

BAYERISCHES STAATSIKITUT FÜR HOCHSCHULFORSCHUNG UND
HOCHSCHULPLANUNG

IHF, 80538 MÜNCHEN, PRINZREGENTENSTR. 24

Leiter: Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper
Telefon (089) 21234-405
Telefax (089) 21234-450
E-Mail: hku@ihf.uni-muenchen.de

Herrn
Ministerialdirigent Rölz
Bayerisches Staatsministerium
für Wissenschaft, Forschung und Kunst
Salvatorstr. 2
80327 München

München, 29. Juli 2002/K/gg

Betr.: KLR-Rahmenkonzept für den Freistaat Bayern

Sehr geehrter Herr Rölz,

Sie hatten das Bayerische Staatsinstitut für Hochschulforschung und Hochschulplanung mit Schreiben vom 23.4.2002 gebeten, die Einführung einer KLR zu prüfen. Darauf habe ich Ihnen schon geantwortet. Da die KLR zu meinen wissenschaftlichen Zentralgebieten gehört und ich im Hochschulbereich seit längerem versuche, die Entwicklung in vernünftige Bahnen zu lenken, habe ich das uns übersandte Konzept einer ersten Prüfung unterzogen. Auch wenn ich das Grundkonzept für angemessen halte, habe ich doch eine Reihe von Fehlern und problematischen Empfehlungen gefunden, die ich Ihnen beiliegend zusammengestellt habe. Sie lassen erkennen, dass dieses Konzept zu Teilen eine zu wenig durchgearbeitete Übertragung aus der Wirtschaftspraxis und der Literatur darstellt.

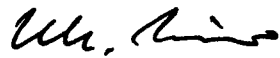
Mir war schon in dem Vermerk Nr. A2-H1400-8/345 zur Einführung einer KLR, der mir freundlicherweise von Herrn MR Willisch zur Verfügung gestellt worden war, der Satz aufgefallen „Um das Konzept zur Einführung der KLR in der Bayerischen Staatsverwaltung nicht auf der Basis theoretischer Grundlagen und Kenntnisse aufbauen zu müssen, wurden in einigen Ressorts Pilotprojekte zur Einführung mit Unterstützung der Beratungsfirma KPMG (richtig: KPMG) eingerichtet (nicht in Ihrem Haus). Es ist schon verwunderlich, dass sich das Land bewusst nicht des an seinen Hochschulen verfügbaren Sachverständs bedient und lieber teure Beratungsfirmen zahlt. Das Ergebnis deutet darauf hin, dass dann doch viel aus den von uns verfassten Lehrbüchern abgeschrieben ist, zumal die Bearbeiter von KPMG auch bei uns ausgebildet worden sind. Bei meinem Gespräch als Leiter des IHF mit Herrn Dr. Quint am 23.7.2002 habe ich das Thema kurz angesprochen. Auch er ist der Meinung,

dass es sich hier um ein wichtiges Projekt handelt. Zudem haben wir in den Hochschulen schon recht viel Erfahrung in der Einrichtung einer KLR gesammelt.

Aus diesen Gründen wäre ich Ihnen dankbar, wenn Sie meine kritischen Hinweise an die geeigneten Stellen und Personen weitergeben könnten und darauf hinwirken würden, dass im weiteren Vollzug dieser Sache die im öffentlichen Bereich vorhandenen Kenntnisse und Erfahrungen genutzt würden.

Mit freundlichen Grüßen bin ich

Ihr

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Ulrich Küpper', written in a cursive style.

Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper

BAYERISCHES STAATSWINSTITUT FÜR HOCHSCHULFORSCHUNG UND
HOCHSCHULPLANUNG

IHF, 80538 MÜNCHEN, PRINZREGENTENSTR. 24

Leiter: Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper
Telefon (089) 21234-405
Telefax (089) 21234-450
Sekretariat@ihf.bayern.de

Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper
Institut für Produktionswirtschaft und Controlling
Universität München
Bemerkungen zu dem KLR-Rahmenkonzept für den Freistaat Bayern

1 KLR Ziele

S. 5

Da „sämtliche Kosten ... auf die Kostenträger verrechnet werden“, wäre ein Hinweis sinnvoll, daß dem System einer Vollkostenrechnung gefolgt wird.

