

Bachelorarbeit

Kosten- und Leistungsrechnung in den Kommunen in Sachsen-Anhalt: Analyse zur Umsetzung der Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA

angefertigt an der
Hochschule Harz
Fachbereich Verwaltungswissenschaften
Studiengang Verwaltungsökonomie

vorgelegt von:

Marcel Domenz

Matrikel-Nr.: 29867

Olvenstedter Straße 57

39108 Magdeburg

E-Mail: marceldomenz@gmail.com

eingereicht am: 27.01.2025

angefertigt bei:

Erstbetreuer

Matthias Wiener

Zweitbetreuer

Prof. Dr. Oliver Junk

Inhaltsverzeichnis

Gendererklärung	III
Abbildungsverzeichnis	IV
Tabellenverzeichnis	V
Abkürzungsverzeichnis	VI
1 Einleitung	1
1.1 Ausgangslage und Problemstellung	1
1.2 Zielstellung und Aufbau der Arbeit	2
2 Theoretische Grundlagen zur Kosten- und Leistungsrechnung	4
2.1 Definitionen, Ziele und Aufgaben	4
2.2 Ebenen und Gestaltungsformen der Kosten- und Leistungsrechnung	6
2.2.1 Unterscheidung nach Zeitbezug und Sachumfang	6
2.2.2 Vollkostenrechnung	8
2.2.2.1 Kostenartenrechnung	9
2.2.2.2 Kostenstellenrechnung	11
2.2.2.3 Kostenträgerrechnung	15
2.2.3 Teilkostenrechnung	18
2.3 Aspekte und Bedeutung einer kommunalen Kosten- und Leistungsrechnung	20
2.4 Ausgangssituation der Kommunen in Sachsen-Anhalt	22
2.4.1 Finanzielle und personelle Lage der Kommunen	22
2.4.2 Jahresabschlussproblematik der Kommunen	24
2.5 Schlussfolgerungen für die empirische Untersuchung	25
3 Der § 20 Absatz 1 der Kommunalhaushaltsverordnung Sachsen-Anhalt	26
3.1 Inhaltliche und rechtliche Auslegung der bedingten Pflichtregelung	26
3.2 Bundes-, landes- und kommunalrechtliche Regelungen im Vergleich	28
3.3 Schlussfolgerungen für die empirische Untersuchung	29

4 Empirische Untersuchung	30
4.1 Untersuchungsdesign und methodische Vorgehensweise	30
4.2 Auswertung der Datenerhebung	33
4.3 Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung in der Praxis.....	35
4.3.1 Umsetzungsstand in den Kommunen in Sachsen-Anhalt	36
4.3.2 Art und Weise der Umsetzung	38
4.3.3 Probleme und Schwierigkeiten bei der Umsetzung.....	41
4.3.4 Potenzielle Einflussfaktoren bei der Umsetzung.....	44
4.4 Zusammenfassung der quantitativen Datenerhebung	47
5 Handlungsempfehlungen	49
5.1 Handlungsempfehlung an Kommunen ohne Kosten- und Leistungsrechnung	49
5.2 Handlungsempfehlung an Kommunen mit Kosten- und Leistungsrechnung	51
5.3 Handlungsempfehlung an das Ministerium für Inneres und Sport.....	52
6 Schlussbetrachtung.....	53
6.1 Methodenkritik	53
6.2 Fazit und Ausblick	54
Literaturverzeichnis	56
Anhangsverzeichnis.....	61
Eidesstattliche Erklärung	73

Gendererklärung

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in der nachfolgenden Bachelorarbeit auf eine direkte Ansprache der Geschlechter, sei es männlich, weiblich oder divers, verzichtet. Selbstverständlich gelten sämtliche Formulierungen für alle Geschlechter gleich.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Unterschied zwischen Aufwand und Kosten	4
Abbildung 2: Vorgehensweise beim Stufenleiterverfahren.....	15
Abbildung 3: Kalkulationsverfahren der Kostenträgerrechnung.....	16
Abbildung 4: Verteilung der aktuellen Jahresabschlüsse (JAB)	36
Abbildung 5: Umsetzungsstand einer Kosten- und Leistungsrechnung	37
Abbildung 6: Planungszeitraum zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung	37
Abbildung 7: Digitalisierung der Finanzverwaltung	38
Abbildung 8: Verrechnungsverfahren in der Kostenstellenrechnung	39
Abbildung 9: Kalkulationsverfahren in der Kostenträgerrechnung.....	39
Abbildung 10: Anwendungsbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung.....	40
Abbildung 11: Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung.....	41
Abbildung 12: Gründe für Nicht-Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung	42
Abbildung 13: Notwendige Formen der Unterstützung.....	44

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Kombinationen der Kostenrechnungssysteme.....	8
Tabelle 2: Gruppierung der Kostenstellen	12
Tabelle 3: Formaler Aufbau eines Betriebsabrechnungsbogens.....	13
Tabelle 4: Kommunalrechtliche Regelung zur KLR einzelner Bundesländer	28
Tabelle 5: Ergebnisse der Korrelations- und Regressionsberechnungen	45

Abkürzungsverzeichnis

BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BB	Brandenburg
BE	Berlin
BEP	Break-Even-Point
BW	Baden-Württemberg
BY	Bayern
FAG LSA	Finanzausgleichsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt
GemHVO Doppik	Gemeindehaushaltsverordnung Doppik
HB	Bremen
HE	Hessen
HH	Hamburg
JAB	Jahresabschluss
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KomHVO LSA	Kommunalhaushaltsverordnung des Landes Sachsen-Anhalt
KVG LSA	Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt
MV	Mecklenburg-Vorpommern
NI	Niedersachsen
NKHR	Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen
NPM	New Public Management
NSM	Neues Steuerungsmodell
NW	Nordrhein-Westfalen
RP	Rheinland-Pfalz
SH	Schleswig-Holstein
SL	Saarland
SN	Sachsen
ST	Sachsen-Anhalt
TH	Thüringen
VZÄ	Vollzeitäquivalent

1 Einleitung

1.1 Ausgangslage und Problemstellung

Im Rahmen der Deutschen Städtetage zwischen 1993 bis 1995 erkannten die Mitwirkenden, dass das kommunale Rechnungswesen seinerzeit veraltet war und nicht die tatsächlich benötigten Daten widerspiegelt, die für eine angemessene Ausübung der Verwaltungsaufgaben notwendig waren.¹ Der mitunter hieraus entstandene Reformierungsbedarf sollte in Form des New Public Managements (NPM), in Deutschland oftmals als Neues Steuerungsmodell (NSM) bekannt, Anklang finden, indem auf privatwirtschaftliche Methoden zurückgegriffen werden sollte.² Die Umstrukturierung des Rechnungswesens hin zur Doppik war das Ergebnis der Innenministerkonferenz der Bundesländer vom 21. November 2003.³ Diese wird unter dem Begriff des Neuen Kommunalen Finanzmanagements verstanden und soll sowohl vermögensähnliche Gegenstände und Vermögensgegenstände als auch den Ressourcenverbrauch in der Haushaltsführung einer Kommune abbilden. Das NSM wurde in Deutschland seit Ende des 20. Jahrhunderts im Rahmen der Reformen des NPM bis zum heutigen Tag nie vollständig eingeführt.⁴ Es besteht aus drei Hauptzweigen: der Dezentralisierung einer Organisationsstruktur, der Steuerung der Abgabenseite sowie der Schaffung einer wettbewerbsmäßigen sowie kundenorientierten Struktur. Ziel der Abgabensteuerung ist eine produktorientierte Haushaltsführung sowie die Systematisierung von Kosten und Leistungen. Diese dient der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung (KLR). Neben der Buchführung und Planungsrechnung ist sie ein Teilbereich des Rechnungswesens.⁵ Eine KLR ist im öffentlichen Sektor als notwendig anzusehen.⁶ Die Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch die Kommune setzt ein ordnungsgemäßes und wirtschaftliches Handeln voraus, das eng mit einer soliden finanziellen Situation verknüpft ist.⁷ Der Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt zog 2021 ein entmutigendes Fazit.⁸ Nicht nur die Einführung der Doppik ist unvollständig, sondern auch die Aufstellung und Prüfung von Eröffnungsbilanzen sowie Jahresabschlüssen sind noch ausstehend. Zudem beklagt er sich über eine unzureichende Anwendung der Instrumente des Rechnungswesens. Die Einführung einer KLR ist vor allem in kleinen Kommunen problematisch. Unter kleinen Kommunen sind Gebietskörperschaften mit bis zu 20.000 Einwohnern zu verstehen.⁹ Vielmehr empfiehlt der Landesrechnungshof als Nachweis einer ordnungsgemäßen und

¹ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2021), S. 52.

² Vgl. Schröter (2019), S. 115 i. V. m. Vgl. Jann (2019), S. 128.

³ Vgl. Jann (2019), S. 137.

⁴ Vgl. ebd., S. 127 – 132.

⁵ Vgl. Wöhe, Döring (2008), S. 688.

⁶ Vgl. Ruge (2017), S. 42.

⁷ Vgl. Schaefer, Friedländer (2019), S. 433.

⁸ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2021), S. 50.

⁹ Vgl. Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2024).

wirtschaftlichen Aufgabenerfüllung eine KLR samt Benchmarking aufzubauen.¹⁰ Jedoch ist die Einführung nicht immer erfolgsversprechend. Der Landesrechnungshof Schleswig-Holstein kam 2012 zum Entschluss, dass die Umsetzung als gescheitert zu betrachten ist.¹¹ Seit dem Außerkrafttreten der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik (GemHVO Doppik) und dem Inkrafttreten der Kommunalhaushaltsverordnung des Landes Sachsen-Anhalt (KomHVO LSA) am 01. Januar 2016 wird die KLR im Gesetz als Steuerungsinstrument eingestuft.¹² Zuwider der verpflichtenden Regelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA haben nach „Prüfungserkenntnissen [des Landesrechnungshofes] die meisten Kommunen noch keine funktionierende Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt“.¹³ Durch die fehlenden Jahresabschlüsse, wodurch keine aussagekräftigen KLR aufgestellt werden können, liegen gravierende Rechtsverstöße vor.¹⁴ Das Ausmaß lässt sich zumindest damit beschreiben, dass „die Existenz von Kosten- und Leistungsrechnungen in den Kommunen noch weniger verbreitet [ist] als das Vorhandensein aktueller Jahresabschlüsse“.¹⁵ Denn neben der Mammutaufgabe bezüglich der Jahresabschlüsse verschlingt eine KLR zusätzlich finanzielle und personelle Ressourcen.¹⁶

1.2 Zielstellung und Aufbau der Arbeit

Im Fokus dieser Bachelorarbeit steht die Ableitung von Handlungsempfehlungen für die Einführung und Umsetzung einer KLR nach den Vorgaben des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA. Diese sollen an Kommunen des Landes Sachsen-Anhalt gerichtet werden, damit sie der gesetzlichen Verpflichtung nachkommen können. Zudem sollen die Handlungsempfehlungen den Kommunen Unterstützung bieten, wie ihre KLR erweitert werden kann. Diese Vorschläge sollen durch die Schaffung von theoretischen Grundlagen und Sensibilisierung für die Thematik einer kommunalen KLR aufgestellt werden. Des Weiteren werden die Regelungen anderer Bundesländer unter die Lupe genommen. Im empirischen Teil dieser Arbeit soll der Umsetzungsstand der Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA sowie deren Ausgestaltungen und Hindernisse ermittelt werden. Demnach ergibt sich folgende Forschungsfrage, die im Rahmen dieser wissenschaftlichen Arbeit beantwortet werden soll:

„Inwieweit wird die bedingte Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA in Sachsen-Anhalts Kommunen umgesetzt und welche Faktoren beeinflussen ihre Umsetzung?“

¹⁰ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2023), S. 62.

¹¹ Vgl. Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (2012), S. 123.

¹² Vgl. Goldbach et al. (2016), S. 4 i. V. m. Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2015), S. 1.

¹³ Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2023), S. 45.

¹⁴ Vgl. ebd., S. 6.

¹⁵ ebd., S. 61.

¹⁶ Vgl. Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (2012), S. 125.

Hierzu werden drei Hypothesen aufgestellt, die Bestandteil der Untersuchung sind und folgendermaßen lauten:

1. „Die Pflichtregelung wurde bisher nur in kreisfreien Städten und Landkreisen des Landes Sachsen-Anhalt umgesetzt.“
2. „Die Umsetzung einer KLR steht in Abhängigkeit zur finanziellen Situation einer Kommune in Sachsen-Anhalt.“
3. „Der Wortlaut der Pflichtregelung ist verantwortlich für eine bisher unzureichende Umsetzung.“

Um die Forschungsfrage beantworten und die Hypothesen falsifizieren oder verifizieren zu können, wird die deduktive Forschungsmethode angewendet.¹⁷ Hierbei soll theoretisch-konzeptionell vorhandene Literatur ausgewertet und primär- sowie sekundärempirisch vorgegangen werden.¹⁸ Sekundärempirisch werden vorhandene Daten aus der Literatur erneut ausgewertet. Primärempirisch steht eine quantitative Datenerhebung mittels Online-Umfrage im Vordergrund. Ergänzend dazu wird eine univariate Regressionsanalyse mit Dummy-Variablen anhand der erhobenen Daten durchgeführt, um deren Einfluss auf die Einführung einer KLR zu bewerten. Diese Inhalte werden im vierten Abschnitt ausführlich behandelt. Zuvor werden allgemeine theoretische Grundlagen erarbeitet, die schließlich in die kommunale KLR überleiten. Des Weiteren werden die finanzielle Situation sowie die häufig erwähnte Jahresabschlussproblematik sachsen-anhaltinischer Kommunen aufgezeigt. Die bedingte Pflichtregelung, die im § 20 Abs. 1 KomHVO LSA verankert ist, wird anschließend analysiert und der Wille des Gesetzgebers interpretiert. Dabei werden auch Regelungen anderer Bundesländer und des Bundes betrachtet. Aus diesen sowie den in der Datenerhebung gewonnenen Erkenntnissen werden im Anschluss Handlungsempfehlungen abgeleitet, die an Kommunen mit oder ohne KLR sowie an das Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt gerichtet werden. Zuletzt erfolgt eine kritische Reflexion der Arbeit.

¹⁷ Vgl. Döring (2023a), S. 35.

¹⁸ Vgl. Döring (2023b), S. 193.

2 Theoretische Grundlagen zur Kosten- und Leistungsrechnung

2.1 Definitionen, Ziele und Aufgaben

Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) greift das Wesen des NSM auf und stellt eine Brücke zur doppelten Buchführung dar, welche das kaufmännische Rechnungswesen beinhaltet.¹⁹ Für eine Zielformulierung, Operationalisierung und anschließende Auswertung ist im NKHR sowie im NSM eine Erweiterung der Haushaltsgestaltung um eine KLR notwendig.²⁰ Die KLR, als Bestandteil des internen Rechnungswesens, trägt zur Erfüllung der Anforderungen des NKHR bei, indem sie das Drei-Komponenten-Modell, bestehend aus Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung, ergänzt.²¹ Sie ist sehr umfangreich und vielseitig einsetzbar. „Unter Kosten- und Leistungsrechnung versteht man ein betriebswirtschaftliches Informations- und Leitungsinstrument zur systematischen Erfassung, Verteilung und Zurechnung der im Rahmen des betrieblichen Leistungserstellungs- und -verwertungsprozesses entstehenden Kosten“.²²

Die in der KLR beinhalteten Kosten entstehen durch Ver- bzw. Gebrauch von Ressourcen oder Dienstleistungen innerhalb eines bestimmten Zeitraums. Leistungen umfassen hingegen die Er- bzw. Bereitstellung von Gütern oder Dienstleistungen im selben Zeitraum.²³ Kosten unterscheiden sich vom Aufwand. In der nachfolgenden Abbildung 1 wird eine Übersicht zur Unterscheidung zwischen Aufwand und Kosten dargestellt:

Aufwand			
Neutraler Aufwand	Betrieblicher Aufwand		
	Grundkosten/ Zweckaufwand	Kalkulatorische Kosten	
		Anderskosten	Zusatzkosten
	Kosten		

Abbildung 1: Unterschied zwischen Aufwand und Kosten
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Heidler (2019), S. 25.

Aus der Abbildung ist zu entnehmen, dass es Aufwendungen gibt, die keine Kosten darstellen und deshalb nicht Teil der KLR sind. Außerdem gibt es Kostenarten, die keine Aufwendungen darstellen und daher nicht in der Finanzbuchhaltung berücksichtigt werden. Der Aufwand unterscheidet sich in Zweckaufwand und neutraler Aufwand. Ein Zweckaufwand, auch Grundkosten genannt, gehört zu den betrieblichen Aufwendungen und wird unverändert aus der Finanzbuchhaltung in die Kostenrechnung überführt. Der neutrale

¹⁹ Vgl. Knödler (2023), S. 74.

²⁰ Vgl. ebd., S. 150.

²¹ Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2012), S. 18 i. V. m. Vgl. Knödler (2023), S. 150.

²² Thommen et al. (2023), S. 310.

²³ Vgl. Heidler (2019), S. 22 ff.

Aufwand hingegen umfasst betriebsfremde, wie z. B. Spenden, periodenfremde, u. a. Zahlungen von Forderungen aus dem Vorjahr und außerordentliche Aufwendungen, bspw. zufällig anstehende Kosten. Neutrale Aufwendungen haben in der Kostenrechnung keine Verwendung. Die Kostenrechnung greift lediglich auf Zweckaufwand sowie kalkulatorische Kosten zurück. Aus der Abbildung 1 ist zu entnehmen, dass sich die kalkulatorischen Kosten in kalkulatorische Anders- und Zusatzkosten aufgliedern. Anderskosten umfassen zwischen der Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung unterschiedliche Wertansätze, wie bspw. kalkulatorische Abschreibungen oder Zinsen. Zusatzkosten hingegen meinen einen Werteverzehr, der nicht in der Finanzbuchhaltung, jedoch in der Kostenrechnung erfasst wird. Dazu gehören kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Eigenkapitalzinsen und kalkulatorische Miete. Die KLR umfasst somit nur Vorfälle, die betriebstypisch sind.²⁴ Die betrieblichen Kosten teilen sich in primäre und sekundäre Kosten auf. Während primäre Kosten durch Verbrauch bzw. Beanspruchung von externen Ressourcen und Dienstleistungen entstehen, ergeben sich sekundäre Kosten durch Gebrauch intern erstellter bzw. bereitgestellter Ressourcen und Dienstleistungen.²⁵ Fallen durch einen Geschäftsvorfall Kosten an, stößt man auf den Begriff der Gesamtkosten. Diese bestehen aus fixen und variablen Bestandteilen. Fixe Kosten sind dabei beschäftigungsunabhängig und stets Gemeinkosten, wobei sie immer anfallen. Variable Kosten hingegen sind beschäftigungs- oder beanspruchungsabhängig.²⁶ Das Gegenstück zu den Gemeinkosten sind Einzelkosten. Beide sind Bestandteil der Kostenrechnung und unterscheiden sich in der Überführung auf die Kostenträger. Der Aufbau der Kostenrechnung wird im nächsten Abschnitt genauer erläutert. Einzelkosten können dem entsprechenden Kostenträger direkt ohne weitere Schritte zugewiesen werden, wie z. B. Personalkosten von Jugendamtsmitarbeitern. Gemeinkosten hingegen können den Kostenträgern nur indirekt zugeordnet werden, da mehrere Träger betroffen sein können. Für die Zuordnung werden Verfahren zur Hilfe genommen. Als Beispiel können hier Mietkosten für ein Gebäude genannt werden, welches von mehreren Ämtern genutzt wird.²⁷ Die Daten für eine KLR werden aus der Ergebnisrechnung in Form von Erträgen und Aufwendungen entnommen. Die Zuordnung von Kosten und Leistungen zu den Betriebsteilen der Kostenstellenrechnung sowie den Produkten der Kostenträgerrechnung erfolgt mithilfe von Kennzahlen und Kalkulationen.²⁸ Die KLR erfüllt entsprechend der Verwendung mehrere Aufgabenbereiche und verfolgt unterschiedliche Ziele. Die Themen des öffentlichen Rechnungswesens und der KLR sind untrennbar bei der Auseinandersetzung mit kommunalen Finanzfragen.²⁹ Durch eine KLR

²⁴ Vgl. Heidler (2019), S. 23 – 40.

²⁵ Vgl. ebd., S. 26.

²⁶ Vgl. ebd., S. 27 – 30.

²⁷ Vgl. Bachmann (2009), S. 56 ff.

²⁸ Vgl. Grimberg (2024), S. 26 – 27.

²⁹ Vgl. Schaefer, Friedländer (2019), S. 441.

sind Überprüfungen und Beurteilungen der Wirtschaftlichkeit von Bewirtschaftungseinheiten sowie Produkten durch Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Kosten möglich.³⁰ Hierdurch wird ein Überblick über die Verwaltungsprozesse gegeben und dokumentiert. Es erfolgt somit eine Informationsbeschaffung. Durch die Auflistung der entstehenden Kosten in der Produkt- oder Leistungserstellung erhalten die Mitarbeiter ein Kostenbewusstsein, wodurch dem Personal verständlich gemacht wird, wieviel ihre Arbeitskraft an Kosten verursacht.³¹ Ein weiterer Teilaspekt der KLR ist die outputorientierte Budgetierung.³² Durch die Erfassung der genauen Kosten für Verwaltungsprodukte oder -dienstleistungen können sowohl aktuelle als auch zukünftige Preis- und Gebührenkalkulationen vorgenommen werden.³³ Somit wird eine Kostentransparenz geschaffen, wodurch auch Benchmarking und Vergleichsrechnungen möglich werden. Eine Informationsbeschaffung sowie Kostentransparenz kann Einfluss auf Entscheidungen der Führungspersonen nehmen. Das langfristige Ziel besteht darin, kommunale Dienstleistungen wirtschaftlich zur Verfügung zu stellen.³⁴ Jedoch ist es nur dann sinnvoll, die Vorzüge einer KLR zu nutzen, solange Aufwand und Nutzen in einem angemessenen Verhältnis zueinanderstehen. Eine KLR soll demnach keinen zu großen Verwaltungsaufwand bedeuten.³⁵ In der Privatwirtschaft ist der Preis für den Vergleich zwischen Kosten und Leistungen bestimmend. Im öffentlichen Sektor kann nur bedingt darauf zurückgegriffen werden. Vielmehr spielen andere Faktoren, wie bspw. Lage oder Attraktivität der Kommune, eine übergeordnete Rolle.³⁶ Die Verwendungsmöglichkeiten der Ergebnisse und Informationen durch eine KLR sind vielseitig. Umso bedauerlicher ist es, dass die Bedeutung und das Potenzial einer KLR in der öffentlichen Verwaltung oft unterschätzt und nicht ausreichend berücksichtigt werden, insbesondere von Führungspersonen, die diesen Aspekten nur wenig Beachtung schenken.³⁷

2.2 Ebenen und Gestaltungsformen der Kosten- und Leistungsrechnung

Eine KLR kann unterschiedlich aufgebaut und gestaltet sein. Diese Varianten lassen sich zum einen durch zeitliche Faktoren und zum anderen durch den Umfang klassifizieren. In den nachfolgenden Teilabschnitten werden diese Unterscheidungen genauer erläutert.

2.2.1 Unterscheidung nach Zeitbezug und Sachumfang

Die Kostenrechnungssysteme werden nach Umfang der Verrechnung, demnach in Voll- und Teilkosten sowie nach einem zeitlichen Faktor, also in Ist-, Normal- und Plankosten

³⁰ Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2012), S. 18.

³¹ Vgl. Heidler (2019), S. 45 f.

³² Vgl. Bachmann (2009), S. 55 f.

³³ Vgl. Haberstock, Breithecker (2008), S. 8 i. V. m. Vgl. Heidler (2019), S. 45 f.

³⁴ Vgl. Grimberg (2024), S. 26 – 27.

³⁵ Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2012), S. 19.

³⁶ Vgl. Korac (2019), S. 459.

³⁷ Vgl. ebd., S. 468.

aufgegliedert.³⁸ Bei der Istkostenrechnung erfolgt eine vergangenheitsorientierte Erfassung der Kosten. Der Nachteil dieses Systems liegt darin, dass Erkenntnisse erst spät erfolgen, da nur bereits angefallene Kosten berücksichtigt werden.³⁹ Aufgrund dessen lassen sich keine steuerungsrelevanten Entscheidungen ableiten. Dennoch kann durch eine Istkostenrechnung kalkuliert und dokumentiert sowie Daten für den Rechenschaftsbericht nach § 118 Abs. 3 Kommunalverfassungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt (KVG LSA) bereitgestellt werden. Erst mit der Normalkostenrechnung werden Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen möglich.⁴⁰ Dort werden die Istkosten durch Mittelwertbildung zum Ausgleich der Schwankungen geglättet. Die Abweichungen zwischen den Normal- zu den Istkosten werden als Kostenüber- oder Kostenunterdeckung bezeichnet. Allerdings stellt die Normalkostenrechnung aufgrund der Verwendung von vergangenheitsorientierten Ist-Werten eine mangelhafte Planungsgrundlage dar.⁴¹ Neben den beiden vergangenheitsorientierten Kostenrechnungsformen gibt es die Plankostenrechnung als zukunftsorientierte Kostenplanung. Diese Gestaltungsform bietet gute Steuerungsmöglichkeiten, da die Möglichkeit einer Ursachen- und Kostenanalyse bezüglich der Abweichungen zwischen Ist- und Plankosten besteht.⁴²

Kostenrechnungsformen, deren Unterscheidung im Umfang der Verrechnung liegen, lauten Voll- und Teilkostenrechnung. Die Vollkostenrechnung erfasst sämtliche angefallene Kosten und ordnet diese den Kostenträgern zu. Dabei wird in der Regel nur zwischen Einzel- oder Gemeinkosten, jedoch nicht zwischen fixen und variablen Kostenbestandteilen unterschieden. Die Teilkostenrechnung führt diese Unterteilung durch, um den Deckungsbeitrag zu ermitteln.⁴³ Der Deckungsbeitrag ergibt sich aus der „Differenz zwischen Erlös und variablen Kosten bzw. Einzelkosten eines Produktes“.⁴⁴

Die insgesamt sechs verschiedenen Formen der beiden Kostenrechnungssysteme lassen Kombinationen zu, sodass Voll- und Teilkostenrechnungen auf Basis von zeitabhängigen Kosten angewendet werden.⁴⁵ Diese werden in der nachfolgenden Tabelle 1 aufgezeigt:

³⁸ Vgl. Thommen et al. (2023), S. 320 – 326.

³⁹ Vgl. Heidler (2019), S. 50 f.

⁴⁰ Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 526 – 528.

⁴¹ Vgl. Heidler (2019), S. 50 f. i. V. m. Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 526 – 528.

⁴² Vgl. Heidler (2019), S. 50 f.

⁴³ Vgl. ebd.

⁴⁴ ebd., S. 51.

⁴⁵ Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 526 – 528.

Tabelle 1: Kombinationen der Kostenrechnungssysteme

Zeitbezug Umfang der Zuordnung	Istkosten vergangenheitsorientiert	Normalkosten vergangenheits- und durchschnittsorientiert	Plankosten zukunftsorientiert
Vollkostenrechnung	Vollkostenrechnung nach Istkosten	Vollkostenrechnung nach Normalkosten	Vollkostenrechnung nach Plankosten
Teilkostenrechnung	Teilkostenrechnung nach Istkosten	Teilkostenrechnung nach Normalkosten	Teilkostenrechnung nach Plankosten

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Heidler (2019), S. 51.

Eine KLR kann bspw. durch eine Vollkostenrechnung auf Basis von Istkosten oder anhand einer Teilkostenrechnung auf Basis von Normalkosten aufgebaut werden. In den weiteren Abschnitten wird ausführlicher auf Voll- und Teilkostenrechnungen eingegangen.

2.2.2 Vollkostenrechnung

Im öffentlichen Sektor wird die Vollkostenrechnung häufiger eingesetzt, da fixe Kosten, die unabhängig von der Bereitstellungsmenge anfallen, die häufigste Kostenart darstellen.⁴⁶ Zudem ist die Teilkostenrechnung mit einem höheren Verwaltungsaufwand verbunden. Die Vollkostenrechnung teilt sich in mehrere Ebenen, genauer in Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung auf. Die Kostenartenrechnung sorgt für die Erfassung sämtlicher anfallender Kosten. Diese entstammen aus der Finanzbuchhaltung und werden auf die Kostenarten überführt. Die Kostenartenrechnung stellt eine Schnittstelle dar. Eine Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten erfolgt nur, wenn in der Kostenträgerrechnung eine Zuschlagskalkulation durchgeführt werden soll. Andernfalls ist bei der Anwendung von Divisions- oder Äquivalenzziffernkalkulation eine vorherige Unterscheidung nicht erforderlich. Die Kostenstellenrechnung umfasst eine verursachungsgerechte Zuordnung der Kostenarten auf die Kostenstellen mit Hilfe von Zuschlagssätzen und Verteilungsschlüsseln, um die Gemeinkosten auf die Kostenträger zu verrechnen. Einzelkosten können direkt den Kostenträgern zugeordnet werden. Die Kostenträgerrechnung gliedert sich in Kostenträgerstück- und Kostenträgerzeitrechnung auf. Mit der Kostenträgerstückrechnung lassen sich Herstell- und Sachkosten einzelner Produktionsstücke ermitteln. Innerhalb der Kostenträgerzeitrechnung werden Kosten eines bestimmten Zeitraums für einzelne oder mehrere Kostenträger betrachtet. Diese Form ist für eine kurzfristige Erfolgsrechnung geeignet, in der die Kosten und Leistungen im Betriebsergebnis gegenübergestellt werden.

