen Phasen, Vorgehensschritte.
- Kritische Erfolgsfaktoren (Kommunikation und Information, Einbezug der Betroffenen, Schulung, Bekenntnis der Führung).

5.2 Kritische Überlegungen

5.2.1 Gründe für die Einführung der KLR

Mehrere Gründe können für die Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung in der kantonalen Verwaltung sprechen:

Auf **strategischer** Ebene sind dies:

- Änderung der Führungsphilosophie von der finanziellen Input- zur Outputsteuerung.

¹⁴⁶ Dieser Leitfaden lehnt sich an das „Fachhandbuch Kosten- und Leistungsrechnung in der Bundesverwaltung“ an (herausgegeben von der Eidg. Finanzverwaltung, Finanz- und Rechnungswesen)

- Umstellung der Ausrichtung von Bundesbeiträgen im Sinne von Aufwandentschädigung zu Beitragsleistung pro Leistungseinheit: dies verlangt die Ermittlung von Kosten in den Kantonen.
- Schaffung der Grundlagen für die interkantonale Leistungsverrechnung im Rahmen des neuen Finanzausgleichs.

Auf der **operativen** Ebene der Organisationseinheit können folgende Beweggründe zur Einführung der KLR führen:

- Globalbudget und Leistungsaufträge: die Kosten- und Leistungsrechnung bildet ein zentrales Element des Rechnungswesens einer OE.
- Wirtschaftliche Mittelverwendung (Outputorientierung) und damit die Kostentransparenz rücken in den Vordergrund.
- Zukunftsgerichtetes (statt vergangenheitsorientiertes) Steuerungsinstrument.

5.2.2 Voraussetzungen

Auf der strategischen wie auf der operativen Stufe ist es unabdingbar, dass die klare Definition der Ziele, die mit einer KLR erreicht werden sollen, mit Priorität behandelt wird.

Für die Regierung wie auch für die Organisationseinheit steht die Abwägung von **Kosten und Nutzen einer KLR als zentrale Frage** im Raum.

Ausschlaggebend für Kosten und Nutzen bei einer KLR-Einführung sind die Verbreitung innerhalb einer Verwaltung und der Vertiefungsgrad.

Als erster Schritt ist der Grundsatzentscheid zu treffen, ob die KLR flächendeckend eingeführt werden soll, oder ob nur einzelne Organisationseinheiten (ev. als Piloten) auf die KLR umsteigen. Ist der Entscheid für eine flächendeckende Einführung gefallen, gilt es abzuklären, auf welchem Ausbaustandard die KLR eingeführt werden soll (Grad der Vertiefung).

Neben diesen Kosten-Nutzen-Überlegungen hängt eine erfolgreiche Einführung der KLR von einer **Gesamtkonzeption** und diese vom Vorhandensein eines Vorgehensplanes für den ganzen Kanton ab.

Eine allfällige schrittweise Einführung der KLR dient mehreren Zwecken, unter anderem auch der Optimierung des Ressourcenaufwandes und der Möglichkeit, von einem Lernprozess zu profitieren, so dass eine Weiterentwicklung des angewendeten KLR-Modells möglich wird.

Weiter sind die strategischen, organisatorischen, kulturellen und finanziellen Voraussetzungen zu prüfen.

5.2.3 Projektablauf

Projektphasen

Eine Einführung der Kosten-Leistungsrechnung unterteilt sich in der Regel in folgende Projektphasen:

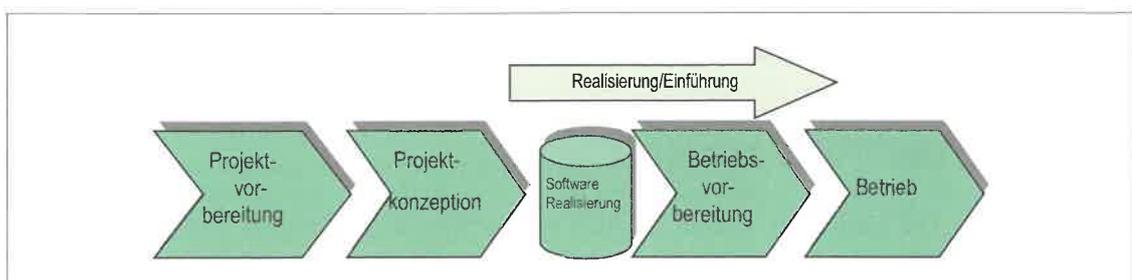


Abbildung 30: Projektablauf bei Einführung einer Applikationssoftware

Die **Projektvorbereitung** bildet die Grundlage für die Einführung und den Aufbau der Kosten-Leistungsrechnung. In dieser Phase werden u.a.

- die kulturellen, organisatorischen und finanziellen Voraussetzungen überprüft,
- die Bedürfnisse geklärt und die Ziele bezüglich Kosten-Leistungsrechnung in der entsprechenden Organisationseinheit definiert,
- die Einbettung in den Führungskreislauf der Organisationseinheit vorbereitet,
- die geeignete Projektorganisation gewählt sowie der Projektplan festgelegt,
- unterstützende Massnahmen geplant und initiiert.

Die folgende Phase der **Projektkonzeption** beinhaltet hauptsächlich die Definition von materiellen Vorgaben, konkreten Handlungsanweisungen und technischen Standardisierungen, wie sie aus den Entscheiden der ersten Phase hervorgehen:

- Definition der Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerstrukturen
- Bestimmung der Auftrags- und Projektabrechnung sowie der Verrechnungsmethodik
- Definition relevanter Reportinginformationen.

Die Phase der **Betriebsvorbereitung** konzentriert sich auf die Gewährleistung eines effektiven und effizienten Betriebes der Kosten-Leistungsrechnung und klärt dazu folgende Fragestellungen:

- Festlegung der Kontierung und Organisation des Belegflusses
- Erhebung der für den Betrieb notwendigen Daten
- Schulung der betroffenen Personen.

Die Phase **Betrieb** umfasst neben dem eigentlichen operativen Betrieb:

- Organisation des Controllings
- Sicherung der Datenqualität
- Anpassung und Weiterentwicklung der KLR.

Jede der Phasen sollte in sich abgeschlossen sein, bevor die nächste in Angriff genommen wird. Besonders wichtig ist dies in der Vorbereitungsphase. Je später im Projektablauf Korrekturen vorgenommen werden müssen, desto aufwändiger werden diese.

Projektaufbau- und Projektablauforganisation

Die Festlegung der Projektaufbau- und Projektablauforganisation von Beginn her ist mitentscheidend für die erfolgreiche Einführung der Kosten-Leistungsrechnung.

Mit Aufbauorganisation ist hauptsächlich die Projektorganisation (Instanzen mit den entsprechenden Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortungen) angesprochen.

Unter Ablauforganisation wird die Organisation der einzelnen Projektphasen im zeitlichen Ablauf verstanden. Mit Hilfe des Projektzeitplanes (zeitliche Zielfestlegung für einzelne Projektschritte und -phasen) soll ein zielgerichteter, effizienter Projektablauf ermöglicht werden.

5.3 Von der FIBU zur KLR

Wie im Teil 3 erläutert, basiert die KLR auf der Finanzbuchhaltung. Heute kann davon ausgegangen werden, dass sämtliche Kantone im Bereich der FIBU das HRM anwenden. Ein Kan-

ton, der noch keine KLR eingeführt hat oder erst wenige Pilotamtsstellen hat, muss sich also überlegen, wie die KLR ausgehend vom HRM eingeführt werden kann.

5.3.1 Voraussetzung WoV

Bevor sich ein Kanton überlegt, ob er eine KLR einführen will, muss er sich mit der Frage auseinandersetzen, ob er seine Verwaltungsführung nach den Prinzipien von WoV umgestalten will und wie sein Führungssystem in der Zukunft aussehen soll¹⁴⁷. Nur wenn sich die kantonale Verwaltung dazu entschliessen kann, diesen Prinzipien nachzuleben, macht die Einführung einer KLR Sinn. Ohne WoV kann die KLR nicht wirkungsvoll in das Führungssystem eines Kantons integriert werden. Den OE fehlt sonst die Motivation und der Anreiz, die KLR auf einem qualitativ hohen Niveau zu führen.

Das bedeutet aber nicht, dass am Ende des Einführungsprozesses sämtliche OE innerhalb des Kantons eine voll ausgebaute KLR führen müssen. Es gibt durchaus Bereiche, wo der Einsatz keinen Sinn macht, da der Aufwand grösser ist als der Nutzen, welcher daraus gezogen werden kann.

Aus diesen Überlegungen wird auch klar, dass eine KLR nicht von heute auf morgen flächendeckend eingeführt werden kann. Es braucht auf der Ebene der einzelnen Organisationseinheiten eine sorgfältige Planung. Diese muss ganz klar in ein Gesamteinführungskonzept des ganzen Kantons eingebettet sein. Es hat sich als sinnvoll erwiesen, dass mit einigen ausgewählten Organisationseinheiten¹⁴⁸ im Sinne eines Pilotversuches begonnen wird. Diese sollen nach einer gewissen Laufzeit (mindestens ein Jahr) einer Evaluation unterzogen werden, um daraus Lehren zu ziehen und weitere OE mit verbesserten Grundlagen nachziehen zu können.

Mit diesem Vorgehen setzt ein Lernprozess ein, der die Verwaltung befähigt, die neuen Instrumente wirkungsvoll zu nutzen und längerfristig flächendeckend einzusetzen.

Ein solcher Prozess dauert mehrere Jahre. Der Kanton Luzern beispielsweise hat bereits Mitte der neunziger Jahre begonnen und hat 2001 entschieden, WoV und damit die KLR in den nächsten Jahren flächendeckend umzusetzen.

5.3.2 Systemmässige Voraussetzungen

Ist der Entscheid für die Einführung von WoV und damit einer KLR gefallen, muss für die betroffenen OE überprüft werden, ob gewisse minimale Software-Systemvoraussetzungen erfüllt sind, um einen möglichst einfachen Betrieb der KLR gewährleisten zu können¹⁴⁹.

Die Finanzbuchhaltung sollte minimal die folgenden Elemente umfassen:

- Das Hauptbuch enthält eine Schnittstelle, welche es erlaubt, eine KLR elektronisch anzuhängen. Nur so kann gewährleistet werden, dass Belege nur einmal erfasst werden müssen und somit der Erfassungsaufwand sowie Übertragungsfehler minimiert werden.

¹⁴⁷ Vgl. Teil 3 KOLIBRI-Gesamtmodell, Kapitel: Wirkungsorientierte Verwaltungsführung

¹⁴⁸ Auswahlkriterien für solche OE sind: Freiwilligkeit, Motivation, möglichst konkrete Dienstleistungen oder Produkte, möglichst selbständige Einheit. Bei verschiedenen Kantonen hat sich gezeigt, dass sich OE wie z.B. Informatikabteilungen, Strassenverkehrsämter, eigenständige Betriebe, Bibliotheken gut als Piloten eignen.

¹⁴⁹ Es ist selbstverständlich möglich, in einer ersten Phase eine KLR mit selbstentwickelten Lösungen auf Basis der MS-Office-Tools zu simulieren. Dieser Zustand hilft dem Verständnis, was in einer KLR genau abläuft. Er sollte aber möglichst kurz gehalten werden, da viel Zeit und Energie in die Entwicklung gesteckt werden muss, um ein befriedigendes Resultat zu erhalten. Es lohnt sich eine professionelle Software einzusetzen.



- Neben dem Hauptbuch sollten die Module Anlagenbuchhaltung, Debitoren und Kreditoren im Einsatz stehen.
- Die FIBU wird konsequent nach den Grundsätzen des HRM geführt.

Ein weiteres wichtiges Element für die KLR ist die Arbeitszeiterfassung. Es ist anzustreben, ein möglichst einfaches Zeiterfassungssystem einzusetzen, um den Erfassungsaufwand minimal zu halten. In einfachen Verhältnissen reichen bereits Zeitschätzungen aus.

5.3.3 Voraussetzungen Fachkompetenz

Häufig werden die fachlichen Anforderungen im Umgang mit einer KLR unterschätzt. Es werden deshalb Rechnungsführer zu KLR Spezialisten umbenannt, ohne diesen Personen eine genügende Ausbildung zukommen zu lassen.

Auf diese Weise kann die Datenqualität nicht gewährleistet werden. Es fehlt das Wissen, die Resultate der KLR zu analysieren und daraus Massnahmen abzuleiten.

Es muss bedacht werden, dass mit einer KLR neue Rollen entstehen. Es wird kostenstellen- oder produktverantwortliche Personen geben.

Es empfiehlt sich dringend, allen beteiligten Personen eine entsprechende Ausbildung zu gewähren oder zusätzliche Personen mit den erforderlichen Qualitäten einzustellen.

5.4 Modellentwicklung

Im Gesamtkonzept der Einführung einer KLR ist die Entwicklung des KLR-Modells im Zeitverlauf wie folgt zu gestalten:

5.4.1 Vom einfachen Modell...

Wie bereits erläutert¹⁵⁰, soll das in einer OE eingesetzte grundsätzliche KLR Modell nach fünf Gliederungskriterien, welche bis zu einem bestimmten Grad kombinierbar sind, gestaltet werden.

Je nach Kombination dieser Kriterien wird die Handhabung der KLR mehr oder weniger anspruchsvoll. Aus gesamtkantonaler Sicht muss deshalb bei den ersten Umsetzungen der KLR in den Pilot-OE ein möglichst einfaches KLR Modell eingesetzt werden. Erst nachdem Erfahrungen gemacht worden sind, soll das einfache Modell weiter entwickelt werden.

Das Start-Modell ist die Ist-Kostenrechnung auf Vollkostenbasis mit ungestuftem Ergebnisausweis nach traditioneller Kostenverrechnungsmethode mit Kosten-Budgetierung.

¹⁵⁰ Vgl. dazu Kapitel 4.1 KLR-Modell

Dimensionen der Modellmatrix	Kostenrechnungssystem
Sachumfang der zu verrechnenden Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vollkostenrechnungssysteme ▪ Teilkostenrechnungssysteme
Darstellung des Ergebnisses	<ul style="list-style-type: none"> ▪ ungestufter Ergebnisausweis ▪ gestufter Ergebnisausweis
Zeitbezug der zu verrechnenden Kosten	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Istkostenrechnungssysteme (gegenwartsbezogen) ▪ Normalkostenrechnungssysteme (vergangenheitsbezogen) ▪ Plan- und Standardkostenrechnungssysteme (zukunftsbezogen)
Art der Kostenplanung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Budgetierung ▪ starre Plankostenrechnung ▪ flexible Plankostenrechnung ▪ Standardkostenrechnung
Kostenverrechnungsmethode	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Traditionelle Kostenrechnung ▪ Prozesskostenrechnung

Tabelle 21: Einstiegs-KLR-Modell

Dieses Einstiegs-Modell bietet gute Lernmöglichkeiten im Umgang mit einer KLR, ohne bereits weitgehende Kenntnisse zu erfordern. Es lässt sich mit vernünftigem Aufwand in Richtung KOLIBRI-Modell weiterentwickeln.

5.4.2 ...zum KOLIBRI-Modell

Ein nächster Schritt besteht darin, den gestuften Ergebnisausweis einzuführen. Damit kann die Kostenverantwortung besser zugeteilt werden. Die Analysemöglichkeiten werden erhöht.

Im dritten Schritt soll der Übergang von der Kosten-Budgetierung zur starren Plankostenrechnung stattfinden. Mit den aus den ersten Entwicklungsschritten gesammelten Erfahrungen sollten genügend Grundlagen vorhanden sein, um in diesem Schritt zukunftsbezogen die Kosten zu planen.

Für das Durchlaufen dieser Schritte sind 4 bis 7 Jahre einzurechnen.

Somit ergibt sich folgender Entwicklungspfad.

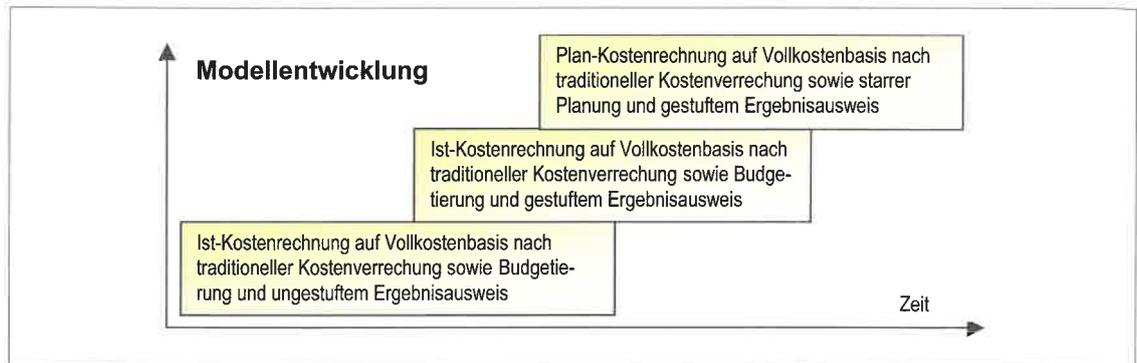


Abbildung 31: Modellentwicklungspfad

5.5 Projektvorbereitung

Die Projektvorbereitung bildet das Fundament des Projekts. In dieser Phase werden die Visionen und Strategien erarbeitet, eine Situationsanalyse durchgeführt und die Voraussetzungen und Rahmenbedingungen geklärt, um Grundsatzentscheide zu treffen.

5.5.1 KLR in der kantonalen Verwaltung

Eine output-orientierte Steuerung in der Verwaltung verlangt nach Transparenz bezüglich der Kosten und Erlöse der erbrachten Leistungen.

Diese Transparenz kann mit der KLR geschaffen werden. Die KLR ist von ihrer Anlage her nach innen orientiert, d.h. die innerbetrieblichen Informationen stehen im Zentrum. Die KLR ist somit ein internes Steuerungsinstrument.

Ob die Einführung der KLR für eine Organisationseinheit sinnvoll ist, hängt von den Informationsbedürfnissen der Organisationseinheit ab sowie vom Aufwand, welcher mit der Einführung und dem Betrieb anfällt.

Die Einführung der KLR eignet sich insbesondere für Organisationseinheiten mit hohen externen Erwartungen nach wirtschaftlicher Haushaltsführung.

Die nachfolgenden Kapitel 5.5.2 Möglichkeiten und Grenzen der KLR bis 5.5.7 Projektmanagement sollen diesen Evaluationsprozess aufzeigen.

5.5.2 Möglichkeiten und Grenzen der KLR

Die KLR verfolgt folgende Hauptzielsetzungen:

- Steigerung des Kostenbewusstseins
- Kostentransparenz
- Führungsinstrument
- Planungsunterstützung
- Preisgestaltung.



Diesen Möglichkeiten sind aber auch die Grenzen der KLR gegenüberzustellen:

- Zurechnungsfehler bei hohem Gemeinkostenanteil,
- Interpretation der Daten nur durch geschulte Benutzer,
- nur rechtzeitig verfügbare Daten ermöglichen eine Reaktion,
- ungenau erfasste Daten vermindern die Aussagekraft der KLR,
- verfügbare Ressourcen (finanziell, personell) beeinflussen die Ausgestaltung der KLR entscheidend.

5.5.3 Einbettung in den Führungskreislauf

Die KLR unterstützt den Vorgang im Rahmen der Planung, der Umsetzung, der Überprüfung und der Steuerung mit Kosten- und Leistungsdaten. Sie kann ihre volle Wirkung nur entfalten, wenn sie auch wirklich im Führungskreislauf eingebettet ist.