Eine periodengerechte Ergebnisermittlung kann grundsätzlich nicht erreicht werden. Zudem ist aber völlig unklar, wie man im durch die Empfehlungen angesprochenen öffentlichen Bereich überhaupt ein monetäres Ergebnis ermitteln will. Dies kommt auch in dem Hinweis auf S. 7 zum Ausdruck, daß für viele seiner Produkte kein Markt existiert. Es fehlt an den für eine Ergebnisermittlung erforderlichen Erlösen.

2.2 Kosten- und Erlösartenplan

S. 9

Es fehlt eine Klärung der Begriffe Leistungen und Erlöse. Insbesondere für den öffentlichen Bereich wäre es völlig verwirrend, Erlöse und Leistungen synonym zu verwenden. Entsprechend der modernen betriebswirtschaftlichen Begriffsbildung ist es zweckmäßig, das Wort Erlös für die monetär bewertete Gütererzeugung und das Wort Leistung für die mengenmäßige Kennzeichnung entstandener Güter zu verwenden. Insofern ist die Begriffsbildung im Konzept richtig angelegt. Es ist passend, im öffentlichen Bereich von (wertmäßiger) Kosten- und (mengenmäßiger) Leistungsrechnung zu sprechen und für monetär bewertete Leistungen das Wort Erlös zu verwenden. Das sollte aber klar abgegrenzt werden.

S. 14 unten

Noch weniger als ein periodengerechtes kann es ein verursachungsgerechtes Periodenergebnis geben. Fixe Perioden-Gemeinkosten wie Zeitabschreibungen lassen sich in keinem Fall verursachungsgerecht zuordnen. Derartig verkehrte Forderungen sollten unter allen Umständen vermieden werden. Ihre Zuordnung kann nur zweckgemäß erfolgen.

S 16

Die entsprechende Formulierung in bezug auf Investition und deren perioden- sowie verursachungsgerechte Zuordnung ist falsch.

3.2. Methodik der Kostenstellenbildung

S. 19

Die Aussage „So wenig Kostenstellen wie möglich und soviel wie nötig“ ist völlig nichtssagend, sie wäre deshalb zu vermeiden.

4.1. Produkte

S. 21

Die Definition von Produkt ist mehr als akademisch; so etwas würde Hochschullehrern in Lehrbüchern angekreidet. In diesem Zusammenhang erscheint sie wenig zweckmäßig.

S. 24

Warum wird in bezug auf KLR-Software auf einmal von Aufwand statt von Kosten gesprochen?

S. 25

Produktbereich aus Abb. 4 fehlt in der verbalen Beschreibung

S. 25 f.

Die Vorgehensweise der Produktbildung ist zu detailliert und verursacht ggf. zu hohe Kosten.

S. 27

Bei Veränderung des Produktkatalogs ist von Aufwand statt von Kosten die Rede.

4.3. Prozesse

S. 28

Dieser Abschnitt sagt wenig, die Prozeßkostenrechnung wird nicht deutlich. Da sie nicht eingeführt werden soll, wird die Zweckmäßigkeit dieser Ausführungen nicht erkennbar. Später sollten dann Prozesse ausführlich und verständlich gekennzeichnet werden.

4.4.1 Quantitative Kennzahlen

Kennzahlen haben insb. in einer Kosten- und Leistungsrechnung im öffentlichen Bereich eine viel weitergehende Bedeutung, vor allem auch als Maße für Leistungen und für Erfolge als Relationen von mengenmäßigen Output- und monetären Inputgrößen. Deshalb ist ihre Kennzeichnung an dieser Stelle zu eng und irreführend.

Zudem gibt es keine qualitativen Kennzahlen, deshalb ist es fehlerhaft von quantitativen Kennzahlen zu sprechen.

Insgesamt sagt der Abschnitt über Kennzahlen sehr wenig.

S. 29

Daß absolute Kennzahlen eine begrenzte Aussagekraft hätte, gilt nicht generell. Periodengewinn oder Marktwert sind absolute Zahlen und haben einen wichtigeren und damit größeren Aussagewert in der Wirtschaft als fast alle anderen Kennzahlen.

Der gesamte Abschnitt 4.4 ist im Hinblick auf die Produktkennzeichnung wenig aussagefähig. Wesentlich zweckmäßiger wäre eine Kennzeichnung von Produkten nach qualitativen und quantitativen Merkmalen sowie ihre klare Differenzierung nach materiellen Gütern und Dienstleistungen.