⁴⁶ Vgl. Korac (2019), S. 460.

2.2.2.1 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung ist für die Aufnahme sämtlicher in einem bestimmten Zeitraum anfallenden Kosten zuständig.⁴⁷ Um diese den Kostenarten korrekt zuzuordnen, wird von Bachmann die Erstellung eines Kostenartenplans empfohlen. Dieser soll eindeutig beschriebene, klar voneinander abgrenzbare und durchnummerierte Kostenarten enthalten. Je nach Bedarf kann zwischen Einzel- und Gemeinkosten sowie fixen und variablen Kosten unterschieden werden.⁴⁸ Hier können die Aufwandsarten als Orientierung dienen. Aus der Finanzbuchhaltung werden verschiedene Kosten überführt.

Personalkosten sind durch den Gebrauch der Ressource Arbeitskraft entstehende Kosten.⁴⁹ In der öffentlichen Verwaltung werden diese durch Gehälter für Beschäftigte oder Dienstbezüge für Beamte dargestellt. Dem sind allerdings auch gesetzliche Sozialabgaben sowie Sonder- oder Einmalzahlungen zuzurechnen. Neben solchen Mitarbeitern verfügt eine Behörde auch über Auszubildende, Studenten und sonstige Beschäftigte.⁵⁰ Personalkosten können weiter unterteilt werden, beispielsweise nach Entgelt- und Besoldungsgruppen gemäß Tarifverträgen oder gesetzlichen Regelungen sowie nach Weiterbildungskosten. Die Abgrenzung der Gruppen voneinander und eine Aufteilung in niedrige sowie hohe Gruppen bieten den Vorteil, dass eventuelle Kostenvergleiche aussagekräftiger werden. Jedoch sollte die Aufteilung der Personalkosten aufgrund von Aufwand und Nutzen der Kostenartenrechnung nur im notwendigen Rahmen erfolgen.

Materialkosten entstehen durch den Verbrauch von Roh-, Betriebs- und Hilfsstoffen.⁵¹ Der Verbrauch kann durch diverse Methoden ermittelt werden. Neben der umfangreichen Fortschreibungs- oder Skontrationsmethode, die auch als Entnahmescheinrechnung bezeichnet wird, gibt es die unkomplizierte Inventurmethode. Hier wird der Verbrauch berechnet, indem die Zugänge innerhalb eines bestimmten Zeitraums zum Anfangsbestand addiert und anschließend der Schlussbestand subtrahiert wird.

Kalkulatorische Kosten müssen in der Kostenartenrechnung anders erfasst werden, da sie entweder in der Doppik mit anderen Wertansätzen aufgenommen werden und somit Anderskosten darstellen oder ihnen keine Aufwendungen in der Finanzbuchhaltung gegenüberstehen und daher Zusatzkosten repräsentieren.⁵² Kalkulatorische Abschreibungen erfassen die Wertminderung von Anschaffungs- und Herstellungskosten, die während einer festgelegten Nutzungsdauer durch Nutzung oder Beschädigung entsteht.⁵³ In der kaufmännischen Buchführung wird von planmäßigen Abschreibungen gesprochen. Kalku-

⁴⁷ Vgl. Bachmann (2009), S. 65 f.

⁴⁸ Vgl. Heidler (2019), S. 55 f.

⁴⁹ Vgl. ebd., S. 55 ff.

⁵⁰ Vgl. Bachmann (2009), S. 67 ff.

⁵¹ Vgl. Heidler (2019), S. 55 ff.

⁵² Vgl. ebd., S. 55 f.

⁵³ Vgl. Bachmann (2009), S. 71 ff.

kalkulatorische Abschreibungen erfüllen innerhalb der Kostenrechnung Verteilungs- und Finanzierungsfunktionen.⁵⁴ Zum einen erfolgt eine verursachungs- und periodengerechte Verteilung des Werteverzehrs und zum anderen besteht nach Ablauf der Abschreibung die Möglichkeit der Neuanschaffung eines Anlagegutes. Die Berechnung der Abschreibung hängt von der Nutzungsdauer, der Abschreibungsmethode sowie den Anschaffungs- und Herstellungskosten ab. In der öffentlichen Verwaltung ist eine lineare Abschreibung nach § 40 Abs. 1 S. 1, 2 KomHVO LSA üblich, wonach Anschaffungs- und Herstellungskosten für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer begrenzt ist, durch planmäßige Abschreibungen gemindert werden. Eine lineare Abschreibung erfolgt in gleichen Jahresraten über die Dauer der vorher festgelegten Nutzung.

Neben den kalkulatorischen Abschreibungen gibt es kalkulatorische Zinsen. Diese decken die Verzinsung des gesamten Kapitals ab, einschließlich des Fremd- und Eigenkapitals.⁵⁵ Fremdkapitalzinsen entstehen durch Zinsen auf Kreditaufnahmen, während die Verzinsung des Eigenkapitals die entgangenen Zinsen beschreibt, welche durch die Verwendung des Eigenkapitals für Investitionen nicht für andere renditeträchtige Anlagen verfügbar sind. Aufgrund des Grundsatzes der Gesamtdeckung des Haushaltes einer Verwaltung, indem Einzahlungen und Erträge zur Deckung der Auszahlungen und Aufwendungen verwendet werden müssen, kann nicht nachvollzogen werden, inwieweit Eigen- oder Fremdkapital verwendet wurde.⁵⁶ Dadurch ergibt sich die Notwendigkeit zur Festlegung eines einheitlichen konstanten kalkulatorischen Zinssatzes mit dem Ziel, Kreditzinsschwankungen des Marktes auszuschließen oder zumindest einzudämmen.⁵⁷ Das Ausmaß des einheitlichen Kalkulationszinssatzes ergibt sich aus dem Verhältnis zwischen Eigen- und Fremdkapital sowie dem marktüblichen Zinssatz für längerfristige Kreditaufnahmen beim Fremdkapital und dem Anlagezinssatz für Eigenkapital bei einem Kreditinstitut.⁵⁸ Um kalkulatorische Zinsen zu berechnen, sind zwei zentrale Schritte notwendig.⁵⁹ Zum einen muss das betriebsnotwendige Kapital berechnet und zum anderen ein geeigneter Zinssatz bestimmt werden. Die Berechnung des betriebsnotwendigen Kapitals kann mittels Durchschnittswert- oder Restwertverfahren erfolgen. Beim Durchschnittswertverfahren wird der Ausgangswert eines Vermögensgegenstandes, in Form von Anschaffungs- oder Herstellungskosten, durch die übliche Nutzungsdauer dividiert. Hier wird demnach von einer planmäßigen Abschreibung ausgegangen, womit das betriebsnotwendige Kapital konstant bleibt. Beim Restwertverfahren wird der Restwert des Vermögensgegenstandes dadurch berechnet, indem der anfängliche Anschaffungs- und Herstellungswert um die jeweils erfolgte Abschreibung

⁵⁴ Vgl. Heidler (2019), S. 63 ff.

⁵⁵ Vgl. ebd., S. 76 ff.

⁵⁶ Vgl. ebd.

⁵⁷ Vgl. Bachmann (2009), S. 76 ff.

⁵⁸ Vgl. Heidler (2019), S. 76 ff.

⁵⁹ Vgl. Bachmann (2009), S. 79 ff.

gemindert wird.⁶⁰ Somit ist das Restwertverfahren umfangreicher, jedoch genauer als das Durchschnittswertverfahren. Zudem wird hier berücksichtigt, dass das betriebsnotwendige Kapital am Anfang der Nutzungsdauer größer ist als im weiteren Verlauf. In beiden Verfahren sind jeweils Anlage- und Umlaufvermögen zu involvieren. Die Anlagevermögensseite ist aus der Anlagenbuchhaltung und die Umlaufvermögensseite aus den Vorräten, Forderungen und Zahlungsmitteln zu entnehmen. Zur Festlegung des geeigneten Zinssatzes ist der Kapitalmarktzins für langfristige Kredite heranzuziehen.⁶¹

Zuletzt sind auch die sogenannten sonstigen kalkulatorischen Kosten zu berücksichtigen. Diese bestehen unter anderem aus den kalkulatorischen Miet- und Wagniskosten. Kalkulatorische Wagniskosten beziehen sich grundlegend auf das Unternehmerrisiko und sind in der öffentlichen Verwaltung unüblich. Jedoch können diese im Zusammenhang mit einem unvorhergesehenen Ereignis eintreten, wie z. B. durch einen Unfallschaden am Dienstfahrzeug, ein Gerichtsverfahren oder Inflationsauswirkungen. Durch die Einplanung ungewisser Ereignisse können überraschende Kosten abgeschwächt werden. Kalkulatorische Wagniskosten stellen nicht direkt zurechenbare Gemeinkosten dar.⁶²

Durch die Einführung einer KLR anhand einer Kostenartenrechnung sind Benchmarking sowie Kosten-Erlös-Vergleiche zwischen einzelnen Organisationseinheiten, Einrichtungen oder sogar Kommunen möglich. Anhand dessen können Kostenstrukturen analysiert und justiert werden. Jedoch ist eine Kostenartenrechnung allein nicht ausreichend für aussagekräftige Vergleichsergebnisse. Erst mit der Kostenstellen- und anschließenden Kostenträgerrechnung können sinnvolle Informationen gesammelt werden.⁶³

2.2.2.2 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung ist der zweite Schritt einer KLR. Sie bildet nicht nur eine Voraussetzung für ein mögliches Controlling, sondern ermöglicht eine Kostenkontrolle.⁶⁴ Kostenstellen „sind selbstständig abzurechnende Abteilungen oder Bereiche, in denen Kosten anfallen“. ⁶⁵ Somit verkörpern Kostenstellen Organisationseinheiten, die sich von anderen abgrenzen und selbstständig Leistungen erstellen.⁶⁶ Kostenstellen werden in einem Kostenstellenplan angelegt, in welchem neben dem Titel auch eine kurze Erläuterung sowie der Verantwortliche genannt werden. Der Plan soll möglichst alle Organisationsbereiche der Verwaltung einbinden, sodass die Verrechnung der Kosten aus der Kostenartenrechnung eindeutig und vollständig erfolgen kann. Es besteht die Möglichkeit einen Kostenstellenplan für die gesamte Verwaltung oder für einzelne Bereiche einzuführen, wobei

⁶⁰ Vgl. Bachmann (2009), S. 81 ff.

⁶¹ Vgl. Eisele, Knobloch (2014), S. 796.

⁶² Vgl. Bachmann (2009), S. 83 ff i. V. m. Vgl. Heidler (2019), S. 76 ff.

⁶³ Vgl. Heidler (2019), S. 87 f.

⁶⁴ Vgl. ebd., S. 89.

⁶⁵ ebd., S. 89.

⁶⁶ Vgl. ebd., S. 90 f.

letzteres untereinander Kostenvergleiche zulässt. Bei der Entscheidung über Art und Umfang des Kostenstellenplanes ist zu beachten, dass mehr Kostenstellen genauere Kalkulationen erlauben, jedoch der Aufwand umso größer wird. Hierbei ist das Wirtschaftlichkeitsprinzip zu beachten. Dieses besteht aus dem Maximal-, Minimal- und Extremumprinzip.⁶⁷ Das Maximalprinzip zielt darauf ab, mit den vorhandenen Mitteln den größtmöglichen Nutzen zu erreichen. Im Gegensatz dazu strebt das Minimalprinzip ein festes Ziel mit minimalem Ressourceneinsatz an. Das Extremumprinzip vereint beide Ansätze, um ein geeignetes Verhältnis zwischen Nutzen und Aufwand zu finden. Kostenstellen lassen sich in verrechnungstechnische und leistungs- bzw. produkttechnische Kostenstellengruppen unterscheiden.⁶⁸ Eine Aufteilung der Kostenstellen ist aus der Tabelle 2 zu entnehmen:

Tabelle 2: Gruppierung der Kostenstellen

Vorkostenstellen		Endkostenstellen	
Allgemeine Kostenstellen	Hilfskostenstellen	Nebenkostenstellen	Hauptkostenstellen

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Heidler (2019), S. 95.

Aus der ersten Zeile der Tabelle 2 ist eine verrechnungstechnische Unterteilung der Kostenstellen in Vor- und Endkostenstellen zu entnehmen. Vorkostenstellen erbringen Leistungen für andere Kostenstellen und sammeln Kosten. Diese werden durch innerbetriebliche Leistungsverrechnungen mit Hilfe von Verrechnungsschlüsseln auf die Endkostenstellen umgelegt. Endkostenstellen bilden das Ende des Kostenstellenrechnungssystems, da sie keine Leistungen erbringen, weshalb auch keine Verteilung auf andere Kostenstellen erfolgt. Die zweite Zeile der Tabelle 2 nimmt eine Unterscheidung in leistungs- bzw. produkttechnische Kostenstellengruppen vor. Folglich existieren bei den Vorkostenstellen allgemeine Kostenstellen und Hilfskostenstellen. Endkostenstellen teilen sich in Neben- und Hauptkostenstellen auf. Allgemeine Kostenstellen umfassen Kosten, die für mehrere oder alle Kostenstellen anfallen, wie z. B. Personal-, Grundstücks- oder Gebäudekosten. Hilfskostenstellen stellen Vorleistungen für eine begrenzte Anzahl an Kostenstellen dar. Sowohl Hilfs- als auch allgemeine Kostenstellen werden auf Endkostenstellen überführt. Nebenkostenstellen nehmen betriebsfremde Kosten auf, die aufgrund der Produkterstellung oder Leistungsbereitstellung entstehen. Das tritt am Beispiel eines Bistros in einem kommunalen Schwimmbad auf. Hauptkostenstellen sind dem betrieblichen Zweck zuzuordnende Kosten.⁶⁹ Die Verrechnung erfolgt dabei in zwei Stufen.⁷⁰ In der ersten Stufe werden die Gemeinkosten der Kostenartenrechnung entweder verursachungsgerecht oder anhand von Verteilungsschlüsseln den Kostenstellen zugeordnet. In der anschließenden zweiten Stufe erfolgt eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung, indem die Kosten der

⁶⁷ Vgl. Bundeszentrale für politische Bildung (2016).

⁶⁸ Vgl. Heidler (2019), S. 92 ff.

⁶⁹ Vgl. ebd.

⁷⁰ Vgl. Bachmann (2009), S. 89 f.

Hilfskostenstellen auf die Hauptkostenstellen verteilt werden. Diese Kostenstellengruppierung ist Bestandteil des Betriebsabrechnungsbogens (BAB). Der BAB wird in Form einer Matrix als Hilfestellung zur Verrechnung der Kostenarten auf die Kostenstellen verwendet.⁷¹ Entgegen der Privatwirtschaft, in welcher der BAB lediglich mit Einzelkosten gefüllt wird, werden in der öffentlichen Verwaltung üblicherweise Einzel- und Gemeinkosten herangezogen. Wird in der Kostenträgerrechnung als Kalkulationsverfahren die Zuschlagskalkulation gewählt, ist eine Trennung dieser Kosten in der Kostenartenrechnung notwendig. Der BAB gliedert sich neben der Kostenstellengruppierung in eine Primär- und Sekundärkostenverrechnung auf. In der Primärkostenverrechnung werden sämtliche Kosten der Kostenartenrechnung direkt als Stelleneinzelkosten oder mit Hilfe von Verrechnungsschlüsseln indirekt als Stellengemeinkosten den Kostenstellen zugeordnet. Die Sekundärkostenverrechnung nimmt eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung vor, in welcher zwischen Vor- und Endkostenstellen unterschieden wird. In diesem Prozess werden bestimmten Kostenstellen zusätzliche Sekundärkosten zugewiesen, während andere Stellen durch empfangende Kostenstellen entlastet werden. Der BAB ist korrekt, wenn die Gesamtkosten, bestehend aus primären und sekundären Kosten, mit der Summe der Spalten und der Summe der Zeilen übereinstimmen. Der Tabelle 3 ist der formale Aufbau eines BAB zu entnehmen:

Tabelle 3: Formaler Aufbau eines Betriebsabrechnungsbogens

Kosten- stellen Kosten- arten	Vorkostenstellen		Endkostenstellen	
	Allgemeine Kostenstellen	Hilfskosten- stellen	Nebenkos- tenstellen	Hauptkosten- stellen
Kostenart	<i>Primärkostenverrechnung</i>			
	Zwischensumme			
Kostenart	<i>Sekundärkostenverrechnung</i>			
	Gesamtkosten			

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Heidler (2019), S. 95.

Bei der Primärkostenverrechnung wird zwischen primären Kostenstellen-Einzelkosten und Kostenstellen-Gemeinkosten differenziert.⁷² Bei den primären Kostenstellen-Einzelkosten können die angefallenen Kosten direkt anhand von Belegen oder Nachweisen den Kostenstellen zugerechnet werden. Die primären Kostenstellen-Gemeinkosten lassen keine direkte Zuordnung zu, da für mehrere Stellen Kosten anfallen. Hier ist nur eine indirekte Verteilung anhand von Verrechnungsschlüsseln möglich. Diese stellen Mengen- oder Wertgrößen dar. Technische Größen, Zahlen-, Längen- oder Raumgrößen können als Mengengrößen betrachtet werden. Unter Wertgrößen sind Kostengrößen, wie Personalkosten, oder Umsatzgrößen zu verstehen.

⁷¹ Vgl. Heidler (2019), S. 94 ff.

⁷² Vgl. ebd., S. 97 f.

Analog zur Primärkostenverrechnung erfolgt bei der Sekundärkostenverrechnung eine Unterscheidung in sekundäre Kostenstellen-Einzelkosten und Kostenstellen-Gemeinkosten.⁷³

Die sekundären Kostenstellen-Einzelkosten können ebenfalls direkt von den Vor- zu den Endkostenstellen verrechnet werden. Sekundäre Kostenstellen-Gemeinkosten benötigen hierfür Verrechnungsschlüssel. Die Sekundärkostenverrechnung wird auch als innerbetriebliche Leistungsverrechnung bezeichnet. Diese ist notwendig, um nachzuvollziehen, welche Vorkostenstellen Kosten verursachen, Leistungen erstellen oder erhalten. Solche Informationen sind für eine spätere Aktivierung in der Bilanz relevant. Eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung kann anhand verschiedener Verfahren durchgeführt werden. Hierfür kommen Anbau-, Stufenleiter- und Gleichungsverfahren in Betracht.

Das Anbauverfahren, auch als Blockverfahren bekannt, ist zwar unkompliziert, jedoch unpräzise, da es lediglich die Kosten der Vorkostenstellen auf die Endkostenstellen verrechnet, ohne die gegenseitigen Verrechnungen und Wechselbeziehungen zwischen den Vorkostenstellen zu berücksichtigen. Somit ist die Wahl des Verfahrens nur in den Fällen ratsam, in denen kaum bis keine Leistungsverrechnungen vorliegen. Der Verrechnungssatz ergibt sich aus der Division zwischen den primären Kostenstellenkosten sowie der Leistungsabgabe an die Endkostenstellen.⁷⁴

Das Stufenleiter- bzw. Treppenverfahren berücksichtigt diese Verrechnungen und Wechselbeziehungen zwischen den Vorkostenstellen.⁷⁵ Die Vorgehensweise sollte so gestaltet sein, dass zu Beginn des BAB die Vorkostenstellen aufgeführt werden, die möglichst viele Kosten an andere Vorkostenstellen weitergeben, aber dabei selbst kaum oder keine Leistungen empfangen. Eine geeignete Reihenfolge kann durch Hilfsrechnungen bestimmt werden. Aufgrund des begrenzten Umfangs dieser Arbeit ist es nicht tragbar, auf jede einzelne Rechnung umfangreich einzugehen. Der Verrechnungssatz im Stufenleiterverfahren ergibt sich durch folgende Formel:

$$\text{Verrechnungssatz} = \frac{\sum \text{primäre} + \text{sekundäre Kostenstellenkosten}}{\sum \text{Leistungsabgabe an nachgelagerte Endkostenstellen}}$$

Die Summe der Leistungsabgabe an nachgelagerte Endkostenstellen lässt sich aus Abbildung 2 entnehmen, wodurch die Bezeichnung des Verfahrens als Stufenleiter hervorgeht. Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung erfolgt im BAB von links nach rechts, demnach von Vor- zu Endkostenstellen.⁷⁶ Das Stufenleiterverfahren ist präziser als das Anbauverfahren, jedoch ist auch hier keine verursachungsgerechte Kostenverrechnung möglich.

⁷³ Vgl. Heidler (2019), S. 98 ff.

⁷⁴ Vgl. ebd., S. 100 f.

⁷⁵ Vgl. ebd., S. 101 ff.

⁷⁶ Vgl. ebd.

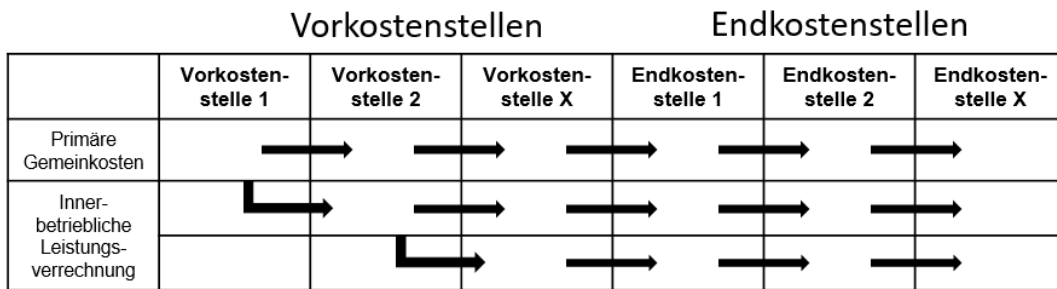


Abbildung 2: Vorgehensweise beim Stufenleiterverfahren

Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Bachmann (2009), S. 103.

Das Gleichungsverfahren ist das letzte und genaueste und wird auch als Mathematisches Verfahren bezeichnet. Es werden ebenfalls die Verrechnungen und Wechselbeziehungen zwischen den Vorkostenstellen berücksichtigt. Hierfür kommt es zur Anwendung von linearen Gleichungen, die aus unbekannten Variablen bestehen. Diese repräsentieren die Verrechnungssätze. Die Anzahl der aufzustellenden Gleichungen entspricht der Anzahl an festgelegten Kostenstellen. Die Verrechnungsreihenfolge beim Gleichungsverfahren ist im Gegensatz zum Stufenleiterverfahren irrelevant. Die Gleichungen werden durch Gegenüberstellung des Gesamtwertes der Leistungszunahme als Input zum Gesamtwert der Leistungsabgabe als Output aufgestellt. Der Input ergibt sich aus primären Kostenstellen zuzüglich der von anderen Kostenstellen erhaltenen Leistungen. Die Output-Seite beinhaltet das Produkt aus der gesamten Leistungsmenge sowie den Verrechnungsschlüssel als unbekannte Variable.⁷⁷

Die Einführung einer Kostenrechnung erfolgt häufig zunächst nur bis zur Kostenstellenrechnung. Dabei ermöglicht die Zuordnung der Kostenarten zu den jeweiligen Kostenstellen erste Erkenntnisse über die Wirtschaftlichkeit der Organisationseinheiten. Allerdings besteht hier analog zur Kostenartenrechnung eine geringe Aussagekraft darüber, ob eine Verwaltungseinheit wirtschaftlich oder unwirtschaftlich agiert.⁷⁸

2.2.2.3 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung ist der letzte Schritt der KLR. Ein Kostenträger ist der Oberbegriff für ein Produkt.⁷⁹ Diese Rechnung ermöglicht umfassende Analysen und Optimierungen in verschiedenen Bereichen einer öffentlichen Verwaltung. Sie unterstützt nicht nur die Preiskalkulation und -optimierung von Produkten, sondern ermöglicht auch die Produktbewertung von der Entstehungsphase bis zum Angebot. Darüber hinaus liefert die Kostenträgerrechnung wertvolle Einblicke durch Kosten-Erlös-Analysen und Wirtschaftlichkeitskontrollen. Des Weiteren lassen sich Stückkosten berechnen und Gebühren kalkulieren.⁸⁰ Ein weiterer Vorteil besteht in der Möglichkeit von Kostendeckungsgradberechnungen, bei

⁷⁷ Vgl. Heidler (2019), S. 103 ff.

⁷⁸ Vgl. ebd., S. 105 f.

⁷⁹ Vgl. ebd., S. 107 – 110.

⁸⁰ Vgl. Bachmann (2009), S. 108 f.

welchen festzustellen wäre, ob kostendeckend gehandelt wird. Anhand der aus der Kostenträgerrechnung gewonnen Erkenntnisse lassen sich weiterführende Berechnungen und Kostenvergleiche durchführen. Zudem können Investitionsentscheidungen be- oder entkräftigt werden. Die Kostenträgerrechnung wird in Kostenträgerzeit- und Kostenträgerstückrechnung unterschieden.⁸¹ In der Kostenträgerzeitrechnung werden die gesamten Kosten eines Produktes innerhalb eines bestimmten Zeitraumes den Erlösen gegenübergestellt, womit ein kurzfristiger Betriebserfolg ermittelt und entsprechende Rückschlüsse auf kostenüber- oder kostenunterdeckendes Handeln geschlossen werden können. Durch die Kostenträgerstückrechnung wird eine Stückkalkulation durchgeführt, demnach eine Kalkulation der Herstellungs- oder Selbstkosten.⁸² Der Zeitpunkt dieser Berechnung wird in Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation sowie mitlaufende Kalkulation unterteilt. Die Vorkalkulation meint eine planerische Berechnung der Kosten vor Erstellung des Produktes. Die Nachkalkulation nimmt einen Plan-Ist-Kostenvergleich vor, in der Transparenz über mögliche Abweichungen geschaffen werden kann. Eine Zwischenkalkulation findet bei langfristigen Produkterstellungsprozessen Anwendung. Finden Projekte über mehrere Jahre statt, so wird in der Regel eine mitlaufende Kalkulation aus Gründen der Kostentransparenz und zum Vergleich der aktuellen Entwicklungen zur Vorkalkulation durchgeführt.

Für den öffentlichen Sektor sind Divisions-, Äquivalenzziffern- und Zuschlagskalkulation relevante Kalkulationsverfahren. Die Entscheidung für eine dieser Verfahren steht in Abhängigkeit zum Produkt, welches kalkuliert werden soll. In der nachfolgenden Abbildung 3 ist eine Übersicht der Verfahrensvarianten dargestellt:

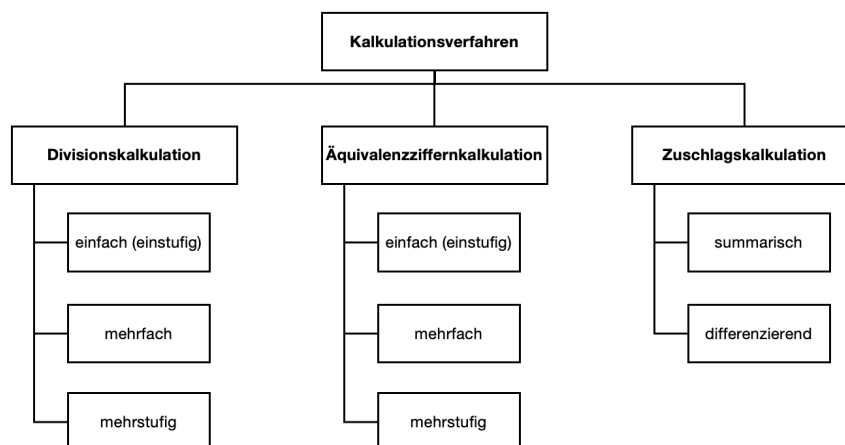


Abbildung 3: Kalkulationsverfahren der Kostenträgerrechnung
Quelle: Eigene Darstellung, in Anlehnung an Heidler (2019), S. 110 f.

Entsprechend der Abbildung 3 liegt eine Aufgliederung in einfache, mehrfache und mehrstufige Divisionskalkulation vor. Die einfache oder einstufige Kalkulationsvariante kommt

⁸¹ Vgl. Heidler (2019), S. 108 ff.

