Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Grundbegriffe

Es geht zunächst einmal um die Begriffe „Kosten“ und „Leistungen“. Sie beinhalten das Grundverständnis der Kosten- und Leistungsrechnung. Hinzu kommen als Sonderform kalkulatorische Kosten.

Kosten

... sind alle in EUR bewerteten Güter und Leistungen, die im Verein benötigt werden, um die Vereinsleistungen zu erbringen. Also muss klar sein, welche Leistungen dem Verein zuzurechnen sind und damit der Erfüllung des Vereinszwecks dienen. Nur diese Leistungen und Kosten sind Gegenstand der kostenrechnerischen Bewertung.

Eine Sonderstellung nehmen kalkulatorische Kosten ein, mit denen eine realisitischere Bewertung erzielt werden soll. Damit werden Kosten berücksichtigt, denen keine Ausgaben oder Ausgaben in anderer Höhe gegenüber stehen. Beispiele:

- Anrechnung der Hallenmiete, auch wenn die Sporthalle unentgeltlich von der Kommune gestellt wird.
- Berücksichtigung des Einsatzes ehrenamtlicher Mitarbeiter.
- Berücksichtigung der Abnutzung z. B. von Geräten in der Geschäftsstelle (PC) abweichend von steuerlich zulässigen Sätzen.

Damit kann z. B. ein Kostenvergleich zu anderen Anbietern auf realistischere Füße gestellt werden. Ebenfalls benötigt man kalkulatorische Kosten, um marktgerechte Preise z. B. für Kurse zu ermitteln.

Leistungen

Mit Leistungen werden die Angebote eines Vereins bezeichnet, die der Erfüllung des Vereinszwecks dienen, sie sind quasi die „Produkte“ des Vereins. Sportangebote in Abteilungen oder Kursen, Jugendfreizeiten oder Vereinsfeste zählen dazu. Die damit erzielten Erlöse sind den Kosten gegenüber zu stellen.
Die Geschäftsstelle des Vereins, Vorstandssitzungen oder Mitgliederversammlungen sind keine End-Leistungen in diesem Sinne. Sie sind Hilfsmittel, um die eigentlichen Vereinsprodukte zu erstellen.

Die Ermittlung von Kosten und der Abgleich mit Leistungen bedeutet kein Profitdenken. Vielmehr wird damit ein kostendeckendes Handeln gefördert. Dies ist für einen Sportverein als sogenannte Non-Profit-Organisation der wirtschaftliche Maßstab des Handelns.

Gründe für KLR im Sportverein

Warum soll ein Sportverein sich mit Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) abgeben? Für viele Vereine ist eine komplette KLR zu aufwändig, für andere sollte es der Standard sein.

Welche Argumente sprechen für eine Kostenrechnung?

Leistungskosten müssen transparent sein

- „Verkauf“ von Leistungen zu kostendeckenden bzw. kostenübersteigenden Preisen (Preisfestlegung)
- Projektkontrolle z. B. bei Veranstaltungen, Sponsoring (Überprüfung der Wirtschaftlichkeit, kostengenaue Abrechnung) Umlage-Ermittlung
- Ermitteln der Kosten nach Orten der Entstehung (z. B. Mannschaften, Abteilungen)
- Festlegung notwendiger Umlagen/Sonderbeiträge
- Abgrenzung der allgemeinen und der abteilungsspezifischen Kosten

Eigenerstellung, Fremdbezug oder Verzicht?

- Sollen einzelne Leistungen (z. B. Buchführung, Steuern, Fitnessstudio-) durch den Verein erledigt werden oder ist ein Zukauf der Leistung sinnvoll? Wenn möglich, kann sogar ein Verzicht der Leistung erwogen werden.

Unterhalt von Vereinsanlagen

- Kostenorientierung bei Vermietung, Unterhalt und Reparatur der Vereinseinrichtungen werden erst mit einer Kostenrechnung möglich.

