

Entscheidungsorientierte Kosten-Leistungsrechnung

Berner Einführungserfahrungen

von Bruno Müller und Kuno Schedler

Die Schweizer Bundeshauptstadt Bern gilt in der Schweiz als eine der ersten, die Reformen im Sinne der Wirkungsorientierten Verwaltungsführung angepackt hat. Seit 1993 werden neue Steuerungsinstrumente entwickelt, im Frühling 2001 wurde die definitive Einführung beschlossen. Ein wichtiges Element ist die Kosten-Leistungsrechnung, deren konkrete Ausgestaltung jedoch einige hitzige Debatten ausgelöst hat. Es folgt ein Erfahrungsbericht.

Zweck der Kosten-Leistungsrechnung in einer Stadt

Vor der Einführung einer Kosten-Leistungsrechnung ist stets zu klären, welchen Zweck eine Stadt damit verfolgen möchte. Je nach Verwendung der Daten ist es nämlich angezeigt, die Art der Kosten-Leistungsrechnung zu variieren. Vor dem Hintergrund des »Neuen Steuerungsmodells« (NSM, in Deutschland) oder der »Wirkungsorientierten Verwaltungsführung« (WoV, in der Schweiz und in Österreich) werden immer wieder zwei unterschiedliche Sichtweisen angewandt:

- Grundlagen für das Verwaltungsmanagement; die Kosten-Leistungsrechnung dient als Informationslieferant für Füh-

rungsentscheide auf administrativer Ebene. In diesem Fall drängt sich die Anwendung einer Teilkostenrechnung auf, die vor allem die notwendigen führungsrelevanten Daten zu liefern vermag

- Grundlagen für politische Entscheide; die Kosten-Leistungsrechnung dient als Lieferant von Informationen für politische Entscheide, beispielsweise die Festlegung von (»kostendeckenden«) Gebühren. In diesem Fall kann es angezeigt sein, sich über die »vollen« Kosten Rechenschaft abzulegen, wenn auch klar bleiben muss, dass Gebühren stets ein politisch festzulegender Preis sind, das heisst, dass auch andere Kriterien Beachtung finden müssen als nur die Kosten.

In beiden Fällen ist es unumgänglich, nebst der Kosten(stellen)rechnung eine Leistungsrechnung zu führen, das heisst, den Kosten die Leistungen mit Leistungsmengen gegenüber zu stellen. Dies geschieht in der Kostenträgerrechnung, die damit eine Schnittstelle vom Finanz- zum Leistungsbereich darstellt. Ausserhalb der Kosten-Leistungsrechnung liegen die Wirkungen, sie können nicht mit vertretbarem Aufwand in eine Kostenrechnung integriert werden und bedürfen daher einer Sonderrechnung (»Wirkungsrechnung«) auf der Basis von Indikatoren.

Änderung der »Leitidee« und damit des Informationsbedarfs

Die WoV bringt eine neue Sichtweise der Steuerung im öffentlichen Sektor. Dabei

verändert sich die zentrale »Leitidee« im politisch-administrativen System, und damit zusammenhängend praktisch jede konkretisierende Ausgestaltung oder instrumentelle Umsetzung dieser Steuerung: Staatliche Institutionen werden nicht mehr nur verwaltet, sondern sie unterliegen idealerweise einer aktiven Führung. Im Rahmen der finanziellen Führung zeigt sich diese Veränderung primär am Übergang vom Kredit- zum Kostendenken. Mit anderen Worten: War bis anhin die finanzielle Führung durch Kreditbeschlüsse zu bestimmten Aufwandarten geprägt, so soll zukünftig mittels Kostenstellen- und Kostenträgerevorgaben geführt werden – eine Sichtweise, die sowohl für die politischen Entscheidungsinstanzen wie auch für die Verwaltung neu ist.

Für die finanzielle Führung von grosser Bedeutung ist die Konsequenz: Detaillierte Kredite in den Budgets verlieren ihr Gewicht angesichts der Ausrichtung an Wirkungen und Leistungen. Statt dessen wird es darum gehen, mit dem Vorhandenen möglichst viel zu erreichen, das heisst, eine optimale Kosten-Leistungsrelation zu erzielen. Erfahrungen zeigen ausserdem, dass eine einmal vorhandene Kosten-Leistungsrechnung zunehmend auch für die jährliche Planung verwendet wird, dass also mit anderen Worten Budgets für Kostenstellen und -träger erarbeitet werden, die für die Führung letztlich relevanter und interessanter sind als die Aufwandarten.

In den oben beschriebenen neuen Strukturen müssen ausserdem zwei Rollen des Staates unterschieden werden, die zu unterschiedlichen Informationsbedürfnissen für die Entscheidungsinstanzen führen:

- Der Staat in seiner Rolle als Eigentümer und Leistungserbringer; hier geht es darum, die finanzielle Situation aus Sicht des Eigentümers und Leistungserbringers abzubilden. Benötigt werden Informationen zur Effizienz der Leistungserstellung, zur Entwicklung der finanziellen Belastung, aber auch zu unternehmerischen Risiken, die sich für den Staat aus seinem Eigentum ergeben.



Dr. Bruno Müller,
Bereichsleiter Personal-
und Organisationsent-
wicklung und Mitglied
der Projektleitung
»Neue Stadtverwaltung
Bern«, Direktion für Fi-
nanzen, Personal und
Informatik, Stadtverwal-
tung Bern.



Professor Dr. Kuno
Schedler ist Ordinarius
für Public Management
an der Universität
St. Gallen (HSG).

- Der Staat in seiner Rolle als Gewährleister;¹ hier geht es darum, die finanziellen Konsequenzen aus der Bestellung öffentlicher Leistungen beziehungsweise der Definition öffentlicher Aufgaben aufzuzeigen. Benötigt werden Informationen zu Preisen, Qualität und Quantität der eingekauften Leistung, aber auch zu den eigenen Kosten der Gewährleistung (zum Beispiel Kontraktmanagement) und zur Absicherung von Ausfallrisiken.

