

■ KOSTENRECHNUNG ALS ELEMENT DER VERWALTUNGSREFORM

Ein zentrales Element des New Public Management ist die Ausrichtung an Output und Outcome staatlichen Handelns. Damit diese flächendeckend erfasst werden können, sind entsprechende Instrumente erforderlich wie z. B. ein umfassendes Kostenrechnungssystem. Die konkrete Ausgestaltung einer Kosten- und Leistungsrechnung hängt von deren Zielsetzung ab. Um als Element einer Verwaltungsreform wirksam werden zu können, muss sie in eine Gesamtstrategie eingebettet sein.

Dem Staat und der Verwaltung kommt im internationalen Standortwettbewerb (siehe dazu Mitterlehner – Kyrer, 1997) wachsende Bedeutung zu – u. a. sind die Effizienz und Effektivität der Verwaltung wichtige Wettbewerbskriterien. Diese Leistungsdimensionen haben aus der Sicht der Politik wie der Öffentlichkeit überragendes Gewicht: Die Effektivität wird davon bestimmt, wieweit mit den einzelnen Verwaltungsleistungen die von der Öffentlichkeit erwarteten Wirkungen (Outcome) erzielt werden (Kosten-Nutzen-Relation). Zur Ermittlung der Effizienz wird das unmittelbare Leistungsergebnis (Output) mit den dafür aufgewendeten Kosten in Beziehung gesetzt (Input-Output-Relation) und so die Produktivität gemessen. Auch die komplexen Verwaltungsorganisationen des öffentlichen Sektors stehen unter dem Druck, diesen Kriterien stärker zu entsprechen.

In Österreich wurde der öffentliche Sektor bisher überwiegend in Hoheitsverwaltung geführt, wobei Effizienzüberlegungen nicht im Vordergrund standen. Zudem übernimmt der Staat immer neue Aufgaben – die Staatsausgabenquote¹⁾ erreicht heute mehr als 50% des Bruttoinlandsproduktes. Die prekäre Finanzlage der öffentlichen Haushalte verschärft die Forderung nach einer „Verschlanung“ des öffentlichen Sektors im Sinne einer Steigerung der Effizienz (Leistungs-Input-Ebene) sowie einer intensiveren Kontrolle über die Ausgabenentwicklung. Vor allem in jenen Bereichen, in denen der Staat Güter und Leistungen erstellt, soll er wie „ein effizientes Dienstleistungsunternehmen“ agieren.

Gleichzeitig wird von den öffentlichen Institutionen eine Erhöhung der Effektivität (Wirkungs-Kosten-Ebene) erwartet. Im Zuge eines gesellschaftlichen Wertewandels soll die Verwaltung die Belange der Öffentlichkeit nicht einfach verwalten, sondern sich an deren Bedarf ausrichten. Eine Ausweitung der Anforderun-

¹⁾ Unechte Quote.

gen²⁾ – und damit der Leistungen – ist wiederum eine Kostenfrage. Die Forderungen nach Effizienz und nach Effektivität scheinen damit in Widerspruch zueinander zu stehen.

Die Steigerung sowohl von Effizienz als auch von Effektivität bedeutet die Orientierung nicht nur an Kostenüberlegungen: Lineare Kürzungen der Mittel haben nur Leistungseinbußen zur Folge, solange keine Lösungen gefunden werden, wie mit geringen finanziellen Ressourcen die gleiche Leistung erbracht werden kann. Da dies im Widerspruch zu den sonstigen Ansprüchen an die öffentliche Verwaltung steht, bedarf es zur Effizienz- und Effektivitätssteigerung komplexer Lösungskonzepte und eines „New Public Management“ (siehe dazu Obermair, 1999, Naschol – Bogumil, 1998, Schedler – Proeller, 2000, Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen, 1999, Pellert, 1997).

New Public Management ist zu einem Oberbegriff für eine Vielzahl von Ansätzen zur Verwaltungsreform geworden. Im Mittelpunkt dieser neuen Formen des Managements der öffentlichen Verwaltungen steht der Wechsel von der Input- zur Outputorientierung. Charakteristisch dafür sind Veränderungen der öffentlichen Aufgabenerfüllung, des Organisationsaufbaus sowie der Leitungsformen und Steuerungsinstrumente (siehe Kasten „New Public Management“). Um Output (Leistungen) und Outcome (Wirkungen) staatlichen Handelns umfassend abzubilden, sind adäquate Verfahren und Instrumente erforderlich. Erste Ansätze, das Verhältnis von Kosten zu Leistungen (Effizienz) abzubilden, gibt es bereits.

Der vorliegende Beitrag geht nur auf die Steuerungsinstrumente ein. Die Darstellung der Steuerungsinstrumente orientiert sich vor allem an der Kosten- und Leistungsrechnung des öffentlichen Sektors. Ziel der Arbeit ist nicht die Entwicklung eines Kostenrechnungskonzepts für den öffentlichen Sektor, sondern ein erster Problemaufriss.

STEUERUNGSKONZEPTE IM NEW PUBLIC MANAGEMENT

Das Steuerungssystem ist der Kern eines New-Public-Management-Konzeptes (vgl. Reichard, 1994A). Im Vordergrund steht zum einen eine ziel- und outputorientierte Steuerung statt der bisher vorherrschenden Inputsteuerung – die primäre Steuerungsgröße sind somit nicht mehr die eingesetzten Mittel, sondern die Leistungen und Wirkungen staatlichen Handelns. Für die Erfas-

²⁾ Mit diesem Wandel der Verwaltung zu Einrichtungen der Dienstleistungserstellung steigen die Anforderungen an diese Institutionen sowohl in qualitativer (Dienstleistungsqualität) als auch in quantitativer Hinsicht (steigendes Aufgabenvolumen, Komplexitätssteigerung) bei gleichzeitig immer knapperen Personalkapazitäten und wachsendem Druck auf die Arbeitskosten.

sung und Bewertung von Output (Leistungen) und Outcome (Wirkungen) sind geeignete Instrumente erforderlich (siehe dazu Haldemann, 1998, Gantner, 1991, Lüder, 1991, Peters, 1998, Strehl, 1993, Budäus, 1991):

- Controlling,
- Kostenrechnung,
- Leistungs- und Ergebnisindikatoren,
- Globalbudget.

Auch die Transparenz von Kosten und Leistungen wird u. a. mit Hilfe von Kosten- und Leistungsrechnungen angestrebt.

CONTROLLING

Im Sinne verstärkter Zielorientierung und Kostenkontrolle sind für die Steuerung öffentlicher Institutionen verschiedene Instrumente und Verfahren erforderlich. Der Rahmen ist ein Controlling-Konzept (siehe dazu Promberger, 1993, Budäus, 1994, Reichard, 1994B), das die Formulierung strategischer wie operativer Leistungs- und Finanzziele sicherstellt. Kennzahlen und Indikatoren sind ein wichtiges Instrument um Ziele zu konkretisieren; sie ermöglichen das laufende Monitoring der Struktur und Tätigkeit einer Verwaltungseinheit und damit des Zielerreichungsprozesses und erlauben, Abweichungen von den Zielvorgaben zu analysieren. Im Controlling-Rahmen werden Leistungs- und Ergebnisindikatoren zur Zieloperationalisierung und zur Messung der Zielerreichung benutzt. Solche Indikatoren werden dann auch im Berichtswesen an die übergeordnete Verwaltungsebene verwendet. Der Vergleich der Indikatoren und Steuerungsparameter („Benchmarking“) dient der Suche nach Leitwerten (vgl. Haiber, 1997). Dieses System setzt kompatible Strukturen zur Steuerung der Gesamtverwaltung und der einzelnen Verwaltungseinheiten sowie zur fachbereichsinternen Steuerung voraus³⁾ (vgl. Reichard, 1994A).