⁸² Vgl. ebd.

nur bei gleichen bzw. homogenen Produkten zum Einsatz, demnach bei Massenprodukten. Die Kosten für jeden Kostenträger werden ermittelt, indem die Gesamtkosten eines bestimmten Zeitraumes durch die Anzahl der in diesem Zeitraum produzierten oder bereitgestellten Produkte, welche als Kostenträger fungieren, dividiert werden. In der öffentlichen Verwaltung umfasst es die Produkte Strom, Gas, Wasser und Abwasser. Eine vorherige Kostenstellenrechnung ist nicht erforderlich, wird jedoch bei der mehrfachen Divisionskalkulation benötigt. Diese Methode wird angewendet, wenn mehrere nicht voneinander unterscheidbare Produkte vorliegen, die jeweils durch Kostenstellen abgebildet werden. Die Vorgehensweise entspricht der einfachen Divisionskalkulation, wird jedoch für jedes Produkt oder jede Kostenstelle separat durchgeführt. In der öffentlichen Verwaltung kommt diese Variante regelmäßig im Friedhofs- und Rettungswesen zum Einsatz. Die mehrstufige Divisionskalkulation findet man im öffentlichen Sektor seltener, da Verwaltungen in der Regel als Dienstleister agieren und keine Lagerhaltung betreiben. Ist der Produkterstellungsprozess in verschiedene Stufen aufgeteilt, wird diese mehrstufige Variante in jedem Schritt durchgeführt.⁸³

Die Äquivalenzziffernkalkulation umfasst ebenfalls einfache, mehrfache und mehrstufige Varianten. Jedoch betrachtet sie, im Unterschied zur Divisionskalkulation, nicht gleiche sondern stark ähnliche Kostenträger bzw. Produkte. Das ist bei mehreren Sorten eines Produktes der Fall. Aufgrund dessen geht man davon aus, dass die Kosten einzelner Sorten in einem bestimmten Zusammenhang zueinanderstehen. Dieser Abhängigkeit wird anhand von Gewichtungsfaktoren, die auch als Äquivalenzziffern bezeichnet werden, erklärt. Hierbei handelt es sich um Verhältniswerte, die allerdings schwer zu definieren sind. Die Ermittlung fußt auf Untersuchungen, Erfahrungswerten und Beobachtungen. Für eine Äquivalenzziffernkalkulation werden Gesamtkosten, Produktionsmenge und der Verhältniswert benötigt. Liegen diese Informationen vor, kann mit der Kalkulation begonnen werden. Zunächst wird festgelegt, welche Produktsorte die Basis Eins als Äquivalenzziffer erhält. Alle weiteren Sorten bekommen Werte, die im Verhältnis zur Basis stehen. Im Anschluss werden die jeweiligen Produktionsmengen mit den entsprechenden Äquivalenzziffern multipliziert. Als Ergebnis erhält man Recheneinheiten, welche nun für sämtliche Sorten zusammenaddiert werden. Daraufhin erfolgt eine Division der Gesamtkosten durch die Anzahl sämtlicher Recheneinheiten, wodurch man die Kosten je Recheneinheit erhält. Zuletzt erfolgt eine Multiplikation der Recheneinheiten jeder Produktsorte mit ihrer entsprechenden Äquivalenzziffer, wodurch man als Ergebnis die Kosten der jeweiligen Sorte erlangt. Die mehrstufige Kalkulationsvariante kommt in der öffentlichen Verwaltung selten zur Anwendung. Die Äquivalenzziffernkalkulation wird in der einfachen Form für die Kostenkalkulation eines Produktes und in der mehrfachen Abwandlung bei mehreren Produkten eingesetzt.

⁸³ Vgl. Heidler (2019), S. 111 – 113.

Sie ist aufgrund ihrer leichten Anwendung im Dienstleistungssektor weit verbreitet. Der Winterdienst stellt im öffentlichen Bereich eine Kalkulationsgrundlage dar. Zudem erfordern weder die Äquivalenzziffern- noch die Divisionskalkulation eine Trennung von Einzel- und Gemeinkosten in der Kostenartenrechnung.⁸⁴

Die Zuschlagskalkulation kann in der summarischen und differenzierten Form durchgeführt werden. Diese Kalkulationsart kommt bei heterogenen und somit unterschiedlichen Produkten zum Einsatz. Hier ist eine vorherige Trennung zwischen Einzel- und Gemeinkosten notwendig. Wurde diese bereits in der Kostenartenrechnung durch direkte Zuordnung der Einzelkosten und indirekte Verrechnung der Gemeinkosten mittels Verrechnungsschlüssel in der Kostenstellenrechnung auf die Kostenträger vorgenommen, ist diese Trennung in der Kostenträgerrechnung nicht mehr erforderlich. Die Wahl des geeigneten Verrechnungssatzes stellt eine Herausforderung dar. In der summarischen Kalkulation werden alle Gemeinkosten anhand einer Zuschlagsbasis den Kostenträgern zugeordnet. Jedoch wird diese Form selten verwendet, da es zum einen unpräzise und zum anderen eine geringe Aussagekraft für eine KLR bietet. Bei der differenzierten Kalkulation werden die Gemeinkosten differenziert nach den Organisationseinheiten bzw. Kostenstellen verrechnet. Die Zuschlagssätze ergeben sich durch Trennung der Gemeinkosten in der Kostenstellenrechnung. So werden bspw. Materialgemeinkosten der Materialkostenstelle und Gehälter der Verwaltungsmitarbeiter als Verwaltungsgemeinkosten den Verwaltungskostenstellen zugeordnet.⁸⁵ Neben der Vollkostenrechnung kann eine KLR auch durch eine Teilkostenrechnung umgesetzt oder sogar erweitert werden.

2.2.3 Teilkostenrechnung

Eine Teilkostenrechnung gilt als Voraussetzung für Kostenkalkulationen.⁸⁶ Diese berücksichtigt nicht nur Kosten, die für einen bestimmten Sachverhalt entscheidungsrelevant sind, sondern vollzieht eine nur anteilige Verrechnung der Kosten auf die Kostenträger. Innerhalb der Teilkostenrechnung wird im Gegensatz zur Vollkostenrechnung zwischen Einzel- und Gemeinkosten sowie fixen und variablen Kosten unterschieden. Das Ergebnis ist der Deckungsbeitrag. Dieser wird durch den Leistungserlös aus Gebühren und Entgelten abzüglich der variablen Kosten berechnet.⁸⁷

Es ist eine Unterscheidung der Teilkostenrechnungssysteme auf Basis von variablen Kosten und Einzelkosten vorzunehmen.⁸⁸ Für eine Teilkostenrechnung mit variablen Kosten kann eine ein- oder mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung angewendet werden. Mit Hilfe der Deckungsbeitragsrechnung auf Grundlage relativer Einzelkosten oder einer Grenz-

⁸⁴ Vgl. Heidler (2019), S. 113 – 116.

⁸⁵ Vgl. ebd., S. 116 – 122.

⁸⁶ Vgl. ebd., S. 135 f.

⁸⁷ Vgl. Schauer (2020), S. 201 f.

⁸⁸ Vgl. Heidler (2019), S. 135 f.

bzw. Plankostenrechnung lässt sich eine Teilkostenrechnung auf Basis von Einzelkosten realisieren. Eine Teilkostenrechnung ist zudem für Wirtschaftlichkeitsberechnungen bei den freiwilligen Aufgaben einer Verwaltung geeignet.⁸⁹ Im Nachfolgenden werden lediglich die Teilkostenrechnungssysteme auf Basis von variablen Kosten betrachtet. Die einstufige Deckungsbeitragsrechnung ordnet lediglich variable Kosten auf Kostenträger um, was als „Direct Costing“ bezeichnet wird, wobei Fixkosten unberücksichtigt bleiben. „Direct“ bedeutet, dass nur diejenigen Kosten direkt auf Produkte verrechnet werden, welche zum Output oder zur Produktmenge variieren und somit variable Kosten darstellen.⁹⁰ Diese Unterteilung in fixe und variable Bestandteile findet während der Kostenarten- oder Kostenstellenrechnung statt. Im Anschluss erhalten die Kostenträger nur die variablen Bestandteile. Die Deckungsbeitragsrechnung ist eine retrograde Rechnungsweise. Das bedeutet, dass ein Deckungsbeitrag durch Abzug der variablen Kosten vom Erlös errechnet wird. Ist dieser Beitrag positiv, werden dadurch die fixen Kosten gedeckt. Die Anwendung der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung kann in Form einer Kostenträgerzeit- oder Kostenträgerstückrechnung erfolgen. Die Kostenträgerzeitrechnung errechnet ein Betriebsergebnis, indem von den gesamten Erlösen eines ausgewählten Zeitraumes die variablen Kosten subtrahiert werden, um den Deckungsbeitrag zu erhalten. Das Betriebsergebnis erfordert anschließend das Abziehen der Fixkosten. Durch eine Kostenträgerstückrechnung erhält man einen Stückdeckungsbeitrag. Hierbei werden vom Nettoerlös, abzüglich der Rabatte und Skonto, die variablen Stückkosten subtrahiert. Die variablen Kosten bestehen aus Einzelkosten und variablen Gemeinkosten. Da Gemeinkosten variable und fixe Bestandteile enthalten können, ist eine Kostenspaltung notwendig. Der Vorteil der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung liegt in der Bestimmung der oberen und unteren Grenzen durch eine Preiskalkulation sowie als Entscheidungshilfe in Bezug auf Outsourcing oder Eigenleistung. Outsourcing meint hierbei die Verlagerung von Aufgaben an externe Anbieter. Fixkosten bleiben unberücksichtigt, was aufgrund einer Unkontrollierbarkeit als Nachteil angesehen werden kann. Neben der einstufigen Variante existiert die Möglichkeit einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung, welche auch als stufenweise Fixkostendeckungsrechnung bekannt ist.⁹¹ Die mehrstufige Variante gliedert im Unterschied zur einstufigen Deckungsbeitragsrechnung die Fixkosten in unterschiedliche Teilbereiche auf. Dadurch ist sie aussichtsreicher und ermöglicht nicht nur kurz- sondern mittel- und langfristige Rückschlüsse in Bezug auf die Verwaltungsleistungen. Sie bietet zudem mehr Entscheidungsreichweite.

Ein typisches Anwendungsgebiet der Teilkostenrechnung sind kostenrechnende Einrichtungen, also dort, wo bereits eine Vollkostenrechnung angewendet wird oder gewisse

⁸⁹ Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 517.

⁹⁰ Vgl. Heidler (2019), S. 137.

⁹¹ Vgl. ebd., S. 144 – 146.

Einnahmen generiert werden. Hierzu gehören öffentliche Theater, Schwimmbäder, Tierparks, Volkshochschulen oder der Bereich der Müllentsorgung. Für eine sinnvolle Nutzung der Deckungsbeitragsrechnung ist eine betriebsähnliche Struktur von Vorteil. Des Weiteren ermöglicht eine Teilkostenrechnung die Bestimmung von Preisuntergrenzen und die Durchführung einer Break-Even-Analyse.⁹² In dieser sogenannten Gewinnschwellenanalyse wird der Break-Even-Point (BEP) ermittelt, bei dem sich Produkterlöse und verursachte Kosten ausgleichen. Dabei decken die Erlöse sowohl die variablen als auch die fixen Kostenbestandteile. Ein Beispiel hierfür ist die Berechnung der benötigten Besucherzahl für ein Schwimmbad, um kostendeckend zu arbeiten. Der Vorteil einer Teilkostenrechnung, welcher gleichzeitig als Nachteil der Vollkostenrechnung angesehen werden kann, liegt in der verursachungsgerechten Berücksichtigung fixer und variabler Kostenbestandteile.⁹³ Es werden nur die relevanten Kosten in Betracht gezogen. Ein Teilkostenrechnungssystem sorgt für Kostentransparenz und unterstützt bei der Entscheidungsfindung. Eine Teilkostenrechnung liefert zudem Informationen bezüglich „Make-or-Buy“-Entscheidungen oder Outsourcing. „Make-or-Buy“ meint die Entscheidung über eine eigene oder externe Leistungsbereitstellung.⁹⁴ Sie ist zudem im Hinblick auf Steuerung und Analyse der Kosten aussagekräftiger als die Vollkostenrechnung.⁹⁵ Allerdings sind beide Kostenrechnungssysteme unverzichtbar. Die Einführung und Nutzung einer Teilkostenrechnung ist nur unter der Voraussetzung ratsam, wenn Erlöse vorhanden sind oder im Vergleich zu den Einzel- und Gemeinkosten ausreichend fixe und variable Kosten vorliegen.

2.3 Aspekte und Bedeutung einer kommunalen Kosten- und Leistungsrechnung

Für eine kommunale KLR sind einige Aspekte und Besonderheiten zu beachten. In öffentlichen Verwaltungen sind Fixkosten ein überwiegender Bestandteil der anfallenden Verwaltungskosten.⁹⁶ Außerdem lassen sie nur Wirtschaftlichkeitsberechnungen in Form von Kosten-Wirksamkeits-Beziehungen und keine Kosten-Ertrags-Berechnungen zu. Eine solche Wirtschaftlichkeitsbetrachtung kann projekt- oder zeitraumbezogen durchgeführt werden.⁹⁷ Eine projektbezogene Wirtschaftlichkeitsbetrachtung nimmt einen Kostenvergleich vor, um Informationen über die eigene oder externe Er- bzw. Bereitstellung von Leistungen zu sammeln. Die zeitraumbezogene Betrachtungsweise vergleicht die geplanten mit den tatsächlich entstandenen Kosten innerhalb eines bestimmten Zeitraumes. Wurden die Organisationseinheiten der Verwaltung in Kostenstellen aufgegliedert, ist eine Nachvoll-

⁹² Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 521 – 523.

⁹³ Vgl. Heidler (2019), S. 150 – 151.

⁹⁴ Vgl. Schauer (2020), S. 203 f.

⁹⁵ Vgl. Heidler (2019), S. 150 – 151.

⁹⁶ Vgl. Schauer (2020), S. 202 f.

⁹⁷ Vgl. ebd., S. 170 f.

ziehbarkeit sowie Justierung dieser Kosten möglich. Durch eine kommunale KLR lassen sich zudem Investitionsvorhaben beurteilen und Leistungen optimieren. Letzteres lässt sich unter anderem durch eine Beitrags- und Gebührenkalkulation erreichen.⁹⁸ Zudem kann sich ein Kostenbewusstsein bei den Verwaltungsmitarbeitern entwickeln. Die aus der KLR gewonnenen Erkenntnisse und Informationen unterstützen nicht nur die Haushaltsplanung und -durchführung, sondern können auch als Rechtfertigung für Entscheidungen an politische Vertreter, Bürger, Führungskräfte und den Hauptverwaltungsbeamten gerichtet werden.⁹⁹ So können frühzeitige Diagnosen über Risiken oder Schwachstellen noch während der Planungs- oder Durchführungsphase gegeben werden.¹⁰⁰ Anhand einer kommunalen KLR lassen sich zudem durch die daraus gewonnenen Informationen Konsolidierungsmaßnahmen ableiten, um Einsparpotenziale einer Kommune zu analysieren.¹⁰¹ Diese Maßnahmen sind gemäß § 100 Abs. 3 S. 1 KVG LSA in einem Haushaltskonsolidierungskonzept festzuhalten, wenn kein Haushaltsausgleich erreicht wird. Aufgrund der Erkenntnisse der KLR werden die Handlungen messbarer. Aufgrund der prekären Haushaltslage der Kommunen in Sachsen-Anhalt, auf die der Abschnitt 2.4 ausführlicher eingeht, sind solche Informationen sehr nützlich und notwendig. Wird eine KLR durchgeführt, sind sowohl der Prozess als auch die Ergebnisse in einem Bericht festzuhalten.¹⁰² Sogenannte „One-Page-Berichte“ sind von Vorteil, da viele Informationen auf einer Seite zur Verfügung gestellt werden. Diese können insbesondere aufgrund ihrer Knappheit für Führungskräfte interessant sein. Ein großes Thema der Kommunen ist „Make-or-Buy“ bzw. Outsourcing. Hierbei handelt es sich um eine Entscheidung zwischen der eigenen Leistungserstellung oder dem Heranziehen von fremden Anbietern zur Aufgabenerfüllung.¹⁰³ Bei der Eigenleistung durch eine Verwaltung werden in der Regel Fixkosten verursacht. Hier gilt, dass der Anteil der fixen zu den variablen Kosten geringer ausfällt, wenn der Beschäftigungsgrad ansteigt. Dies wird auch als Fixkostendegression bezeichnet. Bei der externen Leistungserstellung werden überwiegend variable Kosten erzeugt. Somit kann ein Outsourcing zur Senkung der Fix- oder sogar Gesamtkosten führen. Allerdings kann hier ein Problem bezüglich der Qualitätssicherung entstehen.

⁹⁸ Vgl. Goldbach et al. (2014), S. 519 f.

⁹⁹ Vgl. ebd., S. 511.

¹⁰⁰ Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 471.

¹⁰¹ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2023), S. 61.

¹⁰² Vgl. Schauer (2020), S. 209.

¹⁰³ Vgl. ebd., S. 203 f.

2.4 Ausgangssituation der Kommunen in Sachsen-Anhalt

Aufgrund der Haushaltslage sachsen-anhaltinischer Kommunen ist eine KLR durch ihre Verwendungsmöglichkeiten von besonderer Bedeutung. Jedoch können aussagekräftige Ergebnisse nur mit aktuellen Werten erzielt werden. Zudem steht eine erfolgreiche Umsetzung der KLR in Abhängigkeit zu den Ressourcen der Verwaltung.¹⁰⁴ Diese umfassen finanzielle und personelle Mittel.¹⁰⁵ In Anbetracht dessen ist die Beleuchtung der finanziellen und personellen Lage der Kommunen und Verwaltungen in Sachsen-Anhalt unabdingbar.

2.4.1 Finanzielle und personelle Lage der Kommunen

Den Kommunen in Sachsen-Anhalt standen im Jahr 2024 durch die Finanzausgleichsmasse 2,095 Milliarden Euro für die Aufgabenerfüllung zur Verfügung.¹⁰⁶ Das geht auch aus dem § 2 Abs. 1 Finanzausgleichsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt (FAG LSA) hervor. Das waren 249,6 Millionen Euro mehr als im Vorjahr. Etwa ein Drittel der finanziellen Mittel des Landes Sachsen-Anhalt gehen an seine Kommunen. Das entspricht einer Summe von 4,351 Milliarden Euro, die sich aus 2,095 Milliarden Euro der Finanzausgleichsmasse und 2,256 Milliarden Euro durch Zuweisungen aus dem Finanzausgleich zusammensetzen.¹⁰⁷ Allgemein betrachtet sind die Kommunen dennoch hoch verschuldet.¹⁰⁸ Auch der Landesrechnungshof sieht die Schuldenstatistik als problematisch an.¹⁰⁹ Zum 30.06.2024 betrug der Schuldenstand der Gemeinden und Gemeindeverbände in Sachsen-Anhalt 3,295 Milliarden Euro.¹¹⁰ Im ostdeutschen Vergleich wies nur Sachsen mit 3,318 Milliarden Euro eine höhere Verschuldung auf. Sachsens Schuldenstand gliedert sich in 1,201 Milliarden Euro für Kassenkredite und 2,094 Milliarden Euro für langfristige Kredite auf. Kassenkredite meinen Liquiditätskredite nach § 110 KVG LSA, die zur Liquiditätssicherung von einer Kommune aufgenommen werden können. Durch die laufenden Kredite belief sich im Jahr 2023 die Summe aller Zinsleistungen auf 46 Millionen Euro.¹¹¹ Diese Schulden verteilen sich auf die einzelnen Kommunalebene. Die kreisangehörigen Gemeinden und Verbandsgemeinden haben insgesamt 1,292 Milliarden Euro Schulden, was einen Anstieg von 1,1 Prozent bzw. 14 Millionen Euro bedeutet.¹¹² Die Schulden der drei kreisfreien Städte belaufen sich auf insgesamt 1,195 Milliarden Euro. Im Vergleich zum Vorjahr ist ein Anstieg um 14,8 Prozent bzw. 154 Millionen Euro zu verzeichnen. Der Schuldenstand der Landkreise erhöhte sich um 8,1 Prozent bzw. 51 Millionen Euro auf nunmehr 671 Millionen Euro. Somit liegt der Schuldenstand aller Kommunen in Sachsen-Anhalt zwar unter dem

¹⁰⁴ Vgl. Korac (2019), S. 468.

¹⁰⁵ Vgl. Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (2012), S. 125.

¹⁰⁶ Vgl. Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt (2023).

¹⁰⁷ Vgl. ebd.

¹⁰⁸ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024b).

¹⁰⁹ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2022).

¹¹⁰ Vgl. Statistisches Bundesamt (2024).

¹¹¹ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024b).

¹¹² Vgl. Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt (2024).

Bundesdurchschnitt, jedoch ist dieser im ostdeutschen Vergleich mit am höchsten.¹¹³ Die durchschnittliche Pro-Kopf-Verschuldung liegt bei 1.423 Euro.¹¹⁴ Die kreisangehörigen Gemeinden und Gemeindeverbände weisen insgesamt höhere Schulden auf als die Landkreise. Es ist jedoch bemerkenswert, dass die Gesamtverschuldung der drei kreisfreien Städte nahezu genauso hoch ist, wie die aller Gemeinden und Gemeindeverbände zusammen. Die Schuldenaufnahme durch Kredite ist nicht generell schlecht, da dadurch Investitionen ermöglicht werden.¹¹⁵

Neben der hohen Verschuldung zeichnen sich auch schwindende Einnahmen ab. So plant das Land 2024 39 Millionen Euro, 2025 49 Millionen Euro und 2026 36 Millionen Euro weniger für die Kommunen ein.¹¹⁶ Auch die Steuereinnahmen des Landes Sachsen-Anhalt können sinken. Allein im Jahr 2024 um 692 Millionen Euro, wobei in den beiden Folgejahren jeweils etwa 400 Millionen Euro weniger erwartet werden. Neben dieser Prognose lag das Land bereits deutlich unter dem Bundesdurchschnitt.¹¹⁷ Im Jahr 2021 beliefen sich die Steuereinnahmen auf 878 Euro pro Einwohner, wobei der Bundesdurchschnitt bei 1.473 Euro lag. Auch im Vergleich zu den ostdeutschen Bundesländern war Sachsen-Anhalt unterdurchschnittlich. Allerdings ist ein steigender Trend bei den kreisfreien Städten zu verzeichnen.¹¹⁸

Durch die finanzielle Lage der Kommunen in Sachsen-Anhalt wird nicht nur die Erfüllung freiwilliger Aufgaben beeinträchtigt. Es wirkt sich zudem auf die Personalpolitik im öffentlichen Dienst aus.¹¹⁹ Demnach planen die Landesbehörden Personaleinsparungen mit einem Einsparpotenzial von 180 Millionen Euro, wodurch 700 Stellen weniger besetzt bzw. ausgeschrieben werden. Im Jahr 2023 waren insgesamt 46.845 Mitarbeiter in sachsen-anhaltinischen Kommunen beschäftigt.¹²⁰ Davon waren 2.555 in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- und Treueverhältnis, demnach verbeamtet, und 44.290 als Beschäftigte in einem privatrechtlichen Arbeitsverhältnis angestellt gewesen. Betrachtet man die Altersgruppen, ist ein negativer Trend abzusehen. Lediglich 3,5 Prozent der Beschäftigten ist 25 Jahre oder jünger. Etwa jeder Zweite ist 45 Jahre oder älter. Die Zahl der über 60-Jährigen beläuft sich auf etwa 13 Prozent. Der Vollzeitäquivalent (VZÄ) der Gemeinden und Gemeindeverbände lag im Jahr 2023 bei insgesamt 42.115, was durch die Vielzahl an Teilzeitstellen verursacht wird.¹²¹ Der VZÄ ergibt sich daraus, indem der Arbeitsanteil eines Teilzeitmitarbeitenden ins Verhältnis zur Höhe der Vollzeitbeschäftigung gesetzt wird.¹²² Bringt

¹¹³ Vgl. Lenk et al. (2023), S. 51.

¹¹⁴ Vgl. Süddeutsche Zeitung (2024).

¹¹⁵ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024b).

¹¹⁶ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024c).

¹¹⁷ Vgl. Lenk et al. (2023), S. 22.

¹¹⁸ Vgl. ebd., S. 51.

¹¹⁹ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024b) i. V. m. Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024c).

¹²⁰ Vgl. Statistisches Landesamt Sachsen-Anhalt (2024a).

¹²¹ Vgl. Statistisches Landesamt Sachsen-Anhalt (2024b).

¹²² Vgl. Statistisches Bundesamt (o.J.).

man diese Werte mit dem Einstellungsstopp in den Behörden in Zusammenhang, kann ein zunehmendes Personalproblem prognostiziert werden.

2.4.2 Jahresabschlussproblematik der Kommunen

Gemäß dem § 118 Abs. 1 S. 1 KVG LSA ist eine Kommune zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet. Jedoch kommen sie dieser Vorschrift selten rechtzeitig nach, wodurch viele Kommunen über keine aktuellen Jahresabschlüsse verfügen. Sowohl der Landesrechnungshof als auch das Innenministerium des Landes Sachsen-Anhalt üben seit Jahren Kritik an die Kommunen aufgrund des Fehlens und der damit verbundenen Ungewissheit über die Finanzsituation aus.¹²³ Nach Angaben des Innenministeriums wurden bis 2020 lediglich 1.002 der eigentlich erforderlichen 1.983 Jahresabschlüsse aufgestellt.¹²⁴ 2021 hatten lediglich sechs Prozent der Kommunen einen fristgerechten Abschluss eingereicht. Ende 2022 fehlten noch 981 ab dem Haushaltsjahr 2013. Somit war zwar eine Verbesserung der Quote von 37 auf 51 Prozent erreicht, jedoch konnten viele Kommunen weiterhin keine konkreten Aussagen über ihre finanzielle Lage oder Leistungsfähigkeit treffen. Präsident des Landesrechnungshofes Kay Barthel sagte: „Gebetsmühlenartig haben wir darauf hingewiesen, dass fehlende Jahresabschlüsse einen gravierenden Rechtsverstoß darstellen“.¹²⁵ Der Städte- und Gemeindebund argumentierte, dass der Fachkräftemangel ursächlich ist.¹²⁶ Außerdem sind die Gemeinden auf ihre Landkreise angewiesen, da diese über die Rechnungsprüfungsämter verfügen, die mit der Prüfung der Jahresabschlüsse beauftragt sind. Zudem wird die schleppende Aufholjagd damit erklärt, dass auch die Mitgliedsgemeinden der Verbandsgemeinden Jahresabschlüsse aufstellen müssen. Als Reaktion riet der Landesrechnungshof den Kommunalaufsichtsbehörden, keine Haushalte mehr zu genehmigen.¹²⁷ Durch den Landtag wurde eine Reform des Kommunalverfassungsgesetzes beschlossen mit der Folge, dass fehlende Jahresabschlüsse sanktioniert werden sollen.¹²⁸ Durch die Reformierung des KVG LSA wurde dem § 102 ein dritter Absatz hinzugefügt. Dieser ermöglicht den Kommunalaufsichtsbehörden die Genehmigung der Haushaltssatzung mit den genehmigungsbedürftigen Bestandteilen ab dem Haushaltsjahr 2025 so lange zurückzustellen, bis der prüffähige Jahresabschluss des Vorjahres dem Rechnungsprüfungsamt nach § 120 Abs. 1 S. 2 KVG LSA übergeben wurde. Das ist auch dann der Fall, wenn die Haushaltssatzung keine genehmigungsbedürftigen Bestandteile enthält. Somit ist für ein ordnungsmäßiges Haushaltjahr 2025 ein Jahresabschluss des Jahres 2023 erforderlich. Liegt dieser nicht vor, genehmigt die Kommunalaufsicht den Haushalt nicht. Hierdurch gelangt die Kommune nach § 104 Abs. 1 KVG LSA in

¹²³ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024a).

¹²⁴ Vgl. Süddeutsche Zeitung (2023) i. V. m. Vgl. Volksstimme (2023).

¹²⁵ Volksstimme (2023).

¹²⁶ Vgl. Süddeutsche Zeitung (2023).

¹²⁷ Vgl. Volksstimme (2023).