Als Gewährleister muss der Staat zudem über entscheidungsrelevante Informationen verfügen, die ihn in dieser Rolle unterstützen, die aber in aller Regel nicht permanent, sondern nur im Hinblick auf einen anstehenden Entscheid bereitgestellt werden müssen:

- Preis-Leistungs-Verhältnisse der verschiedenen Angebote bei Ausschreibungen, umfassend auch die eigenen Aufwendungen des Staates für das Kontraktmanagement
- Einzelfall-spezifische Kosten-Leistungs-Vergleiche für Auslagerungsentscheide (Make or buy-Entscheide).

Die Kosten-Leistungsrechnung ist daher mit viel Pragmatismus und stets mit einem Blick auf ihre eigenen Kosten-Nutzen-Relation zu konzipieren. Sie soll jene – und möglichst nur jene – Informationen automatisch liefern, die für konkrete, wiederkehrende Entscheidungen benötigt werden. Ausserdem soll sie es ermöglichen, für Einzelentscheide spezifische Grundlagen zu erarbeiten. Im Zentrum steht dabei stets das Informationsbedürfnis der Entscheidungsinstanzen – und weniger der professionell oder technisch motivierte Perfektionismus der Controllerdienste und Softwareanbieter.

Mythos Vollkostenrechnung

Eine am IDT-HSG laufende Dissertation² macht die unterschiedlichen Erwartungen deutlich, die an eine Kosten-Leistungsrechnung gestellt werden:

- Politiker erwarten von der Erfassung und Darstellung so genannter »Vollkosten«, dass die Verwaltungsleistungen mit jenen in der Privatwirtschaft verglichen werden können. Auch Quervergleiche sollen damit ermöglicht werden. Zudem erhofft man sich Entscheidungsgrundlagen für »kostendeckende« Gebührengestaltung. Viele Ideen sind jedoch deutlich weniger differenziert und gehen schlicht in die Richtung, endlich einmal zu wissen, was eine bestimmte Leistung »wirklich kostet«.
- Verwaltungsmanager erwarten und benötigen Führungsinformationen, die

sich auf die Beeinflussbarkeit von Kosten und Leistungen abstützen. Relevant sind dabei Kosten, die durch die Verwaltungseinheit verursacht werden oder beeinflusst werden können. Vollkosten, die vom Manager nicht beeinflussbar sind, haben keinen Einfluss auf Führungsentscheide.

Das wohl grösste Problem der Kosten-Leistungsrechnung ist gleichzeitig ihre Crux: Es gibt keine absolute Kostenwahrheit. Jedes System der Kostenrechnung lässt einen gewissen Spielraum für Annahmen, Voraussetzungen, ja sogar Manipulationen zu. Beredtes Beispiel dafür sind die Schlüssel für die Umlage von Gemeinkosten, die letztlich immer auf mehr oder weniger willkürlichen Annahmen beruhen. Wird ein System der Umlage gewählt, und sind mehrere Produkte davon betroffen, so führen Mengenschwankungen beim einen Produkt oft zu Kostenschwankungen bei anderen – ein Mechanismus, dessen sich Politiker bei ihren Entscheiden wohl nicht bewusst sind.

»Im Zentrum der Kosten-Leistungsrechnung hat das Informationsbedürfnis der Entscheider zu stehen, nicht der Perfektionismus von Controllern.«

Vollkosten- und Durchschnittskosten denken ist bei Politikern weit verbreitet und führt immer dann zu Fehlentscheiden, wenn der Anteil an Fixkosten oder Gemeinkosten hoch ist. Dies ist bei vielen Verwaltungsaufgaben der Fall. Ein Beispiel: Die »Bestellung« von fünf Prozent mehr Kinderkrippenplätzen in einer Stadt kann dazu führen, dass das Betreuungsverhältnis »Kinder pro Krippe« zunimmt, die Fixkosten jedoch konstant bleiben. Wenn dabei das Budget gemäss den ausgewiesenen Durchschnittskosten pro Leistung um fünf Prozent erhöht wird, so wird der Verwaltung mehr Geld zur Verfügung gestellt, als sie tatsächlich benötigt. Derselbe Mechanismus kann sich natürlich auch zu ungunsten der Verwaltung einstellen.

Vor diesem Hintergrund gilt es, sich über die Frage »Vollkosten- oder Teilkostenrechnung« vertieft Gedanken zu machen. Die Forderungen der Politik können nicht einfach abgetan werden, da sie einem legitimen Informationsbedürfnis entspringen. Andererseits können die erwarteten Effizienzsteigerungen nur eintreffen, wenn die Kosten-Leistungsrechnung Informationen für die Verwaltungsführung liefert, die entscheidungsrelevant sind.

Relevante Entscheidungsinformationen

Damit stellt sich die Frage, welches eigentlich relevante Entscheidungsinformationen für die Verwaltungsführung sind. Eine grobe Sichtung ergab für eine Schweizer Stadt folgende Situationen.

Kosten-Leistungsvergleiche

Sind Kosten-Leistungsvergleiche gefordert, so muss geklärt werden, womit verglichen werden soll. Vergleiche mit anderen Verwaltungen bedingen Absprachen über die Art und den Umfang der Zurechnung von Kosten zu den Leistungen. Branchenspezifische Lösungen versprechen hier den besten Erfolg, also beispielsweise Absprachen unter den Kfz-Kontrollstellen. Insgesamt ist in der Schweiz einige Ermüchterung zu dieser Frage eingetreten: Bislang konnten nur sehr wenige wirksame Vergleiche von Kosten-Leistungsrelationen zwischen verschiedenen Gemeinwesen hergestellt werden.

