

# Landesrechnungshof Steiermark

## Prüfbericht

Kosten-  
Leistungsrechnung  
Follow up



## **DARSTELLUNG DER PRÜFUNGSERGEBNISSE**

Alle personenbezogenen Bezeichnungen werden aus Gründen der Übersichtlichkeit und einfachen Lesbarkeit nur in einer Geschlechtsform gewählt und gelten gleichermaßen für Frauen und Männer.

In Tabellen und Anlagen des Berichtes können bei den Summen von Beträgen und Prozentangaben rundungsbedingte Rechendifferenzen auftreten.

Zitierte Textstellen werden im Bericht in kursiver Schriftart dargestellt.

Landesrechnungshof Steiermark  
8010 Graz, Trauttmansdorffgasse 2  
T: 0316/877-2250  
E: [lrh@stmk.gv.at](mailto:lrh@stmk.gv.at)  
[www.landesrechnungshof.steiermark.at](http://www.landesrechnungshof.steiermark.at)

Berichtzahl: LRH 20 K 3/2010-28

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>KURZFASSUNG</b> .....	<b>3</b>
<b>1. PRÜFUNGSGEGENSTAND</b> .....	<b>4</b>
1.1 Prüfungskompetenz und Prüfungsmaßstab .....	6
<b>2. BEGRIFFSDEFINITIONEN</b> .....	<b>9</b>
<b>3. ERKENNTNISSE DER KOSTENRECHNUNGS-PRÜFUNG VON 2004</b> .....	<b>16</b>
<b>4. KOSTENRECHNUNG SEIT 2005</b> .....	<b>19</b>
4.1 Projekt „Landesrechnungswesen-Neu“ – Umstellung der Software.....	19
4.2 Evaluierung der KLR aus 2006 .....	22
4.3 Einmalkostenrechnung 2007 .....	30
4.4 KLR im Controlling-Projekt 2009 – 2013 .....	34
<b>5. WEITERE FÜR DIE KOSTENRECHNUNG WESENTLICHE PROJEKTE SEIT 2004</b> .....	<b>39</b>
5.1 Zielsystem der Verwaltungsreform.....	39
5.2 Aufgabenkritik.....	41
5.3 Produkt- und Leistungskatalog.....	42
5.4 Haushaltsrechtsreform (Bund) .....	44
<b>6. UMSETZUNG DER KLR IN DEN DIENSTSTELLEN</b> .....	<b>49</b>
6.1 FA18C – Straßenerhaltungsdienst (STED) .....	49
6.2 FA11B – Soziale Betriebe Land Steiermark.....	53
6.3 Baubezirksleitung Leibnitz.....	57
6.4 Bezirkshauptmannschaft Fürstenfeld .....	59
6.5 FA4B – Landesbuchhaltung .....	62
<b>7. LEISTUNGEN FÜR DRITTE – EXTERNE VERRECHNUNGEN AUS DER KLR</b> .....	<b>65</b>
<b>8. ENTWICKLUNG IN ÖSTERREICH</b> .....	<b>66</b>
8.1 Ergebnis einer Expertenkonferenz der Länder bzw. einer Umfrage des Landesrechnungshofes .....	66
8.2 Schlussfolgerungen zum Stand der KLR in den Bundesländern .....	70
<b>9. DERZEITIGER STATUS DER KOSTEN- UND DER LEISTUNGSRECHNUNG IN DER LANDESVERWALTUNG</b> .....	<b>71</b>
9.1 Folgende Empfehlungen des LRH aus dem Prüfbericht zur KLR von 2004 wurden umgesetzt.....	71
9.2 Folgenden Empfehlungen des LRH aus dem Prüfbericht zur KLR von 2004 wurde bedingt entsprochen .....	71
9.3 Folgende Empfehlungen des LRH aus der Prüfung des Jahres 2004 wurden bisher nicht umgesetzt.....	73
9.4 Zur Einmalkostenrechnung aus 2007 .....	74
<b>10. AUSBLICK</b> .....	<b>75</b>
<b>11. FESTSTELLUNGEN UND EMPFEHLUNGEN</b> .....	<b>79</b>

## ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A	Abteilung
ASFINAG	Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs-Aktiengesellschaft
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BBL	Baubezirksleitung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BH	Bezirkshauptmannschaft / Bezirkshauptmannschaften
BMF	Bundesministerium für Finanzen
CO	Controlling bzw. Controlling (Kostenrechnungs-) Softwaremodul der Firma B
EKR	Einmalkostenrechnung
FA	Fachabteilung
IT	Informationstechnologie
KAGes	Steiermärkische Krankenanstaltengesellschaft m.b.H.
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
LAD	Abteilungsgruppe Landesamtsdirektion
LBD	Abteilungsgruppe Landesbaudirektion
LEVO	Stmk. Behindertengesetz - Leistungs- und Entgeltverordnung
LKW	Lastkraftwagen
LPZ	Landespflegezentren
LRH	Landesrechnungshof
LRH-VG	Landesrechnungshof-Verfassungsgesetz 2009 – LRH-VG
LRW	Landesrechnungswesen
L-VG	Landes-Verfassungsgesetz 2010
MS	Microsoft
PLK	Produkt- und Leistungskatalog
RSB	Regierungssitzungsbeschluss
STED	Straßenerhaltungsdienst
StJWG-DVO	Stmk. Jugendwohlfahrtsgesetz-Durchführungsverordnung
u. a.	unter anderem
VRV	Voranschlag- und Rechnungsabschlussverordnung
VZÄ	Vollzeitbeschäftigte (vollzeitäquivalent)

## KURZFASSUNG

Der Landesrechnungshof hat als follow-up eines Berichtes aus dem Jahr 2004 die Entwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung zwischen 2005 und 2011 in der Steiermärkischen Landesverwaltung einer Prüfung unterzogen.

Mit 1.1.2005 wurde landesweit eine einheitliche Kostenrechnungssoftware als Teil des Landesrechnungswesens eingeführt. Die Erfassung der Kostenstelle erfolgt im Zuge der Kontierung zwingend für alle Dienststellen. Eine Überprüfung der Umsetzung in fünf Dienststellen des Landes zeigte, dass weiterhin zum Teil parallel dienststelleneigene Kostenrechnungslösungen angewendet werden. Ebenso werden aufgrund derzeit noch eingeschränkter Auswertungsmöglichkeiten im landesweiten System Kostenrechnungsberichte in eigenen Tabellenkalkulationsprogrammen erstellt.

Eine aussagekräftige Kostenträgerrechnung wird gegenwärtig nur in ausgewählten Dienststellen geführt. Eine landesweite Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) besteht nicht.

Insgesamt zeigt sich, dass der laufende Kostenrechnungsbetrieb des Landes eine geringe Relevanz hat.

Eine effektive KLR bedarf klarer Zielvorgaben. Für die Festlegung der Budgetmittel sollte aus Sicht des LRH in einem outputorientierten Budgetierungsprozess die konkrete Leistungserbringung herangezogen werden. Ein derartiges Steuerungs- und Budgetierungsinstrument bedarf einer mit der Buchhaltung des Landes abgestimmten KLR und eines entscheidungsrelevanten Berichtswesens, welches auf der KLR aufbaut.

Der LRH erachtet die Implementierung der KLR und des daraus abgeleiteten Finanzcontrollings in der FA4A – Finanzen und Landeshaushalt als sinnvoll und begrüßt die Orientierung des Landes Steiermark an der Haushaltsrechtsreform des Bundes.

Eine effektive Umsetzung eines steuerungsrelevanten Controllings benötigt entsprechende zentrale Personalressourcen. Dezentrale Controllingaufgaben in den Dienststellen können von bereits vorhandenen Mitarbeitern betreut werden.

Die Weiterentwicklung der KLR sollte auf den vorliegenden Erkenntnissen des Verwaltungsreformprojektes Controlling aufbauen.

Von 2005 bis 2009 wurde landesweit ein Produkt- und Leistungskatalog erstellt. Künftig sollte der Produkt- und Leistungskatalog zur Definition der Kostenträger herangezogen werden.

Eine effiziente Führung der Landesverwaltung bedarf der Steuerung an Hand betriebswirtschaftlicher Kennzahlen. Diesbezügliche Bemühungen im Zuge der Verwaltungsreform sind daher bestmöglich zu unterstützen.

# 1. PRÜFUNGSGEGENSTAND

Der Landesrechnungshof (LRH) hat im Zuge einer Follow-up-Prüfung die Umsetzung der Empfehlungen seines Berichtes zur Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) aus dem Jahr 2004 überprüft. Zugleich wurde die Weiterentwicklung seit 1. Jänner 2005 bzw. der gegenwärtige Stand der

## **Kosten- und Leistungsrechnung in der Steiermärkischen Landesverwaltung**

einer Betrachtung unterzogen.

Im Bericht des LRH aus 2004 (Kosten- und Leistungsrechnung) wurde festgehalten, dass die Anordnung einer Kostenrechnung für die Dienststellen des Landes eine Angelegenheit des Inneren Dienstes ist und in den Zuständigkeitsbereich des Landesamtsdirektors fällt.

Politischer Referent für den Inneren Dienst ist seit 25. Oktober 2005 Herr Landeshauptmann Mag. Franz Voves; davor war dies Frau Landeshauptmann Waltraud Klasnic.

Seit Inkrafttreten der Geschäftseinteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung am 13. November 2010 wird das budgetorientierte Controlling in der Landesverwaltung samt der KLR von der Fachabteilung 4A - Finanzen und Landeshaushalt wahrgenommen. Politische Referentin hierfür ist Frau Landesrätin Dr. Bettina Vollath.

Die Zuständigkeit für das strategieorientierte Controlling in der Landesverwaltung liegt bei der Abteilungsgruppe Landesamtsdirektion (LAD). Politischer Referent hierfür ist Herr Landeshauptmann Mag. Franz Voves.

Der Schwerpunkt der seinerzeitigen Prüfung lag u. a. in der stichprobenartigen Überprüfung der Ziele und der Umsetzung der KLR in vier ausgewählten Dienststellen. Bei der Follow-up-Prüfung wurde neben diesen Dienststellen zusätzlich die Fachabteilung 11B - Soziale Betriebe Land Steiermark aufgrund ihrer Erfahrung im Aufbau einer KLR einbezogen.

Zuständige politische Referenten der ausgewählten Dienststellen waren bzw. sind:

Fachabteilung 4B - Landesbuchhaltung:

- Frau Landesrätin Mag. Kristina Edlinger-Ploder vom 15. April 2004 bis zur Neuwahl im Landtag am 25. Oktober 2005
- Herr Landesrat Dr. Christian Buchmann vom 3. November 2005 bis zur Neuwahl im Landtag am 21. Oktober 2010
- Frau Landesrätin Dr. Bettina Vollath ab 5. November 2010

Fachabteilung 11B - Soziale Betriebe Land Steiermark:

- Herr Zweiter Landeshauptmannstellvertreter Dr. Kurt Flecker bis zur Neuwahl am 22. September 2009
- Herr Zweiter Landeshauptmannstellvertreter Siegfried Schrittwieser seit 23. September 2009
- Frau Landesrätin Mag. Kristina Edlinger-Ploder seit 5. November 2010 für die Pflegezentren des Landes Steiermark

Fachabteilung 18C - Straßenerhaltungsdienst (STED)

- Herr Zweiter Landeshauptmannstellvertreter Dipl.-Ing. Leopold Schögggl bis zur Neuwahl im Landtag am 25. Oktober 2005
- Frau Landesrätin Mag. Kristina Edlinger-Ploder vom 3. November 2005 bis zur Neuwahl im Landtag am 21. Oktober 2010
- Herr Landesrat Dr. Gerhard Kurzmann ab 5. November 2010

Baubezirksleitung Leibnitz und Bezirkshauptmannschaft Fürstenfeld:

- Frau Landeshauptmann Waltraud Klasnic bis zur Neuwahl im Landtag am 25. Oktober 2005
- Herr Landeshauptmann Mag. Franz Voves seit 25. Oktober 2005

## 1.1 Prüfungskompetenz und Prüfungsmaßstab

Die Prüfungszuständigkeit des LRH war bis 19. Oktober 2010 gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 Landesrechnungshof-Verfassungsgesetz 2009 – LRH-VG bzw. ist ab 20. Oktober 2010 gemäß Art. 50 Abs. 1 Z. 1 Landes-Verfassungsgesetz 2010 (L-VG) gegeben.

Als Prüfungsmaßstäbe hat der Landesrechnungshof die ziffernmäßige Richtigkeit, die Übereinstimmung mit den bestehenden Rechtsvorschriften, die Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit heranzuziehen (§ 4 Abs. 1 LRH-VG bzw. Art. 49 Abs. 1 L-VG).

Der Landesrechnungshof hat aus Anlass seiner Prüfungen Vorschläge für eine Beseitigung von Mängeln zu erstatten sowie Hinweise auf die Möglichkeit der Verminderung oder Vermeidung von Ausgaben und der Erhöhung oder Schaffung von Einnahmen zu geben (§ 4 Abs. 3 LRH-VG bzw. Art. 49 Abs. 3 L-VG).

Grundlage der Prüfung waren die Auskünfte und vorgelegten Unterlagen der Abteilungsgruppe Landesamtsdirektion, der zuständigen Fachabteilungen (FA) des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung, der Baubezirksleitung (BBL) Leibnitz, der Bezirkshauptmannschaft (BH) Fürstenfeld, der Österreichischen Landesrechnungshöfe sowie der Ämter der Landesregierungen in den Bundesländern, des Kontrollamtes der Stadt Wien, sowie eigene Recherchen und Wahrnehmungen des Landesrechnungshofes.

Zum gegenständlichen Prüfbericht haben Herr Landeshauptmann Mag. Franz Voves und Frau Landesfinanzreferentin Landesrätin Dr. Bettina Vollath eine Stellungnahme abgegeben.



**Stellungnahme des Herrn Landeshauptmannes Mag. Franz Voves:**

*Der Bericht des Landesrechnungshofes „Kosten- Leistungsrechnung, Follow up“ wird zur Kenntnis genommen und dazu Folgendes mitgeteilt:*

**Grundsätzliches:**

*Die Darstellung des Ist-Standes der Kosten- und Leistungsrechnung im Land Steiermark und die daraus abgeleiteten Schlussfolgerungen des Landesrechnungshofes sind schlüssig dargestellt und werden im Wesentlichen geteilt.*

*Zu den bevorstehenden Umsetzungsschritten der Landesverwaltung ist anzumerken, dass die Steiermärkische Landesregierung mit dem Regierungsübereinkommen vom 19.10.2010 und dem Regierungssitzungsbeschluss vom 16.12.2010 die Umsetzung einer Verwaltungsreform vereinbarte. Die in einem „Programm Verwaltungsreform 2011-2015“ zusammengefassten Vorhaben beinhalten neben einer Aufgabenreform, einer Organisationsreform, der Optimierung des Personalmanagements und einer Haushaltsreform auch – ganz im Sinne der Ausführungen des Landesrechnungshofes – den Ausbau der betriebswirtschaftlichen Basis (v.a. die Weiterentwicklung einer Kosten- und Leistungsrechnung und des Controllings). Darin ist der landesweite Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung bis Ende 2012 terminisiert. Eine eigens eingesetzte „Steuerungsgruppe Verwaltungsreform“ sichert dabei die Einhaltung der festgelegten Meilensteine.*

**Stellungnahme der Frau Landesfinanzreferentin  
Landesrätin Dr. Bettina Vollath:**

*Seit November 2010 liegt laut Geschäftseinteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung die Zuständigkeit für die Kosten-Leistungsrechnung und das Budgetcontrolling in der Fachabteilung 4A. Als politische Referentin ist seitdem auch Landesrätin Dr.<sup>in</sup> Bettina Vollath für die Fachabteilung 4A und die Landesbuchhaltung 4B zuständig. Die Aufgaben der Weiterentwicklung der Kosten-Leistungsrechnung und der Aufbau eines Budgetcontrollings sind daher in die Zuständigkeit der Abteilung 4 übergegangen. Die notwendigen Vorarbeiten und Grundlagen für die Umsetzung werden derzeit im Projekt Verwaltungsreform von der Landesamtsdirektion unter Einbeziehung der Landesbuchhaltung und der Fachabteilung 4A vorbereitet.*

*Die Feststellungen und Empfehlungen des Landesrechnungshofes zur Weiterentwicklung der Kosten-Leistungsrechnung im vorliegenden Bericht entsprechen auch den Zielen der Reformpartnerschaft. Im Regierungsübereinkommen zwischen SPÖ und ÖVP für die XVI. Gesetzgebungsperiode 2010 bis 2015 wurde diesbezüglich festgehalten:*

*„Es besteht Einvernehmen über die Umsetzung einer Haushaltsrechtsreform mit einer längerfristigen Planbarkeit durch die Festlegung von Finanzrahmen und die Verpflichtung zur Ausgabendisziplin. Transparenz und Effizienz werden mit einer neuen Budgetstruktur durch Gliederung in Global- und Detailbudgets erhöht. Die Budgetverantwortung der Ressorts und Abteilungen wird gestärkt und die Flexibilität erhöht.“*

*Mit der Haushaltsreform ist auch die Etablierung der Kosten-Leistungsrechnung und des Budgetcontrollings umfasst, womit in Anlehnung an den Bund den Anforderungen einer modernen Haushaltsführung Rechnung getragen werden kann. Die Abstimmungen zum Aufbau des Projektes rund um die Haushaltsreform werden derzeit von der Landesamtsdirektion und der Fachabteilung 4A wahrgenommen.*

## 2. BEGRIFFSDEFINITIONEN<sup>1</sup>

### **Ausgaben und Einnahmen in der Kameralistik:**

Im klassischen Haushaltsrecht der Öffentlichen Verwaltung werden die Ausgaben und Einnahmen erfasst.

Eine Ausgabe liegt beim Abfluss von Zahlungsmitteln und/oder beim Eingehen von Zahlungsverpflichtungen in Form von Geldverbindlichkeiten (z. B. beim Gütereinkauf auf Kredit) vor.

### **Kosten und Erlöse:**

Kosten stellen den „Ressourcenverbrauch“ zur Leistungserstellung dar. Welche Ressourcen (z. B. Kosten für Personal, Material, Kapital) wurden verbraucht, um die Leistungen erstellen zu können? Zu den Kosten werden somit z. B. auch Abschreibungen (keine Ausgaben) hinzugerechnet.

### **Auszahlungen und Einzahlungen:**

Auszahlungen und Einzahlungen beziehen sich rein auf die getätigten Zahlungen (Bargeld, Giralgeld).

### **Kostenrechnung:**

Die Kostenrechnung ist die systematische Erfassung der Kosten nach Kostenarten (Welche Kosten sind angefallen?), Kostenstellen (Wo sind die Kosten entstanden?) und eventuell auch Kostenträgern (z. B. Projekten). In einer reinen Kostenrechnung (wie der derzeitigen landesweiten Lösung) werden die Leistungen nicht erfasst. In diesem Fall kann somit nicht von einer Kosten- und Leistungsrechnung gesprochen werden.

Die Kostenrechnung wird nach Zeitabschnitten (Monate, Quartale, Jahre) gegliedert, in den Auswertungen können die Istkosten der Abrechnungsperiode mit den Kosten der Vorperioden oder mit Plankosten verglichen werden.

Die Abrechnung der laufenden Kostenrechnung im Land Steiermark erfolgt halbjährlich, die Kosten werden mit den Istkosten der Vorjahresperioden verglichen. Eine Plankostenrechnung existiert im System des Landes derzeit nicht.

---

<sup>1</sup> Als Quellen für die Begriffsdefinitionen wurden u. a. verwendet:

[www.olev.de](http://www.olev.de) – Online-Verwaltungslexikon

[www.wirtschaftslexikon24.net](http://www.wirtschaftslexikon24.net)

[www.wirtschaftslexikon.gabler.de](http://www.wirtschaftslexikon.gabler.de)

[www.bilbuch.de](http://www.bilbuch.de)

Peter Swoboda – Kostenrechnung und Preispolitik – Industrieverlag Peter Linde

**Kosten- und Leistungsrechnung:**

Die KLR ist die systematische Erfassung und Darstellung der Kosten (Kostenrechnung) und der Leistungen (Leistungsrechnung).

Vorrangiges Ziel einer KLR sollte die Schaffung einer Kosten-, Leistungs- und Wirkungstransparenz (Was kostet die Erstellung eines Produktes? Wie wirkt dieses Produkt?) und damit die Umstellung auf eine Output- und Outcome-Steuerung sein.

In der Öffentlichen Verwaltung hat eine KLR allein nicht den gleichen Nutzen wie in der Privatwirtschaft, da das Regulativ eines freien Marktes fehlt.

Die Marktwirtschaft bewertet den Preis und die Qualität einer Leistung durch den unternehmerischen Erfolg/Misserfolg, dies fehlt weitgehend in der Öffentlichen Verwaltung. Die KLR in der Öffentlichen Verwaltung kann daher nur dann den gleichen Nutzen wie in der Privatwirtschaft erzeugen, wenn

- die KLR um die Erfassung und Bewertung der Qualität und der Wirkungen von Leistungen ergänzt wird und
- zusätzlich Fremdbewertungen (Benchmarking, Kundenbefragungen) durchgeführt werden.

Durch diese Maßnahmen wird trotz eines fehlenden „Marktes“ die „Marktkonformität“ der öffentlichen Leistungen aufgezeigt.

**Istkosten, Plankosten, Normkosten:**

- Die Istkostenrechnung betrachtet die in einer vergangenen Periode tatsächlich angefallenen Kosten. Die laufende Kostenrechnung des Landes entspricht derzeit einer reinen Istkostenrechnung.
- In der Plankostenrechnung wird aufgrund von Erfahrungswerten und Erwartungen der zukünftige Kostenanfall vorausgeplant. In der laufenden Kostenrechnung des Landes ist derzeit keine Plankostenrechnung vorgesehen. Der Bundesländervergleich des LRH zeigte, dass derzeit in zwei Bundesländern eine Plankostenrechnung in Teilbereichen durchgeführt wird.
- Normkosten (auch Normalkosten oder Standardkosten) werden aus den Istkosten größerer Zeiträume hergeleitet und entsprechen somit vergangenheitsorientierten Durchschnittskosten. Die Einmalkostenrechnung (EKR) des Landes aus dem Jahr 2007 wurde weitgehend mit Hilfe von Normkosten erstellt.
- In der Praxis können auch Mischformen bestehen. So werden die Personalkosten häufig als Normkosten ausgewiesen und die restlichen Kostenarten als Istkosten geführt.

**Kostenarten (Erlösarten):**

Kostenarten (z. B. Personal-, Material-, Energie- oder Kapitalkosten) zeigen auf, „**welche**“ Kosten für die Leistungserstellung angefallen sind. Die Kostenarten geben somit wichtige Informationen über die Struktur der Kosten und damit über die Möglichkeit zur Beeinflussung der Wirtschaftlichkeit (Welche Kostenarten sind wie beeinflussbar?).

- In weiten Bereichen decken sich die Kosten (Erlöse) mit den Ausgaben (Einnahmen) der kameralen Buchhaltung.
- Neutrale Ausgaben (Einnahmen) aus der Buchhaltung werden nicht in die Kostenrechnung übernommen, da sie betriebsfremde, außerordentliche, periodenfremde oder sonstige neutrale Ausgaben (Einnahmen) sind.
  - Betriebsfremde Ausgaben (Einnahmen) stehen in keinem Zusammenhang mit der eigentlichen Betriebsaufgabe, das heißt sie werden nicht durch die Erstellung von Betriebsleistungen verursacht (z. B. Reparatur eines betrieblich nicht genutzten Gebäudes).
  - Außerordentliche Ausgaben (Einnahmen) sind zwar betrieblich, fallen aber zeitlich und der Höhe nach unregelmäßig an (z. B. Schadensfälle, die nicht durch eine Versicherung gedeckt sind).
  - Periodenfremde Ausgaben (Einnahmen) sind betrieblich, fallen aber in einer anderen Abrechnungsperiode an (z. B. Mietvorauszahlungen).
  - Transferzahlungen werden im Landessystem auf neutrale Kostenstellen gebucht.
  - Sonstige Neutrale Ausgaben (Einnahmen) sind jene Positionen, die in der Kostenrechnung anders behandelt werden (z. B. Zinsen für das Fremdkapital).
- Zusatzkosten stellen einen Werteinsatz zur Leistungserstellung dar und sind für die Kostenrechnung zusätzlich zu berücksichtigen. In der kameralen Buchhaltung scheinen diese dagegen nicht auf. Zusatzkosten werden auch als kalkulatorische Kosten bezeichnet (z. B. kalkulatorische Zinsen, - Abschreibung, Lohnnebenkosten). In der Kostenrechnung des Landes werden z. B. die anteiligen Pensionskosten der Dienstnehmer als Zusatzkosten geführt.

