

**Der Präsident des  
Niedersächsischen Landesrechnungshofs**

**- Überörtliche Kommunalprüfung -**

**Prüfungsmitteilung**

**Stadt Emden -**

**Steuerungsinstrumente bei grö-  
ßeren kommunalen Einheiten**

Übersandt an

- Stadt Emden
- Niedersächsisches Ministerium für Inneres und Sport

Hildesheim, 07.04.2015

Az.: 6.3-10712-111-402000/3-14



**Niedersachsen**

## Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Kurzfassung der Prüfungsergebnisse.....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Prüfungsgegenstand und Durchführung der Prüfung .....</b>	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Allgemeine Feststellungen.....</b>	<b>5</b>
3.1	Allgemeines Prüfungsfazit.....	5
3.2	Organisation der Verwaltungssteuerung .....	6
3.3	Einführungsstand und Nutzung der Verwaltungssteuerung.....	7
3.3.1	Strategische Ausrichtung .....	7
3.3.2	Produkte, Produktziele und Produktkennzahlen.....	8
3.3.3	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) .....	12
3.3.4	Controlling und Berichtswesen.....	12
3.3.5	Dezentrale Ressourcenverantwortung .....	13
3.4	Analyse von Aufwand und Nutzen.....	14
<b>4</b>	<b>Individuelle Feststellungen für die Stadt Emden .....</b>	<b>15</b>
4.1	Organisation der Verwaltungssteuerung .....	15
4.2	Einführungsstand und Nutzung der Verwaltungssteuerung.....	15
4.3	Örtliche Steuerungsansätze und Optimierungspotenziale .....	16
4.3.1	Strategische Ausrichtung .....	16
4.3.2	Produkte, Produktziele und Produktkennzahlen.....	16
4.3.3	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) .....	19
4.3.4	Controlling und Berichtswesen.....	19
4.3.5	Dezentrale Ressourcenverantwortung .....	20

## Abkürzungsverzeichnis

FSP	Finanzstatusprüfungen
GemHKVO	Gemeindehaushalts- und Kassenverordnung
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
NKR	Neuen Kommunalen Rechnungswesen
NKomVG	Niedersächsisches Kommunalverfassungsgesetz
S.M.A.R.T	spezifisch“, „messbar“, „angemessen“, „realistisch“ und „terminiert“

## 1 Kurzfassung der Prüfungsergebnisse

Gegenstand meiner Erhebungen bei der Stadt Emden war es, den Stand der Einführung und Anwendung der Steuerungsinstrumente zum NKR festzustellen. Die Pflicht zur Einführung ergab sich für die Stadt aus den Vorschriften der GemHKVO. Außerdem versprach ich mir sachgerechte Ansätze für Umsetzungsempfehlungen für andere größere Kommunen.

- Die Stadt Emden beschrieb sich hinsichtlich des Einführungsstands der von mir untersuchten Steuerungsinstrumente zu Recht als weit fortgeschritten. Sie stellte den Steuerungskreislauf her. Die Stadt ermöglichte mit der Organisation der Steuerungsunterstützung die Gesamtsteuerung der Kernverwaltung und des Stadtkonzerns. Sie tat es nur noch nicht konsequent genug.
- Ich befürworte, dass sich die Stadt bei ihrer Arbeit mit Zielen auf drei strategische „Top- Ziele“ und nur einen Zielstrang konzentrierte. Zur Unterstützung der Top-Ziele setzte die Stadt weitere Ziele (Oberziele, Fachdienstziele, Produktziele) und versah sie mit Kennzahlen. Der Zweck der Ober- und Fachdienstziele erschloss sich mir nicht. Um Fehlinterpretationen zu vermeiden, könnte die Stadt die Kennzahlen auf ihre Zweckmäßigkeit hin überprüfen.
- Die Kostenrechnung der Stadt Emden genügte als Steuerungsinstrument höchsten Ansprüchen.
- Mit den Ergebnissen des zentralen Controllings und Berichtswesens konnten die politischen Entscheidungsgremien und der Verwaltungsvorstand finanziellen Umsteuerungsbedarf unterjährig erkennen, fachlichen Umsteuerungsbedarf hingegen noch nicht. Ein aggregiertes Berichtswesen zu den Produktzielen würde ihnen das ermöglichen.
- Zur Steuerung der dezentralen Ressourcenverantwortung fasste die Stadt einzelne Positionen der Produkte eines Teilhaushalts zusammen. Sie bildete aus diesen Positionen vier Budgets. Da Budgets nach § 4 Abs. 3 GemHKVO mindestens aus ganzen Produkten zu bilden sind, halte ich die Budgetbildung der Stadt für unzulässig.

## 2 Prüfungsgegenstand und Durchführung der Prüfung

Die niedersächsischen Kommunen stellten ihre vormals kameralen Haushalte spätestens bis zum Haushaltsjahr 2012 auf doppische Haushalte nach dem NKR um. Meine jüngsten, überörtlichen Finanzstatusprüfungen ergaben, dass die Kommunen der Umstellung des Rechnungsstils hin zur „Doppik“ eindeutig den Vorrang einräumten. Die notwendige Umgestaltung und Anpassung ihrer Verwaltungssteuerung stellten sie dabei zurück. Vereinzelt stellte ich fest, dass Kommunen abweichend von den in den §§ 21 und 4 Abs. 7 GemHKVO vorgegebenen Steuerungsinstrumenten alternative Wege suchten, um veränderten Steuerungsbedarf wirkungsvoll und wirtschaftlich zu decken. Dies veranlasste mich, den Umsetzungsstand, die Ausprägung und mögliche Variationsbreiten bei den (neuen) Steuerungsinstrumenten zu prüfen. Ich begann damit bei größeren kommunalen Einheiten.