Kostenrechnung als Grundlage des Vereinscontrolling

- Nicht nur zuverlässige Daten der Buchhaltung sondern auch die der Kostenrechnung sind notwendig, um eine aussagekräftiges Controlling zu haben.

Ein zentrales Thema wird immer wieder erkennbar: Transparenz der Mittelverwendung. Eine kostenorientierte Betrachtung des Vereinsgeschehens gibt wichtige Informationen über die Verteilung der Vereinsgelder und ist damit eine Leistung im Dienste der Mitglieder.

Ehrenamtliche Arbeit und Kostenrechnung

Immer wieder werden Klagen laut, dass zu wenige Mitglieder bereit sind sich ehrenamtlich für den Sportverein zu engagieren. Dazu lassen sich sicherlich viele Gründe anführen, die unmittelbare Zusammenarbeit ist nur eine Facette. In Anlehnung an die Kostenrechnung kann aber auch überlegt werden, wie viel Zeit ehrenamtlicher Mitarbeiter für welchen Zweck eingesetzt wird und ob sich über eine Neustrukturierung der Tätigkeiten eine Verbesserung erreichen lässt. Ergebnis kann eine Verminderung des gesamten Arbeitsanfalls sein.

Grundprinzip der KLR

KLR ist das grundlegende betriebswirtschaftliche Instrument. Die KLR hält zunehmend auch im Sport Einzug. Häufig findet eine Kostenbetrachtung im Verein sehr verkürzt statt. Was eine Maßnahme kostet wird mit den Ausgaben gleich gesetzt. Dies reicht aber nicht, um eine wirtschaftliche Vereinsführung zu sichern.

Beispiel: Der Sportverein bekommt das Angebot, Wettkampfplakate für die neue Saison und 350 EUR für die Vereinskasse zu erhalten. Gegenleistung ist die Akquisition von zwei lokalen Hauptsponsoren und die Verteilung von mindestens 20 Plakaten pro Wettkampftag.

Zunächst sieht die Betrachtung klar aus:

- Ausgabe: 0 EUR
- Einnahme: 350 EUR.

Für die Akquisition der beiden Hauptsponsoren sind zwei Vorstandsmitglieder insgesamt 5 Stunden beschäftigt. Die Verteilung der Plakate erfordert 3 Stunden je Wettkampftag. Also - bei 12 Wettkampftagen - 36 Stunden. Bewertet man diese Zeit in EUR ergeben sich folgende Beträge

- Vorstand: 5 Stunden zu je 30 EUR = 150 EUR
- Plakatverteiler: 36 Stunden zu je 5 EUR = 180 EUR.

Bliebe ein Ertrag von 20 EUR. Damit ist zu prüfen, ob dieser Aufwand den Zufluss für die Vereinskasse rechtfertigt. Insbesondere muss diskutiert werden, inwieweit der durch ehrenamtliche Arbeit bezahlte Anteil "gut eingesetzt ist". Alternative ist die komplette Übernahme des Plakatdrucks und der Anzeigenwerbung durch den Verein.

Aus dem Beispiel wird deutlich, das Kosten und indirekt auch der Einsatz ehrenamtlicher Arbeitszeit von Entscheidungen abhängen. Deshalb ist angemessen, Entscheidungswirkungen in EUR-Kosten und in Zeit-Kosten heraus zu arbeiten. Ein weiteres Beispiel in dieser Richtung ist das Einschalten eines Steuerberaters für die steuerliche Bearbeitung der Vereinsfinanzen. Diesem Geldabfluss für die Inanspruchnahme einer Dienstleistung steht der ansonsten erbrachte ehrenamtliche Zeitaufwand gegenüber. Hinzu kommt noch das Risiko bei einer fehlerhaften Bearbeitung der Aufgabe.

