

Empfehlungen zur Kosten- und Leistungsrechnung im neuen kirchlichen Rechnungswesen

1. Entwicklung des kirchlichen Rechnungswesens

Der Ruf nach Nachhaltigkeit der Mittelverwendung und Verbesserung der Wirtschaftlichkeit in der Kirche wird immer lauter. Nicht nur die zur Verfügung stehenden Kirchensteuermittel werden knapper, sondern auch die Mitgliederzahlen sind rückläufig und der gesellschaftspolitische Einfluss von Kirche nimmt ab. Kirche ist nicht mehr selbstverständlich am Beginn des 3. Jahrtausends. Gleichzeitig nehmen die Anforderungen an Umfang und Qualität der kirchlichen Arbeit zu.

Vor diesem nicht ganz neuen Hintergrund haben viele kirchliche Gremien schon längst damit begonnen, über Prioritäten zu diskutieren und Sparvorschläge zu erarbeiten. Doch dabei werden große Schwierigkeiten sichtbar. Einer der Gründe dafür ist, dass Kirche derzeit kaum funktionierende Instrumente hat, um Prioritäten zu setzen. Vorhanden ist mit dem kameralistischen Haushaltsplan lediglich ein Steuerungsinstrument für den Ressourceninput.

Das bisherige Handeln in kirchlichen Körperschaften und Einrichtungen läuft weitgehend ohne Informationen darüber ab, welche Ergebnisse oder Leistungen mit den zur Verfügung gestellten Ressourcen erzeugt werden. Die Kosten der einzelnen Leistungen sind weitgehend unbekannt. Gesteuert wird traditionell über die zur Verfügung stehenden Finanzmittel.

Die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung in den dafür geeigneten Bereichen der kirchlichen Arbeit ist ein wichtiges Feinziel bei den vom Rat der EKD am 23.06.2006 verabschiedeten Vorschlägen zur Novellierung des kirchlichen Rechnungswesens. Der haushaltsrechtliche Rahmen dafür ergibt sich aus § 4 Abs. 3 der in diesem Zuge vom Rat der EKD beschlossenen "Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen".

1.1 Von der Einnahme-Ausgaberechnung zum Ressourcenverbrauchs-Konzept

Die beiden möglichen Optionen „Erweiterte kameralistische“ oder die „doppische Buchführung“ werden in den vom Rat der EKD beschlossenen "Ordnungen für das kirchliche Finanzwesen" grundsätzlich als gleichrangige Alternativen für ein künftiges kirchliches Rechnungswesen gesehen.

Auch eine zukünftige kamerale Darstellungsform soll dem Prinzip der Substanzerhaltung und der Orientierung am Ressourcenverbrauchs-konzept folgen. Seinen technischen Ausdruck findet dieses Konzept in erster Linie in der Berücksichtigung von planmäßigen Abschreibungen auf langlebige Wirtschaftsgüter (speziell Immobilien) und im Ausweis des aktuellen Vermögens analog der kaufmännischen Bilanz (Bestandsrechnung). Da, anders als in der Privatwirtschaft, steuerliche Aspekte bei der Abschreibungsermittlung keine Rolle spielen, braucht insofern nicht zwischen (externer) Aufwands- und (interner) Kosten-Rechnung unterschieden zu werden.

1.2 Von der Zeitraumrechnung zur Leistungsrechnung

Die erwähnten Veränderungen beziehen sich allerdings weiterhin nur auf die Ebene einer zeitraumbezogenen bzw. zeitpunktbezogenen (Bilanz!) Darstellung.

In der Kameralistik wird damit die „klassische“ Gliederungssystematik des kirchlichen Rechnungswesens nicht verlassen. Nur wenn unter einer Gliederungsnummer bereits der gesamte Mittelverbrauch für eine bestimmte kirchliche Leistungen erfasst wird und zu einer Gliederungsnummer tatsächlich nur eine Leistung gehört, kann man aus dieser Art der Rechnung entnehmen, was diese Leistung (ein „Produkt“) kostet. Im Allgemeinen ist das nicht der Fall: Vielmehr entstehen Leistungen durch Kombination von Mitteleinsatz („Input“) an verschiedenen Stellen einer kirchlichen Organisation oder eines „Rechtsträgers“ und in Form einer „Verbundproduktion“: Eine Abteilung oder Einrichtung betreut verschiedene Zielgruppen und verfolgt ihr Ziel mit verschiedenen Angeboten. Wenn man wissen will, was diese Angebote - eben die Leistungen! - kosten, braucht man eine modellhafte Rechnung, die den Leistungsverbund abbilden und durchrechnen kann. Damit ist man bei der Kosten- und Leistungsrechnung [KLR].

2. Ziele der Kosten- und Leistungsrechnung

Hauptanliegen der Kostenrechnung ist es, die Kosten (anteiliger Ressourcenverbrauch) für Leistungen (Kostenträger, Produkte, Output) zu ermitteln.

Hierdurch sollen erreicht werden:

- Transparenz von Kosten und Leistungen
- Planung, Steuerung und Kontrolle von Leistungen (Kostenträger, Produkte) und Produktkosten
- Kalkulation der Selbstkosten von Leistungen
 - Kalkulation der Gemein- und Einzelkosten
 - Ermittlung des Deckungsgrades der Erlöse
- Ermittlung der innerbetrieblichen Leistungsströme
- Vergleiche (Benchmarking) klar definierter, gleicher bzw. vergleichbarer Aufgaben
 - intern
 - mit anderen Einrichtungen
 - zu privaten Anbietern.
- Unterstützung der Haushaltsplanung (outputorientierte Haushaltsaufstellung).

3. Prinzipien der Kostenrechnung

Wesentliches Prinzip der Kosten- und Leistungsrechnung hinsichtlich der Erfassung und Zurechnung von Kosten auf Kostenstellen und Kostenträger ist das Verursachungsprinzip.

Weitere Prinzipien sind:

- Vollständigkeit
- Leistungsbezug
- Objektivität
- Periodengerechtigkeit
- Ausschaltung ungewöhnlicher Ereignisse
- relative Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit.

4. Nutzen und Aufwand einer kirchlichen Kosten- und Leistungsrechnung

Da eine Kosten- und Leistungsrechnung selbst nicht umsonst zu haben ist, muss vor ihrer Einführung gut überlegt und entschieden werden, ob man sie überhaupt benötigt und welche Informationen man ihr entnehmen will. Möglicherweise ist sie nicht in allen Bereichen - also flächendeckend - sinnvoll, sondern nur für bestimmte Leistungsfelder.

