

Dietmar Bräunig und Dorothea Greiling (Hrsg.)

## Stand und Perspektiven der Öffentlichen Betriebswirtschaftslehre II

Festschrift für Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Peter Eichhorn  
anlässlich seiner Emeritierung



BWV • BERLINER WISSENSCHAFTS-VERLAG

2007

## Vom Neuen Öffentlichen Rechnungswesen zu einer gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung?

von Holger Mühlenkamp

### I. Einleitung

Eine der weitreichendsten Veränderungen, die gegenwärtig in der deutschen öffentlichen Verwaltung stattfindet, stellt die Reform des öffentlichen Rechnungswesens dar. Auf kommunaler Ebene wird der dort bisher verbreitete kameralistische Rechnungsstil durch ein „Neues Öffentliches Rechnungswesen“ (NÖR),<sup>1</sup> d.h. durch ein integriertes bzw. verbundenes finanzielles Rechnungswesen auf Basis der Doppik („doppelte Buchführung in Konten“)<sup>2</sup> abgelöst.<sup>3</sup> Nach derzeitigem Stand setzen die Bundesländer Bremen, Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen auf ein doppisches öffentliches Rechnungswesen auch in der Landesverwaltung.

Die Doppik weist gegenüber der Kameralistik einige nicht zu bestreitende Vorteile auf.<sup>4</sup> Während die Kameralistik lediglich zahlungswirksame Vorgänge zu erfassen vermag und letztlich nur zur Dokumentation der (Nicht-)Einhaltung des Haushaltsplanes dient(e),<sup>5</sup> liefert die Doppik auch Informationen über nichtzahlungswirksame Vorgänge und das Vermögen der buchführenden Einheit.<sup>6</sup> So ist die Doppik – anders als die Kameralistik – in der Lage, den einzelwirtschaftlichen Periodenerfolg, verstanden als Nettovermögensänderung (Gewinn oder Verlust), nachzuweisen. Dadurch wird sichtbar, inwieweit eine rechnungsführende Einheit (hier: Gebietskörperschaft) ihr Nettovermögen und damit ihre „wirtschaftliche Substanz“ verändert. Ein ausgeglichenes Periodenergebnis – und damit der Erhalt des gebietskörperschaftlichen Vermögens<sup>7</sup> – wird als Perioden-

1 In der Praxis finden sich daneben noch weitere Bezeichnungen wie „Neues Kommunales Finanzmanagement“ oder „Neues Kommunales Rechnungswesen“.

2 Das Neue Öffentliche Rechnungswesen umfasst i.e.S. einen „Dreierverbund“ aus Vermögensrechnung (Bilanz), Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und Finanzrechnung (Cash-flow-Rechnung). Darüber hinaus besteht eine Verbindung zur Kosten- und Leistungsrechnung und zum Haushaltsplan.

3 In den meisten Bundesländern müssen die Kommunen nach Ablauf einer Übergangsfrist doppisch buchen. In einigen Bundesländern besteht dagegen ein Wahlrecht zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik (vgl. z.B. Brixner 2005).

4 Zu den Vor- und Nachteilen der beiden Rechnungsstile vgl. z.B. Lüder 2001, S. 7 ff.

5 Genau genommen gilt dies nur für die Verwaltungskameralistik. Die erweiterte Kameralistik liefert bessere Informationen. Da Letztere jedoch unverbundene und fehleranfällige Nebenrechnungen erfordert, gilt auch sie als der Doppik unterlegen (vgl. z.B. Lüder 2001, S. 14 f.).

6 Somit erlaubt sie auch einen besseren (vollständigeren) Ausweis der Staatsverschuldung als Finanzstatistik und Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung (vgl. Wagener 2005).

7 Unter dem Gesichtspunkt der Substanzerhaltung müsste das gebietskörperschaftliche Nominalvermögen entsprechend der Inflationsrate wachsen.

gerechtigkeit, welche als Substitut für die angestrebte, jedoch kaum operationale Generationengerechtigkeit dient, interpretiert.<sup>8</sup>

Bezogen auf die Zielsetzungen und Rahmenbedingungen öffentlicher Verwaltungen weist das NÖR jedoch nicht zu vernachlässigende Defizite auf. Die aus der Doppik gewonnenen Größen „Ertrag“ und „Aufwand“ sagen zwar etwas über die Einzelwirtschaftlichkeit bzw. den Einzelerfolg der rechnungsführenden Einheit aus. Einzelwirtschaftliche Erfolgsgrößen sind für öffentliche Verwaltungen respektive Gebietskörperschaften allerdings stark ergänzungs- bzw. korrekturbedürftig, weil der Erfolg öffentlicher Verwaltungen gemäß ihrer Sachzielorientierung anders zu messen ist als bei gewinn- und damit formalzielorientierten privaten Unternehmen. Es geht hier nämlich nicht (nur) um das betriebswirtschaftliche Ergebnis bzw. die Erhaltung des gebietskörperschaftlichen Vermögens, sondern um die (möglichst effiziente) Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Erhaltung des dazu notwendigen gebietskörperschaftlichen Vermögens ist also formal betrachtet sogar nur eine Nebenbedingung.

Um die Erfüllung öffentlicher Aufgaben bzw. den „Aufgabenerfolg“ zu dokumentieren, müssen die erbrachten Leistungen (Output oder Outcome) bzw. deren Wert den damit insgesamt verbundenen (gesellschaftlichen) Ressourcenverbräuchen gegenübergestellt werden. Wie noch zu zeigen ist, ist das betriebliche Rechnungswesen derzeit dazu nicht in der Lage.