FINANZMANAGEMENT

Ein ziel- und ergebnisbezogenes Steuerungssystem erfordert weiters ein kompatibles Konzept des Finanzmanagements (siehe dazu Schauer, 1988, Bals, 1997). Ein kurzfristiges, inputbezogenes Haushaltswesen ist nicht geeignet, die Wirkung der Staatstätigkeit systematisch zu steuern. Die Budgetierung ist wegen der Konzentration

³⁾ Solche Steuerungsstrukturen entsprechen dem Bild vernetzter Regelkreise. Die jeweils übergeordnete Ebene gibt die Ziele und Budgets vor, die jeweils untergeordnete Ebene versucht, die Zielvorgaben mit den verfügbaren Mitteln zu erreichen. In einem aussagefähigen und funktionierenden Berichtswesen wird die übergeordnete Ebene regelmäßig über die Erreichung der vorgegebenen Ziele sowie die Mittelverwendung informiert. In abgestuften Entscheidungs- und Verantwortungskreisen soll – soweit wie möglich – die jeweils unterste Entscheidungsebene die volle Ergebnisverantwortung übernehmen (vgl. Reichard, 1994A, S. 150ff).

New Public Management

Reformen zur Modernisierung des öffentlichen Sektors werden OECD-weit durchgeführt (vgl. OECD, 1997, Buchwitz, 1998). Die inhaltliche Abgrenzung und Strukturierung der neuen Entwicklung des öffentlichen Sektors (New Public Sector Management) kann auf drei Ebenen¹⁾ erfolgen (vgl. Budäus, 1998, Obermair, 1999):

1. *Aufgabenreform*: Dem allgemeinen grundlegenden Funktionswandel des Staates und der öffentlichen Verwaltung soll durch eine Neubestimmung der Ziele und Aufgaben des Staates und eine Neuorganisation der Aufgabenerfüllung entsprochen werden (siehe dazu Naschold – Bogumil, 1998, Bayer, 1998). Durch eine Neubewertung des Verhältnisses zwischen privaten und öffentlichen Aufgaben soll u. a. ein wirtschaftlicher Ressourceneinsatz gewährleistet werden (vgl. Naschold et al., 1996, Bayer et al., 1997).
2. *Externe Strukturreform*: Zu den Reforminitiativen, welche die Struktur- und Handlungsbedingungen des öffentlichen Sektors als Ganzes betreffen, gehören eine Intensivierung des Wettbewerbs und Wahlmöglichkeiten für die Nutzer, aber auch eine verstärkte Finanzierung durch diese (siehe dazu Bös – Schneider, 1996, Domberger, 1998, Williamson, 1996).
3. *Binnenmodernisierung der Verwaltung – New Public Management*: New Public Management konzentriert sich auf den internen Verwaltungsbereich, d. h. auf die Modernisierung öffentlicher Institutionen und auf neue Formen der Verwaltungsführung. Das Ziel ist die Steigerung der Effizienz und Effektivität des Verwaltungshandelns (siehe dazu Löffler – Hill – Klages, 1998, Dearing, 1998, Bundeskanzleramt, 1994).

Die bürokratische Organisation des Staates wird vermehrt als Hemmnis effizienter Aufgabenerfüllung kritisiert. Der Grund liegt in der Größe und Struktur des öffentlichen Sektors, der vorherrschenden Steuerung

¹⁾ Diese drei Ebenen sind nicht unabhängig voneinander. Damit sind Reformvorhaben, die sich auf nur eine Ebene konzentrieren, nur begrenzt erfolgreich. Reforminitiativen müssen in ein strategisches Gesamtkonzept integriert werden, damit Effekte wechselseitig wirksam werden können.

auf die Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben weitgehend gekennzeichnet durch jährliche Fortschreibung. Der Haushalt enthält umfangreiche und detaillierte Informationen über die verfügbaren Ressourcen (Stellen, Personal- und Sachaufwand, Beiträge usw.), sagt aber wenig über die produzierten Leistungen und die Wirksamkeit von Maßnahmen und Organisationen aus. Ohne Bezug zum Ergebnis (Outputs) erlauben die öffentlichen Budgets und Rechnungen nur eine formale finanzielle Steuerung der Geldflüsse (Inputsteuerung). Eine formale Steuerungsfähigkeit erscheint aufgrund der

über Regeln und Verfahren, der funktionalen hierarchischen Arbeitsteilung und im Fehlen von strategischem Management (vgl. Budäus, 1998, Behrens et al., 1995). Mit „New Public Management“ wird das Bürokratiesystem durch ein neues Paradigma der Verwaltungskultur abgelöst (siehe dazu Dumont du Voitel, 1996, Buschor, 1996, Naschold – Bogumil, 1998, Budäus, 1998). New Public Management zielt auf die Analyse und Gestaltung von Managementprozessen sowohl der öffentlichen Verwaltungen als auch der öffentlichen Unternehmen ab. Die Steuerung verlagert sich von den Mitteln (Input) zu den Leistungen (Output) und Wirkungen (Outcome). Dabei handelt es sich nicht um ein einheitliches Modell, sondern um unterschiedliche Reformansätze mit nationalen Ausprägungen. In der Schweiz ist New Public Management als „Wirkungsorientierte Verwaltungsführung“ bekannt (siehe dazu Schedler, 1995), die deutsche Variante ist das „Neue Steuerungsmodell“ (siehe dazu Buschor, 1996, Minogue – Polidano – Hulme, 1998).

Wesentliche Reformelemente, die für ein tragfähiges Managementsystem in der öffentlichen Verwaltung benötigt werden, sind:

- strategische Führung durch Regierung und Parlament, operative Führung durch Verwaltung oder Dritte (Auswärtsvergaben),
- wirkungsgeführte Verwaltungseinheiten auf der Basis von Leistungs- und Kostenvorgaben (Leistungsaufträge, Globalbudgets),
- professionelles Personalmanagement (Anreizsysteme),
- Qualitätssicherung (Outcome-Orientierung),
- Bürger und Kunden als zentrale Bezugspunkte (Befragungen),
- systematische Rationalisierung durch Wettbewerb, Benchmarking und Evaluierung (vgl. Buschor, 1996).

einseitigen Ausrichtung auf die Mittelverwendung und der drastisch abnehmenden Finanzierbarkeit der vielfältigen Leistungen immer ungenügender.

Auch das Finanzsystem muss eine flexible dezentrale Leistungserbringung gestatten. Ein möglicher Ansatz sind Konzepte einer Globalbudgetierung. Globalbudgets geben nur den Gesamtaufwand und -ertrag oder die Kosten und Erlöse als Summe vor, verzichten aber auf die bisher vorgegebene Aufteilung der Konten. Die einzelnen Institutionen können so selbst über die Mittel-

verwendung bestimmen; eine Verschiebung der Ausgabenarten ist erlaubt mit der Auflage, ein politisch definiertes Ergebnis zu erreichen (vgl. *Buschor*, 1996, S. 54). Auch in Österreich wird dieses System gegenwärtig erprobt (§§ 17a und 17b BHG, BGBl. I 30/1999): Mit einer „Flexibilisierungsklausel“ wird der Versuch unternommen, vom strengen kameralistischen System abzugehen. Eine Verschiebung zwischen einzelnen Ansätzen ist während des Finanzjahres auch ohne gesetzliche Änderungen möglich (freie Virementfähigkeit). Allerdings wird an der Ansatz- und Postengliederung sowie am Bruttoprinzip festgehalten, um Transparenz und Überprüfbarkeit ex post sicherzustellen.

KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG

Ein betriebswirtschaftlich ausgerichtetes Kostenrechnungssystem (siehe dazu *Bals*, 1997, *Schedler*, 1995, *Gornas*, 1992, *Bauer – Klug*, 1996) soll vor allem Kostentransparenz der öffentlichen Verwaltung gewährleisten, die Entwicklung von Kostenstrukturen dokumentieren und den Aufbau eines Controlling-Konzepts ermöglichen. Der Aufbau eines Kostenrechnungssystems erfordert klare Zielsetzungen und Instruktionen, um die größtmögliche Vergleichbarkeit zwischen den Einheiten zu sichern.

KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG IN DER ÖSTERREICHISCHEN BUNDESVERWALTUNG

Ziel des Verwaltungshandelns ist die Optimierung von Effizienz und Effektivität (*Bundesministerium für Finanzen*, 1999). Voraussetzung für die Steigerung der Effizienz (Maximierung des Verhältnisses von Leistungen zu Kosten) ist zunächst Transparenz: Der wachsende Umfang der Leistungsverwaltung bei gleichzeitig steigendem Anspruchsniveau der Nutzer macht es in zunehmendem Maße nötig, Leistungen und deren Kosten transparent aufzuzeigen und so Kosten- und Leistungsbewusstsein zu schaffen. Die Folge soll ein stärker leistungsorientiertes Verwaltungshandeln sein. Leistungen und deren Kosten müssen zudem durchgehend bekannt sein, um Verbesserungs- bzw. Einsparpotentiale identifizieren zu können. Die Erfassung und Dokumentation von Kosten und Leistungen ist also eine Voraussetzung für die effiziente Steuerung von Verwaltungshandeln. Gleichzeitig fehlen oft die theoretischen Grundlagen für eine Bewertung von Verwaltungsleistungen, sodass Kosten und Leistungen der öffentlichen Verwaltung nicht durchgehend bekannt sind.

Das Abrechnungssystem der öffentlichen Verwaltung basiert in Österreich auf der kameralistischen Haushaltsrechnung, die Ausgaben und Einnahmen pro Haushaltsjahr erfasst und somit Ausgangspunkt für Finanz- und Li-

quiditätsrechnungen ist. Neben einer rein zahlungsorientierten Rechnung benötigt man zur genauen Erfassung der Kosten ein weitergehendes Informationssystem, das der Planung, Steuerung und Kontrolle dient. Die Kosten- und Leistungsrechnung als Informations- und Lenkungsinstrument der Verwaltungsführung wird – in dafür geeigneten Bereichen der Verwaltung – neben der kameralistischen Buchführung erstellt. Dadurch erhält man Informationen, die aus der Buchführung und ihren Abschlüssen nicht entnommen werden können.

Während eine Vielzahl von Informationen über einzelne Aktivitäten, Vorgänge und Fallzahlen vorliegt, fehlt bisher weitgehend ein systematischer Ansatz zur Erfassung und Dokumentation der die Kosten verursachenden Leistungen. Seit 1997 wird mit dem Projekt „Leistungskennzahlen in der Bundesverwaltung“ versucht, Leistungen ressortweise darzustellen. Dieser Bericht wird jährlich verbessert; 1999 wurden bereits ausgewählte Effizienz- und Effektivitätskennzahlen aus 11 Ressorts bzw. 22 Aufgabenbereichen präsentiert. Leistungskennzahlen sollen die Transparenz erhöhen und einen Vergleich der Leistungsfähigkeit einzelner Bereiche der Bundesverwaltung ermöglichen (*Bundesministerium für Finanzen*, 1999).

Geplante nächste Schritte sind zum einen die Operationalisierung steuerungsgeeigneter und quantifizierbarer Ziele, wobei vor allem politisch angestrebte Wirkungen sowie Qualitätsstandards für Verwaltungsleistungen definiert werden sollen. Zum anderen ist die Verbesserung der Datengrundlage durch eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung vorgesehen, um künftig die Berichterstattung, aber auch die Entwicklung aussagekräftiger Steuerungsinformationssysteme zu erleichtern (*Bundesministerium für Finanzen*, 1999, S. 109).

Die Kosten- und Leistungsrechnung muss den Ausweis von Stückkosten ermöglichen, die die Erstellung von Leistungen und Gütern kurz- und langfristig verursacht. Um Transparenz und Outputorientierung zu erreichen, ist eine Analyse (bzw. Neustrukturierung) der Kostenarten und -stellen nötig. Damit verbunden ist eine Analyse aller durchzuführenden Tätigkeiten.

Für die Einteilung nach Kostenarten und -stellen müssen die Aufwendungen (aus Budgetdaten) in Kosten übergeführt werden. Parallelen sind in den Kostenrechnungssystemen der Privatwirtschaft zu finden (aus der Buchhaltung gewonnene Informationen werden in Kosten transformiert).

Patentregeln zur Entwicklung eines Kostenrechnungssystems für die öffentliche Verwaltung liegen noch nicht vor. Weitere Forschungsarbeiten müssen hier Gemeinsamkeiten und Abweichungen zwischen den Kostenrechnungssystemen der Privatwirtschaft und öffentlichen Institutionen untersuchen. Dabei ist vor allem der Frage nachzugehen, wieweit der öffentliche Haushalt als Da-

tenbasis verwendet werden kann und welche kalkulatorischen Kosten (Abschreibungen, Zinsen) zu beachten sind. Die Entwicklung eines Kostenrechnungssystems muss auch Widerstände bzw. Befürchtungen ernst nehmen, die Innovationen oft entgegengebracht werden (vgl. *Promberger, 1993, Bundeskanzleramt, 1994*).

„Damit rücken die Prozesse der Haushaltsplanerstellung, des Haushaltsvollzugs und der Haushaltskontrolle in den Vordergrund. Das klassische Gegenstromverfahren von Bottom-up-Haushaltsaufstellung und Top-down-Mittelzuweisung muß verändert werden zugunsten einer deutlicheren Dominanz der Top-down-Perspektive. Dazu sind Methoden der Steuerung der Haushaltswirtschaft im Sinne der Neuen Steuerungsmodelle zu verändern. Das Lösungswort heißt Budgetierung“ (*Bals, 1997, S. 3f*).

ANFORDERUNGEN AN DIE VERWALTUNGSKOSTENRECHNUNG

Nach *Buschor (1996, S. 57)* sind die Ziele einer Verwaltungskostenrechnung im Wesentlichen:

- Führungsunterlagen nach Kostenstellen (interne Organisationseinheiten), Kostenarten (Ausgaben und Einnahmen) und Kostenträgern (Dienstleistungs- und Produktgruppen),
- Kosten-Leistungs-Vergleiche (Benchmarking) im Zeitablauf und mit gleichartigen Drittinstitutionen,
- Unterlagen für die Entscheidung über Eigenerstellung und Auswärtsvergabe,
- Ermittlung kostendeckender Entgelte,
- interne Steuerung des Budgets,
- Informationsinstrumente für Controlling und Revision.