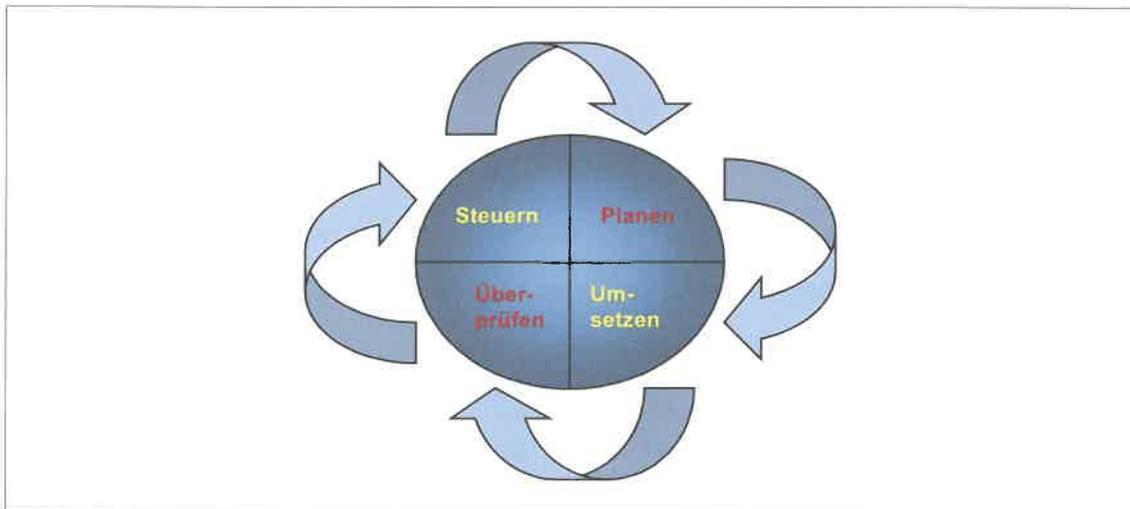


Abbildung 32: Der Führungskreislauf

5.5.4 Voraussetzungen

Die Evaluation einer KLR-Einführung in einer Organisationseinheit macht erst Sinn, wenn die Grundvoraussetzungen abgeklärt und als erfüllt erachtet worden sind. Unter diese Grundvoraussetzungen fallen die notwendigen betriebswirtschaftlichen Grundlagen als auch strategische, organisatorische, kulturelle und ressourcenbezogene Aspekte. In der OE muss eine grundsätzlich positive Veränderungsbereitschaft vorhanden sein. Bei dieser Abklärung darf und soll es sich um einen iterativen Prozess handeln.

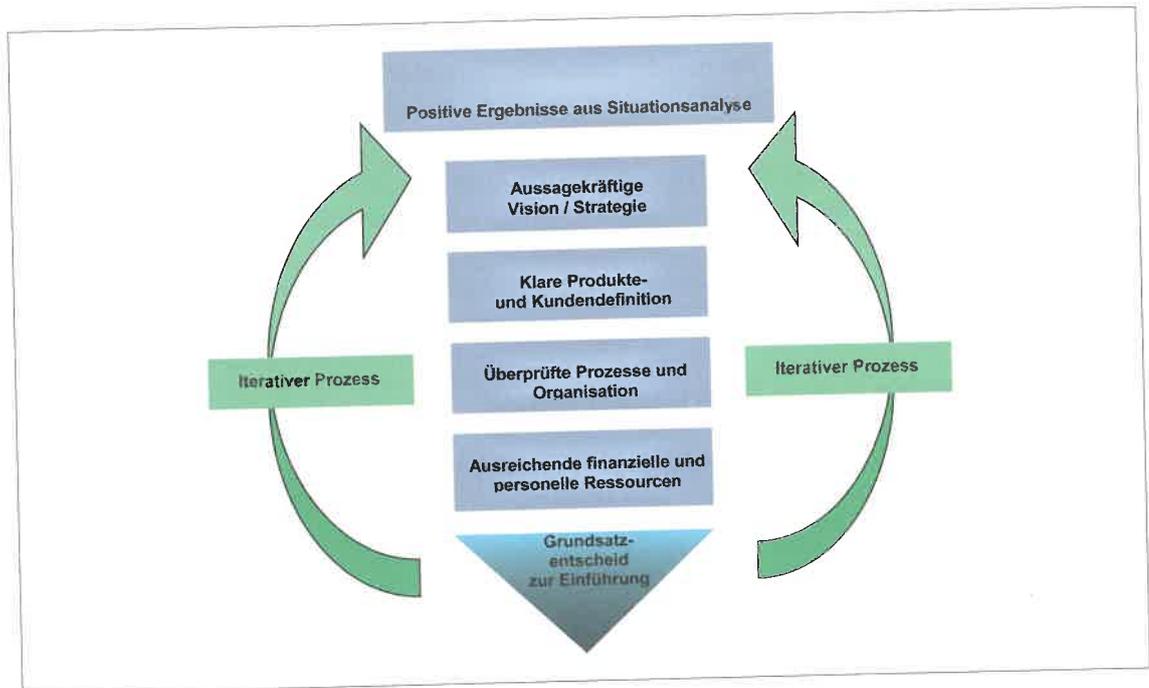


Abbildung 33: Einführung der KLR als iterativer Prozess

Situationsanalyse

Von den Veränderungen in der Verwaltung sind nicht alle Organisationseinheiten gleich stark betroffen. Eine Analyse der aktuellen Situation ist daher von grosser Wichtigkeit, Folgende Bereiche sollten dabei untersucht werden:

- Führung und Organisation,
- betriebswirtschaftliches Know-how,
- Veränderungsbereitschaft.

Die Abklärung des Bereichs Führung und Organisation kann u.a. mit einer SWOT-Analyse¹⁵¹ erfolgen, welche die Stärken und Schwächen sowie die Chancen und Gefahren einer Organisationseinheit aufzeigt.

Die Abklärung der betriebswirtschaftlichen Kenntnisse wird vorzugsweise mit dem Personaldienst zusammen vorgenommen (Personal befragen und allfälligen Schulungsbedarf bestimmen).

Die Veränderungsbereitschaft der Mitarbeitenden ist zu ermitteln. Die Einführung einer KLR stellt für viele Mitarbeitende eine tiefgreifende Veränderung dar. Fehlt die Bereitschaft, diese Veränderungen anzunehmen, ist der Erfolg der KLR gefährdet.

¹⁵¹ SWOT ist die Abkürzung für die englischen Begriffe strengths, weaknesses, opportunities, threats. Es geht bei der SWOT-Analyse um die Beurteilung der eigenen Stärken und Schwächen sowie der Chancen und Risiken.



Vision und Strategie

Die KLR stellt ein Führungsinstrument dar, mit welchem die Erreichung strategischer und operationeller Ziele unterstützt wird. Es ist entscheidend, dass die Organisationseinheit über klare Visionen und Strategien verfügt.

Mit einer Vision soll die längerfristige Ausrichtung der Organisationseinheit im Hinblick auf die Führung der Geschäfte, des Selbstverständnisses, der Identität und der Kultur formuliert werden.

Mit einer Strategie sollen die Schwerpunktaufgaben und die strategischen Ziele sowie deren Umsetzung festgelegt werden.

Vision und Strategie sollten folgenden Bedingungen genügen:

- Vollständigkeit und Klarheit
- Abstimmung der einzelnen Elemente aufeinander
- Ableitung messbarer Ziele
- Berücksichtigung der Chancen und Gefahren des Umfeldes sowie der eigenen Stärken und Schwächen
- Berücksichtigung der zukünftigen Entwicklung
- Langfristige Ausrichtung
- Kommunikation und breite Abstützung bei den Mitarbeitenden.

Das Vorliegen einer Vision und einer Strategie ist wichtig, da sich die KLR ebenfalls an den Visionen und Strategien orientiert (und nicht umgekehrt!). Mit klaren Visionen und Strategien können Grundsatzdiskussionen über die Ausrichtung sowie direkte (oft kostspielige) Auswirkungen auf die KLR vermieden werden.

Produkte-/Dienstleistungs- und Kundensegmentdefinition

Abgeleitet aus der Vision und der Strategie sind die Produkte und Dienstleistungen sowie die Kundensegmente der OE zu definieren. Sie bilden eine weitere wichtige Voraussetzung der KLR. Nur so lässt sich die Kostenträgerrechnung sinnvoll ausgestalten.

Produkte und Dienstleistungen umfassen sämtliche mess- und kalkulierbaren Leistungen, die von der Verwaltung für Bürgerinnen und Bürger, Organisationen und die Wirtschaft erbracht werden.

Es empfiehlt sich folgendes Vorgehen:

- **Überprüfung der definierten Produkte und Dienstleistungen** zwecks vollständiger Erfassung sämtlicher Kernleistungen
- **Überprüfung der Güte der Produkt – und Dienstleistungsdefinition** (Herstellung, Bezüger, Preis- und Leistungsberechnung, Verantwortlichkeit).
- **Detaillierung und Hierarchie der Produkte und Dienstleistungen:** Dabei soll sich die Detaillierung nach den externen Kundenbedürfnissen und dem internen Informationsbedarf der Organisationseinheit richten. Die Gruppierung der Produkte soll logisch sein [z.B. Gruppierung nach ähnlichen Tätigkeiten (bottom-up), Gruppierung nach Aufgabenschwerpunkten der Organisationseinheit (top-down), nach Kundensegment, Synergiepotential, Schnittstellenabbau, Prozesszugehörigkeit].
- **Überprüfung der Kundensegment- bzw. Geschäftsfelddefinition** zwecks Ausrichtung auf die Kundenbedürfnisse. Die Definition der Kundensegmente gestaltet sich in der kantonalen Verwaltung oftmals schwierig, da die direkten Leistungsabnehmer oft Zwischenvermittler sind oder es sich bei der Leistung um ein öffentliches Gut handelt, dessen Nutzung allen freigestellt ist (wofür auch kein Markt besteht).

Ungeeignet ist die Orientierung der Produkte- und Dienstleistungsdefinitionen an der bestehenden Organisationsstruktur.

Für die öffentliche Hand hat sich die Aufteilung in einmalige, temporäre Leistungen (Projekte/Aufträge) und wiederkehrende, periodenabhängige Leistungen (Produktgruppen, Produkte, evtl. Teilprodukte) bewährt.

Voraussetzungen an Organisation und Ressourcen

a) Organisatorische Voraussetzungen

Zielsetzung der KLR ist die wertmässige Abbildung der Organisation und deren Prozesse. Die KLR dient als Steuerungsinstrument für die finanzielle Führung der Organisationseinheit.

Damit die KLR diese Zielsetzung erfüllen kann, muss die Aufbau- und Ablauforganisation vor Einführung optimiert und allenfalls verbessert werden.

Wird den organisatorischen Voraussetzungen zuwenig Beachtung geschenkt, besteht die Gefahr von:

- Projektverzögerung resp. -verlängerung
- Nachträglichen Anpassungen an ein sich noch veränderndes System
- Unplanmässigen Kosten
- Vernachlässigung der Kostenwahrheit durch fehlende Kostenverantwortung

Die Überprüfung und Beurteilung der Aufbau- und Ablauforganisation kann nach folgenden Kriterien ablaufen:

- Abstimmung der Aufbau- und Ablauforganisation auf die Strategie
- Festlegung und Kommunikation der Grundsätze der Organisation
- Definition der Kernprozesse (Erstellung des Nutzens für die Kundschaft und der Supportprozesse (unterstützende Prozesse für reibungslosen Ablauf der Kernprozesse)
- Bestimmung der Führungsprozesse (u.a. Planung, Steuerung und Reporting)
- Bestimmung der Prozess- und Bereichsverantwortlichen
- Identifikation der relevanten Schnittstellen

Danach werden die Resultate beurteilt. In Abhängigkeit vom Erfüllungsgrad obiger Kriterien ist keine Anpassung notwendig, oder es sind punktuelle Anpassungen oder sogar eine grundlegende Reorganisation notwendig. Sollte eine Reorganisation unerlässlich sein, so ist dringend deren Abschluss abzuwarten, bevor mit der Einführung der KLR begonnen wird. Andernfalls ist mit späteren Anpassungen unter hohem Aufwand zu rechnen.

b) Ressourcenbezogene Voraussetzungen

Ein erfolgreicher Projektabschluss wird nur durch ausreichende personelle und finanzielle Ressourcen gewährleistet. Deshalb ist es unumgänglich, die verfügbaren Ressourcen im Rahmen einer Machbarkeitsanalyse zu überprüfen.

Die Einführung der KLR kann nicht vollständig an externe Experten übertragen werden. Inhalte und Ausgestaltung müssen durch die Mitarbeitenden der OE bestimmt werden, damit die Identifikation mit dem System erfolgt und gleichzeitig ein Lernprozess innerhalb der OE ange-



stossen werden kann. Externe Experten können die Einführung aber sehr wohl im Sinne eines Coachings und methodischen Begleitens unterstützen.

Folgende Schritte werden empfohlen:

- Überschlagskalkulation der benötigten finanziellen und personellen Ressourcen
- Berechnung der verfügbaren Ressourcen
- Abklärung zusätzlicher Ressourcen

Die Absprache mit übergeordneten Stellen ist unerlässlich.

5.5.5 Zieldefinition

Erst wenn die bisher beschriebenen Voraussetzungen zur Einführung der KLR erfüllt sind, kann der nächste Schritt in Angriff genommen werden: Die Definition der Zielsetzungen.

Dieser Schritt ist wichtig, da die Konzeption und die Systemabbildung nur aufgrund der Zielsetzungen zielgerichtet und benutzerorientiert aufgebaut werden können.

Folgendes Vorgehen ist empfehlenswert:

- **Identifikation der Anspruchsgruppen und Erhebung von deren Bedürfnissen:** Es ist abzuklären, welche Mitarbeitenden (Leitung der Organisationseinheit, Leitung Finanzen, Abteilungsleitung, Produkt- und Prozessverantwortliche, etc.) und welche externen Stellen (andere Organisationseinheiten, Führung, statistische Ämter, etc.) welche Kosten- und Erlösinformationen benötigen.
- **Definition der Zielsetzungen an die KLR:** Diese wird abgeleitet aus den identifizierten Bedürfnissen sowie allfälligen WoV-Zielsetzungen.
Die Zielsetzungen sollen klar, vollständig, umsetzbar und realistisch sein.
- **Definition der Grundprinzipien:** Diese sollen als Leitplanken für die KLR dienen. Unter anderem können dazu gehören: vernünftiges Kosten-Nutzenverhältnis, Umsetzbarkeit im Vordergrund, Anwenderfreundlichkeit, einfach starten und Entwicklungsmöglichkeiten zulassen, Bedürfnisse der Organisationseinheit und der Untereinheiten berücksichtigen.
- **Definition des Projektauftrages:** Der Projektauftrag soll als Grundlage zur Beurteilung der Phasenergebnisse und zur Entscheidung über die Freigabe der nächsten Phase (nach Projekthandbuch HERMES der Bundesverwaltung, das in etlichen Kantonen Anwendung findet) dienen.

5.5.6 Rahmenbedingungen

Vor Beginn des Projektes sind neben den Voraussetzungen und der Zieldefinition die Rahmenbedingungen einer OE zu identifizieren und zu analysieren.

Relevante Rahmenbedingungen bestehen in den Bereichen:

- **Kosten- und Leistungsrechnung generell** (z.B. Voraussetzung zur Führung einer KLR, früher gemachte Erfahrungen, Vorarbeiten)
- **Vorgaben der Führung**
- **Systemtechnische Anforderungen** (Software)
- **Vorgaben von kantonalen Stellen** (Finanzverwaltung, WoV-Fachstellen, Departementscontrolling)
- **Schnittstellen:** Identifikation der Schnittstellen mit vor- und nachgelagerten Systemen (vgl. KOLIBRI-Gesamtmodell im Teil 3).
- **Andere Projekte** bezüglich Prioritätensetzung, Mehrfachbelastung der Mitarbeitenden

5.5.7 Projektmanagement

Zusammen mit dem Projektauftrag ist das Projektmanagement zu definieren. Es beinhaltet unter anderem die Projektaufbau- und Projektablauforganisation, das Controlling und die Qualitätssicherung.

Projektorganisation

Eine angemessene Projektorganisation mit klar definierten Rollen, Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung erleichtert die Arbeiten bei der Einführung der KLR.

Die Projektorganisation sollte im Minimum die folgenden Teile umfassen:

- Koordinations- und Kontrollstellen
- Entscheidung und Steuerung
- Projektleitung
- Projektsachbearbeitung
- Qualitätssicherung
- Projektunterstützung

Aufgrund dieser Funktionen setzt sich das Projekt aus den folgenden Rollengruppen zusammen:

- **Genehmigungsinstanz:** Darunter fallen alle Stabs- und Linienstellen, Konferenzen und Kommissionen, die im Rahmen des Projekts die wichtigsten Ergebnisse und Anträge genehmigen. Auf Stufe Kanton gehört in jedem Fall die Exekutive (Regierungsrat) dazu.
- **Auftraggeber:** Die Leitung der Organisationseinheit als Auftraggeberin trägt die Gesamtverantwortung und rapportiert an die Genehmigungsinstanz. Die Projektleitung muss unbedingt einen direkten Kontakt zur Leitung der Organisationseinheit haben, um Zielsetzungen inner- und ausserhalb der Organisationseinheit in Abstimmung zu bringen. Damit wird die Leitung der Organisationseinheit gleichzeitig direkt in das Projekt eingebunden, was für die Akzeptanz von grosser Wichtigkeit ist.
- **Projektausschuss:** Der Projektausschuss setzt sich aus Entscheidungsträgern, Fachleuten und Mitgliedern von Interessengruppen zusammen. Der Projektausschuss trägt als Gremium die Verantwortung für das Projekt aus gesamtheitlicher und projektübergreifender Sicht, überwacht und steuert die Projektabwicklung und stellt die benötigten Mittel sicher.
- **Projektleitung:** Die Projektleitung ist mit der operativen Führung beauftragt. Die Projektleitung sowie das Projektteam müssen die Anliegen und Bedürfnisse der Mitarbeitenden sowie deren betriebswirtschaftlichen Kenntnisse und Fähigkeiten kennen, um eine umsetzbare, nachvollziehbare KLR zu entwickeln.
- **Projektteam:** Dem Projektteam müssen von der Leitung der Organisationseinheit zugesicherte und ausreichende Ressourcen zur Verfügung stehen, damit es seine Aufgaben vollumfänglich wahrnehmen kann. Das Projektteam ist für den operativen Aufbau und die Umsetzung der KLR verantwortlich.
- **Qualitätssicherung:** Die Qualitätssicherung sorgt für die Transparenz und Nachvollziehbarkeit der Zielerreichung bezüglich Geld, Termin und Leistung.

Die Rollen, Kompetenzen und Aufgaben sind vor Projektbeginn durch den Auftraggeber eindeutig festzulegen. Die Grösse der Projektorganisation sollte überschaubar sein, damit effizientes und effektives Arbeiten möglich bleibt.

Die Neutralität der Qualitätssicherungsverantwortlichen ist wichtig. Eine gleichzeitige Projektmitarbeit ist nicht möglich.