Ein weiterer Aspekt des Kostendenkens ist die Wirkung einer Kostenentscheidung im Hinblick auf die Möglichkeiten der Kosteneinsparung. Die vertragliche Bindung an einen Partner (Mietverträge, Dienstleister) bedingt in der Regel günstigere Konditionen, je länger der Vertrag abgeschlossen wird. Je länger der Vertrag läuft, um so schwieriger wird es, diesen Vertrag im Notfall zu kündigen und damit den Kostenblock abzubauen.

Bei der Durchführung von Einsparungsmaßnahmen ist ebenfalls zu erwägen

- ob die Einsparung in nächster Zeit wieder rückgängig gemacht wird und
- was damit für Kosten verbunden sind.

Die Abgabe einer Sportanlage an die Kommune kann in einem Moment eine finanziell sehr hilfreiche Sache sein. Möglicherweise später auftretende Forderungen an Nutzungsgebühren oder die Einschränkung des Planungsspielraums für neue Angebote sind als Konsequenzen mit zu berücksichtigen.

Egal welche Form der KLR genutzt werden soll. Folgende Kriterien sind zu berücksichtigen:

- Relevanz der Resultate: Helfen uns die erzeugten Ergebnisse weiter?
- Verständlichkeit: Wissen wir genau, was sich hinter den Daten verbirgt?
- Genauigkeit: Sind die Daten so präzise, dass wir sie als Entscheidungsgrundlage verwenden können?
- Einfachheit: Ist das KLR-Konzept so einfach wie möglich und so anspruchsvoll wie nötig?
- Wirtschaftlichkeit: Kann das KLR-Konzept mit einem vertretbaren Aufwand durchgeführt werden?

Ergebnisse einer KLR dienen als Informationsgrundlage für weitere betriebswirtschaftliche Instrumente:

- Preisvergleiche
- Benchmarking
- Kosten-Nutzen-Analysen
- Qualitätsmanagement

Einfache Kostenermittlung

Für viele Sportvereine wird eine einfache Kostenermittlung ausreichen, um eine erste Analyse vorzunehmen. Voraussetzung ist eine funktionierende Buchführung oder die Bereitschaft, die Vereinsunterlagen in diesem Sinne aufzubereiten.

Was heißt „einfache Kostenermittlung“? Es wird keines der betriebswirtschaftlichen Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung verwendet. Vielmehr soll eine Zusammenführung von Daten aus der Buchhaltung zu groben Kostenwerten kommen. Sie kann Ansatzpunkt für eine Kostenanalyse oder Kostenkontrolle sein. Wert erlangt diese vereinfachte Form vor allen Dingen, wenn es gelingt, die Daten mehrerer Jahre zu ermitteln.

Die einfache Kostenermittlung setzt an einer Zusammenfassung der Konten zu

- Mitarbeiterkosten (Übungsbetrieb, Verwaltung)
- Reisekosten
- Kosten der Geschäftsstelle (ohne Personal)
- Kosten des Wettkampfbetriebes (ohne Personal, ggf. nach Abteilungen)
- Kosten der Vereinsgastsstätte
- Versicherungen
- Verbandsabgaben
- usw.

an. Die Beträge werden addiert und im Verlauf von zwei oder mehr Jahren in ihrer Veränderung betrachtet. Die daraus ableitbaren Kostenziele müssen für jeden Verein separat ermittelt werden.

Werden die Kosten nach den einzelnen Abteilungen bzw. Sparten zusammen gefasst (Personal, Sportbetrieb, ...) können die durchschnittlichen Kosten je Abteilungs- bzw. Spartenmitglied errechnet werden. Der Vergleich zwischen den Abteilungen/Sparten, die Veränderung im Jahresverlauf und die Gegenüberstellung mit der Einnahme pro Mitglied versprechen Aufschlüsse über das Vereinsgeschehen.

Problematisch ist bei dieser Vereinfachung, dass der Leistungsaustausch z. B. zwischen Geschäftsstelle oder Vorstand und Abteilungen nicht angemessen berücksichtigt wird.