Mittels vergleichender Orientierungsprüfungen untersuchte ich themenorientiert Strukturen der Steuerung und Organisation bei fünf größeren Kommunen. Mit Ausnahme der Auftaktprüfung erfolgte deren Auswahl nach den Ergebnissen einer Vorabfrage zum Umsetzungsstand der Steuerungsinstrumente des NKR sowie nach entsprechenden Erkenntnissen aus meinen bisherigen Finanzstatusprüfungen. Bei der Bewertung meiner Feststellungen sowie bei meinen Schlussfolgerungen zum allgemeinen Prüfungsergebnis berücksichtigte ich auch die Ergebnisse der o. a. Vorabfrage. Hierbei nahm ich eine der geprüften Kommunen aufgrund der Ergebnisse der örtlichen Prüfung aus dem Vergleich.

Ich prüfte den Landkreis Grafschaft Bentheim, die kreisfreien Städte Emden und Osnabrück sowie die selbstständigen Gemeinden Stadt Seelze und Hansestadt Stade.

Die örtlichen Erhebungen fanden im Zeitraum von Mai bis Juli 2014 statt. Die Stadt Emden hatte nach Übersendung des Entwurfs der Prüfungsmitteilung im schriftlichen Verfahren die Gelegenheit zur Stellungnahme. Hiervon hat die Stadt keinen Gebrauch gemacht.

### **3 Allgemeine Feststellungen**

#### **3.1 Allgemeines Prüfungsfazit**

Die Abfragen bei mehr als 100 weiteren größeren Kommunen ergab eine sehr heterogene Umsetzung der nach der GemHKVO geforderten Steuerungsinstrumente, sowohl hinsichtlich des Umsetzungsstands als auch hinsichtlich der Umsetzungsformen.

Insgesamt stellte ich bei den vor Ort geprüften Kommunen einen guten Umsetzungsstand bei der Einführung und Anwendung der Steuerungsinstrumente des NKR fest.

Bei den einzelnen Steuerungsinstrumenten unterschied sich der Umsetzungsstand zum Teil jedoch deutlich. Dies nicht nur zwischen, sondern auch innerhalb der geprüften Kommunen selbst. Einzelne Kommunen forcierten die Einführung und Anwendung bestimmter Steuerungsinstrumente, wobei sie andere vernachlässigten oder bewusst auf deren Einsatz verzichteten. Die Kommunen hatten sich weder mit dem Aufwand noch mit dem tatsächlichen Nutzen ihrer individuellen Steuerungslösung selbstkritisch auseinandergesetzt. Nur die zweckbestimmte Anwendung aller Steuerungsinstrumente führt zu einem effektiven und schließlich effizient funktionierenden Steuerungskreislauf.

Dies ließ mich zu dem Schluss kommen, dass landesweit noch Optimierungsbedarf besteht. Dieser kann nach meiner Erkenntnis auf verschiedenen Wegen befriedigt werden:

Der Ordnungsgeber könnte die §§ 21 und 4 Abs. 7 GemHKVO präzisieren, um Fehlinterpretationen zu vermeiden.

Die Kommunen sollten sich intensiver und mit konkretem Bezug zu ihrer Verwaltung mit dem Zweck und der Funktionsweise der neuen Steuerung auseinandersetzen. Dabei sollte sich die Steuerung auf die zu bestimmenden wesentlichen Produkte konzentrieren. Für notwendig halte ich hierbei, dass die Kommunen ihre individuellen örtlichen Bedürfnisse im Sinne von § 21 Abs. 1 GemHKVO analysieren und diese für sich verbindlich definieren. Sie sollten Umfang und Tiefe

ihrer Steuerung hieran ausrichten sowie Steuerungsaufwand und -nutzen regelmäßig evaluieren.

Allein mit der organisatorischen Ansiedlung der Steuerungsunterstützung an die Verwaltungsspitze können Kommunen ihr Steuerungsinteresse ausdrücken. Größere Kommunen sollten nicht nur die Steuerung des Haushalts, sondern auch die Wirkung des Verwaltungshandelns und die Konzernsteuerung in den Fokus stellen.

Die Kommunen sollten ihre strategischen Ziele hinsichtlich der Anzahl, der Steuerbarkeit der Eindeutigkeit und der Evaluierungsmöglichkeit überprüfen.

Der Verordnungsgeber definiert in § 59 Ziffer 19 GemHKVO, was Budgets im Sinne des § 4 Abs. 3 GemHKVO sind. Die Kommunen sollten ihre Budgets auf die Merkmale der gesetzlichen Definition hin überprüfen. Interne Deckungskreise sollten den Handlungsspielraum der Budgetverantwortlichen möglichst wenig einschränken.

Die Arbeit mit Steuerungsinstrumenten verursacht Aufwand. Der durchschnittliche Steuerungsaufwand lag bei den geprüften Kommunen bei 735 € pro Vollzeitstelle. Um das richtige Maß für den Aufwand zu finden, sollten die Kommunen ihre örtlichen Bedürfnisse im Sinne des § 21 Abs. 1 GemHKVO definieren.

### **3.2 Organisation der Verwaltungssteuerung**

Die geprüften Kommunen organisierten die Unterstützungsaufgaben für die Verwaltungssteuerung unterschiedlich. Zu diesen Aufgaben zählte ich die Unterstützung der Arbeit mit Zielen, die Auswertung der Verwaltungsergebnisse sowie die Unterstützung der Konzernsteuerung. Zur einen Hälfte übertrugen sie diese Zuständigkeiten an die für Finanzen zuständige Organisationseinheit. Sie betteten sie somit in die Linienorganisation ein. Die andere Hälfte richtete eine Organisationseinheit mit Stabstellenfunktion ein und ordnete sie unmittelbar der Behördenleitung (Verwaltungsvorstand) zu. Ich stellte inhaltliche Unterschiede bei diesen Organisationsmodellen fest. War die für Finanzen verantwortliche Organisationseinheit zuständig überwog die Auswertung der Finanzziele und Finanzergebnisse. War die Stabsstelle zuständig überwog die Auswertung fachlicher Wirkungsziele.