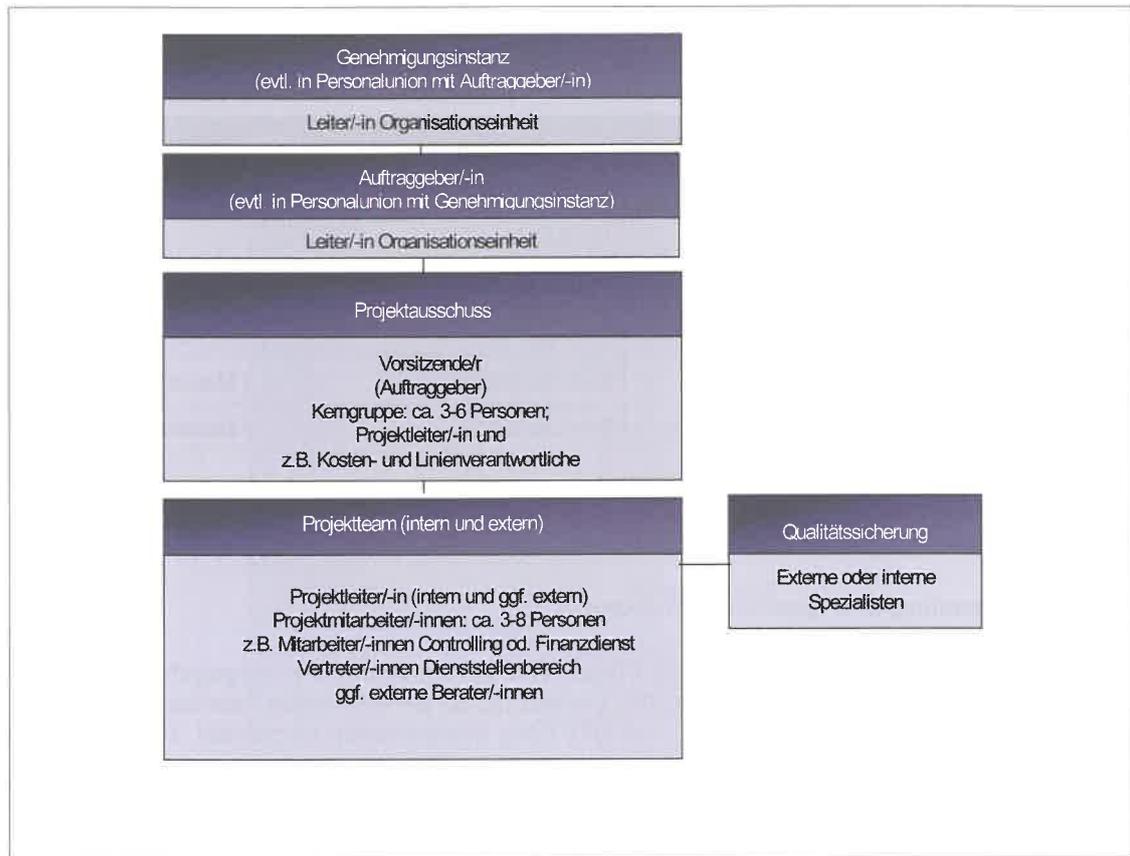


Abbildung 34: Die Projektorganisation

Projektplan

Nach Festlegung der Projektorganisation wird der Projektplan festgelegt. Meist wird ein Projekt in Phasen unterteilt und darauf aufbauend ein Projektzeitplan erstellt.

Dabei ist zu beachten, dass

- der Detaillierungsgrad angepasst ist,
- die zeitlichen Abhängigkeiten beachtet sind,
- die Ferienabwesenheiten berücksichtigt sind,
- Meilensteine integriert sind.

Meilensteine in einem Projektzeitplan kennzeichnen wichtige Zwischentermine im Projektablauf und sind unbedingt einzuhalten.

Beispiel Projektgrobplan

Projektphase /Projektschritt	Termin	Dauer
Initialisierung	Zeitbedarf abhängig vom Stand der Visionen und Strategien	
Projektstart	Januar X1	
Projektvorbereitung	Ende März X1	3 Monate
Projektkonzeption	Ende Juni X1	3 Monate
Betriebsvorbereitung	Ende September X1	3 Monate
Betrieb	Ende Januar X2	4 Monate

Tabelle 22: *Beispiel Projektgrobplan*

Controlling und Qualitätssicherung

Entscheidend für den Erfolg des Projekts ist die Einhaltung der vorgegebenen Ziele bezüglich Zeit, Qualität und Kosten. Um die Einhaltung zu gewährleisten, werden periodisch Soll-/Ist-Abweichungsanalysen erstellt und falls nötig Massnahmen eingeleitet. Die Verantwortung ist dabei wie folgt aufgeteilt:

- **Zeit- und Kostencontrolling:** Verantwortung bei der Projektleitung
- **Qualitätssicherung:** wird vom Projektausschuss oder einem Expertenteam wahrgenommen. Es sind die Vorgehensweise wie auch die Ergebnisse zu überprüfen.

5.6 Projektkonzeption

In der Phase der Konzeption wird das eigentliche KLR-Modell entworfen. Inhalt kann also das beschriebene KOLIBRI-KLR-Modell sein.

5.6.1 Wertefluss

Als erster Schritt in der Konzeptionsphase ist der Werte- und Datenfluss aus der Finanzbuchhaltung zur KLR hin und innerhalb der KLR selber zu analysieren. Damit sollen

- eine Überprüfung der Voraussetzungen für eine korrekte Überleitung der FIBU in die KLR,
- das Erkennen der Zusammenhänge und Abhängigkeiten zwischen den Systemen,
- die Bestimmung der wesentlichen Tätigkeiten und Prozesse innerhalb der verschiedenen Etappen des Werteflusses

gewährleistet werden.



Die folgende Abbildung zeigt schematisch den Werte- und Datenfluss¹⁵²

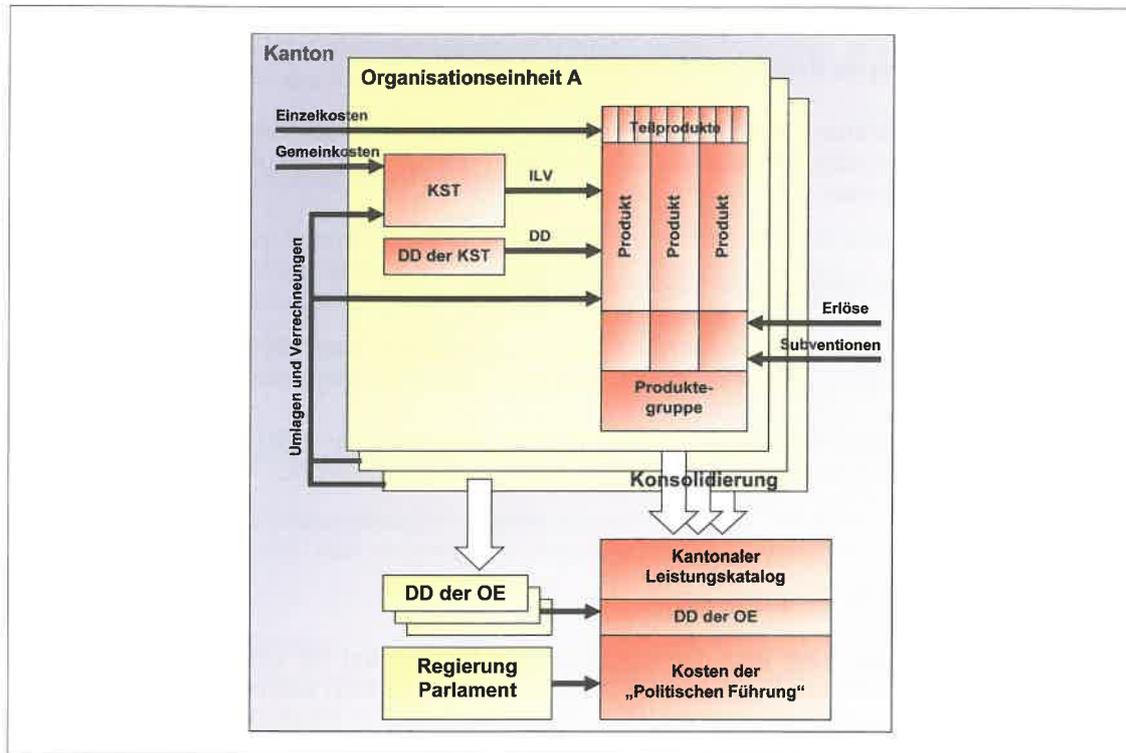


Abbildung 35: Übersicht über den Wertefluss

5.6.2 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung ist der Ausgangspunkt der Kosten- und Leistungsrechnung. Damit werden die betrieblichen Kosten und Erlöse während einer bestimmten Abrechnungsperiode ausgewiesen.

Beim Aufbau der Kostenrechnung sind folgende Stufen zu durchlaufen:

- Definition der Kostenarten- und Erlösstruktur
- Festlegung der sachlichen und zeitlichen Abgrenzungen.

Definition der Kostenartenstruktur

a) Festlegung der primären und sekundären Kostenarten

Die primären Kostenarten haben sich grundsätzlich an den Konten der FIBU zu orientieren. Im Rahmen von KOLIBRI erfolgt die Orientierung am HRM. Dabei sollen die ersten 3 Kontonummern des HRM verbindlich sein.

In KOLIBRI können branchenspezifische Kontenpläne weiterhin bestehen bleiben. Zu Konsolidierungszwecken muss aber eine Umsetzungstabelle zum HRM-Modell definiert werden.

¹⁵² Vgl. dazu Kapitel 4.1.4 Übersicht über das KLR-Modell



Die sekundären Kostenarten, zu welchen innerbetriebliche Umlagen und Verrechnungen gehören, sind zu diesem Projektzeitpunkt oft noch unklar. Deshalb wird mit ihrer detaillierten Bestimmung bis zur Kostenstellenrechnung gewartet.

b) Festlegung der Kosten- und Erlösartengruppen

Die Kategorisierung nach Kostenartengruppen ist nach verschiedenen Merkmalen möglich, so z.B. nach Verbrauchscharakter, Güterherkunft (primäre und sekundäre Kosten), nach betrieblichen Funktionen.

c) Festlegung der Inhalte der Kosten- und Erlösarten

Um die Einheitlichkeit der Verbuchung zu garantieren, sind klare Richtlinien, was unter den einzelnen Kosten- und Erlösarten zu subsumieren ist, zu verfassen.

Für die primären Kostenarten sollten die Vorgaben aus der FIBU bereits vorhanden sein. Für die sekundären Kostenarten sind neue Richtlinien zu verfassen.

Festlegung der Abgrenzungen

Die Erfolgsrechnung und die Kostenartenrechnung sind im Grundsatz kongruent. Bei der Überleitung der Daten aus der FIBU in die KLR sind jedoch verschiedene sachliche und zeitliche Abgrenzungen zu beachten.¹⁵³

5.6.3 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung stellt den zweiten Schritt der Kosten-Leistungsrechnung dar. Damit wird aufgezeigt, wo – in welcher organisatorischen Einheit - die Kosten entstanden sind. Eine Kostenstelle stellt einen arbeitsmässig oder organisatorisch abgegrenzten Betriebsbereich dar. Dieser wird kostenrechnerisch selbständig abgerechnet.

Die Kostenstellenrechnung ist zudem die Basis für die Kostenträgerrechnung, da die Gemeinkosten laufend den eigenen Kostenstellen, anschliessend den anderen Kostenstellen und letztendlich den Kostenträgern zugerechnet werden.

Die konkret zu erfassenden Kostenstellen müssten definiert werden. Ebenso müssen die folgenden Punkte bestimmt werden:

Festlegung der Kostenstellenstammdaten

Die Kostenstellen orientieren sich grundsätzlich am Organigramm des einzelnen Kantons. Jede Kostenstelle ist dabei nur einer Organisationseinheit zugeordnet.

Folgende Schritte sind vorzunehmen:

- Kostenstellenkategorisierung

¹⁵³ vgl. dazu Kapitel 4.3 Abgrenzungen und kalkulatorische Kosten



- Bildung von Kostenstellen nach dem Kriterium Führungsbereich, Zusammenfassbarkeit von einzelnen Kostenstellen, sinnvolle Grösse und Abgrenzung oder einheitliche Bezugsgrösse.
- Vergabe der Kostenstellenummern
- Festlegung der Kostenstellenverantwortlichen: diese Personen sind unter anderem für das Budget sowie die Steuerung verantwortlich.

Festlegung der Vorschlagskontierung

In der Konzeptphase können durch die Definition von Vorschlagskontierungen bereits viele Fehlerquellen im Betrieb vermieden werden. Die Definitionen erlauben es, bei der Verwendung von Kostenarten gewisse Kostenstellen vorzuschlagen beziehungsweise nicht zuzulassen.

Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen

Im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung werden Kostenumlagen und -verteilungen aufgrund von messbaren Leistungsbezügen zwischen Kostenstellen vorgenommen.

Die **Vorteile** sind folgende:

- Für den Bezüger ergeben sich keine Gratisleistungen (erhöht Kostenbewusstsein)
- Servicecenters handeln kundenorientiert
- Transparenz der Leistungsbeziehungen
- Erhöhung der Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung.

Vorgehen

Dazu müssen die folgenden Schritte geprüft werden:

- Bestimmung der Sender- und Empfängerkostenstellen
- Ermittlung der Bezugsgrössen (Mengen- oder Zeiteinheiten)
- Ermittlung von Kalkulationssätzen.

Festlegung der Umlagen

Umlagen bezeichnen das Verfahren der Neuordnung von zentral anfallenden Kosten im Zusammenhang mit internen Leistungen (ausschliesslich in der Kostenrechnung, ohne Wirkung auf die FIBU.)



Vorgehen:

- Umlageverfahren können ein- oder mehrstufig sein
- Nach Festlegung der Sender- und Empfängerstellen wird der Umlageschlüssel bestimmt. Dabei legen die Umlageschlüssel die Formel fest, die Bezugsgrößen stellen die Variablen in der Formel dar.
- Flexible Umlageschlüssel sind zu bevorzugen.

5.6.4 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung ist der dritte Schritt der KLR. Sie hat die Aufgabe, die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und die Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung den Produkten/ Dienstleistungen, oder eben Kostenträgern, zuzurechnen. Damit können die Selbstkosten der Produkte/Dienstleistungen ermittelt werden.

Vorgehen:

- Definition der Kostenträger: sie orientiert sich an den definierten (Teil-) Produkten und Dienstleistungen
- Das Teilprodukt oder Produkt ist abhängig vom Informationsbedürfnis. Teilprodukte weisen keine vollen Kosten aus.
- Kriterien für die Definition: Auswertungsbedürfnis auf Ebene Produkt (Leistungs-, Regionen-, Kunden- oder Wirkungsorientierung), Überschaubarkeit, Möglichkeit der Zusammenfassbarkeit, Wirtschaftlichkeit (administrativer Aufwand)
- Mit Vorteil werden die Kostenträger so definiert, dass sie für Auswertungszwecke aggregiert werden können.

5.6.5 Auftrags- und Projektabrechnung

Die Kosten von einmaligen oder periodenübergreifenden Vorhaben werden separat in Aufträgen oder Projekten erfasst und periodisch abgerechnet, entweder werden sie

- aktiviert
- oder den Produkten oder Kostenstellen weiterverrechnet

Die separaten Projektrechnungen sind zu identifizieren, und das Vorgehen ist zu regeln.¹⁵⁴

¹⁵⁴ vgl. dazu Ausführungen in Kapitel 4.6.2

5.6.6 Reporting

Zweck des Reportings (Berichtswesen) ist es, steuerungsrelevante Informationen aus der Kosten- und Leistungsrechnung zu generieren und dem Nutzer stufengerecht zur Verfügung zu stellen.

Bedürfnisgerechtes Reporting bedingt folgende **Voraussetzungen**:

- Transparenz
- Richtigkeit, Genauigkeit
- Kontinuität
- Relevanz
- Rechtzeitigkeit, Aktualität
- Verlässlichkeit, Vollständigkeit
- Empfänger-, Stufengerechtigkeit.

Es ist wichtig, keinen Informationsüberfluss zu produzieren und einfache, übersichtliche Darstellungen zu wählen:

Folgendes **Vorgehen** empfiehlt sich:

- Identifikation der Anspruchsgruppen
- Analyse der Informationsbedürfnisse
- Festlegung der Art des Reports (z.B. Ist/Plan/Abweichung)
- Festlegung des Aufbaus des Reports (Struktur, Darstellung, Standardisierung)
- Festlegung der Periodizität (Empfehlung: viertel- und halbjährliche Zwischenabschlüsse, Jahresrechnung).

5.6.7 Hilfsrechnungen

Die KLR beeinflusst und wird beeinflusst durch verschiedene Hilfsrechnungen der Finanzbuchhaltung.

Anlagebuchhaltung

Um die Abschreibungen der richtigen Kostenstelle oder dem richtigen Kostenträger zuzuordnen, müssen diese pro Anlagegut in der Anlagebuchhaltung hinterlegt werden.

Für allgemein genutzte Anlagegegenstände wird empfohlen, eine Hilfskostenstelle zu definieren, von welcher her die Kosten nach einem Umlageschlüssel auf die beanspruchenden Kostenstellen aufgeteilt werden.

Arbeitszeit- und Leistungserfassung

Die Arbeitszeit- und Leistungserfassung stellt die Grundlage für die verursachergerechte Zuordnung der Personalkosten auf die Kostenstellen und –träger dar.

Folgende Grundprinzipien sind für eine sachlich sinnvolle, ökonomische und praxisgerechte **Lösung** zu beachten:

- Vernünftiges Kosten-Nutzen-Verhältnis (verschafft zudem Akzeptanz)

- Vertretbarer Aufwand für die Systemadministration
- Gewährleistung der Einheitlichkeit und Aussagefähigkeit
- Berücksichtigung der vorhandenen Kultur.

Empfohlenes Vorgehen:

- Festlegung der erfassungspflichtigen Personen
- Detaillierung der Tätigkeit
- Wahl des Erfassungsmodells (Schätzung Zeitbedarf, Multimoment-Studie, kontinuierliche Zeiterfassung)
- Festlegung der Periodizität
- Wahl eines Erfassungssystems
- Evtl. Massnahmen zum Abbau von Erfassungswiderständen.

5.6.8 Revisionsanforderungen

Die KLR ist ein betriebsorientiertes, bedürfnisgerechtes und massgeschneidertes Dokumentations- und Informationssystem. Weder im privaten noch im öffentlichen Recht existieren konkrete Anforderungen mit direktem Bezug zur KLR. Sinngemäss müssen daher die Anforderungen hergeleitet werden.

Als **Grundanforderungen** an eine ordnungsgemässe Führung der KLR sind zu nennen:

- Ausgangspunkt für die Erstellung der KLR ist die Eröffnungsbilanz
- Kongruenz zwischen FIBU und KLR sowie Dokumentation der Abgrenzungen
- Nachvollziehbarkeit und Transparenz der Datenflüsse und Buchungsvorgänge
- Möglichkeit der Zurückverfolgung der Kostendaten auf den Ursprungsbeleg
- Protokollierung der Datenverteilung im System
- Keine Manipulierungsmöglichkeit von journalisierten Daten
- Aufbau eines internen Kontrollsystems.

5.7 Betriebsvorbereitung

5.7.1 Kontierung und Belegfluss

Mittels der Kontierung der Belege wird festgelegt, wie der Beleg buchhalterisch behandelt werden soll (d.h. Kosten- oder Erlösart, sowie Kostenstellen- oder Kostenträgerzuweisung). Mit der Verbuchung werden die Kontierungsdaten im System erfasst. Der Belegfluss zeigt den Weg eines Beleges von der Auslösung über den Rechnungseingang, die Rechnungsprüfung, die Verbuchung im System bis zur Auswertung.

Kontierung

Voraussetzungen für die Kontierung sind

- definierte Kostenarten, -stellen und -träger,
- Bestimmung der Kostenstellenverantwortlichen und
- Festlegung der Kontierungsrichtlinien.