Um Aufwand und Nutzen abwägen zu können, muss man den Aufwand der Kosten- und Leistungsrechnung überhaupt erst einmal kennen bzw. ermitteln.

In der Privatwirtschaft dient die Kostenkalkulation hauptsächlich folgenden Zwecken:

- Zur Bestimmung der Preisuntergrenze im Verkauf bzw. überhaupt als Anhalt für die Preisfixierung.
- Zur Rentabilitätsbeurteilung von Produkten und Märkten (kurzfristige Ergebnisrechnung).
- Zur Fundierung von Entscheidungen betr. Eigenfertigung oder Zukauf von Leistungen.
- Zur Bewertung des Vorratsvermögens in der Bilanz.

Es ist offensichtlich, dass im kirchlichen Umfeld der erste Zweck nur in Ausnahmefällen, der vierte praktisch nie relevant ist. Die zweite und dritte Fragestellung kann aber nach entsprechender Umformulierung auch für kirchliche Entscheidungen zutreffen:

- Stehen Kosten und Nutzen in einem angemessenen Verhältnis?
- Kann eine vergleichbare Leistung auch extern und dann möglicherweise preiswerter erbracht werden?

Mit anderen Worten: Bieten wir die richtigen Leistungen an und erstellen wir sie wirtschaftlich?

Der erste Teil der Frage wird gern als Effektivitätskriterium, der zweite Teil als Effizienzkriterium bezeichnet: Tun wir die richtigen Dinge? Tun wir die Dinge richtig? Bei der Antwort auf diese Fragen sind offenbar zwei Leistungskategorien zu unterscheiden:

(1) Interne oder sekundäre Leistungen wie z.B. Personalverwaltung, Bauwesen, IT und die Inneren Dienste,

(2) Externe oder primäre Leistungen, die weitgehend mit dem identisch sind, was man kirchlich als „inhaltliche“ Aufgaben bezeichnet. Die primären Leistungen bauen auf den sekundären auf.

Bei (1) geht es mehr um die Frage der Effizienz, bei (2) sowohl um die der Effektivität wie der Effizienz.

Man darf von einer KLR nicht erwarten, dass sie den Verantwortlichen die Entscheidungen abnimmt, wofür die Mittel verwendet werden sollen. Die KLR kann zwar die Information liefern, wie teuer eine bestimmte Leistung ist. Der Nutzen dieser Leistung im Sinne eines Beitrags zur Erreichung der kirchlichen Oberziele (wie sie z.B. in Leitsätzen formuliert sind) kann aber nicht direkt quantifiziert werden.

Folgende indirekte Methoden sind denkbar:

- (1) Bewertung von Leistungen durch (subjektive) Punktevergabe im Hinblick auf Dimensionen kirchlichen Handelns (also z.B. Verkündigung, Seelsorge, Diakonie, Bildung).

Aber auch dann bleibt das Problem unterschiedlicher Wertgrößen: Die Kosten werden in Geldeinheiten ausgedrückt; die Leistungen in „Punkten“. Anders als in der Wirtschaft, die ihre Leistungen verkauft und daher die (Markt-)Werte kennt, lässt sich für die inhaltlichen und z.T. auch für die Verwaltungs-Leistungen keine Erfolgszahl oder Rendite ermitteln. Was man machen kann, sind Darstellungen in Wert-Punkt-Diagrammen analog den Portfolio-Schaubildern der strategischen Planung.

- (2) Die Leistungen können, soweit sie in gleichen Wertgrößen gemessen werden (z.B. Anzahl Teilnehmer), nach ihrer Kostenhöhe geordnet werden. Aber auch hier bleibt das Problem der Vergleichbarkeit: Sind elektronische Medien, die eine vielfach so große Zahl von Menschen erreichen und deswegen niedrigere „Teilnehmerkosten“ haben, effizienter als Tagungen, Gottesdienste, Workshops, Gruppenarbeit?
- (3) Gleiche oder ähnliche Leistungen verschiedener kirchlicher Anbieter können einem Kostenvergleich unterworfen werden (Benchmarking). Dabei besteht natürlich das Problem qualitativer Vergleichbarkeit. Man kann sich vorstellen, dass hier Methoden des Qualitätsmanagements weiterhelfen.

Vielleicht sollte man den Nutzen der Kosten- und Leistungsrechnung aber auch nicht zu formalistisch sehen:

In vielen Fällen verhilft bereits die Kenntnis der Kosten ähnlicher Leistungen zu neuen Erkenntnissen:

- So teuer / preiswert ist das?
- Ist uns die Leistung - rein subjektiv - den Aufwand wert?

Auf diese Weise kommt ein nützlicher Begründungsdruck in die Diskussion über Prioritäten und die gezielte Mittelverwendung, ohne dass die Zahlen bereits sofort einen Handlungsautomatismus auslösen.

5. Leistungsbezug und Mengengerüst der Kosten

Von den anderen Spielarten des Rechnungswesens unterscheidet sich die Kosten- und Leistungsrechnung durch ihren Leistungsbezug.

Daraus folgt zwingend: Ohne die Definition und Messung von Leistungen gibt es keine Kosten- und Leistungsrechnung. Dieser Gedanke liegt auch bereits dem Konzept der output-orientierten Haushaltsplanung zugrunde, welches einige Landeskirchen nach organisatorischen Einheiten mit integrierter Leistungsbeschreibung realisiert haben.

In der Praxis sind diese Leistungsbeschreibungen allerdings z.T. mit vielen Input-Elementen durchsetzt (z.B. prozentualer Anteil an der Arbeitszeit, besuchte Gremiensitzungen usw.); viele Leistungen sind nicht quantifizierbar bzw. messbar. Die Leistungen der Kosten- und Leistungsrechnung können wahrscheinlich nur eine Teilmenge der Leistungen sein, die im **Output-Teil der Haushaltsplanung beschrieben werden. Hier ist im Detail weitere Strukturierung nötig.**

Wenn die zu kalkulierenden Leistungen definiert sind, muss der Leistungsverbrauch pro (Output-) Leistungseinheit ermittelt werden. Dieser Vorgang entspricht in einem Produktionsbetrieb den Fertigungsplänen, in denen festgelegt ist, welche Fertigungsstellen von einem Produkt bzw. Teilprodukt durchlaufen werden und wie lange der Fertigungsvorgang auf dieser Stelle und für dieses Produkt dauert - gemessen in Personalminuten und Maschinenmi-

nuten. Diese sogenannte Vorgabe-Tabelle muß auch für die zu kalkulierenden kirchlichen Leistungen aufgebaut werden. Es ist also zu schätzen, welcher Zeitanteil pro Mitarbeiter welcher Leistung zuzurechnen ist. Diese Daten müssen von den Bereichen und Abteilungen kommen. Sie sind im Prinzip die zentralen Größen, mit deren Hilfe der eigentliche Kalkulationsvorgang möglich wird. Entsprechend sorgfältig ist dabei zu verfahren.