**Kostenstellen, Verdichtungskostenstellen:**

Eine Kostenstelle ist der „Ort“ der Entstehung von Kosten („**Wo**“ bzw. in welcher Organisationseinheit sind die Kosten angefallen?).

In der laufenden Kostenrechnung des Landes obliegt die Anlage von gewünschten Kostenstellen den jeweiligen Dienststellen. Bis 2009 hat es in vielen Bereichen nur eine Kostenstelle pro Dienststelle gegeben. 2010 wurde von der zentralen Servicestelle (FA4B - Landesbuchhaltung) veranlasst, dass es zumindest pro Referat eine Kostenstelle gibt.

Verdichtungskostenstellen sind im System des Landes entsprechend dem Organigramm der Dienststellen hierarchisch zusammengefasste Kostenstellen. „Untergeordnete“ Kostenstellen verdichten sich zu „übergeordneten“ Verdichtungskostenstellen (z. B. mehrere Referatskostenstellen verdichten sich zu einer Dienststellenkostenstelle).

**Hauptkostenstelle, Hilfskostenstelle:**

- Hauptkostenstellen sind jene Endkostenstellen, welche die nach außen erbrachten („verkauften“) Produkte eines Unternehmens erzeugen (z. B. ein Kindergarten, eine Führerscheinstelle, eine Bescheid erlassende Stelle).
- Hilfskostenstellen sind Vorkostenstellen, welche nicht direkt mit der Herstellung der betrieblichen Produkte befasst sind, sondern hierzu Vorleistungen (innerbetriebliche Leistungen) erbringen. Hilfskostenstellen erbringen diese Leistungen an Hauptkostenstellen oder andere Hilfskostenstellen (z. B. Reinigungsdienst, Gärtnerei, IT-Servicestelle).

**Gemeinkosten, Einzelkosten:**

Einzelkosten können direkt den Kostenträgern zugeordnet werden.

Gemeinkosten können dagegen nicht direkt den Kostenträgern zugeordnet werden. Diese werden daher vorerst den Kostenstellen zugerechnet und anschließend über die Verrechnungssätze auf die Kostenträger verteilt.

Da die Kostenträgerrechnung in der laufenden Kostenrechnung des Landes derzeit nur in wenigen Dienststellen vorhanden ist, werden sowohl Gemeinkosten als auch Einzelkosten zum überwiegenden Teil auf Kostenstellen gebucht.

**Innerbetriebliche Leistungsverrechnung:**

Die innerbetriebliche Leistungsverrechnung ist die interne Verrechnung der Leistungen von Hilfskostenstellen auf Hauptkostenstellen oder auf andere Hilfskostenstellen. Diese erfolgt entweder

- in Form von Umlagen nach zuvor definierten (prozentuellen) Umlageschlüsseln (z. B. 10 % auf Kostenstelle A, 30 % auf Kostenstelle B und 60 % auf Kostenstelle C)
- oder mit Hilfe von Verrechnungssätzen (z. B. Anzahl der Stunden mal Stundensatz).

Interne Verrechnungen in der Kostenrechnung des Landes erfolgen derzeit ausschließlich in Form von Umlagen (z. B. IT-Kosten), Verrechnungssätze werden nicht angewandt.

**Kostenträger, Leistungen, Produkte:**

Kostenträger beschreiben den Aufgabenzweck eines Unternehmens (einer Verwaltung) und zeigen „wofür“ verschiedene Arten von Kosten angefallen sind. Dies sind in der Regel die Endprodukte (Produkte, Leistungen), denen mit Hilfe der Kostenrechnung die verschiedenen Kosten zugerechnet werden.

Einzelkosten werden direkt auf die Kostenträger gebucht, Gemeinkosten werden zunächst auf die Kostenstellen gebucht und in weiterer Folge mittels Kalkulation auf die Kostenträger verrechnet.

Die Produkte (Leistungen) des Produkt- und Leistungskataloges entsprechen den Kostenträgern.

Beispiele für Kostenträger sind ein Pflegeplatz, ein Kinderbetreuungsplatz, die Erstellung eines Bescheides, ein Dienstwagen oder ein vom STED betreuter Straßenkilometer.

### **Controlling (operativ, strategisch):**

Controlling ist eine Form der (betriebswirtschaftlichen) Managementunterstützung durch das Aufbereiten von Informationen und der Erarbeitung von Vorschlägen für Planung, Steuerung, Kontrolle und Systemgestaltung.

Die Sammlung und Aufbereitung steuerungsrelevanter Informationen betreffen in der Öffentlichen Verwaltung insbesondere die Kosten der Produkte (Kostenträger), die Leistungen und deren Erlöse, die Qualität der Leistungen sowie den Outcome (Wirkung).

Grundlegend ist die Unterscheidung zwischen

- **Strategisches Controlling:** Dieses stellt die Frage „Machen wir die richtigen Dinge?“ und hat eine langfristige und grundsätzliche Ausrichtung. Diese Art des Controllings wird in der öffentlichen Verwaltung bis dato meist vernachlässigt. Seit dem Inkrafttreten der Geschäftseinteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung am 13. November 2010 obliegt das strategieorientierte Controlling in der Landesverwaltung der Abteilungsgruppe Landesamtsdirektion.
- **Operatives Controlling:** Dieses fragt „Machen wir die Dinge richtig?“. Inhalt dieses Controllings ist die Steuerung einer effizienten Aufgabenerfüllung im kurz- und mittelfristigen Bereich. Der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt obliegt seit dem 13. November 2010 mit dem budgetorientierten Controlling samt KLR ein Teil des operativen Controllings. Operatives Controlling wird schwerpunktmäßig dezentral in den Abteilungen, Fachabteilungen und Referaten des Landes durchgeführt.

### **Produkte, Produkt- und Leistungskatalog (PLK):**

Produkte sind die nach außen abgegebenen Leistungen einer Dienststelle. Im PLK erfolgt eine Erfassung und Beschreibung (z. B. Art, Menge, Inhalt) der Produkte. Im PLK des Landes Steiermark werden die Begriffe Produkt und Leistung synonym verwendet. Die Produkte (Leistungen) entsprechen dem Begriff des Kostenträgers in der KLR und sind als solche in der KLR zu hinterlegen. Der PLK des Landes Steiermark wurde 2009 fertig gestellt. Die Produkte (Leistungen) wurden bis dato aber noch nicht in der laufenden Kostenrechnung des Landes als Kostenträger erfasst. Daher kann auch noch nicht von einer laufenden KLR gesprochen werden.

### **Globalbudget:**

Budget mit (je nach Ausprägung überwiegender, gänzlicher, teilweiser) gegenseitiger Deckungsfähigkeit (insbesondere auch zwischen Personal- und Sachausgaben). Globalbudgets sollten auf Basis eines Controllings mit entsprechenden Zielvorgaben verknüpft werden. Die Haushaltsrechtsreform des Bundes sieht ab 2013 die Einführung von Globalbudgets vor. In der Haushaltsführung des Landes bestehen bereits Globalbudgets.

**Kontraktmanagement:**

Kontrakte sind verbindliche Zielvereinbarungen zwischen den hierarchischen Ebenen Politik und Verwaltung (nicht Personen) für einen festgelegten Zeitraum über die zu erbringenden Leistungen (Output).

**Outcome:**

Der Outcome (Wirkung) ist die Folge einer Leistung (eines Outputs) in der Gesellschaft (bei Adressaten, bei Dritten).

- z. B. ist die Durchführung von Verkehrskontrollen eine Leistung (Output). Die Wirkung (Outcome) ist der Einfluss auf das Verhalten der Verkehrsteilnehmer (subjektive Wirkung) sowie die Häufigkeit von Unfällen und die Zahl von Unfallopfern (objektive Wirkung)
- z. B. ist das Impfen eine Leistung (Produkt) des Gesundheitssystems. Der Outcome ist die Verhinderung einer Epidemie und/oder eine geringe Zahl von Erkrankungen oder Todesfällen.

**Outcomesteuerung:**

Diese entspricht einer Steuerung durch das Festlegen der zu erreichenden Ergebnisse/Wirkungen (Outcome). Die Bereitstellung des Budgets orientiert sich am Outcome. Es handelt sich dabei um eine strategische Steuerung, bei der dem Controlling besondere Bedeutung zukommt.

Im Zuge der zweiten Etappe der Haushaltsreform des Bundes soll ab 2013 die Wirkungsorientierung der Ressourcen anhand von Indikatoren gemessen werden. Das heißt, dass im Bundesvoranschlag ab 2013 die Voranschlagsbeträge in einer neuen Struktur ausgewiesen und mit relevanten Wirkungsinformationen verbunden werden.

**Output:**

Der Output ist die Leistung einer Dienststelle (z. B. Anzahl der Bescheide oder Verfahren, betreute m<sup>2</sup> Grünfläche oder Fahrbahnkilometer). Der Output entspricht den erfassten Leistungen in der KLR.

**Outputorientierte Budgetierung (Steuerung):**

Bei einer outputorientierten Budgetierung erfolgt die Mittelvergabe durch die Planung von Menge, Qualität und Kosten der zu erbringenden Leistung (Output). Instrumente einer outputorientierten Steuerung sind jedenfalls Zielvereinbarungen, eine KLR und ein unterstützendes Controlling, gegebenenfalls auch Global- und Produktbudgets.

Eine **Wirkungsorientierte Verwaltungsführung bedarf neben einer Outputsteuerung zusätzlich auch der Berücksichtigung des Outcomes (Wirkung)**. Die Bezeichnung „Outputsteuerung“ wird daher vielfach auch unter Miteinbeziehung des „Outcomes“ verwendet.



**Input:**

Der Input entspricht den Ressourcen, welche verwendet werden, um die Leistung (den Output) zu erzeugen. Die Kosten (Personal-, Material-, Kapital-, Energiekosten etc.) der KLR stellen somit den Input dar.

**Inputorientierte Budgetierung (Steuerung):**

Die reine Steuerung der Verwaltung über den Haushalt wird als Inputsteuerung der Outputsteuerung gegenübergestellt.

Ein Beispiel für die klassische Inputsteuerung ist, dass der Haushaltsplan vorgibt, in welcher Höhe die Lohnkosten in einer hausverwaltenden Dienststelle anfallen.

Der Haushaltsplan gibt aber nicht vor, wie viele Leistungen in welcher Qualität von dieser Dienststelle erbracht werden. Umfang und Qualität der erbrachten Leistungen werden auch nicht erfasst, es ist keine Rechenschaft über die erbrachten Leistungen abzulegen. Die Umsetzung dieser Kriterien würde einer Outputsteuerung entsprechen.

**Wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WOV):**

Als Wirkungsorientierte Verwaltungsführung werden im Sprachgebrauch auch synonym die Begriffe „New Public Management“, „Neues Steuerungsmodell“ sowie im Bereich des öffentlichen Rechnungswesen „Wirkungsorientierte Haushaltsführung“ verwendet.

Grundlage dieses Modells ist ein umfassendes Konzept zur Steigerung der Effektivität (Wirkung), der Bürgerorientierung und der Effizienz (Wirtschaftlichkeit). Folgende Grundprinzipien sind meist Bestandteil:

- Konkretisierung der politischen Steuerungsvorgaben im Leistungs- und Wirkungsbereich (meist durch Leistungsaufträge). Output (Leistung) und Outcome (Wirkung) werden über ein Kontraktmanagement gesteuert.
- Steuerung mittels klarer Zielvorgaben (-vereinbarungen). Dies bedingt Zielklarheit und Transparenz, sowie die Messbarkeit und Überprüfung der Zielerreichung.
- Gewährung von mehr Entscheidungsfreiraum für die Verwaltung im Einsatz der Ressourcen (Globalbudget)
- Gezielter Einsatz von wettbewerbsnahen Anreizmechanismen (z. B. Bonus-Malus Systeme oder Belohnungen für eingesparte Budgetmittel)
- Outputorientierte Budgetierung
- Produktbudgets
- Messung des Outcomes (Wirkung)

Die Umsetzung obiger Prinzipien bedarf zunächst der Schaffung von grundlegenden Instrumenten wie einer KLR, eines Controllings und eines PLK.

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) führt derzeit im Rahmen des Projektes der Haushaltsreform eine „Wirkungsorientierte Haushaltsführung“ ein. Laut Auskunft der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt wird sich eine künftige Haushaltsreform des Landes Steiermark auch an der Reform des BMF orientieren.

### **3. ERKENNTNISSE DER KOSTENRECHNUNGS- PRÜFUNG VON 2004**

In den Jahren 1997 bis 2002 wurde in der Steirischen Landesverwaltung auf Basis eines Regierungssitzungsbeschlusses (RSB) vom 23. September 1996 die Kostenrechnung eingeführt.

Der Aufbau und die Umsetzung der KLR des Landes wurden vom LRH im Jahr 2004 stichprobenartig überprüft. Inhalte dieser Prüfung waren:

- der Projektablauf zur Einführung der KLR
- das umgesetzte betriebswirtschaftliche Konzept (bzw. die Konzepte)
- organisatorische Rahmenbedingungen wie Schulungen, personelle und sachliche Kapazitäten, zentrale und dezentrale Aufgabenverteilung, Zugriffsberechtigungen und Rahmenbedingungen für ein Controlling
- eingesetzte EDV-Lösungen
- Umsetzung der KLR sowie eines Controllings

Zusätzlich wurden die Ziele für das 2004 begonnene Projekt „Landesrechnungswesen-Neu“ (LRW-Neu) betreffend der im Rahmen dieses Projektes geplanten neuen KLR-Lösung im Prüfbericht aufgenommen. Die KLR ist eines der Module im Gesamtpaket des LRW-Neu.

Die Umsetzung der KLR wurde in vier ausgewählten Dienststellen überprüft:

- FA18C - Straßenerhaltungsdienst
- BBL Leibnitz
- BH Fürstenfeld
- FA4B - Landesbuchhaltung

**Folgende wesentliche, allgemeine Feststellungen wurden 2004 vom LRH getroffen:**

- *„Mit der in den Jahren 1997 bis 2002 eingeführten Kostenrechnung wurde die Zielsetzung einer fundierten, einfach gestalteten und geführten sowie flächendeckenden Ist-Vollkostenrechnung beinahe zur Gänze erreicht.*
- *Die Ordnungsmäßigkeit der Dokumentation der Kostenrechnung ist gegeben.*
- *Das betriebswirtschaftliche Konzept der Kostenrechnung ist schlüssig, einfach und nachvollziehbar.*
- *Die durchgeführten Maßnahmen zur Schulung und Qualifikation der mit der KLR befassten Referenten und Führungskräfte waren umfangreich und vielfältig.*
- *Im Gegensatz zur Kostenrechnung konnte das Ziel einer flächendeckenden Leistungsrechnung nicht verwirklicht werden.*
- *Ein Erlass zur verpflichtenden Führung der Kostenrechnung in den Dienststellen, welcher den Ablauf und den Umgang mit der Kostenrechnung genau regelt, besteht nicht.*
- *Die Kostenrechnung wird zurzeit fast ausschließlich nur für dienststelleninterne Zeitvergleiche (Ihd. Jahr zu Vorjahr) herangezogen, darüber hinaus wird ein geringer Nutzen generiert.*
- *Ein Einsatz der Kostenrechnung für allfällige Sonderauswertungen (Investitionsrechnungen, Sonderkalkulationen, „Make or Buy“ Entscheidungen) konnte seitens des LRH nicht wahrgenommen werden.“*

**Die geprüften Dienststellen betreffende Feststellungen waren:**

- *„Die KLR im STED ist nachvollziehbar, schlüssig und wird mit einem hohen Umsetzungsgrad betrieben. Der betriebswirtschaftliche Aufbau und die eingesetzte Softwarelösung entsprechen allerdings nicht dem landesweiten Modell.*
- *Die Stärken des Systems in der BBL Leibnitz liegen vor allem in der schlüssigen Erfassung der Hauptleistungen. Der betriebswirtschaftliche Aufbau und die eingesetzte Softwarelösung entsprechen allerdings nicht dem landesweiten Modell.*
- *Das System der Kostenrechnung entspricht sowohl in der BH Fürstenfeld als auch in der FA4B - Landesbuchhaltung dem landesweiten Standard.“*

**Die wesentlichen Empfehlungen des LRH waren:**

- *„Eine verstärkte interne Leistungsverrechnung auf Basis von Verrechnungssätzen ist anzustreben. Die Preisfestlegung der Verrechnungssätze hat nach klaren vorab festgelegten Grundsätzen zu erfolgen.*
- *Die Refinanzierungskosten des betriebsnotwendigen Vermögens (kalkulatorische Zinsen) sollten als eigener Kostenfaktor in die Kostenrechnung aufgenommen werden.*
- *Der LRH empfiehlt den Ausbau der reinen Kostenrechnung zu einem aussagekräftigen Managementinstrument auf Basis einer KLR.*
- *Der PLK sollte landesweit aufgebaut werden.*
- *Der LRH empfiehlt die Erstellung eines integrierten, ganzheitlichen, betriebswirtschaftlich ökonomischen Konzeptes. Dieses Konzept sollte Elemente einer outputorientierten Budgetierung enthalten und somit der KLR eine Relevanz für die Zuweisung von Budgetmitteln übertragen.*
- *Bei Umsetzung eines outputorientierten Budgetierungsverfahrens erscheint es mittelfristig sinnvoll, eine Plankostenrechnung als Ergänzung zur Ist-Kostenrechnung einzuführen.*
- *Vor einer allfälligen Einführung der Plankostenrechnung sollten die Einführung der Leistungsrechnung mit entsprechender Erfassung der Hauptleistungen sowie eine Umsetzung (Nutzung) der KLR sichergestellt werden.*
- *Aufgrund der mangelnden Umsetzung aus der Kosten- Leistungsrechnung sollten die Möglichkeiten eines Controllings innerhalb der Steirischen Landesverwaltung evaluiert und die Rahmenbedingungen für ein Controlling geschaffen werden. Die Frage eines systemkonformen zentralen / dezentralen Controllings mit operativer / strategischer Ausrichtung sollte dabei im Mittelpunkt stehen.*
- *Im Rahmen eines ganzheitlichen integrierten betriebswirtschaftlichen Konzeptes sollte ein Controlling-Handbuch (aufbau- und ablauforganisatorisches Controlling-Regelwerk) erstellt werden.*
- *Den Zielsetzungen des Projektes „Landesrechnungswesen-Neu“ entsprechend empfiehlt der LRH eine verstärkte Einbindung der durch die Neuorganisation des Rechnungswesens frei werdenden Personalressourcen in die Aufgaben der Kosten- Leistungsrechnung und des Controllings.*
- *Beim Aufbau der neuen Kostenrechnungslösung sollten auch jene Dienststellen verpflichtend einbezogen werden, welche bisher mit dienststelleneigenen Lösungen gearbeitet haben. Diese Einbindung aller Dienststellen soll laut zuständigem Regierungsmitglied mit der Einführung des neuen Landesrechnungswesens erfolgen, da alle alten Buchführungssysteme abgelöst werden.“*

Der Stand der Umsetzung der Empfehlungen des LRH aus 2004 ist im Kapitel 9 – Derzeitiger Status der Kosten- und der Leistungsrechnung in der Landesverwaltung dargestellt.

## 4. KOSTENRECHNUNG SEIT 2005

### 4.1 Projekt „Landesrechnungswesen-Neu“ – Umstellung der Software

Mit Beschluss der Steiermärkischen Landesregierung vom 22. Dezember 2003 wurde die Beschaffung einer neuen Software für das kamerale und betriebswirtschaftliche Rechnungswesen vergeben. Diese Umstellung beinhaltete auch die KLR als wesentlichen Bestandteil des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens.

Mit 1. Jänner 2005 wurde in weiterer Folge das bisherige EDV-Rechnungswesensystem der Firma A durch jenes der Firma B ersetzt. Für die Umsetzung der KLR steht seitdem ein Modul dieser Firma zur Verfügung.

Ebenso wurden mit der Anschaffung der neuen Software

- eine Anlagenbuchhaltung,
- ein Materialwirtschaftssystem,
- eine Verkaufsabrechnung sowie
- eine Projektabrechnung implementiert.

Für die Anlagenbuchhaltung besteht auf Basis eines Erlasses aus dem Jahr 2005 sowie einer Neuverlautbarung dieses Erlasses aus dem Jahr 2008 eine Aktivierungs- bzw. Inventarisierungspflicht. Dementsprechend werden seit dem 1. Jänner 2005 bewegliche Anlagengüter im System gespeichert, unbewegliche Anlagengüter werden zurzeit nacherfasst.

Somit wurde folgenden **Empfehlungen** des LRH aus dem Prüfbericht zur KLR von 2004 **entsprochen**:

- *„Im Zuge der Neustrukturierung des Landesrechnungswesens („LRW-Neu“) sollte die Einführung einer Lagerbuchführung im Rahmen der Materialwirtschaft optional berücksichtigt werden.*
- *Der LRH empfiehlt den Erlass einer landesweiten Richtlinie zur Inventarisierung und Bewertung von Anlagengütern.“*

Eine landesweit einheitliche Kostenrechnung ist im System der Firma B insofern gewährleistet, als die Eingabe einer Kostenstelle für jeden Bewirtschafter im Zuge der Kontierung zwingend vorgegeben ist.

Der LRH befragte verschiedene zentrale Dienststellen nach allfälligen noch vorhandenen „Insellösungen“ (eigenständige EDV-Lösungen in den Abteilungen und Fachabteilungen) in der Kostenrechnung. Solche sind nicht bekannt.

Die in den fünf Dienststellen vorgenommenen Stichproben haben gezeigt, dass aufgrund von derzeit eingeschränkten Gestaltungsmöglichkeiten im System der Firma B zusätzlich Tabellenkalkulationsanwendungen für Kostenrechnungsauswertungen herangezogen werden. Die Kostenrechnungsberichte werden vom System der Firma B in die Tabellenkalkulationssoftware extrahiert und weiter bearbeitet.

Der LRH ist der Meinung, dass bei der Verwendung einer Kostenrechnungssoftware ein weiteres Bearbeiten von Daten in Tabellenkalkulationsprogrammen zwar möglich aber nicht notwendig sein sollte.

Der **Empfehlung** des LRH aus dem Prüfbericht zur KLR von 2004,

- *„beim Aufbau der neuen Kostenrechnungslösung („LRW-Neu“) sollten auch jene Dienststellen verpflichtend einbezogen werden, welche bisher mit dienststelleneigenen Lösungen gearbeitet haben,“*

wurde **insofern entsprochen**, als durch die Einbindung der Kostenrechnung in ein einheitliches EDV-System für das Landesrechnungswesen und durch die zwingende Erfassung der Kostenstellen im Zuge der Kontierung für alle Dienststellen das System der Firma B zur Verfügung steht.

Die Umstellung des EDV-Systems der Kostenrechnung auf die neue Software mit 1. Jänner 2005 hatte keine Änderung der Zuständigkeiten für die Betreuung der Kostenrechnung zur Folge gehabt. Die zuvor als zentrale Servicestelle fungierende FA4B - Landesbuchhaltung hatte auch in weiterer Folge diesen Aufgabenbereich über.

Gemäß Geschäftseinteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung, in Kraft getreten mit 13. November 2010, obliegen die Aufgaben des budgetorientierten Controllings samt KLR der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt. Die FA4B - Landesbuchhaltung wird in der Geschäftseinteilung in ihrer Funktion als für die Erstellung und Betreuung der KLR verantwortliche Servicestelle nicht erwähnt.

Die budgetorientierten Aufgaben einer KLR sind nun in der FA4A angesiedelt. Sollte die operative Betreuung der dezentralen Anwender aber in der FA4B verbleiben, so müsste aus Sicht des LRH die Geschäftseinteilung diesbezüglich die Aufgaben präziser darlegen.

Die Kostenrechnungssoftware der Firma B umfasst auch die Möglichkeit einer Kostenträgerrechnung. Die in den fünf Dienststellen vom LRH vorgenommenen Stichproben ergaben aber, dass eine Kostenträgerrechnung nur zum Teil umgesetzt worden ist.