Andere Autoren sehen die Funktion der Kostenrechnung eher darin, rechtlich vertretbare Grundlagen für die Gebührenkalkulation zu erhalten, und weniger in der Wirtschaftlichkeitssteuerung (vgl. *Budäus, 1991, S. 208*). Die Gestaltung des Kostenrechnungssystems hängt sehr eng von den Zielen ab, die mit der Kostenrechnung verfolgt werden sollen. Zu berücksichtigen sind die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten. Dabei ist zu beachten, dass dem einheitlich ausgelegten Kostenbegriff nicht grundsätzlich einheitliche Rechengrößen zugeordnet werden können. Die Kostenrechnung ist meist eine kalkulatorische Rechnung, deren Wertansätze vom Rechnungszweck bestimmt sind (z. B. Preiskalkulation oder Budgetkostenrechnung). Dient die Kosten- und Leistungsrechnung etwa primär der Legitimation von Einnahmen, sollen also Leistungen an den Markt abgegeben werden, dann sind entsprechende Preise zu kalkulieren. In diesem Fall kommen die sonst nicht erfassten kalkulatorischen Kosten (Abschreibungen und Zinsen) zum Ansatz. Aus der unterschiedlichen Formulierung des Kostenbegriffs erklärt sich, dass die kal-

culatorischen Kosten auf teilweise sehr heterogenen Wertansätzen beruhen und auch für die interne Leistungsverrechnung keine einheitliche Schlüsselung gilt. Die Kostenrechnung hat demnach Aufgaben zu erfüllen, die ihrem Wesen nach stark voneinander abweichen können. In der Folge hängen Umfang und Bewertung der Kosten vom Zweck der jeweiligen Rechnung ab (vgl. *Lechner – Egger – Schauer, 1992, S. 704ff, Budäus, 1991, S. 207ff*).

Kosten entstehen durch den bewerteten Einsatz von Produktionsfaktoren zur Erstellung von Sach- und Dienstleistungen. Sie ergeben sich in der Regel als Produkt aus Einsatzmengen und Preis eines Produktionsfaktors. Vereinfacht kann man Kosten als Werteinsatz zur Leistungserstellung bezeichnen. Da die Dienstleistungen der öffentlichen Verwaltung kein deutlich abgrenzbares Aufgabengebiet sind, sind Definition und Abgrenzung der Produkte (Output) schwierig (siehe dazu *Faller, 1988, S. 12f*); daraus resultieren Probleme der Wirtschaftlichkeitsanalyse und Wirtschaftlichkeitssteuerung. Die Leistungen der öffentlichen Verwaltung sind zudem schwierig zu bewerten (Fehlen von Marktpreisen), weil es für sie keinen Markt gibt. Der Begriff der Wirtschaftlichkeit bezieht sich somit zunächst auf eine nur formale Relation zwischen Output- und Inputgrößen eines Produktionsprozesses. Die inhaltliche Konkretisierung von Wirtschaftlichkeit, d. h. welche Input- bzw. Outputgrößen mit welchen Wertansätzen erfasst werden, ergibt sich erst aus der Zielsetzung der zu beurteilenden Produktionsprozesse. Aus unterschiedlichen Zielen resultieren zwangsläufig unterschiedliche „Wirtschaftlichkeiten“. Wenn nun aber die inhaltliche Konkretisierung der Wirtschaftlichkeit zielabhängig ist, sind auch die konkreten Verfahren zur Steuerung der Wirtschaftlichkeit zielabhängig. Im Rahmen einer einzelwirtschaftlichen Analyse kommt demnach den Zielen eine entscheidende Funktion für die Bewertung und Gestaltung öffentlicher Leistungsprozesse zu (vgl. *Budäus, 1993, S. 63f*).

Die Kostenrechnung hat eine Informations- und Lenkungs-funktion für den Verwaltungsprozess. Aufgrund der „produktgenauen“ Zuordnung und der Aufbereitung der Kosteninformationen sollten die in der Vergangenheit durchgeführten Prozesse beurteilt und Entscheidungen für die Zukunft getroffen werden können, einschließlich der Vorgabe von Kostenzielen. Diese Einteilung und Zuordnung ist anhand der derzeitigen Gliederung des Haushalts- und Rechnungswesens nicht durchgehend möglich. Für eine produktorientierte Gliederung müssen Kosten und Erlöse im Haushalts- und Rechnungswesen so gruppiert und gegliedert werden, dass der Ressourcenverbrauch überschneidungsfrei den Produktzentren (Fachbereiche), den Produktbereichen und erforderlichenfalls auch den Produktgruppen und den Einzelprodukten zugeordnet werden kann. Entscheidungen der Politik und die Kontrolle der Verwaltung sollen sich nicht

Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung

Die Kostenrechnung ermittelt den Input des Leistungsprozesses als bewerteten Verbrauch an Produktionsfaktoren und ist insofern geeignet, Unwirtschaftlichkeit aufzuzeigen. Die Beobachtung der Gesamtkosten und der Stückkosten liefert jedoch keine Anhaltspunkte über ein etwaiges Missverhältnis zwischen Kosten und Leistungen. Vielmehr müssen die Kosten hinreichend genau in Subsysteme gegliedert werden, und zwar sowohl nach Kostenarten als auch nach Kostenstellen. Das Ziel ist, die Kosten für das einzelne Produkt bzw. die jeweilige Leistung (Kostenträger) zu errechnen. Dies ist nur dann möglich, wenn man von den einzelnen Kostenarten ausgeht.

Kostenarten

Die Kostenartenrechnung ist die einfachste Form der Kostenrechnung. Es geht darum zu untersuchen, welche Kosten bei der Erstellung von Leistungen entstehen, diese zu systematisieren und abzugrenzen (siehe dazu und im folgenden *Lechner – Egger – Schauer, 1992, S. 715ff, Buschor, 1996, S. 73, Csoka – Promberger, 1993*). Die Kostenarten werden etwa durch Zusammenfassung typischer Gruppen gegliedert: Personalkosten, Materialkosten, Sozialkosten, Energiekosten, Fremdleistungskosten, kalkulatorische Kosten und sonstige. Damit zeigt zwar der innerbetriebliche Vergleich, wie sich die Kosten verändern und wo Kostenschwerpunkte liegen; es wird aber nicht deutlich, wo die Kosten angefallen sind, wodurch ihre Höhe bedingt und wer für die Kostenveränderung verantwortlich ist. Der Kostenartenrechnung fehlt durchwegs der Bezug zum erstellten Produkt. Die Kostenartenrechnung ist jedoch meist die Vorstufe zur Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

Kostenstellen: Organisationsbereiche

Die Kostenstellenrechnung dient der Analyse, wo Kosten entstanden sind. Kostenstellen sind Aufgabenbereiche, denen die Kosten entsprechend ihrer Verursachung zugerechnet werden. Wenn den Kosten auch Erlöse gegenübergestellt werden sollen, sollten sämtliche Kosten (d. h. Einzel- und Gemeinkosten) in die Kostenstellenrechnung einfließen.

mehr an einzelnen Haushaltsstellen orientieren, sondern an Produkten. Die Kosten und Erlöse von Produkten, Produktgruppen, Produktbereichen oder Produktzentren werden von der Politik per Budget unter Berücksichtigung der geplanten Produktmenge, der Qualitäten usw. festgelegt.