Unabhängig von diesen Verbrauchskoeffizienten sind nur die sogenannten Einzelkosten, die ohne den Umweg über die „Dreisatzrechnung“ der Gemeinkostenkalkulation direkt einer Output-Leistung zuzuordnen sind: z.B. Honorare, Unterbringungskosten, Arbeitsmaterialien usw. Dieser direkte Leistungsbezug ist meist schon aus der bisherigen Haushaltsplanung und -abrechnung erkennbar.

6. Technischer Aufbau

6.1 Kostenstellenrechnung

Die KLR erfordert die Zerlegung der Rechtsträger in Kostenstellen, die möglichst eine homogene Leistung abgeben und über sogenannte Bezugsgrößen die Verrechnung der Gemeinkosten

- auf andere Kostenstellen (Interne Leistungsverrechnung) oder
- auf Kostenträger (die externen Leistungen oder „Produkte“) ermöglichen.

6.1.1 Bildung der Kostenstellen

In Landeskirchen, in denen das Haushaltsbuch bereits nach organisatorischen Einheiten [OE] aufgebaut ist, liegt es nahe, die Kostenstellen durch weitere Aufteilung dieser OE zu gewinnen. Im anderen Fall muss eine eigene Kostenstellen-Hierarchie aufgebaut werden, die im Prinzip zu einer ähnlichen Struktur der Aufbauorganisation (Referate, Abteilungen und Bereiche) führt. In jedem Fall müssen diese Kostenstellen den Gliederungsnummern des kameraleen Haushalts zugeordnet werden, um ein Rechnungswesen aus einem Guss zu haben und beide Strukturen darstellen zu können.

Die Kostenstellenrechnung soll ja die Gliederung nach EKD-Systematik nicht ersetzen, sondern ergänzen.

6.1.2 Kostenstellen und kameraleer Haushalt

Wichtig ist die Einbindung der Kostenstellenrechnung in den kameraleen Haushalt. Dabei werden auf Kostenstellen nur Ausgabeanteile übernommen; Einnahmen kommen erst bei der sogenannten Ergebnisrechnung am Ende der KLR ins Spiel.

Die Kostenstellen enthalten:

- Personalkosten einschl. Versorgung u. Beihilfe	größten Teils wie Haushaltsbuch
- Sachkosten und Fremdleistungen	größten Teils wie Haushaltsbuch
- Kalkulatorische Kosten (Abschreibungen u. Zinsen)	aus neu zu schaffender Anlagebuchhaltung
- Sekundäre Kosten (Interne Leistungsverrechnung)	werden systemintern erzeugt

Die „Kostenartenrechnung“ ist ein Bestandteil der Kostenstellenrechnung, gleichsam die senkrechte Dimension des Kostenstellenblattes. Die Kostenarten orientieren sich an den Gruppierungen des kameraleen Haushalts.

Es versteht sich, dass dort, wo Kostenarten und Gruppierungen identisch sind, die Planansätze nur einmal erfasst und auch die Ist-Buchungen nur einmal durchgeführt werden. Alles

andere führt zu Doppelarbeit und Fehlern. Besteht also z.B. die Akademie aus drei Kostenstellen (Leitung, Inhaltliche Fachbereiche und Service/Öffentlichkeitsarbeit), so erfolgt die Planung der Personalkosten zunächst auf der untersten Stufe pro Kostenstelle. Dann werden die Kostenstellenkosten zum Gesamtwert je Organisationseinheit bzw. Unterabschnitt verdichtet („Bottom-up-Prinzip“).

Das erfordert natürlich eine Erweiterung der Eingabemasken um den Begriff „Kostenstelle“. Gleiches gilt für die (Ist-) Buchungsprogramme. Es erfordert darüber hinaus aber vor allem ein Umdenken in der Haushaltsplanung: Die Stellenpläne müssen so verfeinert werden, dass die Funktionen der Stellen klar erkennbar sind. „Töpfe“, aus denen man sich nach Bedarf im Vollzug des Haushalts bedient, hebeln die Kostenstellenrechnung aus!

6.1.3 Interne Leistungsverrechnung

Die interne Leistungsverrechnung ist ein unverzichtbarer Bestandteil der Kostenstellenrechnung. Nur dadurch gelingt es, auch die auf Leitungs- und Servicestellen anfallenden Kosten den Kostenträgern zuzurechnen. Das Prinzip besteht darin, die leistungsmäßige Verflechtung zwischen den sekundären und primären Kostenstellen sowie zwischen den sekundären Kostenstellen selbst in einer Input-Output-Matrix zu erfassen und einen Algorithmus bereitzustellen, der das zugehörige Gleichungssystem auflöst und damit die internen „Verrechnungspreise“ für die Sekundärleistungen ermittelt. Nach Ablauf dieser Rechnung ist die Kostensumme der Sekundärkostenstellen gleich der Summe der sekundären Kostenarten auf den primären Kostenstellen („Hauptkostenstellen“), die ihre Leistungen nur an Kostenträger abgeben.

6.2 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträger sind die eigentlichen Leistungen. Da die Kirche ihre Leistungen nicht verkauft, sind sie nicht - wie in der Wirtschaft - aus der Rechnungsschreibung (Fakturierung) abzuleiten, sondern müssen in Abstimmung mit den Leistungsbeschreibungen im Haushaltsbuch entwickelt werden.

Die Kostenträgerrechnung der Kirche sollte als Vollkostenrechnung ausgeführt werden. Die Vollkostenrechnung ist die Rechnung, in deren Verlauf sämtliche Kosten dem Kostenträger zugerechnet werden. Sie ist ein Kostenrechnungssystem, bei dem sämtliche Kosten, d. h. alle Einzelkosten und alle Gemeinkosten, im Wege der Kostenartenrechnung erfasst, in der Kostenstellenrechnung verteilt und in der Kostenträgerrechnung auf die Kostenträger (Leistungseinheiten) zugerechnet werden.