In der Vergangenheit hat es nicht an Ideen und Versuchen gefehlt, die gesellschaftlichen Wirkungen einzelwirtschaftlichen Handelns abzubilden.<sup>9</sup> Auch Peter Eichhorn hat sich in früheren Publikationen mit diesem Themenkomplex beschäftigt.<sup>10</sup> Er schlägt vor, den (einfachen) erwerbswirtschaftlichen Jahresabschluss (also Bilanz plus Gewinn- und Verlustrechnung) um eine entsprechend aufgebaute gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung zu ergänzen, wobei er zur Erfassung der gesellschaftlichen Wirkungen das volkswirtschaftliche Rentenkonzept aufgreift. Mit dem Eichhornschen Ansatz lassen sich die erwerbswirtschaftlichen Größen und die gesellschaftsbezogenen Wirkungen zu einem Gesamtergebnis saldieren, was diesem Vorschlag gegenüber vielen anderen Ansätzen einen großen Charme verleiht. Vor dem Hintergrund der oben skizzierten Grenzen des Neuen Öffentlichen Rechnungswesens möchte ich in diesem Beitrag an die Eichhornschen Überlegungen anknüpfen.<sup>11</sup>

Bevor ich konzeptionelle Überlegungen zur Erweiterung des NÖR anstelle, möchte ich zunächst die Grenzen des einzelwirtschaftlichen Rechnungswesens und damit auch des NÖR präzisieren, um anschließend zu verdeutlichen, dass ein

durch die Doppik möglicherweise in den Vordergrund tretendes Gewinnerzielungsdenken aus gesellschaftlicher Perspektive kontraproduktiv sein kann.

## II. Die Grenzen des Neuen Öffentlichen Rechnungswesens bezüglich der Erfassung gesellschaftlicher Wirkungen und Werte

Wie bereits dargelegt, handelt es sich bei der Doppik um eine (Rein-)Vermögensänderungsrechnung. Vermögensänderungen resultieren dabei grundsätzlich aus innerbetrieblichen Geld- und Gütertransformationen sowie vor allem aus Zahlungs- und Leistungsströmen zwischen der betrachteten Einzelwirtschaft (hier einer öffentlichen Verwaltung bzw. Gebietskörperschaft) und deren wirtschaftlicher Umwelt. Darüber hinaus kommt es zu bewertungsbedingten Vermögensänderungen (verursacht durch Preis- und Wechselkursschwankungen, Änderung von Forderungsrisiken etc.). Letztlich basiert jegliche Bewertung von Vermögen und Leistungen im einzelwirtschaftlichen externen Rechnungswesen auf Marktinformationen.<sup>12</sup>

Sofern, wie bei sog. öffentlichen Gütern und externen Effekten, keine Märkte existieren,<sup>13</sup> finden deren Wertschätzung und Kosten keinen Niederschlag in den Erträgen/Erlösen und Aufwendungen der Einzelwirtschaft und werden damit auch nicht vom konventionellen einzelwirtschaftlichen Jahresabschluss abgebildet.<sup>14</sup> Selbst im Falle existierender Märkte bleiben ökonomisch relevante Sachverhalte/Informationen außerhalb des Fokus des einzelwirtschaftlichen Rechnungswesens. Dies betrifft zum einen die Wertschätzungen bzw. Nutzen der Abnehmer (nämlich die Zahlungsbereitschaften bzw. Konsumentenrenten) und zum anderen die (Netto-)Nutzen von Mitarbeitern, Zulieferern, Auftragnehmern, Betreibern (nämlich die Produzenten- und Anbieterrenten).

Nun erfolgt – anders als bei privaten Unternehmen – mindestens ein erheblicher, eher aber der überwiegende Teil der Leistungsabgabe der öffentlichen Hand nicht über reguläre Märkte. Darüber hinaus ist u.U. zumindest die Zahlungsbereit-

12 Grundsätzlich konkurrieren bei der (einzelwirtschaftlichen) Vermögensbewertung das Sach-/ Substanzwertverfahren (Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibungen, ersatzweise Wiederbeschaffungs- oder Wiederherstellungskosten), das Ertragswertverfahren (diskontierte Erträge und Aufwendungen) und das Vergleichswertverfahren (Marktpreis) (vgl. z.B. Bolsenkötter/ De temple/Marettke 2002). Die beiden letztgenannten Verfahren spiegeln bei funktionierenden Märkten die nachfrageseitige Wertschätzung wider. Erstgenanntes Verfahren liefert dagegen lediglich Markt- oder Surrogatwerte für den Ressourceneinsatz.

13 Märkte kommen dann nicht zustande, wenn nichtzahlende Nachfrager/Nutzer vom Konsum eines Gutes/einer Leistung aus technischen oder politischen Gründen nicht ausgeschlossen werden (können) – also das sog. Ausschlussprinzip nicht zum Zuge kommt.

14 Bei nichtmarktlichen Gütern (sog. „Heritage Assets“) – nichtbemaubare Parks, Straßen, bestimmte Kulturgüter etc. – scheiden das klassische Ertragswertverfahren und das Vergleichsverfahren zu deren Bewertung von vorn herein aus. Der Sach-/Substanzwert spiegelt dagegen – wie gesagt – nicht den „wahren“ Wert nichtmarktlicher Güter wider.

8 Vgl. Lüder 2001, S. 36.

9 Für eine Übersicht vgl. Ulbrich 2005.

10 Vgl. Eichhorn 1974a, 1974b, 1975.

11 Am Rande sei vermerkt, dass (auch) die gesellschaftlichen Bezüge privatwirtschaftlichen Handelns jetzt unter dem Stichwort „Corporate Social Responsibility“ in den letzten Jahren wenigstens pro Forma international an Bedeutung gewonnen zu haben scheinen (vgl. z.B. Hansen/Schrader 2005). Insofern beschränkt sich die Notwendigkeit der Abbildung gesellschaftlicher Wirkungen einzelwirtschaftlichen Handelns nicht auf den öffentlichen Sektor.

schaft der Leistungsempfänger verzerrt, weil die Leistung als (ungewollter) Eingriff empfunden wird.<sup>15</sup>

Nehmen wir als Beispiel aus dem „Leistungskatalog“ der Kinder- und Jugendhilfe die Resozialisierung verhaltensauffälliger oder gar krimineller Jugendlicher: Die unmittelbaren Leistungsempfänger, nämlich die betroffenen Kinder und Jugendlichen sowie deren Eltern werden nicht für diese Leistung bezahlen wollen oder können, obwohl im Erfolgsfall das private Humankapital dieser Jugendlichen wächst. Für die mittelbar Betroffenen, die Bürger bzw. die sog. Öffentlichkeit stellt diese Leistung einen positiven externen Effekt dar, weil im Erfolgsfall weniger Straftaten und soziale Folgekosten zu erwarten sind. Da dieser positive externe Effekt ohne Ausschlussmöglichkeit auftritt, wird sich die marktliche Zahlungsbereitschaft der Öffentlichkeit ebenfalls in Grenzen halten. Über entsprechende Steuereinnahmen oder Finanzzuweisungen wird politisch entschieden. Daher sind sie nicht Ausdruck der tatsächlichen Zahlungsbereitschaft (des gesellschaftlichen Nutzens).