Für die Überwachung der Effizienz sind Vergleiche der eigenen Kosten über die Zeit heute unabdingbar. Sie liefern wesentliche Hinweise für die Verwaltungsführung. Sie bedingen jedoch ein System, das möglichst wenigen Änderungen unterliegt, das heisst, ein einmal festgelegtes Konzept für die Zurechnung von Kosten sollte über die Zeit beibehalten werden.

Make or buy-Entscheide

Immer wieder gibt es Situationen, in denen Angebote von Dritten mit der Eigenerstellung verglichen werden müssen. Diese so genannten »Make or buy«-Entscheide wollen unter anderem aufgrund der Kostensituation beurteilt sein. Dabei ist zu beachten, dass alle betroffenen Kosten – aber nur diese – berücksichtigt werden. Es geht hier also um die tatsächlich verursachten Kosten der beiden Varianten. Gemeinko-

¹ Vgl. Kuno Schedler, Gewährleistungsstaat – Eine Konzeption für den Staat im New Public Management, in: Berliner Debatte INITIAL, 11. Jg., Nr. 3, S. 5-18, 2000.

² Reto Flury, Kosten-Leistungsrechnung [Arbeitsstift], erscheint voraussichtlich im Frühling 2002.

sten, die unabhängig dieses Entscheides entstehen, haben in dieser Entscheidungssituationen nichts zu suchen, das heisst, eine »echte Vollkostensicht« würde zu falschen Entscheiden führen. Was ist aber zu berücksichtigen?

- Variante Eigenerstellung: Kosten, die bei einer Drittvergabe der Aufgabe wegfallen würden, wie etwa die Selbstkosten des Amtes, die direkt verursachten Kosten bei internen Dienstleistern (zum Beispiel für Personalverwaltung oder Buchhaltung) und allfällig weitere kleinere Positionen.
- Variante Drittvergabe: der zu entrichtende Preis für die Leistung plus die Kosten des Kontraktmanagements, von der Ausschreibung über die Überwachung bis zur Absicherung der Risiken, die durch die Drittvergabe entstehen.

»Es sollte eine Teilkostenrechnung eingeführt werden, die statistische ›Vollkosten‹ ermöglicht, wenn diese von der Politik gewünscht werden.«

Damit wird deutlich, dass eine solche Rechnung stets eine Sonderrechnung sein muss, das heisst, diese Informationen muss die Kosten-Leistungsrechnung nicht ständig bereit halten. Aufgrund der »Rohdaten« muss sie aber möglich sein.

Verhinderung von Quersubventionierung

Politisch werden immer wieder dort Vollkostenrechnungen gefordert, wo so genannte Quersubventionierungen verhindert werden sollen. Eine Quersubventionierung entsteht dann, wenn Mittel, die zur Förderung einer bestimmten Aufgabe gesprochen werden, für eine andere eingesetzt werden. Besonders brisant ist dies immer dann, wenn eine Verwaltung in Konkurrenz zu Dritten steht. Dann könnte die Versuchung entstehen, quasi zu »Dumping-Preisen« Markterfolge zu erzielen, die nur dank dieser Quersubventionierung ermöglicht werden.

Ist die Kosten-Leistungsrechnung in der Lage, solche Situationen zu verhindern? Nur bedingt, da selbst bei »korrekter« Entschädigung etwa der Nutzung staatlicher Infrastruktur für kommerzielle Produkte stets ein grosses Ermessen besteht, wie hoch solche Entschädigungen angesetzt werden. Auch die Preisgestaltung in der

Privatwirtschaft folgt nicht nur den Kosten, sondern ist stets das Ergebnis von abwägenden Überlegungen.

Konsequenzen für die Ausgestaltung der Kosten-Leistungsrechnung

Vor der Einführung der Kosten-Leistungsrechnung gilt es, sich über die Ausgestaltung und die spätere Verwendung Gedanken zu machen. Einige Erfahrungen aus den laufenden Projekten in der Schweiz sollen hier erläutert werden.

Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung

In der Zwischenzeit hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass eine Kostenstellenrechnung allein nicht genügt. Um zu guten

- Die Abteilung, die solche Kosten auferlegt erhält, sie aber nicht beeinflussen kann, ist ebenfalls nicht verantwortlich. Daraus ergibt sich die ungewünschte Situation, dass ganze Kostenblöcke ohne Kostenverantwortung hin und her verschoben werden, was für das Kostenbewusstsein kontraproduktiv wird. Interne Verrechnungen haben aber auch einen didaktischen Wert, denn sie machen bewusst, dass Entscheide einer Verwaltungseinheit bei anderen zu Kosten führen können. Sie sind daher bewusst, aber sinnvoll durchzuführen.

Teilkostenrechnung mit Ausbaumöglichkeit zu Vollkosten

Aus unserer Sicht sollte die Führungsinformation in der Gestaltung der Kosten-Leistungsrechnung Priorität gegenüber der (politischen) Forderung nach Vollkosten geniessen. Im Amt sollte daher eine Teilkostenrechnung eingeführt werden, die es erlaubt, auf statistischem Weg zu den relevanten »Vollkosten« zu gelangen, wenn diese von der Politik gewünscht wird.

Konsequenzen für die Budgetierung

Budgetierung auf Kostenstellen und -trägern statt auf Kostenarten

Ist eine Kosten-Leistungsrechnung einmal eingeführt, so kann sie recht grosse Veränderungen im Bereich der finanziellen Führung auslösen. Im Amt sollte nämlich im Idealfall über Kostenstellen und Kostenträger geführt werden. Eine mögliche Variante besteht (für kleinere Einheiten) darin, die Gemeinkosten in den Kostenstellen zu planen, während in den Kostenträgern die jeweiligen direkten Kosten veranschlagt werden. Gegenüber den Budgets mit Aufwandarten besteht hier der Vorteil, dass Mengenschwankungen und deren Auswirkungen besser erkannt werden.