Teilkostenrechnung

Bei der Teilkostenrechnung wird der Blick vor allem auf die Unterscheidung der

- Fixkosten und
- variablen Kosten

gelenkt. Im Sport taucht in jüngerer Zeit der Begriff "Vorhaltekosten" auf. Er meint die zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft notwendigen Kosten. Dies entspricht den fixen Kosten.

Fixkosten sind unabhängig vom Leistungsgeschehen. Der Sportverein braucht keine einzige Übungsstunde oder Veranstaltung anzubieten, Fixkosten sind da. Beispiele:

- Grundgebühr für den Telefonanschluss des Vereins
- Kfz-Steuer für den Vereinsbus

- Miete für die Vereinsgeschäftsstelle
- Zins und Tilgung für das Darlehn zur Erweiterung der Vereinshalle
- Personalkosten für die angestellten Mitarbeiter des Vereins

Auf der anderen Seite haben wir die variablen Kosten, sie sind unmittelbar mit den Leistungen des Vereins verbunden.

- Honorar für den Übungsleiter
- Wassergeld für die Nutzung der Duschen in der Sporthalle
- Nutzungskosten für Telefonate, Telefaxe

Wegen ihrer Unabhängigkeit vom Vereinsgeschehen sind gerade die fixen Kosten gefährlich. Haben sich in guten Zeiten viele Blocks mit fixen Kosten aufgebaut, so können diese in Zeiten eines schwächeren Vereinsbetriebes zur Gefahr werden – die Fixkosten müssen weiter finanziert werden.

Für den Vereinsbetrieb ist vor allem die Überprüfung der einzelnen Vereinsangebote mit der Teilkostenrechnung sinnvoll. Beispiel für Kursangebote

- Tabelle TK Step-Aerobic

In dem Beispiel ergibt sich letztlich ein Ertrag aus dem Kursangebot von 90,00 EUR. Es werden also zunächst die variablen Kosten von den Einnahmen abgezogen, sie müssen durch ein Angebot in jedem Fall gedeckt werden. Sonst ist der Verlust vorprogrammiert. Im nächsten Schritt werden verschiedene anteilige Fixkosten subtrahiert. Damit wird erkennbar, inwieweit das Angebot zur Finanzierung des Gesamtvereins beiträgt.

Es ist z. B. wahrscheinlich, dass eine Trainingsgruppe für Kinder oder Jugendliche wenig zu der Deckung der Fixkosten beiträgt. Andere Angebote mit "normalem" Beitrag und geringen variablen Kosten müssen dies möglicherweise ausgleichen.

Vollkostenrechnung

Vollkostenrechnung ist die klassische Form der Kostenrechnung. Sie beruht auf drei Fragen:

- Welche Kosten entstehen im Sportverein? (Kostenartenrechnung, z. B. Personal, Reisekosten, Energiekosten)
- Wo entstehen die Kosten? (Kostenstellenrechnung, z. B. Geschäftsstelle, Vorstand, Abteilungen/Sparten)
- Wofür werden die Kosten aufgewendet? (Kostenträgerrechnung, z. B. Fußball Alt-Herren, Jugendturnen

Abbildung Grundsystem der Vollkostenrechnung

Dabei wird zwischen Einzel- und Gemeinkosten unterschieden. Einzelkosten lassen sich den Kostenträgern (z. B. der Abteilung) direkt zurechnen. Das gilt z. B. für das Honorar des Übungsleiters.

Gemeinkosten lassen sicht nicht so unmittelbar zuordnen. Sie werden zunächst auf Kostenstellen verteilt, z. B. Büromaterial für die Geschäftsstelle. In einem weiteren Schritt werden die Gesamtkosten der Geschäftsstelle (z. B. Personalkosten, Büromaterial, Energieverbrauch, Telefon/Internetkosten) nach einem plausiblen Schlüssel auf die Kostenträger verteilt. Z. B. kann dazu die durchschnittliche Mitgliederzahl je Abteilung genutzt werden.