Mit anderen Worten: Nichtmarktgängige Leistungen schlagen sich in der Vermögens- und Ergebnisrechnung der Kommune nur insoweit nieder, als sie Zuweisungen (Erlöse) und Aufwand generieren. Die wahre Zahlungsbereitschaft und die wahren Kosten werden nicht ausgewiesen. Spart man z.B. bei der Resozialisierung, wird man mittels Doppik zu Lasten des gesellschaftlichen Ergebnisses bzw. des langfristigen Einzelergebnisses zumindest kurzfristig ein besseres (einzelwirtschaftliches) Ergebnis ausweisen können.

### III. Konflikte zwischen Gewinnerzielung und Wohlfahrtsmaximierung

Unternehmerischer Erfolg wird durch den in der Bilanz bzw. in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Unternehmensgewinn sichtbar. Im Folgenden soll verdeutlicht werden, dass sich der (Gesamt-)Erfolg einer Gebietskörperschaft im Sinne einer effizienten Aufgabenerfüllung eben nicht über die entsprechende Vermögens- oder Erfolgsrechnung (und auch nicht über die Kosten- und Leistungsrechnung) darstellen lässt. Es kann sogar gezeigt werden, dass die einzelwirtschaftliche Gewinnerorientierung gesellschaftlich unvorteilhaft ist, sofern die Einzelwirtschaft Preis- bzw. Qualitätssetzungsspielräume hat.

#### III.1. Gewinn- und Wohlfahrtsmaximierung bei monopolistischen Preissetzungsspielräumen

In der realen Welt verfügen Anbieter häufig, wenn nicht regelmäßig, über Spielräume bei der Preissetzung.<sup>16</sup> Hierfür gibt es verschiedene Ursachen. Beispiels-

15 Nicht zufällig wird in der juristischen Literatur zwischen „Eingriffsverwaltung“ und „Leistungsverwaltung“ unterschieden. Erstere wird im Regelfall auf individueller Ebene unfreiwillig in Anspruch genommen.

weise sind die Nachfrager aufgrund von Informationskosten nicht vollständig über die Preise aller Produkte informiert oder es existieren Kosten des Wechsels von einem Anbieter zum anderen oder es gibt nur einen Anbieter und keine oder nur geringe Ausweichmöglichkeiten auf andere Produkte. Erhöht ein Anbieter unter diesen Umständen den Preis, verliert er – anders als im idealtypischen, aber unrealistischen Modell der vollkommenen Konkurrenz – bei „normalen“ Gütern nicht die gesamte, sondern nur einen Teil der Nachfrage. Infolgedessen kann er die Preispolitik als Instrument zur Gewinnerzielung oder Gewinnmaximierung einsetzen.

Gewinnmaximierung führt unter den beschriebenen Umständen zu einem nach dem volkswirtschaftlichen Maßstab des sozialen Überschusses (hier als „Wohlfahrt“ interpretiert) ineffizienten Ergebnis. Der soziale Überschuss beinhaltet Konsumenten- und Produzentenrenten. Beide Maße – und damit auch der soziale Überschuss – spiegeln den (gesellschaftlichen) Nettonutzen wider.

Der Konflikt zwischen Gewinnmaximierung und Wohlfahrtsmaximierung sei am Beispiel eines natürlichen Monopols mittels Abb. 1 demonstriert.<sup>17</sup> Ein gewinnmaximierender Monopolist wird die Menge  $x_{\text{mon}}$  anbieten bzw. den Preis  $p_{\text{mon}}$  setzen, bei der bzw. bei dem Grenzerlös und Grenzkosten übereinstimmen, also den sog. COURNOTschen Punkt C realisieren.<sup>18</sup> Den dabei auftretenden (maximalen) Unternehmensgewinn spiegelt die Fläche b wider.<sup>19</sup> Die dabei – nicht in der einzelwirtschaftlichen Rechnungslegung – auftretende Konsumentenrente kommt durch die Fläche a zum Ausdruck. Damit beträgt der die Produktionskosten überschreitende Gesamtnutzen (hier Unternehmensgewinn plus Konsumentenrente)  $a + b$ . Würde der Anbieter dagegen auf Gewinn verzichten und den kostendeckenden Preis (Durchschnittskostenpreis)  $p_w$  verlangen, entstünde eine Konsumentenrente in Höhe von  $a + b + c + d$ . Diese ist größer als der Gesamtnutzen unter dem Regime der maximalen Gewinnerzielung. Im vorliegenden Fall ist sogar jede Gewinnerzielung wohlfahrtsmindernd.

16 Dies gilt offenkundig für die öffentliche Hand im Bereich der Leistungsverwaltung. Doch auch im Bereich der Eingriffsverwaltung bestehen bei (nahezu) preisunelastischer Nachfrage erhebliche Gebührenspielräume.

17 Für ein natürliches Monopol sind im Einprodukt-Fall – wie in Abb. 1 – sinkende Durchschnittskosten hinreichend. Allgemein ist ein natürliches Monopol durch „Subadditivität“ gekennzeichnet, was letztlich bedeutet, dass es insgesamt am kostengünstigsten ist, die gesamte absetzbare Menge eines Produktes in einem Unternehmen herzustellen, weil bei Verteilung der Produktion auf mehrere Unternehmen Größenvorteile unausgeschöpft blieben.

18 Es gilt  $G(\text{erinn}) = E(\text{rlös}) - K(\text{osten})$ . Die Optimalbedingung erster Ordnung lautet folglich:  $\partial G/\partial x = E' - K' = 0$  bzw.  $E' = K'$ . Präziser:  $E = p(x)x - K$ , wobei hier annahmegemäß  $p(x) = a - bx$ . Dann gilt:  $E = (a - bx)x - K = ax - bx^2 - K$ . Daraus folgt:  $\partial G/\partial x = a - 2bx - K'$  bzw.  $-2bx = K'$ . Damit ist die (negative) Steigung der Grenzerlösfunktion doppelt so groß wie die der Nachfragefunktion.