Alle fünf Kommunen setzten zur Steuerungsunterstützung ein Controlling ein. Sie nahmen die Controllingaufgaben auch dezentral wahr. Die Ergebnisse der dezentralen Unterstützungseinheiten erreichten die Behördenleitung teilweise nicht.

Die dezentrale Steuerungsunterstützung erfolgte teilweise auf verschiedenen Hierarchieebenen, dies auch innerhalb derselben Verwaltung. Unterschiedliche Bearbeitungstiefen führen zu unterschiedlichem Aufwand. Den tatsächlichen Aufwand und Nutzen stellten die Kommunen nicht fest.

Im Zeichen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens kommt der Konzernsteuerung (Kernhaushalt und Beteiligungen) große Bedeutung zu. Ich stellte diesbezüglich organisatorische Unterschiede fest. Zwei der vor Ort geprüften Kommunen ordneten das Beteiligungsmanagement ihren zentralen Unterstützungseinheiten zu. Sie schufen zumindest die organisatorischen Grundlagen für die Konzernsteuerung, nutzen sie jedoch noch nicht vollständig. Bei keiner geprüften Kommune konnte ich feststellen, dass sie ihren Kernhaushalt und die Ausgliederungen in einem System steuerten.

### **3.3 Einführungsstand und Nutzung der Verwaltungssteuerung**

#### **3.3.1 Strategische Ausrichtung**

Von den 113 abgefragten Kommunen formulierten 25 ihre strategischen Ausrichtungen nicht. Die verbleibenden Kommunen taten dies in unterschiedlichen Formen, Variationen und Ausprägungen.

Die von mir geprüften Kommunen zählten zu den 25 Kommunen, die ihre strategischen Ausrichtungen formulierten. Sie unterschieden sich aber in ihrer Entstehung und Eindeutigkeit. Einzelne Kommunalverwaltungen schlugen den politischen Entscheidungsgremien strategische Ziele vor, über die diese anschließend berieten und beschlossen. Politische Gremien anderer Kommunen ergriffen die Initiative selbst. In beiden Systemen stellte ich Ziele fest, die die Gremien für politisch wichtig hielten und offenbar deshalb zu strategischen Zielen machten. Auf einige dieser Ziele konnte die betreffende Verwaltung nur aktuell reagieren, nicht aber strategisch. Ebenso stellte ich bei einigen Kommunen sehr allgemein formulierte strategische Ziele fest. Sie zu erreichen war quasi immer möglich. Konkretere strategische Ziele würden den Verwaltungen bei der Zielverfolgung helfen.

Einige Kommunen sahen sich veranlasst, Handlungsfelder in die strategische Ausrichtung einzubauen, die sie nicht beeinflussen konnten. In diesen Handlungsfeldern war es ihnen nicht möglich zu steuern, weil es sich z. B. um Pflichtaufgaben handelte. Beeinflussbar waren diese Pflichtaufgaben ausschließlich über die Optimierung des Verwaltungsablaufs, also über operative Zielsetzungen. Mit solchen Zielen hätten sich die Gremien aber nicht belasten müssen. Sie wären Angelegenheit der Verwaltung.

Alle geprüften Kommunen schufen mehrere Zielebenen. So setzten Sie sich zwischen den strategischen Zielen und den operativen Produktzielen Fachbereichs- und /oder Fachdienstziele. Ihr Sinn erschloss sich mir nicht vollständig. Die Einbindung der mittleren Führungsebene in die Zielverantwortung ist mit weniger Aufwand möglich und über die Produktziele realisierbar.

### **3.3.2 Produkte, Produktziele und Produktkennzahlen**

Von den 113 ausgewerteten Kommunen wiesen 72 Kommunen (64 %) wesentliche Produkte aus. Produktziele zu einzelnen (wesentlichen) Produkten formulierten 44 Kommunen (39 %), Produktziele zu allen Produkten ihres Haushalts formulierten 51 Kommunen (45 %). Produktkennzahlen zu einzelnen (wesentlichen) Produkten bestimmten 45 Kommunen (40 %), Produktkennzahlen zu allen Produkten ihres Haushalts bestimmten 37 Kommunen (33 %). Die voneinander abweichenden Häufigkeiten führe ich auf eine große Variationsbreite im Umgang der Kommunen mit wesentlichen Produkten, Produktzielen und (zielbezogenen) Produktkennzahlen zurück.

Diese Variationsbreite stellte ich auch im Vergleich der durchgeführten Prüfungen fest.

#### Wesentliche Produkte

In den Befragungen und Prüfungsinterviews berichteten die Kommunen von Abgrenzungsproblemen zwischen wesentlichen und nicht wesentlichen Produkten. Eine Kommune wies keine wesentlichen Produkte aus; sie behandelte faktisch alle Produkte als wesentliche Produkte. Eine andere Kommune wies etwa die Hälfte ihrer Produkte als wesentliche Produkte aus. Insgesamt stellte ich die Einstufung zahlreicher Produkte als wesentlich fest. Die Auswahl wesentlicher Produkte erfolgte bei den geprüften Kommunen unterschiedlich. Ich stellte systema-

tische Auswahlverfahren durch Kategorisierungen nach festgelegten Bewertungskriterien ebenso fest wie politische Auswahlprozesse. Die mögliche Relevanz von Produkten in Bezug auf strategische Ziele der Kommune berücksichtigte man hierbei nicht immer vorrangig. Ich stellte fest, dass Kommunen Sinn und Zweck wesentlicher Produkte unterschiedlich bewerteten.