Die Kostenträgerrechnung enthält:

- Einzelkosten, die dem Kostenträger direkt zuzuordnen sind (z.B. Honorare für eine Akademieveranstaltung);
- Gemeinkosten, die durch Multiplikation der Kostenstellenverrechnungssätze mit einem Faktor (z.B. Anteil des Kostenträgers an der Arbeitszeit bzw. dem Stellenvolumen auf dieser Kostenstelle) errechnet werden.

Schema: Kostenträger XXXX

Kostenstelle 1	Faktor	V-Satz Pers.	Pers.-kosten	V-Satz Sachk.	Sachkosten	usw.	Σ Vollkosten
Kostenstelle 2	Faktor	V-Satz Pers.	Pers.-kosten	V-Satz Sachk.	Sachkosten	usw.	Σ Vollkosten
Einzelkosten	1				Sachkosten		Σ Vollkosten
Σ alle Kostenst			Pers.-kosten		Sachkosten	usw.	Σ Vollkosten

Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung sind über eine Leistungstabelle miteinander verbunden. Diese enthält die Leistungsmengen je Leistungsart (z.B. Anzahl Veranstaltungen, Teilnehmer) und den Verbrauchskoeffizienten (Faktor in der obigen Tabelle), der angibt, welchen Teil der Kostenstellenleistung (Bezugsgröße) der jeweilige Kostenträger in Anspruch nimmt.

6.3 Ergebnisrechnung

In der Ergebnisrechnung, die die Kostenträgerrechnung voraussetzt, werden je Leistungsart deren Kosten, differenziert nach den leistenden Kostenstellen und den Kostenartengruppen (Personalkosten, Sachkosten usw.), und die zuzuordnenden Erträge dargestellt. Als Differenz von Erträgen und Kosten ergibt sich der Deckungsbedarf je Leistungsart (absolut und pro Leistungseinheit).

Beispiel Akademie	Tagungen Wiss+Umwelt	Tagungen Kult.+WAnsch	Tagungen Ges.+Politik	usw.	Internet	Alle KTR
Anzahl Teilnehmer/ Zugriffe	800	800	100		384.000	
Erträge	30.400	30.400	10.200		0	277.900
Personalkost. KST 3310-01	42.107	66.669	0			237.200
KST 3310-03	13.622	13.622	4.541		11.920	141.900
usw.
Deckungsbed. absolut	-97.889	-117.209	-19.395		-16.900	-1.070.378
pro Leist.Einh	-122,36	-146,51	-193,95		-0,04	

7. Haushaltsplanrechnung/Plankostenrechnung

Die Plankostenrechnung ist die Rechnung mit zukünftigen Mengen (Planmengen) und zukünftigen Preisen (Planpreisen). Sie dient der Ermittlung (Plankosten) und Vorgabe (Vorgabekosten) geplanter Kosten, die eine Kostenkontrolle ermöglichen und Grundlage der innerbetrieblichen Lenkung sind und als Leistungsanreiz dienen sollen.

Die Plankostenrechnung setzt ein gut ausgebautes betriebliches Rechnungswesen und eine Kostenrechnung mit einer Gliederung in Kostenstellen, Kostenarten und Kostenträger voraus.

Die Einzelkosten sind auf Kostenträger (Produktarten), die Gemeinkosten auf Kostenstellen zu verrechnen.

Die Planung der Gemeinkostenzuschläge aufgrund der Planbezugsgrößen muss die Kostenremanenz (bei rückläufiger Beschäftigung gehen die Kosten erst mit zeitlicher Verzögerung zurück) beachten. Die Plankostenrechnung ist zugleich eine Prognosekostenrechnung und eine Sollkostenrechnung (Sollkosten).

Die Plankostenrechnung hat sich mittlerweile zu einem integrierten Bestandteil der Haushaltsplanung entwickelt. Gegenüber der Ist- und der Normalkostenrechnung hat sie den Vorteil der Zukunftsbezogenheit.

Die Kostenplanung stellt Budgets für die Kostenstellen auf und ermittelt für jede Kostenstelle die zweckmäßige Bezugsgrößenart und Bezugsgrößenhöhe (Planbezugsgröße).

Im Soll-Ist-Vergleich festgestellte Abweichungen werden in der Abweichungsanalyse auf ihre Ursachen (Kostenbestimmungsfaktoren) hin untersucht und nach dem Zuordnungsprinzip der Abweichungen den betroffenen Verantwortungsbereichen (Kostenstellen) zugeordnet. Abweichungen können Grundlage einer Prämierung der Planabweichungen sein, wenn die

Verantwortlichkeit für Abweichungen geklärt ist; sie können jedoch auch Anlass zu einer Planungsüberholung sein.

8. Zielgruppen für einen sinnvollen Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung in der Kirche

Wie aus den vorangehenden Ausführungen zu erkennen ist, ist eine Kosten- und Leistungsrechnung nur mit einigen Vorarbeiten und Aufwand zu erreichen. Die Entscheidung, ob eine Kosten- und Leistungsrechnung für bestimmte Bereiche des kirchlichen Handelns sinnvoll und wirtschaftlich einzurichten ist, bedarf intensiver Vorüberlegungen.

Für folgende kirchlichen Ebenen bzw. Bereiche sollen die nachfolgend aufgeführten Beispiele als Anhalt dienen, wo eine KLR sinnvoll oder auch notwendig sein kann:

8.1 Kosten- und Leistungsrechnung auf landeskirchlicher Ebene

8.1.1 Inhaltliche Tätigkeitsfelder (Beispiel dazu in Anlage 1: Ev. Akademie)

Hier werden in einer organisatorischen Einheit (z.B. Akademie) oft heterogene Leistungen erbracht, deren jeweilige Kostenanteile aus der reinen Haushaltsrechnung nicht ersichtlich sind. Durch Aufgliederung dieser Einheiten in Kostenstellen, Umlage von Hilfs- und Leistungsstellen auf die eigentlichen Endkostenstellen und die Zuordnung von Arbeitszeitanteilen auf die eigentlichen Leistungen (Kostenträger) wird hier eine höhere Transparenz und Vergleichbarkeit (z.B. Benchmarking) erreicht.