Der Aufbau einer Kostenrechnung erfordert klare Zielsetzungen und detaillierte Instruktionen, damit ein Vergleich unter den einzelnen wirtschaftenden Einheiten

Kostenstellen sind Leistungs- bzw. Verantwortungsbeiriche, die nach unterschiedlichen Gesichtspunkten gegliedert werden, etwa räumlich, funktional (abgrenzbar) oder verrechnungstechnisch. Die Struktur der Kostenstellen hängt u. a. vom Kontext und der Größe der jeweiligen Organisationseinheit ab. Eine Vereinheitlichung der Kostenstellenstruktur erscheint daher nicht zweckmäßig, die Kostenrechnung muss für die Organisation maßgeschneidert werden. Eine übliche Breitengliederung unterscheidet Hauptkostenstellen, Nebenkostenstellen, Hilfskostenstellen und allgemeine Kostenstellen. In den Hauptkostenstellen werden die eigentlichen Produkte des Betriebs erstellt. Haupt- und Nebenkostenstellen bieten direkt verkäufliche Leistungen an, sie sind Endkostenstellen. Die Kosten der Hilfskostenstellen und der allgemeinen Kostenstellen bedürfen der Umlage auf die Haupt- und Nebenkostenstellen, weil sie der verkäuflichen Leistung zugeschlagen werden (die Hilfskostenstellen erstellen keine direkt verkäufliche Leistung).

Kostenträger: Güter oder Leistungen

In der Kostenträgerrechnung soll das Problem gelöst werden, wofür die Kosten angefallen sind, d. h. welche Leistungen der Betriebe und der Verwaltung die Kosten verursachen. Sie ist das eigentliche Ziel der Kostenrechnung. In dieser Stufe ist noch zu identifizieren, wie die Kosten dem Produkt zugerechnet werden.

Kostenträger sind die Güter oder Leistungen, denen die Kosten zugerechnet werden (z. B. Ausstellen eines Passes). Die Kostenträgerrechnung ist eine Stückrechnung, eine Gleichstellung mit der Leistungsrechnung ist nicht zulässig, weil die Qualität der Produkte nicht in die Stückrechnung eingeht.

Die Kostenträgerrechnung wird vor allem von den Bundesorganen (Bundesbetriebe, betriebsähnliche Einrichtungen) anzuwenden sein, die Leistungen entgeltlich abgeben: Diese müssen die von den einzelnen Kostenträgern verursachten Kosten, die von ihnen erzielten Erlöse und ihre Kostenwirtschaftlichkeit genau kennen.

tragfähig ist. Bestimmte Faktoren können, jedoch nur qualitativ analysiert werden. Mit Hilfe der Kostenrechnung ist sicherzustellen, dass die Substanz und Leistungsfähigkeit öffentlicher Aufgabenträger erhalten bleibt, also bei Inflation eine Abschreibung auf den Wiederbeschaffungswert durchgeführt wird (vgl. *Budäus, 1994, S. 62*). Dass kaum Abschreibungen auf das Verwaltungsvermögen oder kalkulatorische Passivzinsen für das eingesetzte Kapital verrechnet werden, ist auch der angestrebten Förderung des Kostendenkens in der Ver-

waltung hinderlich. Liegt der Gebäudeunterhalt etwa bei einem eigenen Bauamt, so sind oft dessen Kosten nicht bei den internen Leistungsempfängern, sondern im Bauamt budgetiert und ausgewiesen. Die Leiter von Verwaltungseinheiten kennen dann ihre Kosten nur unvollständig (vgl. *Schedler, 1995*).

KOSTENWAHRHEIT – INTERNE DIENSTLEISTER

Die Stellung interner Dienstleister im Organisationsgefüge und ihre Behandlung und Abbildung im Haushalt sind für das Funktionieren neuer Steuerungsmodelle von besonderer Bedeutung. Für solche interne Dienstleister, die marktgängige und marktähnliche Leistungen erbringen und längerfristig dem Wettbewerb ausgesetzt werden sollen, muss das Haushalts- und Rechnungswesen entsprechende Vorkehrungen treffen. Innerbetriebliche Leistungen dienen der Erstellung von „Marktleistungen“; ihre Kosten müssen von den direkt abgegebenen Leistungen getragen werden. Auch innerbetriebliche Leistungen können Kostenträger sein, wenn ihre Kosten ermittelt werden müssen, um etwa ihre Wirtschaftlichkeit festzustellen. Ein Verzicht auf die innerbetriebliche Leistungsverrechnung hat falsche Gemeinkostenzuschläge in den leistenden und den empfangenden Stellen zur Folge. Diese Leistungsverrechnung ist an die jeweiligen Besonderheiten einer Verwaltungseinheit anzupassen. Aufwendungen, die nicht direkt zugeordnet werden können, werden im Sinne der Vollkostenverrechnung bearbeitet. Schwierig ist die Bewertung der Verwaltungsaktiva, insbesondere ihrer Kosten betreffend Unterhalt und Abschreibungen. Diese Kosten werden noch nicht in allen Verwaltungsstellen berücksichtigt, sodass nicht von einer Vollkostenerfassung gesprochen werden kann (vgl. *Bals, 1997, Schedler, 1995*).

Kostenwahrheit garantiert aber noch nicht Effizienz. Das Wissen um Kosten hilft nicht unmittelbar diese zu senken – etwa wenn sie extern verursacht sind – und fördert nicht per se das Kostenbewusstsein. Insbesondere besteht kein Anreiz, Kosten zu senken, wenn sie nicht selbst bezahlt werden müssen, sondern voll auf andere überwältzt werden können. Dieser Anreiz muss geschaffen werden, indem sich etwa die Budgetverhandlungen auch auf die interne Leistungsverrechnung beziehen oder indem externe Anbieter zugelassen werden. Das gilt besonders dann, wenn die Wahlfreiheit beim Konsum öffentlicher Leistungen eingeschränkt ist. Verstärkt wird der Anreiz, wenn wirtschaftliches Verhalten durch die Globalbudgetierung der Verwaltungseinheit Vorteile bringt.

ZURECHNUNG ZU GESAMTKOSTEN

Ein besonderes Problem sind die Kosten von Politik, Verwaltungsführung, Steuerungsunterstützung usw., also Gesamtkosten, die durch die eigentlichen Produktzentren der Verwaltung nicht direkt beeinflusst werden können.

Ob diese Kosten im Wege der internen Verrechnung den Endprodukten angelastet werden sollen, ist nicht eindeutig beantwortet. Allgemeine Praxis ist dies bisher nur dort, wo diese Kosten in die Kalkulation von Gebühren, Kostenerstattungen usw. eingerechnet werden können. Ob eine interne Verrechnung darüber hinausgehen sollte, ist angesichts des hohen Verwaltungsaufwands und der geringen Steuerungswirkung fraglich.

In der Verwaltung ist der Anteil der Gemeinkosten an den Gesamtkosten besonders groß. Damit stoßen Kostenrechnungssysteme an ihre Anwendungsgrenzen. Eine theoretische Weiterentwicklung der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung ist die „prozessorientierte Kostenrechnung“. Anders als das traditionelle Kostenrechnungssystem verzichtet sie auf indirekte (wertmäßige) Bezugsgrößen. Die Weiterverrechnung der Gemeinkosten auf Basis einer groben Schlüsselung entfällt zugunsten von Bezugsgrößen, welche die Leistung einer Kostenstelle ausdrücken sowie eine verursachungsgerechte Zuordnung auf Endleistungen gestatten. Eine Zuordnung zu Tätigkeiten bzw. Prozessen ist auch in der öffentlichen Verwaltung möglich. Hier laufen wiederholt formalisierte Aktivitäten ab, die als eigener Prozess dargestellt werden können (vgl. *Zimmermann, 1993*).