¹²⁸ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024a).

die vorläufige Haushaltsführung, womit der Handlungsrahmen eingeschränkt wird. Demnach besteht eine Gefahr für die stetige Erfüllung öffentlicher Aufgaben, insbesondere bei den freiwilligen Aufgaben, die möglicherweise gekürzt oder eingespart werden.¹²⁹ Die Sanktionierung erfolgt trotz erkennbarer Fortschritte. Bis September 2024 lagen insgesamt 1.724 der Jahresabschlüsse bis 2021 vor, was einer Quote von 77 Prozent entspricht.¹³⁰ Im Vorjahr betrug der Wert noch 1.478. Die Innenministerin des Landes Sachsen-Anhalt stellte zumindest einen Erlass zur Erleichterung der Jahresabschlüsse 2023 bis 2025 in Aussicht.¹³¹

2.5 Schlussfolgerungen für die empirische Untersuchung

In der KLR wird grundlegend zwischen einer Voll- und Teilkostenrechnung unterschieden. Die Vollkostenrechnung ist in Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung aufzugliedern, die anhand von verschiedenen Berechnungsmethoden anfallende Kosten verrechnen. Die Teilkostenrechnung filtert im Gegensatz zur Vollkostenrechnung zwischen fixen und variablen Kosten. Das kann als Kritikpunkt an der Vollkostenrechnung angesehen werden, da dies zu einer Fixkostenproportionalisierung führt. Demnach werden Kostenträger proportional mit fixen Kosten belastet, was „zur Folge [hat], dass Stückkosten für einzelne Kostenträger ermittelt werden, die ein ungenaues Bild der Kostensituation [...] widerspiegeln“. ¹³² Dadurch können Probleme bei Preiskalkulationen auftreten. Aus diesem Grund empfiehlt Thommen eine Teilkostenrechnung. Des Weiteren lassen sich durch Vollkostenrechnungen kein BEP berechnen und die Wirtschaftlichkeit des Handelns mangelhaft beurteilen. ¹³³ Die Lösung stellt eine Anwendung der Teilkostenrechnung dar. ¹³⁴ Je nach Bedarf ist zwischen diesen beiden Rechensystemen zu wählen. Eine Vollkostenrechnung ist in öffentlichen Verwaltungen für Kalkulationen oder Optimierungen von Benutzungsgebühren empfehlenswert. ¹³⁵ Bei kurzfristigen Entscheidungen ist jedoch eine Teilkostenrechnung dienlich. Die Einführung einer KLR wird in der Verwaltung oft unterschätzt, der eigentliche Sinn bleibt unberücksichtigt und die Notwendigkeit wird von Führungspersonen häufig nicht ernst genommen. ¹³⁶ Demnach besteht auch ein Bedarf an Informations- und Schulungsseminaren. Da die Einführung einer KLR finanzielle und personelle Ressourcen verschlingt, wird unterstellt, dass die Umsetzung in Abhängigkeit zur finanziellen Situation einer Kommune steht. ¹³⁷

¹²⁹ Vgl. Zeit Online (2024).

¹³⁰ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024c) i. V. m. Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024a).

¹³¹ Vgl. Mitteldeutscher Rundfunk (2024a).

¹³² Thommen et al. (2023), S. 320.

¹³³ Vgl. Schauer (2020), S. 200 f.

¹³⁴ Vgl. Mord-Wohlgemuth et al. (2016), S. 516.

¹³⁵ Vgl. Heidler (2019), S. 135 f.

¹³⁶ Vgl. Korac (2019), S. 468.

¹³⁷ Vgl. Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (2012), S. 125.

3 Der § 20 Absatz 1 der Kommunalhaushaltsverordnung Sachsen-Anhalt

3.1 Inhaltliche und rechtliche Auslegung der bedingten Pflichtregelung

Für eine erfolgreiche Umsetzung des Paragraphen ist es notwendig, diesen inhaltlich und rechtlich zu durchdringen. Nach dem Aufkommen des NPM wurde die KLR zunächst im § 13 GemHVO Doppik geregelt. Demnach war die KLR zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung einzuführen. Die Ausgestaltung sollte durch örtliche Bedürfnisse und betriebswirtschaftliche Gesichtspunkte bestimmt werden. Für die Umsetzung einer KLR wurde zunächst eine Vollkostenrechnung vorgegeben.¹³⁸ Zum 01.01.2016 trat die KomHVO LSA in und damit die GemHVO Doppik außer Kraft, wodurch die KLR nun im § 20 Abs. 1 KomHVO LSA unter dem Abschnitt „Steuerung“ zu verorten ist.¹³⁹ Der Einsatz eines unterjährigen Berichtswesens nach § 26 KomHVO LSA wurde im ersten Satz hinzugefügt.¹⁴⁰ Zudem wurde der Wortlaut der betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkte im zweiten Satz in Grundsätze und Instrumentarien umgeändert. In der GemHVO Doppik war die KLR ein eigenständiger Paragraph, wobei sie in der KomHVO LSA als haushaltswirtschaftliches Instrument betitelt wird.¹⁴¹

Um eine Norm zu erschließen, können vier verschiedene Auslegungsmethoden angewendet werden.¹⁴² Es wird zwischen der semantischen, genetischen, systematischen und teleologischen Interpretation unterschieden. Bei der semantischen Variante legt man die Norm nach dem Wortlaut des Gesetzes aus. Innerhalb der genetischen Interpretation wird die historische Entwicklung betrachtet, wobei Vorstellung, Wille und Motivation des Gesetzgebers analysiert werden. Die systematische Auslegung interpretiert die Bedeutung des Paragraphen aus seiner Position im Gesetz. Zudem wird ein Vergleich mit ähnlichen Normen vorgenommen. Bei der teleologischen Auslegungsmethode wird der Sinn und Zweck der Norm beleuchtet. Nachfolgend wird der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA semantisch und teleologisch betrachtet. Demnach ist die Einführung einer KLR für die Kommune verpflichtend.¹⁴³ Jedoch bestimmt sie in Abhängigkeit von der gewünschten Steuerungsfunktion Einsatzfelder und Umfang, demnach ob Kostenstellen-, Kostenarten- und Kostenträgerrechnung sowie die Hierarchietiefe. Damit bleiben der Gebietskörperschaft bei der Entscheidung über die Umsetzung keine Spielräume, jedoch hat sie Freiheiten bei der Gestaltung. Somit handelt es sich hier um eine bedingte Pflichtregelung. Eine Vorgabe bezüglich

¹³⁸ Vgl. Kirchmer, Meinecke (2012), S. 97, Rn. 8.

¹³⁹ Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2015), S. 1 i. V. m. Vgl. Goldbach et al. (2016), S. 4.

¹⁴⁰ Vgl. Goldbach et al. (2016), S. 25.

¹⁴¹ Vgl. Kirchmer, Meinecke (2012), S. 95.

¹⁴² Vgl. Hilgendorf, Joerden (Hrsg.) (2021), S. 235 f.

¹⁴³ Vgl. Grimberg (2018), S. 115.

einer Voll- oder Teilkostenrechnung ist nicht zu entnehmen. Der § 20 Abs. 1 S. 1 KomHVO LSA erläutert den Einsatz einer KLR zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung. Dabei wird besonders auf die Verwendungsmöglichkeiten einer KLR eingegangen. Diese sowie die entsprechenden Ziele wurden bereits in Abschnitt 2.1 erläutert. Die verschiedenen Einsatzbereiche einer KLR reichen von Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen mittels Deckungsbeitragsrechnungen, Gebühren- und Beitragskalkulationen für eine kostendeckendere und effizientere Aufgabenerfüllung, Kostenvergleichsrechnungen bis hin zu Informationsbeschaffungen. Zudem ist ein unterjähriges Berichtswesen nach § 26 KomHVO LSA über das Haushaltsjahr hinweg einzusetzen, wodurch die Vertretung über den Stand des Haushaltsvollzuges unterrichtet wird. Hier können Informationen, wie z. B. Wirtschaftlichkeitsberechnungen für anstehende Investitionen, bei der die Vertretung Stimmrechte hat oder Vergleichsrechnungen zum Vorjahreswert, um die Entwicklung aufzuzeigen, aufgenommen werden. Auch der Stand zur Erreichung der Haushaltsziele kann beigefügt werden, wodurch ein Zwischenergebnis zur Haushaltslage gegeben werden kann. Die Ausgestaltung der KLR bestimmt die Kommune gemäß § 20 Abs. 1 S. 2 KomHVO LSA nach ihren örtlichen Bedürfnissen. Das können individuelle Gegebenheiten der Verwaltung sein. Jede Kommune verfügt über verschiedenste Einrichtungen, unterschiedliche Verwaltungsstrukturen und Organisationseinheiten. So kann die Kommune frei entscheiden, ob sie eine KLR nur in bestimmten Bereichen oder flächendeckend einführen möchte. Die Art und Weise der Umsetzung ist zudem nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Instrumentarien zu bestimmen. Durch das NSM, welches öffentliche Verwaltungen reformiert, sollen sich privatwirtschaftliche Methoden etablieren.¹⁴⁴ Dadurch wird analog zur Privatwirtschaft in ein internes und externes Rechnungswesen unterschieden, wobei Haushaltsverfahren, Rechnungslegung und der Jahresabschluss der externen Seite zuzuordnen sind.¹⁴⁵ Die KLR ist Bestandteil des internen Rechnungswesens. Durch das NSM gewann das 3-E-Modell, welches Economy, Efficiency und Effectiveness beinhaltet, an Bedeutung.¹⁴⁶ Das ergibt sich aus dem § 98 Abs. 2 S. 1 KVG LSA, wonach Kommunen ihre Haushaltswirtschaft sparsam und wirtschaftlich zu führen haben. Auch § 110 Abs. 1 KVG LSA ist relevant, da er die Verpflichtung der Kommunen betont, ihre Liquidität jederzeit sicherzustellen. Demnach haben Kommunen solche Grundsätze bei der Umsetzung einer KLR zu beachten, um letzten Endes auch ein transparentes Bild über die anfallenden Kosten zu erhalten.¹⁴⁷ Unter betriebswirtschaftliche Instrumente können unter anderem Kennzahlen verstanden werden, die zur Messbarkeit von Wirtschaftlichkeitsrechnungen herangezogen

¹⁴⁴ Vgl. Schröter (2019), S. 115.

¹⁴⁵ Vgl. Adam (2019), S. 444 – 445.

¹⁴⁶ Vgl. Schedler, Proeller (2011), S. 81.

Übersetzung: „Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit“

¹⁴⁷ Vgl. ebd., S. 191.

werden und dem ökonomischen Prinzip zugrunde liegen.¹⁴⁸ Ein weiteres privatwirtschaftliches Instrument ist Benchmarking, welches durch Kosten-Erlös-Vergleiche durchgeführt werden kann.¹⁴⁹ Die Gestaltung der KLR kann auch durch privatwirtschaftliche Methoden des Projektmanagements erfolgen, wodurch die Einführung effektiv in Form von Projekten vorangetrieben werden kann.¹⁵⁰ Bei der Einführung einer KLR in der Kommune sollen diese und weitere Grundsätze eingehalten und Instrumente angewandt werden.

3.2 Bundes-, landes- und kommunalrechtliche Regelungen im Vergleich

In diesem Abschnitt werden bundes-, landes- und kommunalrechtliche Regelungen mit dem § 20 Abs. 1 KomHVO LSA systematisch verglichen. Sämtliche Aussagen berufen sich auf Gegenüberstellungen aus der im Anhang 1 aufgeführten Tabelle. Jegliche Inhalte werden wortgemäß den Gesetzen zitiert.

Auf Bundesebene ist die Einführung einer KLR in geeigneten Bereichen verpflichtend. Aus den landesrechtlichen Regelungen geht hervor, dass in den Bundesländern Bayern (BY), Brandenburg (BB), Hamburg (HH), Hessen (HE), Niedersachsen (NI), Nordrhein-Westfalen (NW), Saarland (SL), Schleswig-Holstein (SH) und Thüringen (TH) die Einführung ebenfalls durchgeführt werden muss. Baden-Württemberg (BW), Bayern (BY), Bremen (HB), Mecklenburg-Vorpommern (MV), Rheinland-Pfalz (RP), Sachsen (SN) und Sachsen-Anhalt (ST) verfügen über Soll-Vorschriften. Oftmals werden Einführung und Verwendung nur in geeigneten Bereichen und selten im gesamten Verwaltungsbereich vorgeschrieben.

Tabelle 4: Kommunalrechtliche Regelung zur KLR einzelner Bundesländer

Regelung auf kommunaler Ebene	BW	BY	BB	HE	MV	NI	NW	RP	SL	SN	ST	SH	TH
Muss		x	x	x	x	x				x	x		x
Soll	x						x		x				
Kann								x				x	

Quelle: Eigene Darstellung.

Auf kommunalrechtlicher Ebene ist die Einführung der KLR nach Tabelle 4 folgendermaßen geregelt: In den Bundesländern BY, BB, HE, MV, NI, SN, ST und TH ist die Einführung einer KLR verpflichtend. In BW, NW und SL besteht eine Soll-Regelung. Lediglich in RP und SH besteht keine Pflicht. In Sachsen-Anhalt ist nach § 20 Abs. 1 KomHVO eine KLR einzuführen, um die Verwaltungssteuerung zu unterstützen und die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Aufgabenerfüllung zu beurteilen. Zudem soll ein Berichtswesen eingesetzt und die Ausgestaltung nach örtlichen Bedürfnissen sowie betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Instrumentarien erfolgen. Sowohl das Ziel der Verwaltungssteuerung als auch die Beurteilungsaspekte sind in allen Bundesländern verankert. Die Führung eines Berichtswesens ist neben ST auch in NI festgelegt. Die Ausgestaltung nach örtlichen

¹⁴⁸ Vgl. Reichardt (2023), S. 12.

¹⁴⁹ Vgl. Heidler (2019), S. 87 f.

¹⁵⁰ Vgl. ebd., S. 187 – 188.

Bedürfnissen ist bis auf NW, RP und SN Bestandteil aller kommunalen Regelungen. Die Einhaltung betriebswirtschaftlicher Grundsätze bei der Einführung einer KLR wird, bis auf ST, in keinem kommunalen Gesetz, jedoch auf Landesebene in BE vorgeschrieben. Die vereinzelte oder flächendeckende Einführung kann aus dem § 20 Abs. 1 KomHVO LSA nicht entnommen werden. Dies ist jedoch explizit in MV geregelt. Vollständige Umsetzungen werden in BW, BY, RP, SN und TH verlangt. BB, HE, NI, NW, SL und SH machen keine Vorgaben. In anderen Bundesländern existieren jedoch rechtliche Vorgaben, die in ST nicht vorhanden sind. In BW, BY, RP und TH ist festgelegt, dass die Herleitung der Kosten oder Leistungen aus der Buchführung nachvollziehbar sein muss. Ein weiterer Aspekt ist eine Dienstanweisung zur Implementierung einer KLR, die in BY, RP und TH vorgeschrieben wird. In der rechtlichen Norm von HH wird vorgegeben, dass alle Kosten und Erlöse erfasst und verursachungsgerecht auf die Kostenträger verrechnet werden. Dadurch wird eine Vollkostenrechnung festgelegt. In MV ist es bemerkenswert, dass die Einführung eines internen Rechnungswesens zur wirtschaftlichen Verwaltungssteuerung vorgeschrieben wird, während die Einführung einer KLR optional bleibt. Auch haben die Kommunen die Freiheit, selbst zu entscheiden, ob sie eine Produktgliederung und interne Leistungsverrechnungen vornehmen möchten. In TH liegt ebenfalls eine ausführliche Beschreibung der Anforderungen vor. Der § 12 Abs. 4 der Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik legt fest, dass ein produktorientierter Haushalt, inklusive Produktgliederung und interner Leistungsverrechnung, dann als ordnungsgemäß gilt, wenn diese Maßnahmen ausreichend zur Verwaltungssteuerung sowie zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit beitragen.

3.3 Schlussfolgerungen für die empirische Untersuchung

Der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA ist eine bedingte Pflichtregelung, da er die Kommunen zum einen zur Implementierung einer KLR verpflichtet, zum anderen jedoch bei der Umsetzung und Ausgestaltung Ermessensspielräume zulässt. Allerdings besteht der Paragraph aus unbestimmten Rechtsbegriffen und ungenauen Vorgaben. Regelungen anderer Bundesländer sind hingegen teils ausführlicher oder legen Maßstäbe fest. Die unzureichend beschriebenen Rahmenbedingungen „erhöhen [...] die Transaktionskosten und mindern den Kontroll- und Steuerungsnutzen“.¹⁵¹ Aus diesem Grund wird vermutet, dass der Wortlaut des Paragraphen verwirrt, der Ermessensspielraum unklare Grenzen setzt und die Kommunen aufgrund dessen an der Umsetzung scheitern. Die Umsetzung ist vor allem in kleinen Kommunen problematisch.¹⁵² Daher wird angenommen, dass bisher nur größere Kommunen, wie kreisfreie Städte und Landkreise, eine KLR eingeführt haben.

¹⁵¹ Knödler (2023), S. 150.

¹⁵² Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2021), S. 50.

4 Empirische Untersuchung

4.1 Untersuchungsdesign und methodische Vorgehensweise

Ein Untersuchungsdesign beschreibt die methodische Vorgehensweise.¹⁵³ In dieser Arbeit wird ein deduktives Vorgehen bei einer quantitativen Datenerhebung verfolgt, indem Forschungshypothesen untersucht und statistisch ausgewertet werden. Wichtige Qualitätsindikatoren einer quantitativen Forschungsmethode sind die Gütekriterien Objektivität, Reliabilität, Validität und Repräsentativität.¹⁵⁴ Das Merkmal der Objektivität meint, dass die Ergebnisse der Datenerhebung unabhängig von der Person sein müssen, die die Umfrage durchführt. Eine Reliabilität liegt vor, wenn die Umfrage bei erneuter Durchführung unter gleichen Bedingungen auch zu demselben Ergebnis führt. Die Erhebung von Daten ist valide, wenn die Umfrage auch die eigentlichen Fragen tatsächlich messen und beantworten kann. Zuletzt ist die Forschungsmethode repräsentativ, wenn das Ausmaß der Stichprobe so gewählt wurde, dass allgemeine Aussagen aus den Ergebnissen möglich sind. Zur Beantwortung der Forschungsfrage und Überprüfung der Hypothesen wird eine primärempirische, quantitative Datenerhebung in Form einer Online-Umfrage durchgeführt.¹⁵⁵ Diese wird mit der Software EFS-Survey von Tivian, über deren Lizenz die Hochschule Harz verfügt, realisiert. Die Vorteile einer Online-Umfrage liegen in der räumlichen und zeitlichen Unabhängigkeit bei der Beantwortung.¹⁵⁶ Zudem können Beurteilungsskalen, Schieberegler und Medien eingebunden und während der laufenden Umfrage Zwischenergebnisse exportiert werden. Allerdings müssen auch die Nachteile einer solchen Datenerhebung berücksichtigt und bestenfalls korrigiert werden. Ein Nachteil von Online-Umfragen besteht darin, dass man keinen Einfluss darauf hat, welche Person den Fragebogen ausfüllt.¹⁵⁷ Das birgt das Risiko, dass Fragebögen mehrfach von derselben Person oder Fragen absichtlich falsch beantwortet werden.

Die Stichprobenbasis ist so zu wählen, dass die Grundgesamtheit ausreichend dargestellt werden kann.¹⁵⁸ Hierzu werden die Kommunen in Sachsen-Anhalt einbezogen. Allerdings sind die Mitgliedsgemeinden der Verbandsgemeinden auszuschließen, weshalb von 247 Kommunen insgesamt 133 als Stichprobe repräsentativ befragt werden.¹⁵⁹ Hierbei wird unterstellt, dass Verbandsgemeinden die Verwaltung und somit auch die Einführung einer KLR für ihre Mitgliedsgemeinden übernehmen. Der Aufbau einer Umfrage, die Länge sowie die Art und Weise der Fragestellungen wirken sich auf die Abbruchquote aus.¹⁶⁰ Der

¹⁵³ Vgl. Döring (2023b), S. 184 – 186 i. V. m. Vgl. Döring (2023c), S. 225.

¹⁵⁴ Vgl. Theobald (2017), S. 374.

¹⁵⁵ Vgl. Kreis et al. (2024), S. 37 f.

¹⁵⁶ Vgl. Wagner-Schelewsky, Hering (2022), S. 1052 f, 1059.

¹⁵⁷ Vgl. Kreis et al. (2024), S. 149.

¹⁵⁸ Vgl. ebd., S. 166.

¹⁵⁹ Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (o.J.).

¹⁶⁰ Vgl. Wagner-Schelewsky, Hering (2022), S. 1057 i. V. m. Vgl. Theobald (2017), S. 78.

Fragebogenkatalog aus Anhang 2 umfasst insgesamt 22 Fragen. Hierbei handelt es sich um einen standardisierten Fragebogen, welcher überwiegend aus geschlossenen Fragen mit bereits vorgegebenen Antwortmöglichkeiten besteht.¹⁶¹ Die Erstellung erfolgt zunächst durch grobe Aufstellung der Fragen, einem anschließenden Pretest sowie zuletzt durch Feinjustierung. Als Fragetypen sind „Multiple-Choice“- und „Single-Choice“-Fragen, Textfelder zur Eingabe von Werten oder schriftlichen Äußerungen sowie Likert-Skalen enthalten. Letztere verfügen über die in der Regel charakteristischen fünf Abstufungen von starker Zustimmung bis starker Ablehnung.¹⁶² In der ersten Frage wird der Name der Kommune erfragt, um für die anschließende Auswertung eine entsprechende Verbreitung der KLR besser einordnen zu können. Der Hinweis auf die Einhaltung der Datenschutzgrundverordnung und eine anonymisierte Verarbeitung der Daten wird sowohl in der Umfrage selbst als auch in der E-Mail an die Kommunen bestätigt. Die zweite Frage dient als Filterfrage, in welcher die Teilnehmer untergliedert werden. Beide Fragen sind die einzigen Pflichtfragen, um keine Abbrüche zu provozieren.¹⁶³ Weitere Maßnahmen zur Vermeidung von Abbrüchen sind abwechselnde Antwortmöglichkeiten sowie eine Fortschrittsanzeige. Filterfragen dienen dazu, entsprechende Teilnehmer für bestimmte Fragen zu filtern.¹⁶⁴ Demnach ist die Umfrage in verschiedene Abschnitte unterteilt, die sich an den Status der Kommunen in Bezug auf die Einführung der KLR orientieren. Daher beantworten Kommunen mit einer KLR die Fragen drei bis elf sowie 17 bis 22, also insgesamt 17 Fragen. Kommunen ohne KLR beantworten hingegen die Fragen zwölf bis 16 sowie 17 bis 22, in Summe 13 Fragen. Der Fragenblock zur KLR untersucht, wie Kommunen die KLR umsetzen und welche Ermessensspielräume genutzt werden. Er erfasst die Verschriftlichung in Dienstsanweisungen, die Entscheidung zwischen Voll- oder Teilkostenrechnung, Anwendungsbereiche, Pläne für Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger sowie die eingesetzten Verfahren zur Kostenverrechnung. Zudem wird erfragt, wie die Erkenntnisse genutzt und welches Personal dafür zur Verfügung steht. Die Antwortmöglichkeiten basieren auf theoretischen Grundlagen des zweiten Kapitels dieser Arbeit. Anschließend wird thematisiert, welche Probleme bei der Einführung einer KLR aufgetreten sind. Der Fragenblock für Kommunen ohne KLR untersucht zunächst, ob und in welchem Zeitraum die Regelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA umgesetzt werden soll. Anschließend werden Gründe für die bisherige Nicht-Einführung abgefragt. Mit einer Likert-Skala wird die Verständlichkeit der Regelung bewertet und es wird erfasst, ob das Ermessen als hilfreich oder hinderlich empfunden wird. Abschließend können Angaben zur benötigten Unterstützung gemacht werden. Die Fragen 18 bis 21 dienen der univariaten Regressionsanalyse, die im Abschnitt 4.2 genauer

¹⁶¹ Vgl. Döring (2023d), S. 399.

¹⁶² Vgl. Kreis et al. (2024), S. 115.

¹⁶³ Vgl. Theobald (2017), S. 356.

¹⁶⁴ Vgl. Döring (2023d), S. 404.

erläutert wird. Anhand von Frage 17 wird erfasst, inwieweit der Fortschritt der Kommunen mit der Jahresabschlussaufstellung ist. Die Frage 22 bezüglich des Digitalisierungs-Standes soll lediglich als Anhaltspunkt bei der Formulierung von Handlungsempfehlungen dienen.

Eine Online-Befragung ist ein elektronisch erstellter Fragebogen durch ein Internetprogramm, wobei die Daten auf einem Server gesichert werden und durch digitalen Export zur Verfügung stehen.¹⁶⁵ Hierfür ist eine Einarbeitung in das ausgewählte Programm EFS-Survey erforderlich. Die erste Seite der Umfrage in Survey stellt das Einwilligungsformular dar. Dieses enthält Informationen zum Anliegen und Zweck der Befragung. Es gibt Auskunft darüber, welche Personen die Umfrage beantworten sollen und nennt den Befragungszeitraum sowie die Dauer der Teilnahme. Zudem werden Hinweise zur anonymisierten Verwendung der erhobenen Daten gegeben und Kontaktdaten für eventuelle Rückmeldungen bereitgestellt. Wie bereits erwähnt, ist die Umfrage in verschiedene Frageblöcke unterteilt, die jeweils auf einer eigenen Umfrageseite angezeigt werden. Die Blöcke umfassen die ersten beiden allgemeinen Fragen, die Fragen drei bis elf für Kommunen mit KLR, die Fragen zwölf bis 16 für Kommunen ohne KLR und die Fragen 17 bis 22 bezüglich der potenziellen Einflussfaktoren. Während alle anderen Fragen auf freiwilliger Basis beantwortet werden können, handelt es sich bei den ersten beiden um Pflichtfragen, sodass das Weitergehen in der Umfrage erst möglich ist, wenn diese beantwortet werden. Die Textfelder können zur Vermeidung von Abbrüchen beliebig mit Ziffern gefüllt werden. Die Anzeige der Umfrage wird von der Filterfrage zwei abhängig gemacht. Wird diese mit „Ja“ beantwortet, werden die Fragen drei bis elf angezeigt und zwölf bis 16 ausgeblendet. Bei der Beantwortung mit „Nein“ erfolgt das Gegenteil. Die Umfrageseite mit den Fragen 17 bis 22 wird unabhängig davon in jedem Fall geöffnet. Den Fortschritt der Umfrage können die Teilnehmer anhand einer Prozentanzeige entnehmen. Die letzte Umfrageseite enthält eine Dankagung sowie Informationen zum weiteren Vorgehen und der Möglichkeit einer Kontaktaufnahme. Zur Einhaltung der Datenschutzgrundverordnung ist ein sensibler Umgang mit den Daten notwendig sowie eine temporäre Datenspeicherung ratsam.¹⁶⁶ Dementsprechend wird bei Survey ein Zeitraum von drei Monaten nach Abschluss der Umfrage festgelegt.

Zur Datenauswertung ist eine Operationalisierung durch Bestimmung von Indikatoren notwendig.¹⁶⁷ Operationalisierungen stellen Antwortmöglichkeiten dar, die jeweils Skalen aufweisen.¹⁶⁸ So haben bspw. Fragen mit zwei Antwortmöglichkeiten die Skalen 1 und 2.¹⁶⁹ Bestehen mehr als zwei Antworten bei einer „Single-Choice“-Frage, erhält jede eine

¹⁶⁵ Vgl. Döring (2023d), S. 407.

¹⁶⁶ Vgl. Wagner-Schelewsky, Hering (2022), S. 1061 f.

¹⁶⁷ Vgl. Döring (2023c), S. 229.

¹⁶⁸ Vgl. ebd., S. 224 f.

¹⁶⁹ Siehe Anhang 3, Frage 2.

einzelne Variable.¹⁷⁰ Bei „Multiple-Choice“-Fragen entspricht jede Antwort einer binären Variable aus 0 für „nicht angekreuzt“ und 1 für „angekreuzt“.¹⁷¹ Die Operationalisierung dieser Umfrage ist dem Anhang 3 zu entnehmen. Nach Aufstellung des Fragebogens wird ein Pretest mit sechs Personen durchgeführt, die an der eigentlichen Datenerhebung nicht teilnehmen, um Probleme, Missverständnisse und Rechtschreibfehler zu beheben bzw. das Instrument zu verbessern.¹⁷² Die Hinweise und Anregungen der Teilnehmer, wobei jeweils drei die Frage 2 mit „Ja“ und „Nein“ beantworten sollen, werden geprüft und eingearbeitet.

Um eine akzeptable Rücklaufquote zu erhalten, wird der Umfragezeitraum mit fünf Wochen angesetzt, was den potenziellen Teilnehmern genügend Zeit einräumt. Für diese Online-Umfrage werden die Kommunen durch eine E-Mail zur Teilnahme eingeladen. Diese Vorgehensweise verspricht den größten Erfolg, da die Mitarbeiter in den Kommunen über diesen Weg erreichbar sind.¹⁷³ Hierfür werden sämtliche E-Mail-Adressen der 133 Kommunen recherchiert und per E-Mail mit Sinn und Zweck der Umfrage, Bitte um Teilnahme, Link zur Umfrage, Datenschutzaufklärung sowie Kontaktmöglichkeit angeschrieben. Um einen verbesserten Rücklauf zu erhalten, wurden der Landkreistag sowie sämtliche Kommunalaufsichtsbehörden in Sachsen-Anhalt mit Erfolg gebeten, ihrerseits die Umfrage zu verteilen. Des Weiteren wird im letzten Teil des Umfragezeitraums eine Erinnerungs-E-Mail verschickt, um den Rücklauf weiterhin zu steigern.¹⁷⁴ Hierbei wird jedoch auf Mehrfachteilnahmen geachtet.

4.2 Auswertung der Datenerhebung

Zur Auswertung der Umfrage werden zunächst die in Survey erhobenen Daten als unbehandeltes Excel-Dokument exportiert. Anschließend erfolgt eine Codierung mit Hilfe des Codebuches aus dem Anhang 3, indem die einzelnen Variablen und Skalen entschlüsselt und in einer neuen Übersicht inklusive der dazugehörigen Fragen dargestellt werden.¹⁷⁵ Sogenannte String-Variablen, also offene Fragen, bei denen die Teilnehmer in eigenen Worten ihre Antwort formulieren können, werden vollständig in den Datensatz übernommen.¹⁷⁶ Im Anschluss erfolgt eine Datenbereinigung durch kritische Betrachtung der Antworten auf Plausibilität.¹⁷⁷ Ausreißer werden identifiziert und entsprechend behandelt. Dabei wird nach logischen Kriterien vorgegangen, da es keine einheitliche Methode gibt.¹⁷⁸ Insgesamt mussten drei Teilnahmen ausgeschlossen werden, da sie aufgrund von

¹⁷⁰ Siehe Anhang 3, Frage 6.