Beispiele sind: Fortbildungseinrichtungen, Tagungshäuser, Akademien, religionspädagogische Institute und Ämter, Fachschulen und Fachhochschulen, Einrichtungen der Erwachsenenbildung, Frauen- und Männerarbeit, Kinder- und Jugendarbeit, Amt für Missionarische Dienste etc. .

8.1.2 Landeskirchliche Servicestellen (Beispiel dazu in Anlage 2: Hausmanagement)

Bestimmte Organisationseinheiten der Landeskirchen erbringen nicht unmittelbar relevante Leistungen, sondern bilden die Infrastruktur, mit deren Hilfe inhaltliche Stellen (siehe 8.1.1) überhaupt sinnvoll und wirtschaftlich arbeiten können. Gleichwohl ist ständig zu überprüfen, ob diese Dienstleistungen selbst erbracht werden müssen oder als Fremdleistung zugekauft werden können.

Beispiele hierfür sind: Personalverwaltung und -abrechnung (ZGAST), Organisation und IT, Gebäude- und Hausmanagement (Bewirtung, Post, Botendienste, Fuhrpark), Archiv und Registratur, Kirchliches Bauamt und andere.

Es ist sinnvoll, den Organisationseinheiten, die diese Leistungen in Anspruch nehmen, deren Kosten aufzuzeigen. Dazu sind eine Kalkulation der Leistungen mit Hilfe der KLR und eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung Voraussetzung.

8.2 Kirchliche Rechnungs- und Verwaltungsämter (Beispiel dazu in Anlage 3: Regionalverwaltung)

In den regionalen Verwaltungsämtern muss mehr Kosten- und Leistungstransparenz geschaffen werden. Aufgaben- und Ressourcenverantwortung sind zusammen zu führen. Den Leitungsgremien sollen hierdurch die erforderlichen Informationen für eine zielorientierte Steuerung zur Verfügung gestellt werden.

Dazu müssen Plan- und Istkosten in Abhängigkeit von messbaren Leistungen (Anzahl Gemeinden, Abrechnungsfälle, Personalfälle) kalkuliert werden.

Grundlage für die Kosten- und Leistungsrechnung, die Budgetierung und das Controlling ist ein Produktkatalog, der permanent weiterentwickelt und den verwaltungsorganisatorischen Erfordernissen entsprechend angepasst werden muss. Dieser bildet die Gesamtheit der in der Verwaltung vorhandenen Produkte ab.

Durch die Outputorientierung mit Hilfe der Produktbildung wird eine Steuerung über die tatsächlichen Arbeitsergebnisse und damit auch eine neue Qualität in der Finanzmittelzuweisung bzw. -beschaffung geschaffen.

Durch diesen produktbezogenen Kostenausweis wird ein neues Maß an Information und Transparenz geschaffen, das für die Steuerung der Verwaltung unverzichtbar ist: Erstmals lässt sich ermitteln, wie viel die Erstellung einzelner Verwaltungsleistungen tatsächlich kostet. Damit ist es möglich, Aussagen darüber zu treffen, welche Kosten pro abgeschlossenem Arbeitsergebnis (Produkt) bzw. Zeitabschnitt angefallen sind. Gleichzeitig kann mit Hilfe von Wirtschaftlichkeitsberechnungen und -vergleichen die Effizienz des Verwaltungshandelns beurteilt werden. Die Kostenträgerrechnung schafft also durch Kosteninformation die erforderliche Kosten- und Leistungstransparenz, die wiederum Voraussetzung für die Einleitung effizienzsteigernder Maßnahmen ist.

8.3 Kindertageseinrichtungen

Kindertageseinrichtungen stehen gerade nach Inkrafttreten des Rechtsanspruchs auf einen Kindergartenplatz in einem schwierigen Zielkonflikt zwischen Pädagogik und Haushaltskonsolidierung. Nicht nur die gegenwärtig schwierige Finanzsituation der Kommunen und freien Träger, auch die demografische Entwicklung führen in den nächsten Jahren zu Sparzwängen, zu einem Rückgang der Kinderzahlen und zu einer Entwicklung hin vom Träger- zum Kundenmarkt.

Die kirchlichen Einrichtungen erhalten zwar aus der öffentlichen Hand Kostenerstattungen, aber in der Regel lässt sich nicht ohne weiteres beurteilen, ob diese Beträge ausreichend sind, um die tatsächlich angefallenen Kosten zu decken (einschließlich der Gemeinkostenanteile).

8.4 Kirchliche Friedhöfe

Friedhöfe, die in kirchlicher Trägerschaft sind, müssen wie staatliche Friedhöfe eine innerbetriebliche Rechnung führen, aus der eine Gebührenkalkulation (hoheitlicher Teil) bzw. Preiskalkulation (für den gewerblichen Teil) abgeleitet werden kann.

8.5 Weitere diakonische Einrichtungen

Diese Einrichtungen sind unabhängig von ihrer Trägerschaft per Pflegegesetz und den Pflegebuchführungsverordnungen gezwungen, neben der kaufmännischen Buchführung eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen.

9. Hilfen für die praktische Umsetzung einer KLR in der Kirche

Die nachfolgenden Hinweise sollen den kirchlichen Einrichtungen, die für Teilbereiche oder Organisationseinheiten die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung als notwendig

und erforderlich ansehen, eine Hilfestellung und einen Handlungsrahmen an die Hand geben, die die komplexe Umsetzung einer solchen Rechnung erleichtern soll.

9.1 Kostenartenplan

Die Kostenarten entsprechen den Gruppierungen der EKD-Haushaltssystematik.

Die Gruppierungen der Haushaltssystematik bilden somit in der erweiterten Kameralistik den erforderlichen Kostenartenplan. In der Doppik treten die Aufwands- und Ertragskonten des EKD-Kontenrahmens an die Stelle der Gruppierungen.

9.2 Beschreibung der Kostenstellen

In den Kostenstellen werden die nötigen Angaben über Leistungen und Kosten strukturiert nach Verantwortungsbereichen dargestellt. Kostenstellen haben sich daher an der vorgegebenen Organisationsstruktur zu orientieren. So können beispielsweise für eine Ev. Akademie folgende Kostenstellen definiert werden: Leitung, Fachbereiche/Sekretariate und Kommunikation und Service. In dem Beispiel einer regionalen Verwaltung sind dies die Kostenstellen Leitung und interne Verwaltung, Finanzen, Liegenschaften, Personal, Kindertagesstättenverwaltung und Meldewesen.