VOLLKOSTEN ENTHALTEN KALKULATORISCHE KOSTEN

Ziel der Kostenrechnung ist – auch im Hinblick auf Wirkungsrechnungen – der Ausweis der Vollkosten. Für die Vergleichbarkeit der Vollkosten ist insbesondere wesentlich, dass Abschreibungen und kalkulatorische Zinsen nach einem einheitlichen Konzept ermittelt werden. Anzustreben ist eine möglichst direkte Kostenzuteilung, die den Kostenverursachern gerecht wird. Das Modell der Prozesskostenrechnung liefert hier wertvolle Impulse. Im Interesse der Vergleichbarkeit sind die Grundsätze der Kostenumlage einheitlich zu regeln. Eine solche Kostenrechnung eignet sich grundsätzlich für alle Verwaltungszweige. Vordringlich ist sie für jene Verwaltungsbereiche, die Güter und Dienstleistungen produzieren. Das trifft vor allem dann zu, wenn sie gegen teilweise oder vollständig kostendeckendes Entgelt erbracht werden. Die Kostenrechnung ist – soll sie Vergleiche zwischen den Trägern der Aufgabenerfüllung erlauben – für die verschiedenen Bereiche zu standardisieren. Die einzelnen Kostenrechnungen sollen sich an einem übergeordneten Konzept orientieren (z. B. Prinzipien der Verbundrechnung mit der Finanzbuchhaltung, der Abschreibungsmethode, Prozesskostenorientierung usw.).

SCHLUSSFOLGERUNGEN

Gemäß den Prinzipien des New Public Management verlagert sich die Ressourcensteuerung in der öffentlichen Verwaltung von den Mitteln (Input) zu den Leistungen.

gen (Output) und Wirkungen (Outcome). Die Ausrichtung an den Ergebnissen des Verwaltungshandelns ist Voraussetzung für eine nachhaltige Steigerung der Effizienz und Effektivität. Für eine erfolgreiche Ausrichtung an Leistungen und Wirkungen ist es erforderlich, öffentliche Aktivitäten und die dafür nötigen Ressourcen mit Hilfe des Rechnungswesens wirtschaftlicher zu steuern. Das kameralistische muss dafür durch ein kaufmännisches Rechnungswesen („Doppik“) ergänzt werden, das den besonderen Bedürfnissen der öffentlichen Haushalte angepasst wird.

„Das Haushalts- und Rechnungswesen muß so (neu) gestaltet werden, dass es einen maximalen Beitrag zur Lösung der wichtigsten finanzwirtschaftlichen Steuerungsprobleme leistet: nämlich bei knappen Mitteln nachhaltig den Haushaltsausgleich zu sichern und in diesem Rahmen ein Maximum an Effektivität und Effizienz in den einzelnen Produktfeldern sicherzustellen“ (Schauer, 1988, S. 685).

Die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens bedeutet vorweg, das Instrument der Kostenrechnung für die öffentliche Verwaltung anzupassen. Ein outputorientiertes Kostenrechnungssystem soll vor allem Kostentransparenz gewährleisten, die Entwicklung von Kostenstrukturen dokumentieren und den Aufbau eines Controlling-Konzepts ermöglichen. Dazu sind zunächst die Informationen über Aufwendungen (z. B. Personalaufwand) aus dem Haushalt in betriebswirtschaftlich ansatzfähige Kosten überzuleiten. Der Einsatz kostenrechnerischer Instrumente bietet u. a. Hilfe für die Ermittlung von kostendeckenden Gebühren (sei es intern oder extern), die sich aus der Kameralistik nicht unmittelbar ableiten lassen. Dazu sind auch die kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen festzulegen. Gerade für letztere sind explizite Vorgaben nötig, etwa ob standardisierte Verfahren (z. B. über Nutzungs- und Restnutzungsdauer) zur Anwendung kommen sollen.

Gleichzeitig mit der Entwicklung einer Kostenrechnung müssen die Rahmenbedingungen des Steuerungssystems angepasst werden. Notwendig ist die Einbeziehung der Interdependenzen von Verfahren, Strukturen und Personen: Globalbudgetierungsansätze, Kennzahlensysteme, Kosten- und Leistungsrechnungen bis hin zu einem Controlling müssen verknüpft sein mit dezentralen Grundstrukturen und qualifiziertem Personal.

Mit dem Wandel der öffentlichen Verwaltung zu Einrichtungen der Dienstleistungserstellung entstehen betriebswirtschaftliche Anforderungen wie professionelles Personalmanagement. Zudem ist die Entwicklung von Ansätzen zur Leistungserfassung erforderlich (unabhängig davon, ob die Sach- oder Dienstleistungen entgeltlich abgegeben werden). Zur Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens gehört auch der Entwurf einer Kosten-Wirkungsrechnung, um Informationen über die Wirksamkeit und den Nutzen staatlicher Aktivitäten zu

erhalten. Die Kosten-Leistungsrechnung wird dazu um eine Wirkungsrechnung ergänzt (Performance Measurement). Leistungskennzahlen und Evaluierungskriterien müssen mit jedem Bereich und mit der Organisation der Aufgabenerfüllung sowie der Kostenrechnung abgestimmt sein. Die Erfassung der Leistungen und Wirkungen ist wesentlich anspruchsvoller als die Erfassung der Kosten und Resultate, da es sich dabei nicht einfach um Erlöse handelt. Sie erfordert komplexe, die Wirksamkeit auch in nichtmonetären Indikatoren erfassende Systeme, weil mit der öffentlichen Aufgabenerfüllung auch nichtmonetäre Ziele verbunden sind. Der Nutzen kann nur indirekt gemessen werden und besteht häufig in externen Effekten, d. h. im unentgeltlichen Nutzen Dritter.

Die Einführung einer Kostenrechnung ist nur ein Element der Verwaltungsreform. Das Wissen um die Entwicklung von Kosten hilft noch nicht, „Mehrkosten“ zu senken. Die Auswertung und Verwertung der Kosten- und Leistungsdaten sind vielmehr entscheidend. Das betrifft vor allem den Personalbereich: Die angestrebte interne Steuerungsfunktion des Informationssystems kann nur dann realisiert werden, wenn gleichzeitig ein umfassendes Personalentwicklungskonzept zur Verfügung steht. Die Mitarbeiter der Verwaltungsabteilungen sind mit einem Wertewandel konfrontiert, der sich in einer wachsenden Individualisierung der Leistungserwartungen der Kunden öffentlicher Leistungserstellung manifestiert. So wird die Leistungsseite durch eine Vielfalt neuer und eine Intensivierung bisheriger Aufgaben teils überbeansprucht. Angesichts dieser Herausforderung wäre ein an Kosten und Leistungen orientiertes Anreizsystem zu schaffen.

In weiterer Folge sollten organisatorische Einheiten und Aufgabenfelder abgegrenzt werden, sodass Kosten und Leistungen systematisch erfasst und zugerechnet werden können. Das erfordert einerseits die Anpassung der bisherigen Organisations- und Kompetenzstruktur an das Prinzip der Kostenverantwortlichkeit.

Die Konzepte einer Verwaltungsreform werden nur dann zur notwendigen und gewünschten Leistungsfähigkeit führen, wenn die mögliche Transparenz von Kosten- und Leistungsprozessen bis in die jeweiligen Behördenleitungen hinein angestrebt und akzeptiert wird. Dazu ist auch eine klare Aussage und Willenskundgebung der politischen Entscheidungsträger nötig.

