

Kompetenz. Wissen. Erfolg.



## Betriebswirtschaftslehre in der öffentlichen Verwaltung

Kosten- und Leistungsrechnung  
Controlling

## Ersteller

**Dr. Josef Ibler,**  
FH für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege in Bayern, Fachbereich Allgemeine  
Innere Verwaltung in Hof

**Armin Thoma,**  
FH für öffentliche Verwaltung und Rechtspflege in Bayern, Fachbereich Allgemeine  
Innere Verwaltung in Hof

## Gegenreferent

**Raymund Helfrich,**  
BVS, Fachreferent Wirtschaftsführung

## Impressum

Stand:  
1. Mai 2010

Herausgeber:  
Bayerische Verwaltungsschule (BVS), Ridlerstraße 75, 80339 München,  
Telefon 089/54057-0, [info@bvs.de](mailto:info@bvs.de), [www.bvs.de](http://www.bvs.de)

Konzept / Satz:  
Michael Bauer, BVS München – FIBO Lichtsatz GmbH, Unterhaching

© 2010 BVS

Jede Art der Vervielfältigung ohne schriftliche Genehmigung der BVS außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist gemäß § 106 Urheberrechtsgesetz verboten und kann strafrechtlich verfolgt werden.

Bezugsquelle: Dieses Lehrbuch erscheint im Rahmen der Neuen Reihe der BVS.  
Weitere Information zu den Schriften der BVS und ein Bestellformular finden Sie im Internet unter [www.bvs.de/schriften](http://www.bvs.de/schriften)

## Vorbemerkung

Betriebswirtschaftliche Instrumente der Verwaltungssteuerung haben im Rahmen der Verwaltungsreform auf Basis des Neuen Steuerungsmodells für die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in den öffentlichen Verwaltungen auf staatlicher und kommunaler Ebene stark an Bedeutung gewonnen.

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) hat mittlerweile, als verpflichtendes Instrument zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Realisierung von Wirtschaftlichkeit sowie zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung für alle Verwaltungsbereiche, Eingang in die haushaltsrechtlichen Vorschriften gefunden.

Controlling soll den Führungskräften auf den verschiedenen Ebenen der Verwaltung ermöglichen, ihre Steuerungsaufgaben noch wirkungsvoller und effizienter wahrzunehmen. Das Controlling benötigt laufend eine Vielzahl von Informationen über Leistungen und den dazugehörigen Ressourcenverbrauch. Daraus ergeben sich hohe Anforderungen an das Rechnungswesen, insbesondere an die KLR als intern ausgerichtete Rechnungswesenkomponente. Für die Verwaltungsmitarbeiterinnen und -mitarbeiter stellt sich dabei häufig nicht nur die Herausforderung der Betreuung der KLR im laufenden Betrieb, sondern auch die des Aufbaus oder der Verbesserung eines KLR-Systems.

Ziel des vorliegenden Lehrbuchs ist die Vermittlung eines fundierten Grundlagenwissens zu KLR und Controlling in öffentlichen Verwaltungen, das es ermöglicht, mit diesen beiden Instrumenten im Verwaltungsalltag umzugehen. Die theoretischen Ausführungen zu KLR und Controlling werden ergänzt um eine Vielzahl von Beispielen und konkreten Anwendungen aus der Verwaltungspraxis. Diese dienen der Veranschaulichung und der Erläuterung der Lehrinhalte und sollen zu deren besserem Verständnis beitragen.

Neben den in allen Bänden der „Neuen Reihe“ bewährten pädagogischen Hilfestellungen wie Übersichten, Zusammenfassungen und Kontrollfragen macht dieser Band erstmals den Versuch, den Leserinnen und Lesern eine weitere Orientierungshilfe zu geben. Um den unterschiedlichen inhaltlichen Belangen verschiedener Aus- und Fortbildungslehrgänge – nicht nur bei der BVS – gerecht zu werden, ist jedem Kapitel eine Angabe über den durchschnittlichen Schwierigkeitsgrad der nachfolgenden Ausführungen vorangestellt. Dies geschieht durch eine dreiteilige Klassifizierung, die dem Benutzer eine Orientierung vermitteln soll, ob das

jeweilige Kapitel überwiegend Basiswissen für Anfänger vermittelt (Klassifizierung **A B C**) oder aber auf solche Kenntnisse bereits aufbaut (Klassifizierung **A B C**). Gehobenes (Experten-)Wissen, die Inhalte der Stufen A und B voraussetzend und deshalb vor allem wohl für den Adressatenkreis in der Fortbildung interessant, erhält die Klassifizierung **A B C**.

Gewiss ist das gewählte System in den Grenzbereichen verschiedener Schwierigkeitsstufen nicht immer ganz trennungsscharf, der hier eingeschlagene Weg deshalb nicht gänzlich unproblematisch. Es kann auch keine Bearbeiterin und keinen Bearbeiter in der Vorbereitung auf Prüfungen von der Pflicht entheben, sich intensiv mit den Vorgaben von Stoffgliederungsplänen und Prüfungsordnungen zu befassen. Hilfreich sollte es aber gerade für den Einstieg in eine unbekannte Materie sein, um sich einen Überblick über die notwendigen „Basics“ zu machen und nicht frühzeitig aus Sorge über die Fülle des Stoffes gänzlich die Flinte ins Korn zu werfen.

Vorbemerkung .....		4
Inhalt .....		6
Abkürzungen .....		8
Schrifttumshinweise .....		9
Quellenverzeichnis .....		10
1	<b>A B C</b> Kosten- und Leistungsrechnung – Einleitung, Grundlagen ..	11
2	<b>A B C</b> Kostenartenrechnung .....	19
2.1	<b>A B C</b> Gliederung der Kosten .....	19
2.2	<b>A B C</b> Ermittlung der Kosten .....	21
2.2.1	<b>A B C</b> Kosten und Leistungen .....	21
2.2.2	<b>A B C</b> Ableitung der Grundkosten aus der Buchführung .....	29
2.2.3	<b>A B C</b> Ermittlung kalkulatorischer Kosten .....	32
3	<b>A B C</b> Kostenstellenrechnung .....	45
3.1	<b>A B C</b> Ziele der Kostenstellenrechnung .....	45
3.2	<b>A B C</b> Bildung von Kostenstellen .....	45
3.3	<b>A B C</b> Durchführung der Kostenstellenrechnung .....	48
3.3.1	<b>A B C</b> Primärkostenverteilung .....	48
3.3.2	<b>A B C</b> Sekundärkostenverteilung .....	49
3.4	<b>A B C</b> Ermittlung von Zuschlagssätzen aus dem BAB .....	59
4	<b>A B C</b> Kostenträgerrechnung .....	61
4.1	<b>A B C</b> Aufgaben .....	61
4.2	<b>A B C</b> Typische Kalkulationsverfahren .....	63
4.2.1	<b>A B C</b> Verfahren der Divisionskalkulation .....	63
4.2.2	<b>A B C</b> Verfahren der Zuschlagskalkulation .....	67
4.3	<b>A B C</b> Bedeutung für die Gebührenkalkulation .....	71
4.4	<b>A B C</b> Kostenträgerzeitrechnung .....	73
5	<b>A B C</b> Entscheidungsorientierte Kostenrechnung .....	75
5.1	<b>A B C</b> Problemstellung .....	75
5.2	<b>A B C</b> Einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing) .....	76
5.3	<b>A B C</b> Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung .....	78
6	<b>A B C</b> Kostenverläufe und Break-Even-Analyse .....	81