¹⁷¹ Siehe Anhang 3, Frage 5.

¹⁷² Vgl. Döring (2023d), S. 406.

¹⁷³ Vgl. Theobald (2017), S. 297.

¹⁷⁴ Vgl. ebd., S. 98 f.

¹⁷⁵ Vgl. Kreis et al. (2024), S. 174 f.

¹⁷⁶ Vgl. Döring (2023e), S. 581 f.

¹⁷⁷ Vgl. Theobald (2017), S. 324.

¹⁷⁸ Vgl. Kreis et al. (2024), S. 173, 177.

programmbedingten Abbrüchen unvollständig waren. Hier wurden die Teilnehmer per E-Mail angeschrieben mit der Bitte um erneute Teilnahme in Form eines Word-Fragenkataloges in Form des Anhangs 2.

Insgesamt wurden 133 Kommunen zur Teilnahme an der Online-Umfrage aufgefordert. Davon kamen 69 Kommunen dieser Bitte nach, was einer Rücklaufquote von 51,88 Prozent entspricht. Somit kann diese Quote als guter Rücklauf betrachtet werden, welche auf die Methodenauswahl einer Online-Umfrage gepaart mit der Kontaktaufnahme über eigene sowie andere E-Mail-Verteiler zurückzuführen sein könnte.¹⁷⁹ Zudem liegt eine gute Stichprobenbasis vor. Demnach haben zwei von drei kreisfreien Städten, sieben von elf Landkreisen, 49 von 101 Einheitsgemeinden, neun der 18 Verbandsgemeinden sowie zwei unbekannte Kommunen teilgenommen. Die Auswertung des Datenmaterials erfolgt anhand von statistischen Methoden im Abschnitt 4.3.¹⁸⁰ Hierzu gehören deskriptiv statistische bzw. beschreibende Auswertungen, Mittelwertbildungen, Prozentangaben sowie Darstellungen von Tabellen und Grafiken.

Anhand der aus den Fragen 18 bis 21 erhobenen Werten wird eine univariate Regressionsberechnung durchgeführt. Eine Regressionsanalyse ist eine weitverbreitete und praktische Analysemethode, um Wechselwirkungen zwischen Variablen zu untersuchen.¹⁸¹ Hierfür wird das Programm Excel genutzt, was in der akademischen Praxis bei statistischen Analysen teilweise üblich ist.¹⁸² Döring sieht es im Rahmen einer studentischen Arbeit sogar als sinnvoll an. Für eine solche Analyse sind mindestens 20 Beobachtungen notwendig, was aufgrund des Rücklaufes erfüllt ist.¹⁸³ Diese Methode benötigt ein metrisches Skalenniveau.¹⁸⁴ Sind die unabhängigen Variablen in einem nominalen Niveau, dann sind diese in binäre Dummy-Variablen umzuwandeln. Das unabhängige Merkmal, was untersucht wird, ist eine oder keine Einführung der KLR in Kommunen. Jede Dummy-Variable entspricht dem Mittelwert der ausgewählten Daten und wird mit der Ziffer „0“ oder „1“ ausgestattet.¹⁸⁵ Somit erhalten Kommunen, die bisher keine KLR eingeführt haben, die binäre Variable „0“. Kommunen, die bereits über eine KLR verfügen, werden mit der Variable „1“ deklariert. Diese stellen die unabhängigen, exogenen x-Variablen dar.¹⁸⁶ Die Werte der einzelnen Fragen 18 bis 21 werden jeweils als abhängige, endogene y-Variable in die Analyse eingebunden. Die Regressionsanalyse kann als lineare Funktion $y = ax + b$ betrachtet werden, wobei x die Dummy-Variablen und y die möglichen Einflussfaktoren darstellen. Die Parameter a und b werden durch die Analyse berechnet. Während a die Steigung der Geraden

¹⁷⁹ Vgl. Döring (2023d), S. 407.

¹⁸⁰ Vgl. Döring (2023f), S. 601.

¹⁸¹ Vgl. Backhaus et al. (2023), S. 64.

¹⁸² Vgl. Döring (2023f), S. 606.

¹⁸³ Vgl. Backhaus et al. (2023), S. 149.

¹⁸⁴ Vgl. ebd.

¹⁸⁵ Vgl. Winker (2010), S. 198.

¹⁸⁶ Vgl. Backhaus et al. (2023), S. 65 – 67.

darstellt, ist b als Konstante der Schnittpunkt mit der y -Achse, also wenn x Null entspricht. Durch die Regressionsanalyse kann der Unterschiedsbetrag zwischen den Mittelwerten beider Dummy-Variablen beurteilt werden.¹⁸⁷ Vor Durchführung der Analyse ist zunächst die Korrelation zu beurteilen, deren Korrelationskoeffizient r keine Unterscheidung zwischen unabhängigen und abhängigen Variablen vornimmt und aussagt, wie stark zwei Variablen miteinander zusammenhängen.¹⁸⁸ Der Wertebereich erstreckt sich von „-1“ bis „+1“, wobei ein höherer Wert eine stärkere Abhängigkeit erklärt.

Zur Beurteilung einer Regressionsanalyse werden zunächst Null- und Alternativhypothese bestimmt. Eine Nullhypothese ist eine aufgestellte Behauptung, in der keine Veränderung oder kein Effekt erwartet wird.¹⁸⁹ Die Alternativhypothese ist das Gegenteil und behauptet bzw. erwartet einen Effekt zwischen Variablen. Somit wird mit der Nullhypothese ausgesagt, dass die Einführung einer KLR unabhängig vom letzten Jahr des geprüften Jahresabschlusses, von der Bilanzsumme, der Summe des Eigenkapitals, der Finanzkraft sowie dem Personal innerhalb der Finanzverwaltung einer Kommune ist. Als Alternativhypothese wird behauptet, dass eine Abhängigkeit dieser Faktoren zur Einführung einer KLR besteht. Die Beurteilung wird anhand der errechneten Werte vorgenommen. Hierbei spielen Bestimmtheitsmaß R^2 , F -Werte sowie p -Werte eine Rolle.¹⁹⁰ Das Bestimmtheitsmaß, deren Werte von „0“ bis „1“ liegen, gibt den Anteil der durch das Modell erklärten Varianz an.¹⁹¹ Die Varianz ist der Mittelwert der quadrierten Abweichungen zwischen den erhobenen Werten und dem Mittelwert der erhobenen Werte. Die Überprüfung der Signifikanz des Bestimmtheitsmaßes und damit des gesamten Berechnungsmodells lässt sich durch den F -Wert beurteilen, welcher in Prozent angegeben wird. Dieser gibt an, wie wahrscheinlich mit der Regressionsanalyse ein zufälliges Ergebnis erzielt wurde oder aussagekräftig das Modell ist. Hierbei gilt, je niedriger der F -Wert, desto signifikanter das Modell. Mit Hilfe der p -Werte werden die Signifikanzen der einzelnen Parameter a und b bestimmt. Als übliche Signifikanzschwelle werden fünf Prozent angesetzt.¹⁹² Anhand dieser Signifikanzwerte kann als Ergebnis abschließend bewertet werden, ob die Nullhypothese zutrifft oder verworfen und damit die Alternativhypothese als vorliegend angenommen werden kann.¹⁹³

4.3 Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung in der Praxis

In den nachfolgenden Abschnitten werden die Ergebnisse der Umfrage einzeln ausgewertet und interpretiert. Die daraus gewonnenen Informationen dienen der Ableitung von Handlungsempfehlungen.

¹⁸⁷ Vgl. Kreis et al. (2024), S. 309 f.

¹⁸⁸ Vgl. Backhaus et al. (2023), S. 26 ff, 77, 149.

¹⁸⁹ Vgl. ebd., S. 32.

¹⁹⁰ Vgl. ebd., S. 87.

¹⁹¹ Vgl. Kreis et al. (2024), S. 255 f, 305 – 308.

¹⁹² Vgl. Döring (2023f), S. 652.

¹⁹³ Vgl. ebd., S. 606.

4.3.1 Umsetzungsstand in den Kommunen in Sachsen-Anhalt

Damit der Umsetzungsstand bei der Einführung einer KLR in den Kommunen in Sachsen-Anhalt erklärt werden kann, wurde in Frage 17 der aktuelle Jahresabschluss abgefragt. Dadurch wird erkennbar, ob die Kommunen auf aktuelle Zahlen zurückgreifen können. Die bereits angesprochene Jahresabschlussproblematik, auf die im Abschnitt 2.4.2 genauer eingegangen wurde, macht sich auch in der nachfolgenden Abbildung 4 bemerkbar.

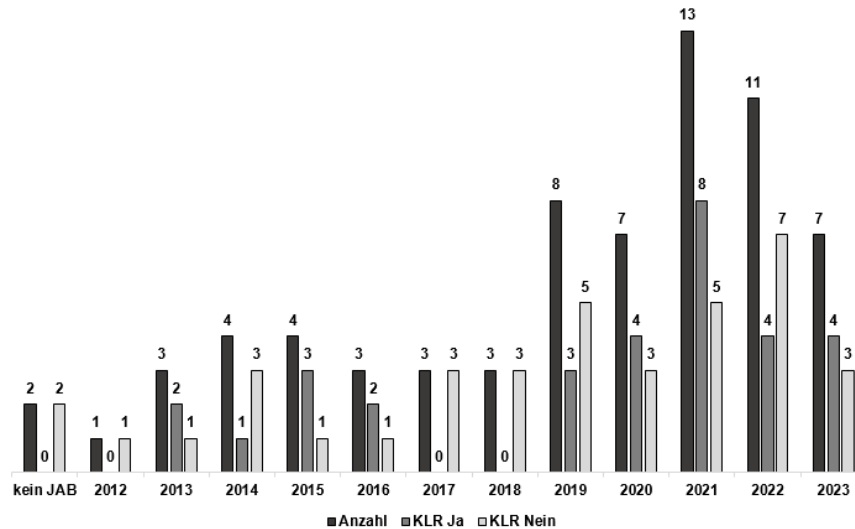


Abbildung 4: Verteilung der aktuellen Jahresabschlüsse (JAB)

Quelle: Eigene Darstellung.

Diese Darstellung bietet einen Überblick über den Stand der aktuellen Jahresabschlüsse der befragten Kommunen. Darüber hinaus wird unterschieden, ob eine KLR implementiert wurde. Von den 69 Teilnehmern haben zwei bisher keinen Jahresabschluss aufgestellt und zudem keine KLR eingeführt. Dies trifft auch auf eine weitere Kommune zu, die zuletzt einen Jahresabschluss für das Jahr 2012 vorgelegt hat. Der Großteil der Kommunen befindet sich in der Bearbeitung der Jahresabschlüsse 2019 bis 2023. Es ist zu erkennen, dass die meisten Kommunen in diesem Zeitraum eine KLR anwenden. Dennoch lässt sich nicht eindeutig feststellen, dass Kommunen mit veralteten Jahresabschlüssen grundsätzlich keine und Kommunen mit aktuellen eine KLR durchführen. Gebietskörperschaften mit und ohne einer KLR verteilen sich nahezu auf den gesamten Zeitraum der Abbildung 4. Obwohl aktuelle Zahlen für die Durchführung einer KLR von besonderer Relevanz sind, ist ein aktueller Abschluss kein Indiz für das Vorhandensein einer Kostenrechnung. Ebenso stellt ein veralteter Jahresabschluss nicht unbedingt einen Grund dar, die Einführung einer KLR zu verschieben, wobei jedoch der zeitliche Aufwand bei der Erstellung neuer Abschlüsse berücksichtigt werden sollte. Der Umsetzungsstand der Kommunen hinsichtlich der Einführung einer KLR wird in der nachfolgenden Abbildung 5 dargestellt:

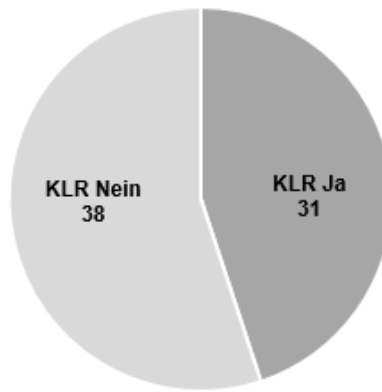


Abbildung 5: Umsetzungsstand einer Kosten- und Leistungsrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

Von den insgesamt 69 teilnehmenden Kommunen haben 31 eine KLR eingeführt, was einer Quote von 44,93 Prozent entspricht. Somit verfügen 38 Gebietskörperschaften und damit 55,07 Prozent über keine KLR. Bemerkenswert ist, dass sämtliche Teilnehmer aus kreisfreien Städten die Einführung bereits durchgeführt haben. Landkreise haben zu 71,43 Prozent eine KLR implementiert, während Einheitsgemeinden auf eine Quote von 42,86 Prozent kommen. Verbandsgemeinden erreichen mit lediglich 22,22 Prozent den geringsten Anteil. Der überraschend hohe Umsetzungsstand zeigt, dass entgegen der Annahme nicht nur große Kommunen, wie kreisfreie Städte und Landkreise, über eine KLR verfügen, sondern auch kleinere Gemeinden Fortschritte bei der Umsetzung der Pflichtregelung verzeichnen. Anhand der Frage 12 wurde in Erfahrung gebracht, ob und in welchem Zeitraum die Kommunen ohne KLR ihre Umsetzung planen. Dies wird in der Abbildung 6 aufgezeigt:

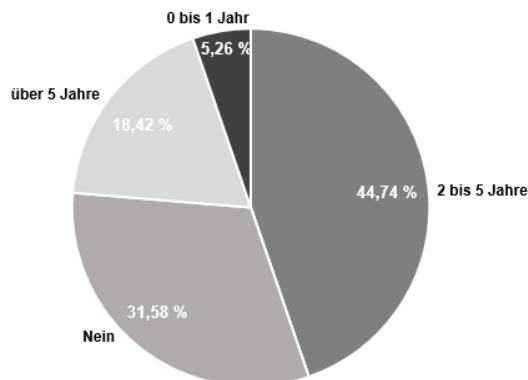


Abbildung 6: Planungszeitraum zur Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

Nur 5,26 Prozent der Kommunen planen kurzfristig eine Umsetzung in den kommenden zwölf Monaten. Eine längere Planungszeit von fünf oder mehr Jahren ist bei 18,42 Prozent der Kommunen erforderlich. Mittelfristig, also innerhalb der nächsten zwei bis fünf Jahre, haben 44,74 Prozent und damit etwa jede zweite Kommune die Umsetzung vorgesehen. Alarmierend ist, dass mit 31,58 Prozent fast jede dritte Gebietskörperschaft bisher keine Einführung geplant hat. Dies wirft die Frage auf, ob eine Planung noch erfolgt, sie einen ungenauen Zeitpunkt haben oder aktuell sich nicht in der Lage sehen, der gesetzlichen

Verpflichtung gerecht zu werden. Die Abbildung 7 zeigt, in welchem Umfang die teilnehmenden Kommunen ihre Finanzverwaltung digital organisiert haben.

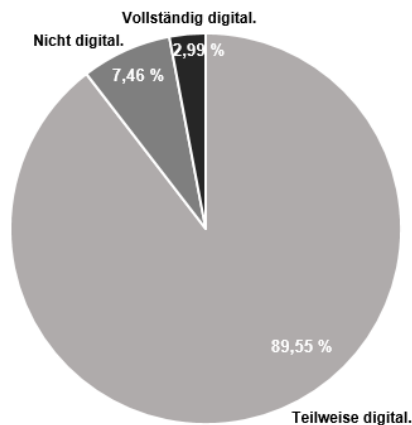


Abbildung 7: Digitalisierung der Finanzverwaltung
Quelle: Eigene Darstellung.

Es wurden drei Kategorien definiert: nicht, teilweise und vollständig digitalisiert. Mit 89,55 Prozent ist nahezu jede Kommune zumindest teilweise in ihrer Finanzverwaltung digitalisiert. Lediglich drei Prozent geben an, vollständig digital zu arbeiten. Demgegenüber weisen 7,46 Prozent der Kommunen keine digitalen Arbeitsschritte vor. Somit können sich dennoch die Handlungsempfehlungen auf digitale Aspekte konzentrieren.

4.3.2 Art und Weise der Umsetzung

Von den 31 Kommunen, die eine KLR eingeführt haben, verfügen lediglich 8 bzw. 25,81 Prozent über eine Dienstanweisung. Somit fehlt bei 74,19 Prozent bzw. 23 dieser Gebietskörperschaften eine einheitliche Regelung der Anwendung und Nutzung einer KLR. Des Weiteren stellte sich heraus, dass 58,06 Prozent der Kommunen auf eine Vollkostenrechnung zurückgreifen. Demnach haben sich 41,94 Prozent für die Anwendung einer Teilkostenrechnung entschieden. Für die Implementierung einer KLR sind Kostenarten-, Kostenstellen und Kostenträgerpläne von Vorteil, da sie einheitlich die Verrechnung anfallender Kosten unterstützen. Insgesamt geben 58,07 Prozent der Kommunen an, sämtliche Pläne aufgestellt zu haben. Über einen Teil dieser Kostenpläne verfügen 29,03 Prozent. Da manche Kommunen angegeben haben, dass sie keine Kostenträgerrechnung durchführen, ist es naheliegend, dass hauptsächlich unter diesen Kommunen Kostenarten- und Kostenstellenpläne erstellt wurden. Die restlichen 12,90 Prozent verfügen über keine Schemata. Die Abbildung 8 veranschaulicht die Verteilung der Verfahren, die innerhalb der Kostenstellenrechnung zur Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger angewendet werden.

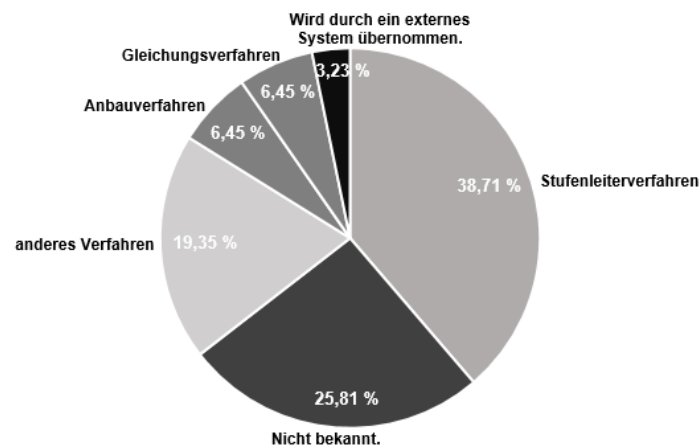


Abbildung 8: Verrechnungsverfahren in der Kostenstellenrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

Mit großem Abstand wird das Stufenleiterverfahren zu 38,71 Prozent herangezogen. Insgesamt nutzen lediglich 16,13 Prozent der Kommunen das Gleichungs-, Anbauverfahren oder ein durch ein externes System übernommenes Verfahren. Etwa jede fünfte Kommune gibt an, ein anderes Verfahren als die vorher genannten zu nutzen. Mit 25,81 Prozent ist sich jeder vierte Teilnehmer nicht bewusst, welches Verfahren zur Anwendung kommt. Das kann durch fehlende Informationen über eine KLR erklärt werden. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, dass der Anbieter des Finanzprogramms das Verfahren vorgibt. Eine unbekannte Verrechnungsmethode könnte darauf hindeuten, dass das Stufenleiterverfahren häufiger präferiert wird. Es ist jedoch auch möglich, dass Gleichungs- oder Anbauverfahren öfter zur Anwendung kommen, als bisher angenommen. Innerhalb der Kostenträgerrechnung können verschiedene Kalkulationsverfahren zur Anwendung kommen. Mit Hilfe der Frage 8 sollte die Präferenz der Kommunen ermittelt werden. Die Ergebnisse werden in der nachfolgenden Darstellung veranschaulicht:

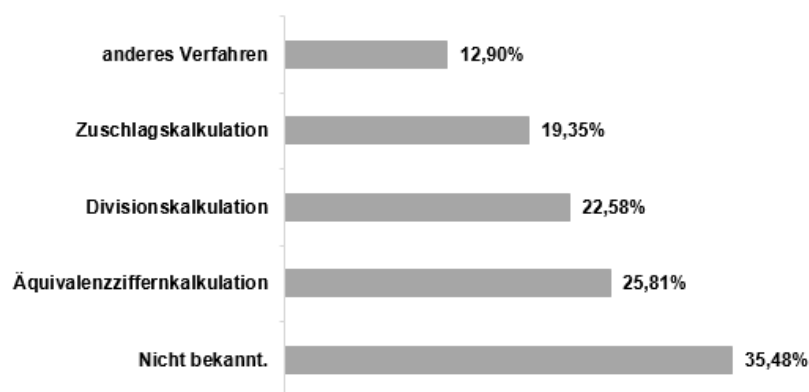


Abbildung 9: Kalkulationsverfahren in der Kostenträgerrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

Aus der Abbildung 9 ist zu entnehmen, dass unter den Kommunen keine klare Präferenz für ein bestimmtes Kalkulationsverfahren besteht. Am häufigsten wird die Äquivalenzziffernkalkulation mit 25,81 Prozent genutzt, gefolgt von der Divisionskalkulation mit 22,58 Prozent und der Zuschlagskalkulation mit 19,35 Prozent. 12,90 Prozent verwenden andere

Verfahren, während 35,48 Prozent der Kommunen nicht wissen, welches bei ihnen zur Anwendung kommt. Dies könnte auf fehlende Informationen zur KLR oder Unklarheiten über das genutzt Finanzprogramm hindeuten, was eine Rücksprache mit dem Anbieter notwendig macht. Eine unklare Verfahrenswahl könnte darauf hindeuten, dass sich die Verteilung möglicherweise zugunsten eines bestimmten Verfahrens entwickelt. Allerdings ist auch denkbar, dass nach wie vor keine eindeutige Methode hervorgeht. Die Einsatzmöglichkeiten der KLR sind vielseitig und können in der gesamten Verwaltung oder nur in Teilbereichen genutzt werden. Das nachfolgende Diagramm veranschaulicht die Anwendungsbereiche der KLR in den Kommunen:

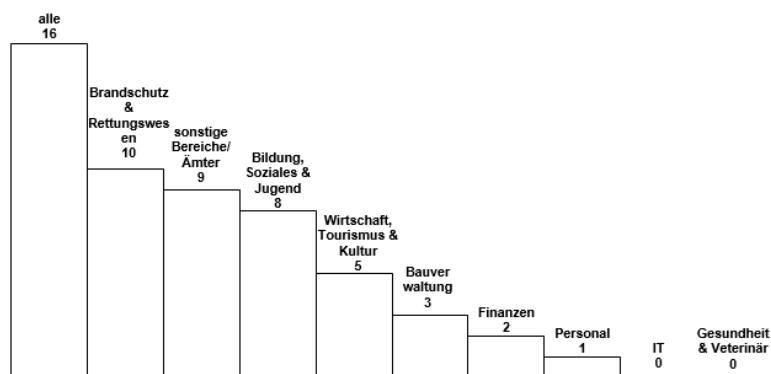


Abbildung 10: Anwendungsbereiche der Kosten- und Leistungsrechnung

Quelle: Eigene Darstellung.

Die Verwaltungsbereiche der IT sowie Gesundheit und Veterinär haben keine explizite KLR. Etwa jede zweite Kommune mit KLR nutzt diese flächendeckend in der Verwaltung. Häufig kommt diese in den Bereichen Brandschutz, Rettungswesen, Bildung, Soziales und Jugend vor. Auch in den Bereichen Tourismus und Kultur finden sich des Öfteren KLR. Das kann mitunter damit begründet werden, dass solche Bereiche häufig Gebühren und Entgelte berechnen. In den Bereichen Personal, Finanzen sowie der Bauverwaltung kommt eine KLR seltener zum Einsatz. Die Teilnehmer hatten die Möglichkeit unter dem Aspekt „sonstige Bereiche/Ämter“ weitere Anmerkungen zu formulieren. Hierzu wurde angegeben, dass zwar eine flächendeckende Buchung, jedoch keine Berücksichtigung von Steuern, Abschreibungen oder Umlagen stattfindet. Zudem wird teils auf einen Betriebsabrechnungsbogen oder eine Kostenträgerrechnung verzichtet. Mithin wird zum Teil das Berichtswesen, was nach § 20 Abs. 1 S. 1 KomHVO LSA verpflichtend ist, außer Acht gelassen. Neben den vorgegebenen Verwaltungseinheiten wurde zudem mitgeteilt, dass die KLR in den Bereichen Friedhofswesen, Dorfgemeinschaftshaus, Gewässerumlage, Niederschlagswasser, Schwimmbäder, Baubetriebshof, Grünanlagen, Straßenreinigung und Winterdienst Anwendung findet. Die Ein- und Durchführung einer KLR benötigt personelle Ressourcen. Anhand der zehnten Fragestellung aus der Umfrage wurden die Kommunen gebeten, den VZÄ ihrer KLR zu nennen. Anhand dieser Werte und der Einwohnerzahl der jeweiligen Gebietskörperschaft wurde der Mittelwert der VZÄ pro 1.000 Einwohner

berechnet.¹⁹⁴ Dieser liegt bei 0,058, was z. B. bei einer Kommune von 6.000 Einwohnern eine durchschnittliche VZÄ von etwa 0,35 bedeuten würde. Allerdings hat nicht jede Kommune eine genaue Angabe ihrer VZÄ machen können, da teilweise nicht nur einzelne Mitarbeiter, sondern ämterübergreifend KLR durchgeführt werden. Mit der Einführung eines Kostenrechnungssystems können unterschiedliche Ziele verfolgt werden. Die Anwendungsmöglichkeiten sind vielseitig. In der nachfolgenden Abbildung 11 werden die Ergebnisse der neunten Frage dargestellt:

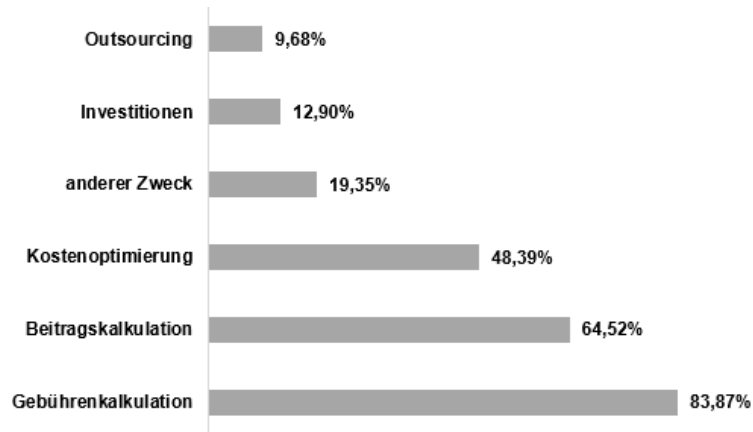


Abbildung 11: Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

Mit 83,87 Prozent verfolgt nahezu jede Kommune den Zweck Gebühren zu kalkulieren. Zudem verwenden 64,52 Prozent sie für Beitragskalkulationen und 48,39 Prozent für Optimierungen der durch die jeweiligen Aufgabengebiete anfallenden Kosten. Diese Ziele stellen die Hauptzwecke in den Kommunen dar. Die Anwendung einer KLR zum Zweck der Entscheidungsfindung wird im Bereich von Outsourcing und Investitionsvorhaben in den Gebietskörperschaften seltener verfolgt, jedoch wird zumindest der Nutzen erkannt. Etwa jede fünfte Kommune verfolgt noch andere als die vorgegeben Absichten. Hierzu gehören unter anderem Berechnungen von Verwaltungskosten, interne Auswertungen, Informationsbereitstellung für die Vertretung, Steuerklärungen, Haushaltsplanung und die Zielformulierung und -erreichung mittels Kennzahlenbildung.

4.3.3 Probleme und Schwierigkeiten bei der Umsetzung

Die Umsetzung der Pflichtregelung stellt Kommunen vor Herausforderungen. In diesem Abschnitt werden Gründe für die bisherige Nicht-Einführung, Schwierigkeiten bei der Einführung sowie der Bedarf an Hilfestellungen thematisiert. In der nachfolgenden Darstellung werden zunächst Ursachen aufgezeigt, welche die Kommunen von der Einführung einer KLR abhalten.

¹⁹⁴ Vgl. Statistisches Landesamt Sachsen-Anhalt (2023).