Die GemHKVO verpflichtet die Kommunen in § 4 Abs. 7 lediglich, ihre wesentlichen Produkte näher zu beschreiben. Nach welchen Kriterien diese zu bestimmen sind, lässt sie offen. Als wesentlich bestimmte Produkte sind mit zugehörigen Leistungen, zu erreichenden Zielen und dazu geplanten Maßnahmen sowie mit Kennzahlen zum Messen der Zielerreichung darzustellen. Die Vertretungen beschließen sie (einschließlich des Inhalts der Produktbeschreibung) mit dem Haushaltsplan. Nicht wesentlichen Produkten werden lediglich Ressourcen zugewiesen. Die Verantwortung, hier notwendige Produktleistungen zur erbringen, liegt bei den Produktverantwortlichen.

Diesen Strukturen folgten die Kommunen nicht immer. Häufig wünschten die Vertretungen umfassende Beratungs- und Entscheidungskompetenzen bis in die Leistungs-/Maßnahmenebene. Führungs- und Leitungsebenen maßen am Kriterium „wesentlich“ die Bedeutung und Wertigkeit eigener Aufgaben. Die Vielzahl „subjektiv wesentlicher Produkte“ in den Produktplänen widersprach der Intention des NKR. Sie führte zu vermeidbarem Verwaltungsmehraufwand und Ressourcenverbrauch für nicht steuerungsrelevante Produkte. Hier sollten die Kommunen zu einer sachgerechten, kriterienorientierten Auswahl einer überschaubaren und damit steuerbaren Anzahl wesentlicher Produkte finden. Mögliche Kriterien wären z. B. die strategische Bedeutung, die Beeinflussbarkeit (nach Pflicht- oder freiwilliger Aufgabe) und das Finanzvolumen und/oder der Zuschussbedarf des Produkts.

#### Produktbeschreibungen

Die Kommunen formulierten insgesamt umfangreiche Produktbeschreibungen. Produktzugehörige Leistungen bildeten sie nicht immer ab. Einzelne Kommunen legten Produktmaßnahmen ohne Bezug zu den Produktleistungen fest. Mir fiel auf, dass nur wenige Kommunen Produkte als Pflichtaufgaben oder freiwillige Aufgaben kennzeichneten. Sie konnten die Aufgaben bei Bedarf nicht zu Steuerungszwecken priorisieren.

### Produktziele

Überwiegend formulierten die geprüften Kommunen Produktziele für alle ihre Produkte. Sie formulierten diese häufig nicht konsequent nach den „S.M.A.R.T.“-Kriterien. Dies stellte ich besonders bei Produkten zu Pflichtaufgaben fest, bei denen sich das Produktziel im Grunde aus der Aufgabe selbst ergibt. In anderen Produkten formulierten die Kommunen Ziele, die sie mit dem Produkt nicht erreichen konnten.

Probleme bei der „S.M.A.R.T.“'en Formulierung von Zielen stellte ich bereits in früheren Prüfungen häufiger fest. In der aktuellen Prüfung erkannte ich, dass sich die Probleme (*bei der „S.M.A.R.T.“'en Formulierung von Zielen*) nicht selten aus der Zielauswahl selbst ergaben. Je geeigneter die Kommune ihre operativen Produktziele inhaltlich auf ihre strategischen Zielvorgaben ausrichtete, desto konkreter („smarter“) konnten sie diese Ziele formulieren. Folglich sollte sich die zwingend notwendige Formulierung geeigneter Produktziele nach den „S.M.A.R.T.“-Kriterien für die Kommunen deutlich vereinfachen, soweit sie sich stärker auf eine strategische Ausrichtung der Produktziele konzentrieren.

### Produktkennzahlen

Ich stellte fest, dass ein Grad der Zielerreichung mit gebildeten Produktkennzahlen häufig nicht messbar war. Dabei gab es eine Überfrachtung von Produkten mit Kennzahlen ebenso, wie an anderer Stelle das vollständige Fehlen von Produktkennzahlen. Neben den zum Ermitteln eines Zielerreichungsgrads notwendigen, relativen Kennzahlen stellte ich oft hierfür nicht geeignete, absolute Kennzahlen (statistische Mengen) fest. Die Kommunen beklagten übereinstimmend Probleme beim Bilden von geeigneten Produktkennzahlen und bei der Abgrenzung zu Vergleichskennzahlen. Die GemHKVO enthält keinen Hinweis darauf, dass die auszuweisenden Produktkennzahlen (allein) dem Zweck dienen, steuerungsrelevante Zielerreichungsgrade zu den Produktzielen zu ermitteln.

Produktkennzahlen sind Leistungsindikatoren, die vorrangig einer vorausschauenden Festsetzung von Erwartungswerten bzw. Zielvorgaben (Prognosen) dienen sowie der darauf aufbauenden Überprüfung, ob diese Erwartungen eintreten. Der Zusammenhang zwischen Kennzahl und Erreichungsgrad eines festgelegten Ziels muss nachvollziehbar sein. Viele der zu den Produkten bzw. Produktzielen gebildeten Produktkennzahlen erfüllten diese Kriterien nicht. Sie lieferten aussa-

gekräftigte Grund- und Strukturdaten; deren steuerungsrelevanten Nutzen für ein (strategisches) Controlling erkannte ich aber vielfach nicht.

Die geprüften Kommunen versuchten über verschiedene Kennzahlen, (z T. nur vermutete) Informationsbedarfe von Verwaltungsleitung und Politik umfassend zu decken oder Ansätze/Hilfen zur Interpretation von Controllingberichten zu liefern. Der oben genannte, originäre Zweck von Produktkennzahlen verlor dabei an Bedeutung. Vergleichbar negativ wirkte sich zudem eine unscharfe Trennung zwischen Produktkennzahlen und Kennzahlen für intra- und interkommunale Leistungsvergleiche aus. Gab es Schwierigkeiten bei der Bildung von Produktkennzahlen, griffen Kommunen oft auf ungeeignete Vergleichskennzahlen zurück.