7	<b>A B C</b>	<b>Controlling – Begriff und Aufgaben</b> . . . . .	86
7.1	<b>A B C</b>	Definition von Controlling . . . . .	86
7.2	<b>A B C</b>	Controlling als Teil des Managements . . . . .	88
8	<b>A B C</b>	<b>Ebenen des Controlling</b> . . . . .	92
8.1	<b>A B C</b>	Strategisches und operatives Controlling . . . . .	92
8.2	<b>A B C</b>	Die Balanced Scorecard (BSC) als Strategie- umsetzungsinstrument . . . . .	96
9	<b>A B C</b>	<b>Typische Abläufe von Planung und Steuerung</b> . . . . .	102
9.1	<b>A B C</b>	Aufbereitung und Analyse statistischer Daten . . . . .	103
9.2	<b>A B C</b>	Kennzahlen . . . . .	106
9.3	<b>A B C</b>	Planung als Grundlage der Steuerung . . . . .	110
10	<b>A B C</b>	<b>Besonderheiten des Verwaltungs-Controlling</b> . . . . .	123
10.1	<b>A B C</b>	Produkte in der öffentlichen Verwaltung . . . . .	124
10.2	<b>A B C</b>	Controlling-Aufgaben im Bereich der Produkte . . . . .	128
10.3	<b>A B C</b>	Controlling-Aufgaben im Bereich Budgetplanung und Vollzug . . . . .	135
10.4	<b>A B C</b>	Controlling-Aufgaben im Bereich der Zielorientierung . . . . .	138
10.5	<b>A B C</b>	Controlling-Aufgaben im Bereich der Kosten- und Leistungsrechnung . . . . .	138
11	<b>A B C</b>	<b>Das Berichtswesen – zentrales Medium des Controlling</b> . . . . .	144
11.1	<b>A B C</b>	Berichte und Berichtswesen . . . . .	144
11.2	<b>A B C</b>	Aspekte der Berichtsgestaltung . . . . .	150
12	<b>A B C</b>	<b>Interkommunale Vergleichsarbeit</b> . . . . .	156
13	<b>A B C</b>	<b>Organisatorische Eingliederung des Controlling</b> . . . . .	163
14	<b>A B C</b>	<b>Tipps zur Einführung von Controlling</b> . . . . .	170
15	<b>A B C</b>	<b>Besondere Anwendungsbereiche des Controlling</b> . . . . .	172
		Antworten zu den Kontrollfragen . . . . .	174
		Stichwortverzeichnis . . . . .	182

## 5 **A B C** Entscheidungsorientierte Kostenrechnung

### 5.1 **A B C** Problemstellung

In der bisher betrachteten Vollkostenrechnung werden sämtliche anfallenden Kosten Kostenstellen und Kostenträgern zugeordnet. Das Verursachungsprinzip bei der Kostenzuordnung ist dabei bei den Fixkosten nicht anwendbar. Denn Fixkosten (z. B. die kalkulatorische Gebäudeabschreibung oder die Kosten der Verwaltungsleitung) entstehen nicht durch die Erstellung einer einzelnen Produkteinheit, sondern stellen im Wesentlichen Kosten der Betriebsbereitschaft dar. Entsprechend erfolgt ihre Verrechnung auf die Kostenträger mittels Wert- und Mengenschlüsseln.

In dieser Zuordnung, z. B. der Gebäudeabschreibung nach m<sup>2</sup> Gebäudefläche, liegt ein mögliches Problem, wenn die KLR zur Entscheidungsunterstützung eingesetzt wird. Überlegungen auf Basis der Vollkosten (worin immer auch Fixkosten enthalten sind) können hier zu Entscheidungen führen, die in Bezug auf die Wirtschaftlichkeit als fehlerhaft anzusehen sind.

#### *Leistungsvariationen*

*Geht es beispielsweise*

- *um die Entscheidung, ob das Leistungsangebot ausgedehnt (z. B. die Öffnungszeit eines Museums verlängert oder das Kursangebot der VHS erweitert) oder vermindert (z. B. die Öffnungszeit eines Museums verkürzt oder das Kursangebot der VHS reduziert) wird,*
- *oder um die Entscheidung, eine bisher selbst erbrachte Leistung „outzusourcen“ (z. B. Straßenausbesserungsarbeiten durch eine Fremdfirma anstelle des Bauhofs erbringen zu lassen),*
- *oder um die Frage, zu welchem Mindestpreis eine Leistung kurzfristig angeboten werden kann, wenn die Vollkosten am Markt nicht erzielt werden können (z. B. zur Akquisition von Restmüll aus anderen Gebietskörperschaften für die eigene, nicht ausgelastete, Müllverbrennungsanlage),*

*so führt die Verwendung von Vollkostenergebnissen (Kosten je Stunde oder Leistungseinheit) regelmäßig zu Fehlentscheidungen. Ursache ist, dass Fixkosten zwar auf das Produkt kalkuliert, durch die Leistungserstellung und Verwertung aber nicht unmittelbar verursacht (nur z. B. mittels Durchschnittsprinzip zugerechnet) werden. Deshalb können sie in ihrer Gesamtheit durch Entscheidungen über Leistungsvariationen nicht oder nur schwer beeinflusst werden. Sinnvollerweise wird bei Entscheidungen über Leistungsvariationen nur auf die Kosten abgestellt, die mit der Änderung der Leistung verändert werden (können).*

#### *Kalkulation*

*Hier erfolgt im Rahmen der Kostenverteilung im BAB eine Zuordnung der Gemeinkosten (die regelmäßig überwiegend aus Fixkosten bestehen) auf die Kostenstellen nach bestimmten Wert- oder Mengenschlüsseln, die eine möglichst verursachungsgerechte Kostenverrechnung ermöglichen sollen. Falls das nicht oder nicht zutreffend gelingt, werden die Kostenträger und damit die Leistungen bzw. die Produkte der Verwaltung mit Kosten oder Kostenbestandteilen belastet, die ihnen sinnvollerweise nicht zugerechnet werden dürften. Im Endergebnis sind dann einige Produkte zu „billig“ andere zu „teuer.“ Entscheidet man sich für das Weglassen der teuren Produkte oder eine Ausweitung der kostengünstigen Produkte, war das möglicherweise eine (wirtschaftliche) Fehlentscheidung.*

Für Wirtschaftlichkeitsentscheidungen ist deshalb regelmäßig das Abstellen auf einen anderen Kostenbegriff wichtig. Der **entscheidungsorientierte Kostenbegriff** zielt deshalb ab auf die Kosten, die mit der Entscheidung verändert werden. Relevant sind die Kosten, die durch das Realisieren einer Handlungsalternative (z. B. die Annahme eines Auftrags) zusätzlich entstehen, andernfalls nicht anfallen. Hier ist der Ansatzpunkt der Teilkostenrechnung zu sehen.

### Gefahr von Fehlentscheidungen

#### Beispiel

#### Beispiel

Die angesprochene Problematik soll am vereinfachten **Beispiel**<sup>12)</sup> eines städtischen Bades mit drei Kostenstellen bzw. Kostenträgern verdeutlicht werden:

	Hallenbad	Solarium	Sauna	Summe
Gesamtkosten in €	1.120.000	242.000	174.000	1.536.000
Gesamterlöse in €	1.120.000	245.000	150.000	1.515.000
Ergebnis	0	+ 3.000	– 24.000	– 21.000

## Schließung der Sauna sinnvoll?

Das städtische Bad erfordert somit einen Zuschuss von 21.000 €. Überlegt man auf Basis der Vollkostenrechnung, was zur Verbesserung des Wirtschaftsergebnisses des Bades getan werden könnte, so könnte man vielleicht zu dem Ergebnis gelangen, die Sauna zu schließen, sich so deren Defizits zu entledigen und damit aus dem Zuschussbetrieb einen Überschussbetrieb zu machen. Dieses Ergebnis ist aber nur dann richtig, wenn alle Kosten der Sauna mit deren Schließung wegfallen, d. h., wenn alle Kosten der Sauna variable Kosten sind. Dies ist jedoch gerade im öffentlichen Bereich äußerst unrealistisch.

Solche Fragestellungen zu Leistungsvariationen sind sinnvollerweise auf Teilkostenbasis zu entscheiden.

## Systeme der Teilkostenrechnung

Grundlegend ist bei den **Systemen der Teilkostenrechnung** zu unterscheiden in

- solche, die nur die **variablen Kosten** und in
- solche, die nur die **Einzelkosten**

auf die Kostenträger verrechnen.

Zu den erstgenannten gehören die Verfahren der ein- und mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung, zu den letztgenannten die Deckungsbeitragsrechnung mit relativen Einzelkosten. Hier erfolgt eine Beschränkung auf die Systeme der Teilkostenrechnung, die auf variablen Kosten basieren. Dies soll nicht zum Ausdruck bringen, dass den anderen Verfahren keine Relevanz zukommen könnte<sup>13)</sup>.

## 5.2 A B C Einstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing)

Zur Beantwortung der Frage, ob eine Schließung der Sauna aufgrund des erbrachten Defizits wirtschaftlich sinnvoll ist, ist darauf abzustellen, **welche Kosten und welche Erlöse durch die Schließung der Sauna wegfallen**. Hierzu kann der Deckungsbeitrag ermittelt werden.

### Definition:

## Deckungsbeitrag

Unter einem **Deckungsbeitrag** versteht man hier den Teil der Erlöse oder des Preises, der zur Deckung der vorhandenen Fixkosten beiträgt. Ein Deckungsbeitrag ergibt sich deshalb im Allgemeinen als Differenz zwischen den Erlösen bzw. dem Preis und den variablen Kosten.