Vorgehen:

- Verbuchung in Erfolgsrechnungs- und Bilanzkonten: Durch die Eingabe der Soll- und Habenbuchung erfolgt die Erfassung in der FIBU und synchron in der Kostenrechnung (Grundsatz der Einmalverbuchung).
- Die Verbuchung geschieht gemäss Kontierungsrichtlinien.

Belegfluss

Der Belegfluss ist so festzulegen, dass er ein effizientes Arbeiten ermöglicht und zudem jederzeit nachvollziehbar ist.

Die Anforderungen des internen Kontrollsystems sind im Belegfluss zu berücksichtigen.

Die Liegezeiten und Durchlaufzeiten sind zu optimieren. Die Ablage und Dokumentation muss sichergestellt werden.

5.7.2 Datenerhebung

Die Datenerhebung erfolgt vor Systemaufnahme. Es werden die für den Betrieb notwendigen Daten z.B. für Umlageschlüssel oder Verrechnungssätze erhoben.

Vorgehen:

- Definition der Bereiche für die Datenerhebung (in der Regel Umlagen, Verrechnungen, Zeiterfassung)
- Festlegung der Art der Erhebung (Erfassung z.B. Anzahl Stunden anhand von bestehenden Unterlagen, Festlegung der Parameter mittels Schätzung, Befragung, Erhebung oder Berechnung mittels Plansätzen unter Berücksichtigung von gewissen Vorgaben)
- Festlegung der Periodizität der Anpassungen (welche Daten werden einmal pro Jahr, welche periodisch angepasst)
- Festlegung des Datentransfers (gelangen die erhobenen Daten manuell oder mittels Schnittstellen in das KLR-System).

Der Datenerhebung ist von Anfang an genügend Priorität zuzurechnen, da dies den Genauigkeitsgrad der KLR erhöht. Weiter sollte das Kosten-/Nutzenverhältnis von Datenerhebung und Datenpflege beachtet werden.

5.7.3 Schulung und Dokumentation

Die Schulung der Mitarbeitenden hat höchste Priorität. Die Bedürfnisse, die internen Ressourcen für die Durchführung von Schulungen sowie die externen Schulungsangebote sind abzuklären.

Empfohlen wird folgendes **Vorgehen**:

- Identifikation der Anspruchsgruppen: Mitarbeitende Finanzdienste, EDV-Verantwortliche, Kostenstellenverantwortliche, Kader, etc.

- Identifikation der Schulungs- und Dokumentationsbedürfnisse: Die einzelnen Schulungsbereiche für die verschiedenen Anspruchsgruppen sind zu identifizieren. Mögliche Themen können sein: Grundlagen der KLR, Kontierung/Belegfluss, Systemschulung.
- Evaluierung des Schulungsangebotes.

5.7.4 Testphase

Nach erfolgter Systemabbildung der Konzeption und der Datenerhebung ist es wichtig, die erarbeitete Lösung nach verschiedenen Gesichtspunkten zu testen. Allenfalls sind vor Betriebsaufnahme Anpassungen vorzunehmen.

Vorgehen:

- Bestimmung des Testziels und -vorgehens: Das Ziel des Tests muss im Voraus bekannt und das Vorgehen bestimmt sein.
- Entwurf der Testbeispiele: Die Testbeispiele sollen sich aus repräsentativen, aber auch seltenen, komplizierten Vorfällen zusammensetzen.
- Durchführung des Tests
- Dokumentation und Analyse der Testergebnisse
- Vornahme allfälliger Anpassungen: Falls die Tests aufgrund von schlechten Resultaten Anlass zu Anpassungen geben, sollen diese sogleich umgesetzt werden. Danach sollte der Test nochmals durchgeführt werden.
- Abnahme des Systems durch Fachdienst/Anwender.

5.7.5 Organisation des Betriebes

Nach abgeschlossener Konzeption der KLR ist die Organisation des Betriebes festzulegen.

Dabei kann wie folgt vorgegangen werden:

- Festlegung des Ressourcenbedarfs (Anzahl Mitarbeitende, in der Regel geringer als in der Projektphase)
- Bestimmung der Kompetenzen und Verantwortlichkeiten (Erfassungspersonal, KLR-Verantwortliche, Controller, Systempfleger)
- Schaffung von Anlaufstellen bei Problemen, Wünschen, Fragen (für Nutzer und Verantwortliche).

5.8 Betrieb

5.8.1 Aufgaben des Controllings

Das Controlling stellt Informationen bereit, die es der Verwaltungsführung ermöglichen, die laufenden Aufgaben besser zu erfüllen und die Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns planbar und nachprüfbar zu machen. Das Controlling unterstützt den Führungs-, Entscheidungs- und Steuerungsprozess durch zielgerichtete Informationsbeschaffung und -aufbereitung.



Controlling ist ein zentrales Element der Führung der Organisationseinheit und Aufgabe der Führungsverantwortlichen. Die Führungsverantwortlichen werden dabei unterstützt von Controllern, die ihrerseits direkten Zugang zur Leitung der Organisationseinheit haben.

5.8.2 Die vier Phasen des Controllings

Der Controllingprozess lässt sich analytisch in vier wesentliche Phasen unterteilen, welche iterativ (wiederholend) durchlaufen werden: Planen, Umsetzen, Überprüfen, Steuern. In der täglichen Praxis wird man feststellen, dass diese Phasen nicht immer scharf trennbar sind und sich (sinnvollerweise) zeitlich häufig überschneiden.

Die vier Phasen lassen sich auf allen Führungsebenen und sowohl im strategischen wie im operativen Bereich anwenden.

Planen

Unter Planung wird ein systematischer Prozess verstanden, in dessen Verlauf auf die Zukunft bezogenen Ziele, Massnahmen und Mittel festgelegt werden.

Konkret für eine KLR bedeutet dies:

- Oberziel der Planung einer Organisationseinheit erfassen: Leistungsvereinbarung, strategische Planung, Vorgaben des Kantons, Gesetze, Verordnungen (Rahmenbedingungen)
- Ziele auf Produkte- und Kostenstellenebene herunterbrechen: diese dienen als Grundlage für Leistungs- und Kosten-/Erlösplanung
- Planung der Kosten und Erlöse auf Kostenstellenebene. Diese folgt dem Ablauf: Rahmenbedingung → Leistungsplanung → Primärkostenplanung → Sekundärkostenplanung.

Die Controllingstelle moderiert die Planungsgespräche, sucht nach Planungsalternativen, stimmt in Übereinstimmung mit den Führungspersonen die Teilpläne aufeinander ab und überprüft, ob die geplanten Leistungen und Aktivitäten mit dem Budget sowie den verfügbaren Mitteln übereinstimmen. Die Führungspersonen sind für die Inhalte und die Genehmigung der Pläne verantwortlich.

Umsetzen

Die Linienstellen setzen das Geplante um. In dieser Phase stellt die Controllingstelle sicher, dass die für die Steuerung notwendigen Daten erhoben werden.

Überprüfen

In der Phase der Überprüfung kommt vor allem das Reporting (Berichtswesen) zum Tragen. Die Hauptaufgabe der Controllingstelle besteht darin, die gesammelten Daten entscheidungsgerecht aufzubereiten und zu visualisieren sowie, wo nötig, Handlungsbedarf mit Handlungsalternativen aufzuzeigen. Aufgrund dieser Berichte sollen die Führungspersonen in die Lage versetzt werden, Entscheidungen zu treffen.

Steuern

Nachdem die Resultate der Überprüfung bekannt sind, gilt es zu handeln. Aufgrund der Abweichungen müssen die steuernden Massnahmen ergriffen werden, um möglichst wieder auf den ursprünglich angestrebten Kurs zu kommen.

Eine realistische Planung ist Voraussetzung für die Vermeidung von Frustration bei den Führungskräften. Zudem sollen Abweichungen einen Lernprozess (nicht Bestrafungsmassnahmen) in Gang setzen.

5.8.3 System- und Datenpflege

Stammdatenpflege

Um eine klare und aussagekräftige KLR zu erhalten, müssen die Stammdaten laufend gepflegt werden. Vor allem folgende Stammdaten sind zu überprüfen, zu aktualisieren oder zu eliminieren.

- Kontenplan
- Kostenarten
- Kostenstellen
- Kostenträger
- Personaldaten
- Dokumentation
- Datenpflege der Nebenbücher

Anpassung und Weiterentwicklung

Für Anpassungen und Weiterentwicklungen wird folgendes Vorgehen vorgeschlagen:

- Bestimmung der Verantwortlichkeit
- Themenbereiche zur Anpassung und Weiterentwicklung (Leistungserfassung, innerbetriebliche Leistungsverrechnung, Umlageschlüssel etc.) festlegen
- Periodizität zur Anpassung und Weiterentwicklung (abhängig vom Themenbereich) regeln.

Die Anpassungen sind laufend vorzunehmen. Dabei soll immer auch das Feedback der Anspruchsgruppen eingeholt und verarbeitet werden. Dennoch sind auch Phasen der Stabilität nicht zu unterschätzen, um Überforderung der Mitarbeitenden zu vermeiden und die Vergleichbarkeit sicherzustellen.

Qualitätssicherung

Um die Qualität der Daten sicherzustellen und zu verbessern, wird folgendes Vorgehen empfohlen:



- Bestimmung der Verantwortlichkeit bezüglich interner und externer Revision
- Stichprobenartiges Vorgehen: Tests auf Nachvollziehbarkeit und Plausibilität durchführen
- Bereiche zur Qualitätssicherung: Nachvollziehbarkeit der Ist-Datenerfassung, zeitliche und sachliche Abgrenzung, Kostenstellenverantwortlichkeit, Bildung der Bezugsgrößen nach betriebswirtschaftlichen Kriterien, etc.
- Periodizität: Nach Einführung der KLR ist die Qualitätssicherung zu intensivieren, bis „Kinderkrankheiten“ behoben sind. Danach genügt die Überprüfung einzelner Bereiche alle 1-2 Jahre.

5.9 Veränderungsunterstützung

Die Einführung der KLR mit einer neuen Führungsphilosophie stellt einen Kulturwandel dar. Sie bringt Umstellungen zum Teil einschneidender Art mit sich. Einzelne Mitarbeitende und Führungskräfte werden von diesen Veränderungen stark betroffen, was Ängste und Widerstände hervorrufen kann. Diese können den Projekterfolg in grossem Masse gefährden.

Eine Veränderungsunterstützung auf Stufe Kanton wie auch auf Stufe Organisationseinheit trägt massgeblich zum Erfolg der Einführung der KLR bei. Im Folgenden werden solche Massnahmen beschrieben, die auf beiden Stufen, Kanton und Organisationseinheit, Anwendung finden können.

5.9.1 Einbezug der betroffenen Personen

Vorhandene Ängste der Mitarbeitenden können oft am besten reduziert werden, indem die betroffenen Personen möglichst früh in den Veränderungsprozess einbezogen werden. Dies kann geschehen durch

- Integration in das Projektteam
- Bildung von spezifischen Arbeitsgruppen mit klar formulierten Aufgaben
- Befragung der Mitarbeitenden
- Kommunikation mit Feedback-Möglichkeiten
- Schulung.

5.9.2 Kommunikation und Information

Häufig scheitern Veränderungen am Nicht-Wissen der Beteiligten. Seltener sind Nicht-Wollen oder Nicht-Können der Grund.

Eine der wichtigsten Veränderungsunterstützungen ist daher die offene, fortlaufende und zielgruppenspezifische Kommunikation und Information. Dazu gehört auch die Möglichkeit der Stellungnahme durch die Mitarbeitenden.

Oft ist es sinnvoll, einen Kommunikationsplan zu erstellen, damit man allen Informationsansprüchen gerecht werden kann. Dieser Kommunikationsplan enthält

- Ziele
- Inhalt
- Mittel
- Zeitpunkt
- Zielgruppen



- Feedbackmechanismen (Möglichkeit für Stellungnahmen der Mitarbeitenden)
- Ansprechpersonen.

Die Information soll insbesondere aufzeigen, inwieweit die Mitarbeitenden persönlich von den Veränderungen betroffen sind.

5.9.3 Schulung

Die Aus- und Weiterbildung der betroffenen Mitarbeitenden ist bei der Einführung der KLR unerlässlich. Es wird dringend empfohlen, dafür von Projektbeginn an genügend Zeit einzuplanen.

Die Schulung der Mitarbeitenden ist vor und während der Einführung der KLR durchzuführen. Sie ist aber auch nach der Einführung nicht fertig, da gewisse Probleme erst mit dem Betrieb auftauchen und sich das System ständig weiterentwickelt.

5.9.4 Bekenntnis der Führung

Um die Akzeptanz für das KLR-Projekt bei Mitarbeitenden zu erhöhen, ist es unerlässlich, dass sich die Führung klar hinter die Einführung stellt, dass sie dies deutlich zu erkennen gibt und auch vorlebt.

Die Führung kann ihr Engagement vor allem wie folgt demonstrieren:

- Aktive Teilnahme am Projekt und konstruktive, kritische Auseinandersetzung damit
- Hohe Prioritätensetzung in der eigenen Agenda
- Bereitstellung der notwendigen Ressourcen.

6 Anhang

6.1 Abkürzungen

6.1.1 Verzeichnis der verwendeten Abkürzungen

Im KOLIBRI-Manual werden folgende Abkürzungen verwendet¹⁵⁵ (alphabetisch geordnet).

Abkürzung	
AlaBu	Anlagebuchhaltung
AZE	Arbeitszeiterfassung
bnV	Betriebsnotwendiges Vermögen
BSC	Balanced Scorecard
DB	Deckungsbeitrag
DD	Deckungsdifferenz(en)
DL	Dienstleistung(en)
DST	Dienststelle(n)
E	Erlös(e)
EFV	Eidgenössische Finanzverwaltung
EK	Einzelkosten
Empf	Empfehlung
FIBU	Finanzbuchhaltung
Frgr	Freiheitsgrad
GK	Gemeinkosten
HRM	Harmonisiertes Rechnungsmodell
ILV	Innerbetriebliche Leistungsverrechnung
IR	Investitionsrechnung
IU	Interne Umlage(n)
IU-	Interne Umlagen (abgebende)
IU+	Interne Umlagen (empfangende)
IV	Interne Verrechnung(en)
IV-	Interne Verrechnung (abgebende)
IV+	Interne Verrechnung (empfangene)
Kap.	Kapitel
KK	Kalkulatorische Kosten
KLEER	Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung
KLER	Kosten-, Leistungs- und Erlösrechnung

¹⁵⁵ Allgemein übliche Abkürzungen werden hier nicht aufgeführt.

KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KOA	Kostenart
KS	Kostenstufe
KST	Kostenstelle
Kt	Kanton
KTR	Kostenträger
LBH	Lohnbuchhaltung
LR	Laufende Rechnung
MIS	Management Informations System
NFA	Neuer Finanzausgleich
NPM	New Public Management
OE	Organisationseinheit(en)
P	Produkt
p	Zinssatz
PG	Produktgruppe
PIS	Personal Informationssystem
PK	Personalgemeinkosten
Prms	Prämisse
S	Subvention(en)
SK	Sachgemeinkosten
Stdd	Standard
TP	Teilprodukt
UK	Umlagekostenanteil(e)
VK	Verrechnungskostenanteil(e)
WoV	Wirkungsorientierte Verwaltungsführung
ZLV	Zwischenbetriebliche Leistungsverrechnung

Tabelle 23: Abkürzungsverzeichnis



6.1.2 Verzeichnis der Abkürzungen von Institutionen

Im KOLIBRI-Manual werden Abkürzungen von folgenden Institutionen verwendet (alphabetisch geordnet):

Abkürzung	Institution
FDK	(Kantonale) Finanzdirektorenkonferenz
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
FkF	Fachgruppe für kantonale Finanzfragen
IAPC	International Auditing Practices Committee (des IFAC)
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
PSC	Public Sector Committee (des IFAC)

Tabelle 24: Abkürzungen von Institutionen

6.2 Glossar KOLIBRI

Die Fachliteratur über die Kosten- und Leistungsrechnung wendet die Fachausdrücke nicht konsequent an. Damit alle die gleiche Sprache sprechen, werden hier die Begriffe, wie sie im KOLIBRI-Manual verwendet wurden, definiert.

Begriffe, welche in kursiver Schrift dargestellt sind, werden selbst an einem andern Ort im Glossar ausführlicher beschrieben. Fett gedruckte Wörter stellen Synonyme für die erklärten Begriffe dar.

Begriff	Beschreibung	Quelle
Abgrenzung	Abgrenzungen ergeben sich zwischen der <i>Finanzbuchhaltung</i> und der Kosten- und Leistungsrechnung. Sie sind auf die unterschiedliche Ausrichtung der beiden Systeme zurückzuführen. Während die <i>Finanzbuchhaltung</i> den gesamten Wertefluss einer Periode umfasst, beschränkt sich die KLR auf den periodenbezogenen, betrieblichen Wertfluss.	Glossar EFV [4]
Activity Based Costing	siehe <i>Prozesskostenrechnung</i>	Glossar Kt. AG [12]
Aufwand	Gesamter bewerteter Güterverzehr eines Unternehmens während einer Rechnungsperiode. Die Wertansätze sind dabei an gesetzliche Bewertungsvorschriften geknüpft (=> Begriff der <i>Finanzbuchhaltung</i>).	Freidank [7], Klümper [14]
Ausgaben	Verminderung des Geldvermögens (= Zahlungsmittelbestand + Geldforderungen (Debitoren) – Geldverbindlichkeiten (Kreditoren)).	EDK Expertenbericht [3]
Auszahlung	Verminderung des Zahlungsmittelbestandes (Kasse, Post, Bank).	EDK Expertenbericht [3]
Betriebsbuchhaltung	Siehe <i>Kostenrechnung</i> .	Klümper [14]
Bilanz	Bestandesrechnung, stichtagsbezogen, gibt Auskunft über die Vermögens (Aktiven)- und Verschuldungspositionen (Passiven).	Glossar EFV [4]
Buchungskreis (SAP-Sprache)	Kleinste organisatorische Einheit des externen Rechnungswesens, für die eine vollständige, in sich abgeschlossene Buchhaltung abgebildet werden kann. Dies beinhaltet die Erfassung aller buchungspflichtigen Ereignisse und die Erstellung aller Nachweise für einen gesetzlichen Einzelabschluss, wie Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen.	SAP-Glossar
Budgetierung (der Kosten)	Bei dem System der Kostenbudgetierung werden die Kosten in den Kostenstellen und Kostenträgern mit fixen Beträgen budgetiert. Obwohl diese aufgrund der geplanten Leistungen geschätzt werden, können nicht alle Einflüsse in die Rechnung einbezogen werden. Änderungen der Leistung, der Auslastung, Kostenverschiebungen und andere Einflüsse gehen zuwenig genau in die Berechnung ein.	Eigendefinition