9.3 Beschreibung der kirchlichen Kostenträger

Für die Realisierung einzelner Aufgaben (Leistungen, Bausteine) fallen Kosten an. Das betriebswirtschaftliche Werkzeug, mit dem Kosten und Leistungen miteinander verbunden werden, ist der Kostenträger. Üblicherweise werden Kostenträger auch als Leistungen oder Produkte bezeichnet. In der Kirche wurde auch der Begriff „der Bausteine kirchlichen Handelns“ bzw. „Handlungsfelder kirchlicher Arbeit“ hierfür eingeführt.

Die Vielfalt der kirchlichen Arbeit strukturiert zu planen und zu beschreiben, ist schwierig. Die Kostenträger orientieren sich somit inhaltlich am kirchlichen Auftrag.

Solche Kostenträger können beispielsweise bei einer Ev. Akademie Vorträge, Studienreisen, Beratungsgespräche, Messen oder Kirchentage sein. Am Beispiel einer Ev. Verwaltung können dies für den Bereich Finanzen die Kostenträger Haushaltsplanung, Haushaltsvollzug oder Jahresabschluss sowie Kapital- und Vermögensverwaltung sein.

9.4 Struktur und Layout

Die Organisationsstrukturen in der Evangelischen Kirche in Deutschland sind sehr unterschiedlich geprägt und würden sich auch nicht durch eine einheitliche Umstellung auf ein neues kirchliches Finanzmanagement und Rechnungswesen vereinheitlichen. Da es abhängig von der Organisation unterschiedliche Betrachtungsweisen in den einzelnen Landeskirchen weiterhin geben wird, kann ein einheitlicher Struktur- und Layoutvorschlag für die Darstellung der Ergebnisse nicht vorgelegt werden. Aus diesem Grunde sind die dieser Arbeitshilfe beigefügten Anlagen (Umsetzungen von KLR in Organisationseinheiten verschiedener Landeskirchen) als Anhalt und Arbeitshilfe zu sehen.

10. Ausblick

Wie bereits mehrfach dargestellt, soll die Kosten- und Leistungsrechnung ein wesentliches Ziel des neuen kirchlichen Finanzmanagements unterstützen, nämlich mit den vorhandenen begrenzten Mitteln einen möglichst hohen Nutzen für die Kirche zu erreichen.

Verkündigung und Nächstenliebe dürfen in der Kirche nicht durch die Kosten- und Leistungsrechnung definiert werden. Den Leitungsgremien dient die Kosten- und Leistungsrechnung als Informationslieferant für Entscheidungen, ob Leistungen einer kirchlichen Einrichtung effektiv erreicht und die Mittel hierfür effizient eingesetzt werden.

Kirche ist bei ihrer Zielsetzung unabdingbar gebunden an den ihr gegebenen Auftrag. Der Auftrag der Kirche ist nicht hinterfragbar und kann von keiner betriebswirtschaftlichen Überlegung in Frage gestellt werden. Verkündigung und Nächstenliebe (Diakonie) dürfen in der Kirche nie zur Handelsware werden.

Die Kirche kommt jedoch unter Berücksichtigung der begrenzten Ressourcen an einer Auswahl und Gewichtung ihrer Ziele oder Leistungen nicht vorbei. Wenn die Mittel knapper werden, muss mehr als bisher auf den effizienten Einsatz geachtet werden. Genauso ist darauf zu achten, dass menschliche Arbeitskraft und Arbeitszeit nicht verschwendet wird. Effizienz bedeutet somit den schonenden Umgang mit Menschen und Material. Um ein vordergründiges Effizienz-Denken zu vermeiden, ist dabei immer zugleich nach der Effektivität, dem Grad der Zielerreichung, zu fragen.

Wirtschaftliches Handeln ist kein Selbstzweck, sondern dient dazu, dass die Kirche entsprechend ihrem Auftrag zielorientiert arbeitet. Wirtschaftliches Handeln kann aber nur derjenige, der seine Leistungen (Bausteine, Produkte) definiert hat und den hierfür erforderlichen Ressourceneinsatz (Kosten) beziffern kann.

Hier schließt sich wieder der Kreis. Ohne Kosten- und Leistungsrechnung birgt jede Entscheidung ein unkalkulierbares Risiko in sich, da z.B. die gewünschte Steigerung einer Leistung mit einem erforderlichen erhöhten Ressourceneinsatz weder messbar noch nachweisbar ist.

Erträge und Kosten einer Ev. Akademie

Anlage: 1

Kosten und Leistungen der Organisationseinheiten im Haushaltsbuch

Organisationseinheit:

3.3.1.1 - Evangelische Akademie

mit den Kostenstellen:

3310-01	EAB-Leitung	UA 5220
3310-02	EAB-Fachbereiche/Sekretariate	incl Einzelk. UA 5220, 3900, 5222
3310-03	EAB-Kommunikation u. Service	incl Einzelk. UA 5220

Erträge und Kosten der Organisationseinheit / Brücke zur kameralen Darstellung (in vollen Tsd €)						
	Ist 2002	Plan 2003	Plan 2004	Plan 2005	Anmerk./Erläut.	
Einnahmen						
0	Zuweisungen - nicht leistungsspezifisch	76	68	68	68	
0	Zuweisungen - leistungsspezifisch	0	0	0	0	
1	Verwaltungs- u. Betriebseinnahmen	329	190	190	190	
2	Kollekten	1	0	0	0	
3	Vermögenswirksame E.	9	0	0	0	
Ausgaben						
4	Personalausgaben	552	641	466	478	
	- zusätzlich /weniger in Kostenrechnung			62		ind.PK; so.3.3
5+6	Sachausgaben	439	308	308	309	
	- zusätzlich /weniger in Kostenrechnung			-11		int.V.; so.3.3
	Zwischensumme Kostenausgaben	990	950	825	787	
	Kalkulatorische Abschreibungen			3		
	Interne Leistungen in andere KST			-14		Leitung auf KDL
	Interne Leistungen aus anderen KST			69		IT,PV,Raum etc
	Σ Kosten KLR			884		
7+8	Zuweisungen u. Umlagen	1	0	0	0	
9	Vermögenswirks. Ausgaben	30	4	4	4	
	<i>Nachrichtlich: Deckungsbedarf (kameral)</i>	<i>607</i>	<i>696</i>	<i>520</i>	<i>533</i>	