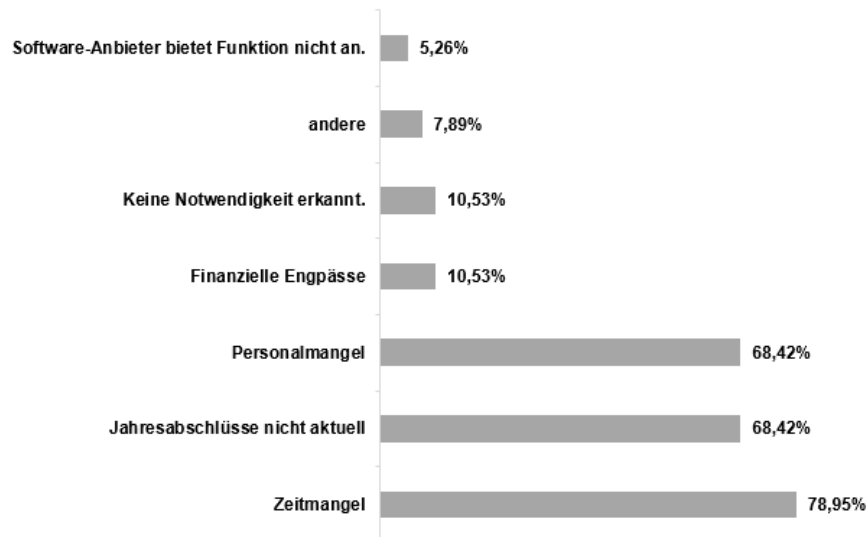


Abbildung 12: Gründe für Nicht-Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung
Quelle: Eigene Darstellung.

In der Umfrage gaben 78,95 Prozent der Kommunen Zeitmangel als Hauptgrund für die bisherige Nicht-Einführung an. Darauf folgen Personalmangel und nicht aktuelle Jahresabschlüsse, die jeweils von 68,42 Prozent der Kommunen als zentrale Hinderungsgründe angegeben wurden. Diese Aspekte stellen die wesentlichen Barrieren dar. Darüber hinaus berichtet jede zehnte Kommune von finanziellen Engpässen oder einem fehlenden Bewusstsein für die Notwendigkeit der Pflichtregelung. Hindernisse durch Software-Anbieter werden nur selten als Ursache angegeben. Zusätzlich wurden andere Gründe angegeben, darunter die Infragestellung des Nutzens einer KLR durch die Kommunen und unzureichende Informationen zur korrekten Umsetzung der Regelungen.

Die Einführung und Umsetzung einer KLR birgt vielfältige Herausforderungen. Zunächst bedarf es einer vorherigen Klärung von Zielen und Absichten. Nicht nur die Erfassung, sondern auch die Aktualisierung der relevanten Daten ist notwendig, ebenso die Definition der Kostenarten und Erstellung von aussagekräftigen Kostenstellen- und Kostenträgerplänen. Hierbei müssen die verschiedensten Praxisfälle entsprechend abgedeckt werden. Das bedeutet schon vor der eigentlichen Umsetzung einen hohen Zeitaufwand in den Fachämtern. Zudem beklagen Kommunen eine erschwerte Kalkulation von Fahrzeugen. Die Akzeptanz in den Reihen der Verwaltung ist weiterhin ausbaufähig, da oftmals auf fehlendes Verständnis gestoßen wird. Das macht eine Information und Erklärung der Notwendigkeit bei den Mitarbeitern und Führungskräften erforderlich, da eine KLR einen Mehraufwand bedeutet. Auch in den Gremien der Vertretung stößt man auf ähnliche Hürden. Die Mitarbeiter, die mit der Einführung einer KLR beauftragt werden, stehen ebenfalls vor Herausforderungen. Vielfach mangelt es an Fachwissen und dem Kostenbewusstsein, weshalb Fortbildungen unabdingbar sind. Die Durchführung der KLR erfordert zudem einen erheblichen zeitlichen Arbeitsaufwand, wobei durch fehlendes Personal oder krankheitsbedingtes Ausfallen Verzögerungen auftreten können. Auch das verwendete Finanzprogramm

kann Schwierigkeiten bereiten. Probleme bei der Darstellung im Haushaltsprogramm oder eine von der Software getrennte KLR erfordern teils ein mehrfaches Buchen oder mehrere Berechnungen. Manche Programme bieten keine Möglichkeit, einen BAB zu erstellen oder Gemeinkosten zu ermitteln, da softwarebedingt ein pauschaler Gemeinkostenzuschlag bei der Kostenkalkulation angesetzt wird. Gesetzesvorgaben und politische Entscheidungen können die Anwendung einer KLR nicht nur erschweren, sondern überflüssig machen.

Der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA als bedingte Pflichtregelung räumt der Kommune einen Ermessensspielraum bei der Ausgestaltung der KLR ein, besteht allerdings aus vielen unbestimmten Rechtsbegriffen. Anhand von Frage 14 konnten die Kommunen mit Hilfe einer Likert-Skala Angaben machen, inwieweit sie die Formulierung des Paragraphen als verständlich erachten und ob dieser abgeändert werden soll. Bei der Einschätzung zur Formulierung der Pflichtregelung stimmen vier Kommunen der Aussage überhaupt nicht und zehn der Aussage nicht zu. Für 15 der 38 teilnehmenden Kommunen ohne KLR gab es weder Zustimmung noch Ablehnung. Fünf Kommunen stimmen hingegen der Aussage zu, während vier voll und ganz zustimmen. Die Auswertung der Likert-Skala ergibt einen Mittelwert von 2,87. Demnach tendieren die Kommunen dazu, dass der Aussage weder zugestimmt noch abgelehnt wird. Allerdings ist festzustellen, dass der Paragraph eher verständlich als unverständlich ist. In Bezug auf die Aussage, ob der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA abgeändert werden soll, stimmen vier Kommunen überhaupt nicht zu und fünf lehnen eine solche Äußerung ab. Von den 38 Kommunen enthalten sich 17 einer klaren Zustimmung oder Ablehnung. Insgesamt äußern sich neun Kommunen mit einer Zustimmung, während drei dieser Aussage voll und ganz zustimmen. Die Auswertung auf Basis einer Likert-Skala ergibt einen Mittelwert von 3,06. Dies deutet darauf hin, dass die Mehrheit der Kommunen überwiegend dafür ist, den Status quo zu erhalten, jedoch nur mit einer leichten Neigung in Richtung einer Gesetzesänderung. Den Ermessensspielraum bewerten 61,11 % der Kommunen als hilfreich bzw. 38,89 % als hinderlich. Aufgrund dessen würde dieser grundsätzlich erhalten bleiben. Um jedoch die Bedenken derjenigen Kommunen zu adressieren, die ihn als hinderlich empfinden, könnte eine teilweise Konkretisierung des Paragraphen vorgenommen werden, wobei eine weitestgehende Selbstbestimmung erhalten bleiben soll.

Angesichts der Hindernisse und Schwierigkeiten bei der Einführung einer KLR ist es unabdingbar, mögliche Hilfestellungen für die Kommunen in Betracht zu ziehen. In Frage 16 wurden die Kommunen daher gebeten, die benötigte Unterstützungsform mitzuteilen, um eine erfolgreiche Implementierung gestalten zu können. Die Ergebnisse werden in der nachfolgenden Abbildung 13 veranschaulicht:

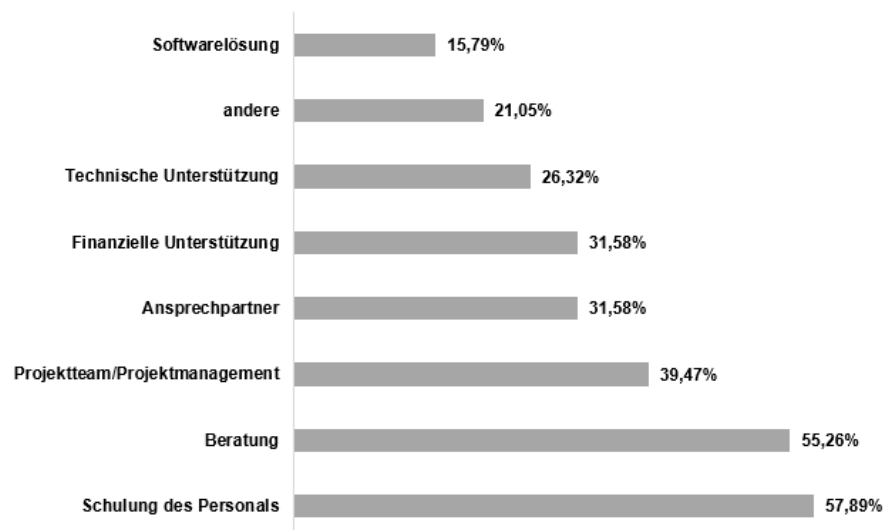


Abbildung 13: Notwendige Formen der Unterstützung
Quelle: Eigene Darstellung.

Zur Einführung einer KLR zeigen sich umfassende Unterstützungsbedarfe in den Kommunen. Die Schulung des Personals mit 57,89 Prozent und Beratungen mit 55,26 Prozent werden von mehr als der Hälfte der Kommunen als dringlich angesehen. Auch die Unterstützung durch Projektteams mit 39,47 Prozent sowie ein fester Ansprechpartner mit 31,58 Prozent werden als wichtig erachtet, wobei das entsprechende Landesministerium eine leitende Rolle übernehmen könnte. Angesichts finanzieller Engpässe wünschen sich etwa ein Drittel der Kommunen finanzielle Hilfen. Zudem ist eine technische Unterstützung, insbesondere bei der Integration der KLR in bestehende Finanzprogramme, gefragt. Weitere Bedarfe betreffen die Förderung der Mitarbeiterakzeptanz, eine Etablierung einheitlicher Regelungen, einen genehmigten Haushalt sowie personelle Unterstützung, um die Auswirkungen vom Fachkräftemangel auszugleichen.

4.3.4 Potenzielle Einflussfaktoren bei der Umsetzung

In diesem Abschnitt werden die Ergebnisse der Korrelations- und univariaten Regressionsberechnungen ausgewertet, um den Zusammenhang zwischen dem jeweiligen Einflussfaktor und der Einführung einer KLR zu beurteilen. Als Faktoren dienen Bilanzsummen, Summen des Eigenkapitals, Finanzkraft sowie die Anzahl der Mitarbeiter innerhalb der Finanzverwaltung. Diese Werte wurden von den Kommunen anhand der Fragen 18 bis 21 ermittelt. Die Resultate der Berechnungen werden in der nachfolgenden Tabelle 5 dargestellt:

Tabelle 5: Ergebnisse der Korrelations- und Regressionsberechnungen

Kriterium	Berechnung Bilanzsumme	Berechnung Eigenkapital	Berechnung Finanzkraft	Berechnung Personal
Beobachtungen <i>n</i>	60	59	56	61
Korrelationskoeffizient <i>r</i>	22,49 %	20,74 %	22,83 %	22,76 %
Bestimmtheitsmaß R^2	5,06 %	4,30 %	5,21 %	5,18 %
<i>F</i> -Wert	8,39 %	11,49 %	9,05 %	7,76 %
<i>p</i> -Wert Parameter <i>a</i>	5,11 %	1,99 %	5,55 %	0,000036 %
<i>p</i> -Wert Parameter <i>b</i>	8,39 %	11,49 %	9,05 %	7,76 %
Parameter <i>a</i>	111.167.612,22 €	46.346.841,34 €	44.696.069,34 €	14,71
Parameter <i>b</i>	149.121.966,70 €	46.682.235,57 €	57.780.154,57 €	9,06
Summe <i>a</i> und <i>b</i>	260.289.578,92 €	93.029.076,91 €	102.476.223,91 €	23,77

Quelle: Eigene Berechnungen.

Zunächst wurde eine Korrelations- und Regressionsanalyse mit den Bilanzsummen der Kommunen in Excel durchgeführt. Hierfür wurde als Analyse-Funktion *Regression* ausgewählt. Als x-Eingabebereich wurden die binären Dummy-Variablen und als y-Eingabebereich die Bilanzwerte eingegeben. Hierbei ist es unabdingbar, dass die Dummy-Variable *x* und die entsprechende Bilanzsumme *y* der Kommune in einer Zeile vermerkt sind. Die Teilnehmer der Umfrage wurden aufgefordert den Wert der Bilanzsumme aus dem aktuellen Jahresabschluss zu entnehmen. Als Nullhypothese wird unterstellt, dass die Einführung einer KLR unabhängig von der Bilanzsumme der Kommune ist. Die Alternativhypothese behauptet dagegen, dass ein Zusammenhang zwischen Merkmal und Faktor besteht. Die Ergebnisse dieser Berechnungen können aus der zweiten Spalte der Tabelle 5 entnommen werden. Nach Datenbereinigung stehen insgesamt 60 Werte zur Verfügung. Als Korrelationskoeffizient ergibt sich ein Wert von 22,49 Prozent, was auf eine schwache Korrelation und damit einen schwachen Zusammenhang zwischen dem Merkmal der Einführung einer KLR und der Bilanzsumme der Kommune schließen lässt. Aufgrund des Bestimmtheitsmaßes lassen sich lediglich 5,06 Prozent der Gesamtabweichungen durch die Regressionsfunktion erklären. Grundsätzlich beträgt der Schwellenwert der Signifikanz fünf Prozent. Jedoch wird diese Schwelle bei Untersuchungen von neuen Theorien in der Regel auf zehn Prozent angehoben.¹⁹⁵ Es ergibt sich ein *F*-Wert von 8,39 Prozent, womit das Modell zumindest schwach signifikant und damit die Ergebnisse vorsichtig aussagefähig sind. Auch die *p*-Werte für den *t*-Wert der Parameter *a* und *b* sind mit 5,11 bzw. 8,39 Prozent schwach signifikant und aussagefähig. Der Parameter *a* stellt den Mittelwert der Dummy-Variable „0“, also der Kommunen ohne KLR, dar. Demnach haben solche Kommunen im Durchschnitt eine Bilanzsumme von 111.167.612,22 Euro. Der Parameter *b* hingegen ist der Unterschiedsbetrag von der Variable „0“ zur „1“. Dieser beträgt 149.121.966,70 Euro. Somit haben Kommunen, die bereits eine KLR durchführen, nach Verrechnung der Parameter *a* und *b* im Mittelwert eine Bilanzsumme von 260.289.578,92

¹⁹⁵ Vgl. Döring (2023f), S. 653.

Euro. Allerdings kann die Alternativhypothese aufgrund einer schwachen Signifikanz und Korrelation nur bedingt als erfüllt betrachtet werden.¹⁹⁶ Somit kann unter Berücksichtigung dieser Gegebenheiten festgestellt werden, dass Kommunen mit einer KLR eine etwa 2,34-mal höhere Bilanzsumme aufweisen als solche ohne KLR.

Als zweiter potenzieller Einflussfaktor wurde das Eigenkapital untersucht. Hierbei wurden nun als y-Eingabebereich die erhobenen Werte der Kommunen zu ihrem Eigenkapital ausgewählt. Die Kommunen wurden aufgefordert, die Summe des Eigenkapitals ihres letzten Jahresabschlusses anzugeben. Das weitere Vorgehen gleicht sich mit dem vorherigen. Die Nullhypothese lautet, dass die Einführung einer KLR unabhängig von der Summe des Eigenkapitals einer Kommune ist. Mit der Alternativhypothese wird hingegen behauptet, dass ein solcher Zusammenhang besteht. Die Ergebnisse der Korrelations- und Regressionsberechnungen können aus der dritten Spalte der Tabelle 5 entnommen werden. Die Beobachtungsmenge beträgt nach Datenbereinigung 59. Der Korrelationskoeffizient von 20,74 Prozent besagt ebenfalls einen schwachen Zusammenhang zwischen dem Merkmal der Einführung einer KLR und der Summe des Eigenkapitals. Durch das Bestimmtheitsmaß von 4,30 Prozent werden ebenfalls nur wenige Gesamtabweichungen erklärt. Anhand des F-Wertes von 11,49 Prozent ist das Modell als statistisch nicht signifikant zu betrachten, womit die Ergebnisse keine Aussagekraft haben. Zwar ist der Parameter a mit 1,99 Prozent statistisch signifikant, jedoch lässt sich hiermit nur gesichert sagen, dass der Mittelwert des Eigenkapitals der Kommunen ohne KLR 46.346.841,34 Euro beträgt. Weitere Aussagen können nicht getroffen werden. Es besteht demnach kein Zusammenhang zwischen der Summe des Eigenkapitals und dem Merkmal der KLR.

Als dritter potenzieller Einflussfaktor werden die Werte der Finanzkraft in die Berechnungen implementiert. Der y-Eingabebereich umfasst die erhobenen Werte der Kommunen. Hierzu wurden die Kommunen aufgefordert, als Finanzkraft ihre Gesamterträge bzw. Einnahmen des aktuellen Jahresabschlusses zuzüglich Steuereinnahmen, Zuweisungen und sonstige Erträge als Summe anzugeben. Als Nullhypothese wird demnach kein Zusammenhang zwischen der Einführung einer KLR und der Finanzkraft unterstellt. Die Alternativhypothese behauptet eine solche Abhängigkeit. Die Ergebnisse der Berechnungen können der vierten Spalte der Tabelle 5 entnommen werden. Die Beobachtungsmenge beträgt 56. Auch hier ist mit 22,83 Prozent ein schwacher Zusammenhang zwischen dem Merkmal und dem Faktor festzustellen. Durch das Bestimmtheitsmaß können lediglich 5,21 Prozent der Gesamtabweichungen durch die Regressionsfunktion erklärt werden. Allerdings ist das Modell aufgrund eines F-Wertes von 9,05 Prozent zumindest schwach signifikant und die Ergebnisse damit vorsichtig aussagefähig. Dies gilt auch für die p-Werte der Parameter a und b. Demnach beträgt der Mittelwert der Finanzkraft von Kommunen ohne KLR

¹⁹⁶ Vgl. Döring (2023f), S. 653.

44.696.069,34 Euro. Der Parameter b beträgt 57.780.154,57 Euro, was den Unterschiedsbetrag darstellt. Demnach haben Kommunen mit KLR im Durchschnitt eine Finanzkraft in Höhe von 102.476.223,91 Euro. Somit kann die Alternativhypothese aufgrund einer schwachen Signifikanz und Korrelation nur als bedingt zutreffend angesehen werden. Unter diesen Umständen lässt sich hiermit aussagen, dass Kommunen mit KLR eine 2,29-mal höhere Finanzkraft aufweisen als Kommunen ohne KLR.

Als vierter und letzter potenzieller Einflussfaktor wird die Anzahl der Mitarbeiter innerhalb der Finanzverwaltung untersucht. Diese stellen ebenfalls den y-Eingabebereich dar. Hierzu wurden die Kommunen aufgefordert, die Anzahl des Personals in der Finanzverwaltung einschließlich Controller, Buchhalter und Kassenmitarbeiter anzugeben. Die Nullhypothese lautet, dass die Einführung einer KLR unabhängig von der Anzahl der Mitarbeiter in der Finanzverwaltung einer Kommune ist. Demnach wird mit der Alternativhypothese ein solcher Zusammenhang behauptet. Die Ergebnisse der Berechnungen sind in der fünften Spalte der Tabelle 5 dargestellt. Hier liegen nach Bereinigung 61 verschiedene Daten vor. Aufgrund des Korrelationskoeffizienten ist ein schwacher Zusammenhang zwischen dem Merkmal und der Mitarbeiteranzahl in der Finanzverwaltung festzustellen. Es können ebenfalls nur wenige Gesamtabweichungen erklärt werden. Aufgrund eines F-Wertes von 7,76 Prozent ist das Modell zumindest schwach signifikant und damit unter Vorsicht aussagefähig. Dies gilt auch aufgrund des p-Wertes für den Parameter b. Durch den p-Wert für den Parameter a kann ausgesagt werden, dass dieser mit 0,000036 Prozent statistisch hoch signifikant ist. Demnach liegt der Mittelwert der Mitarbeiteranzahl der Finanzverwaltungen ohne KLR bei 14,71. Der Parameter b beträgt 9,06, womit die durchschnittliche Anzahl der Finanzmitarbeiter in Kommunen mit KLR 23,77 beträgt. Demnach kann die Alternativhypothese aufgrund einer schwachen Signifikanz und Korrelation nur als bedingt erfüllt betrachtet werden. Unter diesen Bedingungen lässt sich hiermit aussagen, dass die Kommunen mit KLR um den Faktor 1,62 mehr Mitarbeiter in der Finanzverwaltung beschäftigen als Kommunen ohne KLR.

4.4 Zusammenfassung der quantitativen Datenerhebung

Die Untersuchung des aktuellen Umsetzungsstandes bei der Einführung einer KLR in den Kommunen zeigt, dass diese nicht zwingend an den Jahresabschluss gekoppelt ist. Ein vorliegender aktueller Jahresabschluss bedeutet daher nicht automatisch, dass auch eine KLR existiert. Außerdem hindert ein Zurückliegen bei der Jahresabschlussaufstellung die Gebietskörperschaft nicht, eine KLR einzuführen oder zumindest das Fundament hierfür zu schaffen. Allerdings ist der zeitliche Aufwand eines Jahresabschlusses zu beachten. Die Umfrage hat ergeben, dass zwar bei den kreisfreien Städten und Landkreisen hohe Einführungsquoten vorliegen, jedoch auch Einheits- und Verbandsgemeinden über eine KLR in verschiedenen Umsetzungsformen verfügen. Die Umsetzungsquote ist insgesamt höher

als erwartet. In den kommenden fünf Jahren dürfte diese weiterhin ansteigen. Allerdings kann ein Drittel der Kommunen keinen genauen Zeitpunkt angeben. Es ist anzumerken, dass die meisten Kommunen mit einer KLR keine einheitliche Regelung anhand einer Dienstanweisung haben. Die Mehrheit der Gebietskörperschaften greifen auf eine Vollkostenrechnung zurück, jedoch ist der Anteil an Teilkostenrechnungen nicht unbedeutend. Die Verrechnungssysteme sind oftmals in den Kommunen unbekannt, was auf einen Bedarf an Informationen, Schulungen oder Rücksprachen mit den Haushaltssoftware-Anbietern schließen lässt.

Die Meinungen über die bedingte Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA sind gespalten. Es geht nicht eindeutig hervor, ob die Kommunen diese als verständlich ansehen und ob ein Änderungsbedarf besteht. Es sollte dennoch beachtet werden, dass einige Teilnehmer eine Gesetzesänderung herbeisehnen würden. Zumindest ist der Paragraph nicht der hauptsächliche Grund für eine Nicht-Einführung. Aus der Umfrage geht allerdings hervor, dass der Ermessensspielraum bei einer möglichen Überarbeitung des Gesetzes erhalten bleiben soll.

Erst mit Anhebung des Signifikanzschwellenwertes auf zehn Prozent waren durch Regressions- und Korrelationsberechnungen zumindest schwach signifikante Aussagen möglich. Unter Berücksichtigung dieser Tatsachen und ausgehend von diesen Erkenntnissen lässt sich feststellen, dass Kommunen mit einer KLR eine 2,34-mal höhere Bilanzsumme aufweisen als solche ohne KLR. Darüber hinaus ist ihre Finanzkraft um den Faktor 2,29 stärker. Im Mittelwert beschäftigen diese Kommunen zudem 1,62-mal mehr Personal in der Finanzverwaltung. Somit lässt sich unter Beachtung einer schwachen Signifikanz sowie bedingten Aussagekraft eine finanzielle und personelle Abhängigkeit bei der Umsetzung einer KLR erkennen. Daraus lässt sich schließen, dass Kommunen, die über mehr finanzielle und personelle Mittel verfügen, eine höhere Chance haben, die bedingte Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA umzusetzen.

5 Handlungsempfehlungen

Basierend auf den theoretischen Grundlagen zur KLR und den Erkenntnissen aus der Umfrage werden im Folgenden Handlungsempfehlungen formuliert. Diese richten sich sowohl an Kommunen mit und ohne KLR als auch an das Ministerium für Inneres und Sport, das für die Umsetzung der bedingten Pflichtregelung verantwortlich ist.

5.1 Handlungsempfehlung an Kommunen ohne Kosten- und Leistungsrechnung

Die Herausforderungen bei der Umsetzung der Pflichtregelung sind präsent und betreffen viele Kommunen. Es wird empfohlen, eine Projektgruppe einzurichten, die sich aus einem Projektverantwortlichen, Ansprechpartnern aus den betroffenen Fachämtern, in denen die KLR eingeführt werden soll, sowie Vertretern der Finanzverwaltung zusammensetzt. Noch vor oder während der Projektphase sollte das Verwaltungspersonal, das mit der KLR in Berührung kommt, einschließlich Mitarbeitenden, Führungskräften und Entscheidungsträgern, die die Ergebnisse nutzen, in den Grundlagen der Kostenrechnung und der KLR geschult werden. Das Ziel ist nicht nur die Vermittlung betriebswirtschaftlicher Kenntnisse, sondern auch das Erlangen eines Gespürs für die Verantwortung und Vorzüge einer KLR. Innerhalb dieser Projektgruppe wird sich über einen gemeinsamen Projektplan mit Meilensteinen, Aufgaben, Zeitmanagement sowie Fortschritten ausgetauscht. Außerdem ist es ratsam, sich mit anderen Gebietskörperschaften im Rahmen einer interkommunalen Zusammenarbeit über die Umsetzung einer KLR in Verbindung zu setzen. Die Einführung wird demnach anfangs mehr Personal in Anspruch nehmen, was jedoch mit der Zeit abklingen wird. Als Maßstab für die benötigte Arbeitskraft nach der Projektphase kann der Wert von 0,058 VZÄ je 1.000 Einwohner der Kommune herangezogen werden. Treten innerhalb der Projektgruppe Herausforderungen oder Probleme auf, ist es ratsam sich an den Landkreistag oder Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt zu wenden. Diese können das zuständige Landesministerium auffordern, Hilfestellungen zu geben, Ansprechpartner zu bestimmen und einen Runderlass anzufertigen. Eine der wichtigsten Aufgaben ist die Erstellung einer Dienstanweisung, die einheitlich die Einführung, Anwendung und den Nutzen einer KLR festlegt. Inhaltlich können neben den Anwendungsbereichen auch die anzuwendenden Instrumente der KLR, deren Aufbau, Befugnisse sowie die Erstellung und Aktualisierung des Berichtswesens aufgeführt werden. Im Anhang sind Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerpläne zu hinterlegen.

Es lässt sich nicht pauschal bestimmen, welches Kostenrechnungssystem am geeigneten ist, da dies von den Zielen und Vorhaben der jeweiligen Kommune abhängt. Zudem lässt der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA der Kommune Spielraum bei der Ausgestaltung, womit es auch keinen falschen Ansatz gibt. Aus der Umfrage hat sich ergeben, dass Gebühren- und Beitragskalkulationen sowie Kostenoptimierungen vorrangige Absichten sind. Hier ist

die Anwendung einer Vollkostenrechnung empfehlenswert, wobei die Ergebnisse nicht in jedem Fall aussagekräftig sind.¹⁹⁷ Das Ministerium für Inneres und Sport legt ebenfalls eine KLR auf Vollkostenbasis nahe.¹⁹⁸ Der Umfrage nach spielen auch Entscheidungshilfen in Bereichen des Outsourcings und bei Investitionsvorhaben eine Rolle. Hier wäre eine Teilkostenrechnung aussagekräftiger. Zudem ermöglicht sie die Berechnung des Deckungsbeitrags, wodurch kostendeckendes Verwaltungshandeln realisiert und Gebühren sowie Beiträge genauer kalkuliert werden können. Allerdings ist der Aufwand höher, da eine Unterscheidung zwischen fixen und variablen Kosten erforderlich ist.

Bei der Entscheidung für eine Vollkostenrechnung ist zunächst der Umfang festzulegen. Es ist empfehlenswert sowohl auf eine Kostenarten-, Kostenstellen- als auch Kostenträgerrechnung zurückzugreifen. Hierzu sind entsprechende Pläne aufzustellen. Bei der Erstellung des Kostenartenplans kann sich an den Produktplänen und Aufwandsarten orientiert werden. Dabei müssen die Kosten eindeutig voneinander zu unterscheiden und durchnummeriert sein. Mögliche Kostenarten sind Personal-, Material- und Sachkosten sowie kalkulatorische Abschreibungen und Zinsen. Der Aufbau des Kostenstellenplans ist entsprechend der individuellen Organisations- und Personalstruktur der Verwaltung zu konstruieren. Zudem sind Kostenstellenverantwortliche festzulegen. Für jeden Einsatzbereich der KLR ist entsprechend ein BAB in Form einer Matrix zu erstellen, wobei die Zeilen mit Kostenarten und Spalten mit Kostenstellen zu füllen sind. Hier wird eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung mittels eines Verrechnungsverfahrens durchgeführt. Entsprechend der Umfrage greifen viele Kommunen auf das Stufenleiterverfahren zurück, was präziser als das Anbauverfahren ist und einen geringeren Aufwand als das Gleichungsverfahren bereitet. Im Anschluss ist eine Kostenträgerrechnung zu etablieren, in welcher sich zwischen den Verfahren der Divisions-, Äquivalenzziffern- und Zuschlagskalkulation entscheiden werden kann. Die Wahl ist abhängig vom Anwendungsgebiet und den Absichten der Kommunen, wodurch es keine eindeutige Empfehlung gibt. Eine mehrfache Divisionskalkulation kann in den Bereichen Friedhofs- oder Rettungswesen angewendet werden. Die Äquivalenzziffernkalkulation eignet sich beim Winterdienst. Bei diesem Verfahren besteht keine Notwendigkeit zur Trennung von Einzel- und Gemeinkosten während der Kostenartenrechnung. Wird sich für eine umfangreiche Teilkostenrechnung entschieden, besteht unter anderem die Möglichkeit einer ein- oder mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung. Dieses Kostenrechnungssystem eignet sich in kostenrechnenden Einrichtungen, wie bspw. Theatern, Schwimmbädern, Tierparks oder Volkshochschulen. Hier können Deckungsbeiträge sowie Preisuntergrenzen für wirtschaftliches Handeln berechnet werden. Die Etablierung einer KLR ist in allen Verwaltungsbereichen möglich. Jedoch soll die Einführung zunächst in den Organisationseinheiten durchgeführt werden, in denen Erlöse,

¹⁹⁷ Vgl. Heidler (2019), S. 135 f.