Begriff	Beschreibung	Quelle
Controlling	Controlling ist der gesamte Prozess der Zielfestlegung, der Planung und der Steuerung im finanz- und im leistungswirtschaftlichen Bereich. Controlling umfasst Tätigkeiten wie Entscheiden, Definieren, Festlegen, Steuern, Regeln.	IGC Wörterbuch [11], S. 34
Deckungsbeitrag	Differenz zwischen dem Produkterlös und den variablen Kosten dieses Produktes (Beitrag zur Deckung der fixen Kosten).	Schellenberg [20], S. 335
Deckungsbeitragsrechnung	Ein Kalkulationsverfahren, in dem man zunächst den Bruttoerlösen aus den erstellten <i>Leistungen</i> nur die von diesen direkt verursachten <i>variablen Kosten</i> gegenüber stellt. Der Saldo zwischen Bruttoerlös und den auf das Produkt bezogenen variablen <i>Kosten</i> ergibt für jeden <i>Kostenträger</i> den sogenannten <i>Deckungsbeitrag</i> . Der Summe aller Deckungsbeiträge wird nun die Summe aller nicht direkt durch die <i>Kostenträger</i> verursachten <i>Fixkosten</i> gegenübergestellt, woraus sich per Saldo das Ergebnis des Betriebes als Ganzes ergibt. Die Deckungsbeitragsrechnung wird auch mit <i>Direct Costing</i> oder Direktkostenrechnung bezeichnet.	In Anlehnung an Glossar Kt. AG [12]
Direct Costing	siehe <i>Deckungsbeitragsrechnung</i>	Glossar Kt. AG [12], Nadig [16], S. 216
Direkte Kosten	Direkte <i>Kosten</i> können direkt, d.h. mittels Beleg bzw. ohne arbiträre <i>Schlüsselung</i> , einem Kostenobjekt (<i>Kostenträger</i> , <i>Kostenstelle</i> , Prozesse etc.) zugeordnet werden. Direkte <i>Kosten</i> werden auch Einzelkosten genannt, wobei dieser Begriff v.a. für <i>Kosten</i> verwendet wird, welche direkt den <i>Kostenträgern</i> zugeordnet werden können, ohne dass sie die <i>Kostenstellenrechnung</i> durchlaufen. Für <i>Kosten</i> , welche direkt den <i>Kostenstellen</i> verrechnet werden können, wird der präzisierende Ausdruck der Kostenstelleneinzelkosten verwendet.	Nadig [16], S. 161
Einnahmen	Erhöhung des Geldvermögens (= Zahlungsmittelbestand + Geldforderungen (Debitoren) – Geldverbindlichkeiten (Kreditoren)).	EDK Expertenbericht [3]
Einzahlung	Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes (Kasse, Post, Bank).	EDK Expertenbericht [3]
Einzelkosten	siehe <i>direkte Kosten</i>	Nadig [16], S. 161
Erfolgsrechnung	Zusammenstellung aller Aufwände und Erträge einer Abrechnungsperiode mit dem Ziel, über die Unternehmenstätigkeit Rechenschaft abzulegen und den Periodenerfolg (Gewinn oder Verlust als Differenz zwischen <i>Ertrag</i> und <i>Aufwand</i>) zu ermitteln.	Schellenberg [20], S. 69
Ergebnisrechnung	Den Kosten der Produkte werden deren erzielte Erlöse gegenübergestellt und so der Nettoerfolg ermittelt.	Weber [21], S. 189.
Erlös	Gegenwert aus dem Verkauf von Produkten, Waren oder Dienstleistungen, entspricht der Wertschöpfung durch die Absatzwirtschaft und ist somit Teil der <i>Betriebsbuchhaltung</i> .	Glossar Kt. AG [12]
Erlösrechnung	Im Gegensatz zur betriebs- und produktionsorientierten Kosten-/Leistungsrechnung steht die marktorientierte Erlösrechnung. Sie soll – ausgehend von der Fakturierung – aufzeigen, welche <i>Erlöse</i> für welche abgesetzten Marktleistungen (Erlösträger) aus welchen Quellen entstanden sind.	WEKAKompetent (8/3.1)[22]

Begriff	Beschreibung	Quelle
Ertrag	Gesamte gemäss den gesetzlichen Bewertungsvorschriften bewertete Gütererstellung während einer Rechnungsperiode (Grösse der <i>Finanzbuchhaltung</i>).	EDK Expertenbericht [3]
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung: Schweizerische Standards zur Rechnungslegung. Dadurch soll ein getreues Bild der wirtschaftlichen Lage des berichtenden Unternehmens wiedergegeben werden. Die FER gehen bewusst weniger weit als die IAS oder US-GAAP und befassen sich in erster Linie mit der Konzernrechnungslegung.	FER-Handbuch
Finanzbuchhaltung	Auch Jahresrechnung genannt. Es steht der zeitliche Aspekt im Vordergrund. Mit der Finanzbuchhaltung sollen Kapitalgeber und Öffentlichkeit zahlenmässig über das wirtschaftliche Ergebnis des Unternehmens orientiert werden. Die Finanzbuchhaltung umfasst die <i>Bilanz</i> , die <i>Erfolgsrechnung</i> (ER, GuV) und die <i>Mittelflussrechnung</i> .	Glossar Kt. AG [12]
Fixe Kosten	Fixe Kosten sind die Ergänzung zu den <i>variablen Kosten</i> . Fixe Kosten entstehen, damit ein Unternehmen produzieren und verkaufen kann. Sie werden durch die Struktur des Unternehmens, das heisst durch seine Organisation und seine Kapazitäten definiert (darum häufig auch Strukturkosten, Periodenkosten oder Bereitschaftskosten genannt). Fixe Kosten beinhalten die <i>Kosten</i> für Akquisition, Werbung, Forschung, Administration, Logistik, Unternehmenskultur etc. Werden die Strukturen eines Betriebes geändert, ändern sich auch die Fixkosten. Somit sind auch die fixen Kosten langfristig gesehen veränderbar.	in Anlehnung an Glossar Kt. AG [12], IGC Wörterbuch [11]
Fixe Plankostenrechnung	siehe <i>Plankostenrechnung</i>	
Flexible Plankostenrechnung	siehe <i>Plankostenrechnung</i>	Haberstock [9], S. 65
Gemeinkosten	Gemeinkosten können nicht eindeutig einem einzelnen Produkt zugeordnet werden und werden folglich auf einer Kostenstelle gesammelt. Die Kosten des Abteilungsleiters entstehen beispielsweise gemeinsam für alle Produkte der betreffenden Abteilung und sind somit Gemeinkosten in Bezug auf die Produkte dieser Abteilung. Gemeinkosten werden über Verteilschlüssel oder Bezugsgrössen den einzelnen Produkten zugerechnet.	Nadig [16], S. 161
Gemeinkostenverrechnung, traditionelle	In der traditionellen Kostenrechnung werden die Gemeinkosten zuerst auf die Kostenstellen und von dort mit Hilfe eines Schlüssels oder mittels eines Kostensatzes auf andere Kostenstellen oder die Kostenträger umgelegt bzw. verrechnet.	Eigendefinition
Grenzkosten	Grenzkosten sind die Herstellkosten der jeweils zuletzt ausgebrachten (produzierten) Einheit. Solange die Gesamtkostenkurve eines Produkts oder einer <i>Kostenstelle</i> linear verläuft, sind die Grenzkosten für jedes hergestellte Stück gleich und entsprechen den proportionalen Kosten bzw. den <i>variablen Kosten</i> . Die Begriffe Produktkosten , <i>variable Kosten</i> , proportionale Kosten und Grenzkosten sind gleichbedeutend.	Glossar Kt. AG [12] (IGC Wörterbuch [11])



Begriff	Beschreibung	Quelle
Hauptkostenstelle	Eine unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienende <i>Kostenstelle</i> , deren <i>Kosten</i> auf die <i>Kostenträger</i> zu kalkulieren sind. In den Hauptkostenstellen erscheinen direkt auf diese gebuchte <i>Kosten</i> , sowie Anteile aus <i>Umlage</i> von Vorkostenstellen und <i>Verrechnung</i> von <i>Hilfskostenstellen</i> . Im KOLIBRI-Modell wird auf eine Untergliederung der Kosten in <i>Vor-, Hilfs- und Hauptkostenstellen</i> verzichtet.	Glossar Kt. AG [12]
Hilfskostenstelle	umfassen <i>Kosten</i> aus zentral anfallenden Leistungen für Haupt- und Vorkostenstellen, welche vor der weiteren Verteilung zur Vereinfachung auf einer zentralen <i>Kostenstelle</i> erfasst werden. Die Hilfskostenstellen sind nur indirekt an der eigentlichen Leistungserstellung der Organisationseinheit beteiligt. Die entstandenen <i>Kosten</i> können nur <i>indirekt</i> via Haupt- und Vorkostenstellen auf die <i>Kostenträger</i> verrechnet werden. <i>Beispiele: Gebäude, Fahrzeuge</i>	Konzept BE [13]
Indirekte Kosten	<i>Kosten</i> , die durch den Produktionsprozess anfallen, die aber den einzelnen Produkten nicht direkt zugerechnet werden können. Sie werden auch <i>Gemeinkosten</i> genannt, wobei sich hier der Begriff vor allem auf die <i>Kostenträger</i> bezieht. Indirekte Kosten, welche Kostenstellen betreffen, werden als Kostenstellengemeinkosten bezeichnet.	Nadig [16], S. 161, Glossar Kt. AG [12]
Innerbetriebliche Leistungsverrechnung (ILV)	Gegenseitige <i>Verrechnung</i> von Leistungen, die innerhalb einer Organisationseinheit zwischen Kostenstellen und/oder Kostenträgern stattfinden (mittels sekundärer <i>Kostenarten</i>).	In Anlehnung an Konzept BS [6]
Interne Verrechnung (HRM)	Zur Erhöhung der Transparenz des <i>Aufwandes</i> einer Amtsstelle bzw. einer Aufgabe wird im HRM auch der durch interne wechselseitige Leistungsbeziehungen verursachte <i>Aufwand</i> teilweise ausgewiesen.	HRM
Interne Verrechnung (KoRe)	Mit internen Verrechnungen erfolgen Belastungen beim Leistungsempfänger (zwischenbetriebliche Leistungsverrechnung, innerbetriebliche Leistungsverrechnung) aufgrund von konkreten Leistungsbezügen bei internen Leistungserbringern. Damit soll eine verursachergerechte Abgeltung von bezogenen Leistungen erreicht werden, indem Kosten aufgrund von messbaren Leistungsbezügen von der einen auf andere Kostenstellen oder Organisationseinheiten überwält werden.	Eigendefinition, in Anlehnung an Konzept BS [6]
Istkostenrechnung	Von der <i>Kostenarten-</i> über die <i>Kostenstellen-</i> bis zur <i>Kostenträgerrechnung</i> werden stets die tatsächlich angefallenen <i>Kosten</i> der Periode verrechnet. Istkosten sind effektive Kosten, d.h. mit Ist-Preisen (Anschaffungspreisen) bewertete Ist-Verbrauchsmengen.	Haberstock [9]. S. 63, Schellenberg [20], S. 413
Kalkulation	siehe <i>Kostenträgerstückrechnung</i> .	Nadig [16], S. 418



Begriff	Beschreibung	Quelle
KLR-Modell	<p>Die KLR kann auf viele Arten ausgestaltet werden und unterschiedlich gehandhabt werden. Die Beschreibung, wie die KLR im konkreten Fall konzipiert ist und wie sie zu handhaben ist, wird als KLR-Modell bezeichnet. Die verschiedenartigen KLR-Modelle lassen sich in <i>KLR-Systeme</i> einteilen, wobei in der Praxis i.d.R. Mischformen der einzelnen Systeme anzutreffen sind.</p> <p>Das KLR-Modell im KOLIBRI-Handbuch beruht auf einer <i>starren Plankostenrechnung</i> auf <i>Vollkostenbasis</i> mit gestuftem Kostenausweis.</p>	Eigendefinition
KLR-Systeme	<p>Im KOLIBRI-Modell werden die Kostenrechnungssysteme grundsätzlich in fünffacher Hinsicht unterschieden:</p> <p>Nach dem Sachumfang der zu verrechnenden Kosten:</p> <ul style="list-style-type: none"><i>Vollkostenrechnungssystem</i><i>Teilkostenrechnungssystem</i> <p>Nach der Darstellung des Ergebnisses:</p> <ul style="list-style-type: none">ungestufte Ergebnisausweisgestufte Ergebnisausweis <p>Nach dem Zeitbezug der verrechneten <i>Kosten</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"><i>Istkostenrechnungssystem</i><i>Normalkostenrechnungssystem</i><i>Plan- und Standardkostenrechnungssystem</i> <p>Nach der Art der Kostenplanung:</p> <ul style="list-style-type: none"><i>Budgetierung</i><i>starre Plankostenrechnung</i><i>flexible Plankostenrechnung</i><i>Standardkostenrechnung</i> <p>Nach der Kostenverrechnungsmethode:</p> <ul style="list-style-type: none"><i>Traditionelle Gemeinkostenverrechnung</i><i>Prozesskostenrechnung</i>	Eigendefinition
Konsolidierung	<p>Vorgang der Summation von Konten, bei dem hinsichtlich bestimmter Kriterien gleichartige Transaktionen zwischen den einbezogenen Gesellschaften/Unternehmungen gegeneinander aufgerechnet werden (Eliminierung konzerninterner Vorgänge). Die Konsolidierung führt damit zu einem Verschwinden von gleichartigen Beständen oder Strömen innerhalb der grösseren Einheit mit dem Namen „Konzern“ und vermeidet auf diese Weise eine Doppelzählung.</p>	Dellmann [2], S. 15
Kosten	<p>Kosten sind bewerteter Verzehr von Gütern und Diensten während einer Periode zur Erstellung der betrieblichen Leistungen. Die Bewertung richtet sich dabei nach den Bedürfnissen der Unternehmensführung (Entscheidungs- und Verantwortlichkeitsrechnung).</p>	IGC-Wörterbuch [11]
Kostenarten	<p>Die Kostenart bestimmt, welche <i>Kosten</i> angefallen sind, bspw. Personal, IT-Ausstattung, Bürobedarf. Alle definierten Kostenarten sind in einem <i>Kostenartenplan</i> gegliedert. Die Kostenarten entsprechen in ihrer Gliederung weitgehend den Aufwandarten.</p>	Glossar EFV [4]



Begriff	Beschreibung	Quelle
Kostenartenplan	Systematischer Gliederungs- und Organisationsplan für die <i>Kostenarten</i> ; entspricht in weiten Teilen dem Kontenplan der <i>Finanzbuchhaltung</i> (HRM).	Glossar EFV [4]
Kostenartenrechnung	Dient der Erfassung der <i>Kosten</i> des Betriebes und dessen <i>Abgrenzung</i> gegenüber dem <i>Aufwand</i> der <i>Finanzbuchhaltung</i> . Ihre Gliederung entspricht in der Regel dem Kontenplan, doch werden zuweilen zusätzliche Gliederungsmerkmale geführt.	Glossar Kt. AG [12]
Kostenrechnung	Auch Betriebsbuchhaltung genannt. Die Kostenrechnung soll als Führungsinstrument das betriebliche Geschehen transparent darstellen (in Mengen und Werten). Aufgabe der Kostenrechnung ist somit die Erfassung, Darstellung und <i>Verrechnung</i> des betriebstypischen Werteverzehrs (<i>Kosten</i>). Der Aufbau der Kostenrechnung erfolgt in der Regel in drei Stufen: der <i>Kostenartenrechnung</i> schliessen sich die <i>Kostenstellenrechnung</i> und die <i>Kostenträgerrechnung</i> an.	Glossar Kt. AG [12]
Kostenrechnungskreis (SAP-Sprache)	Organisatorische Einheit innerhalb eines Unternehmens, für die eine vollständige, in sich geschlossene Kostenrechnung durchgeführt werden kann. Ein Kostenrechnungskreis kann einen oder mehrere, ggf. unterschiedliche Währungen führende <i>Buchungskreise</i> umfassen. Die zugehörigen <i>Buchungskreise</i> müssen alle denselben operationalen Kontenplan nutzen.	SAP-Glossar
Kostenstellen	Eine Kostenstelle (KST) bildet die kleinste zu bebuchende Einheit in der Kostenstellenrechnung. Die Kostenstellen sind funktional, räumlich oder nach Verantwortlichkeit abgegrenzte Bereiche der Verwaltung. Im KOLIBRI-KLR-Modell orientiert sich die Kostenstellenbildung an der Organisationsstruktur (Organigramm) einer Organisationseinheit. Eine Kostenstelle kann dabei nicht über mehrere Organisationseinheiten definiert werden. Die Aggregation der Kosten über verschiedene Kostenstellen bildet damit eine gesamte Organisationseinheit, einen ganzen Bereich oder ein Departement ab. Dabei müssen die Leistungsverrechnungen berücksichtigt werden. Auf die Unterscheidung in Hilfs-, Vor- und Hauptkostenstelle wird im KOLIBRI verzichtet.	Eigendefinition
Kostenstellenrechnung	Die Kostenstellenrechnung ist einer der drei Hauptteile der Kostenrechnung; sie umfasst die Sammlung der <i>Kosten</i> in den <i>Kostenstellen</i> und deren stufenweise <i>Umlage</i> und <i>Verrechnung</i> . Die Kostenstellenrechnung beantwortet die Frage, wo und an welcher Stelle des Betriebes die <i>Kosten</i> entstanden sind.	Glossar Kt. AG [12]
Kostenträger	Ein Kostenträger der Verwaltung kann ein Teilprodukt, ein Produkt, eine Dienstleistung, ein Projekt oder ein Auftrag sein. Auf einem Kostenträger werden die direkten Kosten und die anteiligen Gemeinkosten gesammelt. Kostenträger können sowohl Produkte für Dritte als auch interne Leistungen sein.	Eigendefinition

Begriff	Beschreibung	Quelle
Kostenträgerrechnung	<p>Mit der Kostenträgerrechnung soll gezeigt werden, wofür – für welche Produkte und Dienstleistungen – die <i>Kosten</i> entstehen. Man will erkennen können, wie hoch die <i>Kosten</i> sind, die ein Produkt zu verantworten hat. Die Kostenträgerrechnung hat also die Aufgabe, den Kostenträgern die Einzelkosten aus der Kostenartenrechnung und die Gemeinkosten aus der Kostenstellenrechnung zuzurechnen.</p> <p>Im KOLIBRI wird die Kostenträgerrechnung mit einem gestuften Kostenausweis dargestellt, welcher sich nach der Verantwortbarkeit (Beeinflussbarkeit und Verursachung) der Kosten richtet.</p>	In Anlehnung an Glossar Kt. AG [12]
Kostenträgerstückrechnung	<p>Die Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) erfasst sämtliche für einzelne Leistungseinheiten (Auftrag, Stück, kg, Arbeitsstunde etc.) angefallenen <i>Kosten</i> und <i>Erlöse</i>. Das Ziel ist es, die Gesamtkosten einer Unternehmung verursachergerecht auf die einzelnen Leistungseinheiten (<i>Kostenträger</i>) zu verteilen.</p>	Nadig [16], S.239
Kostenträgerzeitrechnung	<p>In der Kostenträgerzeitrechnung (<i>kurzfristige Erfolgsrechnung</i>) werden alle in einer bestimmten Abrechnungsperiode (Monat, Quartal) anfallenden <i>Kosten</i> auf die einzelnen <i>Kostenträger</i> verrechnet. Den <i>Kosten</i> werden die für dieselben <i>Kostenträger</i> erzielten <i>Erlöse</i> gegenübergestellt, damit der Beitrag von einzelnen <i>Kostenträgern</i> an das Betriebsergebnis bestimmt werden kann.</p>	Nadig [16], S. 418
Kurzfristige Erfolgsrechnung	siehe <i>Kostenträgerzeitrechnung</i> .	Nadig [16], S. 418
Leistung	<p>Die Leistung entspricht den bewerteten Gütern, die in einer Periode im Rahmen der betriebstypischen Tätigkeit erbracht worden sind (Output).</p> <p>Im KOLIBRI-Modell werden fünf verschiedene Leistungskategorien unterschieden:</p> <ul style="list-style-type: none"> Interne Leistungen Umlagen Einheitsleistungen Marktleistungen Externe Leistungen 	Klümper [14], S. 31
Leistungsrechnung	<p>Die Leistungsrechnung bringt den Output/Ausstoss mengenmässig und bewertet zum Ausdruck. Sie beinhaltet jedoch keine Qualitätsmerkmale, welche in einer sog. Indikatorenrechnung geführt werden und mit den <i>Leistungen</i> in Bezug zu setzen sind.</p>	WEKAKompetent (8/3.1) [22]
Normalkostenrechnung	<p>Als Normalkosten bezeichnet man <i>Kosten</i>, die sich als Durchschnitt der Istkosten vergangener Perioden ergeben.</p> <p>Verschiedene Varianten der Normalkostenrechnung resultieren daraus, dass man die Durchschnittsbildung (Normalisierung der <i>Kosten</i>) für die Preise und/oder Mengen durchführt und einzelne <i>Kostenarten</i> wiederum verschieden behandelt. Zum Teil werden auch schon veränderte gegenwärtige oder zukünftige Kostenbestimmungsfaktoren bei der Durchschnittsbildung berücksichtigt. Man spricht in diesen Fällen von einer Normalkostenrechnung mit aktualisierten Mittelwerten im Gegensatz zu statischen Mittelwerten.</p>	Haberstock [9], S. 64