Die Gliederung nach Aufwandarten wird allerdings nur insofern hinfällig, als diese für die Planung der Kostenstellen und -träger nicht relevant sind. Dies gilt beispielsweise nicht für Personalkosten. Gerade sie müssen vom Verwaltungsmanger gut geplant und kontrolliert sein.

Interne Preise fixieren, Mengen planen

Damit der interne Bezug von Leistungen auch finanziell kalkuliert werden kann, müssen die Bezugspreise bereits in der Budgetierungsphase bekannt sein. Interne Verrechnungen erfolgen daraufhin mit Preisen, die frühzeitig festgelegt werden. Diese Preise dürfen im Verlauf des Jahres nicht mehr angepasst werden. Eine mög-

Führungsinformationen zu gelangen, muss ebenso eine Kostenträgerrechnung eingeführt werden. Gleichzeitig gilt es aber, sich zu überlegen, wie diese Kostenträger für das Management eingesetzt werden. Hier hat es sich bewährt, die Verantwortung für jedes Produkt einer bestimmten Person zuzuweisen.

Massvolle interne Verrechnungen

In der bürokratischen Tradition neigt die Verwaltung gerne zu Perfektionismus. So geschieht es auch mit der Kosten-Leistungsrechnung, und zwar oft in Bezug auf interne Verrechnungen. Soll jedoch die Kosten-Leistungsrechnung selbst ein gutes Kosten-Nutzen-Verhältnis aufweisen, so ist hier Zurückhaltung angesagt. Als Faustregel gilt: Interne Verrechnungen sind nur dort sinnvoll, wo die Menge oder der Preis der intern bezogenen Dienstleistungen beeinflussbar sind. Nur dann werden sie ins Kalkül eines Verwaltungsmangers mit einbezogen.

Findet hingegen eine Kostenumlage statt, für die der »Beladene« keine Verantwortung trägt, so geschieht folgendes:

- Die Abteilung, die ihre Kosten auf andere umlegt, ist für diese Kosten(entwicklung) faktisch nicht mehr verantwortlich.

che Abweichung für den Bezüger betrifft dann nur noch die (beeinflussbare) Menge an Leistungen, die bezogen wird.

Damit liegt das Risiko der Preisgestaltung beim Anbieter von internen Dienstleistungen. Über die Qualität und den Service, in aller Regel auch über vorgängige Mengenabsprachen, kann er jedoch die abgesetzte Menge beeinflussen. Dies ist denn auch der angestrebte Mechanismus.

Zwischenergebnis: Hinweise für das Konzipieren der Kosten-Leistungsrechnung

Zusammenfassend kann für die Ausgestaltung einer Kosten-Leistungsrechnung in der öffentlichen Verwaltung folgender Kriterienkatalog festgelegt werden:

- Die Kosten-Leistungsrechnung sollte primär auf den Informationsbedarf der Verwaltungsführung ausgerichtet und damit als Teilkostenrechnung konzipiert sein. In der Regel sind ausserdem Mengenschwankungen zu berücksichtigen, so dass eine Plankostenrechnung notwendig sein wird.
- Die Kosten-Leistungsrechnung sollte in der Lage sein, zumindest auf statistischem Weg auch die Informationsbedürfnisse der Politik zu befriedigen (entscheidungsrelevante »Vollkostenrechnung«).
- Interne Verrechnungen sollten auf das Kriterium der Beeinflussbarkeit von Kosten abstellen.
- Make or buy-Entscheidungen sollten auf das Kriterium der Verursachung von Kosten abstellen.
- Sämtliche Kosten sollten einer verantwortlichen Stelle zugeteilt sein. Freischwebende Kosten (zum Beispiel aus falschen internen Verrechnungen) sollten vermieden werden.
- Je mehr mit der Kosten-Leistungsrechnung geführt wird, umso besser wird sie gepflegt. Daher sollte der Budgetierungs- und Kontrollprozess auf der Grundlage der Kosten-Leistungsrechnung erfolgen.

Fallbeispiel Bern

Im ersten Teil dieses Beitrags wurde dargestellt, welche Punkte beim Konzipieren einer Kosten-Leistungsrechnung für öffentliche Institutionen berücksichtigt werden sollten. Der nun folgende zweite Teil legt dar, wie diese Überlegungen im konkreten Fall der Stadt Bern in die Ausgestaltung der Kosten-Leistungsrechnung einfließen. Abgeschlossen wird der Beitrag durch einige »Lessons learned« aus dem Projekt.

Neue Stadtverwaltung Bern und die Einführung der Kostenrechnung

Als eine der ersten öffentlichen Verwaltungen in der Schweiz begann im Jahr 1993 die Stadtverwaltung Bern mit dem Projekt »Neue Stadtverwaltung Bern« (NSB) mit dem Aufbau einer wirkungsorientierten Verwaltung. Kernstück der ersten Pilotprojekte ist ein Produktgruppenbudget, das alljährlich die von der Verwaltung zu erbringenden Leistungen umschreibt: übergeordnete Wirkungsziele, qualitativ und quantitativ umschriebene Produkte und – im Sinne eines Globalbudget-Betrages – die Nettokosten pro Produktgruppen. Mit diesem neuen Steuerungsmodell sollen folgenden Ziele erreicht werden:

- Steigerung der Effizienz und Wirtschaftlichkeit
- höhere Motivation und Leistungsbereitschaft
- mehr Kundinnen- und Kundenorientierung

»Der Prozess der Produktdefinition sowie die Ermittlung der Kosten stellt für alle Beteiligten eine überaus wertvolle Erfahrung dar.«

- grösserer Handlungsspielraum für die Verwaltung
- bessere strategische Führung auf politischer Ebene.³

Die ersten Erfahrungen zeigen sehr bald, dass der Prozess der Produktdefinition sowie die Ermittlung der Kosten für sämtliche Dienstleistungen für alle Beteiligten (Legislative und deren Fachdelegationen, Exekutive und Verwaltung) eine überaus wertvolle Erfahrung darstellt. Erstmals werden sämtliche Leitungsebenen der Kommune mit den klassischen Grundfragen outputorientierter Steuerung konfrontiert: Welche Leistungen erbringen wir, für wen erbringen wir diese, und sind die Kosten der Quantität und der Qualität der Produkte überhaupt angemessen? Der Verlauf der Pilotprojekte zeigt denn auch, dass das Kostenbewusstsein in der öffentlichen Verwaltung aufgrund der neuen Verwaltungsführung einen grossen Entwicklungsschritt macht – auf allen Stufen.