¹⁹⁸ Vgl. Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2012), S. 19.

Gebühren, Entgelte oder Beiträge vorkommen.¹⁹⁹ Fachämter, welche Investitionsentscheidungen vorbereiten oder treffen müssen, sind auch geeignet. Beim Umfang sind stets Nutzen und Aufwand einer KLR abzuwägen. Bei einem geringen Nutzen in einem Verwaltungsbereich ist von einer KLR abzusehen. Die Ergebnisse eines kostenrechnenden Systems können im Rahmen der Haushaltsaufstellung und -durchführung sowie bei der Aufstellung von Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen nützlich sein.

Die Prüfung der KLR im Rahmen einer Jahresabschlussprüfung durch das Rechnungsprüfungsamt hat unterschiedliche Schwerpunkte.²⁰⁰ Neben den Absichten der Kommune wird die ordnungsgemäße Herleitung von Kosten und Erlösen aus der Buchführung untersucht. Zudem ist die Sachgerechtigkeit der KLR zu ermitteln. Dies wäre unter anderem dann erfüllt, wenn der Zweckaufwand aus der Finanzbuchhaltung in die KLR überführt wurde, nachvollziehbare Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerpläne aufgestellt wurden, eine ordnungsgemäße Verrechnung auf Kostenstellen und -träger stattgefunden hat, der neutrale Aufwand unberücksichtigt blieb, nachvollziehbare Verteilungsschlüssel innerhalb der Kostenstellenrechnung herangezogen wurden sowie die Ergebnisse der Kostenrechnung nachvollziehbar waren.

5.2 Handlungsempfehlung an Kommunen mit Kosten- und Leistungsrechnung

Die Umfrage hat ergeben, dass Kommunen mit KLR teilweise auf eine Kostenträgerrechnung verzichten. Demnach ist es empfehlenswert, diese zu ergänzen, damit Stückkosten- und Kostendeckungsgradberechnungen sowie aussagekräftige Kostenvergleiche durchgeführt werden können. Die Aufstellung eines Kostenträgerplans sowie eine Aktualisierung der Dienstanweisung wären notwendig. Eine weitere Möglichkeit besteht darin, die aktuell bestehenden Prozesse kritisch zu betrachten, um Berechnungen zu optimieren. Die Aussagekraft der KLR ist zu hinterfragen. Aus dem aktuellen Jahresbericht des Landesrechnungshofes geht hervor, dass darin ein großer Mangel besteht.²⁰¹ Hierfür ist ein Berichtswesen dienlich. Ein solcher Bericht dokumentiert Planungen, Vorhaben, Ziele und Ergebnisse.²⁰² Zudem ist eine Erweiterung der Kostenrechnung auf weitere Teilbereiche der Verwaltung denkbar. Um Erfolge zahlenmäßig sichtbar zu machen, können Vergleichsrechnungen mit Ergebnissen der Vorjahre sowie mit anderen Kommunen durchgeführt werden. Besteht bereits eine Vollkostenrechnung, ist die Einführung einer Teilkostenrechnung in Betracht zu ziehen. Hinweise zu einer eventuellen Prüfung der KLR kann aus dem Abschnitt 5.1 entnommen werden.

¹⁹⁹ Vgl. Heidler (2019), S. 187 – 188.

²⁰⁰ Vgl. Zeis (2023), S. 371 f, 377.

²⁰¹ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2024), S. 5.

²⁰² Vgl. Heidler (2019), S. 187 – 188.

5.3 Handlungsempfehlung an das Ministerium für Inneres und Sport

Die nachfolgenden Empfehlungen werden an das Ministerium für Inneres und Sport des Landes Sachsen-Anhalt gerichtet. Zunächst sollte das Ministerium im Falle einer Sanktionierung nach dem Vorbild des § 102 Abs. 3 KVG LSA davon absehen. Demnach werden Genehmigungen zur Haushaltssatzung solange zurückgestellt, bis ein prüffähiger Jahresabschluss des Vorvorjahres dem Rechnungsprüfungsamt übergeben wurde. Somit würde eine Sanktionierung im Haushalt der Kommune durch eine nicht vorhandene KLR eine doppelte Bestrafung darstellen, obwohl einige Kommunen ihren Fokus auf die Jahresabschlussaufstellung gelegt und dadurch die Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA vernachlässigt haben. Des Weiteren soll das Ministerium mit den Software-Anbietern der kommunalen Finanzprogramme in Kontakt treten und sich mit diesen über Implementierungsmöglichkeiten einer KLR in bestehende Lizenzen auseinandersetzen. Außerdem ist die Möglichkeit von Schulungen zu diskutieren. In dieser Hinsicht sind Weiterbildungseinrichtungen einzubinden, inwiefern Kurse zu Kostenrechnungssystemen, KLR sowie Einführung von KLR-Prozessen bereitgestellt werden können. Um die Kommunen finanziell zu unterstützen, ist die Möglichkeit der Förderung solcher Fortbildungen durch das Ministerium zu geben. Die Kommunalaufsichtsbehörden tragen eine Teilverantwortung für die mangelnde Umsetzung.²⁰³ Aus diesem Grund müssen nicht nur das Ministerium, sondern auch die Kommunalaufsichtsbehörden und Rechnungsprüfungsämter beratend, unterstützend und mahnend handeln. Zur erleichterten Anwendung der Pflichtregelung soll das Innenministerium einen Runderlass erstellen, welcher die Absichten des Gesetzgebers, Definierung von unbestimmten Rechtsbegriffen, Anwendungs- und Umsetzungsmöglichkeiten sowie Umfang und Vorzüge einer KLR verdeutlicht. Dieser ist an sämtliche Kommunen des Landes zu adressieren.

Eine teilweise Anpassung der bedingten Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA soll zumindest diskutiert werden. Um die Verständlichkeit und Umsetzbarkeit zu verbessern, ist die Erstellung einer Dienstanweisung einzubinden. Zudem soll den Kommunen verdeutlicht werden, dass eine KLR alle oder einzelne Verwaltungsbereiche umfassen kann. Der Einsatz eines Berichtswesens ist herauszunehmen, da die Ergebnisse der KLR auch ohne Berichtspflicht der Vertretung vorgetragen werden können. Somit wird folgender Wortlaut für den § 20 Abs. 1 KomHVO LSA vorgeschlagen:

„Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung ist in allen oder einzelnen Verwaltungsbereichen eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen. Die Ausgestaltung bestimmt die Kommune nach ihren örtlichen Bedürfnissen und nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Instrumentarien durch Dienstanweisung.“

²⁰³ Vgl. Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2021), S. 68.

6 Schlussbetrachtung

Dieser Abschnitt umfasst eine kritische Bewertung der verwendeten Methodik und schließt mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse sowie einem Ausblick auf zukünftige Forschungsperspektiven ab.

6.1 Methodenkritik

Aufgrund der freien Gestaltungsmöglichkeiten, die der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA gestattet, gibt es keinen falschen Ansatz bei der Umsetzung einer KLR. Zudem liegen keine Studien oder Erfahrungsberichte vor, die erfolgreiche KLR-Modelle aufzeigen. Somit sind eindeutige und vielversprechende Aussagen über Vorgehensweisen erschwert. Die Entscheidung für eine quantitative Datenerhebung durch eine Online-Umfrage ist damit zu begründen, da so ein aussagekräftiger Umsetzungsstand in den Kommunen in Sachsen-Anhalt ermittelt und viele Informationen gesammelt werden können. Eine qualitative Befragung hätte nicht den gewünschten Erfolg gebracht und nicht der Beantwortung der Forschungsfrage gedient. Mit 69 teilnehmenden von 133 aufgeforderten Kommunen ist die Rücklaufquote von 51,88 Prozent als zufriedenstellend zu betrachten. Es haben sämtliche Formen von Gebietskörperschaften teilgenommen. Von der Umfrage wurden Mitgliedsgemeinden ausgenommen, womit für diese keine Aussagen über eine KLR getroffen werden können. Die Kontaktaufnahme mit den Kommunen erfolgte auch auf Anfrage durch E-Mail-Verteiler vieler Kommunalaufsichtsbehörden und des Landkreistages Sachsen-Anhalt. Dieses Vorgehen hatte vermutlich eine positive Auswirkung auf die Rücklaufquote. Jedoch konnten viele Kommunen nicht ausreichend für eine Teilnahme an der Umfrage motiviert werden, wodurch potenziell relevante Informationen nicht erhoben werden konnten.

Bei der Erstellung von Fragebögen können unterschiedliche Fehler auftreten.²⁰⁴ Neben unzureichenden Antwortmöglichkeiten können auch unklare Formulierungen oder eine unverständliche Sprache hinderlich sein. Des Weiteren können unpassende Skalenniveaus gewählt oder zu viele Detailfragen eingebunden werden. Auch die anschließende Auswertung und Interpretation der Ergebnisse kann fehlerbehaftet sein. Die Umfrage ließ Kommunen mit KLR lediglich die Möglichkeit, entweder die Voll- oder die Teilkostenrechnung anzugeben. Allerdings gibt es Gebietskörperschaften, die beide Kostenrechnungssysteme nutzen. Daher lässt sich die Häufigkeit der Anwendung nicht eindeutig bestimmen. Bei den Angaben zur Dienstanweisung hätte eine zusätzliche Antwortmöglichkeit, die darauf hinweist, dass zwar keine Dienstanweisung vorliegt, diese jedoch in Arbeit ist, den aktuellen Stand genauer erfassen können. Die Antwortmöglichkeiten der Umfrage waren weitestgehend vorgegeben, jedoch enthielten einige Fragen Textfelder für eigene Formulierungen. Bei der Ermittlung, inwiefern Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerpläne auf-

²⁰⁴ Vgl. Döring (2023d), S. 405 f.

gestellt wurden, können bei Beantwortung mit „nur einige“ keine Aussagen darüber getroffen werden, welche von diesen drei Plänen entwickelt wurden. Die Antwortmöglichkeit „anderes Verfahren“ der siebten und achten Frage zu den Verrechnungsverfahren der Kostenstellenrechnung und den Kalkulationsverfahren der Kostenträgerrechnung geben keinen Aufschluss darüber, welche andere Vorgehensweise die Kommune gewählt hat. Für Verwirrung und ungenaue Angaben können die zehnte und 21. Frage gesorgt haben. Zunächst wird die Angabe des VZÄ und im Anschluss die Angabe der Mitarbeiterzahl erfragt. Die Bewertung der Aussage mittels einer Likert-Skala, ob die Formulierung der Pflichtregelung unverständlich sei und einer Änderung bedürfe, könnte das Meinungsbild der teilnehmenden Kommune beeinflusst haben, da sie eine bestimmte Meinung bewerten sollten. Für weitere Verwirrung können die Fragen 17 bis 19 gesorgt haben. Diese zielen darauf ab, auf Daten des aktuellen Jahresabschlusses zurückzugreifen. Jedoch werden zunächst Daten von aktuellen sowie geprüften und in den nachfolgenden Fragen nur von aktuellen Jahresabschlüssen erfragt. Das kann zu falschen Angaben und zu einer nicht wahrheitsgetreuen Grundlage für die Regressionsberechnungen geführt haben. Als potenzielle Einflussfaktoren wurden Bilanzsumme, Eigenkapitalsumme, Finanzkraft sowie Personal innerhalb der Finanzverwaltung gewählt. Es wäre die Einbeziehung weiterer Einflussfaktoren möglich gewesen, um andere Zusammenhänge zu untersuchen. Die univariate Regressionsberechnung mit Dummy-Variablen hat sich als unzureichend herausgestellt. Demnach ist die Einführung einer kommunalen KLR nicht nur von einem Einflussfaktor abhängig. Es kann vielmehr als Zusammenspiel von vielen verschiedenen Einflussgrößen ausgegangen werden. Somit kann die Wahl einer multivariaten Regressionsberechnung mit binären Dummy-Variablen vielversprechender sein, da mehrere Faktoren gemeinsam auf einen Zusammenhang untersucht werden.

6.2 Fazit und Ausblick

Die Umsetzung einer KLR innerhalb der Kommunen in Sachsen-Anhalt ist nach § 20 Abs. 1 KomHVO LSA eine bedingte Pflichtregelung. Bedingt meint, dass die Ausgestaltung im Ermessen der Verwaltung liegt. Die Umsetzung ist, entgegen der Behauptung, dass nur kreisfreie Städte und Landkreise über eine KLR verfügen, in sämtlichen Formen von Gebietskörperschaften vorhanden. Somit kann die erste Hypothese falsifiziert werden. Die Einführungsquote wird zudem in den kommenden Jahren weiterhin ansteigen. Sowohl Voll- als auch Teilkostenrechnungen sind zu empfehlen. Die Wahl steht jedoch in Abhängigkeit zu den Absichten und Zielen der Kommune. In der Regel greifen Kommunen bei der Kostenstellenrechnung auf das Stufenleiterverfahren zurück. Als Kalkulationsverfahren werden oftmals Äquivalenzziffern-, Divisions- oder Zuschlagskalkulation angewendet. Eine univariate Regressionsberechnung mit Dummy-Variablen sowie den potenziellen Einflussfaktoren Bilanzsumme, Eigenkapitalsumme, Finanzkraft und Personal in der Finanz-

verwaltung ergibt lediglich Ergebnisse mit schwacher Aussagekraft. Demnach kann durch diese Berechnungen nachgewiesen werden, dass Kommunen mit KLR über eine 2,34-mal höhere Bilanzsumme verfügen als Kommunen ohne KLR. Zudem ist die Finanzkraft um das 2,29-fache höher und im Durchschnitt beschäftigen sie 1,62-mal so viele Mitarbeiter in ihrer Finanzverwaltung. Somit kann nur unter Beachtung der schwachen Signifikanz und Korrelation eine bedingte Aussage getroffen werden. Mit der zweiten Hypothese wird behauptet, dass die Umsetzung einer KLR in Abhängigkeit zur finanziellen Situation einer Kommune steht. Diese kann zumindest unter Vorbehalt aufgrund der Regressionsberechnungen verifiziert werden. Aus diesem Ergebnis kann geschlossen werden, dass Kommunen, die über mehr finanzielle und personelle Ressourcen verfügen, eine erhöhte Chance haben, der bedingten Pflichtregelung des § 20 Abs. 1 KomHVO LSA Gerecht zu werden. Durch die dritte Forschungshypothese wird die Pflichtregelung für eine bisher unzureichende Umsetzung in die Verantwortung gezogen. Hier stellt sich heraus, dass diese aufgrund geteilter Meinungen der Kommunen nicht ursächlich dafür ist. Demnach können keine eindeutigen Aussagen darüber getroffen werden, ob die Pflichtregelung unverständlich und abzuändern ist. Somit kann diese Hypothese weder verifiziert noch falsifiziert werden. Vielmehr ist der Paragraf nicht als Hauptgrund anzusehen, sondern beeinflusst mit mehreren Faktoren die Umsetzung einer KLR in sachsen-anhaltinischen Kommunen. Der hinterfragte Umsetzungsstand aus der Forschungsfrage kann demnach damit beantwortet werden, dass von den teilnehmenden Kommunen sämtliche kreisfreie Städte, 71,43 Prozent der Landkreise, 42,86 Prozent der Einheitsgemeinden sowie nur 22,22 Prozent der Verbandsgemeinden bereits eine KLR durchführen. Die Umsetzungsquote liegt bei etwa 44,93 Prozent. Eindeutige Einflussfaktoren können nicht bestimmt werden. Es kann jedoch mit Sicherheit ausgesagt werden, dass nicht nur ein Einflussfaktor, sondern ein Zusammenspiel von vielen verschiedenen Einflussgrößen ursächlich für die Umsetzung ist.

Weiterführend ist eine qualitative Datenerhebung anhand von Experteninterviews denkbar. Hier können gezielt Kommunen mit und ohne KLR vertiefend befragt werden. Dadurch können die Prozesse der KLR in den Kommunen vollständig analysiert und Best-Practice-Beispiele aufgestellt werden. Bei Kommunen ohne KLR ist eine Problemanalyse denkbar. Das Ziel hierfür kann ein detailliertes Konzept sein, inwiefern Kommunen eine KLR in ihre Verwaltungsstruktur implementieren können. Die univariaten Berechnungen verzeichnen keine aussagekräftigen Ergebnisse. Daher kann auf eine multivariate Regressionsberechnung mit Dummy-Variablen zurückgegriffen werden, in welcher mehrere ausgewählte potenzielle Einflussgrößen auf Abhängigkeit bezüglich der Einführung einer KLR untersucht werden, um signifikante Aussagen zu treffen. In dieser Regressionsberechnung können die bereits vorhandenen Einflussgrößen eingebunden und um weitere, wie z. B. dem aktuellen Jahresabschluss, Schuldenstand, erhaltene Summen aus dem Finanzausgleich oder Einwohnerzahl der Kommunen, erweitert werden.

Literaturverzeichnis

- Adam, Berit (2019): Öffentliches Rechnungswesen, in: Veit, Sylvia et al. (Hrsg.) (2019): Handbuch zur Verwaltungsreform, Kassel, S. 443 – 456.
- Bachmann, Peter (2009): Controlling für die öffentliche Verwaltung. Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, 2. Auflage, Königs-Wusterhausen.
- Backhaus, Klaus et al. (2023): Multivariate Analysemethoden. Eine anwendungsorientierte Einführung, 17. Auflage, Heidelberg.
- Bundesinstitut für Bau-, Stadt- und Raumforschung (2024): Stadt- und Gemeindetypen in Deutschland, *online verfügbar unter*: <https://www.bbsr.bund.de/BBSR/DE/forschung/raumbeobachtung/Raumabgrenzungen/deutschland/gemeinden/Stadt-Gemeindetyp/StadtGemeindetyp.html>, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Bundeszentrale für politische Bildung (2016): Ökonomisches Prinzip. Wirtschaftlichkeitsprinzip, Rationalprinzip, *online verfügbar unter*: <https://www.bpb.de/kurz-knapp/lexika/lexikon-der-wirtschaft/20261/oekonomisches-prinzip/>, *zuletzt abgerufen am* 19.01.2025.
- Döring, Nicola (2023a): Wissenschaftstheoretische Grundlagen der empirischen Sozialforschung, in: Döring, Nicola (Hrsg.) (2023): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften, 6. Auflage, Ilmenau, S. 31 – 78.
- Döring, Nicola (2023b): Untersuchungsdesign, in: Döring, Nicola (Hrsg.) (2023): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften, 6. Auflage, Ilmenau, S. 183 – 221.
- Döring, Nicola (2023c): Operationalisierung, in: Döring, Nicola (Hrsg.) (2023): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften, 6. Auflage, Ilmenau, S. 223 – 291.
- Döring, Nicola (2023d): Datenerhebung, in: Döring, Nicola (Hrsg.) (2023): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften, 6. Auflage, Ilmenau, S. 321 – 570.
- Döring, Nicola (2023e): Datenaufbereitung, in: Döring, Nicola (Hrsg.) (2023): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften, 6. Auflage, Ilmenau, S. 571 – 586.
- Döring, Nicola (2023f): Datenanalyse, in: Döring, Nicola (Hrsg.) (2023): Forschungsmethoden und Evaluation in den Sozial- und Humanwissenschaften, 6. Auflage, Ilmenau, S. 587 – 766.
- Eisele, Wolfgang; Knobloch, Alois Paul (2014): Technik des betrieblichen Rechnungswesens: Buchführung und Bilanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Sonderbilanzen, 8. Auflage, München.

- Goldbach, Arnim et al. (2016): Die neue Kommunalhaushaltsverordnung für Sachsen-Anhalt. Erläuternde Einführung der KomHVO mit Rechtsgrundlagen und Vergleich zur GemHVO Doppik, Dresden.
- Grimberg, Michael (2018): Kommunalhaushaltsrecht Sachsen-Anhalt. Kommentar, 2. Auflage, Wiesbaden.
- Grimberg, Michael (2024): Neues Kommunales Haushaltsrecht LSA, 8. Auflage, Wiesbaden.
- Haberstock, Lothar; Breithecker, Volker (2008): Kostenrechnung I. Einführung mit Fragen, Aufgaben, einer Fallstudie und Lösungen, 13. Auflage, Wiesbaden.
- Heidler, Herbert K. (2019): Öffentliches Rechnungs- und Prüfungswesen – Band 2. Kosten- und Leistungsrechnung, Finanzierungs- und Wirtschaftlichkeitsrechnung, Hagen.
- Hilgendorf, Eric; Joerden, Jan C. (Hrsg.) (2021): Handbuch Rechtsphilosophie, 2. Auflage, Berlin.
- Jann, Werner (2019): Neues Steuerungsmodell, in: Veit, Sylvia et al. (Hrsg.) (2019): Handbuch zur Verwaltungsreform, Kassel, S. 127 – 138.
- Kirchmer, Manfred; Meinecke, Claudia (2012): Kommunale Doppik Sachsen-Anhalt – Kommentar, Magdeburg.
- Knödler, Matthias (2023): Mit Haushaltsdisziplin gewinnt man keine Wahlen. Ökonomische Analyse der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, Wernigerode.
- Korac, Sanja (2019): Kosten- und Leistungsrechnung, in: Veit, Sylvia et al. (Hrsg.) (2019): Handbuch zur Verwaltungsreform, Kassel, S. 457 – 469.
- Kreis, Henning et al. (2024): Marktforschung. Datenerhebung und Datenanalyse, 8. Auflage, Berlin.
- Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2021): Jahresbericht 2020. Teil 3 Kommunalbericht, *online verfügbar unter:* https://lrh.sachsen-anhalt.de/fileadmin/Bibliothek/LRH/Berichte/2020/JB_2020_3-Kommunalbericht.pdf, *zuletzt abgerufen am* 21.01.2025.
- Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2023): Jahresbericht 2022. Teil 3 Kommunalbericht, *online verfügbar unter:* https://lrh.sachsen-anhalt.de/fileadmin/Bibliothek/LRH/Berichte/2022/LRA_LSA_JB_2022_3.pdf, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Landesrechnungshof Sachsen-Anhalt (2024): Jahresbericht 2023. Teil 3 Kommunalbericht, *online verfügbar unter:* https://lrh.sachsen-anhalt.de/fileadmin/Bibliothek/LRH/Berichte/2023/Endf_JB_2023_3_LRH.pdf, *zuletzt abgerufen am* 22.01.2025.
- Landesrechnungshof Schleswig-Holstein (2012): Bemerkungen 2012. mit Bericht zur Landeshaushaltsrechnung 2010, *online verfügbar unter:* https://landesrechnungshof-sh.de/file/bemerkungen_2012.pdf, *zuletzt abgerufen am* 17.01.2025.

- Lenk, Thomas et al. (2023): Überprüfung des horizontalen Finanzausgleichs in Sachsen-Anhalt. Gutachten im Auftrag des Ministeriums der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt, Leipzig.
- Ministerium der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt (2023): 250 Millionen Euro mehr für die Kommunen ab 2024, *online verfügbar unter*: <https://mf.sachsen-anhalt.de/ministerium-der-finanzen/news-detail/250-millionen-euro-mehr-fuer-die-kommunen-ab-2024>, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2012): Einführung des Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Sachsen-Anhalt. Leitfaden für Rats- und Kreistagsmitglieder, *online verfügbar unter*: <https://statistik.sachsen-anhalt.de/themen/kommunales/kommunaler-haushaltdoppik>, *zuletzt abgerufen am* 19.01.2025.
- Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (2015): Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung Doppik als Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO) vom 16. Dezember 2015, *online verfügbar unter*: https://mi.sachsen-anhalt.de/fileadmin/Bibliothek/Politik_und_Verwaltung/MI/MI/4._Service/Downloadservice/Doppik/Runderlasse_Rundverfuegungen/2015_12_22_Neufassung_GemHVO_Doppik_als_KomHVO.pdf, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Ministerium für Inneres und Sport Sachsen-Anhalt (o.J.): Kommunale Strukturen, *online verfügbar unter*: <https://mi.sachsen-anhalt.de/themen/kommunales/kommunale-strukturen>, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Mitteldeutscher Rundfunk (2022): Landesrechnungshof kritisiert hohe Schulden einiger Kommunen, *online verfügbar unter*: <https://www.mdr.de/nachrichten/sachsen-anhalt/landespolitik/landesrechnungshof-hohe-schulden-kommunen-100.html>, *zuletzt abgerufen am* 19.01.2025.
- Mitteldeutscher Rundfunk (2024a): Jahresabschlüsse fehlen: Härtere Strafen: Land regelt Finanz-Beziehungen mit Kommunen neu, *online verfügbar unter*: <https://www.mdr.de/nachrichten/sachsen-anhalt/landespolitik/kommunalverfassungsgesetz-beschlossen-100.html>, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Mitteldeutscher Rundfunk (2024b): Welche Kommunen besonders tief in der Schuldenfalle stecken, *online verfügbar unter*: <https://www.mdr.de/nachrichten/deutschland/politik/kommunale-schulden-gemeinden-sachsen-anhalt-thueringen-100.html>, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.
- Mitteldeutscher Rundfunk (2024c): Milliardenloch: Land rechnet mit deutlich sinkenden Steuereinnahmen, *online verfügbar unter*: <https://www.mdr.de/nachrichten/sachsen-anhalt/landespolitik/sinkende-steuer-einnahmen-steuerschaetzung-wirtschaft-haushalt-100.html>, *zuletzt abgerufen am* 20.01.2025.