19 Beim natürlichen Einproduktmonopol führen Grenzkostenpreise zu Verlusten. Deshalb werden in diesem speziellen Fall Durchschnittskostenpreise als sog. Zweitbest-Lösung angesehen (vgl. z.B. Train 1991, S. 14 ff.).

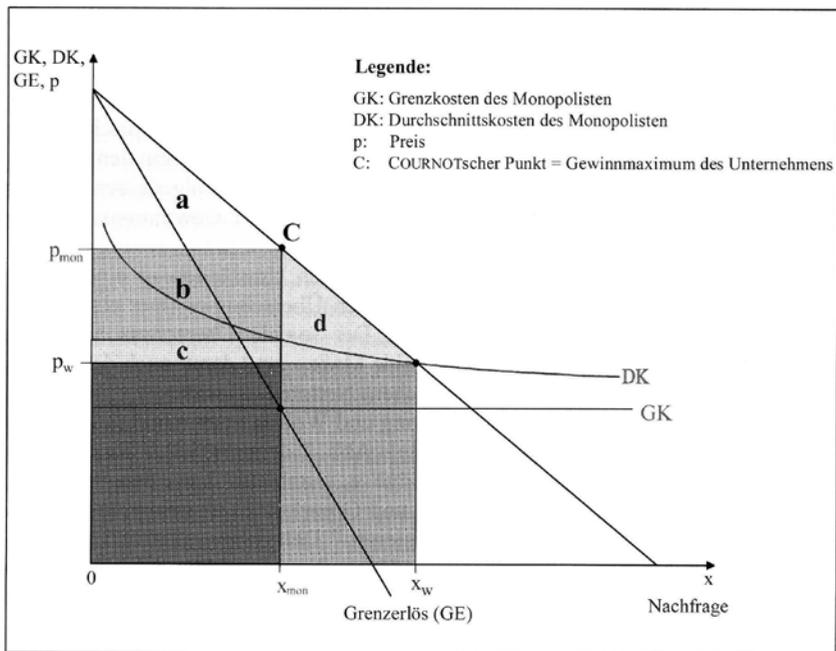


Abb. 1: Gewinn versus Wohlfahrt beim natürlichen Monopol

Quelle: Eigene Darstellung.

Mit anderen Worten: Die aus volkswirtschaftlicher Sicht beste Politik des Anbieters ist Kostendeckung respektive Gewinnverzicht.<sup>20</sup> Obwohl die einzelwirtschaftliche Erfolgsrechnung keinen Gewinn ausweist, ist der gesellschaftliche Nettonutzen größer als im Falle eines eventuell hohen einzelwirtschaftlichen Gewinns. Das jetzt – anders als in der Kameralistik ausgewiesene Gesamtergebnis (Gewinn/Verlust), sollte die Entscheider in den Gebietskörperschaften also nicht dazu verleiten, „Verwaltungsgewinn“ mit gesellschaftlichem Gewinn zu verwechseln. In diesem Sinne kann die doppische Ergebnisrechnung sogar „gefährlich“ sein.

Eine andere Möglichkeit, als – wie in Abb. 1 skizziert – den Unternehmensgewinn über Verkaufspreise zu steuern, besteht in der Gestaltung der Einkaufs- oder Beschaffungspreise. So wird ein Monopolist auf der Nachfrageseite (ein sog. Monopsonist) zur Maximierung seines Gewinns/seiner Konsumentenrente geneigt sein, einen Preis zu zahlen, der unter dem Marktgleichgewichtspreis liegt. Dies wird seinen Nutzen oder seinen einzelwirtschaftlichen Erfolg steigern,

aber in noch stärkerem Maß die Renten/Gewinne der Anbieter schmälern.<sup>21</sup> Auch hier bewirkt also die Gewinnsteigerung durch die Nutzung von Marktmacht einen Wohlfahrtsverlust, welcher durch das Neue Öffentliche Rechnungswesen nicht zum Ausdruck kommt.

Die bisherige Analyse setzte Nachfragefunktionen, also marktliche Güter voraus. Für den Fall nichtmarktlicher Güter existieren keine derartigen Nachfragefunktionen. Allerdings lässt sich mittels direkter und indirekter Bewertungsverfahren auch der Wert bzw. die Zahlungsbereitschaft für nichtmarktliche Güter bestimmen.<sup>22</sup> Diese(r) könnte als „Pseudoertrag“ oder „Pseudoerlös“ Eingang in das NÖR bzw. eine ergänzende Rechnung finden und sicherlich genauere Wertansätze als politisch definierte Budgets/Zuweisungen liefern.<sup>23</sup>

### III.2. Gewinnerzielung und Wohlfahrt bei Qualitätsänderungsspielräumen

Das Gewinnziel kann auch bei der Möglichkeit von Qualitätsvariationen problematisch sein, weil es zu wohlfahrtsmindernden Qualitätsverschlechterungen der angebotenen Güter/Leistungen (ver)führen kann. Dies gilt selbst dann, wenn die Nachfrage mit sinkender Qualität zurückgeht und zu Umsatzeinbußen führt. Abb. 2 verdeutlicht diese Aussage.

Nehmen wir wiederum ein natürliches (Einprodukt-)Monopol an, dessen Absatzpreis ( $p_{reg}$ ) politisch oder durch eine Regulierungsbehörde fixiert wird. In der Ausgangssituation entspricht der Unternehmensgewinn den Flächen  $b + c$ . Die Unternehmens- oder Verwaltungsleitung sucht nun nach Wegen zur Kostenreduktion, die jedoch mit einer geringeren Produktqualität einhergehen.<sup>24</sup> Schematisch verschieben sich dadurch die Grenz- und Durchschnittskostenkurve nach unten von  $DK$  nach  $DK'$  bzw. von  $GK$  nach  $GK'$ . Ferner sei unterstellt, Qualitätsverschlechterungen führten zu einer Verringerung der Nachfrage – schematisch also zu einer Linksverschiebung der Nachfragefunktion von  $N$  nach  $N'$ . Die Nachfragemenge sinkt dementsprechend von  $x_{reg}$  auf  $x'$ .