- Der STED verfügt über eine ausgeprägte Kostenträgerrechnung (z. B. Kosten je Fahrzeug) und führt diese im landesweiten System der Firma B. Bereits in der 2004 im STED erfolgten Überprüfung der Umsetzung der KLR zeigte sich, dass dieser eine umfassende Kostenträgerrechnung durchführt. Diese wurde 2004 allerdings in einer eigenen Softwarelösung umgesetzt.
- Die BBL Leibnitz führt zwar eine Kostenträgerrechnung („Fahrstreifenkilometer“) durch, aber in einer eigenen Softwarelösung („Leikor“) auf Basis eines Tabellenkalkulationsprogrammes.
- Die FA11B verfügt zum Teil über eine Kostenträgerrechnung. Ein weiterer Ausbau dieser im landesweiten System der Firma B ist angedacht.
- Die BH Fürstenfeld verfügt über keine Kostenträgerrechnung. Der Schwerpunkt der Kostenrechnung lag im Bereich der EKR für 2007 sowie in der Modellierung von Geschäftsprozessen.
- In der FA4B erfolgt keine umfassende Kostenträgerrechnung. Der Umfang der Kostenrechnungstätigkeiten hat sich seit der letzten Prüfung des LRH aus 2004 nicht wesentlich geändert.

Den folgenden **Empfehlungen** des LRH aus dem Prüfbericht des Jahres 2004 wurde somit nur **bedingt entsprochen**:

- *„Die Kostenträgerrechnung sollte landesweit anhand einer klaren betriebswirtschaftlichen Konzeption umgesetzt werden.*
- *Der LRH empfiehlt den Ausbau der reinen Kostenrechnung zu einem aussagekräftigen Managementinstrument auf Basis einer KLR.“*

Gemäß dem Beschluss der Steiermärkischen Landesregierung vom 22. Dezember 2003 zur Beschaffung der neuen Software für das kamerale und betriebswirtschaftliche Rechnungswesen ist aufgrund des Projektes „LRW-Neu“ und der Umstellung auf die Software der Firma B u. a. auch mit der Einsparung von 10 Dienstposten im landesweiten Betrieb des Rechnungswesens zu rechnen.

Der LRH hat im Zuge dieser Prüfung die zentralen Dienststellen FA1A - Organisation, FA1B - Informationstechnik sowie die A4 - Finanzen und Landesbuchhaltung zu den tatsächlich eingesparten Dienstposten im landesweiten Rechnungswesen im Zuge des Projektes „LRW-Neu“ befragt.

Von diesen Dienststellen wurde dem LRH einstimmig bekannt gegeben, dass keine Kenntnisse über erzielte Einsparungen im Personalbereich bzw. auch über allfällige diesbezügliche Evaluierungen bekannt seien.

Der **Empfehlung** des LRH aus der Prüfung des Jahres 2004,

*„den Zielsetzungen des Projektes „Landesrechnungswesen-Neu“ entsprechend empfiehlt der LRH eine verstärkte Einbindung der durch die Neuorganisation des Rechnungswesens frei werdenden Personalressourcen in die Aufgaben der KLR und des Controllings,“*

wurde somit **nicht entsprochen**.

## 4.2 Evaluierung der KLR aus 2006

Mit 14. Juli 2006 wurde von der Landesamtsdirektion ein Projektauftrag an die FA1A - Organisation und an die A5 - Personal zur Evaluierung der bestehenden Kostenrechnung erteilt.

- Ziel dieses Auftrages war es, eine Analyse des Ist-Zustandes und die Klärung der Voraussetzungen für die Einführung einer Leistungsrechnung in der Landesverwaltung vorzunehmen.
- Es galt zu klären, welche Fragen durch die KLR als Führungsinstrument beantwortet werden können und welche Unterstützung die KLR im Rahmen des Budgetierungsprozesses bieten kann.
- Weiters sollten jene Arbeitspakete in fachlicher, technischer und organisatorischer Hinsicht definiert werden, welche notwendig sind, um die KLR zu einem aussagekräftigen Managementinstrument zu entwickeln.

Die Projektarbeit bezog sich somit auf eine Erhebung des Ist-Standes und möglicher nächster Schritte. Die Durchführung konkreter Umsetzungen bzw. Maßnahmen an der damaligen Kostenrechnung waren nicht Bestandteil des Projektauftrages.

Mit der Projektleitung wurde die FA1A betraut. Das Projekt war für August bis Dezember 2006 geplant und wurde im Rahmen eines New-Public-Management-Lehrgangs an der Donau Universität Krems durchgeführt.

Grundlagen des Projektauftrages waren insbesondere auch die Empfehlungen des Rechnungshofes sowie des LRH (in seinem Bericht aus 2004) zur Erweiterung der reinen Kostenrechnung um eine Leistungsrechnung.

Im Projektbericht vom März 2008 („Projektarbeit im Rahmen des New-Public-Management-Lehrgangs der Donau-Universität Krems“) wurden folgende aus Sicht des LRH wesentlichsten Punkte zum Stand der KLR in der Steiermärkischen Landesverwaltung festgehalten. Da der Inhalt dieses Projektberichtes zum Teil auf Kritik seitens der FA4B gestoßen ist, wurden die kritischen Anmerkungen der FA4B sowie gegebenenfalls Kommentare des LRH beigefügt:



## 4.2.1 Zur Ausgangslage bzw. zu den allgemeinen Erkenntnissen

### Evaluierungsbericht 2006:

*„Aus unterschiedlichen Gründen verharrte das Projekt der Einführung einer laufenden KLR im Stadium einer Kostenarten- und Kostenstellenrechnung, die bis zum aktuellen Untersuchungszeitraum andauert. Ein wesentlicher Grund für diesen Umstand war die bisher fehlende flächendeckende Erarbeitung eines Leistungs- oder Produktkataloges (bzw. Kostenträgerkataloges).“*

### Anmerkung der FA4B:

*„Nach Ansicht der Landesbuchhaltung liegt der Grund darin, dass es keine Verpflichtung für die Vorlage von Ergebnissen gibt. Hätten die Verfasser im laufenden CO-System nachgeschaut, wäre ersichtlich gewesen, dass es sehr wohl Abteilungen gibt, welche auf CO-Innenaufträge (Kostenträger, welche möglicherweise bereits mit dem jetzigen Leistungs- oder Produktkatalog übereinstimmen) buchen.“*

### Kommentar des LRH:

Eine wesentliche Voraussetzung zur Führung einer flächendeckenden Leistungsrechnung ist zunächst die entsprechende Definition von Kostenträgern (Produkten bzw. Leistungen). Die Prüfung des LRH zur Kostenrechnung des Landes aus dem Jahr 2004 zeigte, dass nur sehr wenige Dienststellen Kostenträger definiert und mit Kosten bebucht hatten.

Ebenso zeigt aber auch die gegenwärtige Prüfung des LRH, dass trotz Abschluss des Projektes zur Erstellung eines landesweiten PLK eine aussagekräftige Kostenträgerrechnung derzeit nur in ausgewählten Dienststellen geführt wird.

Der LRH ist der Meinung, dass eine effektive KLR sehr wohl klarer Zielvorgaben bedarf. Ohne derartige Vorgaben könnte selbst bei einer landesweit geführten Leistungsrechnung nicht ausgeschlossen werden, dass diese zwar formal geführt wird, aber nicht den gewünschten Nutzen mit sich bringt. Ziele sind verbindlich zu vereinbaren, für Abweichungen muss es entsprechende Reaktionen und Konsequenzen geben.

Es ist daher notwendig ein Steuerungssystem im Budgetierungsprozess zu schaffen, welches die wirtschaftliche Gebarung der Dienststellen misst, bewertet, darüber berichtet und letztendlich anhand dieser Kennzahlen Budgetmittel plant (Zielvorgaben) und freigibt. Basis der Budgetierung haben die geplanten Leistungen der Dienststellen zu sein (Output-Orientierung).

Ein derartiges Steuerungs- und Budgetierungsinstrument bedarf einer mit der Buchhaltung des Landes abgestimmten KLR und eines entscheidungsrelevanten Berichtswesens, welches auf der KLR aufbaut.

Der LRH ist daher der Meinung, dass die Implementierung der KLR und des daraus abgeleiteten Finanzcontrollings in der für die Budgetierung des Landes verantwortlichen Dienststelle, der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt, sinnvoll ist.

Da organisatorische Anordnungen für die Dienststellen des Landes im Rahmen des Aufbaues einer Kostenrechnung und eines Controllings eine Angelegenheit des Inneren Dienstes sind und in den Zuständigkeitsbereich der Landesamtsdirektion fallen, bedarf eine derartige Kompetenzübertragung an die FA4A eines permanenten Abstimmungsprozesses zwischen der FA4A und der LAD.

Die mit 13. November 2010 in Kraft getretene Geschäftseinteilung des Amtes der Stmk. Landesregierung entspricht mit der Aufteilung in ein operatives (FA4A) und ein strategisches Controlling (LAD) aufbauorganisatorisch bereits weitgehend den Empfehlungen des LRH.

Eine Anpassung der Geschäftseinteilung sollte noch hinsichtlich der Kompetenzen der FA4B erfolgen.

Der LRH empfiehlt, diese per Geschäftseinteilung festgelegte Kompetenzübertragung an die FA4A in weiterer Folge zu einem outputorientierten Budgetierungssystem auszubauen. Die KLR sollte die Grundlage für diese Form der Budgetierung sein.

#### 4.2.2 Zum Vergleich der Entwicklung der KLR in den Bundesländern

In einem detaillierten Vergleich der Entwicklung der KLR auf Ebene der Bundesländer werden im Evaluierungsbericht 2006 u. a. folgende Schlussfolgerungen gezogen:

##### **Evaluierungsbericht 2006:**

*„Der Bundesländervergleich ergibt, dass in einigen Österreichischen Bundesländern mittlerweile die KLR vollständig eingeführt ist. In Oberösterreich, Vorarlberg, Kärnten und Tirol ist diese implementiert, auf unterschiedlichen technischen Systemen realisiert und idR mit höheren personellen Ressourcen umgesetzt als in der Steiermark. In das Führungsverständnis hat die KLR nur bedingt Eingang gefunden, die Verknüpfung mit dem Budget ist nirgends gelungen.“*

##### **Kommentar des LRH:**

Der LRH stimmt dem Bericht zu, dass die KLR nur bedingt in das Führungsverständnis Eingang gefunden hat und dass die Verknüpfung mit dem Budgetprozess nicht gelungen ist. Ebenso ist es richtig, dass die zentrale personelle Ausstattung in obigen Bundesländern (Kärnten 2 Vollzeitbeschäftigte (VZÄ), in Tirol ca. 3 VZÄ, in Vorarlberg 2 VZÄ) gemäß dem Evaluierungsbericht i.d.R. höher ist als derzeit in der Steiermark (1 VZÄ). Nur in Oberösterreich fällt diese mit 0,8 VZÄ geringer aus, dafür hat dieses Bundesland dezentral ein umfangreiches Controlling inkl. KLR-Aufgaben eingerichtet.

##### **Evaluierungsbericht 2006:**

*„Das Land Steiermark hat mit der seinerzeitigen Einführung der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung in der Landesverwaltung Pionierarbeit geleistet. Mittlerweile haben andere Bundesländer mit der KLR wesentlich weiterführende (steuerungsrelevante) Systeme in Betrieb genommen.“*

##### **Kommentar des LRH:**

Der Evaluierungsbericht bezieht sich im detaillierten Vergleich nur auf die Bundesländer Oberösterreich, Kärnten, Tirol und Vorarlberg. Die Bundesländer Salzburg, Niederösterreich, Wien und Burgenland werden in diesen Vergleich nicht mit einbezogen.

Der LRH stimmt dem Bericht aber insofern zu, als andere Bundesländer zum Teil bereits weiterführende und steuerungsrelevantere KLR-Systeme im Einsatz haben. Diese weitergehende Entwicklung bezieht sich auf Controllingauswertungen, Plankostenrechnung, Kostenträgerrechnung und die innerbetriebliche Leistungsverrechnung sowie auf die Personalausstattung.

**Die Nutzung der KLR für ein durchgängiges und outputorientiertes Budgetierungsverfahren ist derzeit aber in noch keinem einzigen Bundesland gegeben.**

### 4.2.3 Zur organisatorischen Verankerung

#### Evaluierungsbericht 2006:

*„Das System wird mit erstaunlich geringem Aufwand betrieben (0,3 VZÄ für die zentrale Betreuung.)“*

#### Anmerkung der FA4B:

*„Die Betreuung der Kosten- und Leistungsverrechnung wird von einer Mitarbeiterin zu 100 % wahrgenommen.“*

#### Kommentar des LRH:

Nach Auskunft und einer schriftlichen Stellungnahme der zentral für die laufende Kostenrechnung des Landes verantwortlichen FA4B habe es im Zuge dieser Evaluierung keine Kontaktaufnahme mit der FA4B gegeben. Dem entgegnet die FA1A, dass zwei Vertreter der FA4B im zuständigen Projektteam vertreten gewesen wären.

### 4.2.4 Zur Weiterentwicklung der KLR und den dafür notwendigen Arbeitspaketen

Folgende für den LRH nachvollziehbare und wesentliche Schritte zur Weiterentwicklung der KLR bzw. den folgenden Arbeitspaketen sind gemäß dem Evaluierungsbericht umzusetzen:

#### Evaluierungsbericht 2006:

*„Plankostenrechnung – Kostenplanung: insbesondere bei Organisationseinheiten mit Großprojekten forcieren.“*

#### Kommentar des LRH:

In zwei Bundesländern besteht bereits eine Plankostenrechnung. Eine Einführung der Plankostenrechnung in der Steiermark ist insbesondere hinsichtlich einer outputorientierten Budgetierung überlegenswert.

Der **Empfehlung** des LRH aus der Prüfung des Jahres 2004,

- *„bei Umsetzung eines outputorientierten Budgetierungsverfahrens erscheint es mittelfristig sinnvoll, eine Plankostenrechnung als Ergänzung zur Ist-Kostenrechnung einzuführen,“*

wurde **nicht entsprochen**.

**Evaluierungsbericht 2006:**

*„Kostenartenplan und Kostenartengruppen sind in Verbindung mit dem Kontenplan zu aktualisieren.*

*Kalkulationsverfahren, Bezugsgrößen- und Umlageverfahren bzw. Datenflussplan / Organisation der Datenerfassung sind festzulegen.*

*Es ist ein landesweiter Kostenstellenkatalog zu erarbeiten und die Zuordnungen sind vorzunehmen (Kostenstelle, Typ und Verdichtungsstruktur, bei Hilfskostenstellen die Umlage/Weiterverrechnung angeben).*

*Kostenstellenverrechnung/Innerbetriebliche Leistungsverrechnung ist zu konzipieren.*

*Eine Standardvorgabe für den Betriebsabrechnungsbogen ist zu entwickeln.*

*Der organisatorische Umgang mit (neuen) Kostenstellen ist zu regeln (Zuständigkeit für die Freigabe von Kostenstellen etc.).“*

**Anmerkung der FA4B:**

*„Kostenartenplan und Kostenartengruppen in Verbindung mit dem Kontenplan sind aktualisiert. Mit Anlage eines Kontos in der Finanzbuchhaltung wird automatisch die entsprechende primäre Kostenart angelegt. Die Datengewinnung ist vorgegeben, da bei jeder Buchung auch eine Buchung in der Kostenrechnung erfolgt. Die Einzelkosten und Gemeinkosten sind definiert.*

*Ein Großteil der Kostenstellen ist nach der Organisationseinheit (Abteilung, Referat) gegliedert. Einige Abteilungen haben jedoch auch andere Kostenstellen anlegen lassen. Diese sind aber eigentlich Kostenträger. Eine Bereinigung ist sicher notwendig.*

*Die Kostenstellenverrechnung / Innerbetriebliche Leistungsverrechnung ist im Prinzip konzipiert. Eine Evaluierung ist jedoch notwendig.*

*Im KLR-System des Landes (Firma B) gibt es verschiedene Standardberichte. Eine Festlegung, welcher/welche zu verwenden ist/sind, ist notwendig.*

*Zum Zeitpunkt der Projektarbeit galt noch das Minimum, das heißt eine (Fach-) Abteilung wird zumindest mit einer Kostenstelle dargestellt. Eine zentrale Vorgabe für Kostenstellen ist auch nach Ansicht der Landesbuchhaltung notwendig.“*

**Kommentar des LRH:**

Der bestehende Kostenartenplan und die Kostenartengruppen sind zwar schlüssig und nachvollziehbar, entsprechen im Wesentlichen aber dem seit 1997 in Verwendung befindlichen Kostenrechnungshandbuch (betriebswirtschaftliches Konzept).

Der LRH empfiehlt anhand eines neu zu beschließenden Kostenrechnungshandbuches, den Kostenartenplan und die Kostenartengruppen zu aktualisieren. Dies betrifft z. B. betriebswirtschaftliche Sachverhalte, wie:

- Definition von bereits bestehenden oder zusätzlichen kalkulatorischen Kosten (Pensionen, Abschreibung, Wagnisse, Zinsen). So werden derzeit z. B. kalkulatorische Zinsen nicht erfasst.
- Festlegung von Umlagen und innerbetrieblicher Leistungsverrechnung. Derzeit gibt es in der laufenden Kostenrechnung des Landes ein reines Umlageverfahren. In den vom LRH vorgenommenen Stichproben zeigte sich, dass diese Umlagen für die Dienststellen zum Teil nicht nachvollziehbar sind.
- Im Gegensatz zu anderen Bundesländern fehlt eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung (Verrechnung von Menge mal Preis) zurzeit noch zur Gänze. Eine derartige Verrechnung wäre in jenen Bereichen sinnvoll, wo Leistungsabnahmen sehr unregelmäßig erfolgen und kostenmäßig ins Gewicht fallen. Hier gilt es zu definieren, wo und zu welchen Preisen (Planpreis, Istpreis, Marktpreis) eine derartige Verrechnung stattfinden soll.
- Bestimmung von Kalkulationsverfahren für z. B. die Berechnung eines Kostendeckungsgrades, eines Deckungsbeitrages oder zur Verrechnung von Leistungen an Dritte.
- Definition der Bezugsgrößen für die umfassende Leistungsrechnung.

**Nachstehenden Empfehlungen** des LRH aus der Prüfung des Jahres 2004 wurde somit **nicht entsprochen**:

- *„Eine verstärkte interne Leistungsverrechnung auf Basis von Verrechnungssätzen ist anzustreben. Die Preisfestlegung der Verrechnungssätze hat nach klaren, vorab festgelegten Grundsätzen zu erfolgen.*
- *Die Refinanzierungskosten des betriebsnotwendigen Vermögens (kalkulatorische Zinsen) sollten als eigener Kostenfaktor in die Kostenrechnung aufgenommen werden, wobei der kalkulatorische Zinssatz an einen Referenzsatz gebunden sein sollte (z. B. Sekundärmarktrendite).*
- *Mittelfristig sollte in jenen Bereichen, in denen „marktäquivalente Kunden Beziehungen“ bestehen, eine periodische Deckungsbeitragsrechnung eingeführt werden.“*

Bis 2009 gab es laut Auskunft der FA4B in vielen Dienststellen nur eine einzige Kostenstelle. 2009 wurde dann von der FA4B das Kostenstellenverzeichnis erweitert und zumindest generell auf Ebene der Referate jeweils eine Kostenstelle eingerichtet. Ein weiterer Ausbau des Kostenstellenverzeichnisses sowie klare zentrale Vorgaben zur Bildung von Kostenstellen erscheinen auch dem LRH notwendig.

Anhand der Stichprobenprüfung in den Dienststellen stellt der LRH fest, dass die derzeit vorgegebenen Standardberichte zum Teil unübersichtlich sind und nicht den Nutzeranforderungen entsprechen. Der LRH empfiehlt eine Neugestaltung dieser Standardberichte (Customizing) im Zuge des derzeitigen Verwaltungsreformprojektes („Controlling“).

Weitere wesentliche Empfehlungen im Evaluierungsbericht betreffen u. a. die Erstellung eines Schulungskonzeptes für die Mitarbeiter, eine entsprechende Schulung der Führungskräfte sowie die Schaffung klarer Regeln für das Berichtswesen (Wer bekommt wann welche Berichte?).

#### **Evaluierungsbericht 2006:**

*„Die Einführung einer flächendeckenden KLR in der Steirischen Landesverwaltung bedarf interner Personalressourcen in der Höhe von ca. 651 Personentagen und externer Begleitung im Umfang von ca. 30 Beratertagen.*

*Dazu kommen die Personalressourcen in den Dienststellen sowie der Aufwand für die Anpassung der IT-Systeme.*

*Als Zeitraum für die Einführung einer flächendeckenden Kosten- und Leistungsrechnung sind 24 bis 36 Monate zu kalkulieren.*

*Zur Umsetzung der KLR in der Steirischen Landesverwaltung bedarf es eines klaren Auftrages und der Bereitstellung der entsprechenden Ressourcen.*

*Eine laufende KLR kann bei konsequenter Umsetzung nach 2 bis 3 Jahren konkrete und aussagekräftige Ergebnisse bringen.“*

### 4.3 Einmalkostenrechnung 2007

Mit 24. Oktober 2007 erging vom Landesamtsdirektor der Projektauftrag zur Durchführung einer EKR innerhalb sämtlicher Organisationseinheiten der Landesverwaltung.

Die EKR baut auf den im Jahr 2007 erstmals erstellten PLK des Landes auf. Unmittelbarer Zweck der EKR war die Schaffung von Basisdaten für das Projekt „Umfassende Aufgabenkritik“ (RSB vom 8. Oktober 2007).

Gemäß dem Projektauftrag waren die Projektziele insgesamt:

- Schaffen einer Basis für das Vorhaben Umfassende Aufgabenkritik
- Verwertbarkeit für weitere Projekte der Verwaltungsentwicklung mit dem Ziel der Implementierung betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente:
  - Einführung der Kostenträgerrechnung (KLR)
  - Aufsetzen eines Kennzahlen- und Berichtssystems
- Unterstützung der Führungskräfte in ihrer Steuerungsaufgabe durch geschaffene Transparenz über die Leistungs-/Produktkosten
- Ergebnisse der EKR sollen die Basis für das Aufsetzen von Benchmarking-Projekten innerhalb der Landesverwaltung bzw. länderübergreifend schaffen

Der geplante Projektzeitraum war von 1. Oktober 2007 bis 15. März 2008.

Mit der Projektleitung wurde die FA1A - Organisation beauftragt.

Im Projektkernteam und/oder im erweiterten Projektteam waren Mitarbeiter der FA1A - Organisation, FA1B - Informationstechnik, FA4A - Finanzen und Landeshaushalt, FA4B - Landesbuchhaltung, A5 - Personal, LAD - Stabsstelle Verwaltungsreform, Innovation und strategisches Projektmanagement, FA18C - Straßenerhaltungsdienst sowie der Abteilungsgruppe Landesbaudirektion Stabsstelle LBD vertreten.



Die bereits bestehende laufende Kostenrechnung (Firma B) sei laut Auskunft der FA1A nur für die Berechnung eines Raumkostenaufschlages der EKR herangezogen worden. Darüber hinaus hatte die laufende Kostenrechnung für die EKR keine Relevanz. Gemäß den Ergebnisprotokollen der Projektsitzungen sowie der Stellungnahmen der FA1A und FA1B im Rahmen dieser Prüfung wurde dies folgendermaßen begründet:

- Die Basis für die EKR war der PLK des Landes. Dieser wurde bislang nicht im landesweiten Softwaresystem (Firma B) erfasst, da sich dieser noch immer permanent ändern und sich daher als stabiles und vergleichbares Kontierungsobjekt nicht eignen würde.
- Der bestehenden laufenden Kostenrechnung fehlt daher ohne die Leistungskomponente das Wissen über die Kosten der Leistungserbringung.
- Die bestehende Kostenrechnung sei als Führungsinstrument in der Landesverwaltung nicht etabliert.
- Eine detaillierte Auswertung der IST-Verwaltungs-, IST-Raum und IST-Sachkosten aus der bestehenden laufenden Kostenrechnung sei derzeit nicht möglich. Deshalb wurde gemäß Protokoll vom 8. November 2007 im Zuge einer Diskussion Einigkeit darüber erzielt, für die Verwaltungs-, Raum- und Sachkosten Normparameter festzulegen. Eine Begründung, warum aus der bestehenden Kostenrechnung keine detaillierte Auswertung gewonnen werden könne ist dem Protokoll nicht zu entnehmen.

Die Nutzungsrechte für ein IT-System zur Berechnung der EKR wurden von einem Beratungsunternehmen 2008 um €36.225,- zugekauft. Zusätzlich erbrachte das gleiche Unternehmen Beratungsleistungen im Zuge des Projektes.