- Mord-Wohlgemuth, Bernhard et al. (2016): Kommunale Doppik Hessen. Grundriss für die Aus- und Fortbildung, 2. Auflage, Stuttgart.
- Reichhardt, Michael (2023): Kosten- und Leistungsrechnung. Ein Überblick mit Fragen, Beispielen, Übungen und Lösungen, 2. Auflage, Karlsruhe.
- Ruge, Kay (2017): Kommunale Verwaltungsreform. 20 Jahre Neues Steuerungsmodell, in: Brüning, Christoph; Schliesky, Utz (Hrsg.) (2017): Kommunale Verwaltungsreform. 20 Jahre Neues Steuerungsmodell, Baden-Baden, S. 31 – 44.
- Schaefer, Christina; Friedländer, Benjamin (2019): Finanzierung im öffentlichen Sektor, in: Veit, Sylvia et al. (Hrsg.) (2019): Handbuch zur Verwaltungsreform, Kassel, S.433 – 442.
- Schauer, Reinbert (2020): Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Von der Kame-ralistik zur integrierten Haushaltsverrechnung auf doppischer Grundlage – Einfüh-rung und Standortbestimmung, 4. Auflage, Wien.
- Schedler, Kuno; Proeller, Isabella (2011): New Public Management, 5. Auflage, Stuttgart.
- Schröter, Eckhard (2019): New Public Management, in: Veit, Sylvia et al. (Hrsg.) (2019): Handbuch zur Verwaltungsreform, Kassel, S. 115 – 126.
- Statistisches Bundesamt (o.J.): Vollzeitäquivalent, *online verfügbar unter:* <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentlicher-Dienst/Glossar/vollzeit-aequivalent.html>, *zuletzt abgerufen am 20.01.2025.*
- Statistisches Bundesamt (2024): Vorläufiger Schuldenstand der Gemeinden/Gemeindever-bände, *online verfügbar unter:* <https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffent-liche-Finanzen/Schulden-Finanzvermoegen/Tabellen/liste-vorlaeufiger-schulden-stand-gemeine-gemeindeverbaende.html#1358694>, *zuletzt abgerufen am 19.01.2025.*
- Statistisches Landesamt Sachsen-Anhalt (2023): Bevölkerung am 31.12. nach Geschlecht in den Gemeinden, *online verfügbar unter:* <https://genesis.sachsen-anhalt.de/genesis//online?operation=table&code=12411-0001&bypass=true&levelindex=1&le-velid=1737357224519#abreadcrumb>, *zuletzt abgerufen am 20.01.2025.*
- Statistisches Landesamt Sachsen-Anhalt (2024a): Vollzeitäquivalente und Beschäftigte der Gemeinden und Gemeindeverbände nach Umfang und Art des Dienst-/Arbeitsver-tragsverhältnisses und Geschlecht in den kreisfreien Städten und Landkreisen, *on-line verfügbar unter:* <https://genesis.sachsen-anhalt.de/genesis//online?opera-tion=table&code=74111-0002&bypass=true&levelindex=1&le-velid=1736414617937#abreadcrumb>, *zuletzt abgerufen am 20.01.2025.*
- Statistisches Landesamt Sachsen-Anhalt (2024b): Personal des Landes, der Kommunen und der Sozialversicherung nach Altersgruppen. ohne Personal in Ausbildung, *on-line verfügbar unter:* <https://genesis.sachsen->

- anhalt.de/genesis//online?operation=table&code=74111-0003&bypass=true&levelindex=1&levelid=1736414617937#abreadcrumb, *zuletzt abgerufen am 20.01.2025.*
- Städte- und Gemeindebund Sachsen-Anhalt (2024): Kommunen in Sachsen-Anhalt zum 30. Juni 2024 mit 3.158 Mio. Euro verschuldet, *online verfügbar unter:* <https://www.kommunales-sachsen-anhalt.de/St%C3%A4dte-und-Gemeindebund/Verbandsinformationen/Aktuelles/index.php?NavID=39.68&object=tx|2348.6089.1&La=1>, *zuletzt abgerufen am 09.01.2025.*
- Süddeutsche Zeitung (2023): Kommunen fehlen 981 Jahresabschlüsse seit 2013, *online verfügbar unter:* <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/finanzen-kommunen-fehlen-981-jahresabschluesse-seit-2013-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-230216-99-614419>, *zuletzt abgerufen am 15.01.2025.*
- Süddeutsche Zeitung (2024): Sachsens-Anhalts Kommunen haben 3,1 Milliarden Euro Schulden, *online verfügbar unter:* <https://www.sueddeutsche.de/panorama/kommunen-sachsen-anhalts-kommunen-haben-3-1-milliarden-euro-schulden-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-240620-99-468047>, *zuletzt abgerufen am 15.01.2025.*
- Theobald, Axel (2017): Praxis Online-Marktforschung. Grundlagen – Anwendungsbeispiele - Durchführung, Nürnberg.
- Thommen, Jean-Paul et al. (2023): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Umfassende Einführung aus managementorientierter Sicht, 10. Auflage, Wiesbaden.
- Volksstimme (2023): 1200 Jahresabschlüsse fehlen: Landesrechnungshof sieht „gravierende Rechtsverstöße“ bei Kommunen in Sachsen-Anhalt, *online verfügbar unter:* <https://www.volksstimme.de/sachsen-anhalt/landesrechnungshof-sieht-gravierende-rechtsverstosse-bei-kommunen-in-sachsen-anhalt-3716592>, *zuletzt abgerufen am 20.01.2025.*
- Wagner-Schelewsky, Pia; Hering, Linda (2022): Online-Befragung, in: Baur, Nina; Blasius, Jörg (Hrsg.) (2022): Handbuch Methoden der empirischen Sozialforschung, Berlin, S. 1051 – 1065.
- Winker, Peter (2010): Empirische Wirtschaftsforschung und Ökonometrie, 3. Auflage, Gießen.
- Wöhe, Günter; Döring, Ulrich (2008): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Auflage, München.
- Zeis, Adelheid (2023): Kommunale Rechnungsprüfung, Berlin.
- Zeit Online (2024): Kommunen holen Jahresabschlüsse nach, *online verfügbar unter:* <https://www.zeit.de/news/2024-10/30/kommunen-holen-jahresabschluesse-nach>, *zuletzt abgerufen am 15.01.2025.*

Anhangsverzeichnis

Anhang 1: Rechtsvergleich bundes-, landes- und kommunalrechtlicher Regelungen	62
Anhang 2: Fragenkatalog zur Online-Umfrage	64
Anhang 3: Codebuch zur Operationalisierung der Online-Umfrage.....	69

Anhang 1: Rechtsvergleich bundes-, landes- und kommunalrechtlicher Regelungen

In der nachfolgenden Übersicht werden die Regelungen des Bundes und der Bundesländer aufgeführt. Der Rechtsvergleich geht vom § 20 Abs. 1 KomHVO LSA aus.

	Rechtsquelle	Wortlaut
Sachsen-Anhalt	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung des Landes Sachsen-Anhalt (LHO LSA)	„In geeigneten Bereichen soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“
	§ 20 Abs. 1 Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO LSA)	„ ¹ Zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen und ein unterjähriges <u>Berichtswesen</u> gemäß § 26 einzusetzen. ² Die Ausgestaltung bestimmt die Kommune nach ihren <u>örtlichen Bedürfnissen</u> und nach <u>betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Instrumentarien</u> .“
Bund	§ 7 Abs. 3 Bundeshaushaltsordnung (BHO)	„In geeigneten Bereichen ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.“
Baden-Württemberg	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung für Baden-Württemberg (LHO)	„In geeigneten Bereichen soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“
	§ 14 Gemeindehaushaltsverordnung des Landes Baden-Württemberg (GemHVO)	„ ¹ Als Grundlage für die Verwaltungssteuerung sowie für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Verwaltung sollen für <u>alle Aufgabenbereiche</u> nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> Kosten- und Leistungsrechnungen geführt werden. ² Die Kosten sind aus der Buchführung <u>nachprüfbar herzuleiten</u> .“
Bayern	Art. 7 Abs. 3 Bayerische Haushaltsordnung (BayHO)	„In geeigneten Bereichen soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“
	§ 14 Kommunalhaushaltsverordnung-Doppik Bayern (KommHV-Doppik)	„ ¹ Zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung für <u>alle Verwaltungsbereiche</u> ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen. ² Die Ausgestaltung ist nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> durch <u>Dienstanweisung</u> zu regeln. ³ Die Kosten sind aus der Buchführung <u>nachprüfbar herzuleiten</u> .“
Berlin	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung Berlin (LHO)	„In der unmittelbaren Landesverwaltung wird die Haushaltsplanung und -wirtschaft durch eine Kosten- und Leistungsrechnung sowie ein <u>standardisiertes Berichtswesen</u> nach <u>betriebswirtschaftlichen Grundsätzen</u> ergänzt. ² Bei der Bemessung von Einnahmen und Ausgaben sind die <u>betriebswirtschaftlichen Daten</u> zu berücksichtigen.“
Brandenburg	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung Brandenburg (LHO)	„In geeigneten Bereichen der Landesverwaltung ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.“
	§ 18 Kommunale Haushalts- und Kassenverordnung (KomHKV)	„ ¹ Zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen. ² Die Ausgestaltung bestimmt die Gemeinde nach ihren <u>örtlichen Bedürfnissen</u> .“
Bremen	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung der Freien Hansestadt Bremen (LHO)	„Die Kosten- und Leistungsrechnung soll in <u>allen Organisationseinheiten</u> genutzt werden.“
Hamburg	§ 3 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (LHO)	„ ¹ Der <u>Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans</u> ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zugrunde zu legen, in der <u>alle Kosten und Erlöse erfasst</u> und <u>auf Kostenträger verursachungsgerecht verrechnet</u> werden. ² Die für die Finanzen zuständige Behörde kann abweichende allgemeine Regelungen treffen.“
Hessen	§ 7 Abs. 3 Hessische Landeshaushaltsordnung (LHO)	„ ¹ Für <u>alle Bereiche</u> des Landes ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzurichten. ² Das Ministerium der Finanzen legt die Standards der Kosten- und Leistungsrechnung sowie die <u>Mindestanforderungen</u> für ein <u>zentrales Finanzcontrolling</u> fest.“
	§ 14 Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)	„ ¹ Zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen. ² Deren Ausgestaltung bestimmt die Gemeinde nach ihren <u>örtlichen Bedürfnissen</u> .“
Mecklenburg-Vorpommern	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung Mecklenburg-Vorpommern (LHO)	„In geeigneten Bereichen soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“
	§ 27 Abs. 1 Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik)	„ ¹ Eine <u>wirtschaftliche Verwaltungssteuerung</u> ist nach den örtlichen Bedürfnissen durch ein <u>internes Rechnungswesen</u> sicherzustellen. ² Die hierfür erforderlichen Informationen können insbesondere auf der Grundlage einer <u>alle oder einzelne Verwaltungsbereiche</u> umfassenden Kosten- und Leistungsrechnung, von Fachverfahren oder durch eine <u>angemessene Produktgliederung</u> und <u>interne Leistungsverrechnungen</u> gewonnen werden.“

Anhangsverzeichnis

Niedersachsen	§ 7 Abs. 3 Niedersächsische Landeshaushaltsordnung (LHO)	„In <u>geeigneten Bereichen</u> ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.“
	§ 21 Abs. 1 Kommunalhaushalts- und kassenverordnung (KomHKVO)	„Zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung ihrer Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung setzt die Kommune nach <u>betriebswirtschaftlichen Grundsätzen</u> und nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> insbesondere die Kosten- und Leistungsrechnung und das <u>Controlling</u> mit einem unterjährigen <u>Berichtswesen</u> ein .“
Nordrhein-Westfalen	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen (LHO)	„In <u>geeigneten Bereichen</u> ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.“
	§ 17 Abs. 1 Kommunalhaushaltsverordnung Nordrhein-Westfalen (KomHVO NRW)	„Nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> der Kommune soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.“
Rheinland-Pfalz	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung Rheinland-Pfalz (LHO)	„In <u>geeigneten Bereichen</u> soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“
	§ 12 Gemeindehaushaltsverordnung Rheinland-Pfalz (GemHVO)	(1) „Nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> kann als Grundlage für die <u>Verwaltungssteuerung</u> sowie für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> der Verwaltung eine Kosten- und Leistungsrechnung für <u>alle Bereiche der Verwaltung</u> geführt werden.“ (2) „Die Kosten und Erlöse sind aus der <u>Buchführung nachprüfbar herzuleiten</u> .“ (3) „Die <u>Bürgermeisterin oder der Bürgermeister</u> regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung in einer <u>Dienstanweisung</u> (...).“
Saarland	§ 7 Haushaltsordnung des Saarlandes (LHO)	„In <u>geeigneten Bereichen</u> ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.“
	§ 13 Kommunalhaushaltsverordnung (KomHVO)	„Zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> und für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> bei der Aufgabenerfüllung soll eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt werden. Die Ausgestaltung bestimmt die Gemeinde nach ihren <u>örtlichen Bedürfnissen</u> .“
Sachsen	§ 7 Abs. 3 Sächsische Haushaltsordnung (SäHO)	„In <u>geeigneten Bereichen</u> soll eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt werden.“
	§ 14 S. 1, 2 Sächsische Kommunalhaushaltsverordnung des Landes Sachsen (SächsKomHVO)	„ ¹ Als Grundlage für die <u>Verwaltungssteuerung</u> sowie für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> der Verwaltung sind für <u>alle Aufgabenbereiche</u> nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> Kosten- und Leistungsrechnungen zu führen. ² Die Kosten sind aus der <u>Buchführung nachprüfbar herzuleiten</u> .“
Schleswig-Holstein	§ 7 Abs. 3 Landeshaushaltsordnung Schleswig-Holstein (LHO)	„ ¹ In der Landesverwaltung wird in <u>geeigneten Bereichen</u> eine nach dem <u>Steuerungs- und Informationsbedarf</u> differenziert ausgestaltete Kosten- und Leistungsrechnung eingesetzt. ² Das Nähere regelt das Finanzministerium im Benehmen mit den Ressorts.“
	§ 16 Gemeindehaushaltsverordnung Schleswig-Holstein (GemHVO)	„Eine Kosten- und Leistungsrechnung zur <u>Unterstützung der Verwaltungssteuerung</u> kann durchgeführt werden.“
Thüringen	§ 7 Abs. 4 Thüringer Landeshaushaltsordnung (ThürLHO)	„In <u>geeigneten Bereichen</u> ist eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen.“
	§ 12 Thüringer Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (ThürGemHV-Doppik)	(1) Es ist eine Kosten- und Leistungsrechnung für <u>alle Bereiche der Verwaltung</u> einzurichten, die nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> als Grundlage für die <u>Verwaltungssteuerung</u> sowie für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> der Verwaltung zu führen ist. (2) Die Kosten und Leistungen sind aus der <u>Buchführung nachprüfbar herzuleiten</u> . (3) Der <u>Bürgermeister</u> <u>regelt</u> die Grundsätze der Kosten- und Leistungsrechnung in einer <u>Dienstanweisung</u> und legt sie dem Gemeinderat zur Kenntnisnahme vor. (4) Der <u>produktorientierte Haushalt</u> mit einer <u>angemessenen Produktgliederung</u> und <u>internen Leistungsverrechnungen</u> erfüllt die Anforderungen an eine Kosten- und Leistungsrechnung nach den Absätzen 1 bis 3, sofern dies als Grundlage für die <u>Verwaltungssteuerung</u> sowie für die <u>Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit</u> der Verwaltung nach den <u>örtlichen Bedürfnissen</u> ausreichend ist.

Anhang 2: Fragenkatalog zur Online-Umfrage

Allgemeine Fragen

1. Wie lautet der Name Ihrer Kommune?

Hinweis: Die Erhebung dieser Information dient ausschließlich der internen Datenanalyse. Selbstverständlich werden alle Angaben gemäß den Datenschutzrichtlinien vertraulich behandelt und anonymisiert ausgewertet, sodass keinerlei Rückschlüsse auf Ihre Identität oder Institution gezogen werden können.

-Textfeld-

2. Haben Sie bereits eine Kosten- und Leistungsrechnung nach § 20 Abs. 1 KomHVO eingeführt?

-Ja-

☐

-Nein-

☐

NEUE UMFRAGESEITE

Kosten- und Leistungsrechnung „JA“

(nur, wenn Frage 2 mit „Ja“ beantwortet, somit Fragen 12 bis 16 ausgeblendet)

3. Haben Sie eine Dienstanweisung zur Kosten- und Leistungsrechnung?

-Ja-

☐

-Nein-

☐

4. Basiert Ihre KLR auf einer Vollkosten- oder Teilkostenrechnung?

-Vollkostenrechnung-

☐

-Teilkostenrechnung-

☐

5. In welchen Bereichen/Ämtern kommt Ihre KLR zur Anwendung?

Hinweis: Sollte Ihre KLR in allen Bereichen Anwendung finden, bitte ich Sie, nur einen Haken bei „alle“ zu setzen. Mehrfaches ankreuzen ist möglich!

-alle-

☐

-Wirtschaft, Tourismus & Kultur-

☐

-Finanzen-

☐

-IT-

☐

-Personal-

☐

-Bildung, Soziales & Jugend-

☐

-Bauverwaltung-

☐

-Brandschutz und Rettungswesen-

☐

-Gesundheit & Veterinär-

☐

-sonstige Bereiche/Ämter-

☐

-Textfeld-

6. Haben Sie einen Kostenarten-, Kostenstellen- und/oder Kostenträgerplan?

-Ja, alle drei.-

☐

-Ja, aber nur einige.-

☐

-Nein.-

☐

7. Welches Verfahren zur Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger nutzen Sie?

Hinweis:

- Anbauverfahren (Blockverfahren) = zwischen Hilfskostenstellen wird innerbetrieblicher Leistungsaustausch nicht berücksichtigt
- Stufenleiterverfahren (Treppenverfahren) = Vorkostenstellen im Betriebsabrechnungsbogen (BAB) zu Endkostenstellen
- Gleichungsverfahren (Mathematisches Verfahren) = Erstellung linearer Gleichungssysteme; pro Kostenstelle eine Gleichung

- Anbauverfahren (Blockverfahren)- ☐
- Stufenleiterverfahren (Treppenverfahren)- ☐
- Gleichungsverfahren (Mathematisches Verfahren) - ☐
- anderes Verfahren- ☐
- Wird durch ein externes System übernommen.- ☐
- Nicht bekannt.- ☐

8. Welches Kalkulationsverfahren nutzen Sie in der Kostenträgerrechnung?

Hinweis:

- Divisionskalkulation = keine Trennung in Einzel- und Gemeinkosten
- Äquivalenzziffernkalkulation = Anwendung bei gleichen Produkten
- Zuschlagskalkulation = Trennung in Einzel- und Gemeinkosten

- Divisionskalkulation- ☐
- Äquivalenzziffernkalkulation- ☐
- Zuschlagskalkulation- ☐
- anderes Verfahren- ☐
- Nicht bekannt.- ☐

9. Für welche Zwecke werden die Ergebnisse Ihrer KLR genutzt?

Hinweis: Mehrfaches ankreuzen ist möglich!

- Kostenoptimierung- ☐
- Gebührenkalkulation- ☐
- Beitragskalkulation- ☐
- Investitionen- ☐
- Outsourcing- ☐
- andere- ☐
- Textfeld- ☐

10. Wieviel Personal/Vollzeitäquivalent (VZÄ) nimmt Ihre KLR ein?

Hinweis:

VZÄ meint die Anzahl der gearbeiteten Stunden, geteilt durch die übliche Arbeitszeit einer Vollzeitstelle.

Beispiel:

Person A arbeitet Vollzeit 39 h/Woche und Person B Teilzeit 30 h/Woche. Die übliche Arbeitszeit einer Vollzeitstelle beträgt 39 h/Woche. Somit liegt das Vollzeitäquivalent bei:

$(\text{Person A} + \text{Person B}) / 39 \text{ h} = \text{VZÄ}$

$(39 \text{ St.} + 30 \text{ St.}) / 39 \text{ St.} = 1,77 \text{ Vollzeitstellen}$

-Textfeld-

11. Welche Probleme bzw. Schwierigkeiten traten bei der Umsetzung auf?

-Textfeld-

NEUE UMFRAGESEITE

Kosten- und Leistungsrechnung „NEIN“

(nur, wenn Frage 2 mit „Nein“ beantwortet, somit Fragen 3 bis 11 ausgeblendet)

12. Ist die Einführung einer KLR bereits in Planung und wenn ja, in welchem Zeitraum soll diese eingeführt werden?

Hinweis: Bitte setzen Sie nur ein Kreuz!

- | | | |
|-----------------|---------------|--------------------------|
| -0 bis 1 Jahre- | kurzfristig | ☐ |
| -2 bis 5 Jahre- | mittelfristig | ☐ |
| -über 5 Jahre- | langfristig | ☐ |
| -Nein- | | ☐ |

13. Aus welchen Gründen haben Sie bis zum jetzigen Zeitpunkt keine KLR eingeführt?

Hinweis: Mehrfaches ankreuzen ist möglich!

- | | |
|--|--------------------------|
| -Jahresabschlüsse nicht aktuell- | ☐ |
| -Zeitmangel- | ☐ |
| -Personalmangel- | ☐ |
| -Finanzielle Engpässe- | ☐ |
| -Keine Notwendigkeit erkannt- | ☐ |
| -Software-Anbieter bietet Funktion nicht an- | ☐ |
| -andere- | ☐ |
| -Textfeld- | |

14. Der § 20 Abs. 1 KomHVO ist eine bedingte Pflichtregelung, da er der Kommune Ermessensspielraum bei der Umsetzung einräumt. Im Nachfolgenden wird der Paragraf aufgeführt:

„Zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen und ein unterjähriges Berichtswesen gemäß § 26 einzusetzen. Die Ausgestaltung bestimmt die Kommune nach ihren örtlichen Bedürfnissen und nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen und Instrumentarien.“

Stimmen Sie folgenden Aussagen zu?

Hinweis:

- 1 - Stimme überhaupt nicht zu
- 2 - Stimme nicht zu
- 3 - Stimme weder zu noch lehne ab
- 4 - Stimme zu
- 5 - Stimme voll und ganz zu

Aussage:

1 „Der § 20 Abs. 1 KomHVO ist unverständlich formuliert.“

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

2 „Der § 20 Abs. 1 KomHVO sollte abgeändert werden.“

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

15. Wie bewerten Sie den Ermessensspielraum Ihrer Kommune bei der Einführung der KLR?

Hinweis: Nach § 20 Abs. 1 KomHVO LSA kann die Kommune nach ihren Bedürfnissen entscheiden, in welcher Art und Weise sie ihre Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (ein)führt.

-Wir empfinden den Ermessensspielraum als hilfreich.- ☐

-Wir empfinden den Ermessensspielraum als hinderlich.- ☐

16. Welche Unterstützung würde Ihre Kommune benötigen, um eine KLR erfolgreich einzuführen?

Hinweis: Mehrfaches ankreuzen ist möglich!

-Beratung- ☐

-Ansprechpartner- ☐

-Schulung des Personals- ☐

-Projektteam/Projektmanagement- ☐

-Finanzielle Unterstützung- ☐

-Technische Unterstützung- ☐

-Softwarelösung- ☐

-Textfeld-

NEUE UMFRAGESEITE

Einflussfaktoren

(Beantwortung durch alle Teilnehmer)

17. Welches Jahr ist Ihr aktuellster geprüfter Jahresabschluss?

-Textfeld-

18. Welche Bilanzsumme weist Ihr aktuellster Jahresabschluss auf?

Hinweis: Bitte mit zwei Nachkommastellen angeben.

-Textfeld-

19. Wie hoch ist die Summe des Eigenkapitals laut Ihres letzten Jahresabschlusses?

Hinweis: Bitte mit zwei Nachkommastellen angeben.

-Textfeld-

20. Wie hoch ist die Finanzkraft Ihrer Kommune?

Hinweis: Hier sind die Gesamterträge bzw. Einnahmen der Kommune laut dem letzten Jahresabschluss gemeint, einschließlich Steuereinnahmen, Zuweisungen und sonstige Erträge.

(siehe aktuellste Ergebnisrechnung die Summe der ordentlichen Erträge)

Bitte mit zwei Nachkommastellen angeben.

-Textfeld-

21. Wieviel Personal ist in der Finanzverwaltung beschäftigt?

Hinweis: Bitte geben Sie die Anzahl der Mitarbeitenden an, die direkt in der Finanzverwaltung tätig sind, einschließlich Controlling, Buchhaltung und Kassenwesen.

-Textfeld-

22. Wie stark ist Ihre Finanzverwaltung digitalisiert?

Hinweis:

Nicht digital = Es gibt keine digitalen Prozesse in Ihrer Finanzverwaltung.

Teilweise digital = Die Prozesse Ihrer Finanzverwaltung sind teilweise in digitaler Form und teilweise in

Anhangsverzeichnis

Papierform.

Vollständig digital = In Ihrer Finanzverwaltung wird vollständig auf Papier verzichtet.

-Nicht digital.-

☐

-Teilweise digital..-

☐

-Vollständig digital.-

☐

ABSCHLUSSEITE

Vielen Dank, dass Sie sich die Zeit genommen haben, an meiner Umfrage teilzunehmen. Ihre Antworten leisten einen wertvollen Beitrag zur Analyse und zum Fortschritt meiner Bachelorarbeit.

Die Auswertung erfolgt anonymisiert und unter Einhaltung der geltenden Datenschutzbestimmungen. Nach Abschluss der Auswertung werden die Ergebnisse in anonymisierter Form in meiner Bachelorarbeit präsentiert.

Sollten Sie Interesse an den Ergebnissen oder Rückfragen haben, stehe ich Ihnen jederzeit unter den folgenden E-Mail-Adressen zur Verfügung:

- marceldomenz@gmail.com
- marcel.domenz@landkreis-boerde.de

Mit freundlichen Grüßen
Marcel Domenz

Anhang 3: Codebuch zur Operationalisierung der Online-Umfrage

Frage		Variable	Text	Skala	Antwort
Allgemeine Fragen					
1	Wie lautet der Name Ihrer Kommune?	v_1	-	varchar	Kommune
2	Haben Sie bereits eine Kosten- und Leistungsrechnung nach § 20 Abs. 1 KomHVO eingeführt?	v_2	-	1	Ja
			-	2	Nein
Kosten- und Leistungsrechnung JA					
3	Haben Sie eine Dienstanweisung zur Kosten- und Leistungsrechnung?	v_3	-	1	Ja
			-	2	Nein
4	Basiert Ihre KLR auf einer Vollkosten- oder Teilkostenrechnung?	v_4	-	1	Vollkostenrechnung
			-	2	Teilkostenrechnung
5	In welchen Bereichen/Ämtern kommt Ihre KLR zur Anwendung?	v_84	alle	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_85	Wirtschaft, Tourismus & Kultur	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_86	Finanzen	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_87	IT	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_88	Personal	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_89	Bildung, Soziales & Jugend	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_90	Bauverwaltung	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_91	Brandschutz und Rettungswesen	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_92	Gesundheit & Veterinär	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
v_93	sonstige Bereiche/Ämter	0	nicht angekreuzt		
		1	angekreuzt		
		v_28	Textfeld zu v_93	varchar	Text
6	Haben Sie einen Kostenarten-, Kostenstellen - und/oder Kostenträgerplan?	v_29	-	1	Ja, alle drei.
				2	Ja, aber nur einige.
				3	Nein.

Anhangsverzeichnis

7	Welches Verfahren zur Verrechnung der Gemeinkosten auf die Kostenträger nutzen Sie?	v_94	Anbauverfahren (Blockverfahren)	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_95	Stufenleiterverfahren (Treppenverfahren)	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_96	Gleichungsverfahren (Math. Verfahren)	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_97	anderes Verfahren	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_98	Wird durch ein externes System übernommen.	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_99	Nicht bekannt.	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
8	Welches Kalkulationsverfahren nutzen Sie in der Kostenträgerrechnung?	v_40	Divisionskalkulation	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_41	Äquivalenzziffernkalkulation	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_42	Zuschlagskalkulation	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_43	anderes Verfahren	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_44	Nicht bekannt.	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
9	Für welche Zwecke werden die Ergebnisse Ihrer KLR genutzt?	v_45	Kostenoptimierung	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_46	Gebührenkalkulation	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_47	Beitragskalkulation	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_48	Investitionen	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_49	Outsourcing	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_50	andere	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_51	Textfeld zu v_50	varchar	Text
10	Wieviel Personal/Vollzeitäquivalent (VZÄ) nimmt Ihre KLR ein?	v_52	-	varchar	Zahl
11	Welche Probleme bzw. Schwierigkeiten traten bei der Umsetzung auf?	v_53	-	varchar	Text

Kosten- und Leistungsrechnung NEIN					
12	Ist die Einführung einer KLR bereits in Planung und wenn ja, in welchem Zeitraum soll diese eingeführt werden?	v_12	-	1	0 bis 1 Jahr
				2	2 bis 5 Jahre
				3	über 5 Jahre
				4	Nein
13	Aus welchen Gründen haben Sie bis zum jetzigen Zeitpunkt keine KLR eingeführt?	v_54	Jahresabschluss nicht aktuell	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_55	Zeitmangel	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_56	Personalmangel	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_57	Finanzielle Engpässe	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_58	Keine Notwendigkeit erkannt	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_59	Software-Anbieter bietet Funktion nicht an	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
14	Der § 20 Abs. 1 KomHVO ist eine bedingte Pflichtregelung, da er der Kommune Ermessensspielraum bei der Umsetzung einräumt. Im nachfolgenden wird der § 20 Abs. 1 KomHVO aufgeführt: Stimmen Sie folgenden Aussagen zu?	v_63	"Der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA ist unverständlich formuliert."	1	1
				2	2
				3	3
				4	4
				5	5
		v_64	"Der § 20 Abs. 1 KomHVO LSA sollte abgeändert werden."	1	1
				2	2
				3	3
				4	4
				5	5
15	Wie bewerten Sie den Ermessensspielraum Ihrer Kommune bei der Einführung der KLR?	v_66	-	1	Wir empfinden den Ermessensspielraum als hilfreich.
				2	Wir empfinden den Ermessensspielraum als hinderlich.
16	Welche Unterstützung würde Ihre Kommune benötigen, um eine KLR erfolgreich einzuführen?	v_67	Beratung	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_68	Ansprechpartner	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt

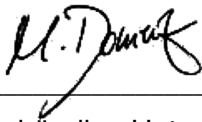
		v_69	Schulung des Personals	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_70	Projektteam/Projektmanagement	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_71	Finanzielle Unterstützung	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_72	Technische Unterstützung	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_73	Softwarelösung	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_74	andere	0	nicht angekreuzt
				1	angekreuzt
		v_76	Textfeld zu v_74	varchar	Text
Einflussfaktoren					
17	Welches Jahr ist Ihr aktuellster geprüfter Jahresabschluss?	v_77	-	varchar	Zahl
18	Welche Bilanzsumme weist Ihr aktuellster Jahresabschluss auf?	v_78	-	varchar	Zahl
19	Wie hoch ist die Summe des Eigenkapitals laut Ihres letzten Jahresabschlusses?	v_79	-	varchar	Zahl
20	Wie hoch ist die Finanzkraft Ihrer Kommune?	v_80	-	varchar	Zahl
21	Wieviele Personal ist in der Finanzverwaltung beschäftigt?	v_81	-	varchar	Zahl
22	Wie stark ist Ihre Finanzverwaltung digitalisiert?	v_83	-	1	Nicht digital.
				2	Teilweise digital.
				3	Vollständig digital.

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit erkläre ich an Eides statt, dass die vorliegende Arbeit von mir selbst angefertigt und keine anderen als die angegebenen Hilfsmittel benutzt wurden. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß anderen Publikationen entnommen wurden, habe ich in jedem einzelnen Fall unter Angabe des Quellentextes deutlich kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher bei keiner anderen Prüfungsbehörde eingereicht und auch nicht veröffentlicht.

Magdeburg, 27.01.2025

Ort, Datum



Eigenhändige Unterschrift