Als eigentliche Problemursache stellte ich eine häufig unscharfe Auslegung bzw. Definition des (produktbezogenen) Zwecks von Kennzahlen fest. Die Kommunen sollten hier zu einer rein zweckbestimmten, auf Produktziele ausgerichteten Formulierung einzelner oder nur weniger, relativer Produktkennzahlen zurückfinden. Sie sollten Produktkennzahlen konsequent von intra- oder interkommunalen Vergleichskennzahlen abgrenzen, die grundsätzlich anderen Zwecken dienen.

#### Produktverantwortung

Die Kommunen ordneten die Produktverantwortung regelmäßig hierarchischen Funktionsebenen zu. Es kam zu recht großen Spannen bei der Summe von Produkten und/oder sehr unterschiedlich großen Produkt-Gesamtbudgets, die einer/einem einzelnen Verantwortlichen zugeordnet waren. Eine sach- und/oder aufgabenorientierte Verteilung von Produktverantwortungen auch über unterschiedliche Hierarchieebenen hinweg stellte ich kaum fest.

Die Bewertung der Ausgestaltung und Verteilung der Produktverantwortung gestaltete sich problematisch. Die GemHKVO sieht den Begriff der Produktverantwortung selbst nicht vor. In § 4 Abs. 3 Satz 2 fordert sie lediglich die Zuweisung der Budgetverantwortung zu einer Organisationseinheit (nicht zu einer Person). Offen bleibt, ob, wie und wieweit die Verantwortung delegiert bzw. als Produktverantwortung auf Beschäftigte der Organisationseinheit verteilt werden kann oder soll. Das dem NKR zugrunde liegende Neue Steuerungsmodell setzt lediglich eindeutige Produktverantwortung voraus<sup>1</sup>. Die Kommunen sollten hier

---

<sup>1</sup> „Das Neue Steuerungsmodell in kleineren und mittleren Gemeinden“, KGSt-Bericht 8/1995 vom 01.08.1995,

schlicht auf eine sach- und kompetenzgerechte Verteilung der Produktverantwortungen achten.

### **3.3.3 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)**

Von den 113 ausgewerteten Kommunen hatten 46 Kommunen (41 %) eine KLR für die Gesamtverwaltung eingeführt. 41 Kommunen (36 %) führten sie nur für einzelne Verwaltungseinheiten. Besonders auffällig fand ich, dass 26 Kommunen (23 %) im dritten Jahr nach der Einführungspflicht noch keine Kostenrechnung für sich entwickelt hatten.

Bei einer dieser Kommunen stellte ich eine Vollkostenrechnung fest. In ihr wurden die Serviceprodukte und der Verwaltungsoverhead vollständig auf die externen Produkte verrechnet. Die weiteren Kommunen ermittelten oder verteilten ihre Kosten unterschiedlich weitgehend, insgesamt aber nicht vollständig oder nicht immer sachgerecht. Die geprüften Kostenrechnungen waren unterschiedlich tiefgreifend. Teilweise waren sie wenig detailliert mit nur „grober“ und z. T. unvollständiger Aufwandsverteilung. Teilweise genügten sie höchsten Ansprüchen, die so jedoch nicht gestellt wurden. Z. B. fanden einzelne Kommunen detaillierte Umlageschlüssel, deren Ergebnis die steuerungsrelevanten Ansprüche übertrafen. Die Kostenrechnung lieferte teilweise Grundlagen für Entscheidungen (z. B. „make-or-buy“), die die Budgetverantwortlichen nicht treffen konnten. Diese hohe Qualität der Kostenrechnung barg die Gefahr, unverhältnismäßigen Aufwand zu verursachen.

Um verhältnismäßigen Aufwand für die KLR zu betreiben, wäre es geboten, die örtlichen Bedürfnisse im Sinne des § 21 Abs. 1 GemHKVO festzulegen. Nur hierüber können Kommunen richtige Entscheidungen zur individuell notwendigen Breite und Tiefe der KLR für ihre einzelnen Aufgabenbereiche treffen. Leider stellten die Kommunen ihr örtliches Bedürfnis für sich selbst nicht fest. So waren sie nicht in der Lage, den individuell sachgerechten (notwendigen und angemessenen) Aufwand für ihre KLR festzulegen.

### **3.3.4 Controlling und Berichtswesen**

Von den 113 ausgewerteten Kommunen gaben 69 Kommunen (61 %) an, ein Controlling mit Berichtswesen für die Gesamtverwaltung eingeführt zu haben. 18

Kommunen (16 %) gaben an, ein Controlling mit Berichtswesen (nur) für einzelne Verwaltungseinheiten zu unterhalten. Und 26 Kommunen (23 %) gaben an, noch kein Controlling zu haben. Überraschend ist auch hier der vergleichsweise hohe Anteil derer, die der grundsätzlichen Einführungspflicht bisher nicht nachkamen.

Alle geprüften Kommunen hielten ein Controlling mit Berichtswesen für die Gesamtverwaltung vor. Wesentliche Unterschiede ergaben sich bei der Organisation des Controllings selbst, ob es in der Linienorganisation oder als Stabsstelle angesiedelt war (vgl. Ziffer. 3.1).

Nach meinen Feststellungen tendierten die geprüften Kommunen zu längeren Berichtsintervallen. Die Verwaltungen berichteten überwiegend zweimal unterjährig, ergänzt um einen Jahresabschlussbericht.

Mir fiel auf, dass die Kommunen ihr Berichtswesen vielfach überfrachteten. Sie berichteten insgesamt zu viele Details für zu viele Produkte. Überwiegend umfassten die dezentralen und auch die zentralen Berichte alle Produkte des Haushalts. Die fehlende Konzentration auf wesentliche Produkte, ggf. ergänzt um Berichte zu wesentlichen Planabweichungen, führte zu überdimensioniertem Berichtswesen. Fehlende Vorgaben der Leitungsebene zu deren Informationsbedürfnissen verstärkte häufig diese Problematik. Keine geprüfte Kommune berichtete über Zielerreichungsgrade zu operativen Zielen. Zielerreichung und Zielabweichung waren hier zu wenig Gegenstand des Controllings. Daraus folgend waren Steuerungsmaßnahmen nicht immer „zielgerichtet“.