Tabelle Gemeinkostenverteilung Geschäftsstelle

In der folgenden Übersicht wird der Kostensatz ermittelt, mit dem die Geschäftsstellenkosten auf die Kostenträger übertragen werden. Als Schlüsselzahl wird die Mitgliederzahl der Abteilungen per 30.06. heran gezogen.

Tabelle Umlage Geschäftsstelle

Die ermittelte Umlage entspricht dem Anteil der Geschäftsstellenkosten je Mitglied per 30.06.

Bei den Kostenträgern ist die Umlage für die Geschäftsstelle nur ein Anteil der Kosten. Die Gesamtkosten des Kostenträgers z. B. Basketball wird Kosten für Übungsleiter, Wettkampffahrten, den Wettkampfbetrieb insgesamt als Einzelkosten umfassen. Beispielsweise bilden die Kosten des Vorstandes einen weiteren Gemeinkostenblock der per Umlage den Kostenträgern zuzuordnen ist. Alle Kosten des Kostenträger sind Vergleichsgrößen für die erzielten Beiträge und weitere Einnahmen.

Prozesskostenrechnung

Das jüngste Instrument der Kostenrechnung ist die Prozesskostenrechnung. Für eine breite Verwendung im Vereinsbetrieb ist sie vermutlich zu aufwändig. Der Grundgedanke jedoch ist verlockend. Abweichend von der Betrachtung der Struktur des Vereins (Kostenstellen) oder der Produkte (Kostenträger) wird hier der einzelne Leistungsprozess (Ablauf) ins Blickfeld gerückt.

Diese Betrachtungsweise ist insbesondere bei Prozessen sinnvoll, die im Verein häufig vorkommen: z. B. die Aufnahme neuer Mitglieder, die Anmeldung von Kursteilnehmern, die Abrechnung von Übungsleiterhonoraren oder die Erstellung der Vereinszeitung. Vereinfacht analysiert die Prozesskostenrechnung die Kosten nach den einzelnen Schritten des Arbeitsablaufes. In der folgenden Übersicht ist ein Beispiel zu der Bearbeitung von Mitgliedschaftsanträgen.

- Tabelle: Mitgliedschaftsantrag

In dem Beispiel ergeben sich die EUR-Beträge aus

- dem Arbeitseinsatz in der Geschäftsstelle (bezahlte Mitarbeiter),
- dem Verbrauch von Büromaterial und
- dem Porto für den Briefversand.

Die nicht bezahlt erbrachten Tätigkeiten werden in Arbeitsminuten angesetzt.

So lässt sich aus der Analyse erkennen, wie viel Aufwand in jedem einzelnen Bearbeitungsschritt anfällt. Vereinfachungen lassen sich so detailliert diskutieren. Beispiele:

- Übermittlung der Anträge vom Übungsleiter per Post (gegen Portoerstattung) wenn er nicht aus anderen Gründen häufiger in der Geschäftsstelle vorbei schaut.
- Verlagerung der Überprüfung auf die EDV (automatische Beitragseinstufung, Registrierung fehlender Angaben)
- Verzicht auf den Postversand der Begrüßungen, sondern Rückgabe über den Übungsleiter.

Die mögliche Einsparungssumme richtet sich danach, wie häufig dieser Leistungsprozess „Neuaufnahme“ vor kommt.

Neben der rein kostenmäßigen Analyse, ist die Transparenz des organisatorischen Ablaufes ein weiterer

Gewinn der Vorgehensweise. Voraussetzung für die Nutzung im Verein sind

- die Festlegung der häufigsten Leistungsprozesse,
- die Gliederung des Leistungsprozesses in Arbeitsschritte,
- die kosten- bzw. zeitmäßige Bewertung der einzelnen Schritte.

Für die Bewertung müssen unter Umständen Bearbeitungszeiten bewusst abgemessen und notiert werden, so dass die erfassten Aufwendungen einigermaßen der Vereinsrealität entsprechen.

Details

Autor:
Prof. Dr. Ronald Wadsack

zuletzt aktualisiert:
März 2026