Die Kostenberechnung der EKR basiert auf

- durchschnittlichen Personalkostensätzen getrennt nach Beamten und Vertragsbediensteten,
- einer Pensionstangente von 32,5 %
- sowie Normkostensätzen des Bundes für Sach-, Raum- und Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt ca. 37 %). Diese Kosten wurden den Personalkosten prozentuell aufgeschlagen.

Im Projekt wurde nach einer entsprechenden Vorbereitungs- und Schulungsphase für rund 8.300 Mitarbeiter der Landesverwaltung in rund 130 Dienststellen und durch ca. 600 Erfassungsverantwortliche eine ex-post Verteilung der Arbeitszeiten und damit der Personalkosten auf die vorhandenen Leistungen/Teilleistungen des Leistungskataloges vorgenommen.

Da der PLK in seiner ersten Version vorlag, war es den Verantwortlichen während der Erfassungsphase eingeräumt, Änderungen in den Leistungen vorzuschlagen. Ungefähr

3.500 Leistungen und Teilleistungen wurden zur Aufnahme zur Verfügung gestellt. 1.400 Leistungen und Teilleistungen wurden im Zuge der EKR geändert (einschließlich der Neuanlagen).

**Der LRH stellt somit fest, dass für die EKR bewusst Durchschnittskosten herangezogen worden sind. Die Menge der zu kalkulierenden Leistungen basiert auf ex-post Schätzungen für das Jahr 2007, wobei das Projekt mit Oktober 2007 gestartet worden ist.**

**Unter Berücksichtigung des relativ kurzen Projektzeitraumes und des großen Projektumfanges ist es für den LRH nachvollziehbar, dass diese Ungenauigkeiten bewusst in Kauf genommen worden sind.**

Dem Ergebnisprotokoll vom 15. November 2007 ist auch zu entnehmen, dass seitens der A2 - Zentrale Dienste auf die Problematik der Durchschnittskostenbetrachtung der EKR hingewiesen worden ist. Dadurch käme es z. B. in den Bereichen der Reinigungskräfte ebenso wie bei Betreuungs- und Pflegepersonal zu überhöhten Pauschalansätzen. Ein Kostenvergleich mit privaten Anbietern würde daher in diesen Bereichen das landeseigene Personal als zu teuer erscheinen lassen.

Im Projektteam wurde daher auch festgehalten, dass die EKR hier an ihre Grenzen stoßen würde. Die Ergebnisse der EKR sollten daher nicht direkt in Entscheidungen münden, sie könne nur aufzeigen, in welchen Bereichen ein allfälliger Handlungsbedarf gegeben erscheint. Für eine tatsächliche Entscheidungsfindung müssten genauere Untersuchungen angestellt werden.

Ebenso sei es gemäß dem Ergebnisprotokoll nicht möglich, mit der EKR die Auslastungssituation von Dienststellen zu beurteilen. Die EKR könne nicht die notwendigen Organisations- und Auslastungsanalysen ersetzen.

**Im Endbericht zum Projekt „EKR“ wurden daher folgende Erkenntnisse festgehalten:**

- *„Es liegt ein sehr unterschiedlicher Umgang mit Leistungen und Zeitbuchungen vor und es herrscht ein sehr uneinheitliches Verständnis über einzelne Leistungen. Dies erfordert teilweise Anpassungen im Leistungskatalog, teilweise ein weiteres Einüben und Etablieren von Routine in der Vornahme von Zeitaufzeichnungen sowie im Denken in Ergebnissen (Leistungen) in den Dienststellen.*
- *Neben der Erfassung der Zeitressourcen wurden auch Mengendaten erhoben. Es traten häufig Probleme im Eruiere der Mengendaten auf.*
- *Das Verhältnis automatisch zu manuell generierter Mengendaten beträgt 10 zu 90. Dies dokumentiert ein relativ gering ausgeprägtes Verständnis im Umgang mit und dem Bedarf nach Kennzahlen und drückt zudem das Defizit an betriebswirtschaftlichem Controlling aus.*

- *Es traten Schwierigkeiten dabei auf, aus vorhandenen Systemen, wie beispielsweise aus der Software der Firma B, brauchbare Zahlen zu generieren bzw. zeitgerecht in der erforderlichen Qualität zur Verfügung zu stellen.*
- *Die Schulungs-/Erfassungs-/Auswertungsphasen gestalteten sich aufgrund des erst- und einmaligen Vorhabens der EKR als äußerst aufwändig.“*

Die vom LRH im Zuge dieser Prüfung vorgenommenen Stichproben bestätigen obige Erkenntnisse zum Teil. Insbesondere konnten manche Dienststellen aufgrund fehlender Leistungsaufzeichnungen die Leistungen im Nachhinein nur grob schätzen. Eine entsprechend genaue und permanente Leistungsaufzeichnung war in diesen Dienststellen zum Zeitpunkt Oktober 2007 nicht vorhanden.

**Abgeleitete Empfehlungen des Projektteams der EKR betreffen:**

- Weitere Bemühungen zum Aufbau eines Controllings einschließlich der Einführung einer laufenden KLR.
- Als Bedingung hierfür sieht das Projektteam eine starke Beschäftigung mit den Themen Wirkungsorientierung, Zielbildung und Zielvereinbarungsprozess zwischen Politik und Verwaltung.

**Der LRH schließt sich diesen Empfehlungen an.**

## 4.4 KLR im Controlling-Projekt 2009 – 2013

### 4.4.1 RSB vom 5. Mai 2008 (Beschluss der Strategie)

In der Beilage zum RSB vom 5. Mai 2008 (Das Wirkungsorientierte Steuerungsmodell – Die Strategie für eine leistungsfähige Verwaltung) wird die Zeitleiste der Teilprojekte des Steiermärkischen Verwaltungsentwicklungsprogrammes abgebildet. Der mit diesem RSB beschlossene Inhalt bildet den im Zuge des Projektes der Aufgabenkritik zu erstellenden Überbau für eine wirkungsorientierte Verwaltungsführung bzw. bildet die Strategie für das gesamte Reformvorhaben ab.

In dieser wird die Entwicklung einer laufenden KLR in folgendem chronologischen Ablauf dargestellt:

	von	bis
Leistungskatalog		4. Quartal 07
EKR	4. Quartal 07	1. Quartal 08
Aufgabenkritik	1. Quartal 08	1. Quartal 09
danach parallel		
Laufende KLR	1. Quartal 09	offen
Optimierung von Prozessen / Strukturen	1. Quartal 09	offen

Die wirkungsorientierte Steuerung mit Hilfe dieser Teilprojekte soll durch ein übergreifendes Controllingkonzept mit entsprechendem Kennzahlen- und Berichtswesen gewährleistet werden.

Die Entwicklung einer laufenden KLR war somit als logisches Folgeprojekt der Erstellung eines PLK, der EKR und der Aufgabenkritik geplant.

Der zunächst erstellte PLK definiert die Kostenträger der noch fehlenden laufenden Leistungsrechnung. Kostenstellen- und Kostenartenrechnung waren in der laufenden Kostenrechnung bereits vor der Inbetriebnahme der neuen Software (Firma B) mit 1. Jänner 2005 vorhanden.

Die Erstellung einer EKR wurde Ende 2007 vorgezogen, um in relativ kurzer Zeit Ergebnisse, Kostenträgerkalkulationen und Kennzahlen für die Aufgabenkritik zur Verfügung zu stellen. Die laufende Kostenrechnung des Landes konnte die dafür notwendigen Daten, insbesondere aufgrund der fehlenden Kostenträgerrechnung, nicht liefern.

Die EKR als grobe Bestandsaufnahme und Kalkulation der Kosten- Leistungsbeziehungen des Jahres 2007 ersetzt aber nicht eine laufende KLR.

Die auf die EKR aufbauende Aufgabenkritik sollte kurzfristig budgetäre Reserven ermitteln und stellt die Voraussetzung für die darauf folgende Optimierung von Prozessen und Strukturen dar.

Der Beginn der Projekte „Laufende KLR“ sowie „Optimierung der Prozesse und Strukturen“ war anhand des RSB vom 28. April 2008 für das 1. Quartal 2009 geplant. Der Abschluss der Aufgabenkritik stellt aber eine notwendige Bedingung für den Start dieser beiden folgenden Projekte dar.

#### **4.4.2 Projektauftrag Controlling – Kostenrechnung vom 23. Juli 2009**

Mit 23. Juli 2009 wurde vom Landesamtsdirektor der Projektauftrag zur Einführung und Weiterentwicklung von Controlling in der Steirischen Landesverwaltung erteilt. Dieser Auftrag bezieht sich auf den Beschluss vom 5. Mai 2008 und somit zur Gesamtstrategie der Reform (Wirkungsorientiertes Steuerungsmodell).

Nach der Erstellung des PLK, der Durchführung der EKR und der Vorbereitung einer Aufgabenkritik sollte nun ein Controlling-System eingeführt bzw. weiterentwickelt werden.

Das Projekt baut auf bereits in unterschiedlichen Ausprägungen und Formen vorhandenen Controlling-Lösungen auf. Mit Hilfe dieser Erfahrungswerte ist geplant, Controlling schrittweise, beginnend mit freiwilligen Pilotdienststellen, einzuführen.

Mit der Projektleitung wurde die LAD - Stabsstelle Verwaltungsreform, Innovation und strategisches Projektmanagement betraut.

**Die Einführung und Weiterentwicklung von Controlling stellt gemäß dem Projektauftrag das zentrale Vorhaben der Verwaltungsreform dar.**

Betroffen sind gemäß der Projektbeschreibung im Auftrag vor allem

- die Weiterentwicklung der Datengrundlagen (Leistungskatalog, KLR),
- der Aufbau von Strategieinstrumenten (Ziel- und Leistungsvereinbarungen),
- die Weiterentwicklung bzw. Ergänzung von Planungsprozessen (Budgetierung und Personalplanung – Globalbudgets, Produktbudgets, interne Leistungsverrechnung),
- die Einführung eines landesweiten Berichtswesens und eines praktikablen Managementinformationssystems und die
- Weiterbildung von Führungskräften.

**Die Weiterentwicklung der KLR ist somit ein Teil des Controlling-Projektes.**

Ende 2012 ist der Projektabschluss geplant. Bis dahin soll die Ausrollung von Controlling in mehreren Stufen auf die gesamte Landesverwaltung erfolgen.

Als oberstes Projektziel wird im Auftrag genannt, dass die Steirische Landesverwaltung in fünf bis sieben Jahren [Anmerkung LRH: Somit bis spätestens 2016] im Sinne des Wirkungsorientierten Steuerungsmodells funktioniert. Das Controlling soll hierfür die Basisdaten für die Ressourcenplanung (Budget, Personal) liefern.

**Eine outputorientierte Budgeterstellung wird im Projektauftrag nicht als explizites Ziel genannt.**

Der LRH verweist in diesem Zusammenhang auf seine Empfehlungen zum Aufbau einer outputorientierten Budgetierung aus der Prüfung des Jahres 2004:

- *„Der LRH empfiehlt die Erstellung eines integrierten, ganzheitlichen, betriebswirtschaftlichen - ökonomischen Konzeptes. Dieses Konzept sollte Elemente einer **outputorientierten Budgetierung** enthalten und somit der Kosten- und Leistungsrechnung eine Relevanz für die Zuweisung von Budgetmitteln übertragen.*
- *Bei Umsetzung eines **outputorientierten Budgetierungsverfahrens** erscheint es mittelfristig sinnvoll, eine Plankostenrechnung als Ergänzung zur Ist-Kostenrechnung einzuführen.“*

Die Steuerung der Prozesse und Teilprojekte innerhalb des Controlling-Projektes wird im Projektauftrag folgendermaßen beschrieben:

*„Bei der Entwicklung der Instrumente ist auf die ‘Steuerungsrelevanz’ zu achten. Das heißt, dass die Instrumente so gestaltet werden müssen, dass sie konkrete Auswirkungen auf die Ausformung des Leistungsangebotes oder die Verteilung der Ressourcen (Budget, Personal) haben können. Im Rahmen des Projektes sind daher Vorschläge für die Einbettung von Controlling in die bestehenden Entscheidungsprozesse (z. B. Budgetierungsprozess, Personalbedarfsermittlung, Ziel- und Leistungsvereinbarungen) zu erarbeiten.“*

Der LRH stellt somit fest, dass zu Beginn des Controlling-Projektes die konkrete Ausprägung und die Verknüpfung des Controllings mit dem Prozess der Budgeterstellung noch offen waren. Es ist die Aufgabe des Projektteams, dessen Einbettung in den Budgetierungsprozess zu erarbeiten.

**Der LRH empfiehlt in diesem Zusammenhang, auf eine Outputorientierung im Budgetierungsprozess zu achten. Das heißt, dass die konkrete Leistungserbringung (Menge der geplanten Leistungen mal Preis der Leistungsfaktoren) für die Festlegung der Budgetmittel heranzuziehen ist.**

#### 4.4.3 Projektverlauf

Der Controlling-Prototyp wurde mit Oktober 2009 in den Dienststellen FA19A - Wasserwirtschaftliche Planung und Siedlungswasserwirtschaft sowie FA19B - Schutzwasserwirtschaft und Bodenwasserhaushalt fertig erstellt. Auf Basis der Erfahrungen mit den Pilotämtern erfolgte in weiterer Folge (2010) eine laufende Weiterentwicklung der Controlling-Instrumente (z. B. Berichtswesen, Ziel- und Leistungsvereinbarungen).

Eine Leistungszeiterfassung wurde technisch mit Jänner 2010 ermöglicht und in der Pilotphase ab 2010 erprobt. Als Richtlinie zur Erfassung der Leistungszeiten wurde eine Genauigkeit von zumindest einer halben Stunde vorgegeben. Die Arbeitszeiten sind zur Gänze im System der Leistungserfassung zu verteilen, nicht zuordenbare Restzeiten sind auf eine allgemeine Systemleistung („Assistenz“) zu buchen.

Laut Statusbericht der Projektleitung vom Mai 2010 verzögert sich das Projekt „Controlling“ aufgrund einer Weiterführung im Projekt Aufgabenkritik.

Der adaptierte Controlling-Projektplan (Juni 2010) sieht ein Projektende mit 31. Dezember 2013 vor. Dies ergibt gegenüber dem Projektauftrag eine Verzögerung von einem Jahr.

Die Fertigstellung der KLR-Konzeption (KLR-Handbuch) wurde ursprünglich für August 2009 geplant. In dem mit Ende 2010 vorgelegten Konzept sind noch wesentliche betriebswirtschaftliche Fragestellungen offen geblieben (u. a. Frage des anzuwendenden Umlageverfahrens, Voll- versus Teilkostenrechnung, Wahl des Kalkulationsverfahrens).

Im Zuge der Projektabwicklung wurden in drei Workshops (März bis Dezember 2010) unter Beiziehung von zwei Beratungsunternehmen technische und betriebswirtschaftliche Umsetzungsvarianten der KLR im bestehenden Landessystem der Firma B geprüft und das Ergebnis mit Februar 2011 in einem noch vorläufigen Bericht („KLR-Verrechnung“) festgehalten. Die endgültige Fassung dieses Berichtes steht zum Zeitpunkt der Beendigung der gegenwärtigen Prüfung (April 2011) noch aus.

Das im Bericht „KLR-Verrechnung“ dargestellte Modell wird nach erfolgter Endabstimmung im Projekt Controlling zur weiteren Bearbeitung an die nunmehr zuständige FA4A - Finanzen und Landeshaushalt übergeben.

**Ein Beschluss für ein allgemein gültiges aktuelles KLR-Handbuch und damit für ein für alle Dienststellen verpflichtend anzuwendendes, einheitliches betriebswirtschaftliches Konzept liegt nicht vor.**

Folgende neun Pilotdienststellen nehmen derzeit am Projekt teil:

- FA1A - Organisation
- FA1B - Informationstechnik
- FA1C - Dokumentation, Öffentlichkeitsarbeit und Perspektiven
- FA11B - Soziale Betriebe Land Steiermark (ursprünglich: Landeseigene Heime und Anstalten)
- FA13A - Umwelt- und Anlagenrecht
- A16 - Landes- und Gemeindeentwicklung
- FA19A - Wasserwirtschaftliche Planung und Siedlungswasserwirtschaft
- FA19B - Schutzwasserwirtschaft und Bodenwasserhaushalt
- BBL Hartberg

Die vorliegende Version (mit Stand Februar 2011) des Berichtes ("KLR Verrechnung") sieht u. a. folgende Prämissen für eine zukünftige laufende KLR vor:

- Vollkostenrechnung
- einheitliche Kalkulation aller Leistungen
- eine gegenseitige möglichst einfach gestaltete innerbetriebliche Leistungsverrechnung
- es wird eine standardisierte Kalkulation der Kostenträger basierend auf Normpersonalkosten für unterschiedliche Personalkategorien vorgeschlagen

**Der LRH empfiehlt in der Weiterentwicklung der KLR auf die vorliegenden Erkenntnisse aus dem Projekt Controlling aufzubauen.**

**Der Aufbau sollte einerseits nicht zu komplex erfolgen, andererseits sind unzulässige Vereinfachungen zu vermeiden. Letztendlich muss die Steuerungsrelevanz der KLR im Vordergrund stehen.**



## **5. WEITERE FÜR DIE KOSTENRECHNUNG WESENTLICHE PROJEKTE SEIT 2004**

### **5.1 Zielsystem der Verwaltungsreform**

Die Basisarbeit zum „Wirkungsorientierten Steuerungsmodell“ im Land Steiermark wurde bis 2007 vorwiegend von der FA1A („Verwaltungsentwicklungsprogramm“) und der Stabsstelle LBD („Führungszukunft Landesbaudienst“) geleistet. Ab 2007 wurden diese Zugänge verschmolzen und bildeten die Grundlage für das mit 5. Mai 2008 per RSB beschlossene Modell der „Wirkungsorientierten Steuerung“.

So wurden bereits im von der LAD in Auftrag gegebenen „Verwaltungsentwicklungsprogramm“ vom Februar 2006 wesentliche Eckpunkte festgehalten. Darunter zählten u. a. die Erstellung eines einheitlichen Leistungskataloges, die flächendeckende Umsetzung einer KLR, der Aufbau eines Kennzahlen- und Berichtssystems und eine umfassende Aufgabenkritik.

Im RSB vom 8. Oktober 2007 betreffend des Projektes „Aufgabenkritik“ wurden von der Landesregierung die Leitprojekte der Verwaltungsentwicklung als Basis einer Ziel- und Ergebnisorientierung des Verwaltungshandelns einstimmig zur Kenntnis genommen.

Im Rahmen eines weiteren RSB vom 14. April 2008 zum Projekt „Aufgabenkritik“ wurde festgehalten, dass der Landesregierung ein Strategiepapier zu einem „Wirkungsorientierten Steuerungsmodell“ vorzulegen ist.

Dieses Strategiepapier sieht den Umbau des herkömmlichen inputorientierten Verwaltungsmodelles („Bürokratiemodell“) zu einem outputorientierten System vor. Der grundlegende Systemansatz wird im Bericht u. a. wie nachfolgend dargestellt:

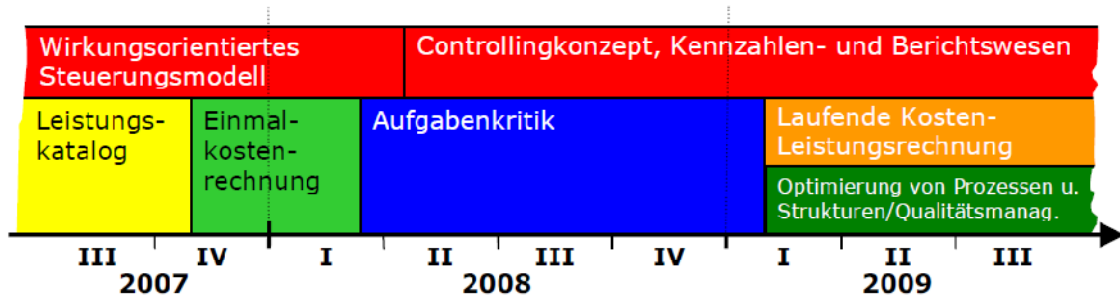
*„Handeln nach dem Wirkungsorientierten Steuerungsmodell bedeutet, dass die Politik der Verwaltung als Ergebnis eines Wirkungsdialoges Ziele vorgibt und die Verwaltung für die Umsetzung dieser Ziele sorgt. Vertrauen und Loyalität sind für ein solches Arbeitsverhältnis ebenso unabdingbar, wie klare Verantwortlichkeiten und Informations- und Berichtspflichten.*

*Mit dem Wirkungsorientierten Steuerungsmodell orientieren sich Politik und Verwaltung an Ergebnissen und Wirkungen und unterziehen bestehende Regeln, Strukturen und Abläufe einer kritischen Würdigung. [...]*

Der zwischen Politik und Verwaltung und auf allen Ebenen der Verwaltung stattfindende Planungs- und Steuerungsprozess entspricht folgendem Controllingkreislauf:



Die unten dargestellte Zeitleiste skizziert die 2008 geplanten Bearbeitungsschwerpunkte der Verwaltungsreform (Wirkungsorientiertes Steuerungsmodell). Das Konzept sieht vor, dass die Ergebnisse jedes Leitprojektes ab dem Zeitpunkt des Projektabschlusses in die Organisation zu integrieren sind.



Quelle: Beilage zum RSB vom 28. April 2008 – Das Wirkungsorientierte Steuerungsmodell GZ: LAD-09.10-750/2007-64

Den Überbau und die Steuerungselemente der Verwaltungsreform bilden somit das Wirkungsorientierte Steuerungsmodell sowie das Controllingkonzept mit einem entsprechenden Kennzahlen- und Berichtswesen.

Die Basisprojekte der Reform ergänzen einander und sind daher in folgender chronologischen Abfolge umzusetzen:

- **Leistungskatalog (PLK):** Die Leistungen bilden die Kostenträger der EKR ab. Ebenso sind diese Leistungen in weiterer Folge Gegenstand der Aufgabenkritik.
- **Einmalkostenrechnung:** In der EKR erfolgt die Kalkulation (Bewertung) der Leistungen (Kostenträger).
- **Aufgabenkritik:** Diese nimmt u. a. auf Basis der EKR eine kritische Würdigung der Leistungen vor und hinterfragt diese.

Danach erfolgt parallel die Umsetzung einer

- **Laufenden KLR** (Basis eines laufenden Controllings) sowie die
- **Optimierung von Prozessen und Strukturen** (Anpassung des Leistungsprofils auf Basis der Aufgabenkritik).

## 5.2 Aufgabenkritik

In der Sitzung der Steiermärkischen Landesregierung vom 8. Oktober 2007 wurde das Projekt „Aufgabenkritik“ beschlossen. Zu diesem Zeitpunkt war eine umfassende Aufgabenkritik in fünf Österreichischen Bundesländern bereits realisiert, in den anderen Ländern in unterschiedlichen Ausprägungen in Bereichen umgesetzt bzw. in Planung.

Das Ziel des Projektes war die Darstellung und Bewertung aller vom Land Steiermark erbrachten Leistungen und die daran anschließende Erarbeitung von Entscheidungsgrundlagen über das zukünftige Leistungsprogramm der Landesverwaltung.

Der Projektzeitraum war laut RSB von Oktober 2007 bis 31. Jänner 2009 vorgesehen. Mit März 2008 und Jänner 2009 waren der Landesregierung vom Projektteam Berichte vorzulegen.

Als wesentliche Voraussetzung des Projektes wurde in diesem RSB die Kalkulation der Leistungen „in einer noch zu definierenden Methode“ genannt. Die genaue Art der für die Aufgabenkritik zu verwendenden Kostenrechnung war zum Zeitpunkt des RSB somit noch unklar.

Im Projektauftrag vom 5. Februar 2008 wurde bereits auf die EKR Bezug genommen und diese als wesentliches Vorprojekt dargestellt.

In der Sitzung des Projektleitungsausschusses zur Aufgabenkritik vom 28. Februar 2008 wird die EKR als die erste Stufe einer KLR genannt.

Im Zwischenbericht vom 7. April 2008 wird darauf hingewiesen, dass die vorliegenden Kostenrechnungsdaten der EKR ohne weitere Informationen und Daten wie Budgetzahlen und Wirkungsannahmen pro Leistung für die Beurteilung des Leistungsspektrums nicht ausreichen. Im Projekt „Aufgabenkritik“ sind daher in weiterer Folge als Basis für die Beurteilung des Leistungsspektrums entsprechende weitere Daten (Budgetzahlen, Wirkungsannahmen) zu erheben und zuzuordnen.