Legende: die kursiven Bestandteile der Einnahmen-/Ausgabenrechnung werden in der KLR nicht berücksichtigt

Erträge, Kosten und Leistungsergebnisse der OE aus Planrechnung 2004							
Leistungsgruppe/Leistung	Leistungseinheiten [LE]		Vollkosten		Erträge Tsd €	Lst-Ergebn. Tsd €	Anm.
	Dimension	Menge	€/LE	Tsd €			
1 Akademie-Tagungen							
1.1 Tag. Wissensch.,Umwelt	Teilnehmende	800	160,00	-128	30	-98	
1.2 Tag. Kultur, Weltanschau	Teilnehmende	800	185,00	-148	30	-118	
1.3 Tag. Gesellsch.,Politik	Teilnehmende	100	296,00	-30	10	-19	
1.4 Tag. Arbeitsw.,Wirtschaft	Teilnehmende	600	174,00	-104	21	-83	
1.5 Tag. Frauen in Ki.u.Gesellsch.	Teilnehmende	100	401,00	-40	10	-30	
1.6 Sonstige Akad.-Tagungen	Teilnehmende	400	277,00	-111	55	-56	3)
2 Einzelvorträge							
2.1 Einzelvorträge	Teilnehmende	1.600	16,49	-26	30	4	
3 Studienreisen							
3.1 Studienreisen	Teilnehmende	100	182,20	-18		-18	2)
4. Öffentlichkeitsarbeit und Publikationen							
4.1 Akademie-Publikationen	Anz Kunden	1100	75,12	-83	14	-69	
4.2 Sonstige Publikationen (WA)	Anz Beiträge	10	430,00	-4		-4	
4.3 Presse	Anz Beiträge	300	68,20	-20		-20	
4.4 Internet-Angebote	Tsd Zugriffe	384	44,04	-17		-17	
5. Beratungsgespräche							
5.1 Beratungsgespr.Weltansch	Anz Gespräche	500	103,00	-52		-52	
5.2 Beratungsgespr.Umwelt,Touris	Anz Gespräche	100	86,10	-9		-9	
5.3 Beratungsgespr.Arbeit u Wirtsch	Anz Gespräche	100	24,00	-2		-2	
6 Messen., Kirchentage							
6.1 Messen., Kirchentage	Anz Veranstalt	1	7.860,00	-8		-8	
7 Sonderaufg.u.Projekte							
7.1 Sonderaufg.u.Projekte	Anz Projekte	1	64.530,00	-65		-65	
8 Außenvertretung							
8.1 Außenvertretung	Dimensionslos	1	19.000,00	-19		-19	
Σ Leistungen der Organisationseinheit				-884	201	-682	

3) u.a. Spiritualität/Meditation, Sport, Medizin/Diakonie

2) nur Gemeinkosten; Erträge und Einzelk. nicht geplant

Kosten und Leistungen der Organisationseinheiten im Haushaltsbuch

Organisationseinheit:
7.3.3 - Hausmanagement
 mit den Kostenstellen:

7330-01	ID-Hausmanagement Leitung	UA 7220
7330-02	ID-Versand/Büromaterial	UA 7220
7330-03	ID-Telefon/Empfang	UA 7220
7330-04	ID-Poststelle	UA 7220
7330-05	ID-Botendienst	UA 7220
7330-06	ID-Bewirtung	UA 7220
7330-07	ID-Fahrer	UA 7220
7330-08	ID-PKW	UA 7220

Erträge und Kosten der Organisationseinheit / Brücke zur kameralen Darstellung (in vollen Tsd €)						
		Ist 2002	Plan 2003	Plan 2004	Plan 2005	Anmerk./Erläut.
Einnahmen						
0	<i>Zuweisungen</i>	0	0	0	0	
1	Verwaltungs- u. Betriebseinnahmen	0	0	140	140	Innere Verrechnung
3	<i>Vermögenswirks.</i>	0	0	35	35	
Ausgaben						
4	Personalausgaben			543	558	1)
	- zusätzlich /weniger in Kostenrechnung			-54		
5+6	Sachausgaben	68	191	124	124	2)
	- zusätzlich /weniger in Kostenrechnung			254		Portokosten
	Zwischensumme Kostenausgaben	68	191	867	681	
	Kalkulatorische Abschreibungen			12		Kfz keine Abschr.
	Interne Leistungen in andere KST			-24		
	Interne Leistungen aus anderen KST			134		
	Σ Kosten KLR			989		
7+8	<i>Zuweisungen u. Umlagen</i>	0	0	0	0	
9	<i>Vermögenswirks. Ausgaben</i>	312	102	139	140	
<i>Nachrichtlich: Deckungsbedarf (kameral)</i>		380	294	831	646	

Legende: die kursiven Bestandteile der Einnahmen-/Ausgabenrechnung werden in der KLR nicht berücksichtigt

Erträge, Kosten und Leistungsergebnisse der OE aus Planrechnung 2004							
Leistungsgruppe/Leistung	Leistungseinheiten [LE]		Vollkosten		Erträge Tsd €	Lst-Ergebn. Tsd €	Anm.
	Dimension	Menge	€/LE	Tsd €			
1 Büromaterial und Versand							
1.1 Einzel-/Sammelversand	Vers.-Vorgänge	28.000	4,07	-114		-114	
1.2 Büromaterial-Beschaff.-u.Verwaltung	Stellen EOK	330	174,24	-58		-58	
2 Telefonanlage u. Empfang							
2.1 Telefonanlage	Telefonapparate	460	246,96	-114		-114	
3 Post- und Botenservice							
3.1 Postservice	Postsendungen	400.000	0,98	-392		-392	
3.2 Botenservice	Aktenstücke	240.000	0,40	-97		-97	
4 Bewirtung							
4.1 Bewirtung i. Sitzungen: Getränke	Tassen/Gläser	25.200	1,67	-42		-42	
4.2 Bewirtung i. Sitzungen: Gebäck, Snacks	Stück/Portion	11.700	2,74	-32		-32	
4.3 Essen LKR	Anz. Essen	200	25,00	-5		-5	
4.4 Essen Kollegium	Anz. Essen	360	16,67	-6		-6	3)
4.5 Essen Empfänge/Veranstaltungen	Anz. Essen	150	40,00	-6		-6	
4.5 Essen Vorsynode	Anz. Essen	200	20,00	-4		-4	
5 PKW							
5.1 PKW mit Fahrer	km Leistung	100	1,12	-112		-112	4)
5.2 PKW ohne Fahrer	km Leistung	37	0,19	-7		-7	4)
Σ Leistungen der Organisationseinheit				-989	0	-989	