Aufgrund dieser Erfahrungen und als Reaktion auf die zunehmende Finanzkrise, die zur Suche nach immer neuen Sparmöglichkeiten zwingt, beantragte die Exekutive bereits im Jahr 1996 die flächendeckende Einführung der Kostenrechnung (KORE)

und des Leistungscontrollings in der gesamten Verwaltung.

Meinungstreit über Ziele der KORE und der internen Verrechnung

Im Zuge des Aufbaus der KORE sieht sich das Projektteam bald mit folgenden Fragen konfrontiert: Wie sind im neuen Rechnungswesen (Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung) die Leistungen zu behandeln, die die Verwaltung nicht nach aussen, sondern für die eigenen Dienststellen und die politischen Behörden erbringt? Wie werden die Kosten dieser internen Leistungen ermittelt, werden sie intern umgelegt oder verrechnet und – falls ja – wem? Die Diskussion wird recht heftig geführt, denn es stehen sich grob gesagt zwei Auffassungen gegenüber:

- Im Sinne einer vollständigen Kostentransparenz und eines bewusst herbeizuführenden Kostendruckes müssen alle intern erbrachten Leistungen ver-

rechnet werden – dann erst zeigen sich auch dem Steuerzahler die vollen Kosten der für ihn erbrachten Produkte, argumentieren die einen.

- Eine solch rigorose interne Verrechnung führe zu Bürokratismus, gefährde die interne Kooperation und liefere zur Klärung der tatsächlich anstehenden Fragen die falschen Informationen, machen die anderen geltend.

Angesichts der Unversöhnlichkeit der beiden Standpunkte wird eine Arbeitsgruppe eingesetzt mit dem Auftrag, die materiellen Fragen grundlegend zu prüfen und eine für die Verwaltung akzeptable und tragfähige Lösung zu erarbeiten.

Als erstes werden von der Arbeitsgruppe die grundlegenden Ziele der Kostenrechnung geklärt oder in Erinnerung gerufen:

- Die KORE ist in erster Linie ein Führungsmittel der Exekutive und der

³ Der Abschlussbericht des Gemeinderats liefert eine ausgezeichnete Übersicht über das NPM-Projekt sowie eine Einschätzung des Projekterfolges: Parlaments-, Regierungs- und Verwaltungsreform in der Stadt Bern: das Berner Modell; Bern, Mai 2000, S. 5.

Linienvorgesetzten auf allen Stufen. Mit ihr sollen die Kostentransparenz gesichert, das Kostenbewusstsein der Mitarbeitenden gefördert und die Verantwortung der Linie für den Umgang mit allen Ressourcen gestärkt werden.

- Die KORE soll für allfällige Outsourcing- oder »Make or buy«-Entscheide (Ist es wirtschaftlicher ein bestimmtes Produkt selber herzustellen oder es von aussen einzukaufen?) die notwendigen finanztechnischen Grundlagen bereitstellen. Sie liefert die Antwort auf die Frage: Was spart die Verwaltung tatsächlich, wenn sie ein bestimmtes Produkt von aussenstehenden Dritten erstellen lässt? Selbstverständlich müssen bei einem derartigen Entscheid auch andere, zum Beispiel soziale oder ökologische Überlegungen angestellt werden.

Verwaltungskulturelle Rahmenbedingungen

Die KORE hat nicht nur ökonomische Ziele und Rahmenbedingungen zu berücksichtigen, sondern sie steht auch in einem verwaltungskulturellen Umfeld, das über Jahrzehnte geprägt wurde und das nicht leichtfertig aufs Spiel gesetzt werden soll. Dies gilt es zu berücksichtigen:

- Das System soll innerhalb der Verwaltung als sinnvoll, fair und gerecht akzeptiert werden.
- Durch interne Verrechnungen dürfen die Bereitschaft zur Zusammenarbeit, der Einbezug anderer Dienststellen (wo sinnvoll und nötig) sowie die gegenseitige Hilfsbereitschaft nicht behindert werden. Eine kleinkarierte »Verrechnung« bei gegenseitiger Unterstützung gilt es zu vermeiden.

»Eine kleinkarierte ›Verrechnung‹ bei gegenseitiger Unterstützung gilt es zu vermeiden.«

- Die KORE soll Grundlagen liefern für die Festsetzung von Gebühren oder Preisen, wobei zu beachten ist, dass bei diesen Entscheiden auch nicht-finanzielle (zum Beispiel soziale, ökologische) Gesichtspunkte eine wesentliche Rolle spielen können.

Auf dieser Grundlage zeigt der Bericht auf, welche Ziele mit internen Umlagen und Verrechnungen erreicht und welche Effekte vermieden werden sollen.

Wirtschaftliche Zielsetzungen und Rahmenbedingungen

Der KORE werden folgende Zielsetzungen zugeschrieben:

- Stärkung des Kostenbewusstseins durch Delegation der Kostenverantwortung an jene Linieninstanzen, die die Höhe der Kosten direkt beeinflussen können
- Förderung der Transparenz des Ressourcenverbrauchs auf allen Stufen
- kein aufwendiger Perfektionismus: Es soll nur so detailliert und exakt wie nötig (und nicht wie möglich!) umgelegt oder verrechnet werden. Der administrative Aufwand muss in einem sinnvollen Verhältnis zum wirtschaftlichen Nutzen stehen
- Ausgestaltung des Systems so, dass bei Kostenbeteiligungen Dritter (Subventionen, Kostenteilung) sämtliche Kosten geltend gemacht werden können.