In einer Regierungssitzung vom 27. Oktober 2009 wurde die Fortführung des Projektes „Umfassende Aufgabenkritik“ mit folgender Begründung beschlossen:

*„In Hinblick auf die angespannte budgetäre Situation wird die Fortführung des Projektes `Umfassende Aufgabenkritik in der Steiermärkischen Landesverwaltung` vereinbart. Ausgehend von einer 25 % Einsparungshypothese sollen von den Führungskräften Vorschläge erarbeitet werden, die kurz-, mittel- und längerfristiges Veränderungspotential aufzeigen. Diese Vorschläge sollen Basis für Diskussionen auf politischer Ebene sein und die daraus resultierenden Ergebnisse insbesondere für die Budgets 2011 ff wirksam werden.“*

Im Protokoll zur 27. Projektteamsitzung „Aufgabenkritik“ vom 28. Jänner 2010 weist das Projektteam explizit darauf hin,

*„dass rechtzeitig eine Abstimmung zwischen dem Budgeterfassungstool und der unmittelbar bevorstehenden Weiterentwicklung der KLR erfolgen muss. Vor allem die Kostenträgerrechnung (auf Basis des Leistungskataloges) soll ja zukünftig den Budgetierungsprozess unterstützen.“*

**Der LRH stellt somit fest, dass gemäß des Protokolls der Projektteamsitzung eine Einbindung der Kostenträgerrechnung in den Budgetierungsprozess anzustreben sei.**

Das Projekt der Aufgabenkritik wurde gemäß der Darstellung im Intranet des Landes Steiermark von Oktober 2007 bis November 2010 durchgeführt. Insgesamt wurden 590 Veränderungsoptionen mit einem gesamten Volumen (Ausgabenreduktionen und Einnahmensteigerungen) von rund € 1,2 Mrd. genannt.

### **5.3 Produkt- und Leistungskatalog**

Der Projektauftrag zur Erstellung eines landesweiten PLK wurde am 10. Dezember 2004 unter der Bezeichnung „Leistungskatalog für die Steirische Landesverwaltung“ vom Landesamtsdirektor erteilt.

Mit der Projektleitung wurde die FA1A - Organisation betraut. Der Projektzeitraum war laut Projektauftrag von 1. Dezember 2004 bis 31. Dezember 2005 geplant.

Im Projektauftrag wurde auf die enge Beziehung zum laufenden Projekt der KLR (Softwareeinführung der Firma B) hingewiesen. Die Produkte bzw. Leistungen stellen die Kostenträger der Kostenrechnung dar.

Von der FA1A wurde der Leistungskatalog folgendermaßen definiert:

*„Der Leistungskatalog ist die systematische Zusammenstellung aller Leistungen/Produkte der Landesverwaltung. Durch die Darstellung der Leistungen/Produkte soll das Leistungsspektrum des Landes transparent sowie die Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen den Leistungen erkennbar werden.“*

Im Bericht der FA1A vom 4. November 2009 wurde der Ablauf des Projektes wie nachfolgend dargestellt:

März 2006	Fertigstellung der Richtlinien für den Leistungskatalog.
März 2006 bis Juli 2007	In Form von rund 500 Workshops erfolgte die Ersterhebung des Leistungskataloges in rund 70 Dienststellen und deren 210 Referaten. Als Ergebnis lagen rund 3.500 Leistungen und Teilleistungen einschließlich deren Beschreibung vor.
November 2007 bis März 2008	Es fand eine erste Erprobung des vorliegenden Leistungskataloges im Projekt „EKR“ statt.
November 2007 bis März 2008	In 29 Schulungsveranstaltungen wurden rund 600 Verantwortliche für die Erfassung der Leistungen landesweit geschult.
April 2008 bis August 2008	Im Rahmen des Projektes „Aufgabenkritik“ wurde für den Leistungskatalog eine zweite Erfassungsphase durchgeführt. In diesem Prozess wurden Daten des Rechnungsabschlusses den Leistungen zugeordnet und Fragen zur Bedeutung der Leistungen beantwortet.
Oktober 2008 bis März 2009	Es erfolgte eine Bereinigung des Leistungskataloges auf Basis der Erfahrungen aus den ersten Anwendungen (EKR). Die vielen „kleinen“ Leistungen/Teilleistungen mit geringem Ressourceneinsatz sollten zu (größeren) Leistungen/Produkten zusammengefasst werden, um Qualität und Relevanz des Leistungskataloges zu verbessern. Mit Stand Februar 2011 sind im Katalog 31 Leistungsbereiche und 172 Leistungsgruppen abgebildet. Diesen sind insgesamt 1.655 Leistungen, und diesen wiederum 1.523 Teilleistungen zugeordnet.
Juni 2009	„Übergabe“ des Leistungskataloges an die Dienststellen im Zuge einer Präsentation der Datenbank zur Erfassung/Verwaltung der Leistungen.

Der LRH stellt fest, dass der Leistungskatalog bereits für die Erstellung der EKR (März 2008) herangezogen wurde.

Der ursprünglich gemäß Projektauftrag geplante Zeitraum von 1. Dezember 2004 bis 31. Dezember 2005 konnte nicht eingehalten werden.

Seitens der FA1A wurde dies mit einer vorab nicht ersichtlichen Projektintensität und einer daher zu optimistischen Projektplanung u. a. folgendermaßen begründet:

*„Die Erstellung des Leistungskataloges war durch die Vor-Ort-Unterstützung der Dienststellen sehr zeit- und ressourcenintensiv. Zuvor stellte sich bereits die Konzeptionsarbeit als weit umfangreicher heraus als angenommen, da diese auch mit der Konzeption des Verwaltungsentwicklungsprogramms abgestimmt wurde.“*

Der **Empfehlung** des LRH aus dem Prüfbericht des Jahres 2004,

- „*der PLK sollte landesweit aufgebaut werden,*“

wurde somit **entsprochen**.

**Der LRH empfiehlt, sich künftig bei der Definition der Kostenträger an den PLK zu halten. Gegebenenfalls sind die Leistungen im Katalog neu zu definieren bzw. anzupassen. Parallelsysteme sind zu vermeiden.**

## **5.4 Haushaltsrechtsreform (Bund)**

Laut Stellungnahme der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt wird gegenwärtig an einer Reform des Haushaltswesens nach Muster des Bundes gearbeitet. Die Entscheidung über die konkrete Ausprägung dieser Reform wird laut FA4A in der laufenden Legislaturperiode zu treffen sein.

Das Regierungsübereinkommen für die XVI. Gesetzgebungsperiode 2010 bis 2015 in der Steiermark sieht dazu unter II. Budget, Finanzen Folgendes vor:

*„Es besteht Einvernehmen über die Umsetzung einer Haushaltsrechtsreform mit einer längerfristigen Planbarkeit durch die Festlegung von Finanzrahmen und die Verpflichtung zur Ausgabendisziplin. Transparenz und Effizienz werden mit einer neuen Budgetstruktur durch Gliederung in Global- und Detailbudgets erhöht. Die Budgetverantwortung der Ressorts und Abteilungen wird gestärkt und die Flexibilität erhöht.“*

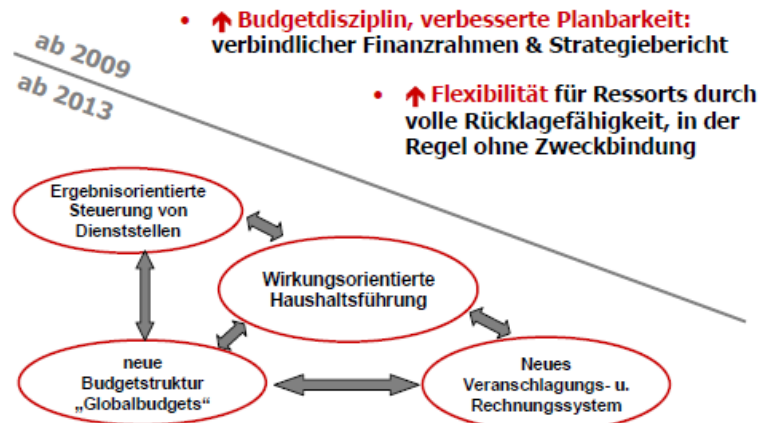
Die Haushaltsrechtsreform des Bundes wurde mit einem einstimmigen Parlamentsbeschluss im Dezember 2007 beschlossen und wird in zwei Etappen stattfinden. Die erste Etappe ist seit 1. Jänner 2009 in Kraft. An der Zweiten wird im Bundesministerium für Finanzen (BMF) derzeit gearbeitet, diese wird ab 2013 in Kraft treten.

Die Grundsätze für beide Etappen der Reform wurden in der Österreichischen Bundesverfassung in einer Novelle zum Bundesverfassungsgesetz (BGBl. I 1/2008) verankert.

Generelles Ziel der Haushaltsrechtsreform des Bundes ist es, das Budget als umfassendes Steuerungsinstrument nicht nur für die Ressourcenseite (Inputorientierung), sondern auch für die Leistungsseite (Outputorientierung) mit den daraus resultierenden Wirkungen als integriertes Planungsinstrument zu nutzen.

Die zwei Etappen der Haushaltsrechtsreform des Bundes laufen nach folgendem Schema ab:

### Übersicht 1. und 2. Etappe Haushaltsrechtsreform



#### Erste Etappe:

Mit 29. Mai 2009 wurde vom Nationalrat erstmals ein Bundesfinanzrahmengesetz beschlossen. Dieses Gesetz schreibt einen verbindlichen Rahmen für die jeweils nächsten vier Jahre rollierend vor. Für insgesamt fünf Aufgabenfelder wird für diesen Zeitraum eine jährliche verbindliche Ausgabenobergrenze festgelegt. Der Großteil der Obergrenzen ist betragsmäßig fix festgelegt, bei bestimmten konjunkturabhängigen oder vom Abgabenaufkommen abhängigen Aufgabenbestandteilen werden variable Grenzen festgelegt.

Diese fünf Aufgabenfelder sind:

- Recht und Sicherheit
- Arbeit, Soziales, Gesundheit und Familie
- Bildung, Forschung, Kunst und Kultur
- Wirtschaft, Infrastruktur und Umwelt
- Kassa und Zinsen

Die fünf Bereiche werden zu einer Gesamtausgabenobergrenze summiert.

Ziel dieser mehrjährigen Budgetplanung ist, allen Beteiligten eine Planungssicherheit zu gewähren und eine nachhaltige, berechenbare Budgetpolitik zu unterstützen.

**Ein Sparinstrument liegt per se aufgrund der Umstellung auf diese Budgetierungsform noch nicht vor.**

Zusätzlich besteht bereits in der ersten Etappe der Reform bereits ein Anreizsystem für eine möglichst sparsame Mittelverwendung der Ressorts. Am Jahresende nicht ausgenützte Mittel verfallen grundsätzlich nicht, sondern können einer Rücklage zugeführt werden und zu einem späteren Zeitpunkt entsprechend den Ressortprioritäten (das heißt ohne Zweckbindung) verausgabt werden.

### **Zweite Etappe:**

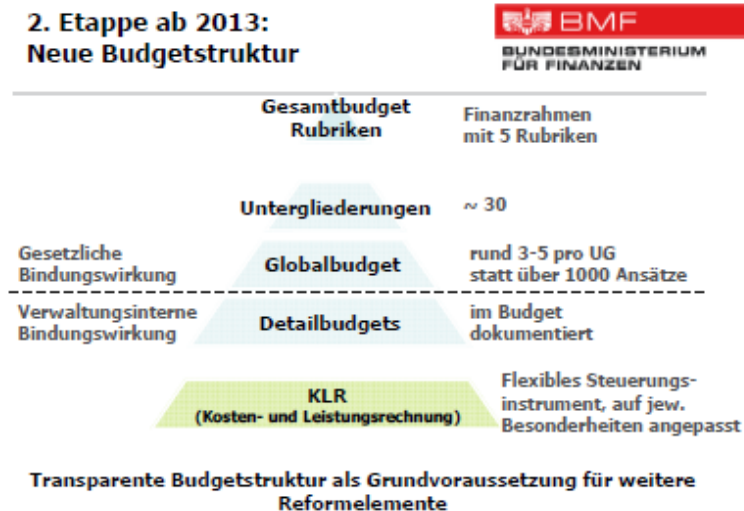
Das Bundeshaushaltsgesetz 2013 tritt mit 1. Jänner 2013 in Kraft und stellt die zweite Etappe der Haushaltsrechtsreform dar. Diese beinhaltet die vier Themen Wirkungs- sowie Ergebnisorientierung, Globalbudget und ein neues Rechnungswesen.

Das Zentrum der Reform bildet die wirkungsorientierte Haushaltsführung, verbunden mit einer ergebnisorientierten Steuerung von Dienststellen, mit einer neuen Budgetstruktur in Form von Globalbudgets sowie mit einem neuen Veranschlagungs- und Rechnungssystem.



## Zweite Etappe – Neue Budgetstruktur:

Je Ressort sind anstatt der bisher über 1.000 Budgetansätze ungefähr drei bis fünf Globalbudgets vorgesehen. Maßgeblich hierfür sind klar abgrenzbare Aufgabebereiche. In diesen soll mithilfe dieser Umstellung ein flexibler Budgetvollzug mit Rücksichtnahme auf die jeweiligen Besonderheiten erreicht werden.



In einem Vortrag eines an der Reform maßgeblich beteiligten Vertreters des BMF aus dem Jahr 2009 zum Thema „Neue Formen der Steuerung und Rechnungslegung in öffentlichen Haushalten“ an der Johannes Kepler Universität Linz wurde zum Budgetierungsverfahren nach der Haushaltsrechtsreform 2013 Folgendes festgehalten:

*„Die Budgetstruktur wird so wie bisher vom jeweiligen Ressort (haushaltsleitenden Organ) im Einvernehmen mit dem Finanzministerium festgelegt. **Ein Spezialthema stellt für Österreich die KLR dar. Vor einiger Zeit wurde diese Rechnung – wenig effizient – als „Parallelwelt“ eingeführt. Der Budgetvollzug wurde gemäß der Kameralistik abgewickelt und stand mit der Kosten- und Leistungsrechnung in keinerlei Verbindung.** In der Praxis bedeutete dies, dass die Menschen, die sich in verdienstvoller Weise mit der Kosten- und Leistungsrechnung beschäftigt haben, auf die tatsächliche Steuerung des Budgets so gut wie keinen Einfluss genommen haben, weil die handlungsleitende Logik für das Budget immer noch die Kameralistik war. Es war aber die Kosten- und Leistungsrechnung erstens sinnvoll und zweitens nicht billig. **Es war uns daher bei der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform ganz besonders wichtig, die Kosten- und Leistungsrechnung, die wir für das wirtschaftliche Verwaltungshandeln als wichtiges Steuerungsinstrument halten, in das neue System so zu integrieren, dass sie handlungsleitend und steuerungsrelevant wird.** Es geht also darum, dass das Budget und die Kosten- und Leistungsrechnung den gleichen Rechnungsstoff haben, was bisher nicht der Fall war.“*

**Der LRH stellt fest, dass die KLR für die Umsetzung der Reform des Haushaltswesens ein wesentliches Basisinstrument darstellt. Entscheidend hierbei ist, die KLR derart in ein Budgetierungsverfahren zu integrieren, dass diese steuerungsrelevant wird. Ohne diese Einbindung ist die Führung einer KLR weder effizient noch effektiv.**

Seitens der FA4A wurde dem LRH (im Zuge dieser Prüfung) mitgeteilt, dass sowohl das Führen eines Globalbudgets als auch eine allfällige Outputorientierung Gegenstand einer umfassenden Haushaltsreform nach Muster des Bundes sein wird. Globalbudgets gibt es bereits ansatzweise in Form von Ressortbudgets. **Die Kostenrechnung hat laut FA4A bis dato keinen Einfluss auf den Budgetierungsprozess, soll aber künftig in diesen eingebunden werden.**

#### **Zweite Etappe – Neues Veranschlagungs- und Rechnungssystem:**

Im Zuge der Reform soll das bisherige Rechnungswesen im Sinne einer doppischen Buchführung weiter entwickelt werden. Eine Vermögensrechnung soll den Vermögens- und Schuldenstatus des Bundes aufzeigen. Die Ergebnisrechnung stellt in der Planung (Voranschlag) und im Vollzug (Rechnungsabschluss) den Konnex zu einer steuerungsrelevanten KLR dar.

#### **Zweite Etappe – Wirkungsorientierte Haushaltsführung:**

Die Wirkungsorientierung des Ressourceneinsatzes soll, wo es möglich ist, mit Indikatoren gemessen werden. Im Bundesvoranschlag werden ab 2013 die Voranschlagsbeträge in einer neuen Struktur ausgewiesen und mit relevanten Wirkungsinformationen verbunden.

**Der LRH befürwortet grundsätzlich die Bestrebungen des Landes nach dem Muster der Haushaltsrechtsreform des Bundes. Eine effektive, effiziente und vor allem steuerungsrelevante KLR bedarf eines aussagekräftigen Controllings (Berichtswesen) und der Einbindung in den Budgetierungsprozess.**

## 6. UMSETZUNG DER KLR IN DEN DIENSTSTELLEN

Der LRH hat im Zuge dieser Prüfung in ausgewählten Dienststellen Einsicht genommen und die Umsetzung der KLR überprüft. Die Auswahl erfolgte aufgrund der Erfahrung im Aufbau dieses Instrumentes.

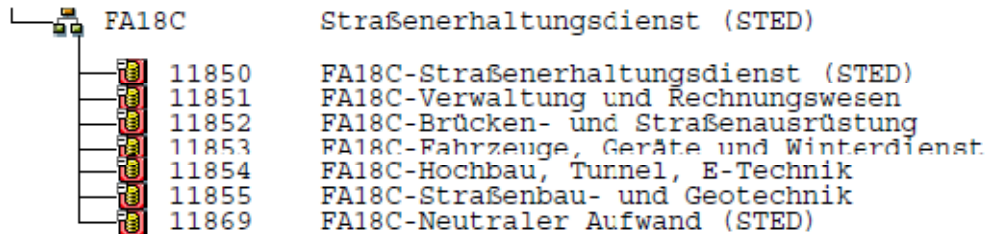
### 6.1 FA18C – Straßenerhaltungsdienst (STED)

**Folgende Nutzung und Ausprägung der KLR wurden für den STED im Zuge der Prüfung aus 2004 festgestellt:**

- Eine KLR wurde im Bereich der FA18C bereits mit 1990 eingeführt.
- Aufgrund eines Werkvertrages mit der ASFINAG bestand für die FA18C eine vertragliche Verpflichtung zur Führung einer KLR.
- Die Grundlagen für die Betriebsabrechnung (KLR) des STED sind im BKS 90 (Betriebskennzahlensystem des Bundes) bzw. in der ARBE (Abrechnungsrichtlinien für die betriebliche Erhaltung) abgebildet. Diese 1990 eingeführten Grundlagen gewährleisten ein einheitliches Abrechnungssystem innerhalb der Steiermark als auch in allen Bundesländern zur Sicherung der Vergleichbarkeit.
- Das Betriebsabrechnungssystem wurde seit 1990 weiterentwickelt und entsprach zum Zeitpunkt 2004 den privatwirtschaftlichen Anforderungen an eine Vollkostenrechnung.
- Sämtliche relevanten Kostenarten wurden in der KLR des STED berücksichtigt.
- Als Betriebskennzahlen wurden vorwiegend die Kosten pro Fahrstreifenkilometer herangezogen, eine Unterteilung der Kennzahlen erfolgte einerseits in die Bereiche Autobahnen, Schnellstraßen, Landesstraßen und andererseits nach regionalen Gesichtspunkten (Straßenmeistereien, Baubezirksleitungen etc.).
- Die KLR sowie deren Vorsysteme (Inventarisierung, Personalkosten, Gebäudekosten, Leistungserfassung etc.) wurden überwiegend außerhalb des Landessystems (Firma A) in eigenen IT-Lösungen (Tabellenkalkulation) geführt. Lediglich die Kosten für Material- und Fremdleistungen wurden aus dem Landessystem übernommen.
- **Der LRH stellte insgesamt eine nachvollziehbare und schlüssige KLR mit einem hohen Umsetzungsgrad im STED fest.**
- **Der betriebswirtschaftliche Aufbau und die eingesetzte Softwarelösung entsprachen nicht dem landesweiten Modell.**

**Der LRH hat am 13. Oktober 2010 die Umsetzung der KLR der FA18C - STED vor Ort überprüft.**

Das CO-System (KLR) der Firma B wurde im STED mit 2005 eingeführt. Das vom STED verwendete Kostenstellenverzeichnis ist mit acht Kostenstellen strukturierter gegliedert als die Referatsstruktur (fünf Referate und eine Leitungsstelle).



Quelle: Firma B-Kostenstellen-Standardhierarchie

Der STED verwendet für die KLR das System des Landes (Firma B) einerseits zur Datenerfassung und andererseits auch als wesentliches Vorkommando für Auswertungen. Diese werden mit den im Landessystem generierten Daten in einem eigenen Tabellenkalkulationsprogramm durchgeführt.

Die Leistungserfassung des STED erfolgt im landesweiten System.

**Laut Auskunft der geprüften Dienststelle liegt der Grund für die Erstellung der Auswertungen in einem eigenen Tabellenkalkulationsprogramm in eingeschränkten Gestaltungsmöglichkeiten für die Berichte und das Layout im Landessystem der KLR.**

Die KLR im STED dient

- der Ermittlung der Kosten von Leistungen (z. B. „Was kostet ein LKW-km?“, „Was kostet der Winterdienst für einen Fahrstreifen-km?“),
- der Schaffung von Planungsgrundlagen (Planung von Leistungsstunden, Kosten etc.) als auch
- der Hebung des Kostenbewusstseins und der Sicherstellung, dass alle Kosten berücksichtigt werden.

Für die Umsetzung der KLR findet im STED mit der „Richtlinie zur Verbuchung im Rechnungswesen des Straßenerhaltungsdienstes“ ein eigenes Regelwerk Anwendung. Landesweit einheitliche Vorgaben für die Gestaltung der KLR werden im STED dagegen nicht herangezogen.

Die „Richtlinie zur Verbuchung im Rechnungswesen des Straßenerhaltungsdienstes“ regelt detailliert und ausführlich

- die Definition von Kostenstellen und Kostenträgern,
- die Erfassung von Leistungen sowie
- die Ablauforganisation der Kostenrechnung

Weiters werden ausführlich alle Leistungsgruppen und Leistungen im STED beschrieben. Für alle Leistungen wird festgehalten, welche Tätigkeiten hinzuzurechnen sind und welche nicht in der Leistung enthalten sind.

Für die Ausprägung der KLR im STED sind zwei organisatorische Maßnahmen grundlegend:

Mit Beginn des Jahres 2004 wurde im STED ein Kontraktmanagement zur Steuerung mittels Zielvereinbarungen eingeführt. Ein Kontraktmanagement bedingt die Erfassung und Bewertung von Wirkungen und Leistungen und somit das Führen einer aussagekräftigen KLR.

Im Jahr 2005 wurde der STED unter Einbindung der Mitarbeiter nach ISO 9001 zertifiziert. Zur Überwachung der Kosten und der Qualität der Dienstleistungen des STED wurden im Zuge der Zertifizierung 16 Prozesse (14 Kernleistungen und 2 Systemleistungen) definiert. Diese Leistungen bilden in der Kostenrechnung des STED die Basis für die Kostenträgerkalkulation.

Der Nutzen der KLR ergibt sich u. a. aus

- regelmäßigen Besprechungen zu kostenrelevanten Themen (ca. 10 Regionalleiterbesprechungen und 2 Straßenmeistertagungen pro Jahr),
- Controlling-Benchmarking-Vergleichen zwischen den Regionen als auch den Meistereien (inkl. den Werkstätten),
- konkreten, unter Einbeziehung der KLR vorgenommenen Maßnahmen,
- der Verrechnung von Leistungen an Dritte (z. B. Betreuung von Gemeindestraßen mit kostendeckender Verrechnung) sowie
- der Erfassung der Kosten des Fuhrparks für jedes einzelne Fahrzeug.

Die Erfassung sämtlicher Kosten und Leistungsdaten (km) je Fahrzeug bildet die Entscheidungsgrundlage für die Neuanschaffung bzw. Reparatur aller LKW's, PKW's und sonstiger Nutzfahrzeuge im STED.

Die EKR des Landes aus dem Jahr 2007 wurde auch für den STED durchgeführt. Diese wurde laut Auskunft der Verantwortlichen des STED nach der Fertigstellung nicht weiter verwendet.