LITERATURHINWEISE

- Al-Ani, A., „Mikropolitik in der öffentlichen Verwaltung“, Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, 1993, (1-2), S. 77-93.
- Bals, H., „Die Rolle des Haushalts- und Rechnungswesens für Verwaltungsreform und Haushaltskonsolidierung“, in Schauer (1997).
- Bauer, H., Klug, F., „Kosten- und leistungsbewußte öffentliche Verwaltung. Strategien und Maßnahmen“, Arbeitshilfen für Gemeinden, 1996, (25).
- Bayer, K., et al., Neue Formen der Erfüllung öffentlicher Aufgaben, Bundesministerium für Finanzen, Wien, 1997.

- Behrens, F., Heinze, R. G., Hilbert, J., Stöbe, S., Walsken, E. M. (Hrsg.), „Den Staat neu denken: Reformperspektiven für die Landesverwaltung“, *Modernisierung des öffentlichen Sektors, Sonderband*, 1995, (3).
- Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen, „Modernisierung des öffentlichen Sektors – Chancen und Grenzen von New Public Management“, 1999, (77).
- Bös, D., Schneider, F., „Private-public partnership: Gemeinschaftsunternehmen zwischen Privaten und der öffentlichen Hand“, *Johannes-Kepler-Universität Linz, Arbeitspapier*, 1996, (9602).
- Brede, H., Buschor, E. (Hrsg.), *Das neue öffentliche Rechnungswesen. Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz*, Nomos, Baden-Baden, 1993.
- Buchwitz, R., „Überblick und vergleichende Bewertung der internationalen Reformen anhand der OECD-Puma Forschungspublikationen“, in Neisser, H., Hammerschmid, G. (Hrsg.), „Die innovative Verwaltung. Perspektiven des New Public Management in Österreich“, *Schriftenreihe des Zentrums für Angewandte Politikforschung*, 1998, (18), S. 167-200.
- Budäus, D., „Das interne öffentliche Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland. Thesenartige Kennzeichnung einzelner Aspekte unter besonderer Berücksichtigung der Forderung nach wirtschaftlichem Handeln im öffentlichen Bereich“, in Lüder (1991), S. 195-219.
- Budäus, D., „Betriebswirtschaftliche Analyse öffentlicher Verwaltungen – Konzepte, Probleme, Perspektiven“, in Hofmann, M., Zapotoczky, K., Strunz, H. (Hrsg.), *Gestaltung öffentlicher Verwaltungen*, Heidelberg, 1993, S. 57-73.
- Budäus, D., „Public Management: Konzepte und Verfahren zur Modernisierung öffentlicher Verwaltungen“, *Modernisierung des öffentlichen Sektors*, 1994, (2).
- Budäus, D., „Von der bürokratischen Steuerung zum New Public Management – Eine Einführung“, in Budäus, D., Conrad, P., Schreyögg, G. (Hrsg.), *Managementforschung 8*, de Gruyter, Berlin–New York, 1998.
- Bundeskanzleramt, *Verwaltungsreform: Verwaltungsmanagement. Projektbericht*, Wien, 1994.
- Bundesministerium für Finanzen, *Leistungsbericht der österreichischen Bundesverwaltung*, Wien, 1999.
- Buschor, E., „Verwaltungsführung im Paradigmawechsel: Die Ablösung der 'klassisch-kameralen' Verwaltungsführung durch das New Public Management“, in Dumont DuVoitel, R., Zuendel & Partner (Hrsg.), *New public management: internationale Erfahrungen und Beiträge*, Verlag DDV, Heidelberg, 1996.
- Csoka, S., Promberger, K., „Das Rechnungswesen der Bundesverwaltung als Managementinformationssystem“, in *Strehl* (1993), S. 45-88.
- Dearing, E., „Verwaltungsreform in der Bundesverwaltung“, in Neisser – Hammerschmid (1998), S. 437-456.
- Domberger, S., *The Contracting Organization. A Strategic Guide to Outsourcing*, Oxford University Press, Oxford, 1998.
- Dumont du Voitel, R., „Ein neues Paradigma der kommunalen Verwaltungsstruktur“, in Dumont DuVoitel, R., Zuendel & Partner (Hrsg.), *New public management: internationale Erfahrungen und Beiträge*, Verlag DDV, Heidelberg, 1996.
- Faller, P., *Beschaffung, Lagerung, Produktion*, Serviceverlag der Wirtschaftsuniversität, Wien, 1988.
- Flynn, N., *Public Sector Management*, 2. Auflage, Harvester Wheatsheaf, New York et al., 1993.
- Gantner, M. (Hrsg.), *Handbuch des öffentlichen Haushaltswesens*, Manz, Wien, 1991.
- Gornas, J., „Grundzüge einer Verwaltungskostenrechnung: Die Verwaltungskostenrechnung als Instrument zur Planung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung“, *Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft*, 1992, (13).
- Grossmann, R. (Hrsg.), *Besser – Billiger – Mehr: Zur Reform der Expertenorganisationen Krankenhaus, Schule, Universität*, Springer Verlag, München, 1997.
- Haiber, Th., *Controlling für öffentliche Unternehmen: Konzeption und instrumentelle Umsetzung aus der Perspektive des New-public-Management*, Vahlen, München, 1997.
- Haldemann, Th., „Zur Konzeption wirkungsorientierter Planung und Budgetierung in Politik und Verwaltung“, in Budäus, D., Conrad, P., Schreyögg, G. (Hrsg.), *Managementforschung 8*, de Gruyter, Berlin–New York, 1998, S. 191-215.
- Kißler, L., Bogumil, J., Greifenstein, R., Wiechmann, E., „Moderne Zeiten im Rathaus? Reformen der Kommunalverwaltung auf dem Prüfstand der Praxis“, *Modernisierung des öffentlichen Sektors, Sonderband*, 1997, (8).
- Lechner, K., Egger, A., Schauer, R., *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, Linde, Wien, 1992.
- Löffler, E., Hill, H., Klages, H., *Verwaltungsmodernisierung im internationalen Vergleich: Meßkriterien und Implementationsstrategien in Deutschland, Großbritannien und in den USA*, Raabe, Stuttgart et al., 1998.
- Lüder, K. (Hrsg.), „Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen. Vorträge und Diskussionsbeiträge der Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1990 des Forschungsinstituts für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer“, *Schriftenreihe der Hochschule Speyer*, 1991, (108).
- Minogue, M., Polidano, C., Hulme, D. (Hrsg.), „Beyond the New Public Management: Changing Ideas and Practices in Governance“, *New Horizons in Public Policy*, 1998, (V).
- Mitterlehner, R., Kyrer, A., „New Public Management. Effizientes Verwaltungsmanagement zur Sicherung des Wirtschaftsstandortes Österreich“, *Schriftenreihe des österreichischen Wirtschaftsbundes*, 1997, (4).
- Naschold, F., Bogumil, J., „Modernisierung des Staates: New Public Management und Verwaltungsreform“, *Grundwissen Politik*, 1998, (22).
- Naschold, F., Budäus, D., Jann, W., Mezger, E., Oppen, M., Picot, A., Reichard, Ch., Schanze, E., Simon, N., „Leistungstiefe im öffentlichen Sektor: Erfahrungen, Konzepte, Methoden“, *Modernisierung des öffentlichen Sektors, Sonderband*, 1996, (4).
- Neisser, H., Hammerschmid, G. (Hrsg.), „Die innovative Verwaltung: Perspektiven des New Public Management in Österreich“, *Schriftenreihe des Zentrum für Angewandte Politikforschung*, 1998, (18).
- Obermair, A., „New Public Sector Management und die Verwaltungsreform in Österreich“, *WIFO-Monatsberichte*, 1999, 72(3).
- OECD, *Issues and Developments in Public Management. Survey 1996-1997*, Paris, 1997.
- Pellert, A., „Was ist New Public Management?“, in Grossmann (1997), S. 68-70.
- Peters, B. G., van Nispen, F. K. M. (Hrsg.), „Public Policy Instruments: Evaluating the Tools of Public Administration“, *New Horizons in Public Policy*, 1998, (III).
- Promberger, K., „Verwaltungscontrolling“, in *Strehl* (1993), S. 89-130.
- Reichard, Ch. (1994A), „Internationale Ansätze eines 'New Public Management'“, in Hofmann, M., Al-Ani, A. (Hrsg.), *Neue Entwicklungen im Management, Physica*, Heidelberg, 1994, S. 135-164.