Begriff	Beschreibung	Quelle
Organisations-einheit	<p>Das KOLIBRI-Modell basiert auf der Annahme, dass eine Organisationseinheit (OE) mit einer Budgeteinheit identisch ist, in welcher der Chef dieser Organisationseinheit Budgetverantwortung trägt. Je nach Kanton wird für diese Einheit ein anderer Begriff verwendet (z.B. Dienststelle, Amt). Innerhalb einer Organisationseinheit wird eine KLR geführt, in der sämtliche Abgrenzungen, innerbetrieblichen Leistungsverrechnungen und Umlagen zwischen Kostenstellen und Kostenträgern vorgenommen werden.</p> <p>Ob jede Organisationseinheit eine selbständig abrechnende Einheit darstellen und somit ein eigenes, abgeschlossenes Kosten- und Leistungsrechnungssystem sowie die entsprechenden zuordenbaren Teile der Finanzbuchhaltung führen soll, ist von den Kantonen jeweils selbst zu definieren und auf die entsprechende Software abzustimmen.</p>	Eigendefinition
Plankosten	<p>Plankosten sind das Resultat der Kostenplanung, sie stellen somit für die Zukunft erwartete Grössen dar.</p> <p>Soweit möglich werden die Plankosten analytisch bestimmt, indem jede <i>Kostenstelle</i> angibt, welche MitarbeiterInnen, Hilfsmittel, Anlagen und sonstige <i>Leistungen</i> zur Erbringung der Planleistung notwendig sind. Die sich ergebenden Mengen werden dann mit den Planpreisen multipliziert. Somit sind bei der <i>Plankostenrechnung</i> sowohl die Mengen als auch die Werte geplante Grössen.</p>	IGC-Wörterbuch [11], Haberstock [9], S. 65; Klümper [14], S. 148
Plankosten-rechnung	<p>Ersetzt die Erfahrungszahlen der üblichen Kostenrechnung durch geplante <i>Kosten</i>, deren Einhaltung überwacht wird (Kontrolle der Planabweichung). Die Planung der <i>Kosten</i> erstreckt sich dabei auch auf die <i>Gemeinkosten</i>, wobei Zahlen für verschiedene mögliche Beschäftigungsgrade festzulegen sind. Die Plankostenrechnung ist das wirksamste Instrument für die Kostenüberwachung. Die Anwendung ist überall dort sinnvoll, wo die Stellenleiter einen wesentlichen Einfluss auf die Höhe der <i>Kosten</i> haben. Durch Differenzierung der Daten nach Mengen und Werten lassen sich die Ursachen der Abweichungen analysieren.</p> <p>Bei der fixen Plankostenrechnung wird der Plankostenverrechnungssatz aufgrund der Planbeschäftigung ermittelt. Der Plankostensatz stellt einen Vollkostensatz dar, der nicht an die Istbeschäftigung angepasst wird. Im Gegensatz dazu unterscheidet die flexible Plankostenrechnung zwischen variablen und fixen Kosten. Dadurch lassen sich detailliertere Abweichungsanalysen und Wirtschaftlichkeitskontrollen durchführen. Die flexible Plankostenrechnung geht davon aus, dass der Beschäftigungsgrad veränderlich ist.</p>	Glossar Kt. AG [12], Haberstock [9], S. 65
Planungs-rechnung	<p>Die Planungsrechnung umfasst jene Bereiche des Rechnungswesens, welche sich mit dem künftigen finanziellen oder betrieblichen Geschehen einer Unternehmung befassen. Sie umfasst u.a. die Haushalts-, die Finanz- und Investitionspläne, die <i>Plankostenrechnung</i> sowie die Wirtschaftlichkeitsrechnung.</p>	in Anlehnung an Klümper [14], S. 21.



Begriff	Beschreibung	Quelle
Primäre und sekundäre Kosten	Primäre (nicht umgelegte bzw. verrechnete) <i>Kosten</i> sind <i>Kosten</i> , die im Rahmen der Kostenartenkontierung der <i>Kostenstelle</i> bzw. dem <i>Kostenträger</i> direkt, d.h. ab Erfassungsbeleg belastet werden. <i>Sekundäre Kosten</i> sind das Komplement dazu. Sie entstehen durch Belastung der <i>Leistungen</i> einer anderen <i>Kostenstelle</i> (Interne Leistungsverrechnung).	Glossar Kt. AG [12]
Prozesskostenrechnung	Ausgangspunkt ist die Kritik an den nichtverursachergerechten Kostenumlagen der traditionellen Rechnungssysteme. Die Prozesskostenrechnung verteilt die Gemeinkosten nicht mittels einer Schlüsselgröße proportional auf einen Kostenträger, sondern ordnet die Kosten den Prozessen zu, die bei der Leistungserstellung durchlaufen werden. Danach wird analysiert, welchen Beitrag die Prozesse zur Erstellung der einzelnen Kostenträger leisten. Die Kosten werden darauf aufbauend den jeweiligen Kostenträgern zugeordnet. Man versucht dadurch, die Kostenzurechnung auf der Basis der echten Kostenfaktoren vorzunehmen. Dabei ist es durchaus möglich, dass miteinander verbundene Tätigkeiten aus verschiedenen <i>Kostenstellen</i> zu „Aktivitäten“ („Prozessen“) zusammengefasst und dafür Kostenätze ermittelt werden.	In Anlehnung Glossar Kt. AG [12]; Eigendefinition
Schlüsselung	siehe <i>Umlage</i> .	Nadig [16], 188.
Sekundäre Kosten	siehe <i>primäre und sekundäre Kosten</i>	
Sprungfixkosten	Sie ändern sich nur bei der Änderung der betrieblichen Bereitschaftsstufe, sind aber indirekt immer noch von der <i>Leistung</i> abhängig (z.B. Löhne von Aushilfspersonal, Miete von Baracken).	Glossar Kt. AG [12]
Standardkostenrechnung	Die Standardkostenrechnung orientiert sich in erster Linie an standardisierten Produkten, die immer in gleicher Art und Weise hergestellt werden. Die Planung erfolgt aufgrund von Stückkosten und Mengen (Stücklisten, Arbeitsplan), die bei wirtschaftlicher Leistungserstellung anfallen dürfen. Diese Werte werden anschliessend den Istkosten gegenübergestellt. Da in der öffentlichen Verwaltung v.a. Dienstleistungen erbracht werden, die nur beschränkt standardisierbar sind, ist diese Kostenrechnungsmethode für die meisten Bereiche der öffentlichen Verwaltung weniger geeignet.	Eigendefinition
Starre Plankostenrechnung	Die erwarteten <i>Kosten</i> (<i>Plankosten</i>) werden für die Planausbringung (-beschäftigung) festgelegt und nicht auf die Istbeschäftigung umgerechnet.	Haberstock [9], S. 65
Strukturkosten	siehe <i>Fixe Kosten</i>	
Target Costing	siehe <i>Zielkostenrechnung</i>	Glossar Kt. AG [12]

Begriff	Beschreibung	Quelle
Teilkostenrechnung	In der Teilkostenrechnung wird den Kostenträgern nur ein bestimmter Teil der Gesamtkosten verrechnet. Der Begriff der Teilkosten kann sich dabei sowohl auf die Erfassung als auch auf die Verteilung der Kosten beziehen. Im ersten Fall liegt eine Teilkostenrechnung vor, wenn auf die Erfassung bestimmter Kosten von vornherein verzichtet wird (z.B. Abschreibungen, Zinsen). Weiter verbreitet ist jedoch die zweite Begriffsauffassung der Teilkostenrechnung: Danach wird in der Teilkostenrechnung zwar der gesamte leistungsbezogene Güterverbrauch wertmässig erfasst, aber es werden nicht sämtliche Kosten auch auf die Kostenträger verteilt	Schellenberg [20], S. 335; Moews [15], S. 46.
Umlage	Ersatz für die direkte Zurechnung der <i>Kosten</i> auf einen Kostenträger. Es geht darum, diejenige Bezugsgrösse (Verteilungsgrundlage, Schlüsselgrösse, Umlageschlüssel, Verrechnungsschlüssel) zu finden, welche nach Verursacherprinzip eine möglichst genaue Verteilung der angefallenen <i>Kosten</i> ermöglicht. Der Schlüssel muss deshalb in unmittelbarer Beziehung zur Kostenverursachung stehen.	Schellenberg [20], S. 300. Klümper [14], S. 226
Variable Kosten	Sie sind direkt von der Leistungsmenge abhängig, wobei die Abhängigkeit proportional, progressiv oder degressiv sein kann. Sie werden auch Produkt- oder Grenzkosten genannt. Da aus Vereinfachungsgründen die Kostenverläufe der variablen Kosten häufig durch lineare Funktionen angenähert werden, spricht man auch von proportionalen Kosten .	Glossar Kt. AG [12], Wörterbuch, Weber [21]
Verrechnung, interne	siehe <i>interne Verrechnung</i> .	
Vollkosten	Unter Vollkosten sind grundsätzlich alle für ein Produkt anfallenden Kosten der Verwaltung zu verstehen. Gemäss Definition von KOLIBRI beinhaltet dies auch die kalkulatorischen Kosten, darin nicht enthalten sind jedoch die Kosten für das Parlament und die Regierung. Die vollen Kosten bestehen aus den <ul style="list-style-type: none"> Einzelkosten Personalkosten Sachgemeinkosten Kalkulatorischen Kosten Deckungsdifferenzen der Kostenstellen Internen Verrechnungen Internen Umlagen 	Eigendefinition.
Vollkostenrechnung	Die Vollkostenrechnung ist die Ausgestaltungsform der Kostenrechnung, in der alle <i>Kosten</i> (fixe und variable) auf die einzelnen Produkte und Dienstleistungen verrechnet werden.	IGC-Wörterbuch [11], S. 168, (Klümper [14], S. 148)
Zielkostenrechnung	Es handelt sich nicht um ein eigentliches Kostenrechnungssystem, sondern viel eher um kostenzielorientierte Kalkulation (häufig auf der Basis der <i>Prozesskostenrechnung</i>), die sich an den langfristig am Markt erzielbaren Preisen orientieren (Zielvorgabe).	Glossar Kt. AG [12]

Begriff	Beschreibung	Quelle
Zwischenbetriebliche Leistungsverrechnung	Zwischenbetriebliche Leistungsverrechnungen finden stets OE-übergreifend statt. Je nachdem auf welcher Ebene das Kosten- und Leistungsrechnungssystem angesiedelt ist, kann dies mittels primären oder sekundären Kostenarten vorgenommen werden. Bei primärer Verrechnung erfolgt die Verbuchung zwecks Konsolidierung immer auf internen Verrechnungskostenarten (Kontengruppen 39 und 49).	Eigendefinition

Tabelle 25: Glossarverzeichnis KOLIBRI

6.3 Literatur- und Quellenverzeichnis

6.3.1 Quellenverzeichnis

Im KOLIBRI Manual werden folgende Werke zitiert: (geordnet nach Autor)

Nr	Autor	Titel	Jahr	Verlag	Ort
Q-1	Brühlmeier, Daniel; Haldemann, Theo; Mastronardi, Philippe; Schedler, Kuno	Politische Planung: Mittelfristige Steuerung in der wirkungsorientierten Verwaltungsführung	2001	Haupt	Bern
Q-2	Dellmann, Klaus	Konzernrechnung	1996	Haupt	Bern
Q-3	EDK Expertenbericht	Kostenrechnungsmodell für Bil- dungsinstitutionen	1998	EDK	Bern
Q-4	Eidg. Finanzverwal- tung	Fachhandbuch KLR Bund	1999		Bern
Q-5	Eidg. Steuerverwal- tung	Merkblatt A: Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftli- cher Betriebe	1995		Bern
Q-6	Finanzverwaltung des Kantons Basel-Stadt	Interne Belastungen im Kanton Basel-Stadt	2000		Basel
Q-7	Freidank, Carl.- Christian	Kostenrechnung: Einführung in die begrifflichen, theoretischen, ver- rechnungstechnischen sowie planungs- und kontrollorientierten Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens.	1988	Oldenbourg	München
Q-8	Gerber, Hans-Joachim	Kalkulation von Dienstleistungen mit Hilfe der Prozesskostenrech- nung	1998	Dissertation Uni Bern	Luzern
Q-9	Haberstock, Lothar	Kostenrechnung I: Einführung	1987	S + W Steuer- und Wirt- schafts-verlag	Hamburg
Q-10	Horngren, Charles T.; Foster, George; Datar, Srikant M.	Kostenrechnung: Entscheidungs- orientierte Perspektive	2001	Oldenbourg	München
Q-11	International Group of Controlling (IGC)	Controller-Wörterbuch	1999	Schäffer- Poeschel	Stuttgart
Q-12	Kanton Aargau	Kostenrechnung in der Verwaltung des Kantons Aargau	1999		Aarau
Q-13	Kanton Bern	Kosten-, Leistungs- und Erlös- rechnung für den Kanton Bern, Rahmenkonzept	2000		Bern
Q-14	Klümper, Bernd; Möl- lers, Heribert; Zim- mermann, Ewald	Kommunale Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitsrechnung	2000	Bernhardt, Schünemann	Witten

Nr	Autor	Titel	Jahr	Verlag	Ort
Q-15	Moews, Dieter	Kosten- und Leistungsrechnung	1992	Oldenbourg	München
Q-16	Nadig, Linard	Kostenrechnung als Führungsinstrument	2000	Schulthess	Zürich
Q-17	Rüegg-Stürm, Johannes	Controlling für Manager	1996	NZZ	Zürich
Q-18	Schedler, Kuno	Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung. Von der Idee des New Public Managements (NPM) zum konkreten Gestaltungsmodell	1995	Haupt	Bern
Q-19	Schedler, Kuno; Proeller, Isabella	New Public Management	2000	Haupt	Bern
Q-20	Schellenberg, Aldo C.	Rechnungswesen: Grundlagen - Zusammenhänge - Interpretationen	2000		Zürich
Q-21	Weber, Jürgen	Einführung in das Controlling	1999	Schäffer-Poeschel	Stuttgart
Q-22	WEKAkompetent	Controller Leitfaden, Loseblattsammlung	1994	WEKA	Zürich

Tabelle 26: Quellenverzeichnis

6.3.2 Literaturverzeichnis

Als weiterführende Literatur sind zu empfehlen (alphabetisch nach Autor geordnet):

Nr	Autor	Titel	Jahr	Verlag	Ort
L-1	AG KOLESO	Projekt "KOLESO"	2000	(internes Papier)	Solothurn
L-2	Badäus, Dietrich Prof.Dr.	Vom Neuen Kommunalen Rechnungswesen zum öffentlichen Management-Informationssystem: Grundlagen eines Verwaltungscontrollings	2000	Verwaltung und Management	
L-3	BIGA/BBT	Kostenrechnung für Fachhochschulen: Ein Leitfaden des BBT	1997		Bern
L-4	Brede, Helmut; Buschor, Ernst (Hrsg.)	Das neue Öffentliche Rechnungswesen: Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz	1993	Nomos	Baden-Baden
L-5	Brokemper, Andreas	Controlling in den Kommunen	1995	Raabe/Giesel	Stuttgart



Nr	Autor	Titel	Jahr	Verlag	Ort
L-6	Brückmann, Friedel	Controlling, Kennzahlen und Berichtswesen	1995	Raabe/Giesel	Stuttgart
L-7	Budäus, Dietrich; Gronbach, Peter (Hrsg.)	Umsetzung neuer Rechnungs- und Informationssysteme in innovativen Verwaltungen	1999	Haufe	Freiburg i.Br., Berlin, München
L-8	Bundesministerium für Finanzen	Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung - VSF - KLR-Handbuch H 9001	1997		Bonn
L-9	Buschor, Ernst	Von der Kameralistik zur Kosten- und Leistungsrechnung.	1994	Frankfurter Institut für wirtschafts- politische Forschung	Bad Homburg
L-10	EDK Expertenbericht	Kostenrechnungsmodell für Bildungsinstitutionen	1998	EDK-Dossier 51A	Bern
L-11	Eidg. Finanzverwaltung	Fachhandbuch KLR Bund	1999		Bern
L-12	Eidg. Finanzverwaltung	Basismodell KLR Bundesverwaltung: Konzeptbericht	1999		Bern
L-13	Eidg. Finanzverwaltung	Regelung der Leistungsverrechnung zwischen Verwaltungsstellen des Bundes (1. und 2. Kreis)	1999		Bern
L-14	Eidg. Steuerverwaltung	Merkblatt A: Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe	1995		Bern
L-15	Fachorganisation für Entsorgung und Unterhalt (FES / ORED)	Empfehlung Leistungs- und Kosten-Controlling im Strassenunterhaltsdienst / Edition 2000	2000	(internes Papier)	Bern
L-16	Fiebig, Helmut	Kommunale Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitssteuerung	1995	Erich Schmidt	Berlin
L-17	Fischer, Thomas M.	Prozesskostencontrolling - Gestaltungsoptionen in der öffentlichen Verwaltung	1999	Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH	Wiesbaden
L-18	Fritschi, Andreas	Warum einheitliche Prinzipien im Rechnungswesen der Kantonalen Verwaltung Thurgau	1998	Schw. Gesellschaft für Verwaltungswissenschaften	Bern
L-19	Gornas, Jürgen	Grundzüge einer Verwaltungskostenrechnung: Die Kostenrechnung als Instrument zur Planung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung	1976	Nomos	Baden-Baden
L-20	Günther, Thomas; Schill, Oliver	Der Haushaltsplan als Ergebnis der Kostenplanung	2000	Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH	Wiesbaden