Auch die der öffentlichen Aufgabenerfüllung dienenden Unternehmen (§ 136 NKomVG) waren bei den geprüften Kommunen nicht in das Berichtswesen und Controlling integriert.

### **3.3.5 Dezentrale Ressourcenverantwortung**

Bis auf fünf Kommunen versuchten alle 113 abgefragten Kommunen, die dezentrale Ressourcenverantwortung über die Bildung von Budgets zu stärken. Sie taten dies in unterschiedlicher Intensität. Ein Budgetmerkmal ist die dezentral geleitete Verwaltungseinheit (§ 59 Ziffer 19 GemHKVO). Einige Budgets konnte ich einer solchen dezentral geleiteten Verwaltungseinheit nicht zuschreiben. Die be-

treffenden Kommunen schwächten hierdurch die dezentrale Ressourcenverantwortung.

Das Maß der dezentralen Ressourcenverantwortung hing von der Einbindung des Personalaufwands ab. Von den 113 befragten Kommunen banden bisher 39 Kommunen die Personalkosten in ihre Budgets ein.

In einigen Budgets legten die Kommunen für bestimmte Aufwendungen einen eigenen „internen“ Deckungskreis fest. Durch seine Herauslösung aus dem Gesamtdeckungskreis des Budgets schränkten die betreffenden Kommunen die dezentrale Ressourcenverantwortung indirekt leicht ein.

### **3.4 Analyse von Aufwand und Nutzen**

Für die Arbeit mit den Steuerungsinstrumenten haben Kommunen zusätzlichen Aufwand zu betreiben. Mich überraschte, dass die von mir geprüften Kommunen ihren Steuerungsaufwand nicht kannten. Weniger überraschte mich, dass die geprüften Kommunen sich wenig mit der Messbarkeit des Nutzens aus der Arbeit mit den Steuerungsinstrumenten auseinandersetzten (z. B. Verbesserung der Haushaltslage, Optimierung der Geschäftsprozesse, mehr Output, bessere Wirkung). Die Arbeit mit Steuerungsinstrumenten verursacht Aufwand. Es gilt der Haushaltsgrundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit (§ 110 Abs. 2 NKomVG). Maßstab für den Aufwand sind die „örtlichen Bedürfnisse“ nach § 21 GemHKVO. Ich stellte bereits zu Ziffer 3.2.3 fest, dass die geprüften Kommunen nur selten eine individuelle Definition und die Berücksichtigung dieses Bemessungskriteriums zu erkennen gaben.

Gemeinsam mit den geprüften Kommunen versuchte ich, den jeweiligen Steuerungsaufwand zu ermitteln. Zu diesem Zweck erhoben sie alle Stellenanteile, mit denen die Beschäftigten Steuerungsinstrumente anwendeten. Diese Stellenanteile und Stellenbewertungen rechnete ich auf die Jahreswerte „Kosten eines Arbeitsplatzes“ der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement um. Den so ermittelten Aufwand bezog ich auf alle tatsächlich besetzten Stellen laut Stellenplan (Stichtag 30.06. 2013; einschließlich Sondervermögen). So ergab sich der jährliche „Steuerungsaufwand pro Stelle“. Die Ergebnisse unterschieden sich deutlich. Der Maximalwert lag über dem Fünffachen des Minimalwerts. Bei aller gebotenen Vorsicht hinsichtlich der Aussagekraft einer Kennzahl

ermittelte ich bei den beteiligten Kommunen einen Mittelwert für den Steuerungsaufwand von 735 € pro Vollzeitstelle.

## **4 Individuelle Feststellungen für die Stadt Emden**

### **4.1 Organisation der Verwaltungssteuerung**

Die Stadt Emden bündelte die meisten Aufgaben der Steuerungsunterstützung und siedelte sie beim Vorstandsbüro an. Sie ordnete ihm auch das zentrale Controlling und das Beteiligungsmanagement zu. Sie unterstellte das Vorstandsbüro unmittelbar dem Verwaltungsvorstand. Sie gewährleistete weitgehend die Steuerungsunterstützung aus einer Hand.

Die Zusammenführung steuerungsrelevanter Informationen für die Haushalts- und Personalsteuerung betrieb das Vorstandsbüro fortschrittlich.

Die Ergebnisse der fachlichen Steuerung aus den Fachbereichen und den Ausgliederungen nahm sie noch nicht systematisch auf, obwohl sie die Möglichkeiten bereits schuf. Das dafür geeignete Verfahren zur Budgetbildung und das unterjährige Berichtswesen sollte die Stadt zu diesem Zweck nutzen.

Die Stadt ermöglichte die Gesamtsteuerung des Stadtkonzerns. Sie könnte dies noch konsequenter tun. Um neben den Finanzziele auch den Wirkungszielen Steuerungsrelevanz zu verleihen, empfehle ich, die bereits bestehenden Berichtswege produktbezogen stärker zu nutzen.

### **4.2 Einführungsstand und Nutzung der Verwaltungssteuerung**

Die Stadt Emden führte die von mir geprüften Steuerungsinstrumente vollständig ein. In einer Vorabfrage bei 113 größeren Kommunen stufte sie sich selbst als weit fortgeschritten ein. Dies fand ich in der Prüfung bestätigt. Im Gegensatz zu anderen Kommunen, die sich als weit fortgeschritten einstufen, stellte die Stadt dies auch unter Beweis. Sie stellte den Steuerungskreislauf her. Sie rüstete sich insbesondere mit ihrer KLR sachgerecht, um Steuerungsdefizite aufzuspüren.