**Der LRH stellt insgesamt eine nachvollziehbare und schlüssige KLR im STED fest. Empfehlenswert und für die gesamten Dienststellen, Betriebe und Beteiligungen des Landes vorbildlich ist insbesondere die Kosten- und Leistungserfassung je Fahrzeug.**

**Der STED verfügt über eine Kostenstellen-, Kostenarten und Kostenträgerrechnung. Es werden sowohl Plan- als auch Istkosten generiert und Kostenabweichungen in regelmäßigen Besprechungen analysiert.**

**Der betriebswirtschaftliche Aufbau der KLR im STED wurde zur Gänze und die Anwendungssoftware wurde zum Teil abweichend von der landesweiten Lösung gestaltet.**

**Aus der landesweiten Kostenrechnung (Firma B) werden zwar Daten übernommen, die Auswertungen für die Kostenrechnung werden aber zum Teil in einem eigenen IT-Programm vorgenommen.**

## 6.2 FA11B – Soziale Betriebe Land Steiermark

Der LRH hat im Zuge der Kostenrechnungs-Prüfung im Jahr 2004 nicht in die Kostenrechnung der FA11B - Soziale Betriebe Land Steiermark Einsicht genommen. Die Ergebnisse der jetzigen Überprüfung können somit nicht mit vorhergehenden Erhebungen verglichen werden.

**Der LRH hat am 19. Oktober 2010 die Umsetzung der Kostenrechnung der FA11B vor Ort überprüft.**

Die FA11B ist Rechtsträgerin der Landespflegezentren (LPZ) Kindberg, Knittelfeld, Mautern, Bad Radkersburg, des Landesjugendheimes Hartberg, von aufwind – Das Zentrum für Wohnen und Ausbildung des Landes, Graz, des Heilpädagogischen Zentrums des Landes Steiermark, Graz, des Ausbildungszentrums des Landes Steiermark - Lehrwerkstätten Graz-Andritz und des Förderzentrums des Landes für Hör- und Sprachbildung, Graz.

Die FA11B hat keine hoheitlichen Verwaltungsagenden zu erfüllen, sondern ist mit den angeschlossenen neun Sozialbetrieben als Dienstleisterin im Sozialbereich und damit wie ein Wirtschaftsbetrieb zu betrachten. Es besteht eine Konkurrenz zu gemeinnützigen und privaten Sozialbetrieben.

Mit RSB vom 27. Oktober 2008 wurde der Auftrag an die FA11B erteilt, ein Kontraktmanagement-Modell für die landeseigenen Sozialeinrichtungen zu entwerfen.

Ziel des Kontraktmanagement-Projektes war es, unter Berücksichtigung des verstärkten Wettbewerbes mit privaten Anbietern Verwaltungsabläufe zu vereinfachen, die Auf- und Ablauforganisation der FA11B und somit den Ressourceneinsatz zu optimieren.

Die Führung einer aussagekräftigen KLR ist unabdingbare Voraussetzung zur Umsetzung eines Kontraktmanagement-Modells, da diese der Messung und kostenrechnerischen Bewertung der Leistungserbringung dient.

Die Arbeiten zum Projekt „Kontraktmanagement“ wurden in der FA11B mit Sommer 2010 beendet. Ein diesbezüglicher RSB zur Umsetzung des Kontraktmanagements liegt noch nicht vor.

Die Umstellung auf das System der Firma B wurde in der FA11B analog zur landesweiten Implementierung mit Beginn 2005 vollzogen.

Die Kostenrechnung der FA11B hat sich ab 2005 grundsätzlich am Landessystem orientiert (Ist-Kostenrechnung auf Vollkostenbasis). Da es allerdings keine Vorgaben

des Bundes oder des Landes bezüglich des Aufbaues einer KLR in stationären Pflegeeinrichtungen gab bzw. gibt, lehnte sich die FA11B bei der Umsetzung des landesweiten Systems auch an den Richtlinien des Bundes bezüglich der Krankenanstalten-Kostenrechnung sowie an den gesetzlichen Vorgaben für die KLR in stationären Pflegeeinrichtungen in Deutschland an.

Kostenstellen wurden in der KLR der FA11B ab 2005 zum Teil nur im unbedingt erforderlichen Ausmaß geführt (eine Kostenstelle pro Betrieb), die Kostenartenrechnung orientierte sich am Kostenrechnungshandbuch des Landes. Eine Kostenträgerrechnung war, da laut Auskunft der FA11B – Informationstechnik noch nicht vorgesehen, zu diesem Zeitpunkt nur eingeschränkt in Verwendung.

Insgesamt zeigte sich, dass die Kostenrechnung der FA11B nach der Einführung der Software der Firma B im Jahr 2005 zwar vorhanden aber noch nicht aussagekräftig war.

Mit 1. Jänner 2008 kam es in weiterer Folge zur Einführung neuer Kostenstellen in der FA11B. Gab es bis 2008 nur eine Kostenstelle für jeden Bereich, so sieht nun z. B. das erweiterte Kostenstellenverzeichnis für das LPZ Kindberg folgendermaßen aus:

Kostenstellen-Nr.	Kostenstelle Kurztext	Kostenstelle Langtext
12040	LPZKIN	Landespflegezentrum Kindberg
12041	LPZKIN-PFLEGE	LPZ Kindberg Pflege
12042	LPZKIN-VERWALTUNG	LPZ Kindberg Verwaltung
12043	LPZKIN-HAUSTECHNIK	LPZ Kindberg Haustech, Werkst, Garten
12044	LPZKIN-ESSEN	LPZ Kindberg Essensversorgung/Küche
12045	LPZKIN-REINIGUNG	LPZ Kindberg Reinigung, Lager
12046	LPZKIN-WÄSCHE	LPZ Kindberg Wäscheversorgung
12047	LPZKIN-WOHNUNGEN	LPZ Kindberg Personalwohnungen

Eine direkte Buchung auf Kostenträger im System der Firma B wurde in der FA11B noch nicht umgesetzt. Die Leistungszahlen der Betriebe werden derzeit außerhalb des landesweiten Kostenrechnungssystems erfasst. Die Kalkulation der Selbstkosten erfolgt in einem Tabellenkalkulationsprogramm. Insofern kann für die FA11B bereits bedingt von einer Weiterentwicklung der Kostenrechnung zu einer KLR gesprochen werden.

Kostenstellenauswertungen und -analysen erfolgen in den betrieblichen Bereichen der Fachabteilung zumindest einmal monatlich, in den zentralen Bereichen (Overhead) einmal pro Quartal. Berichte aus der Kostenrechnung ergehen an die Referatsleitungen sowie an die Leitung der Fachabteilung.



Interne Leistungsverrechnungen werden derzeit noch nicht vorgenommen. Eine externe Verrechnung unter Berücksichtigung der Kostenrechnungsergebnisse erfolgt im Bereich der Werkstätten. In den Kernbereichen der Pflege und der Betreuung orientiert sich die Verrechnung an den gesetzlich vorgegebenen Sätzen des Pflegeheimgesetzes sowie der Steiermärkischen Behindertengesetz - Leistungs- und Entgeltverordnung (LEVO) bzw. der Steiermärkischen Jugendwohlfahrtsgesetz-Durchführungsverordnung (StJWG-DVO).

Der Nutzen der Kostenrechnung ergibt sich laut Auskunft der FA11B derzeit vor allem in folgenden Bereichen:

- Primäre Aufgabe ist die Dokumentation sowie die Schaffung einer Kostentransparenz.
- Ein Benchmarking erfolgt durch interne Vergleiche zwischen den LPZ.
- Die Kostenrechnung wird zu Make or Buy-Entscheidungen herangezogen.
- Zum Teil fließen Erkenntnisse aus der Kostenrechnung in den Budgetierungsprozess ein.

Die Nutzungsmöglichkeiten der landesweiten Software (Firma B) zur Erstellung von Auswertungen sind gemäß Stellungnahme der FA11B eingeschränkt, da nur drei vorgegebene und nicht änderbare Berichtsformate für die Nutzer dieser Software zur Verfügung stehen. Die Kostenrechnungsberichte werden in der FA11B daher ebenso wie in anderen Abteilungen in ein Tabellenkalkulationsprogramm extrahiert und weiter bearbeitet.

Der LRH ist der Meinung, dass bei der Verwendung einer Kostenrechnungssoftware ein weiteres Bearbeiten von Daten in einem Tabellenkalkulationsprogramm zwar möglich aber nicht notwendig sein sollte.

**Die Berichte und Auswertungen im System der Firma B sollten den Nutzeransprüchen in der Landesverwaltung entsprechen. Dies ist derzeit laut Auskunft von geprüften Stellen nicht der Fall.**

Seitens der zuständigen FA1B - Informationstechnik wurde zur obigen Feststellung der eingeschränkten Möglichkeiten im Berichtswesen folgendermaßen Stellung genommen:

*„Zurzeit sind nur die Standardberichte, die in einem Tabellenkalkulationsprogramm übernommen werden können, im Softwaresystem der Firma B in Verwendung. Angesprochene Änderungswünsche liegen der FA1B nicht vor bzw. warten die FA4B - Landesbuchhaltung sowie die FA1B - Informationstechnik auf entsprechende Vorgaben seitens des Controlling-Teams.“*

**Der LRH empfiehlt, auch bei allfälligen Ausgliederungen aus Gründen der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit die Kompatibilität und mögliche Nutzbarkeit von bereits für die Landesverwaltung angeschafften IT-Programmen zu prüfen.**

**Weiters empfiehlt der LRH den zuständigen Landesdienststellen, bei der Anschaffung von Softwarelösungen in einer Größenordnung analog zu LRW-Neu auf das Wissen von jenen Landesbetrieben und Beteiligungen zurückzugreifen, welche bereits eine Softwarelösung der Firma B eingeführt haben.**

So hat die Steiermärkische Krankenanstaltengesellschaft m.b.H. (KAGes) diese Software bereits 1999 eingeführt. Der RSB zur Einführung des Systems der Firma B in der Landesverwaltung datiert aus 2003. Entsprechende planerische Vorarbeiten zur Einführung des LRW-Neu haben in der Landesverwaltung bereits entsprechend vorher begonnen.

Zur Erzielung von besseren Konditionen für die Landesverwaltung, für die Landesbetriebe und für die Beteiligungen sollten aus der Sicht des LRH die IT-Anschaffungen abgestimmt werden.

Seitens der FA1B wurde hierzu wie nachfolgend Stellung genommen:

*„Ein intensiver Know-How Austausch mit der KAGes erfolgt nur im Bereich der Software für die Personalwirtschaft. Im Bereich des Rechnungswesens gibt es diesen eingeschränkt auf einzelne Bereiche, zuletzt bei der Inventarisierung.*

*Der Austausch ist eingeschränkt, weil mit dem Haushaltsmanagement der Firma B ein Modul als führendes System eingesetzt wird, welches die KAGes nicht benötigt. Außerdem kann die streng genormte Kostenrechnung des Krankenhausbereiches in der Landesverwaltung nicht eingesetzt werden. [...]*

*Der Kontakt besteht periodisch. Im Anlassfall wird mit der Leitung ADM Administrative Systeme Kontakt aufgenommen und die notwendigen Verbindungen werden hergestellt. [...]*

*Ergänzt werden darf noch, dass auch zum Magistrat beste Kontakte existieren und ein fast regelmäßiger Erfahrungsaustausch stattfindet. In einem Fall konnten Kurskosten zwischen KAGes, Magistrat Graz und dem Land Steiermark geteilt werden (Software-Entwicklung), in anderen Fällen wurden gemeinsame Veranstaltungen organisiert (Rechnungswesen).“*

Die (landesweit einheitliche) Verrechnung der Kosten von zentralen Landesdienststellen mittels Umlage in die Kostenrechnung der FA11B wird von dieser zum Teil kritisiert. So seien diese Kosten teilweise nicht nachvollziehbar bzw. würden diese an die FA11B auch verrechnet werden, wenn die Leistung von FA11B-eigenem Personal erbracht werden würde.

Die FA11B ist im laufenden Controlling-Projekt des Landes (unter Federführung der LAD) eine von mehreren Pilotdienststellen. Die bereits im Projekt „Kontraktmanage-

ment“ von der FA11B erarbeiteten operativen und strategischen Ziele werden in das laufende Controlling-Projekt eingebracht bzw. adaptiert.

Zur EKR des Jahres 2007 wurde von der FA11B Folgendes festgehalten:

- Ein Rückgriff auf die Erfahrungen und Ergebnisse der bereits bestehenden Kostenrechnung der Firma B erfolgte im EKR-Projekt nicht.
- Bei der Ermittlung der Kosten war man sich in der FA11B bewusst, dass es sich bei der EKR nur um eine ungefähre Berechnung handelt.

**Der LRH stellt insgesamt eine nachvollziehbare und schlüssige Kostenrechnung in der FA11B fest.**

**Die FA11B verfügt über eine Kostenstellen- und Kostenartenrechnung. Das landesweite System der Firma B wird entsprechend angewendet.**

**Der betriebswirtschaftliche Aufbau der Kostenrechnung in der FA11B orientiert sich zwar am Kostenrechnungshandbuch des Landes, aufgrund der Besonderheiten im Bereich der stationären Pflegeeinrichtungen finden zweckmäßigerweise aber auch andere Vorgaben (z. B. Richtlinien des Bundes bezüglich einer Krankenanstalten-Kostenrechnung) Anwendung.**

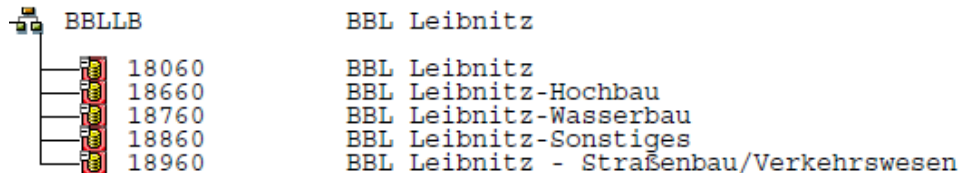
### **6.3 Baubezirksleitung Leibnitz**

**Folgende Nutzung und Ausprägung der KLR in der BBL Leibnitz wurden im Zuge der Prüfung aus 2004 festgestellt:**

- 1998 wurden erstmals alle Tätigkeiten kostenrechnerisch erfasst und in einem eigenen Kostenrechnungssystem („Leikor“ für „Leibnitz Kostenrechnung“) auf Basis eines Tabellenkalkulationsprogrammes ausgewertet. Seit damals wurde mittels Leikor jährlich ein Erfolgsbericht erstellt.
- Als Datenquelle der KLR dienten u. a. Leistungsaufzeichnungen der Mitarbeiter.
- Systematik, Aufbau und Bewertungen im Leikor-System waren nicht mit der landesweiten Kostenrechnung der Firma A abgestimmt (Das System wurde parallel geführt).
- Das EDV-System der landesweiten Kostenrechnung (Firma A) sowie der Anlagenbuchhaltung fand keine Anwendung.
- Die Stärken des KLR-Systems lagen aus der Sicht des LRH vor allem in der schlüssigen Erfassung der Hauptleistungen.

## Der LRH hat am 8. Oktober 2010 die Umsetzung der KLR der BBL Leibnitz vor Ort überprüft.

Die landesweite Kostenrechnungssoftware der Firma B wurde in der BBL Leibnitz mit 2005 eingeführt. Die Kostenstellenstruktur entspricht weitgehend der Referatsstruktur, wobei die Referate „Natur/Umweltschutz“ sowie „Ökologische Landentwicklung“ der Kostenstelle „Sonstiges“ zugeordnet sind.



Quelle: Firma B - Kostenstellen-Standardhierarchie

Kostenträger sind in der Kostenrechnung der Firma B für die BBL derzeit noch nicht angelegt. Dagegen erfolgt in diesem System bereits die Leistungszeiterfassung der BBL im Rahmen des laufenden Controlling-Projektes.

Umsetzung und Führung von Kostenrechnungsaufgaben werden durch den Leiter der BBL vorgenommen.

Im Zuge des Projektes „LRW-Neu“ und der Umstellung des Rechnungswesens auf die Firma B wurden die Buchungskompetenzen auf Ebene der Abteilungen (A17, A18, A19) zentralisiert. In der BBL Leibnitz erfolgt somit keine operative Betreuung der Buchhaltung bzw. der Kostenrechnung im System der Firma B mehr. Für die Kostenrechnung besteht in der BBL Leibnitz daher ausschließlich die Möglichkeit der Erstellung von Auswertungen.

Das landesweite Kostenrechnungssystem der Firma B wird in der BBL Leibnitz nicht genutzt. Begründet wird dies seitens der Leitung damit, dass Kostenstellen nur auf Referatsebene bestehen. Diese grobe Kostenstellengliederung sei für eine nutzbringende Kostenverfolgung nicht geeignet. Auf Ebene der Referate lassen sich Kosten z. B. keinem Bauprojekt innerhalb der Referatsstruktur zuordnen.

2007 bzw. 2008 wurde für die BBL die EKR durchgeführt und zuvor der PLK erstellt.

Weiters wird in der BBL nach wie vor das bereits seit 1997 bestehende Leikor-System zur Erstellung eines Jahresberichtes verwendet. Die Daten aus diesem System dienen auch als Grundlage für die EKR.

Kostenrechnungsauswertungen werden derzeit anlassbezogen erstellt. Zu diesem Zwecke werden Daten der Buchhaltung, der Leikor sowie der EKR zusammengeführt

und analysiert. Zusätzlich wird ein Controlling im Rahmen der Budgeterstellung sowie in der Erstellung und Abwicklung des Bauprogramms durchgeführt.

Mit Beginn 2011 ist die BBL Leibnitz in das bereits laufende Controlling-Projekt der LAD als weitere Pilotdienststelle eingestiegen. Die Leitung der BBL Leibnitz nennt als Ziel dieses Projektes die Installierung und Nutzung einer laufenden KLR im System der Firma B. Projekte, wie z. B. der Bau einer Brücke oder die Sanierung einer Straße, sollten dann als Kostenträger im landesweiten System angelegt werden. Diese Kostenträger können dann mit internen und externen Kosten bebucht werden und die Kosten eines Projektes somit transparent dargestellt werden.

**Zusammenfassend bedeuten obige Ausführungen, dass die landesweite Kostenrechnung der Firma B in der BBL Leibnitz nicht genutzt wird. Es sind zwar Kostenstellen eingerichtet, Auswertungen werden aber in diesem System nicht vorgenommen. Eine Kostenträgerrechnung existiert nicht.**

**Kostenberechnungen werden anlassbezogen mit Hilfe der Daten der Buchhaltung, der EKR aus 2007 sowie dem nach wie vor verwendeten „Leikor-System“ vorgenommen.**

**Das Hauptaugenmerk der Leitung der BBL gilt derzeit der Teilnahme am Controlling-Projekt des Landes (als weitere Pilotdienststelle seit Jänner 2011). Ziel ist die Installierung und Nutzung einer laufenden KLR im System der Firma B, um die Kosten eines Projektes transparent darstellen zu können.**

## **6.4 Bezirkshauptmannschaft Fürstenfeld**

**Folgende Nutzung und Ausprägung der Kostenrechnung in der BH Fürstenfeld wurden im Zuge der Prüfung aus 2004 festgestellt:**

- Das System der Kostenrechnung entsprach dem landesweiten Standard.
- Eine Anlagenbuchhaltung mit entsprechender Erfassung und Inventarisierung des Anlagevermögens wurde aufgrund der fehlenden Richtlinien nicht betrieben.
- Für die Umsetzung der Kostenrechnung fielen in der BH ein- bis zweimal jährlich periodische Wartungstätigkeiten (z. B. Personalzuordnung, Umlageschlüssel) an.
- Betriebsabrechnungsbögen wurden halbjährlich erstellt.
- Eine Leistungserfassung und Leistungsverrechnung fand nicht statt.
- Die Entwicklung der Kosten im Zeitvergleich wurde in der BH anhand des Betriebsabrechnungsbogens beobachtet und stärkere Kostenabweichungen hinterfragt.
- Die Ergebnisse der Kostenrechnung wurden in der Referatsleiterbesprechung mit der Leitung der BH besprochen. Die Kostenrechnung diente daher in erster Linie der Hebung des Kostenbewusstseins sowie der Vermeidung stark unwirtschaftlicher Entwicklungen.
- Eine Kostenträgerrechnung fand nicht statt.

**Der LRH hat am 8. Oktober 2010 die Umsetzung der KLR in der BH Fürstenfeld vor Ort überprüft.**

Mit der Umsetzung und Führung der Kostenrechnung ist die Kanzlei der BH betraut. Mit Ende August 2010 kam es aufgrund einer Pensionierung zu einer Neubesetzung in der Kostenrechnung. Dieser Mitarbeiter ist mit den Aufgaben der laufenden Kostenrechnung (Firma B) erst seit kurzem betraut.

Die Umstellung der Kostenrechnung auf das System der Firma B wurde in der BH im Zuge der Gesamtumstellung des Landes Ende 2004 / Anfang 2005 durchgeführt. Laut Auskunft der Leitung der BH gab es von Seiten dieser keinen Einfluss auf die Gestaltung des Kostenrechnungssystems, der Landesstandard wurde übernommen. Schulungen gab es im Zuge der Einführung im Jahr 2005.

Die Kostenstellenstruktur der BH orientiert sich an der Referatseinteilung, diese wurde noch um drei Kostenstellen erweitert.



Quelle: Firma B-Kostenstellen-Standardhierarchie

**Die Kostenrechnungslösung der Firma B wird laut Auskunft der Leitung und des zuständigen Mitarbeiters in der BH nicht genutzt.** Es werden lediglich jährliche Personalzuordnungen zu den Kostenstellen vorgenommen. Eine Übersicht über diese Zuordnungen ist nach Kenntnis der Leitung und des zuständigen Mitarbeiters die einzige derzeit mögliche Auswertung für die BH aus der Kostenrechnung. Die Möglichkeit einen Betriebsabrechnungsbogen und sonstige Auswertungen in diesem System zu erstellen ist in der BH nicht bekannt.

Somit werden in der BH Fürstenfeld auch keine weiteren Teilbereiche der Kostenrechnung (wie z. B. Kostenträgerrechnung, Umlagen, innerbetriebliche Verrechnungen) genutzt. Eine KLR besteht nicht.

Der Schwerpunkt der Kostenrechnungstätigkeiten lag in den letzten Jahren laut Auskunft der Leitung der BH im Bereich der EKR. Aufgrund dessen wurden folgende Aktivitäten (in chronologischer Reihenfolge) gesetzt:

- Im Oktober 2007 erging im Zuge des EKR-Projektes der Auftrag für die Beschreibung und mengenmäßige Bewertung der Leistungen an die BH. Sowohl das Ausmaß der Leistungen als auch die dafür benötigte Zeit mussten seitens der BH für das laufende Jahr 2007, größtenteils rückwirkend, geschätzt werden.
- Mit Beginn 2008 wurde die EKR des Jahres 2007 abgeschlossen. Durch die zuständige FA1A wurden jeder BH der Durchschnitt der Kosten und Leistungen aller BH's sowie die entsprechenden Werte der (namentlich nicht genannten) jeweils schlechtesten und besten BH übermittelt.
- Die anschließende Analyse der Ergebnisse der EKR zeigte, dass die Leistungen der BH aufgrund unterschiedlicher regionaler Gegebenheiten, Inputs und Organisationsformen nur bedingt vergleichbar waren. In jeder BH wurden daher für einen bestimmten Leistungsbereich ein Bereichssprecher und dessen Stellvertreter gewählt. Diesen oblag die genauere inhaltliche Beschreibung und Analyse der BH-Leistungen.
- In weiterer Folge wurde der PLK in einer ersten Version fertig gestellt und den BH's übermittelt. Die anschließenden Vorschläge und Ergänzungen der BH's wurden von der Organisationsabteilung eingearbeitet.
- Darüber hinaus wurden in der BH nach der Fertigstellung der EKR Aufzeichnungen über die Leistungserbringung durchgeführt (Anzahl der Leistungserbringung und Dauer je Leistung).
- Derzeit werden steiermarkweit von den jeweiligen Bereichssprechern und deren Stellvertretern unter Mitwirkung der FA1A und FA1F für den zugeteilten Leistungsbereich die internen Abläufe einer BH analysiert und festgeschrieben (Prozessmodellierung). Dadurch soll eine Vergleichbarkeit der BH's gewährleistet werden.
- Auf Basis dieser Standardprozesse sollen künftig die einzelnen Stufen der Leistungserbringung mit Unterstützung der FA1A, FA1B, A5 und der LAD mit Soll-Zeiten versehen werden. Mit der Anzahl der tatsächlichen Leistungen und den zentral vorgegebenen Sollzeiten sollte somit eine nachvollziehbare Vergleichbarkeit zwischen den BH's gegeben sein.