Nr	Autor	Titel	Jahr	Verlag	Ort
L-21	IFAC (International Federation of Accountants, Hrsg.)	Perspectives on Cost Accounting for Governments	1998	(internes Papier)	New York
L-22	International Group of Controlling (Hrsg.)	Controller-Wörterbuch	1999	Schäffer-Poeschel	Stuttgart
L-23	Kengelbacher, Kurt	Kostenverrechnung aus Kundensicht	1998	Schw. Gesellschaft für Verwaltungswissenschaften	Bern
L-24	Knöll, Heinz-Dieter; Grunert, Gerrit	Verwaltungsökonomie: Betriebswirtschaftliche Kostenrechnung in der öffentlichen Verwaltung	1997	Nomos	Baden-Baden
L-25	Koordinations- und Beratungsstelle der kant. Finanzdirektoren für Fragen der Finanz- und Steuerpolitik (Markus Stadler)	Das harmonisierte Rechnungsmodell der Kantone und Gemeinden II: Eine weitere Standortbestimmung	1997	FDK	Luzern
L-26	Kremer, Jörg; Czap, Hans	Kriterien zur Auswahl einer Kostenrechnungssoftware für öffentliche Verwaltungen	1999	Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH	Wiesbaden
L-27	Lachnit, Laurenz	Prozessorientiert erweiterte Kosten- und Leistungsrechnung für die öffentliche Verwaltung		Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler GmbH	Wiesbaden
L-28	Lüder, Klaus	Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)		Innenministerium Baden-Württemberg	Stuttgart
L-29	Lüder, Klaus	Konturen eines Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungsmodells		Speyerer Arbeitshefte (Nr. 103)	Speyer
L-30	Lüder, Klaus (Hrsg.)	Praxiseinführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)		Innenministerium Baden-Württemberg	Stuttgart
L-31	Lüder, Klaus (Hrsg.)	Recent Developments in Comparative International Governmental Accounting Research		Speyerer Forschungsberichte (Nr. 159)	Speyer
L-32	Lüder, Klaus (Hrsg.)	Öffentliches Rechnungswesen 2000		Duncker und Humblot	Berlin



Nr	Autor	Titel	Jahr	Verlag	Ort
L-33	Projektgruppe mipp	Finanzierung auf der Basis von Behandlungsstandards		Geschäftsstelle mipp	Aarau
L-34	Rieder, Lukas	Kosten- und Leistungsrechnung in der öffentlichen Verwaltung. In: Controller Leitfaden, Loseblattsammlung.		WEKA	Zürich
L-35	Schwarze, Jochen	Prozessorientierte Kostenrechnung als Instrument der Organisationsentwicklung		Schw. Gesellschaft für Verwaltungswissenschaften	Bern
L-36	Schweizerische Hochschulkonferenz (Hrsg.)	Kostenrechnungsmodell für Universitäre Institutionen		(internes Papier)	
L-37	Seiler, Armin	Accounting (BWL in der Praxis)		Orell Füssli Verlag	Zürich
L-38	Stadler, Markus	Öffentliches Rechnungswesen: Das HRM der Kantone und Gemeinden im Clinch		Verlag der FkF	Solothurn

Tabelle 27: Literaturverzeichnis

6.4 Stichwortverzeichnis

- Abgrenzungen 34, 66, 129
 - Definition 66
 - sachliche 68
 - wertmässige 68
 - zeitliche 67
- Abschreibungen 66, 67, 71, 111
 - Handhabung 73
 - kalkulatorische 73
- Abschreibungsdauer: 74
- Abschreibungsverfahren 69, 70
- Adressaten 17
- Aggregation 97
- Aktivierungsgrenze 69
 - HRM 69
 - Kleininvestitionen 70
- Anlagebuchhaltung 98, 132
- Anlagen
 - subventionierte 71
- Arbeitszeiterfassung 84, 132
- Arbeitszeiterfassung (AZE) 82
- Auftrag 98
- Aufwand 66
 - ausserordentlicher 67
 - betriebsfremder 67
 - neutraler 66
 - periodenfremder 67
- Aufwandart 60
- Basismodell 46, 96, 101
- Beeinflussbarkeit 88, 101
- Beiträge
 - an Dritte 112
 - durchlaufende 55, 112
- Belastungen, interne 88
 - Grundsätze 91
 - Zweck 90
- Belegfluss 134
- Benchmarking 19, 30, 97
- Bezugsgrösse 81, 83, 84
- Bilanz
 - betriebliche 58
- Bruttoprinzip 61
- Buchungskreis 57
- Budgeteinheit 51
- Budgetierung 43, 44, 93, 94
- Change Management *Siehe* Veränderungsunterstützung
- Controlling 127, 135
- Datenpflege 137
- Deckungsbeitrag (DB) 39
- Deckungsbeitragsrechnung 40, 100, 103
- Deckungsdifferenz 52, 53, 54, 87, 105, 108
- Dokumentation 134
- Durchlaufende Beiträge, 55, 62, 111, 112
- Eidg. Steuerverwaltung 74
- Eigenproduktion 71
- Einführung einer KLR
 - Gründe 113
 - Voraussetzungen 114, 116, 117, 120, 123
- Einheit
 - betrieblich selbständig abrechnende 58
 - finanzbuchhalterisch selbständig abrechnende 57
- Einheitsleistungen 93
- Einzelkosten 52, 64, 81, 82, 95, 101, 104
- Empfehlung 17
 - Verzeichnis der Empfehlungen 10
- Erfolgsausweis 100
- Ergebnisausweis
 - gestuft 40, 41, 47, 85
 - ungestuft 40
- Ergebnisrechnung 39
- Erlös 53, 111
 - Produkterlös 107
- Erlösart
 - sekundäre 62
- FIBU 115
- FIBU-Buchung 63
- Finanzausgleiches des Bundes (NFA) 13
- Finanzbuchhaltung 28, 61, 66
- Finanzstatistik 21
- Finanzströme 55
- Freiheitsgrad 18
 - Verzeichnis der Freiheitsgrade 11
- Führungskreislauf 120
- funktionale Gliederung 21, 51, 97
- Gebühren 35, 55
- Gemeinkosten 52, 78, 81, 82, 85, 95, 96
- Gemeinkostenverrechnung 45, 48
- Gesamtmodell 26, 32, 50
- Geschäftsbereich 58
- Grund und Boden 75
- Harmonisierung 18
- HRM 19, 20, 60, 63, 111, 112
- ILV 52, 85, 89
- Indikatoren 33
- Informationsdichte 112
- innerbetriebliche Leistungsverrechnung *Siehe* ILV
- interkantonalen Lastenausgleich 19
- interne Verrechnung 93
- Investitionen 69
 - Kleininvestitionen 69
 - Kleininvestitionen 70
- Investitionen 70
- Investitionen Grossinvestitionen 69
- Istbezugsgrössenmenge 53
- Istkostenrechnung 41, 43, 47
- Kalkulation 79, 100
- kalkulatorische Kosten 64



- Kantonssicht 109
- Kapitalkosten 76
- KLR 28, 30, 51, 55, 95
 - Grenzen der KLR 35, 119
 - Ziele der KLR 35
 - Zielgruppen 36
- KLR-Modell 33, 34, 37, 51
 - Auswahl 46, 49
 - Dimensionen 37
 - Einstiegsmodell 118
 - Entwicklungspfad 118
 - Übersicht 49
- KLR-System
 - in sich geschlossenes 57
- KOLIBRI-Gesamtmodell *Siehe* Gesamtmodell
 - Kommunikation 138
- Konsum 69
- Kontenklassen 63
- Kontierung 133
- Konzeption 127
- Konzessionen 55
- Kosten 66
 - Anderskosten 67
 - beeinflussbare 59
 - der Politischen Führung 98, 109
 - fixe 59
 - kalkulatorische 67, 104
 - nicht beeinflussbare 59
 - primäre 94
 - proportionale 59
 - sekundäre 94
 - Strukturkosten 59
 - variable 59
 - verantwortbare 59
- Kosten- und Leistungsrechnung 34 *Siehe* KLR
 - Kostenart 60, 81
 - kalkulatorische 62
 - Kriterien 59
 - primäre 61
 - sekundäre 57, 61, 62
 - Struktur 60
- Kostenarten
 - Kostenartenstruktur 128
- Kostenartengruppen 63, 64, 65, 85
- Kostenartenrechnung 34, 66, 111, 128
 - Definition 58
 - Zweck 59
- Kostenbewusstsein 35, 90
- Kosten-Budgetierung 43
- Kosteninformationen 112
- Kostenrechnungskreis 57, 63
- Kostenrechnungssystem 37, 63, 89, 118
- Kostensatz 53, 83, 84
 - gesplittet 85, 105, 106, 107
 - Kalkulatorischer Kostensatz 86
 - Personalkostensatz 86
 - Sachkostensatz 86
 - Umlagenkostensatz 87
 - Verrechnungskostensatz 87
 - Vollkostensatz 84
- Kostenstelle 78, 81, 84
 - Scharnier-KST 62
 - Struktur 88
- Kostenstellenrechnung 34, 78, 82, 95, 129
 - Zweck 79
- Kostenstufe I 104
- Kostenstufe II 105, 106
- Kostenstufe III brutto 106
- Kostenstufe III netto 108
- Kostenstufe IV 109
- Kostenstufen 85, 100
- Kostenstufenrechnung 34, 100, 102
 - Übersicht 101
- Kostenträger 81, 82, 95, 96, 98, 100
- Kostenträgerrechnung 34, 53, 95, 131
 - Zweck 95
- Kostenträgerstückrechnung 100
- Kostenträgerzeitrechnung 100
- Kostentransparenz 35
- Kostenwahrheit 76
- KS I 104
- KS II 105
- KS III brutto 106
- KS III netto 108
- Legislative 112
- Leistung 84, 91
 - externe 94
 - interne 94
 - kantonaler Leistungskatalog 95
- Leistungserfassung 132
- Leistungsart 84
- Leistungserbringung
 - betriebliche 69, 70
- Leistungskatalog 20
- Leistungsverrechnung
 - innerbetrieblich 89
 - zwischenbetrieblich 89, 105
- Lohnbuchhaltung 82
- Management 28
- Marktleistungen 93
- Marktmiete 75
- Mietkosten 66, 67, 74
 - in eigenen Räumen 75
 - in Räumen der Liegenschaftsverwaltung 74
 - in Räumen mit Nutzungszwang 76
 - in zugemieteten Räumen 75
 - kalkulatorische 74
- Modell *Siehe* KLR-Modell
- Modellmatrix
 - fünfdimensional 37
- nachgelagerte Systeme 51
- Nachgelagerte Systeme 33

- Nettokosten 53, 108
- Neuen Finanzausgleich 21
- NFA 13, 19
- Normalkostenrechnung 41, 42, 43, 47
- NPM *Siehe* WoV
- Nutzungsdauer 74
- Organisation 78, 123, 125
 - des Betriebes 135
- Organisationsebene 102
- Organisationseinheit
 - Definition 51
- Organisationseinheit (OE) 33
 - pagatorisch 57, 63, 89
- Parlament 39, 111, 112
- Personalkosten 64, 82
- Plankostenrechnung 42, 43, 47, 48, 105
 - flexible 44
 - starre 43, 108
- Plankostensatz 53
- Politik 28, 112
- Politische Führung 109
- Prämisse 17
 - Verzeichnis der Prämissen 8
- Preisgestaltung 35
- Produkt 52, 95, 96
 - internes 98
- Produkte-/Dienstleistungs- und Kundensegmentdefinition 122
- Produktebene 102
- Produkt Erlöse 64
- Produktgruppe 97, 112
- Produktverantwortliche 106
- Proformarechnung 57
- Projekt 98
- Projekt KOLIBRI 21
 - Projektlauf 23
 - Projektorganisation 22
- Projektleitfaden 113
- Projektmanagement 125
- Projektorganisation 115
- Projektphasen 114
- Projektplan 126
- Projektvorbereitung 119
- Prozesskostenrechnung 45, 48
- Qualität 30
- Qualitätssicherung 127, 137
- Querschnittsämter 52
- Rahmenbedingungen 124
- Raumnutzung 74
- Regalien 55
- Regierung 39
- Reporting 132
- Revisionsanforderungen 133
- Sachkosten 64
- Scharnierkostenstellen 53, 80
- Schulung 134, 139
- Sicht
 - Kanton 50
 - Organisationseinheit 51
- Situationsanalyse 121
- Sollkosten 53
- Stammdaten
 - Pflege 137
- Standard 17
 - Verzeichnis der Standards 8
- Standardkostenrechnung 42, 43, 44, 48
- Steuern 55
- Steuerungsprozess 29
- Strategie 122
- Subventionen 53, 71, 107
 - Anlagen 111
 - Hauptleistungen 111
 - produktabhängige 55
 - Produkte 111
- Teilbilanz
 - betriebliche 76
- Teilkostenrechnung 38, 39
- Teilprodukt 52, 95, 97, 102, 112
- Testphase 135
- Überdeckung 53
- Umlage 53, 82, 87, 88, 92, 101, 106, 108, 109
 - kostenrechnungskreisüberreifend 89
- Umlagen 130
- Veränderungsunterstützung 138
- Verantwortbarkeit 101
- Vermögen
 - betriebsnotwendiges 76, 77
- Verrechnung 53, 82, 87, 101, 109, 130
 - interne 93
 - interne 89
 - kostenrechnungskreisüberreifend 89
 - primär 89
- Verursachung 101
 - volkswirtschaftliche Gesamtrechnung 21
- Vollkosten 46, 52, 97, 99, 106
- Vollkostenrechnung 38, 39
- vorgelagerte Systeme 51
- Vorgelagerte Systeme 33
- Wagniskosten 67
- Ware in Arbeit 71
- Wertefluss 56, 127
- Wirkungsorientierte Verwaltungsführung *Siehe* WoV
- Ziele 28, 124
- Zielmodell 18
- Zinsen 66, 67, 77
- Zinskosten
 - kalkulatorische 76, 77
- Zinssatz 78
- ZLV 89, 105, 108
- zwischenbetriebliche
 - Umlagen 64
 - Verrechnungen 64



7 Beispiele

7.1 Rechnungsbeispiele

7.1.1 Beispiel a) Planung der Kostenstellen

Kostenart	K1	K2	K3	Tarif	KST1	KST2	KST3	Total OE
Gehälter					80'000	220'000	150'000	
Monatslöhne					50'000	60'000	100'000	
Stundenlöhne						20'000	10'000	
Besoldungen							20'000	
Sozialleistungen				20%	26'000	60'000	52'000	
Aushilfen						15'000		
übriger Personalaufwand					4'000	10'000	52'000	
Total Personalkosten					160'000	385'000	384'000	929'000
Büromat / Drucksachen					5'000	9'000	7'000	
Porti					400	500	300	
Anschaffungen Büromaschinen					3'000	5'000	10'000	
Unterhalt Büromaschinen					600	1'000	700	
Betriebs- und Verbrauchsmaterial					10'000	15'000	17'000	
Spesenentschädigungen					1'000	5'000	3'000	
Mieten und Benützungskosten					7'000			
Kommunikation						10'000		
Beratungen							20'000	
Unterhaltsarbeiten durch Dritte					2'000	1'500	3'000	
Versicherungen					9'000	5'000	5'000	
übriger Sachaufwand					10'000	25'000	30'000	
Total Sachgemeinkostenkosten					48'000	77'000	96'000	221'000
Abschreibungen Grossinvestitionen					40'000	100'000	50'000	
Abschreibungen Kleininvestitionen					50'000	40'000	30'000	
Abschreibungen Kleinstinvestitionen					10'000	13'000	8'000	
Ausserordentliche Abschreibungen						100'000		
Kalkulatorische Mietkosten	40	100	90	300	12'000	30'000	27'000	
Kalkulatorische Zinskosten	160	500	900	5%	8'000	25'000	45'000	
Total Kalkulatorische Kosten					120'000	308'000	160'000	588'000
Verrechnung IT / Support	3	4	4	6200	18'600	24'800	24'800	
Verrechnung Telefonie	2	5	4	2500	5'000	12'500	10'000	
Verrechnung Abwart und Unterhalt	40	100	90	300	12'000	30'000	27'000	
Verrechnung Wasser / Energie / Heizung	40	100	90	250	10'000	25'000	22'500	
Verrechnung Personaldienst	2.2	7.7	3.9	3000	6'600	23'100	11'700	
Total Verrechnungen					52'200	115'400	96'000	263'600
Umlage Finanzen und Controlling	13%	34%	53%	75000	9'750	25'500	39'750	
Umlage Empfangsschalter	9%	26%	65%	51000	4'590	13'260	33'150	
Umlage Departementsleitung	11%	30%	59%	50000	5'500	15'000	29'500	
Total Umlagen					19'840	53'760	102'400	176'000
Total Kostenstellenkosten					400'040	939'160	838'400	2'177'600

Geplante Leistungen

Rapportierte Stunden TP11	300 h	400 h	0 h
Rapportierte Stunden TP12	300 h	400 h	400 h
Rapportierte Stunden TP13	300 h	400 h	200 h
Rapportierte Stunden P1 direkt	100 h	200 h	200 h
Total Rapportierte Stunden P1	1'000 h	1'400 h	800 h
Total Rapportierte Stunden P2	1'000 h	2'300 h	600 h
Total Rapportierte Stunden P3	2'000 h	4'000 h	5'000 h
Total Leistung	4'000 h	7'700 h	6'400 h

Gesplittete Kostensätze

Kostenstellensatz Personalkosten	40.00	50.00	60.00
Kostenstellensatz Sachgemeinkosten	12.00	10.00	15.00
Kostenstellensatz kalk. Kosten	30.00	40.00	25.00
Kostenstellensatz Verrechnungen	13.05	14.99	15.00
Kostenstellensatz Umlagen	4.96	6.98	16.00
Vollkostensatz	100.01	121.97	131.00

7.1.2 Beispiel b) DD in Kostenstellen

Gesplittete Kostensätze

Kostenstellensatz Personalkosten	40.00	50.00	60.00
Kostenstellensatz Sachgemeinkosten	12.00	10.00	15.00
Kostenstellensatz kalk. Kosten	30.00	40.00	25.00
Kostenstellensatz Verrechnungen	13.00	15.00	15.00
Kostenstellensatz Umlagen	5.00	7.00	16.00
Vollkostensatz	100.00	122.00	131.00

100 122 131

Kosten

Kostenart
Total Personalkosten
Total Sachgemeinkostenkosten
Total Kalkulatorische Kosten
Total Verrechnungen
Total Umlagen
Total Kostenstellenkosten

geplant

	KST1	KST2	KST3
Total Personalkosten	160'000	385'000	384'000
Total Sachgemeinkostenkosten	48'000	77'000	96'000
Total Kalkulatorische Kosten	120'000	308'000	160'000
Total Verrechnungen	52'200	115'400	96'000
Total Umlagen	19'840	53'760	102'400
Total Kostenstellenkosten	400'040	939'160	838'400

Total OE
929'000
221'000
588'000
263'600
176'000
2'177'600

Effektiv

	KST1	KST2	KST3	Total OE
Total Personalkosten	152'000	385'840	385'000	922'840
Total Sachgemeinkostenkosten	46'460	80'000	102'000	228'460
Total Kalkulatorische Kosten	120'000	308'000	160'000	588'000
Total Verrechnungen	51'400	110'000	96'000	257'400
Total Umlagen	19'840	53'760	102'400	176'000
Total Kostenstellenkosten	389'700	937'600	845'400	2'172'700

Leistungen

Total Rapportierte Stunden P1
Total Rapportierte Stunden P2
Total Rapportierte Stunden P3
Total Leistung

Geplant

	1'000 h	1'400 h	800 h
Total Rapportierte Stunden P1	1'000 h	2'300 h	600 h
Total Rapportierte Stunden P2	2'000 h	4'000 h	5'000 h
Total Leistung	4'000 h	7'700 h	6'400 h

18'100 h

Effektiv

	900 h	1'200 h	800 h
Total Rapportierte Stunden P1	1'100 h	2'200 h	700 h
Total Rapportierte Stunden P2	1'800 h	4'200 h	5'000 h
Total Leistung	3'800 h	7'600 h	6'500 h

17'900 h

Entlastungen

Entlastung auf Produkt P1
Entlastung auf Produkt P2
Entlastung auf Produkt P3
Total Entlastung Kostenstelle

Geplant

	100'000	170'800	104'800
Entlastung auf Produkt P1	100'000	280'600	78'600
Entlastung auf Produkt P2	200'000	488'000	655'000
Total Entlastung Kostenstelle	400'000	939'400	838'400