## **4.3 Örtliche Steuerungsansätze und Optimierungspotenziale**

### **4.3.1 Strategische Ausrichtung**

Der Rat der Stadt Emden richtete sich strategisch aus und konzentrierte sich auf drei „TOP - Ziele“. Sie galten für die Wahlperiode. Der Rat konkretisierte diese TOP - Ziele mittels „Stichwortaufzählung“. Maßstäbe für die Erreichung der Top - Ziele legte der Rat nicht fest. Dem Budgetbuch zufolge sollen Fachbereichs-, Fachdienst- und Produktziele die TOP - Ziele unterstützen. Die Fachbereiche entwickelten 17 Fachbereichsziele (auch Oberziele genannt), die Fachdienste 60 Fachdienstziele. Außerdem formulierten die Produktverantwortlichen ca. 200 Produktziele. Das Vorstandsbüro unterstützte sie dabei. Nach Klausurtagungen des Verwaltungsvorstands und der Fachbereichsleitungen hatten die Ausschüsse im Rahmen des „Eckwerteverfahrens“ die Möglichkeit, die Fachbereichs- und Fachdienstziele während der Haushaltsaufstellung zu beraten. Die Stadt vermied mehrere nebeneinander existierende Zielstränge.

Die Konzentration auf einen Zielstrang und die Beschränkung auf drei „TOP-Ziele“ bewerte ich als besonders zielführend. Kennzahlen für die TOP - Ziele würden diese Zielführung noch weiter stärken. Nach meinen Erkenntnissen aus der gesamten Prüfungsreihe kommen hierfür absolute Kennzahlen in Frage. Die konkretisierende „Stichwortaufzählung“ hielt ich für geeignet, um den Produktverantwortlichen Handlungsfelder für geeignete Handlungen zur Zielerreichung aufzuzeigen. Mir fiel allerdings die Vielfalt der Zielebenen unterhalb der TOP - Ziele auf. Ihr Sinn als Unterstützungsziele erschloss sich mir nicht vollständig. Da die Stadt für die Zielerreichung erheblichen Aufwand zu betreiben hatte, empfehle ich, die Zielebenen zu straffen.

### **4.3.2 Produkte, Produktziele und Produktkennzahlen**

Die Stadt spiegelte ihre Verwaltungsgliederung in ihren Produkten und Produktverantwortlichkeiten. Sie bildete im aktuellen Produkthaushalt (Budgetbuch) 116 Produkte. Das Budgetbuch war Beschlussgrundlage für die politischen Entscheidungsgremien.

Sie beschrieb und erläuterte ihre Produkte ausführlich. Sie kategorisierte sie nach Freiwilligkeit und Pflicht. Die Produktverantwortlichen entwickelten ca. 200

„Maßstäbe“, die sie Produktziele nannten. Ich stellte vereinzelt Produktziele fest, die von den Produktverantwortlichen nicht erreicht werden konnten. Sie waren in diesen Fällen sachlich nicht zuständig (Beispiel: Produktziel Veränderung des Aufenthaltsstatus der Leistungsempfänger im Produkt Flüchtlingshilfen).

Die Stadt bildete aktuell 26 wesentliche Produkte. Die produktzugehörigen Leistungen (dort Kostenträger genannt) führte sie nicht in diesen Produkten auf. Maßnahmen zur Zielerreichung beschrieb sie in ihren wesentlichen Produkten nicht ausdrücklich.

Die Stadt nutzte ihre Produkte vorrangig als Planungsinstrument für den städtischen Haushalt. Deshalb sollten sie möglichst viele planungsrelevante Grundlagen beinhalten. Hierzu zähle ich die produktzugeordneten Leistungen (Planungskostenträger). Damit die politischen Entscheidungsgremien die Budgethoheit sachgerecht ausüben können, empfehle ich, die Planungskostenträger in den Produkten aufzuführen.

Die Stadt Emden regelte in ihrer „Dienstanweisung Finanzen“ (Ziffer 1.1.2.3) dass „...Ziele und Kennzahlen verpflichtend zur Grundlage...gemacht“ werden. Diese Verpflichtung führte offenbar dazu, dass die Stadt die Produkte „zwanghaft“ mit Zielen versah. So kam es, dass sie vereinzelt Produktziele aufführte, die keine waren. Sie entsprachen eher Maßnahmen (z. B. Produkt 5110001 „Erarbeitung von Entwicklungskonzepten und Bauleitplänen, Ausbau und Förderung des ÖPNV). Nach dem Willen des Verordnungsgebers sollen zwar Ziele und Kennzahlen zur Grundlage von Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (§ 21 Abs. 2 GemHKVO). Die Verbindlichkeit, sie „zwanghaft“ für jedes Produkt zu bilden, ergibt sich aus der Vorschrift aber nicht. Verbindlich sind sie nur bei den wesentlichen Produkten (§ 4 Abs. 7 GemHKVO).

Die meisten Ziele waren nicht „S.M.A.R.T.“ Lediglich ca. 10 % der Produktziele würde ich als „S.M.A.R.T.“ bezeichnen. Die Stadt könnte Ihre Produktziele auf die Eignung und Umsetzbarkeit überprüfen. Diese Plausibilitätsprüfung könnte Aufgabe der zentralen Steuerungsunterstützung sein. Bei den wesentlichen Produkten sollte die Stadt Ziele und Maßnahmen deutlicher trennen.

Die Produktverantwortlichen bildeten - unterstützt vom Vorstandsbüro - in nahezu allen Produkten Kennzahlen. Vereinzelt bildeten Fachdienstleiter auch Kennzahlen für Fachdienstziele. Kennzahlen für Oberziele der Fachbereiche und für die TOP - Ziele stellte ich nicht fest. Im Budgetbuch 2014 ermittelte ich ca. 230 Kennzahlen. Nahezu 90 % der Kennzahlen waren Grundzahlen (absolute Kennzahlen). Zusätzlich zu den Kennzahlen wiesen die Produktverantwortlichen ca. 290 „wesentliche Leistungsdaten“ aus. Die Produktverantwortlichen konnten Kennzahlen für zwei Vorjahre und drei Folgejahre ausbringen. Die Kennzahlen waren den Produktzielen nicht zugeordnet.