<sup>12)</sup> Vgl. Heinrich, D., DVP 1989, 63 ff.

<sup>13)</sup> Vgl. hierzu beispielsweise Fischer, W.P., Entscheidungsorientierte Kosten- und Leistungsrechnung in staatlichen Verwaltungen, Brühl/Rheinland: Fachhochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung, 2002



**Gesamtdeckungsbeitrag** = Erlöse – variable Gesamtkosten  
**Stückdeckungsbeitrag** = Stückerlös (Preis) – variable Stückkosten

### Entscheidungsregel:

Ist der Deckungsbeitrag einer Leistung positiv ( $> 0$ ), d. h. sind die Erlöse größer als die variablen Gesamtkosten bzw. ist der Preis höher als die variablen Stückkosten, so ist es grundsätzlich wirtschaftlich sinnvoll, die entsprechende Leistung (zumindest kurzfristig) weiter anzubieten oder – bei freien Kapazitäten – eine Leistung zusätzlich anzubieten.

**Entscheidungsregel**

Um eine Deckungsbeitragsrechnung durchführen zu können, muss die KLR in der Lage sein, die variablen Kosten (echte Einzelkosten und variable Gemeinkostenanteile) der einzelnen Kostenstellen auszuweisen. Insbesondere bei den Gemeinkosten kann sich die Ermittlung der variablen Anteile als aufwendig erweisen, häufig sind Kostenuntersuchungen durchzuführen.

**Voraussetzung**

*Fortsetzung des Beispiels aus 5.1:*

*Im städtischen Badebetrieb habe sich folgende Verteilung der variablen Kosten ergeben:*

**Hallenbad: 262.000 € – Solarium: 104.200 € – Sauna: 89.800 €**

*Beispiel*

Die variablen Kosten betragen damit insgesamt 456.000 €, der Fixkostenblock beläuft sich entsprechend auf 1,08 Mio. €. Damit ergeben sich folgende Resultate (in €)<sup>14)</sup>:

	Hallenbad	Solarium	Sauna	Insgesamt
Erlöse in €	1.120.000	245.000	150.000	1.515.000
– variable Kosten in €	262.000	104.200	89.800	456.000
= Deckungsbeitrag in €	858.000	140.800	60.200	1.059.000
– Fixkosten in €				1.080.000
– Ergebnis in €				–21.000

Nach der Entscheidungsregel der Deckungsbeitragsrechnung sollte die Sauna kurzfristig **nicht geschlossen** werden, da sonst ihr positiver Deckungsbeitrag von 60.200 € wegfallen und das Defizit von 21.000 € auf (21.000 € + 60.200 € =) 81.200 € ansteigen würde. Auch eine **Verpachtung** für weniger als 60.000 € wäre als wirtschaftlich nachteilig anzusehen.

Die Ermittlung eines Deckungsbeitrags wäre dafür nicht unbedingt erforderlich gewesen, man hätte die Konsequenzen auch zeigen können, indem man die Rechnung bei Unterstellung des Wegfalls der Sauna durchgeführt hätte:

**Alternative Rechnung**

<sup>14)</sup> Dargestellt wird wegen der Fortführung des Beispiels in 5.3 nochmals die Betriebsergebnisrechnung, grundsätzlich würde auch nur die Ermittlung des Deckungsbeitrages der Sauna genügen.

	Hallenbad	Solarium	Insgesamt
Erlöse in €	1.120.000	245.000	1.365.000
– variable Kosten in €	262.000	104.200	366.200
= Deckungsbeitrag in €	858.000	140.800	998.800
– Fixkosten in €			1.080.000
– Ergebnis in €			–81.200

### Angebotsvariationen und make or buy- Entscheidung

Die einfache Deckungsbeitragsrechnung stellt also wichtige Informationen bereit, wenn über Angebotsvariationen entschieden werden soll. Ebenso ist sie bei der „make or buy“ Entscheidung wertvoll, denn bei Fremdbezug von Leistungen fallen nicht die Vollkosten bei Eigenerstellung vollständig weg, sondern nur die variablen Kostenbestandteile!

### Preisuntergrenzen

In wirtschaftlicher Hinsicht stellen die variablen Stückkosten die kurzfristige, die gesamten Stückkosten die langfristige Preisuntergrenze dar! Die kurzfristige Preisuntergrenze ist bei Unternehmen von großer Bedeutung, beispielsweise wenn es um die Annahme von zusätzlichen Aufträgen zur Auslastung vorhandener Kapazitäten geht.

## 5.3

### A B C Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (Direct Costing)

Bisher wurde von einem „Fixkostenblock“ ausgegangen, der nicht weiter unterschieden und kostenanalytisch betrachtet wurde. In der Realität sind Fixkosten aber durchaus weiter differenzierbar.

### Weitere Differenzierung der Fixkosten

In der Literatur wird diesbezüglich regelmäßig unterschieden in

- **Fixkosten einzelner Erzeugnisarten (Produktarten)**

Hierzu zählen fixe Kosten, die man der Gesamtmenge einer bestimmten Erzeugnisart zurechnen kann, z. B. die Abschreibungsbeträge für eine Maschine, die nur zur Erstellung einer bestimmten Erzeugnisart eingesetzt wird.

- **Fixkosten einzelner Erzeugnisgruppen (Produktgruppen)**

Hierzu gehören fixe Kosten, die man der Gesamtmenge einer Gruppe von Produkten zurechnen kann, z. B. die kalkulatorischen Kosten eines bestimmten Fahrzeugs, eines speziellen EDV-Programms usw.

- **Fixkosten einzelner Kostenstellen**

Diese beinhalten fixe Kosten, die ausschließlich für bestimmte Kostenstellen anfallen, z. B. das Gehalt des Bademeisters für das Hallenbad.

- **Fixkosten einzelner Betriebsbereiche**

Das sind fixe Kosten, die für mehrere Kostenstellen gemeinsam anfallen, beispielsweise Miete für ein Gebäude, das ausschließlich von diesen Kostenstellen genutzt wird, Kasse im städtischen Bad.

## • Fixkosten des gesamten Betriebes

Alle fixen Kosten, die sonst nicht zurechenbar sind, z. B. die Kosten der Betriebsleitung.

Je nachdem, wie fein eine Differenzierung vorgenommen wird bzw. vorgenommen werden kann, können z. B. 5 Stufen des Deckungsbeitrags unterschieden werden:

Erlöse
– variable Kosten
= <b>Deckungsbeitrag I</b>
– Fixe Kosten der Erzeugnisart
= <b>Deckungsbeitrag II</b>
– Fixe Kosten der Erzeugnisgruppe
= <b>Deckungsbeitrag III</b>
– Fixe Kosten der Kostenstelle
= <b>Deckungsbeitrag IV</b>
– Fixe Kosten des Betriebsbereiches
= <b>Deckungsbeitrag V</b>
– Fixe Kosten des gesamten Betriebes
= <b>Ergebnis</b>

Schema der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung

Zur Verdeutlichung des Prinzips der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung wird nun das Beispiel des Badebetriebs erweitert.

Eine Kostenanalyse habe folgende Aufteilung der Fixkosten ergeben:

a) Fixkosten einzelner Kostenstellen:

Gehalt des Bademeisters, kalkulatorische Kosten der Einrichtung usw. für das Hallenbad 283.000 €, kalk. Kosten für die Ausstattung des Solariums von 122.000 € und für die Sauna von 45.000 €.

b) Fixkosten der Betriebsbereiche:

Für Solarium und Sauna wird ein gemeinsamer Ruhebereich genutzt, die kalk. Kosten der Einrichtungsgegenstände belaufen sich auf 76.000 €.

Der Rest der Fixkosten stelle Fixkosten des gesamten Betriebs dar, z. B. die Abschreibung für das Gebäude oder das Gehalt des Kassenpersonals.