1) 2) Änderung der Aufbauorganisation (OE-Zuordnung) zwischen 2003 und 2004

3) nur Gemeinkosten

4) bei den derzeitigen Einkaufskonditionen fallen keine Abschreibungen an

Verteilung der Kosten auf die Kostenträger

Anlage 3

Kostenstelle	Kostenträger		Personalkosten	personalbez. Sachkosten	Personalkosten	Reinigung	Energieverbrauch	Einrichtungsk. Ausstattungsk.	alg. Bürobedarf	Gebäudeunterhaltung	ECKD-Kosten	Sachkosten	Summe Einzelkosten	Gemeinkosten	Summe	in %	Kostenstellen-summe	in %	inkl. Leitungsuml.
	aus 7600,00		17.500,00	17.500,00	3.300,00	25.800,00	24.977,50	13.680,00	0,00	12.000,00	79.757,50	97.257,50	0,00	97.257,50					
Allg. K.-stelle	Leitung und interne Verwaltung	Leitung	0,00	1.865,28	1.865,28	314,26	2.315,76	2.662,28	1.458,11	0,00		6.750,42	8.615,70	0,00	8.615,70	4,83%			
		interne Verwaltung	0,00	815,01	815,01	150,41	1.404,86	1.163,25	637,10	0,00		3.355,62	4.170,63	0,00	4.170,63	2,34%	17.459,77	9,78%	
		EDV-Koordination	0,00	957,85	957,85	191,15	1.408,57	1.367,12	748,76	0,00		3.715,60	4.673,44	0,00	4.673,44	2,62%			
Nebenk.-stelle	Verw.leitung Diak.st.	Verwaltungsleitung Diak.st.	0,00	3.387,27	3.387,27	182,43	1.344,32	5.966,38	5.763,59	0,00		13.256,72	16.643,99	0,00	16.643,99	9,33%	16.643,99	9,33%	17.638,57
Hauptkostenstellen	Finanzen	HH-plan	0,00	1.568,41	1.568,41	154,53	1.138,68	3.312,23	1.123,14	0,00	2.632,79	8.361,37	9.929,78	0,00	9.929,78	5,56%			11.540,32
		HH-vollzug - Zahlungsverkehr	0,00	2.943,29	2.943,29	425,42	3.134,86	6.215,75	2.107,70	0,00	4.940,72	16.824,44	19.767,73	0,00	19.767,73	11,08%			22.790,08
		HH-vollzug - Kollektenkasse	0,00	155,92	155,92	23,47	172,98	329,29	111,66	0,00	261,74	899,14	1.055,06	0,00	1.055,06	0,59%	47.062,27	26,37%	1.215,18
		Jahresabschluss	0,00	1.683,06	1.683,06	223,82	1.649,33	3.554,35	1.205,24	0,00	2.825,25	9.458,00	11.141,06	0,00	11.141,06	6,24%			12.869,33
		Kap.-vermögensverw.	0,00	797,96	797,96	92,56	682,04	1.685,17	571,42	0,00	1.339,49	4.370,68	5.168,64	0,00	5.168,64	2,90%			5.988,04
	Liegenschaften	Pachtvermögensv.	0,00	495,29	495,29	90,55	667,22	659,25	315,27	0,00		1.732,28	2.227,57	0,00	2.227,57	1,25%			2.679,65
		Betreuung der Baufinanzierung	0,00	1.485,87	1.485,87	206,58	1.522,24	1.977,76	945,80	0,00		4.652,38	6.138,25	0,00	6.138,25	3,44%	11.813,67	6,62%	7.494,49
		Nebenkostenabrechnung	0,00	980,26	980,26	64,39	474,46	1.304,77	623,97	0,00		2.467,59	3.447,85	0,00	3.447,85	1,93%			4.342,60
	Personal	Beratung	0,00	1.078,08	1.078,08	154,93	1.141,68	7.282,71	693,59	0,00		9.272,91	10.351,00	0,00	10.351,00	5,80%			11.345,58
		Personalverwaltung	0,00	1.629,38	1.629,38	230,72	1.700,16	11.006,82	1.048,27	0,00		13.985,98	15.615,35	0,00	15.615,35	8,75%	46.254,92	25,92%	17.118,52
		Gehaltsabrechnung	0,00	2.094,91	2.094,91	321,94	2.372,32	14.151,63	1.347,77	0,00		18.193,66	20.288,57	0,00	20.288,57	11,37%			22.221,22
	Kindertagesstättenverwaltung	Beitragserhebung	0,00	921,94	921,94	112,01	825,37	744,96	408,01	0,00		2.090,35	3.012,29	0,00	3.012,29	1,69%	3.012,29	1,69%	3.597,36
	Meldewesen	Änderungserfassung	0,00	552,05	552,05	80,48	593,08	482,09	264,04	0,00		1.419,69	1.971,74	0,00	1.971,74	1,10%	2.760,44	1,55%	2.350,36
		Datensortierung	0,00	220,82	220,82	32,19	237,23	192,84	105,61	0,00		567,88	788,70	0,00	788,70	0,44%			940,14
	Druckerei	Druckseite	0,00	529,34	529,34	160,97	2.372,32	15.155,51	12.713,79	0,00		30.402,59	30.931,93	0,00	30.931,93	17,33%	30.931,93	17,33%	31.525,29
	weitere Aufgaben / Obj. 11ff.	weitere Aufgaben / Obj. 11ff.	0,00	1.252,06	1.252,06	87,19	642,50	359,77	197,04	0,00		1.286,51	2.538,57	0,00	2.538,57	1,42%	2.538,57	1,42%	2.821,12
	Summe			0,00	25.414,04	25.414,04	3.300,00	25.800,00	79.573,92	32.389,89	0,00	12.000,00	153.063,81	178.477,85	0,00	178.477,85	100,00%	178.477,85	100,00%

9,88%
6,47%
12,77%
0,68%
7,21%
3,36%
1,50%
4,20%
2,43%
6,36%
9,59%
12,45%
2,02%
1,32%
0,53%
17,66%
1,58%
100,00%