Drei Arten von internen Leistungen und deren mögliche Behandlung

Bei der Frage nach internen Umlagen und Verrechnungen geht es um interne Leistungen, die von einer Dienststelle für eine der städtischen politischen Behörden oder für eine Dienststelle der Stadtverwaltung erbracht werden. Dabei werden drei Gruppen unterschieden: »Leistungen für die Politik«, »Verwaltungsführung« und »Freiwillige Dienstleistungen«.

Leistungen der Verwaltung für die Politik

Damit sind jene Leistungen gemeint, die von Mitarbeitenden der Verwaltung für die politischen Behörden beziehungsweise für die Erfüllung politischer Aufgaben (zum Beispiel Wahlen, Abstimmungen) erbracht werden. Im Mittelpunkt stehen die Beantwortung parlamentarischer Vorstösse, die Mitarbeit in parlamentarischen Kommissionen und Anwesenheit von Verwaltungsvetretern im Stadtrat (Legislative) sowie

die Aufgaben der Stadtkanzlei für die Gemeinde, den Gemeinderat (Exekutive) und den Stadtrat (Legislative). Ebenfalls dieser Gruppe zugerechnet wird die Arbeit der Mitarbeitenden der Verwaltung in verschiedensten Gremien (Vereinsvorständen, Stiftungsräten, Verwaltungsräten) als offizielle Vertretung der Stadt Bern.

Verwaltungsführung: Steuerung, Kontrolle und Entwicklung der Verwaltung

Hier geht es um die Arbeit jener Dienststellen, die auf Stufe Gesamtverwaltung und Verwaltungsdirektion (Departement) mit dem Management und der Führung der Verwaltung beschäftigt sind. Der Bezug dieser Leistungen ist selbstverständlich nicht freiwillig, und auf die Höhe der Kosten haben die unterstellten Dienststellen (Fachämter) keinen direkten Einfluss.

Es werden folgende Leistungen unterschieden:

- Führungsunterstützung der Exekutive durch die Generalsekretariate und andere Stabsstellen
- die Leistungen jener zentraler Fachabteilungen, die mit dem Ressourcen-Management betraut sind (Finanzen, Personal und Informatik), soweit es sich nicht um freiwillige Dienstleistungen handelt
- bestimmte zentrale, vom Gemeinderat beschlossene Projekte der Verwaltungssteuerung und -entwicklung; die Einführung der WoV oder die laufende Parlaments- und Regierungsreform.

Freiwillige Dienstleistungen

Hier handelt es sich um Dienstleistungen oder Produkte, die von internen Dienststellen freiwillig bezogen werden. Die erbringenden Dienststellen vereinbaren mit den leistungsbeziehenden Dienststellen die Art, den Umfang und die Quantität der zu beziehenden Leistungen. Die Preise werden von der erbringenden Dienststelle im voraus bekannt gegeben. Sie können von ihr selber festgelegt werden (eventuell mit Genehmigung durch die zuständige Verwaltungsdirektion).

Aus bestimmten Gründen (zum Beispiel, um ein genügend breites Angebot intern zu ermöglichen, um Preisvorteile überhaupt zu ermöglichen oder eine bestimmte Qualität der Leistung oder deren Ausrichtung auf die Stadtverwaltung sicherzustellen) kann die Exekutive für bestimmte Leistungen eine interne Bezugsquelle (aber nicht den Umfang der Leistungen!) obligatorisch vorschreiben.

Beispiele für freiwillige Dienstleistungen dieser Art sind Organisations- oder Weiter-

bildungsprojekte, Büromaterial, Raumvermietung und Informatikprojekte.

Drei Möglichkeiten der kostenmässigen Behandlung

Hier geht es um die Frage, ob die Kosten beziehungsweise der Aufwand für die oben genannten Leistungen oder Produkte auf die Dienststellen (Dienstabteilungen oder direkt unterstellten Bereiche und Fachstellen) umgelegt oder verrechnet werden sollen. Dabei sind drei Möglichkeiten zu unterscheiden:

Keine Umlage oder Verrechnung bedeutet, dass der Aufwand von den leistungserbringenden Dienststellen budgetiert und abgerechnet wird. Auf eine Weiterverrechnung und Belastung der die Verwaltung verlassenden Produkte wird verzichtet.

In diesem Fall wird der Aufwand oder werden die Kosten für die entsprechenden Leistungen im Produktgruppenbudget der entsprechenden Dienststellen (Querschnittämter, Stäbe) ausgewiesen und kann somit von der Legislative beeinflusst werden.

Umlage bedeutet, dass der Aufwand beziehungsweise die Kosten für diese Leistungen mit differenzierten Umlageschlüsseln auf die Dienststellen umgelegt und in einem zweiten Schritt den Produktkosten (dieser Dienststellen) zugeschlagen werden.

Bei Verrechnungen werden die Kosten für die freiwilligen Dienstleistungen aufgrund der im voraus vereinbarten Leistungsmenge und des festgelegten Preises intern verrechnet, das heisst der empfangenden Dienststelle belastet. In einem zweiten Schritt müssen diese Kosten ebenfalls auf die einzelnen Produkte verteilt werden.

Bei einer Umlage oder bei einer Verrechnung erscheinen die Kosten für die entsprechenden Leistungen nicht im Produktgruppenbudget und sind somit dem Einfluss der Legislative entzogen.