Daraus kann nun eine mehrstufige (hier: dreistufige) Deckungsbeitragsrechnung erstellt werden:

	Hallenbad	Solarium	Sauna	Insgesamt
Erlöse in €	1.120.000	245.000	150.000	1.515.000
– variable Kosten in €	262.000	104.200	89.800	456.000
= Deckungsbeitrag I in €	858.000	140.800	60.200	1.059.000
– Fixkosten der Kostenstellen in €	283.000	122.000	45.000	450.000
= Deckungsbeitrag II in €	575.000	18.800	15.200	609.000
		34.000		
– Fixkosten Betriebsbereiche in €	–	76.000		76.000
= Deckungsbeitrag III in €	575.000	–42.000		533.000
– Fixkosten des gesamten Betriebes in €				554.000
= Ergebnis in €				–21.000

### Bessere Entscheidungs- fundierung

Diese Rechnung zeigt nun genauer als das einfache Direct Costing auf, welche Bestandteile der fixen Kosten bei einer Stilllegung z. B. der Sauna abgebaut werden könnten (beispielsweise durch den Verkauf der Saunaeinrichtung) und welche in jedem Fall weiter bestehen würden (beispielsweise die Gebäudeabschreibung oder die Leitungskosten). Die Entscheidung über Leistungsvariationen und auch die zwischen Eigenherstellung und Fremdbezug kann damit besser fundiert werden.

Auch wenn die kostenmäßige Betrachtung hier im Vordergrund steht, so muss doch darauf hingewiesen werden, dass die Verbesserung des Betriebsergebnisses auch durch andere Maßnahmen in Angriff genommen werden kann und sollte, beispielsweise durch Erhöhung der Eintrittspreise, bessere Auslastung durch Werbemaßnahmen usw.

### Kontrollfragen

25. Was versteht man unter einem Deckungsbeitrag?
26. Für welche Entscheidungssituation bietet die Deckungsbeitragsrechnung wichtige Informationen?
27. Welche Arten der Deckungsbeitragsrechnung kennen Sie?
28. Wodurch unterscheiden sich diese Arten?

## 11 **A B C** Das Berichtswesen – zentrales Medium des Controlling

### 11.1 **A B C** Berichte und Berichtswesen

Controlling hat definitionsgemäß (siehe Kapitel 7) die Aufgabe, Steuerungsinformationen zu beschaffen und diese an die jeweiligen Entscheidungsträger weiterzugeben. Diese zweckgerichtete Informationsaufbereitung und -weitergabe erfolgt hauptsächlich in Form von **Berichten**.

#### Definition „Bericht“<sup>64)</sup>

##### Definition

Berichte dienen der Kommunikation von Planungs- und Kontrollinformationen und sollen Steuerungsmaßnahmen auslösen.

##### Unterschiedliche Anwendungsformen von Berichten

Die voraussichtlich häufigste Anwendung von Berichten sind (meist) **standardisierte Auswertungen** aus dem Zahlenwerk der Kosten- und Leistungsrechnung. Eine Darstellung der Situation einer Kostenstelle zu einem bestimmten Zeitpunkt liefert dem (Fachbereichs-)Verantwortlichen in zusammengefasster und anschaulicher Form die Informationen, die er zur Beurteilung der Lage seines Fachbereiches braucht. Dazu werden in der Praxis sogenannte „**Standardberichte**“ erstellt, die in der Regel auf dem einmal ermittelten Informationsbedarf der Berichtsempfänger basieren. Dazu sind Kostenstellenberichte nach Kostenarten oder nach Produkten, sowie Kostenträger- oder Produktberichte, Projektberichte und Kennzahlenberichte (monetäre und nichtmonetäre Kennzahlen) denkbar. Von den Standardberichten zu unterscheiden sind weitere Berichte in Form von „**Abweichungsberichten**“ (nur bei festgestellten Abweichungen vorher definierter Kennzahlen) oder „**individuellen Sonderberichten**“. Zu Letzteren zählen z. B. fallweise angeforderte Ad-hoc-Berichte, wenn ein akuter Informationsbedarf bzgl. eines Produkts, einer Organisationseinheit oder eines Betriebes bestehen.

##### Generelle Anforderung an Berichte

Allgemein kann die Anforderung formuliert werden, dass **Berichte im richtigen Umfang, zum richtigen Zeitpunkt und in komprimierter Form der Leitungs- bzw. Entscheidungsebene die für die Steuerung erforderlichen Informationen liefern sollen**. Daher spielt eine wesentliche Rolle, alle wichtigen und steuerungsrelevanten Informationen in einem Bericht fokussiert aufzunehmen und unwichtige Informationen auszublenden. So können und sollen „Datenfriedhöfe“ bewusst vermieden werden. Die für die Kennzahlenbildung in Kapitel 9 zusammengetragenen Aspekte sind in der Regel auch auf Berichte anzuwenden (z. B. Zeitnähe, Transparenz, Zukunftsorientierung etc.). Bei der Erstellung von Berichten dienen folgende Grundfragen als Anhaltspunkte:

#### Grundfragen bei der Gestaltung eines Berichtes

##### Grundfragen zur Erstellung von Berichten

- **Wozu** soll berichtet werden (Anlass des Berichtes)?
- **Wer** soll berichten (Controller, Bürgermeister, etc.)?
- **Was** soll berichtet werden (Inhalt des Berichtes)?
- **Wem** soll berichtet werden (Berichtsempfänger)?
- **Wann** soll berichtet werden (zeitlicher Abstand der Berichte)?
- **Wie** soll berichtet werden (Aufbau und Gestaltung des Berichtes)?

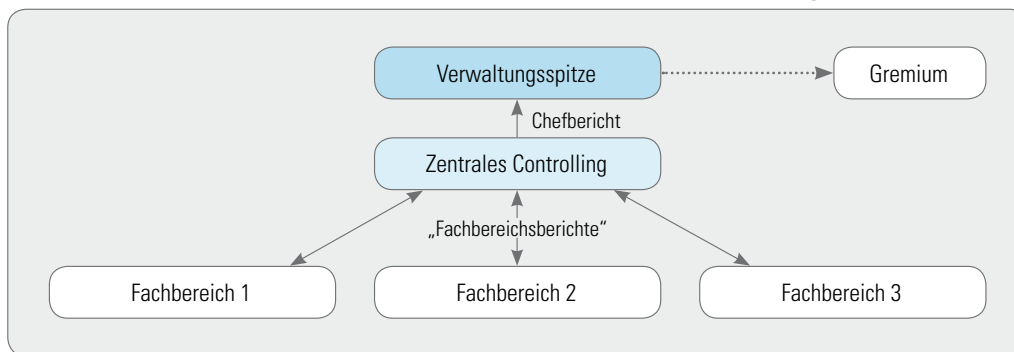
<sup>64)</sup> Vgl. Horváth, P.: Controlling, 11. Auflage, München 2009, S. 547, 541

Berichtsempfänger einer Kommune sind in der Regel die Verwaltungsspitze (erster Bürgermeister/Oberbürgermeister/Landrat/Bezirkstagspräsident), nach den örtlichen Gepflogenheiten der Rat/Kreis- bzw. Bezirkstag bzw. deren Ausschüsse, sowie Führungskräfte auf allen Hierarchie-Ebenen. Berichte sind also sowohl für die oberste Führungsebene als auch für die darunter liegenden Hierarchie-Ebenen erforderlich.

Berichte in den unterschiedlichen Hierarchie-Ebenen einer Verwaltung

So benötigt der Oberbürgermeister einer kreisfreien Stadt als Standardbericht z. B. einen „Chef-Bericht“, der die berichtswerten Entwicklungen aller Referate bzw. Ämter zusammenfasst. Selbstverständlich sollten aber auch die Amtsleiter regelmäßig eine Rückmeldung über die Situation ihres organisatorischen Verantwortungsbereichs erhalten.

### Unterschiedliche Arten von Berichten in Kommunalverwaltungen



Hierarchische Struktur von Berichten

Die Berichterstattung erfolgt in entgegengesetzter Richtung zur Weisungsbefugnis, d. h. die unteren Hierarchieebenen (Berichterstatter) berichten den oberen Hierarchie-Ebenen. Somit kann jede Führungskraft Berichtsempfänger und Berichterstatter sein. Vor der Festlegung der regelmäßigen Berichtspflichten und -termine sollte sorgfältig das Informationsbedürfnis der jeweiligen Adressaten geklärt werden. Dabei kann empfohlen werden, dies als „bottom up“-Prozess umzusetzen. Dies bedeutet, dass zunächst die Berichte der untersten Ebene vorliegen sollten, um zu klären, welcher Anteil und welcher Inhalt der Informationen in verdichteter Form für die nächsthöhere Ebene erforderlich sind. Wie aus der vorstehenden Abbildung ersichtlich wird, entsteht ein System des „Gebens und Nehmens“ zwischen einer zentralen Controllingstelle und den dezentralen wirtschaftlichen Einheiten sowie der Amtsleitung. Es wird sinnvollerweise maßgeblich von der zentralen Controllingstelle organisiert, die auch einen (nicht unerheblichen) Teil der Informationsbereitstellung leistet. Damit der regelmäßige Austausch von Informationen funktionieren kann, sollte vor allem die dezentrale Erfassung und Meldung von Leistungsmengen und Bearbeitungszeiten als verpflichtende Aufgabe der wirtschaftlichen Einheiten definiert sein.