**Zusammenfassend bedeuten obige Ausführungen, dass die laufende Kostenrechnung des Landes in der BH Fürstenfeld nicht genutzt wird. Es sind zwar Kostenstellen eingerichtet, Auswertungen in diesem System (Firma B) werden aber in der BH nicht vorgenommen. Eine Kostenträgerrechnung existiert nicht.**

**Hauptaugenmerk wird auf den PLK, die EKR und die darauf aufbauende und folgende Prozessmodellierung gerichtet. Künftig sollte auf Basis der Prozess-**

**modellierung und der Festlegung von Sollzeiten eine Vergleichbarkeit zwischen den BH's gewährleistet werden. Daraus kann ein Controlling und Benchmarking abgeleitet werden.**

**Der LRH empfiehlt, die Ergebnisse der EKR und der Prozessmodellierung zum Ausbau der laufenden Kostenrechnung und einer Kostenträgerrechnung zu verwenden.**

## **6.5 FA4B – Landesbuchhaltung**

**Folgende Nutzung und Ausprägung der Kostenrechnung in der FA4B wurden im Zuge der Prüfung aus 2004 festgestellt:**

- Seit 1999 wird die Kostenrechnung der Landesbuchhaltung im Echtbetrieb durchgeführt.
- Als Budgetierungsgrundlage sowie als Grundlage für ein zielorientiertes und kennzahlengestütztes Controlling wurde die Kostenrechnung für die FA4B bis 2004 nicht herangezogen.
- Die Struktur der Kostenarten und das Fehlen einer Kostenträgerrechnung entsprachen dem landesweiten Standard des Jahres 2004.
- Eine Leistungsverrechnung auf Basis einer laufenden Erfassung der tatsächlich erbrachten Hauptleistungen (Menge mal Preis) wurde bis 2004 nicht durchgeführt.
- Die Leistungen der Prüfungsstelle und der Landeshaushaltsverrechnung wurden mit festen Umlageschlüsseln verrechnet.
- Es wurde zweimal jährlich ein Betriebsabrechnungsbogen erstellt.
- In den Vorstandsbesprechungen und Referatsleiterbesprechungen wurden die Ergebnisse der Kostenrechnung besprochen.

Weiters fungierte die FA4B 2004, und auch in den darauf folgenden Jahren, als zentrale Servicestelle für die Kostenrechnung. Dieser obliegt die operative Betreuung der in den Abteilungen und Fachabteilungen mit Kostenrechnungsaufgaben betrauten Mitarbeiter.

Gemäß Geschäftseinteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung, in Kraft getreten mit 13. November 2010, sind die Aufgaben des Controllings und der Kostenrechnung folgenden Dienststellen zugeordnet:

*„Abteilungsgruppe Landesamtsdirektion:  
Controlling in der Landesverwaltung: Strategieorientiertes Controlling;*



*Abteilung Finanzen und Landesbuchhaltung**Fachabteilung Finanzen und Landeshaushalt:**Controlling in der Landesverwaltung: budgetorientiertes Controlling samt Kosten-Leistungsrechnung;*

In der bis zum 12. November 2010 gültigen Geschäftseinteilung wurde der Abteilungsgruppe Landesamtsdirektion die Aufgabe eines Controllings zugewiesen. Eine Trennung in strategieorientiertes und budgetorientiertes Controlling gab es nicht. Die Aufgaben einer Kostenrechnung wurden in dieser Geschäftseinteilung bis 12. November 2010 nicht erwähnt.

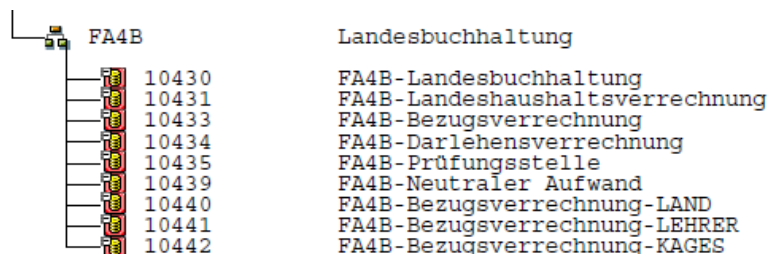
Seit 13. November 2010 sind die budgetorientierten Aufgaben einer KLR in der FA4A angesiedelt. Sollte die operative Betreuung der dezentralen Anwender aber dennoch in der FA4B verbleiben, so müsste aus Sicht des LRH die Geschäftseinteilung diesbezüglich die Aufgaben der KLR präziser darlegen.

**Der LRH hat am 29. September 2010 die Umsetzung der Kostenrechnung in der FA4B sowie deren Aufgaben als zentrale Servicestelle vor Ort überprüft.**

Die Umsetzung der Kostenrechnung in der FA4B hat sich gegenüber der Prüfung aus 2004 nicht wesentlich geändert. Es wurden seit 2004 keine weiteren Controlling-Auswertungen bzw. Kennzahlenvergleiche zum Zwecke des Vergleiches der FA4B mit anderen Organisationseinheiten durchgeführt. Eine umfassende Kostenträgerrechnung erfolgt nicht. Der Betriebsabrechnungsbogen wird nach wie vor halbjährlich erstellt. Relevanz hat die Kostenrechnung laut Auskunft der FA4B insbesondere im Referat der Prüfstelle.

Eine KLR besteht nicht.

Das Kostenstellenverzeichnis der FA4B orientiert sich an der Referatsstruktur, wurde aber vor allem im Bereich der Bezugsverrechnung detaillierter gegliedert:



Quelle: Firma B-Kostenstellen-Standardhierarchie

In ihrer Funktion als zentrale Servicestelle hat die FA4B folgende Aufgaben:

- Führung und Wartung der Stamm- und Strukturdaten (Kostenstellen, Kostenarten, Umlagen, Zugriffsberechtigungen)
- Ansprechpartner bei allfälligen Problemstellungen (Hotline)
- Periodische Erstellung des Betriebsabrechnungsbogens
- Durchführung von Veranstaltungen zum Zwecke der Weiterentwicklung
- Verantwortung für den Erfahrungsaustausch zwischen den Abteilungen sowie mit externen Organisationseinheiten (z. B. andere Landesverwaltungen)
- Vornahme von Korrekturbuchungen
- Erstellung / Überarbeitung des Kostenrechnungshandbuches

**Laut Auskunft der FA4B wurden von den dezentralen Dienststellen nur selten Rückfragen zur Kostenrechnung gestellt.**

Von der FA4B werden keine Sonderauswertungen (z. B. Make or Buy, Investitionsrechnungen, Erstellung von Kennzahlen) aus der Kostenrechnung für andere Abteilungen erstellt bzw. ist der FA4B nicht bekannt, dass von den dezentralen Dienststellen bis auf wenige Ausnahmen (z. B. STED, FA11B) derartige Auswertungen vorgenommen werden.

**Insgesamt ergibt sich somit aus den Erläuterungen der FA4B eine geringe Relevanz des laufenden Kostenrechnungsbetriebes (Firma B).**

Auch gab es laut der FA4B bei der Erstellung der EKR für 2007 keine Rückfragen an die FA4B bzw. gab es keine Nachfragen zu Daten aus der laufenden Kostenrechnung.

Bis 2009 gab es nach Auskunft der FA4B in vielen Dienststellen nur eine einzige Kostenstelle. 2009 wurde dann von der FA4B das Kostenstellenverzeichnis erweitert und zumindest generell auf Ebene der Referate jeweils eine Kostenstelle eingerichtet.

Das von der FA4B mit April 2010 überarbeitete Kostenrechnungshandbuch wurde bis zum Abschluss der gegenwärtigen Prüfung noch nicht beschlossen bzw. umgesetzt. Laut Auskunft der FA4B wären zuvor insbesondere noch offene Fragen bezüglich der Kostenträgerrechnung zu klären. So sei noch offen, wie die Beibuchung von Kostenträgern erfolgen soll (z. B. über das Zeiterfassungssystem).

**Zusammenfassend zeigt sich, dass sich die Umsetzung der Kostenrechnung in der FA4B gegenüber der Prüfung aus dem Jahr 2004 im Wesentlichen nicht geändert hat. Kostenträgerrechnung, Leistungserfassung, Sonderauswertungen aus der Kostenrechnung sind nach wie vor kaum existent.**

**Die Überprüfung der FA4B als zentrale Servicestelle ergab, dass die KLR landesweit bis auf wenige Dienststellen nach wie vor eine sehr geringe Relevanz aufweist.**

## **7. LEISTUNGEN FÜR DRITTE – EXTERNE VERRECHNUNGEN AUS DER KLR**

Der LRH hat im Zuge der Einsicht in die Kostenrechnung von fünf Dienststellen des Landes auch allfällige aus der KLR durchgeführte Verrechnungen an Dritte (Gebietskörperschaften, Private etc.) überprüft.

Die FA18C - Straßenerhaltungsdienst verrechnet Leistungen kostendeckend an Dritte. Dies betrifft z. B. die Betreuung von Gemeindestraßen.

Die FA11B - Soziale Betriebe Land Steiermark führt externe Verrechnungen unter Berücksichtigung der Kostenrechnungsergebnisse im Bereich der Werkstätten durch. In den Kernbereichen Pflege, Wohnen, Ausbildung und Betreuung orientiert sich die Verrechnung dagegen an den gesetzlich vorgegebenen Sätzen des Pflegeheimgesetzes, der LEVO und der DVO.

Weitere mit Hilfe der KLR kalkulierte externe Verrechnungen wurden vom LRH im Zuge dieser Stichproben nicht festgestellt.

**Die KLR wird in den fünf in der Stichprobe untersuchten Dienststellen somit nur in einem geringen Ausmaß zur Verrechnung von Leistungen an Dritte herangezogen.**

## 8. ENTWICKLUNG IN ÖSTERREICH

### 8.1 Ergebnis einer Expertenkonferenz der Länder bzw. einer Umfrage des Landesrechnungshofes

Im September 2010 wurde im Zuge einer Konferenz der Vorstände der Landesbuchhaltungen der Status der Kostenrechnung bzw. der KLR in den Österreichischen Bundesländern erhoben.

Zusätzlich hat der LRH im Zuge dieser Prüfung eine Umfrage in den Bundesländern über den Entwicklungsstand der Kostenrechnung in den einzelnen Ländern durchgeführt. Ebenso wurden die Erkenntnisse des LRH aus der gegenwärtigen Prüfung über die Situation im Land Steiermark in den Vergleich aufgenommen.

Die genauen Ergebnisse der Erhebung je Bundesland sind in der Beilage ersichtlich.

In sieben von neun Bundesländern wird zumindest zum Teil eine Kostenträgerrechnung geführt. Auch wenn generell der Ausdruck KLR verwendet wird, muss davon ausgegangen werden, dass die Leistungsrechnung in einigen Bundesländern noch nicht umgesetzt worden ist.

Folgende inhaltliche Feststellungen konnten aus der Umfrage gewonnen werden:

#### **Frage 1 - Verbindliche zentrale Vorgaben zur Umsetzung der KLR**

Zentral verbindliche Vorgaben für die Erstellung einer flächendeckenden KLR gibt es in fünf von neun Bundesländern. Diese Vorgaben sichern jeweils Mindeststandards (z. B. Berichtsaufbau, Berichtsanzahl, zentral verrechnete Kosten). Die detaillierte Umsetzung bzw. Gewinnung von Erkenntnissen obliegt jeweils den Abteilungen bzw. Führungskräften.

#### **Frage 2 - Relevanz der KLR in den Bundesländern**

In fünf von neun Bundesländern wird die KLR zumindest in Teilbereichen für den Budgetierungsprozess herangezogen.

In drei Bundesländern findet die KLR keine Verwendung für die Budgetierung. Ein Bundesland hat diesbezüglich keine Angaben gemacht.

**Der LRH stellt fest, dass derzeit in noch keinem Österreichischen Bundesland ein durchgängig outputorientiertes und auf Kosten- und Leistungsrechnungsbasis bestehendes Budgetierungsverfahren besteht. In fünf Bundesländer sind zumindest zum Teil diesbezügliche Ansätze vorhanden.**

Sechs von neun Bundesländern geben an, die KLR auch als Entscheidungshilfe (Make or Buy, Investitionsrechnungen, kostendeckende Preiskalkulation) einzusetzen. Bei fünf dieser sechs Bundesländer obliegt die konkrete Nutzung aber einzig den jeweiligen Dienststellenleitern bzw. Abteilungen.

**Der LRH stellt fest, dass ein Großteil der Bundesländer die KLR zwar nutzt, der jeweilige Nutzungsgrad aber stark von den leitenden Personen abhängt.**

### **Frage 3 - Art der KLR in den Bundesländern**

In sieben von neun Bundesländern wird zumindest in Teilbereichen eine Ist-Kostenrechnung zu Vollkosten geführt.

In zwei dieser sieben Bundesländer wird darüber hinaus auch eine Plankostenrechnung erstellt.

In einem Bundesland wird ausschließlich mit kameralen Buchungen gearbeitet.

Von einem Bundesland liegen keine Angaben vor.

**Der LRH stellt fest, dass in den Bundesländern die Ist-Kostenrechnung zu Vollkosten der vorherrschende Kostenrechnungstypus ist.**

### **Frage 4 - Gibt es eine Kostenträgerrechnung**

In sieben von neun Bundesländern besteht bereits zum Teil eine Kostenträgerrechnung.

In drei dieser sieben Bundesländer ist die Kostenträgerrechnung durchgängig und in drei teilweise eingeführt.

In einem Bundesland besteht zwar eine Kostenträgerrechnung, es liegen aber keine Angaben zum Umfang vor.

Für zwei Bundesländer liegen keine Informationen über die Existenz einer Kostenträgerrechnung vor.

**Der LRH stellt fest, dass in zumindest sieben Bundesländern bereits zum Teil eine Kostenträgerrechnung implementiert ist.**

### **Frage 5 - Gibt es eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung**

In acht von neun Bundesländern bestehen mehr oder weniger interne Verrechnungen von Kosten bzw. Leistungen.

Für ein Bundesland liegen keine diesbezüglichen Angaben vor.

Von den acht Bundesländern mit einer Verrechnung von Kosten haben zumindest drei Länder eine sogenannte echte Leistungsverrechnung (Menge mal Preis). Darüber hinaus existieren in allen diesen acht Bundesländern Umlageverrechnungen nach fixen Schlüsselsätzen.

Ein Bundesland hält dezidiert fest, dass es bewusst auf eine echte Leistungsverrechnung verzichtet. Für dieses würde der Aufwand in keinem Verhältnis von Kosten und Nutzen stehen.

**Der LRH stellt fest, dass in zumindest acht Bundesländern eine interne Verrechnung von Kosten bzw. Leistungen besteht.**

#### **Frage 6 - Abstimmung der Kostenträger mit dem PLK**

In sechs von neun Bundesländern sind die Kostenträger mit den Produkten ident oder zumindest abgestimmt.

Zum Teil obliegt es den Dienststellen, die Kostenträger tiefer als im PLK vorgesehen zu gliedern.

#### **Frage 7 - Umfang und Inhalt des PLK**

In allen neun Bundesländern besteht bereits zumindest zum Teil ein PLK.

Von drei Ländern ist der Umfang des PLK bekannt. Dieser umfasst in zwei Ländern ca. 2.000 Produkte bzw. Leistungen, in einem Land beträgt die Anzahl etwa 3.800.

Ein Bundesland hat den PLK mit der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) abgestimmt.

Fünf Bundesländer haben keine Abstimmung zwischen VRV und PLK vorgenommen. Von drei Bundesländern liegen keine diesbezüglichen Angaben vor.

#### **Frage 8 – Organisation der KLR**

##### **Zur Aufbauorganisation der KLR:**

In vier von acht Bundesländern wird die KLR in einer zentralen Abteilung organisiert und dezentral ausgeführt.

In zwei Bundesländern gibt es eine ausschließlich zentrale Organisation und Ausführung.

In zwei Bundesländern wird die KLR zur Gänze dezentral abgewickelt.

Bei zentraler (Teil-) Zuständigkeit liegt diese in zwei Fällen bei der Landesamtsdirektion, in drei Fällen ist die Finanzabteilung zentral zuständig und in einem Fall die Organisationsabteilung gemeinsam mit der Baudirektion.

Von einem Bundesland gibt es keine diesbezüglichen Angaben.

##### **Zum Personalaufwand für die KLR:**

Bei den zentral zuständigen Abteilungen liegt der Personalaufwand zwischen 0,8 und 2,8 gewichteten Mitarbeitern (Vollzeitäquivalent bzw. VZÄ).

Die dezentralen Kostenrechnungsaufgaben werden fast vollständig von Mitarbeitern mit sonstigem Aufgabengebiet mit betreut. Der Aufwand ist in der Regel eher gering (z. B. 20 Stunden im Quartal).

**Zu den Zugriffsberechtigungen der budgetierenden Finanzabteilung:**

Bei vier von neun Bundesländern ist bekannt, dass ein Zugriff der Finanzabteilung zu sämtlichen Daten der KLR besteht.

In einem Bundesland besteht für die Finanzabteilung ein Zugriff nur für die eigenen Kostenstellen.

Für vier Bundesländer liegen keine Angaben vor.

**Frage 9 – Umsetzung eines Controllings aus der KLR**

In zumindest vier von neun Bundesländern wird bereits in unterschiedlichem Ausmaß ein strukturiertes Controlling u. a. mit Hilfe der KLR umgesetzt.

In drei weiteren Bundesländern wird Controlling in Pilotdienststellen im Rahmen eines derzeit laufenden Projektes aufgebaut.

In einem Bundesland obliegt es den Dienststellen, ob und wie sie ein Controlling umsetzen.

Zu einem weiteren Bundesland liegen keine weiteren Angaben vor.

In jenen vier Ländern, welche bereits ein strukturiertes Controlling umsetzen, hat ein Bundesland ein von der Landesamtsdirektion rein zentral organisiertes Controlling, zwei Bundesländer verfügen über ein dezentrales Controlling mit zentraler Unterstützung der jeweiligen Finanzabteilung. In einem Bundesland ist das Controlling ausschließlich dezentral aufgebaut.

**Der LRH stellt fest, dass bereits in acht von neun Bundesländern ein Controlling zumindest zum Teil aus der KLR umgesetzt wird. In vier dieser acht Bundesländer ist das Controlling bereits weit fortgeschritten und weist entsprechende Strukturen auf.**

## 8.2 Schlussfolgerungen zum Stand der KLR in den Bundesländern

Insgesamt zeigt sich, dass bei einem Großteil der Bundesländer der formale Aufbau der KLR bereits weit fortgeschritten ist.

In fünf von neun Bundesländern gibt es derzeit zentral verbindliche Vorgaben für die Erstellung der KLR. Diese sichern Mindeststandards für die Umsetzung, wie z. B. einen einheitlichen Berichtsaufbau, die Anzahl der zu erstellenden Berichte, die zu verrechnenden zentralen Kosten sowie die Definition der Kostenarten.

Der fast ausnahmslos derzeit vorherrschende Kostenrechnungstypus ist die Ist-Kostenrechnung zu Vollkosten. In nur zwei Bundesländern besteht zusätzlich eine Plankostenrechnung.

In sieben Bundesländern wird bereits zum Teil eine Kostenträgerrechnung umgesetzt.

Der konkret aus der KLR gewonnene Nutzen hängt zum großen Teil von den jeweiligen Abteilungen bzw. deren Führungskräften ab.

In vier Bundesländern wird derzeit in unterschiedlichem Ausmaß ein strukturiertes Controlling aus der KLR gewonnen (z. B. Soll/Ist-Vergleiche, Leistungskennzahlen), in drei weiteren Ländern wird gegenwärtig ein entsprechendes Controlling im Rahmen eines Projektes aufgebaut.

**In noch keinem einzigen Österreichischen Bundesland wird die KLR derzeit für ein durchgängiges und outputorientiertes Budgetierungsverfahren angewandt. Ein derartiges Verfahren wäre aber aus Sicht des LRH anzustreben, um einen effektiven und sparsamen Budgeteinsatz mit Hilfe der KLR zu gewährleisten.**



## **9. DERZEITIGER STATUS DER KOSTEN- UND DER LEISTUNGSRECHNUNG IN DER LANDESVERWALTUNG**

### **9.1 Folgende Empfehlungen des LRH aus dem Prüfbericht zur KLR von 2004 wurden umgesetzt**

- *„Im Zuge der Neustrukturierung des Landesrechnungswesens („LRW-Neu“) sollte die Einführung einer Lagerbuchführung im Rahmen der Materialwirtschaft optional berücksichtigt werden.“*

Die Anlagenbuchhaltung wurde als eigenes Modul (Firma B) im Zuge von LRW-Neu eingeführt.

- *„Der LRH empfiehlt den Erlass einer landesweiten Richtlinie zur Inventarisierung und Bewertung von Anlagengütern.“*

Ein entsprechender Erlass zur Inventarisierung von Anlagegütern liegt vor.

- *„Der PLK sollte landesweit aufgebaut werden.“*

Ein landesweit nach einheitlichen Grundsätzen aufgebauter PLK liegt vor.

### **9.2 Folgenden Empfehlungen des LRH aus dem Prüfbericht zur KLR von 2004 wurde bedingt entsprochen**

- *„Beim Aufbau der neuen Kostenrechnungslösung (Firma B) sollten auch jene Dienststellen verpflichtend einbezogen werden, welche bisher mit dienststelleneigenen Lösungen gearbeitet haben.“*

Dieser Empfehlung wurde insofern entsprochen, als die Kostenrechnung in ein einheitliches EDV-System für das Landesrechnungswesen (Firma B) eingebunden ist. Die Erfassung der Kostenstelle erfolgt im Zuge der Kontierung zwingend für alle Dienststellen. Im Zuge der Überprüfung der Umsetzung in fünf Dienststellen des Landes hat der LRH festgestellt, dass entweder weiterhin parallele dienststelleneigene Kostenrechnungslösungen angewendet werden (z. B. System Leikor in der BBL Leibnitz) oder dass aufgrund eingeschränkter Auswertungsmöglichkeiten im landesweiten System (Firma B) die Kostenrechnungsberichte in einem eigenen Tabellenkalkulationsprogramm erstellt werden müssen (z. B. FA11B).

- *„Die Kostenträgerrechnung sollte landesweit anhand einer klaren betriebswirtschaftlichen Konzeption umgesetzt werden.*
- *Der LRH empfiehlt den Ausbau der reinen Kostenrechnung zu einem aussagekräftigen Managementinstrument auf Basis einer KLR.“*

Die mit 1. Jänner 2005 eingeführte Kostenrechnungssoftware (Firma B) umfasst auch die Möglichkeit einer Kostenträgerrechnung. Die in den fünf Dienststellen vom LRH vorgenommenen Stichproben ergaben, dass eine Kostenträgerrechnung nur zum Teil im System der Firma B umgesetzt worden ist. Der STED verfügt über eine ausgeprägte Kostenträgerrechnung, die BBL Leibnitz führt eine Kostenträgerrechnung („Fahrstreifenkilometer“) in einer eigenen Softwarelösung (Leikor) und nicht im Landesystem. Die FA11B verfügt zum Teil über eine Kostenträgerrechnung.

Eine landesweite KLR besteht nicht. Die Leistungen des PLK wurden noch nicht in das System als Kostenträger integriert.

- *„Aufgrund der mangelnden Umsetzung aus der KLR sollten die Möglichkeiten eines Controllings innerhalb der Steirischen Landesverwaltung evaluiert und die Rahmenbedingungen für ein Controlling geschaffen werden. Die Frage eines systemkonformen zentralen / dezentralen Controllings mit operativer / strategischer Ausrichtung sollte dabei im Mittelpunkt stehen.“*

Das Projekt „Controlling“ wird derzeit in neun Pilotdienststellen umgesetzt. Ein Controlling-Prototyp wurde erarbeitet.

Die landesweite Installierung eines einheitlichen Controllingsystems, die Einbindung von Controlling und der KLR in die Budgetierung des Landes sowie vor allem die Lösung der konkreten organisatorischen Umsetzung (zentral/dezentral) wurden noch nicht verwirklicht.

### 9.3 Folgende Empfehlungen des LRH aus der Prüfung des Jahres 2004 wurden bisher nicht umgesetzt

- *„Den Zielsetzungen des Projektes `Landesrechnungswesen-Neu` entsprechend empfiehlt der LRH eine verstärkte Einbindung der durch die Neuorganisation des Rechnungswesens frei werdenden Personalressourcen in die Aufgaben der KLR und des Controllings.“*

Die gemäß dem RSB vom 22. Dezember 2003 (Einführung „LRW-Neu“) prognostizierte Einsparung von 10 Dienstposten im landesweiten Betrieb des Rechnungswesens wurde nicht erreicht.