21 Dabei ist auch zu bedenken, dass in den Kosten einer Produktionsstufe angebotsseitige Renten vorgelagerter Produktionsstufen enthalten sind (vgl. van Suntum 1986, S. 123 ff., Mühlenkamp 1994, S. 111 ff.), so dass den Aufwands- oder Kostenreduktionen aus gesellschaftlicher Sicht die entsprechenden Verluste an angebotsseitigen Renten gegenzurechnen sind. Mit anderen Worten: Der gesellschaftliche Nutzen von einzelwirtschaftlichen Kostensenkungen wird regelmäßig überschätzt.

22 Vgl. dazu z.B. Pommerehne 1987, Mühlenkamp 1994, S. 191 ff. und Pearce/Atkinson/Mourato 2006, S. 105 ff. Zur Ermittlung von Zahlungsbereitschaften in der Marktforschung vgl. z.B. Backhaus u.a. 2005 und Schulze/Gedenk/Skiera 2005.

23 Darüber hinaus können Pseudomärkte auch bei der Bewertung nichtmarktgängiger Vermögensgegenstände helfen, indem man z.B. das Ertragswertverfahren zu einem Pseudoertragswertverfahren modifiziert.

24 Als Beispiel mag die Deutsche Post AG fungieren. Zwar sind in der „Postuniversaldienstleistungsverordnung“ (PUDLV) die Briefkasten- und Filialdichte, nicht aber die Leerungs- und Öffnungszeiten, die Schwund- und Fehlwurfquoten etc. reguliert. Diese „Regulierungslücken“ scheinen von der Post durchaus genutzt zu werden.

20 Hierbei ist zu berücksichtigen, dass in der Volkswirtschaftslehre nicht zwischen Ertrag/Aufwand und Kosten/Leistungen unterschieden wird. Unter diesem Gesichtspunkt können wir hier Kostendeckung mit Nullgewinnerzielung gleichsetzen.

#### IV. Konzeptionelle Überlegungen zur Vervollständigung des Rechnungswesens für Gebietskörperschaften

Im vorangehenden Abschnitt wurde verdeutlicht, dass der einzelwirtschaftliche Erfolgsmaßstab „Gewinn/Verlust“ ungeeignet ist, den gesellschaftlichen Erfolg einer Gebietskörperschaft abzubilden. So wird auch in der einschlägigen Literatur (an)erkannt, dass das Neue Öffentliche Rechnungswesen die (Sach-)Zielerrreichung, Aufgabenerfüllung und Wirkungen gebietskörperschaftlichen Handelns nicht erfassen kann.<sup>26</sup> Dazu wird überwiegend die Ansicht vertreten, dass der Zweck von Gebietskörperschaften<sup>27</sup> und öffentlicher Unternehmen<sup>28</sup> durch einen Lagebericht bzw. einen sachzielorientierten Anhang zum formalzielorientierten Rechnungswesen dokumentiert werden müsse.<sup>29</sup> In den Gemeindeordnungen finden sich sogar Vorschriften zur Dokumentation der Erreichung öffentlicher Ziele. So müssen z.B. laut Art. 94(3) GO Bayern und § 105(2) GO BW die Gemeinden bei Beteiligungen an privatrechtlichen Unternehmen in einem Beteiligungsbericht u.a. über die Erfüllung des öffentlichen Zwecks berichten. Was öffentlicher Zweck ist und wie seine Erfüllung abzubilden ist, wird allerdings nicht kodifiziert.

Konventionelle Lageberichte und Anhänge zum Jahresabschluss, Beteiligungsberichte sowie die in der Literatur zumeist unter dem Synonym „Sozialbilanzen“ zu findenden und zum Teil auch praktizierten Rechen- und Informationswerke sind jedoch regelmäßig in Hinblick auf die Dokumentation der öffentliche Zielerreichung bzw. des gesellschaftlichen Erfolgs unbefriedigend bis ungeeignet, weil sie nicht systematisch mit dem betrieblichen Rechnungswesen verbunden und darüber hinaus zumeist auch noch methodisch unhaltbar sind.

Es liegt auf der Hand, wie es auch Peter Eichhorn vorgeschlagen hat, den gesellschaftlichen Erfolg einer Einzelwirtschaft entsprechend der Logik und Systematik des kaufmännischen und damit jetzt auch des (kommunal)verwaltungsmäßigen Jahresabschlusses abzubilden. Gemäß der Logik des NÖR wäre demnach also eine gesellschaftliche Erfolgs- und Vermögensrechnung aufzustellen.<sup>30</sup> Dazu müsste die einzelwirtschaftliche Rechnung um eine Rechnung der gesellschaftsbezogenen Wirkungen einzelwirtschaftlichen Handelns (im Sinne gesellschaftlicher Vermögensänderungen) verlängert bzw. ergänzt werden. Eine wertmäßige Erfassung der „außerbetriebswirtschaftlichen“ Größen ist hierbei unabdingbar.

Die Zusammenführung beider Rechnungskreise bildete dann den Gesamterfolg (einzelwirtschaftlicher Erfolg plus gesellschaftsbezogener Erfolg) der Einzelwirtschaft ab. Bezogen auf die Abbildungen 1 und 2 wären darin neben dem einzelwirtschaftlichen Gewinn auch die Konsumentenrenten auszuweisen. Entsprechend wären die Kosten/der Aufwand um die angebotsseitigen Renten zu berei-