Notwendigkeit einer zentralen Stelle zur Verdichtung der Informationen

Ob innerhalb einer Verwaltung überhaupt eine Steuerung über die Erstellung, Weiterleitung und Auswertung von Berichten stattfindet, hängt in erster Linie von der Art der Führung der Verwaltungsspitze ab. Die Steuerung der Verwaltungsabläufe über schriftliche Berichte kann also von den Beschäftigten nicht erzwungen werden, wenn dies von der Führungsebene nicht gewünscht wird. In diesem Falle würden Berichte – und seien sie noch so optimal gestaltet – mit großer Wahrscheinlichkeit im Aktenordner verschwinden, ohne ihren Zweck als Steuerungsgrundlage zu erfüllen. Die Frage der Verwaltungssteuerung über zusammenfassende Berichte hängt sicherlich auch mit der Größe der Verwaltung zusammen. Während ein erster Bürgermeister in einer kleinen Gemeinde das Geschehen in seiner Gemeindeverwaltung mit sechs Beschäftigten noch recht gut überblicken kann, wird dies in einer kreisfreien Stadt oder einem Land-

Die Form eines Berichtswesens ist örtlich zu entscheiden

ratsamt (mit etwa 300 Beschäftigten in der Kernverwaltung) nicht mehr so einfach möglich sein. Um dieser heterogenen Situation der Verwaltungen und vor allem dem Postulat der Selbstverwaltung gerecht zu werden, ist auch in der 2007 erlassenen Haushaltsverordnung Doppik die Erstellung regelmäßiger und systematischer Berichte nur indirekt gefordert:

### Auszug aus der KommHV-Doppik<sup>65)</sup>

#### § 27

#### Berichtspflicht

- (1) Der Gemeinderat (Kreistag, Bezirkstag) entscheidet über Zahl und Umfang der unterjährigen Berichte.
- (2) Der Gemeinderat (Kreistag, Bezirkstag) ist unverzüglich zu unterrichten, wenn
  1. eine haushaltswirtschaftliche Sperre nach § 28 verfügt worden ist,
  2. sich abzeichnet, dass sich das Planergebnis von Ergebnishaushalt oder Finanzhaushalt wesentlich verschlechtert, oder
  3. erkennbar wird, dass sich die Gesamtauszahlungen einer Maßnahme des Finanzhaushalts nicht nur geringfügig erhöhen werden.

Eine Argumentationshilfe für die grundsätzliche Berechtigung einer Berichterstattung liefern die allgemeinen Maßstäbe der sparsamen und wirtschaftlichen<sup>66)</sup> Führung der Haushaltswirtschaft oder die geeignete Weise der Überwachung von Erträgen und Aufwendungen (vgl. §§ 25, 26 KommHV-Doppik). Eine angemessene Überwachung dieser Buchungsströme wird durch ein betriebswirtschaftliches Berichtswesen maßgeblich unterstützt.

#### Praxistipp

#### Praxistipp

Vor der Aufnahme eines systematischen Prozesses der Steuerung über Berichte kann empfohlen werden, ein **Fachkonzept** zu der angestrebten Struktur des Berichtswesens und zum Umgang mit den Berichten zu erstellen. Dieses Konzept sollte die ausdrückliche Zustimmung der Verwaltungsspitze haben.

Die verwaltungsinterne Erstellung von Berichten kann als zentrales, unterjähriges Informationsinstrument die Steuerungsabläufe, sowohl zwischen dem politischen Gremium (Kreistag) und der Verwaltung, als auch diejenigen innerhalb der Verwaltung von der Verwaltungsspitze bis zur untersten Hierarchieebene, neu gestalten. Berichte über Budgets im Haushaltsplan sollten standardisiert, regelmäßig und in kurzem Zeitabstand erstellt werden. Fachbereichsberichte z. B. als Jahresbericht oder zur Vorbereitung der Haushaltsplanung oder Berichte zu den kommunalen Beteiligungen werden dagegen vsl. nur einmal im Jahr erstellt.

Konzeptionell sollte vom Controlling in Abstimmung mit den Führungsebenen bzw. den Gremien eine unterjährige „Gesamtstruktur“ der Berichte mit ihren unterschiedlichen Adressaten, Zweckbestimmungen und Ursprüngen geplant werden. Die Gesamtheit

<sup>65)</sup> Der Absatz 2 des § 27 KommHV-D findet sich fast wortgleich auch im § 29 der KommHV-Kameralistik. Der Absatz 1 ist dagegen nur in der doppischen Haushaltsverordnung enthalten.

<sup>66)</sup> Vgl. Art. 61 Abs. 2 Satz 1 der Gemeindeordnung (GO).

aller dem betrieblichen Informationsbedarf angepassten, geordneten Berichte wird oft als **Berichtssystem**<sup>67)</sup> bezeichnet. Als Beispiel für ein solches Berichtssystem soll die nachfolgende Zusammenstellung dienen:

Definition  
Berichtssystem

**Denkbare Konzeption eines Berichtswesens**

Person \ Monat	Controller	Leitung der wirtsch. Einheit	Abteilungsleiter	Amtsleitung	Welcher Inhalt bzw. Bericht?
Januar	[Bar chart showing data for Controller, Unit, and Dept. Leader]				<b>Jahresbericht</b> • Monatliche Übersicht (Kostenstellenblatt) + ggf. Basiskennzahlen + ggf. Abstimmungsgespräche • Mtl. Übersicht • Rückmeldung/ Abstimmung/ Abweichungsanalyse
Februar	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
März	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
April	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
Mai	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
Juni	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
Juli	[Bar chart showing data for Controller, Unit, and Dept. Leader]				<b>Halbjahresbericht</b> • Mtl. Übersicht • Rückmeldung/ Abstimmung/ Abweichungsanalyse
August	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
September	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
Oktober	[Bar chart showing data for Controller, Unit, and Dept. Leader]				<b>Bericht 3. Quartal</b> • Mtl. Übersicht • Rückmeldung/ Abstimmung/ Abweichungsanalyse
November	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	
Dezember	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	[Bar chart]	

In diesem Falle ist das Berichtswesen durch die Erstellung eines Jahresberichtes, eines Halbjahresberichtes sowie eines ergänzenden Berichtes zum Ende des dritten Quartals gekennzeichnet. Jeweils vor den Berichtszeiträumen erfolgt ein Austausch der Informationen zwischen den Fachbereichen und dem zentralen Controlling. In diesen Informationsaustausch sind auch die weiteren Führungsebenen der Verwaltungen (Abteilungen, Referate etc.) zumindest in der Form der Kenntnisnahme einbezogen. In den sonstigen Zwischenmonaten findet eine Informationsversorgung der Fachbereiche durch das zentrale Controlling (in der Form von Kostenstellenberichten o. ä.) statt.

Der soeben gebrauchte Begriff des „Berichtswesens“ bedarf noch einer Erläuterung:

**Definition eines Berichtswesens**

Ein Berichtswesen umfasst alle Institutionen und Funktionen, die sich mit der Erstellung von Informationen in Form von Berichten und deren Übertragung zum Ort ihrer Verwendung befassen.<sup>68)</sup>

Definition

<sup>67)</sup> Horváth, P., Controlling, S. 542

<sup>68)</sup> Ähnlich vgl. Horváth, P., Controlling, S. 540



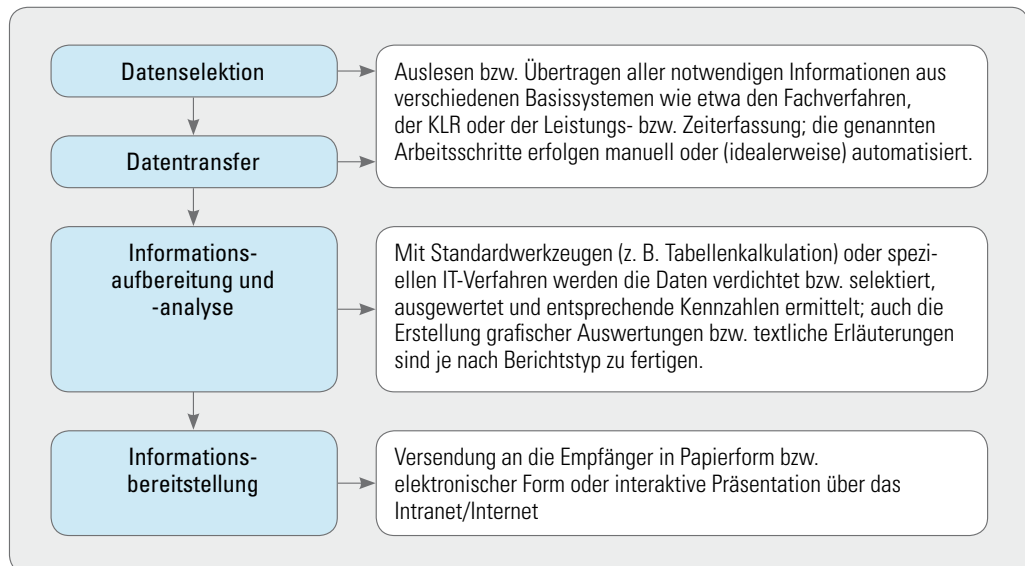
### E-Reporting als moderne Form eines Berichtswesens