Die Berner Lösung

Nach langem und zähem Ringen zeichnet sich für die Stadt Bern eine Lösung ab, die den Beteiligten praktikabel erscheint. Sie berücksichtigt die Anliegen einer entscheidungsorientierten Kosten-Leistungsrechnung in einer Kommune, insbesondere aber die Besonderheit des politischen Umfeldes, das ja in privatwirtschaftlichen Unternehmen nicht gegeben ist.

Keine Umlage der Kosten der Leistungen für die Politik

Hier handelt es sich im Grunde genommen um – in der Privatwirtschaft nicht anfallen-

de – »Kosten für die Demokratie«. Sie entstehen, weil die öffentliche Verwaltung politisch geführt und kontrolliert wird. Eine Umlage auf die Produkte der Verwaltung macht betriebswirtschaftlich keinen Sinn, da bei allfälligen Kostenvergleichen mit privaten Anbietern diese Kosten nicht einbezogen werden dürfen. Ausserdem soll sich die Demokratie an staatspolitischen Grundsätzen und nicht an betriebswirtschaftlichen Kostenberechnungen ausrichten.

Keine generelle Umlage der Kosten für die Verwaltungsführung

Diese Entscheidung war sehr umstritten, wurde aber schliesslich sowohl von den befragten Verwaltungsdirektionen (Departementen) als auch von den Exekutive fast einstimmig gefällt. Ausschlaggebend für die Entscheidung waren folgende Überlegungen:

»Die Ausgestaltung des wirkungsorientierten Verwaltungsmodells berührt zentrale politische und verwaltungskulturelle Aspekte.«

- **Kostenverantwortung:** Bei dieser Lösung werden die Kosten von jenen Dienststellen budgetiert und abgerechnet, die auch einen direkten Einfluss auf deren Höhe haben. Es werden keine Kosten auf andere Dienststellen abgewälzt, auf deren Höhe diese keinen Einfluss haben. Es macht beispielsweise wenig Sinn, jeder Dienststelle pro Kopf der Beschäftigten einen Zuschlag von x Franken für die arbeitsintensive und politikgesteuerte zentrale Personalwirtschaft (Personalrecht, Stellenbewirtschaftung und so weiter) zu überwälzen. Damit werden zumindest optisch andere Sparanstrengungen zunichte gemacht. Sinnvoller ist es, die Leistungen und Kosten der zentralen Querschnittsämter dort, wo sie entstehen auszuweisen, zu vergleichen (Benchmarking) und allenfalls zu senken.

- **Grundlage für Auslagerungs-Entscheidung:** Als Grundlage für den klassischen »Make or buy«-Entscheid ist diese »Teilkostenbetrachtung« geeigneter, da umgelegte Verwaltungskostenanteile (zum Beispiel der zentralen Personal- oder Finanzverwaltung) bei einem Outsourcing in aller Regel nicht wegfallen,

was zu falschen Vergleichen mit externen Anbietern führt.

- Die öffentliche Verwaltung erbringt ihre Leistungen in der Regel weder am noch für »den Markt«. Bei der Festsetzung von Preisen oder Gebühren soll und muss sie sich nicht ausschliesslich von Kostenüberlegungen leiten lassen.
- Der administrative Aufwand ist bei dieser Lösung erheblich geringer.
- Umlagen mit kalkulatorischen Zuschlägen bedeuten immer lediglich eine Annäherung an die tatsächlichen Gegebenheiten, sie sind daher oft umstritten und belasten die Zusammenarbeit zwischen den Dienststellen.
- Selbstverständlich muss bei subventionierten Produkten oder Produktgruppen (Lastenausgleich) ein angemessener Anteil der Kosten für die Verwaltungsführung gegenüber dem Subventionsgeber geltend gemacht werden. Dies ist mit einem von der Finanzverwaltung

zu ermittelnden Zuschlagsatz ohne administrativen Aufwand möglich, und so entgehen der Stadt keine Subventionen oder Kostenbeteiligungen Dritter.

Verrechnung freiwilliger interner Dienstleistungen

Art und Umfang der bezogenen Leistungen sind von den leistungsempfangenden Dienststellen direkt beeinflussbar. Diese Kosten sollen im Sinne der Kostenverantwortung von den leistungsempfangenden Dienststellen getragen und auf deren Produkte überwälzt werden. Aus wirtschaftlichen Gründen ist es bei bestimmten Produkten notwendig, einen internen Bezugsort (zum Beispiel die eigene Drucksachen und Materialverwaltung) vorzuschreiben.

Der Entscheidungsprozess in der Konzeptphase

Der Entscheidungsprozess bis zur beschriebenen »Berner Lösung« war zeitweise konflikthaft, eine vorläufige Lösung wurde erst nach intensiver Suche und mit der Auseinandersetzung mit vertrauten Grundsätzen des betrieblichen Rechnungs-

wesens gefunden. Im Mittelpunkt standen zwei Fragen.

Müssen in Produktgruppenbudget und -rechnung Vollkosten ausgewiesen werden?

Zu Beginn stand im Vordergrund die Auffassung, eine wirkungsorientierte Verwaltungsführung beziehungsweise ein Produktgruppenbudget könne nur mit einer Vollkostenrechnung aufgebaut werden:

- Nur ein Produktgruppenbudget auf Vollkostenbasis liefere den politischen Entscheidungsgremien die notwendige Basisinformation: Was kosten die

den meisten dieser Unternehmung wird (sofern vom Gesetz nicht zwingend vorgeschrieben) die interne Verrechnung und Umlage von Leistungen zwischen der Konzernleitung und den Tochtergesellschaften eher zurückhaltend eingesetzt. Im Mittelpunkt muss die Frage stehen: Was ist der Sinn und Zweck des Ganzen?