- Reichard, Ch. (1994B), „Umdenken im Rathaus: neue Steuerungsmodelle in der deutschen Kommunalverantwortung“, *Modernisierung des öffentlichen Sektors*, 1994, (3).
- Rossmann, B., „Leistungsmessung und Erfolgsmaßstäbe im öffentlichen Sektor“, *Wirtschaft und Gesellschaft*, 1997, 23(2), S. 171-192.
- Schauer, R., „Leitlinien für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens“, *Die Betriebswirtschaft*, 1988, 48(5).
- Schauer, R. (Hrsg.), *Neue Ansätze in der Verwaltungsführung: Wie weit ist die Umsetzung gediehen?*, Dokumentation der Weiterbildungsveranstaltung an der Johannes-Kepler-Universität Linz, 16. Oktober 1997.
- Schedler, K., *Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung. Von der Idee des New Public Managements (NPM) zum konkreten Gestaltungsmodell. Fallbeispiel Schweiz*, Haupt, Bern–Stuttgart–Wien, 1995.
- Schedler, K., Proeller, I., *New Public Management*, Haupt, Bern–Stuttgart–Wien, 2000.
- Schmidt, J., *Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung: Wirtschaftlichkeitsberechnung, Kosten- und Leistungsrechnung, Wirtschaftlichkeit der LuK-Technik, Planungsmethoden, Nutzen-Kosten-Untersuchungen*, Berlin, 1992.
- Strehl, F. (Hrsg.), *Managementkonzepte für die öffentliche Verwaltung. Betriebswirtschaftliche Ansätze zur Leistungssteigerung*, Österreichische Staatsdruckerei, Wien, 1993.
- Strunz, H., *Verwaltung. Einführung in das Management von Organisationen*, München–Wien, 1993.
- Ulrich, H., *Die Unternehmung als produktives soziales System*, 2. Auflage, Bern–Stuttgart, 1970.
- Wieser, R., *Anreize zur Beschleunigung von Genehmigungsverfahren und zur Aufdeckung von freien Kapazitäten im öffentlichen Sektor*, Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten, Wien, 1998.
- Williamson, O. E., *The Mechanisms of Governance*, Oxford University Press, New York–Oxford, 1996.
- Zimmermann, G., „Die Leistungsfähigkeit von Kostenrechnungssystemen für den managementorientierten Informationsbedarf“, in *Brede – Buschor* (1993), S. 167-197.

Cost Accounting in Public Management – Summary

A comprehensive concept for a „new public management“ is required if the Austrian public administration system is to boost its efficiency and effectiveness. A core element of any reform of internal administration is to redesign control tools so that they will fully cover output and outcome of public management. Some preliminary efforts have already been made to restructure public ac-

counting and develop a public cost and results accounting system. The object is to calculate actual costs for politically desirous services, which requires determining the imputed costs. Internal providers need to be considered as well. For a new public management to be achieved, the cost and results calculations need to be included in an overall strategy for administrative reform.

- 1999 • 58 Seiten •
ATS 350,- bzw.
EUR 25,44
- Evaluierung der ökonomischen Effekte von Nationalparks**
Daniela Kletzan, Kurt Kratena
- 1999 • 54 Seiten •
ATS 350,- bzw.
EUR 25,44
- Massenuniversität und Veränderungen im Beschäftigungssystem**
Gudrun Biffel
- 1999 • 80 Seiten •
ATS 400,- bzw.
EUR 29,07
- Die Verteilungswirkungen des Familienpakets 1998**
Alois Guger, David Mum
- 1999 • 180 Seiten •
ATS 650,- bzw.
EUR 47,24
- Marktmacht im Einzelhandel**
Robert Wieser, Karl Aiginger, Michael Wüger
- 1999 • 60 Seiten •
ATS 350,- bzw.
EUR 25,44
- Möglichkeiten und Auswirkungen einer Senkung der Lohnnebenkosten**
Ewald Walterskirchen, Peter Huber, Gerhard Lehner, Andrea Weber
- 1999 • 50 Seiten •
ATS 400,- bzw.
EUR 29,07
- Liberalisierung auf dem Elektrizitätsmarkt**
Norbert Knoll, Kurt Kratena
- 1999 • 314 Seiten •
ATS 950,- bzw.
EUR 69,04
- Erneuerbare Energieträger in Österreichs Wirtschaft
Volkswirtschaftliche Evaluierung am Beispiel der Biomasse**
*Claudia Pichl, Wilfried Puwein (WIFO), Ingwald Obernberger (BIOS),
Karl Steininger, Herbert Voraberger (Universität Graz)*
- 1999 • 2 Bände •
Gesamtpreis
ATS 550,- bzw.
EUR 39,37
- Regionalwirtschaftliches Entwicklungsleitbild Oberösterreich**
Gerhard Palme (Koordination)
- 1999 • 88 Seiten •
ATS 250,- bzw.
EUR 18,17
- Österreichisches Netzwerk für Nachhaltige Wirtschafts- und
Technologieentwicklung. Aktionsschwerpunkt „Nachhaltige
regionale Wirtschaftsentwicklung und Umsetzungsstrategien“**
*Angela Köppl (WIFO), Oliver Fritz (Joanneum Research), Alois Geißlhofer (EVA),
Peter Wallner (Stenum)*
- 1999 • 50 Seiten •
ATS 360,- bzw.
EUR 26,16
- Internationalisierung Österreichs durch Direktinvestitionen**
Michael Pfaffermayr, Jan Stankovsky
- 2000 • 480 pages •
ATS 10.320,23 or
EUR 750,-
- 48th Euroconstruct Conference: European Construction Trends. The
Prospects for Construction in Europe to 2002**
*Conference Report • Western and Eastern Europe, Austria, Germany, Switzerland •
Czech Republic, Hungary, Poland, Slovak Republic • Länderbericht Österreich*
- 2000 • 50 pages •
ATS 650,- or
EUR 47,24
- WIIW-WIFO Database: Foreign Direct Investment in Central and
East European Countries and the Former Soviet Union**
Gábor Hunya (WIIW), Jan Stankovsky (WIFO)
- 2000 • 80 Seiten •
ATS 400,- bzw.
EUR 29,07
- Die Kaufkraft des Euro innerhalb und außerhalb der
Währungsunion**
Stephan Schulmeister

Bestellungen bitte an das Österreichische Institut für Wirtschaftsforschung, Frau Christine Kautz, A-1103 Wien, Postfach 91, Tel. (1) 798 26 01/282, Fax (1) 798 93 86, E-Mail Christine.Kautz@wifo.ac.at