26 Vgl. z.B. Bals/Reichard 2000, S. 230 und Ahlgrimm 1999, S. 38.

27 Vgl. Streim 1987, S. 310 f.

28 Vgl. Vogel 2003, S. 127-140 u. 203-206.

29 Zur Praxis öffentlicher Unternehmen vgl. Graef 2001.

30 Auf die zum NÖR gehörende Finanzrechnung kann im gesellschaftlichen Kontext verzichtet werden.

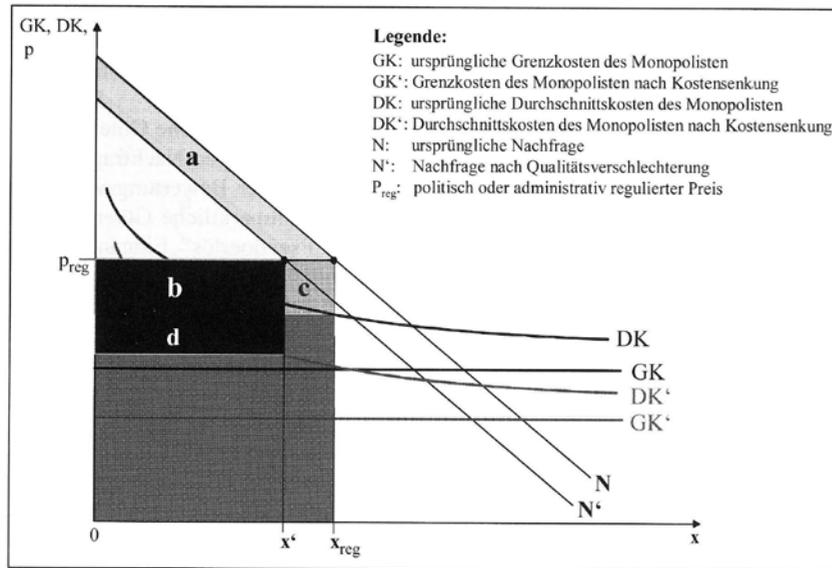


Abb. 2: Wohlfahrtsänderung bei konstantem Preis durch Qualitätsverschlechterungen und Kostensenkungen

Quelle: Eigene Darstellung.

Unter den getroffenen Annahmen (u.a. bei konstantem reguliertem Preis) gehen die Konsumentenrente um die Fläche a und der Unternehmensgewinn bei unveränderten Kosten um die Fläche c zurück. Falls jedoch durch die Qualitätsminderung Kosteneinsparungen d für die verbleibende Nachfrage  $x'$  möglich sind und diese größer sind als c, ist die Qualitätsminderung unter dem einzelwirtschaftlichen Gewinn Gesichtspunkt opportun. Aus wohlfahrtsökonomischer Sicht ist jedoch entscheidend, ob der Mehrertrag den Verlust an Konsumentenrente aufwiegt oder nicht, d.h. ob d größer oder kleiner als a + c ist.<sup>25</sup> Sofern die Kosteneinsparung d geringer ausfällt als der Rückgang des statischen Unternehmensgewinns c zuzüglich des Konsumentenrentenverlustes a, führt die betrieblich gewinnsteigernde Maßnahme zu einem gesellschaftlichen Verlust. Damit ist gezeigt, dass durch das einzelwirtschaftliche Rechnungswesen ausgewiesenen Gewinnen noch höhere, aber dort nicht aufscheinende gesellschaftliche Verluste gegenüberstehen können.

25 Wir können die Differenz zwischen Erlösen und Kosten wiederum als Unternehmensgewinn interpretieren (siehe Fußnote 20).

nigen. Beispielsweise müssten den ertragsteigernden Kostensenkungen in Abb. 2 die mutmaßlichen Rentenverluste der Lieferanten, Vorleister und Arbeitnehmer gegenübergestellt werden.<sup>31</sup>

Grundsätzlich lassen sich auch für den ergänzenden gesellschaftsbezogenen Rechnungskreis doppische Konten und Buchungen verwenden. Zunächst sei die Erfassung von Renten bei marktlichen Leistungen demonstriert.

Die Verbuchung von Renten müsste ergänzend zum einzelwirtschaftlichen Rechnungskreis im gesellschaftsbezogenen Rechnungskreis erfolgen. Der Absatz eines Produktes würde dann zwei Buchungen erfordern: Im einzelwirtschaftlichen Rechnungskreis wären Verkaufserlöse zu buchen als „Kasse/Bank (Bestandskonto) an Erträge aus Verkauf von Leistungen (Erfolgskonto)“.<sup>32</sup> Im gesellschaftlichen Rechnungskreis wäre zusätzlich zu dokumentieren „Konsumentenrente (fiktives Rentenbestandskonto<sup>33</sup>) an gesellschaftliche (Zusatz-)Erträge aus Leistungen (fiktives Erfolgskonto)“. Durch Saldierung des einzelwirtschaftlichen mit dem gesellschaftsbezogenen Erfolgskonto ergäbe sich dann der Gesamtertrag aus dem Verkauf eines Produktes.

Zur Erfassung von angebotsseitigen Renten wären ebenfalls zwei Buchungen erforderlich. Dies sei am Beispiel des Personalaufwandes demonstriert. Zum einen müssten „Personalaufwendungen (Erfolgskonto) an Kasse/Bank (Bestandskonto)“ gebucht werden. Der Buchungssatz für eventuelle Anbieterrenten auf Seiten der Beschäftigten würde in etwa lauten „Beschäftigtenrente (fiktives Rentenbestandskonto) an Erträge aus angebotsseitigen Renten (Erfolgskonto)“.<sup>34</sup> Sieht man die Beschäftigtenrente als Aufwandsminderung an, wird deutlich, dass der gesellschaftliche Aufwand im Falle von Renten auf der Anbieterseite geringer ist als der einzelwirtschaftliche Aufwand.

Zwei Beispiele mögen die doppische Vorgehensweise bei nichtmarktlichen Gütern verdeutlichen.

#### **Beispiel 1: Schülers Ausbildung**

Die Schülers Ausbildung verursacht im einzelwirtschaftlichen Rechnungswesen Aufwand in Form von Lehrergehältern, Abschreibungen auf Schulgebäude etc. Auf der Ertragsseite können angesichts des entgeltfreien Schulbesuchs lediglich entsprechende Zuweisungen und Zuschüsse gebucht werden. Letztere bilden jedoch nicht den durch Zahlungsbereitschaften gemessenen tatsächlichen, son-

dern den „politischen“ Wert der Schulleistungen ab. Die entsprechenden Buchungssätze lauteten in etwa „Lehrergehälter (Aufwand) an Kasse/Bank (Bestand)“ und „Abschreibungen auf Schulgebäude (Aufwand) an Schulgebäude (Bestand)“ sowie auf der Ertragsseite „Zuweisungen für Schulen (Ertrag) an Kasse/Bank (Bestand)“.

In einem ergänzenden gesellschaftsbezogenen Rechnungskreis müsste die in Geld bewertete Humankapitaländerung der Schüler gegenübergestellt werden.<sup>35</sup> Ein entsprechender Buchungssatz müsste in etwa lauten „Humankapital (Bestand) an (fiktive) Erträge aus Schulleistungen (Ertrag)“.<sup>36</sup> Eliminiert man die politisch festgelegten Erträge im einzelwirtschaftlichen Rechnungswesen, kann man beide Rechenkreise saldieren. Dem Aufwand in Form von Lehrergehältern und Abschreibungen auf Schulgebäude stünde der Ertrag in Form der schulbedingten Humankapitaländerungen gegenüber.<sup>37</sup> Die Nettoposition entspräche dem gesellschaftlichen Erfolg oder Gesamterfolg einer Gebietskörperschaft (im Schulwesen).