Ein **Berichtswesen** soll also als **zentrales Medium**, als „Drehscheibe“ der systematischen Informationsversorgung bzw. des Informationsaustauschs dienen. Die Summe aller Berichte bildet somit wie ein Spiegelbild die in der Verwaltung ablaufenden Planungs-, Steuerungs- und Kontrollprozesse ab. Als Synonym für das Berichtswesen wird häufig der anglistische Begriff des „**Reporting**“ verwendet. Ein Berichtswesen, das möglichst umfangreich durch IT-Verfahren unterstützt wird, kann folglich unter dem Begriff „**E-Reporting**“<sup>69)</sup> verstanden werden. Das elektronische Berichtswesen ist ein controllinggerechtes und empfängerorientiertes Informationsvermittlungssystem, das die Lücke zwischen der Informationsentstehung und der Informationsverarbeitung schließt. Insbesondere die medienbruchfreie<sup>70)</sup> Verknüpfung der beteiligten IT-Systeme ist für ein funktionierendes E-Reporting bedeutsam.

### Ablauforganisatorische Aspekte des Berichtswesens

Aus **ablauforganisatorischer Sicht** gliedert sich ein Berichtswesen in folgende Schritte:

#### Prozesse des Berichtswesens



#### • Zur Datenselektion und zum Datentransfer:

Insbesondere beim Aufbau eines verwaltungsinternen Berichtswesens werden die zugrunde liegenden Daten in der Regel zunächst aus der Finanzbuchhaltung übernommen. Dazu werden häufig die **(Export-)Schnittstellen** der Finanzsoftware zu standardisierten Tabellenkalkulationsverfahren genutzt. Daneben können allerdings manche Daten (wie etwa Fallzahlen, Qualitätsmerkmale etc.) eben nicht aus Vorsystemen importiert werden, sondern müssen manuell eingepflegt werden. In diesem Fall ist die Art und Weise der Datenerfassung, die Zuständigkeit, eine ggf. erforderliche Überprüfung sowie der Zeitpunkt bzw. die Häufigkeit für die Auswertungszwecke zu regeln.

Für die Datenerfassung sind alle Organisationseinheiten zuständig, welche die berichtsrelevanten Informationen erfassen, wie z. B. die Kämmererei, das Controlling, die entsprechenden Fachressorts (z. B. in Fachverfahren).

<sup>69)</sup> Vgl. Spezifikationsbericht „E-Reporting“ der Landeshauptstadt Magdeburg, KID Magdeburg GmbH, Landeshauptstadt Schwerin und des Landkreises Ludwigslust im Rahmen der Initiative Media@Komm-Transfer, 2006

<sup>70)</sup> Im Sinne von eGovernment sollten insbesondere verwaltungsinterne Abläufe möglichst durchgehend elektronisch abgebildet werden. Ein Wechsel zu papiergebundenen Dokumenten und ggf. wieder zurück verkompliziert die Abläufe unnötig.

Datengewinnung sowohl durch Übernahme aus Vorsystemen als auch durch manuelles Einpflegen

• **Zur Informationsaufbereitung und Informationsanalyse**

Die Zuständigkeit für die Berichterstellung, d. h. die Aufbereitung und Analyse der Daten, umfasst meist sowohl zentrale Organisationseinheiten (Controlling, Kämmerer) als auch die jeweiligen Fachämter (dezentrale Organisationseinheiten). Während spezifische Kennzahlen oft von einer zentralen Controlling-Stelle ermittelt werden, können Erläuterungen und fachliche Ergänzungen jedoch meist nur durch die Fachbereiche vorgenommen werden. Sind für die inhaltliche Aufbereitung des Berichtes Fachkenntnisse notwendig, müssen die dezentralen Organisationseinheiten bei der Erstellung federführend sein.

Insbesondere bei kleineren Verwaltungen ist die zentrale Erstellung von Berichten denkbar. Trotzdem sollte auch hier mindestens eine mündliche Abstimmung mit dem Verantwortlichen des Fachamts vorausgehen. Nur wenn keine fachspezifische Interpretation der Daten erforderlich und geboten ist, könnten zentrale Organisationseinheiten die Erstellung übernehmen. Da die Organisation des Controlling bzw. der Steuerungsunterstützung von Kommune zu Kommune unterschiedlich gestaltet ist, müssen auch die Zuständigkeiten für die Berichterstellung an die individuellen Gegebenheiten vor Ort angepasst werden.

• **Zur Informationsbereitstellung:**

Die Informationsbereitstellung hängt von der organisatorischen Ausgestaltung der Informationsversorgung ab. Berichte können entweder in Papierform, als elektronische Datei oder als Online-Generierung bereitgestellt werden. Die Möglichkeit, im Papierdokument einfach zu blättern und beliebig Notizen hinzuzufügen, wird bei einem traditionellen Bericht in Papierform oft als Vorteil empfunden. Auch im Bereich der Verwaltungen werden papiergebundene Berichte insbesondere in den oberen Führungsebenen bevorzugt. Das Arbeiten mit Papierberichten bedingt aber auch, dass es je nach Organisation der Postverteilung in einer Kommune durchaus einige Tage dauern kann, bis sie ihren Empfänger erreicht haben. Dagegen kann ein elektronisches Dokument per E-Mail an die in Frage kommenden Adressaten verschickt werden oder im Intranet über einen herkömmlichen Browser bzw. in Groupware-Applikationen zum Download bereitgestellt werden. Häufig wird ein und dasselbe Dokument damit aber mehrfach gespeichert, wobei sich bei Veränderungen an dem Dokument leicht Unklarheiten über die richtige Version ergeben können. Nachteilig könnte ferner sein, dass bei elektronischen Nachrichten die Vertretung im Abwesenheitsfall in der Praxis häufig ungelöst ist.

**Unterschiedliche Möglichkeiten zur Bereitstellung der Informationen**

**Möglichkeit zur Nutzung der elektronischen Datenverarbeitung**

**Praxistipp**

Unter Berücksichtigung der genannten Vorteile und Nachteile sollte ausgehend von der einzelnen Situation je nach Arbeitsstil der Adressaten eine Lösung gewählt werden, die den Berichten die größtmögliche Aufmerksamkeit sichert. Aus dem Gesichtspunkt des erforderlichen Aufwands eher kritisch zu sehen sind mehrfache Verteilungswege (sowohl Papierberichte als auch elektronischer Versand oder Bereitstellung im Intranet) als Dauerlösung. Für Übergangszeiträume dagegen können mehrere Zugangswege durchaus sinnvoll sein, um die Adressaten mit den Vorteilen des jeweiligen Systems bekannt zu machen.

**Praxistipp**

Als weitergehende Lösung ermöglicht die Online-Generierung von Berichten den Adressaten eine unmittelbare Arbeit an den Auswertungsdaten. Voraussetzung ist ein Zugang der Fachbereiche zu einer ggf. vorhandenen Auswertungssoftware bzw. zur Software

der Kosten- und Leistungsrechnung, wodurch die Versorgung mit den aktuellen Daten auch als „Holschuld“ der Fachbereiche verstanden werden kann. Insbesondere OLAP-Technologien (= Online Analytical Processing) umfassen Methoden und Werkzeuge, mit denen mehrdimensionale, komplexe Anfragen an Datenbanken gestellt werden können, welche die Fachbereiche aber häufig überfordern.

Wie oben bereits erläutert, wird in Verwaltungen derzeit häufig noch eine zentrale Ausprägung der Kosten- und Leistungsrechnung zu finden sein, weshalb die Übermittlung von Informationen aus der KLR dann typischerweise eine „Bringschuld“ des zentralen Controlling ist.