- *„Bei Umsetzung eines outputorientierten Budgetierungsverfahrens erscheint es mittelfristig sinnvoll, eine Plankostenrechnung als Ergänzung zur Ist-Kostenrechnung einzuführen.“*
- *„Vor einer allfälligen Einführung der Plankostenrechnung sollten die Einführung der Leistungsrechnung mit entsprechender Erfassung der Hauptleistungen sowie eine Umsetzung (Nutzung) der KLR sichergestellt werden.“*
- *„Der LRH empfiehlt die Erstellung eines integrierten, ganzheitlichen, betriebswirtschaftlich ökonomischen Konzeptes. Dieses Konzept sollte Elemente einer outputorientierten Budgetierung enthalten und somit der KLR eine Relevanz für die Zuweisung von Budgetmitteln übertragen.“*
- *„Im Rahmen eines ganzheitlichen integrierten betriebswirtschaftlichen Konzeptes sollte ein Controlling-Handbuch (aufbau- und ablauforganisatorisches Controlling – Regelwerk) erstellt werden.“*

Das vorliegende Konzept zur Einführung einer laufenden KLR sieht keine Plankostenrechnung vor.

Das Zielsystem der Verwaltungsreform („Wirkungsorientiertes Steuerungsmodell“) bzw. das vorliegende Controllingkonzept des Landes sehen eine outputorientierte Budgetierung noch nicht explizit vor. Die konkrete betriebswirtschaftliche Lösung eines outputorientierten Budgetierungsverfahrens ist noch ausständig.

Ein verpflichtend umzusetzendes allgemein gültiges betriebswirtschaftliches Konzept („KLR-Handbuch“) wurde bisher nicht beschlossen.

- *„Eine verstärkte interne Leistungsverrechnung auf Basis von Verrechnungssätzen ist anzustreben. Die Preisfestlegung der Verrechnungssätze hat nach klaren vorab festgelegten Grundsätzen zu erfolgen.“*

In der bestehenden laufenden Kostenrechnung (Firma B) werden Kosten intern zwar mittels Umlagen weiterverrechnet, eine interne Leistungsverrechnung auf Basis von Verrechnungssätzen besteht aber nicht.

Das vorliegende KLR-Modell aus dem Projekt Controlling sieht ebenfalls reine Umlageverfahren vor.

- *„Die Refinanzierungskosten des betriebsnotwendigen Vermögens (kalkulatorische Zinsen) sollten als eigener Kostenfaktor in die Kostenrechnung aufgenommen werden, wobei der kalkulatorische Zinssatz an einen Referenzsatz gebunden sein sollte (z. B. Sekundärmarktrendite).“*

Die Kostenart „kalkulatorische Zinsen“ besteht im derzeitigen Kostenrechnungssystem nicht. Somit fehlen die Kapitalkosten für die Beschaffung von Anlagegütern.

- *„Mittelfristig sollte in jenen Bereichen, in denen `marktäquivalente Kunden-Beziehungen` bestehen, eine periodische Deckungsbeitragsrechnung eingeführt werden.“*

Eine Deckungsbeitragsrechnung besteht derzeit nicht und ist auch nicht vorgesehen.

**Insgesamt zeigt sich, dass der laufende Kostenrechnungsbetrieb im System der Firma B eine geringe Relevanz hat.**

## **9.4 Zur Einmalkostenrechnung aus 2007**

Für die EKR wurden bewusst Durchschnittskosten herangezogen. Die Menge der zu kalkulierenden Leistungen basiert auf ex-post Schätzungen für das Jahr 2007, wobei das Projekt mit Oktober 2007 gestartet worden ist.

Unter Berücksichtigung des relativ kurzen Projektzeitraumes und des großen Projektumfanges ist es für den LRH nachvollziehbar, dass diese Ungenauigkeiten bewusst in Kauf genommen worden sind.

Die Erstellung der EKR war notwendig, um für das folgende Projekt der Aufgabenkritik die Kosten der Leistungserbringung zu kalkulieren. Die laufende Kostenrechnung des Landes (Firma B) war aufgrund der nicht umgesetzten Leistungsrechnung dazu nicht in der Lage.

Die EKR war somit ein Hilfsmittel zur Umsetzung der Aufgabenkritik, ersetzt aber nicht den notwendigen Aufbau einer laufenden KLR.

## 10. AUSBLICK

Aus der Sicht des LRH ist es notwendig, ein Steuerungssystem im Budgetierungsprozess zu schaffen, welches die wirtschaftliche Gebarung der Dienststellen misst, bewertet, darüber berichtet und letztendlich anhand dieser Kennzahlen Budgetmittel plant und freigibt. Basis der Budgetierung haben die geplanten Leistungen der Dienststellen zu sein (Outputorientierung).

Das Fehlen einer Outputorientierung kann im Zuge des Budgetierungsprozesses zu unwirtschaftlichen Schlussfolgerungen führen. Dienststellen, welche bereits in der Vergangenheit wirtschaftlich agierten und knapp budgetierten, werden durch pauschale Sparprogramme „benachteiligt“. Dienststellen, welche budgetär über ausreichende Reserven verfügen, können dagegen derartige Sparvorgaben leichter umsetzen.

Ein solches Steuerungs- und Budgetierungsinstrument bedarf daher einer mit der Buchhaltung des Landes abgestimmten KLR und eines entscheidungsrelevanten Berichtswesens, welches auf dieser aufbaut.

Ein wirkungsorientiertes Steuerungsmodell entspricht einer Steuerung mittels Zielvorgaben. Diese Ziele beinhalten auch Daten aus der KLR (Kosten-Leistungskennzahlen).

Aus der Sicht des LRH bedarf eine effektive KLR klarer Zielvorgaben. Ohne derartige Vorgaben könnte selbst bei einer landesweit geführten Leistungsrechnung nicht ausgeschlossen werden, dass diese zwar formal geführt wird, aber nicht den gewünschten Nutzen mit sich bringt. Ziele sind verbindlich zu vereinbaren, für Abweichungen muss es entsprechende Reaktionen und Konsequenzen geben.

Seit dem Inkrafttreten der Geschäftseinteilung des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung am 13. November 2010 wird das budgetorientierte Controlling in der Landesverwaltung samt der KLR von der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt wahrgenommen.

**Der LRH begrüßt die Übertragung der Zuständigkeit für die KLR und eines daraus abgeleiteten Budgetcontrollings an die für die Erstellung des Landeshaushaltes verantwortliche Dienststelle.**

Da die Anordnung einer KLR für die Dienststellen des Landes eine Angelegenheit des Inneren Dienstes ist und in den Zuständigkeitsbereich der Landesamtsdirektion fällt, bedarf eine derartige Kompetenzübertragung an die FA4A eines permanenten Abstimmungsprozesses zwischen der FA4A und der LAD. Auf das Wissen der bisher

für die Betreuung der KLR zuständigen FA4B - Landesbuchhaltung sollte im Zuge dieser Neuorganisation jedenfalls zurückgegriffen werden.

Ein vom LRH durchgeführter Organisationsvergleich der Kostenrechnung in den Österreichischen Bundesländern zeigt, dass eine effektive Umsetzung eines steuerungsrelevanten Controllings entsprechender zentraler Personalressourcen bedarf. Es ist hier durchschnittlich mit zwei bis drei zentralen Fachkräften zu rechnen. Diese Kosten sind im Verhältnis zur damit verbundenen Steigerung der Wirtschaftlichkeit im Budgetvollzug zu sehen.

Mit Frist zum 4. März 2011 endete eine interne Stellenausschreibung zur Aufnahme von drei Mitarbeitern für KLR- und Controllingaufgaben in der FA4A. Der Umfang dieser Personalmaßnahme deckt sich mit der Erkenntnis des LRH aus dem Bundesländervergleich.

#### **Stellungnahme des Herrn Landeshauptmannes Mag. Franz Voves:**

##### ***Zum Punkt 10. Ausblick:***

*Der 11. Absatz lautet: „Mit Frist zum 4. März 2011 endet eine interne Stellenausschreibung zur Aufnahme von drei Mitarbeitern für KLR- und Controllingaufgaben in der FA4A. Der Umfang dieser Personalmaßnahme deckt sich mit der Erkenntnis des LRH aus dem Bundesländervergleich.“*

*Dazu wird angemerkt, dass damit nicht sämtliche notwendige Controllingaufgaben innerhalb der FA4A abgedeckt werden, sondern nur ein Teil (KLR und Budgetcontrolling – wie weiter oben im Bericht differenziert dargestellt). Für die Aufgabenstellung des strategischen Controlling (d.i. das Controlling der übergeordneten Ziele, deren Erreichung und allfällige Weiterentwicklung), welches laut Geschäftseinteilung der LAD zugewiesen ist, müssen ebenfalls – auch zentrale – Ressourcen eingesetzt werden.*

Dezentrale Controllingaufgaben in den Dienststellen können von bereits vorhandenen Mitarbeitern betreut werden. Hier bedarf es allerdings entsprechender Schulungen.

Die zentral zuständigen Controlling-Mitarbeiter sollten bei der Implementierung möglichst frühzeitig mit einbezogen werden.

Der Bundesländervergleich zeigt auf, dass derzeit in noch keinem einzigen Österreichischen Bundesland die KLR bereits für ein durchgängiges und outputorientiertes Budgetierungsverfahren herangezogen wird.

Aus der Sicht des LRH sollte sich das Land Steiermark an der Haushaltsrechtsreform des Bundes orientieren.

Letztendlich ist es für eine effektive KLR entscheidend, dass diese steuerungsrelevant wird. Dies kann nur über die Verknüpfung mit dem Budgetvollzug gewährleistet werden.

Eine effiziente Führung der Landesverwaltung bedarf der Kenntnis betriebswirtschaftlicher Kennzahlen. Diesbezügliche Bemühungen im Zuge der Verwaltungsreform sind daher zu unterstützen.

Der LRH legte das Ergebnis seiner Überprüfung in den am 13. und 15. April 2011 abgehaltenen Schlussbesprechungen ausführlich dar.

Teilgenommen haben:

vom Büro der Frau Landesfinanzreferentin Landesrätin Dr. Bettina VOLLATH:	Mag. Birgit RAGGER
vom Büro des Herrn Landesrates Dr. Gerhard KURZMANN:	Mag. Doris HARY
von der LAD - Stabsstelle Verwaltungs- reform, Innovation und strategisches Projektmanagement:	Ing. Mag. Thomas HOFER
von der A1 - Zentrale Verwaltung und Europa:	Dr. Manfred LIND
von der FA1A - Organisation:	Mag. Renate SCHAFFER
von der FA1B - Informationstechnik:	Dipl.-Ing. Siegfried FRANK
von der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt:	Mag. Karl SORITZ
von der FA4B - Landesbuchhaltung:	Markus JAKSCH
von der FA11B - Soziale Betriebe Land Steiermark:	MMag. Dr. Esther KRISTANDL-PUTZ
von der Bezirkshauptmannschaft Fürstenfeld:	Dr. Beatrix PFEIFER Harald MAIERHOFER
von der FA18C - Straßenerhaltungsdienst:	Mag. Karl LAUTNER
von der Baubezirksleitung Leibnitz:	Dipl.-Ing. Wolfgang FEHLEISEN
vom Landesrechnungshof:	LRH-Dir. Dr. Johannes ANDRIEU Mag. Georg GRÜNWALD Mag. Robert HERLER Hannelore BRAUNEGGER



## 11. FESTSTELLUNGEN UND EMPFEHLUNGEN

Der Landesrechnungshof (LRH) hat im Zuge einer Follow-up-Prüfung die Umsetzung der Empfehlungen seines Berichtes zur Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) aus dem Jahr 2004 überprüft. Zugleich wurde die Weiterentwicklung seit 1. Jänner 2005 bzw. der gegenwärtige Stand der

### **Kosten- und Leistungsrechnung in der Steiermärkischen Landesverwaltung**

einer Betrachtung unterzogen.

**Nach Durchführung des Anhörungsverfahrens ergeben sich nachstehende Feststellungen und Empfehlungen:**

#### **In folgenden Bereichen wurden die Empfehlungen aus dem Prüfbericht des LRH von 2004 zur Gänze umgesetzt:**

- Im Zuge der Softwareumstellung im Jahr 2005 wurde eine Anlagenbuchhaltung eingeführt sowie eine Richtlinie zur Inventarisierung und Bewertung von Anlagegütern erlassen.
- Ein Produkt- und Leistungskatalog wurde landesweit aufgebaut.

#### **Bedingt umgesetzt wurden folgende Empfehlungen:**

- Es erfolgte 2005 eine landesweite Implementierung einer Kostenrechnung in einem einheitlichen EDV-System. Im Zuge der Kontierung besteht für alle Dienststellen eine zwingende Erfassung der Kostenstelle.  
Es werden aber weiterhin parallel dienststelleneigene Kostenrechnungslösungen angewendet. Weiters werden aufgrund eingeschränkter Auswertungsmöglichkeiten im landesweiten System Kostenstellenberichte in einem eigenen Tabellenkalkulationsprogramm erstellt.
- **Die derzeit vorgegebenen Standardberichte sind zum Teil unübersichtlich und entsprechen nicht den Nutzeranforderungen. Der LRH empfiehlt eine Neugestaltung dieser Standardberichte (Customizing) im Zuge des laufenden Verwaltungsreformprojektes („Controlling“).**

- Im landesweiten EDV-System wurde die Kostenträgerrechnung nur zum Teil umgesetzt. Trotz Abschlusses des Projektes zur Erstellung eines landesweiten Produkt- und Leistungskataloges (PLK) wird eine aussagekräftige Kostenträgerrechnung derzeit nur in ausgewählten Dienststellen geführt.  
Eine landesweite KLR besteht somit nicht. Die Leistungen des PLK wurden noch nicht in das System als Kostenträger integriert.
- Das Projekt „Controlling“ wird derzeit in neun Pilotdienststellen umgesetzt. Ein Controlling-Prototyp wurde erarbeitet.  
Die landesweite Installierung eines einheitlichen Controllingsystems, die Einbindung von Controlling und der KLR in die Budgetierung des Landes sowie vor allem die Lösung der konkreten organisatorischen Umsetzung (zentral/dezentral) wurden noch nicht verwirklicht.

**Keine Umsetzung erfolgte in folgenden Bereichen:**

- Die für das Projekt „Landesrechnungswesen-Neu“ prognostizierte Einsparung von 10 Dienstposten im landesweiten Betrieb des Rechnungswesens wurde nicht erreicht bzw. ist nicht nachvollziehbar. Die vom LRH empfohlene verstärkte Einbindung frei werdender Personalressourcen in die Aufgaben der KLR und des Controllings wurde nicht umgesetzt.
- Das vorliegende Konzept zur Einführung einer laufenden KLR sieht keine Plankostenrechnung vor.
- Das Zielsystem der Verwaltungsreform („Wirkungsorientiertes Steuerungsmodell“) bzw. das vorliegende Controllingkonzept des Landes sehen eine outputorientierte Budgetierung noch nicht explizit vor. Die konkrete betriebswirtschaftliche Lösung eines outputorientierten Budgetierungsverfahrens ist noch nicht realisiert.
- In der bestehenden laufenden Kostenrechnung werden Kosten intern mittels Umlagen weiterverrechnet. Eine interne Leistungsverrechnung auf Basis von Verrechnungssätzen besteht derzeit nicht und ist im vorliegenden KLR-Modell (Projekt Controlling) auch nicht vorgesehen.
- Die Kostenart „kalkulatorische Zinsen“ besteht im derzeitigen Kostenrechnungssystem nicht. Somit fehlen die Kapitalkosten für die Beschaffung von Anlagegütern.

- Ein für alle Dienststellen verpflichtend umzusetzendes allgemein gültiges betriebswirtschaftliches Konzept („KLR-Handbuch“) wurde bisher nicht beschlossen.
- **Anhand eines Kostenrechnungshandbuches sollten der Kostenartenplan (z.B. kalkulatorische Kosten) und die Kostenartengruppen aktualisiert werden. Kalkulationsverfahren zur Berechnung der Selbstkosten sollten ebenso wie die Bezugsgrößen für eine Leistungsverrechnung definiert werden.**
- In Bereichen mit `marktäquivalenter Kunden-Beziehung` besteht derzeit keine Erfolgsrechnung. Eine Einführung derselben ist auch nicht vorgesehen.

#### **Zur Effektivität der laufenden Landeskostenrechnung:**

- Insgesamt zeigt sich, dass der laufende Kostenrechnungsbetrieb des Landes derzeit noch eine geringe Relevanz hat.
- Der LRH befürwortet grundsätzlich die Bestrebungen des Landes nach dem Muster der Haushaltsrechtsreform des Bundes. Die KLR stellt für die Umsetzung der Reform des Haushaltswesens (des Bundes) ein wesentliches Basisinstrument dar.
- Eine effektive KLR bedarf klarer Zielvorgaben. Ohne derartige Vorgaben könnte selbst bei einer landesweit geführten Leistungsrechnung nicht ausgeschlossen werden, dass dieses zwar formal geführt wird, aber nicht den gewünschten Nutzen mit sich bringt.
- **Ziele sind verbindlich zu vereinbaren, für Abweichungen muss es entsprechende Reaktionen geben.**
- Für die Festlegung der Budgetmittel ist in einem outputorientierten Budgetierungsprozess die konkrete Leistungserbringung (Menge der geplanten Leistungen mal Preis der Leistungsfaktoren) heranzuziehen.
- **Es ist daher notwendig ein Steuerungssystem im Budgetierungsprozess zu schaffen, welches die wirtschaftliche Gebarung der Dienststellen misst, bewertet, darüber berichtet und letztendlich anhand dieser Kennzahlen Budgetmittel plant (Zielvorgaben) und frei gibt. Basis der Budgetierung haben die geplanten Leistungen der Dienststellen zu sein (Output-Orientierung).**

**Ein derartiges Steuerungs- und Budgetierungsinstrument bedarf einer mit der Buchhaltung des Landes abgestimmten KLR und eines entscheidungsrelevanten Berichtswesens, welches auf der KLR aufbaut.**

- **Ohne eine Einbindung in das Budgetierungsverfahren ist die Führung einer KLR weder effizient noch effektiv.**
- In einem Protokoll des Projektteams zur Aufgabenkritik wurde bereits festgehalten, dass eine Einbindung der Kostenträgerrechnung in den Budgetierungsprozess anzustreben sei.
  - **Der LRH empfiehlt in der Weiterentwicklung der KLR auf die vorliegenden Erkenntnisse aus dem Projekt Controlling aufzubauen.**
  - **Diesbezügliche Bemühungen im Zuge der laufenden Verwaltungsreform sollten bestmöglich unterstützt werden.**
  - **Der Aufbau sollte einerseits nicht zu komplex erfolgen, andererseits sind unzulässige Vereinfachungen zu vermeiden. Letztendlich muss die Steuerungsrelevanz der KLR im Vordergrund stehen.**
- Die KLR wird in den fünf in der Stichprobe untersuchten Dienststellen nur in einem geringen Ausmaß zur Verrechnung von Leistungen an Dritte herangezogen.

#### **Zur Organisation der laufenden Landeskostenrechnung:**

- Der LRH erachtet die Implementierung der KLR und des daraus abgeleiteten Finanzcontrollings in der für die Budgetierung des Landes verantwortlichen Dienststelle, der FA4A - Finanzen und Landeshaushalt, als sinnvoll.
  - **Der LRH empfiehlt, diese per Geschäftseinteilung festgelegte Kompetenzübertragung an die FA4A in weiterer Folge zu einem outputorientierten Budgetierungssystem auszubauen. Die KLR sollte die Grundlage für diese Form der Budgetierung sein.**
- Die mit 13. November 2010 in Kraft getretene Geschäftseinteilung des Amtes der Stmk. Landesregierung entspricht mit der Aufteilung in ein operatives (FA4A) und ein strategisches Controlling (LAD) aufbauorganisatorisch bereits weitgehend den Empfehlungen des LRH.

- **Da organisatorische Anordnungen für die Dienststellen des Landes im Rahmen des Aufbaues einer Kostenrechnung und eines Controllings eine Angelegenheit des Inneren Dienstes sind und in den Zuständigkeitsbereich der Landesamtsdirektion fallen, bedarf eine derartige Kompetenzübertragung an die FA4A eines permanenten Abstimmungsprozesses zwischen der FA4A und der LAD.**
- Eine effektive Umsetzung eines steuerungsrelevanten Controllings bedarf entsprechender zentraler Personalressourcen. Es ist hier durchschnittlich mit zwei bis drei zentralen Fachkräften zu rechnen. Diese Kosten sind im Verhältnis zur damit verbundenen Steigerung der Wirtschaftlichkeit im Budgetvollzug zu sehen.
- Der Umfang der ausgeschriebenen neuen Stellen für KLR- und Controllingaufgaben in der FA4A deckt sich mit den Erkenntnissen des LRH.
- Dezentrale Controllingaufgaben in den Dienststellen können von bereits vorhandenen Mitarbeitern betreut werden. Hier bedarf es allerdings entsprechender Schulungen.

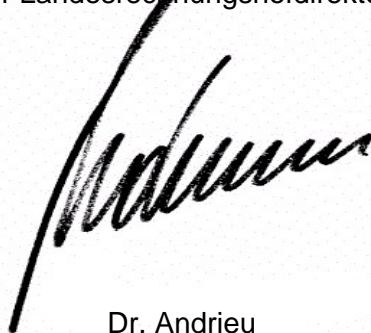
#### **Zur Umsetzung in ausgewählten Dienststellen des Landes:**

- In den überprüften Dienststellen wird die landesweite Kostenrechnung zum Teil nicht bzw. nur eingeschränkt genutzt.
- Ebenso gibt es in den überprüften Dienststellen zum Teil Abweichungen vom landesweiten System im betriebswirtschaftlichen Aufbau der KLR als auch in den verwendeten Softwarelösungen.
- **Empfehlenswert und für die gesamten Dienststellen, Betriebe und Beteiligungen des Landes vorbildlich ist insbesondere die Kosten- und Leistungserfassung des Straßenerhaltungsdienstes je Fahrzeug.**
- **Der LRH empfiehlt, auch bei allfälligen Ausgliederungen aus Gründen der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit die Kompatibilität und mögliche Nutzbarkeit von bereits für die Landesverwaltung angeschafften IT-Programmen zu prüfen.**
- **Weiters empfiehlt der LRH den zuständigen Landesdienststellen, bei der Anschaffung von wesentlichen Softwarelösungen auf das Wissen von jenen Landesbetrieben und Beteiligungen zurückzugreifen, welche bereits diese Software eingeführt haben.**

**Zur Einmalkostenrechnung 2007 und zum Produktkatalog:**

- Die Erstellung einer Einmalkostenrechnung (EKR) wurde Ende 2007 vorgezogen, um in relativ kurzer Zeit Ergebnisse, Kostenträgerkalkulationen und Kennzahlen für die Aufgabenkritik zur Verfügung zu stellen. Die laufende Kostenrechnung des Landes konnte die dafür notwendigen Daten, insbesondere aufgrund der fehlenden Kostenträgerrechnung, nicht liefern.  
Die EKR als grobe Bestandsaufnahme und Kalkulation der Kosten- und Leistungsbeziehungen des Jahres 2007 ersetzt nicht eine laufende KLR.
- Für die EKR sind bewusst Durchschnittskosten herangezogen worden. Die Menge der zu kalkulierenden Leistungen basiert auf ex-post Schätzungen für das Jahr 2007, wobei das Projekt mit Oktober 2007 gestartet worden ist.
- Unter Berücksichtigung des relativ kurzen Projektzeitraumes und des großen Projektumfanges ist es für den LRH nachvollziehbar, dass diese Ungenauigkeiten bewusst in Kauf genommen worden sind.
- Die vom LRH durchgeführten Stichproben zeigten, dass manche Dienststellen aufgrund fehlender Aufzeichnungen die Leistungen für die Auswertung der EKR im Nachhinein nur grob schätzen konnten.
- Der landesweite Produkt- und Leistungskatalog wurde für die Erstellung der EKR (März 2008) bereits herangezogen.
- **Der LRH empfiehlt, sich künftig bei der Definition der Kostenträger an den Produkt- und Leistungskatalog zu halten. Gegebenenfalls sind die Leistungen im Katalog neu zu definieren bzw. anzupassen. Parallelsysteme sind zu vermeiden.**

Graz, am 7. Juli 2011  
Der Landesrechnungshofdirektor:



Dr. Andrieu