#### **Beispiel 2: Straßenbau**

Der Bau einer Straße führt im „konventionellen“ Rechnungskreis je nach Finanzierung entweder zu einem Aktivtausch oder einer Bilanzverlängerung. Entsprechende Buchungssätze lauteten ungefähr „Straßenetz (Bestand) an Kasse/Bank (Bestand)“ oder „Straßennetz (Bestand) an Verbindlichkeiten (Bestand)“. Erträge wären analog zum vorangehenden Beispiel als „Kasse/Bank an Zuweisungen für Straßenbau“ zu vermerken.

Sofern die Straße, was realistisch ist, zu einem Verbrauch an Umweltvermögen führt, wäre im ergänzenden gesellschaftsbezogenen Rechnungskreis zu buchen „(Zusatz-)Aufwendungen für Straßennetz an Umweltvermögen (Bestand)“. Die Verbuchung des gesellschaftlichen Straßenertrages könnte über die (Pseudo-)Zahlungsbereitschaft der Betroffenen erfolgen, wodurch die Wertschätzung wiederum besser zum Ausdruck käme als über Zuschüsse/Zuweisungen. Korrekt ermittelte Pseudo-Zahlungsbereitschaften spiegeln ja den gesellschaftlichen Nutzen der Straße wider. Der entsprechende Buchungssatz müsste lauten „(Wertzuschreibung) Straßennetz an (fiktiven) Straßenertrag“.

Um bei einer Saldierung zu vermeiden, dass die Straße mit ihren Anschaffungskosten im einzelwirtschaftlichen Rechnungskreis plus ihrem gesellschaftlichen Wert im gesellschaftlichen Rechnungskreis verbucht und damit überbewertet wird, darf die Wertzuschreibung entweder nur in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Zahlungsbereitschaft erfolgen oder bei der Zusammen-

31 Anders als von Eichhorn vorgeschlagen, wären die beschaffungsseitigen Renten jedoch nicht als Kosten, sondern auf der Nutzenseite zu verbuchen. Renten stellen konzeptionell immer (Netto-)Nutzen dar.

32 Die folgenden Buchungssätze sind nicht an real existierenden Kontenplänen zu messen, sondern sinngemäß zu interpretieren.

33 Rentenbestandskonten bilden hier im erweiterten Rechnungskreis die im Zeitablauf entstandenen (kumulierten) Renten ab. Zu beachten ist, dass Renten kein realisierbares Vermögen und damit quasi „unechte“ Aktiva darstellen. Eine Bilanzposition „Renten“ würde lediglich die bisher von der Gebietskörperschaft erzeugten Renten ausweisen.

34 Die Existenz von „Lohn- und Gehaltsrenten“ impliziert, dass der Arbeitgeber mehr zahlt als er den Arbeitnehmern (bei vollkommener Lohndiskriminierung) zahlen müsste, um Letztere zur Aufrechterhaltung ihres Arbeitsangebotes zu bewegen. Würde der Arbeitgeber diese Rente abschöpfen, hätte er einen geringeren Personalaufwand.

35 Im Gegensatz zu Eichhorn werden hier nicht Renten (=Nettokonzept), sondern Zahlungsbereitschaften (Bruttokonzept) verwendet, denn die Kosten (Aufwendungen) werden ja bereits über Aufwandskonten verbucht.

36 Diese fiktiven Erträge müssten der Humankapitaländerung bei den unterrichteten Schülern entsprechen.

37 Natürlich könnte man die Humankapitaländerung direkt in den einzelwirtschaftlichen Rechenkreis buchen. Solange die tatsächlichen Erträge der Schulen davon abweichen, würde man aber reale und hypothetische Rechenkreise vermischen.

führung beider Rechnungskreise muss eine entsprechende Bereinigung vorgenommen werden.

Beide Beispiele verdeutlichen, dass eine gesellschaftsbezogene Vermögensrechnung eine Bilanzverlängerung um gesellschaftliche Vermögensteile (Human-, Umwelt-, Kulturkapital etc.) oder eine entsprechende Ergänzung erfordert.

Die Schwierigkeiten des beschriebenen Ansatzes liegen in der Wertermittlung und der Feststellung der Kausalität. Um den Verwaltungserfolg abzubilden, dürfen sich nur die Effekte in diesem Rechenwerk niederschlagen, die von der Gebietskörperschaft verursacht wurden. Also darf z.B. nicht die gesamte Humankapitaländerung der Bevölkerung einer Gebietskörperschaft, sondern nur die Humankapitaländerung abgebildet werden, welche durch das politisch-administrative System einer Gebietskörperschaft induziert wird. Ersteres wäre Aufgabe der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (VGR), die an dieser Aufgabe zumindest derzeit scheitert.<sup>38</sup>

Nicht unmöglich, aber aufwendig ist die Ermittlung von Zahlungsbereitschaften für Verwaltungsleistungen aller Art. Dazu müssten ausgeklügelte und umfangreiche Untersuchungsdesigns entwickelt und umgesetzt werden. Letztlich geht es hier um „Marktforschung“ für öffentliche (Dienst-)Leistungen.<sup>39</sup> Eine Lösung zur Kostensenkung könnte z.B. in der Verwendung pauschalierter Wertansätze bestehen, die auf in größeren Zeitabständen durchgeführten repräsentativen Untersuchungen basieren. (Noch) Schwieriger dürfte tendenziell die Ermittlung von angebotsseitigen Renten sein. Dazu wären Angebotsfunktion bzw. Akzeptanzbereitschaften für alle Produktionsfaktoren bzw. vorgelagerten Produktionsstufen zu erheben.

Zu berücksichtigen ist auch, dass sich die Pseudoerträge und -aufwendungen des gesellschaftsbezogenen Rechnungskreises nicht im einzelwirtschaftlichen Rechnungskreis niederschlagen. Eine hohe Zahlungsbereitschaft, z.B. für Schulunterricht, ist nicht unbedingt mit tatsächlich hohen Erlösen gleichzusetzen. Mit anderen Worten: Die Gesamtvorteilhaftigkeit gebietskörperschaftlichen Handelns garantiert nicht den Erhalt des Vermögens der Gebietskörperschaft. Letzteres ist nur dann erreichbar, wenn die Zahlungsbereitschaft der Bürger in ausreichende Steuereinnahmen umgemünzt werden kann.