375'600
459'200
1'343'000
2'177'800

Effektiv

	90'000	146'400	104'800	341'200
Entlastung auf Produkt P1	110'000	268'400	91'700	470'100
Entlastung auf Produkt P2	180'000	512'400	655'000	1'347'400
Total Entlastung Kostenstelle	380'000	927'200	851'500	2'158'700

Deckungsdifferenz

	40	-240	-
--	-----------	-------------	----------

9'700 10'400 -6'100

Total Kostenstellenkosten

838'400	845'400
----------------	----------------

Leistungen

Total Rapportierte Stunden P1	800 h
Total Rapportierte Stunden P2	600 h
Total Rapportierte Stunden P3	5'000 h
Total Leistung	6'400 h

800 h
700 h
5'000 h
6'500 h

Entlastungen

Entlastung auf Produkt P1	104'800
Entlastung auf Produkt P2	78'600
Entlastung auf Produkt P3	655'000
Total Entlastung Kostenstelle	838'400

104'800
91'700
655'000
851'500

Deckungsdifferenz

-	-6'100
----------	---------------

7.1.3 Beispiel c) Kostenstufen mit und ohne Splitting

Beispiel mit Splitting des Kostensatzes

Rapportierte Stunden KST1	100	300 h	300 h	200 h	100 h	900 h
Rapportierte Stunden KST2	122	400 h	300 h	300 h	200 h	1200 h
Rapportierte Stunden KST3	131	0 h	400 h	200 h	200 h	800 h
Kostenart	Satz	TP11	TP12	TP13	direkt P1	Total P1
Mastfutter Schweine		1'800				1'800
Milchfutter Kühe			2'000			2'000
Kraffutter Pferde				2'200		2'200
Div Einzelkosten Produkt					2'200	2'200
Total Einzelkosten		1'800	2'000	2'200	2'200	8'200
Personalkosten KST 1	40	12'000	12'000	8'000	4'000	36'000
Personalkosten KST 2	50	20'000	15'000	15'000	10'000	60'000
Personalkosten KST 3	60	-	24'000	12'000	12'000	48'000
Total Personalkosten		32'000	51'000	35'000	26'000	144'000
Sachgemeinkosten KST1	12	3'600	3'600	2'400	1'200	10'800
Sachgemeinkosten KST2	10	4'000	3'000	3'000	2'000	12'000
Sachgemeinkosten KST3	15	-	6'000	3'000	3'000	12'000
Total Sachgemeinkosten		7'600	12'600	8'400	6'200	34'800
Kalkulatorische Kosten KST1	30	9'000	9'000	6'000	3'000	27'000
Kalkulatorische Kosten KST2	40	16'000	12'000	12'000	8'000	48'000
Kalkulatorische Kosten KST3	25	-	10'000	5'000	5'000	20'000
Total Kalkulatorische Kosten		25'000	31'000	23'000	16'000	95'000
Kostenstufe I		66'400	96'600	68'600	50'400	282'000
Verrechnungen aus KST1	13	3'900	3'900	2'600	1'300	11'700
Verrechnungen aus KST2	15	6'000	4'500	4'500	3'000	18'000
Verrechnungen aus KST3	15	-	6'000	3'000	3'000	12'000
Direkte Verrechnungen auf Produkt					33'270	33'270
Total Verrechnungen		9'900	14'400	10'100	40'570	74'970
DD der KST1 (21% Anteil von 9'700)	21%				2'037	2'037
DD der KST2 (16% Anteil von 10'400)	16%				1'664	1'664
DD der KST3 (11% Anteil von -6'100)	11%				-671	-671
Total Deckungsdifferenzen					3'030	3'030
Kostenstufe II						360'000
Umlagen aus KST1	5	1'500	1'500	1'000	500	4'500
Umlagen aus KST2	7	2'800	2'100	2'100	1'400	8'400
Umlagen aus KST3	16	-	6'400	3'200	3'200	12'800
Direkte Umlagen auf Produkt					24'300	24'300
Total Umlagen		4'300	10'000	6'300	29'400	50'000
Kostenstufe III brutto						410'000

Beispiel ohne Splitting des Vollkostensatzes

Rapportierte Stunden KST1	100	300 h	300 h	200 h	100 h	900 h
Rapportierte Stunden KST2	122	400 h	300 h	300 h	200 h	1200 h
Rapportierte Stunden KST3	131	0 h	400 h	200 h	200 h	800 h
Kostenart	Satz	TP11	TP12	TP13	direkt P1	Total P1
Mastfutter Schweine		1'800				1'800
Milchfutter Kühe			2'000			2'000
Kraffutter Pferde				2'200		2'200
Div Einzelkosten Produkt					2'200	2'200
Total Einzelkosten		1'800	2'000	2'200	2'200	8'200
Gemeinkosten KST 1	100	30'000	30'000	20'000	10'000	90'000
Gemeinkosten KST 2	122	48'800	36'600	36'600	24'400	146'400
Gemeinkosten KST 3	131	-	52'400	26'200	26'200	104'800
Total Gemeinkosten		78'800	119'000	82'800	60'600	341'200
Kostenstufe I		80'600	121'000	85'000	62'800	349'400
Direkte Verrechnungen auf Produkt					33'270	33'270
DD der KST1					2'037	2'037
DD der KST2					1'664	1'664
DD der KST3					-671	-671
Kostenstufe II						385'700
Direkte Umlagen auf Produkt					24'300	24'300
Kostenstufe III brutto						410'000

In den Gemeinkosten sind auch Teile von Umlagen und Verrechnungen enthalten.
Die Kostenstufen I und II sind daher um diesen Betrag verfälscht.

7.1.4 Beispiel d) Abrechnung interne Produkte

Kostenart	Menge	Bud P1	Bud P2	Total OE
Kostenstufe I		100'000	150'000	250'000
Verrechn von anderen OE's		20'000	30'000	50'000
DD der KST		-	-	-
Kostenstufe II		120'000	180'000	300'000
Umlagen von anderen OE's		30'000	40'000	70'000
Kostenstufe III brutto		150'000	220'000	370'000
Erlöse		25'000		25'000
Subventionen			120'000	120'000
Kostenstufe III netto		125'000	100'000	225'000
Preis Pro Einheit		250		
Verrechnungen an OE 1	220 E	55'000		55'000
Verrechnungen an OE 2	150 E	37'500		37'500
Verrechnungen an OE 3	130 E	32'500		32'500
Tot Verrechn an andere OE's	500 E	125'000	-	125'000
Umlagen an OE 1	40%		40'000	40'000
Umlagen an OE 2	30%		30'000	30'000
Umlagen an OE 3	30%		30'000	30'000
Tot Umlagen an andere OE's	100%	-	100'000	100'000
DD der eigenen OE		-	-	-

Kostenart	Menge	Act P1	Act P2	Total OE
Kostenstufe I		95'000	180'000	275'000
Verrechn von anderen OE's		15'000	32'000	47'000
DD der KST		-5'000	6'000	1'000
Kostenstufe II		105'000	218'000	323'000
Umlagen von anderen OE's		30'000	40'000	70'000
Kostenstufe III brutto		135'000	258'000	393'000
Erlöse		30'000		30'000
Subventionen			120'000	120'000
Kostenstufe III netto		105'000	138'000	243'000
Preis Pro Einheit		250		
Verrechnungen an OE 1	200 E	50'000		50'000
Verrechnungen an OE 2	180 E	45'000		45'000
Verrechnungen an OE 3	150 E	37'500		37'500
Tot Verrechn an andere OE's	530 E	132'500	-	132'500
Umlagen an OE 1	40%		40'000	40'000
Umlagen an OE 2	30%		30'000	30'000
Umlagen an OE 3	30%		30'000	30'000
Tot Umlagen an andere OE's	100%	-	100'000	100'000
DD der eigenen OE		-27'500	38'000	10'500



7.1.5 Beispiel e) Sekundäre Kostenarten

AufwArt	Bezeichnung	I Benzin	I Diesel	Preis/l	Aufwand	Abgrenzung	Kosten	Bemerkungen
	Anfangsbestand Benzin	3'000						
	Anfangsbestand Diesel		4'000					
3xxx	5'000l Benzin	5'000		0.82	4'100			
	5'000l Diesel		5'000	0.53	2'650			
	Rechnung Lieferung 1				6'750			Rg auf primärer KOA verbucht
3xxx	10'000l Diesel		10'000	0.40	4'000			Rg auf primärer KOA verbucht
	Rechnung Lieferung 2				4'000			
	10'000l Benzin	10'000		0.77	7'700			
	5'000l Diesel		5'000	0.51	2'550			
3xxx	Rechnung Lieferung 3				10'250			Rg auf primärer KOA verbucht
3xxx	Total Aufwand Kraftstoffe				21'000			
7xx1	Verbrauch Benzin 1. Quartal	4'000		0.80			3'200	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx1	Verbrauch Benzin 2. Quartal	5'000		0.80			4'000	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx1	Verbrauch Benzin 3. Quartal	3'000		0.80			2'400	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx1	Verbrauch Benzin 4. Quartal	4'000		0.80			3'200	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx1	Total Benzinkosten						12'800	
7xx2	Verbrauch Diesel 1. Quartal		6'000	0.50			3'000	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx2	Verbrauch Diesel 2. Quartal		5'000	0.50			2'500	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx2	Verbrauch Diesel 3. Quartal		4'000	0.50			2'000	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx2	Verbrauch Diesel 4. Quartal		6'000	0.50			3'000	Bezüge mit sek KOA verbucht
7xx2	Total Dieselnkosten						10'500	
	Total Kosten Kraftstoffe						23'300	
	Abgrenzung						2'300	
	Endbestand Benzin	2'000						
	Endbestand Diesel		3'000					

Die Preise des Einkaufs variieren nach Tagespreisen (mengenabhängig).

Die Bezüge werden mit einem konstanten, durchschnittlichen internen Preis weiterbelastet.

7.1.6 Beispiel f) m²-Preise mit Äquivalenzziffern

Kosten	Liegensch 1	Liegensch 2	Liegensch 3	Total
Betriebsaufwand	220'000	176'000	193'000	
Unterhalt / Infrastruktur	120'000	80'000	70'000	
Abschreibungen Liegenschaft 1	55'000	42'000	34'000	
Versicherungen	5'000	2'000	3'000	
Total Liegenschaft 1	400'000	300'000	300'000	1'000'000

Verteilung der Flächen	Liegensch 1	Liegensch 2	Liegensch 3	Total
Nettofläche Büroraum	1500	1200	500	3200
Nettofläche Werkstatt	300	0	800	1100
Nettofläche Lager	200	200	300	700
Total Nettofläche	2000	1400	1600	5000

Berechnung mit Durchschnittspreis	Büro	Werkstatt	Lager	Total
Total Fläche in qm	3200	1100	700	5000
Durchschnittliche Kosten pro qm	200.00			
Kostenanteile mit Durchschnittspreis	640'000	220'000	140'000	1'000'000

Berechnung mit Äquivalenzziffern	Büro	Werkstatt	Lager	Total
Äquivalenzziffern	3	2	1	
Rechnungseinheiten (RE)	9600	2200	700	12500
Kostenanteil pro RE	80.00			
Einheitskosten (EK) pro qm	240.00	160.00	80.00	
Kostenanteile mit Äquivalenzziffern	768'000.00	176'000.00	56'000.00	1'000'000

Verteilung der Flächen	Liegensch 1	Liegensch 2	Liegensch 3	Total
Kosten Büroraum	360'000	288'000	120'000	768'000
Kosten Werkstatt	48'000	-	128'000	176'000
Kosten Lager	16'000	16'000	24'000	56'000
Total Kosten	424'000	304'000	272'000	1'000'000

Mit einem einheitlichen Durchschnittspreis pro qm zu rechnen wäre unsachgemäss.
Das Büro soll 3 mal und die Werkstatt soll 2 mal so teuer sein wie das Lager (Äquivalenzziffern)



7.1.8 Beispiel h) Scharnierkostenstellen

Abgebende OE1	%	Kosten
Total Kosten KSIII netto		480'000
Umlagen OE 1	50%	-240'000
Umlagen OE 2	30%	-144'000
Umlagen OE 3	20%	-96'000
DD (Plan)		-

OE 2	OE 3	OE 4
240'000		
	144'000	
		96'000

Empfangende OE 2	%	Kosten
Umlagen von OE1		240'000
Verteilung an KST 1	30%	-72'000
Verteilung an KST 2	25%	-60'000
Verteilung an KST 3	20%	-48'000
Verteilung an Prod 1	15%	-36'000
Verteilung an Prod 2	10%	-24'000
DD (Plan)		-

KST 1	KST 2	KST 3	Prod 1	Prod 2
72'000				
	60'000			
		48'000		
			36'000	
				24'000

Jahresrechnung	OE1
Belastung Jan	
Belastung Feb	
Belastung Mrz	
Umlage 1.Q aus OE 1	-120'000
Belastung Apr	
Belastung Mai	
Belastung Jun	
Umlage 2.Q aus OE 1	-120'000
Belastung Jul	
Belastung Aug	
Belastung Sep	
Umlage 3.Q aus OE 1	-120'000
Belastung Okt	
Belastung Nov	
Belastung Dez	
Umlage 4.Q aus OE 1	-120'000
Summen	-480'000

Scharnier OE2		KST 1	KST 2	KST 3	Prod 1	Prod 2
S1	Saldo					
-20'000	-20'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-40'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-60'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
60'000	-					
-20'000	-20'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-40'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-60'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
60'000	-					
-20'000	-20'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-40'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-60'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
60'000	-					
-20'000	-20'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-40'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
-20'000	-60'000	6'000	5'000	4'000	3'000	2'000
60'000	-					
-	-	72'000	60'000	48'000	36'000	24'000

OE 3	OE 4
36'000	24'000
36'000	24'000
36'000	24'000
36'000	24'000
144'000	96'000

Der Saldo der Scharnierkostenstelle zeigt den Verlauf der zeitlichen Abgrenzungen in der entsprechenden OE. Mit diesem Vorgehen können die Umlagen leicht überprüft und bei Fehlern transparent verfolgt werden.

7.2 Abschreibungstabelle der Eidg. Steuerverwaltung

7.2.1 Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe

Rechtsgrundlagen: Art 27 Abs. 2 Bst. a., 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer

Normalsätze in Prozenten des Buchwertes¹⁵⁶	
<i>Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser</i>	
• auf Gebäuden allein ¹⁵⁷	2 %
• auf Gebäude und Land zusammen ¹⁵⁸	1,5 %
<i>Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude</i>	
• auf Gebäuden allein	4 %
• auf Gebäude und Land zusammen	3 %
<i>Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie</i>	
• auf Gebäuden allein	6 %
• auf Gebäude und Land zusammen	4 %
<i>Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)</i>	
• auf Gebäuden allein	8 %
• auf Gebäude und Land zusammen	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15 %
Fahrnisbauten auf fremden Grund und Boden	20 %
Geleiseanschlüsse	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken	30 %
Motorfahrzeuge aller Art	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40 %
Büromaschinen	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill	40 %

¹⁵⁶ Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

¹⁵⁷ Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

¹⁵⁸ Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.



Automatische Steuerungssysteme	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40 %
Werkzeuge, Werkzeugeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45 %

Schriftenreihe der Fachgruppe für kantonale Finanzfragen (FkF)

- Band 1 Markus Stadler
Controlling in der öffentlichen Verwaltung,
68 Seiten, Solothurn 1991 (Preis Fr. 19.00)
- Band 2 Robert Straub
Finanzierungsinstrumente der öffentlichen Hand,
89 Seiten, Solothurn 1992 (Preis Fr. 21.00)
- Band 3 Alfred Rey
Finanzreformen für die Schweiz,
130 Seiten, Solothurn 1993 (Preis Fr. 25.00)
- Band 4 Rémi Jequier
Le processus budgétaire public,
140 pages, Solothurn 1994 (prix Fr. 29.00)
- Band 5 Alfred Rey (Hrsg.)
Der neue Schweizer Finanzausgleich,
120 Seiten, Solothurn 1999 (Preis Fr. 25.00)
- Band 6 Markus Stadler
Öffentliches Rechnungswesen,
Das harmonisierte Rechnungsmodell der Kantone und Gemeinden im
Clinch,
130 Seiten, Solothurn 1999 (Preis Fr. 25.00)
- Band 7 Kurt Stalder
Föderalismus und Finanzausgleich,
112 Seiten, Solothurn 1999 (Preis Fr. 25.00)
- Band 8 Konferenz der kantonalen Finanzdirektoren
Handbuch Harmonisiertes Kosten- und Leistungsrechnungsmodell
für die Kantone und Gemeinden
170 Seiten, Solothurn 2003 (Preis Fr. 80.00)
- Band 9 Conférence des directeurs cantonaux des finances:
Manuel « Modèle de comptabilité analytique harmonisé pour les cantons
et les communes »
174 pages, Solothurn 2003 (prix Fr. 80.00)

Bestellungen sind zu richten an:

Verlag der FkF, c/o Kantonale Finanzverwaltung Solothurn,
Rathaus, CH-4500 Solothurn
Telefon 032-627 20 96, Fax 032-627 22 71
E-mail: Cornelia.Dekker@fd.so.ch

Im Rahmen der wirkungsorientierten Verwaltungsführung (WoV) werden Kosteninformationen für die Berechnung der Dienstleistungs- und Produktpreise sowie für die Führung der Verwaltungseinheiten benötigt. Zu diesem Zweck muss eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) geführt werden, welche auf den Finanzbuchhaltungszahlen nach Massgabe des Harmonisierten Rechnungsmodells aufbaut.

Das vorliegende Handbuch liefert die Grundlage für die Harmonisierung der Kosten- und Leistungsrechnung in den Kantonen und Gemeinden. Es dient als Leitfaden, der kochbuchartig das KLR-Modell für die Kantone und Gemeinden beschreibt und aufzeigt, wie bei der Einführung vorgegangen werden kann.

Das harmonisierte KLR-Modell beruht grundsätzlich auf einer starren **Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis** mit **gestuftem Kostenausweis**. Da dieses Modell einige Erfahrung voraussetzt, empfiehlt das Handbuch, mit einem einfacheren Modell zu beginnen (mit einer Ist-Kostenrechnung auf Vollkostenbasis nach Budgetwerten und einem ungestuften Ergebnisausweis) und die Lösung stufenweise auszubauen.

Im Zentrum des Handbuchs steht die Anwendung dieses Modells in einer **Organisationseinheit** (Dienststelle, Amt, usw.). Das Modell beschreibt detailliert, wie in der Organisationseinheit die Zuteilung der Kosten auf die Kostenstellen und die Kostenträger erfolgen soll. Die Stufung der Kosten nach Verantwortung beachtet auch den Teilkostenaspekt der jeweiligen Führungsstufe. Kalkulatorische Kosten wie Zinsen, Mieten und Abschreibungen werden in die Kostenbetrachtung mit einbezogen.

Das Handbuch richtet sich in erster Linie an Controller und Rechnungswesensspezialisten, aber auch an Führungskräfte der öffentlichen Verwaltung und andere interessierte Kreise wie Beratungsunternehmungen für die öffentliche Hand.

Als Nachschlagewerk soll das Handbuch den Verwaltungen helfen, sich in der KLR zurechtzufinden. Das Handbuch ist mit einer detaillierten Auflistung der wichtigsten Grundregeln des Modells, mit dem Einführungsleitfaden, mit Beispielen, mit einem ausführlichen Schlagwortverzeichnis, mit einem Glossar, mit einem Abkürzungsverzeichnis und mit Hinweisen auf weiterführende Literatur bewusst benutzerfreundlich gestaltet.