Erst die vertiefte Auseinandersetzung mit der Frage nach dem Sinn und Zweck der Kostenrechnung hat geholfen, weg von Mythen und (scheinbar) eisernen Prinzipien und hin zu einer differenzierten Lösung zu kommen. Immer wieder wurde die grundsätzliche Frage gestellt: Welche Anreize sollen mit der Umlage der Kosten ei-

»Erst die vertiefte Auseinandersetzung mit dem Sinn und Zweck der Kostenrechnung hat geholfen, weg von Mythen hin zu einer differenzierten Lösung zu kommen.«

Dienstleistungen und Produkte des Staates tatsächlich?

- Nur die konsequente Frage nach den anfallenden Kosten werde in der Verwaltung zu einem sparsameren Umgang mit den Ressourcen führen.

Diese wiederum löste nicht nur bei jenen Widerstände und Befürchtungen aus, die einer flächendeckenden Einführung von New Public Management skeptisch gegenüber standen. Auch klare Befürworter des neuen Steuerungsmodells hatten Einwendungen:

- Eine rigorose interne Verrechnung (»bis zur letzten Büroklammer« – wie polemisch formuliert wurde) führe zu einer nachhaltigen Störung der Verwaltungskultur (»Mitarbeit, Kooperation, Unterstützung nur noch gegen Geld«).
- Ferner würden dadurch Verwaltungsleistungen (etwa Personalentwicklung) gefährdet, deren Wert sich nicht in erster Linie mit kurzfristigen Kosten-Nutzen-Überlegungen messen lasse und die möglicherweise kurzfristigen Sparüberlegungen geopfert würden.
- Ausserdem werde mit einer totalen internen Verrechnung ein unverhältnismässiger administrativer Aufwand verursacht.

Eine Umfrage bei grösseren privat- und gemischtwirtschaftlichen Unternehmungen mit Konzernstrukturen (UBS, ABB, ATAG, Swisscom, Die Post, SBB) brachte wertvolle Erkenntnisse; vor allem die eine: In

ner bestimmten Leistung geschaffen werden? Stärkt eine interne Verrechnung die Kostenverantwortung der Linie, oder bewirkt sie gar das Gegenteil? Hilft sie, bessere Grundlagen für einen Make or buy-Entscheid zu fällen? Die Antworten auf diese Fragen führten zur – vorläufigen – Entscheidung, den Produktverantwortlichen nur jene Leistungen zu verrechnen, deren Umfang und Höhe sie direkt beeinflussen können.

Welche internen Leistungen sind den freiwilligen Dienstleistungen zuzurechnen, welche Leistungen sind Gegenstand der Führung (und Entwicklung) der Gesamtverwaltung?

Ein weiterer wichtiger Schritt zu einer differenzierten Lösung war die klare Unterscheidung zwischen internen Dienstleistungen und der Verwaltungsführung (der Aufwand der Führungsstäbe eingeschlossen). Gerade weil mit der WoV operative Entscheide grundsätzlich an die Verwaltung delegiert und die Verwaltungseinheiten in ihrer operativen Eigenverantwortung gestärkt werden, bedarf es einer starken Führung auf Stufe Gesamtverwaltung, um die Verwaltung zusammenhalten und führbar zu machen. Der Aufwand für diese Verwaltungsführung kann weder inhaltlich noch rechnungsmässig freiwilligen Dienstleistungen gleichgestellt und intern verrechnet werden.

Lessons learned

Die Auseinandersetzung in der Stadt Bern zeigt in aller Deutlichkeit, dass scheinbar technische Fragen bei der Ausgestaltung des wirkungsorientierten Verwaltungsmodells zentrale politische und verwaltungskulturelle Aspekte berührt. Werden diese vernachlässigt, entstehen Spannungen und Widerstände, die das Projekt gefährden.

Die Entscheidungsgrundlagen eines Privatisierungs- oder Outsourcing-Entscheidung sind ausschlaggebend dafür, ob die Verwaltung mit privaten Anbietern konkurrieren kann. Werden falsche Elemente zu so genannten »Vollkosten« zusammengerechnet, so wird das Gesamtergebnis nach der Drittvergabe schlechter ausfallen als vorher. Dies sind letztlich auch politische Fragen, und die Betriebswirtschaftslehre bewegt sich hier auf einem Gebiet, wo wichtige ökonomische und politische Interessen einander gegenüber stehen.

Sie offenbart jedoch auch, dass die ersten Schritte zur Einführung einer KostenLeistungsrechnung im öffentlichen Sektor oft mit einer falsch verstandenen Perfektion verbunden sind, die das Kosten-Nutzen-Verhältnis einer Kosten-Leistungsrechnung empfindlich trüben können. Dank intensiver Diskussion ist es in Bern gelungen, eine pragmatische und in der Praxis sinnvolle Lösung umzusetzen. Etlliche Gemeinwesen in der Schweiz befinden sich allerdings nach wie vor auf dem Weg, »echte Vollkosten« errechnen zu wollen.

Gerade dieses Thema ist und bleibt jedoch eine stete Gratwanderung:

- Zum einen gilt es, ein möglichst schlankes und kostengünstiges System einer Kosten-Leistungsrechnung zu etablieren, das auf unnötigen buchhalterischen Ballast verzichtet.
- Zum anderen hingegen muss berücksichtigt werden, dass eine sinnvolle Verrechnung interner Leistungen das Bewusstsein für Zusammenhänge auf der Kostenebene schärft und letztlich zu einem sorgfältigeren Umgang mit internen (quasi kostenlosen) Leistungen führt.

Die WoV-Theorie hat immer wieder betont: Privatwirtschaftliche Instrumente können nicht unbesehen von der öffentlichen Verwaltung übernommen werden. Bringen sie die Informationen und Entscheidungsgrundlagen, die tatsächlich benötigt werden? Zuweilen sind harte und offene Auseinandersetzungen zu führen; dies ist der Preis für eine echte Weiterentwicklung in der Verwaltungswirtschaft. Letztlich zählen in der Praxis aber nicht theoretische Debatten, sondern die reflektierten Erfahrungen mit den neuen Instrumenten.