## 11.2 A B C Aspekte der Berichtsgestaltung

Die bei der Berichterstellung zu beachtenden Fragestellungen wurden oben bereits dargestellt. Dabei ist neben dem bereits erwähnten Berichtszweck, d. h. wem und aus welchem Anlass berichtet wird, zu berücksichtigen, dass

- ❶ Berichtsinhalte
- ❷ Berichtszeiträume und
- ❸ Berichtsform

in gegenseitiger **Wechselwirkung** zueinander stehen.

### Zu ❶ – Berichtsinhalte

Aus zeitlicher Sicht können in Berichten grundsätzlich sowohl Plan- und Ist-Werte als auch Prognosewerte sowie Vergleichswerte enthalten sein. Wie in Kapitel 9 schon erläutert, erhöhen solche Vergleichsinformationen (Plan-Ist-Vergleiche, Vergleich zur vorhergehenden Periode oder Vergleich zum gleichen Berichtszeitraum im vergangenen Jahr, intra- oder interkommunale Vergleiche) die Aussagekraft der Berichte.

Je nach Fokus können Berichte sowohl finanzwirtschaftliche als auch qualitative und produktbezogene Informationen beinhalten. Auch im öffentlichen Bereich werden innerhalb der Berichte finanzwirtschaftliche oder kostenorientierte Daten (z. B. Berichte zum Stand der Haushaltsdurchführung) eine dominierende Rolle einnehmen. Neben den monetären Kennzahlen sollten daneben zukünftig die Qualitäts- und Wirkungskennzahlen an Bedeutung gewinnen.

### Zu ❷ – Dauer des Berichtszeitraums

Die Dauer des Berichtszeitraums hängt u. a. mit der Häufigkeit der Berichterstattung zusammen. Diese ist wiederum auch vom Bedarf an Steuerungsinformationen abhängig. Grundsätzlich sollten Berichte (außer bei Einzelprojekten) in einem festen Rhythmus erstellt werden. Als Beispiel sind Monatsberichte einer Kläranlage, Wochenberichte der Personalabteilung über geleistete Arbeitsstunden, Quartalsberichte über die Entwicklung der Kosten auf den einzelnen Kostenstellen, zu nennen. Zur Information der Verwaltungsführung werden **quartalsweise, mindestens aber zum Halbjahr** umfassendere Berichte (in schriftlicher Form, mit Abweichungsanalysen zu Kosten und Leistungsdaten, Prognosen und Handlungsempfehlungen) empfohlen<sup>71)</sup>. In der Praxis wird dabei, mangels Aussagekraft, oft auf den Bericht nach dem ersten Quartal verzich-

Der Inhalt von Berichten, der Berichtszeitraum, der Berichtszweck stehen in Wechselwirkung mit der Berichtsform

Häufigkeit der Berichterstellung

Halbjahresberichte als Pflichtprogramm

<sup>71)</sup> Siehe auch Ibler, J., Berichtswesen und Kennzahlen, KommunalPraxisSpezial Nr.2/2003: „Halbjahresberichte genügen den Anforderungen der Zeitnähe nicht, Mindestanforderung wären Quartalsberichte, idealerweise Monatsberichterstattungen“

tet. Gerade beim Aufbau des Berichtswesens ist eine geringere Häufigkeit zu empfehlen; dabei sollte ein abgestufter Umfang der Steuerung in den einzelnen wirtschaftlichen Einheiten auch durch ein abgestuftes Berichtswesen abgebildet werden.

Grundlage der in der Regel durch eine zentrale Controllingstelle erzeugten „Chef-Berichte“ sind die Rückmeldungen der wirtschaftlichen Einheiten. In der Praxis hat es sich bewährt, für diese Rückmeldungen Standard-Formular-Lösungen einzuführen.

Das nachfolgende Muster soll zur Gedankenanstregung für die eigene Gestaltung eines „Rückmeldeformulars“ dienen:

Standardisiertes Rückmeldeformular für das zentrale Controlling

**Muster-Rückmeldeformular**

1. Darstellung des Budgets							
	Haushaltsansatz	Einnahmen/Ausgaben 1. Quartal	Einnahmen/Ausgaben 2. Quartal	Einnahmen/Ausgaben kumuliert	Differenz zum Haushaltsansatz Sp. 2–Sp. 5	Differenz zum Haushaltsansatz Sp. 6 : Sp. 2 *100	Prognose zum Jahresende
Spalte	2	3	4	5	6	7	8
Einnahmen							
Personalausgaben							
Sachaufwand							
Transferleistungen							
Budgetwerte (Ausgaben/Einnahmen)							
Bewegl. Anlagevermögen							

Stellungnahme zur Entwicklung des Budgets (Abweichungen vom linearen Verlauf, absehbare Mehr- oder Mindereinnahmen/-ausgaben, Vorschläge für Gegensteuerungsmaßnahmen, eingeleitete Maßnahmen usw.) :

---



---

**2. Ziele (nur soweit Zielvereinbarungen bestehen)**

Ggf. tabellarische Auflistung der Planziele, der aktuellen Zielerreichung und einer Begründung, wenn ein Ziel nicht erreicht worden ist oder erreicht werden kann, sowie etwaige Gegenmaßnahmen

**3. Kommentar des Budgetverantwortlichen zur Produkterstellung und Verwendung des Budgets:**

Ggf. besondere Maßnahmen, Entwicklungen, Probleme etc.

**Jahresberichte dokumentieren die Zielerreichung**

Während **Halbjahresberichte** ein wichtiger Bestandteil der **unterjährigen** Steuerung sind, fassen die meist im ersten Halbjahr des Folgejahres erstellten **Jahres-Abschlussberichte** ex post das gesamte Wirtschaftsjahr zusammen. Die Jahreswerte ergeben sich kumulativ aus den unterjährigen Berichten. Die Jahres-Abschlussberichte sollen u. a. inhaltlich dokumentieren, **wie** die Zielerreichung der wirtschaftlichen Einheit erfüllt wurde, wie die Kostenplanung eingehalten und wie die Produktziele realisiert werden konnten. Ferner ist zu berichten, welche Budgetüber- oder -unterschreitungen im Rahmen der dezentralen Ressourcenverantwortung managementbedingt waren und wo Budgetüberträge vereinbart wurden. An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass die KommHV-Doppik in den Vorschriften zum Jahresabschluss einen Planvergleich der genannten Informationen fordert (vgl. § 84 Abs. 2 KommHV-D). Das Berichtswesen kann also für die Finanzverwaltung eine wichtige Vorleistung für die Erarbeitung des Jahresabschlusses darstellen.

Für die Analyse der bereitgestellten Berichte ist der Leiter des jeweiligen Fachbereichs zuständig. Bei erkennbaren Abweichungen hat dieser eine Informationspflicht, entweder an die nächsthöhere Führungsebene (Bürgermeister, Landrat, Abteilungsleitung, Kämmerei) oder die zentrale Controllingstelle.

#### Zu ④ – Berichtsform

**Die Form der Berichte ist entscheidend für deren Akzeptanz!**

Auch für den Aufbau und die Gestaltung der einzelnen Berichte sind gewisse Rahmenbedingungen vor allem aus Gründen der Akzeptanz zu beachten.


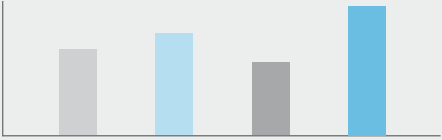


Die Herausforderung an die Ausgestaltung eines Berichtes liegt – wie in Kapitel 11.1 bereits geschildert – darin, für den Adressaten die für ihn wichtigen und steuerungsrelevanten Informationen komprimiert und verständlich aufzubereiten. Ziel ist – wie gesagt – „Datenfriedhöfe“ zu vermeiden.

Wesentlicher Aspekt der Ausgestaltung von Berichten ist die Art und Weise der Darstellung von Inhalten. Die Daten müssen für den Empfänger leicht verständlich und einfach zu interpretieren sein. Eine seitenlange Auflistung von Zahlen führt oft zu Desinteresse bzw. ungewollten Reaktionen beim Empfänger. Durch eine Klassifizierung und entsprechende Verdichtung der Daten kann die Vielzahl reduziert werden. Insbesondere stellen **Kennzahlen**, wie besprochen, Informationen in aggregierter Form dar. Schon aus haushaltsrechtlichen Vorschriften wie § 4 Abs. 3 KommHV-Doppik ergibt sich, dass Kennzahlen und dazugehörige Zielwerte in Berichten zukünftig zunehmen werden. Somit wird ein Beitrag zur Konzentration auf das Wesentliche geleistet. Ferner bleibt der Berichtsinhalt steuerungsrelevant, da sich Berichterstatter und Berichtsempfänger an den gesetzten Zielkriterien orientieren.