Die Gründlichkeit, mit der die Stadt mit Produktkennzahlen arbeitete, beeindruckte mich. Die jährlich zu bedienenden Produktblätter ließen hinsichtlich der Kennzahlen kaum Wünsche offen.

„Kennzahlen dienen primär dem Zweck, den Erreichungsgrad zuvor vereinbarter Ziele zu messen. Sie müssen insofern zielbezogen sein. Sinnvoll gewählt ist eine Kennzahl, wenn sie permanent und mit vertretbarem Aufwand erhoben werden kann. Für den Berichtsempfänger muss insbesondere der Zusammenhang zwischen Kennzahl und dem Erreichungsgrad eines vereinbarten Ziels nachvollzogen werden können.“<sup>2</sup>

Den Produktverantwortlichen gelang es nicht immer, mit den gewählten Kennzahlen den Zusammenhang zum Produktziel herzustellen und den Zielerreichungsgrad messbar zu machen. Als Beispiel dient das Produktziel im Produkt 1110222 „Veranlagung aller Abgabepflichtigen“ mit den zugeordneten Kennzahlen „Kostendeckungsgrad“ und „Produktkosten je Einwohner“. Der Zusammenhang zwischen Kennzahl und Ziel war nicht immer erkennbar. Ich sehe deshalb die Gefahr der Fehlinterpretation solcher Kennzahlen.

Die zusätzlich beschriebenen „wesentlichen Leistungsdaten“ fand ich hilfreich, soweit die Produktverantwortlichen sie verwendeten, um die Ausgangssituation zu Beginn der Zielsetzung bzw. den Verlauf nach Beginn der Zielsetzung zu beschreiben. Dies kann aber auch über absolute Kennzahlen erfolgen.

Vor dem Hintergrund des erbrachten Aufwands und der Gefahr der Fehlinterpretation weise ich auch an dieser Stelle darauf hin, dass Kennzahlen nicht für jedes

---

<sup>2</sup> Auszugsweise aus Praxis der Kommunalverwaltung, Neue Steuerungsmodelle, B18, S. 11 bis 14.

Produkt bedingungslos zu bilden sind. Verbindlich sind sie nur bei den wesentlichen Produkten (§ 4 Abs. 7 GemHKVO).

Ich befürworte die Dokumentation der Produktkennzahlen in einer Zeitschiene. Langfristige Zielarbeit und Zeitreihenvergleiche sind somit möglich. Die Produktverantwortlichen könnten hiervon noch mehr Gebrauch machen.

#### **4.3.3 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)**

Die Stadt Emden richtete eine flächendeckende, vollständige und detaillierte Kostenrechnung ein. Die Kostenrechnung und das Umlagesystem waren ausgereift und ließen keine Wünsche offen. Vor dem Hintergrund des betriebenen Aufwands stellte sich mir die Frage, ob der Detaillierungsgrad auch der Nachfrage entsprach. Ich erlaube mir den Hinweis, dass die Stadt die Kosten- und Leistungsrechnung lediglich nach den örtlichen Bedürfnissen einsetzen soll (§ 21 Abs. 1 GemHKVO).

#### **4.3.4 Controlling und Berichtswesen**

Die Stadt Emden organisierte das Finanz- und Personalcontrolling zentral und siedelte es beim Vorstandsbüro an. Anhand des „standardisierten Berichtswesens“ berichteten die Fachbereiche über das Vorstandsbüro in dieser Sache zweimal jährlich an den Verwaltungsvorstand. Über diese Standardberichte war es den Fachbereichen auch möglich, den Zielerreichungsgrad ihrer Fachbereichsziele (Oberziele) zu berichten. Meine Auswertung des aktuellsten Berichts zum 31.05.2014 ergab, dass die Fachbereiche davon keinen Gebrauch machten. Mir fiel auf, dass die Stadt nicht über ein zentrales, aggregiertes Berichtswesen zu den weiteren Zielen (Produkt- und Fachdienstziele) an die politischen Entscheidungsgremien und den Verwaltungsvorstand verfügte.

Das Controlling ist ein unterstützendes Instrument für Führungs- und Entscheidungsträger zur Steuerung und Kontrolle der Wirtschaftsführung, mit dem durch die Bereitstellung und Auswertung geeigneter Informationen insbesondere aus dem Rechnungswesen das Erreichen gesetzter Ziele gesichert werden soll“ (§ 59 Ziffer 13 GemHKVO).

Mit dem bestehenden zentralen Controlling und Berichtswesen können die politischen Entscheidungsgremien und der Verwaltungsvorstand der Stadt Emden die Wirtschaftsführung noch nicht vollständig steuern und kontrollieren. Ein aggregiertes Berichtswesen zu den Fachdienst- und Produktzielen würde ihnen das ermöglichen. Vielleicht würden sie dann die Notwendigkeit und Eignung der Fachbereichs-, Fachdienst- und Produktziele stärker hinterfragen.

#### **4.3.5 Dezentrale Ressourcenverantwortung**

Die Stadt Emden legte mit den Ziffern 8.2 und Anlage 9.3 im Vorbericht des Budgetbuchs 2014 allgemeine Budgetgrundsätze fest. Diesen Budgetgrundsätzen zufolge bildete die Stadt pro Teilhaushalt vier Budgets. Zu diesem Zweck fasste sie einzelne Positionen aus den Produkten eines Teilhaushalts zu einem allgemeinen Budget, einem Abschreibungsbudget, einem Investitionsbudget und einem Personalkostenbudget zusammen. Die kleinste Bündelungseinheit für ein Budget ist das Produkt (§ 4 Abs. 3 GemHKVO). Deshalb steht es nicht im Einklang mit den Vorschriften der GemHKVO, dass die Stadt Emden Budgets aus einzelnen Produktpositionen bildete.

Im Auftrag



H a c k m a n n