5.2.2. Arten kalkulatorischer Kosten

S. 38

Ein Einbeziehung kalkulatorischer Wagniskosten ist problematisch. Sie beruhen auf einem früheren Kostenverständnis, da Risiken heute viel mehr über Zinsen und Kapitalmarktgesichtspunkte begründet werden. Im öffentlichen Bereich findet zudem häufig ein interner Risikoausgleich statt. Eine fundierte Begründung und damit Bestimmung von Wagniskosten erscheint schwer möglich.

Deshalb ist es richtig, wenn auf S. 49 festgelegt wird, daß kalkulatorische Wagniskosten zumindest gegenwärtig nicht berücksichtigt werden. Dann sind aber auch längerer Ausführungen zu ihnen gegenwärtig überflüssig.

S. 43

Ich habe nicht gefunden, daß „Erfassungswerte“ irgendwo gekennzeichnet werden.

S. 44

Bei Alt 2 muß es „kalkulatorischer Abschreibungen und kalkulatorischer Zinsen“ heißen.

S. 48

Für eine verfahrensbedingte Ungenauigkeit sind die Materialbestände wichtiger als der Materialkostenanteil.

6.1. Grundsätze der Kostenverrechnung

S. 50

Abschnitt 1 und Abschnitt 2 enthalten einen Widerspruch. Zuerst heißt es, daß es bei Gemeinkosten keine direkte Zuordnungsmöglichkeit zu Kostenträgern feststellen läßt, dann daß kostenträgerbezogen Gemeinkosten mit Hilfe direkter Bezugsgrößen auf Produkte usw. verrechnet werden können. Entweder ist das falsch, oder wird sprachlich in schwer verständlicher Weise zwischen Zuordnung und Verrechnung unterschieden.

6.2 Rechnungsschritte

S. 51 Die Erstellung von Druckerzeugnissen ist eigentlich ein Prozeß, erst die Druckerzeugnisse sind das interne Produkt

S. 52 letzter Absatz: es muß „eines aktivierungsfähigen nicht abnutzbaren Vermögensgegenstands“ heißen.

S. 53 oben

Es muß Abschreibung in den Folgeperioden heißen, da in der ersten Periode den Kosten schon noch Ausgaben gegenüberstehen.

7 Kostenträgerrechnung

S. 65

Die Beschreibung der Zuschlagskalkulation ist wenig klar.

S. 67

Was soll die (möglicherweise so bei Schweitzer/Küpper, Systeme der Kosten- und Erlösrechnung einfach abgeschriebene) Formulierung, durch Einbeziehung der Erlösseite lasse sich eine Kostenträgerzeitrechnung zu einer kalk. Erfolgsrechnung

ausbauen. Da es im öffentlichen Bereich häufig an entsprechenden Erlösen und insb. an Markterlösen fehlt, ist eine monetäre Erfolgsrechnung für sie nicht aufstellbar. Eine Erfolgsrechnung für non-profit-Unternehmen ist viel zu problematisch, als daß man hier so einfach darüber schreiben dürfte. Das kann nur zur Irreführung der Anwender dienen.

S. 69

Die Beschreibung der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung ist zu dürftig. Vor allem müßte man angeben, wann sie im öffentlichen Bereich sinnvoll sein könnte. Problematisch ist ihre unkommentierte Einführung in einer Vollkostenrechnung, die nicht auf der Trennung fixer und variabler Kosten basiert.

Die Fußnote auf S. 69 ist völlig überflüssig, da keine relative Einzelkostenrechnung durchgeführt wird und es mehrstufige Deckungsbeitragsrechnungen auch in anderen Systemen gibt.

7. Planung ...

S 74

Wenn eine Kostenplanung empfohlen wird, sollte auch etwas zu Kostenkontrolle und Abweichungsanalyse ausgeführt werden.

Im Einführungsstadium wäre es sicher besser, überhaupt nichts zu Kostenplanung und -kontrolle aufzunehmen, da dies in diesem Stadium verfrüht erscheint.

8 Innerbetr. LV

S. 76

In die Kosten(ver)rechnung gehen Kosten, keine Aufwendungen ein. Begriffliche Klarheit ist auch für dieses Rechnungssystem wichtig, gerade im öffentlichen Bereich, in dem viele Juristen tätig sind.

10. Berichtswesen

S. 88

Mit entscheidungsabhängigen, ausgabewirksam u.a. werden auf einmal Kostenbegriffe eingeführt, die zuvor nicht erläutert worden sind. Wie sollen die Verwaltungen dann damit zurechtkommen?