Häufig erleichtert eine ansprechende **grafische Aufbereitung der Daten** die Beschäftigung mit den Berichtsinhalten deutlich. Layout und Grafik spielen daher für die adressatengerechte Gestaltung des Berichtswesens eine wichtige Rolle. Die grafische Unterstützung bewirkt eine erhöhte Aufmerksamkeit und lässt den Empfänger die Informationen besser verarbeiten. Werden Berichte schriftlich verfasst, stehen u. a. folgende grafische Gestaltungsmittel zur Verfügung:

**Gestaltungsmöglichkeiten zur Darstellung von Berichtsinhalten**

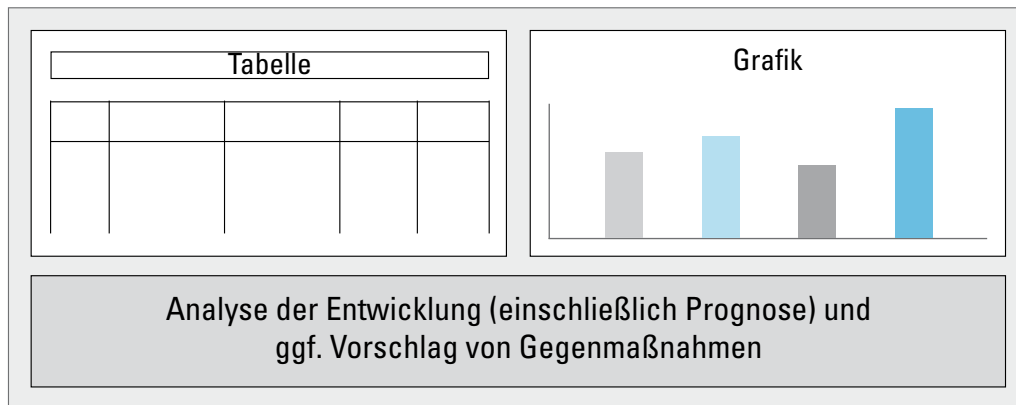
Unterschiedliche Gestaltungsmittel für die Darstellung der Informationen

<p style="text-align: center;"><b>Tabellen</b></p> 	<p>Tabellen ermöglichen die zweidimensionale Darstellung von Zahlenreihen. Sie bieten sich an, wenn verschiedene Werte nebeneinandergestellt und verglichen oder ein Überblick über einen Bereich gegeben werden soll und die Leser gewohnt sind, mit Zahlen zu arbeiten.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Diagramme/Grafiken</b></p> 	<p>Grafiken sollten einfach und schnell interpretierbar sein und das Datenmaterial anschaulich darstellen. Es besteht die Gefahr, durch zu viel Farbeinsatz und zu komplexe Grafiken deren Vorteile zu verspielen. Meist ist es sinnvoll, Grafiken nicht alleine, sondern in Verbindung mit den zugrunde liegenden Tabellen zu verwenden.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Ampel</b></p> 	<p>Bei Über- oder Unterschreitung entsprechend definierter Schwellenwerte ändern die Ampeln ihre Farbe. Als Vorteil ist zu nennen, dass Ampeln eine einfache Alarmfunktion darstellen und die Priorisierung erleichtern. Nachteilig ist die Gefahr einer Konzentration nur auf Bereiche mit roten Ampeln bzw. eine Vernachlässigung der anderen Bereiche.</p>
<p style="text-align: center;"><b>Kommentare</b></p> 	<p>Textliche Kommentare erhöhen die Aussagekraft von Berichten und erleichtern die Interpretation. Kommentare sollten so lang wie zum Verständnis notwendig und so kurz wie möglich sein. Sie erläutern die Zahlen, ersetzen jedoch nicht die eingehende Diskussion der Berichtsinhalte.</p>

Mit verstärkter Internetnutzung und der Webbasierung von Berichtswerkzeugen werden weitere grafische Darstellungen möglich, wie z. B. Nachrichtenfenster (Newsticker) oder andere multimediale Elemente. Ferner bietet insbesondere die moderne Bürokommunikation die Möglichkeit der Kombination verschiedener Darstellungsformen. Für die ansprechende Gestaltung eines Berichts an die Verwaltungsführung bzw. die Gremien soll die nachfolgende Darstellung eines sogenannten „3-Felder-Berichts“ als Anregung dienen.

Kombinationsvorschlag eines „Drei-Felder-Berichts“

### Aufbau und Struktur eines „Drei-Felder-Berichts“



Zur exakten Analyse der Daten dient die tabellarische Darstellung (Feld links oben). Die absoluten Werte der Daten lassen sich einwandfrei aus der Tabelle entnehmen und ermöglichen weitere Berechnungen. Die visuelle Darstellung in Form einer Grafik (Feld rechts oben) soll eine optisch schnellere Erfassung des Sachverhalts unterstützen. Wichtig ist aber das untere Textfeld mit der verbalen Erläuterung der Entwicklungen sowie die sich daraus ergebenden Vorschläge für das weitere Vorgehen. Selbstverständlich ist z. B. die Ausweitung zum „4-Felder-Bericht“ möglich, wenn das Textfeld für die Analyse der Entwicklung und die Vorschläge für das weitere Vorgehen in zwei separate Textfelder für Analyse/Prognose und Handlungsempfehlung geteilt wird.

Abschließend bleibt anzumerken, dass die Controlling-Aktivitäten mit der Erstellung und Verteilung bzw. Bereitstellung von Berichten in ihrer schriftlichen Form oft nicht beendet sein sollten. Als nicht unerhebliches Controlling-Instrument soll hier grundsätzlich auf **Controlling-Gespräche** als typisches Instrument verwiesen werden. So sollte ein standardisiertes Berichtswesen keinesfalls eine stetige informelle und direkte Kommunikation zwischen den verschiedenen Beteiligten, z. B. zwischen Produktverantwortlichen und dem Leiter der wirtschaftlichen Einheiten, ersetzen.

Controlling-Gespräche sind ein wichtiges Instrument neben der schriftlichen Information

### Zusammenfassung zu Kapitel 11

**Controlling** bedeutet die Sammlung, Auswertung und die Weitergabe von Informationen zur Steuerung eines Betriebes oder einer Verwaltung. Da Controlling als Führungsunterstützung alle Führungsphasen und Führungsebenen einer Verwaltung oder eines Betriebes betrifft, sollten führungsrelevante Informationen den Entscheidungsträgern in Form kurzer, übersichtlicher **Berichte** regelmäßig zur Verfügung stehen.

Aufgabe eines **Berichtswesens** ist es, die für die Steuerung relevanten Informationen in zweckmäßiger, übersichtlich aufbereiteter Form, rechtzeitig den Entscheidungsträgern zur Verfügung zu stellen. Auf die systematische und vernetzte Vorgehensweise der Berichterstellung und -weitergabe als Informationsbasis ist hinzuweisen. Gerade für das verwaltungsinterne Berichtswesen sollten heutzutage die einschlägigen elektronischen Kommunikations- und Verarbeitungsmöglichkeiten Anwendung finden (eReporting).

Zum **Prozess des Berichtswesens** gehören die Datenauswahl und deren Transfer, die Datenaufbereitung und Datenanalyse sowie die Informationsbereitstellung. Insbesondere im Bereich der Berichterstellung sollten verschiedene Möglichkeiten zur optimierten visuellen Aufbereitung der Informationen genutzt werden. Insbesondere die zweckgerichtete Kombination von Darstellungsmöglichkeiten ist im Hinblick auf die Akzeptanz der Berichte zu empfehlen.

50. Welche Formen von Standardberichten gehören zum „normalen“ Repertoire des Berichtswesens in Kommunen?
51. Warum ist für die Gestaltung eines verdichteten „Chefberichts“ eine zentrale Controllingstelle erforderlich und wie kann diese die Beschaffung der notwendigen Informationen organisieren?
52. Warum sollte man beim Aufbau eines Berichtswesens zunächst mit einer geringeren Häufigkeit von Berichten beginnen?
53. Welche Vorteile bietet die Gestaltungsvariante eines „Drei-Felder-Berichts“?
54. Welche Kommunikationswege würden Sie vorschlagen, wenn das zentrale Controlling zentral erstellte Berichte (z. B. aus der Kosten- und Leistungsrechnung) den Fachbereichen/Ämtern zur Verfügung stellen möchte?

### Kontrollfragen