38 Auch die VGR erfasst im Wesentlichen nur (offizielle) marktliche Transaktionen, also z.B. keine externen Effekte, nicht die Selbstversorgungswirtschaft, nur Teile der Schattenwirtschaft etc. (vgl. Brümmerhoff 2002, S. 78 ff.). Sofern Nichtmarkttransaktionen – wie unentgeltliche staatliche Leistungen – berücksichtigt werden, kommen sie mit Näherungswerten wie den Herstellungskosten zum Ansatz (vgl. Brümmerhoff 2002, S. 92). Das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG) sieht bestimmte Teile eines umfassenden Vermögensbegriffes nicht vor – z.B. Humankapital, nichtproduzierbare Vermögensgüter (Grund, Boden, Erholungsflächen, Bodenschätze, freie Tier- und Pflanzenbestände, Wasserreserven etc.).

39 Vgl. Fußnote 22.

## V. Fazit

Die Einführung des auf dem kaufmännischen (doppischen) Rechnungsstils basierenden sog. Neuen Öffentlichen Rechnungswesens (NÖR) in der öffentlichen Verwaltung ist eindeutig als Fortschritt zu werten, da das NÖR im Gegensatz zum bisher praktizierten kameralistischen Rechnungsstil auch nichtunmittelbar finanzwirksame Vorgänge und einzelwirtschaftliche Vermögensänderungen abbilden vermag. Mittels Erfolgs- und Vermögensrechnung wird nun deutlich, ob Gebietskörperschaften ihr Vermögen aufzehren oder erhalten. Die Finanzrechnung zeigt an, inwieweit Zahlungsverpflichtungen erfüllt werden können.

Allerdings ist das NÖR – ebensowenig wie die Kameralistik – nicht in der Lage, Wirkungen zu erfassen, die sich nicht auf Märkten und in Marktpreisen niederschlagen. Insofern werden die gesellschaftsbezogenen Effekte des gebietskörperschaftlichen Handelns auch durch das NÖR nur unzureichend, mit der Folge möglicher Fehlsteuerungen, erfasst. Sollte das NÖR die Gebietskörperschaften dazu verleiten, die einzelwirtschaftliche Gewinnerzielung in den Vordergrund zu stellen, sind vielfach gesellschaftlich ineffiziente Ergebnisse zu erwarten.

Sofern es gelänge, das gesellschaftliche Ergebnis (den gesellschaftlichen Erfolg) der öffentlichen Hände abzubilden, wäre diese Gefahr gebannt. Im vorliegenden Beitrag wird gezeigt, wie sich der einzelwirtschaftliche Jahresabschluss durch einen ebenfalls doppischen gesellschaftsbezogenen Abschluss ergänzen ließe. Durch Saldierung beider Abschlüsse ließe sich das Gesamtergebnis, also die einzel- plus die gesamtwirtschaftlichen Wirkungen, darstellen.

Das Problem der gesellschaftsbezogenen Rechnungslegung liegt in der Ermittlung der dazu erforderlichen Informationen. Man müsste (Pseudo-)Nachfrage- und (Pseudo-)Angebotsfunktionen oder Zahlungsbereitschaften und Kompensationsforderungen erheben. In den letzten Jahrzehnten hat es dazu erheblichen methodischen Fortschritt gegeben, so dass die Erhebung der notwendigen Informationen inzwischen als grundsätzlich möglich gelten muss. Allerdings sind damit erheblicher Aufwand bzw. hohe Kosten verbunden. Zudem müssen Politik, Verwaltung und Öffentlichkeit von den entsprechenden Konzepten inhaltlich überzeugt werden, da diese erfahrungsgemäß bei Nichtfachleuten grundsätzlich auf Unverständnis stoßen.

Die in der Vergangenheit erzielten methodischen Fortschritte lassen hoffen, auf längere Sicht wenigstens Kostensenkungen bei der Ermittlung nichtmarktlicher Werte erreichen zu können. Zudem bietet sich an, Einzelvorhaben mit Modellcharakter und „Schrittmacherfunktion“ zu initiieren. Insbesondere die Ermittlung von Konsumentenrenten dürfte schon heute leichter möglich sein als weithin gedacht.

## Literaturverzeichnis

- Ahlgrimm, Christine, Neugestaltung des öffentlichen Haushaltswesens auf der Grundlage des Ressourcenverbrauchs, Baden-Baden 1999
- Backhaus, Klaus, Markus Voeth, Christina Sichtmann und Robert Wilken, Conjoint-Analyse versus direkte Preisabfrage zur Erhebung von Zahlungsbereitschaften, in: *Die Betriebswirtschaft*, 65. Jg., 2005, H. 5, S. 439-457
- Bals, Hansjürgen und Christoph Reichard, Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, in: *Neues öffentliches Rechnungswesen – Stand und Perspektiven*, hrsg. von Dietrich Budäus, Willi Küpper und Lothar Streitferdt, Wiesbaden 2000, S. 203-233
- Bolsenkötter, Heinz, Peter Detemple und Christian Marettek, Die Eröffnungsbilanz der Gebietskörperschaft – Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden im Integrierten öffentlichen Rechnungswesen, Frankfurt am Main 2002
- Brixner, Helge C., Die Doppik als Grundlage des öffentlichen Rechnungswesens – Zwischenbilanz und Entscheidungshilfe bei der Haushaltsreform, in: *Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht*, Bd. 34, 2005, H. 7, S. 186-190
- Brümmerhoff, Dieter, *Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen*, 7. Aufl., München und Wien 2002
- Eichhorn, Peter, *Grundlagen einer gemeinwirtschaftlichen Erfolgsrechnung für Unternehmen*, Frankfurt und Köln 1974a
- Eichhorn, Peter, *Gesellschaftsbezogene Unternehmensrechnung*, Göttingen 1974b
- Eichhorn, Peter, Entwurf einer gesellschaftsbezogenen Erfolgsrechnung für öffentliche Unternehmen, in: *Die Unternehmung in ihrer gesellschaftlichen Umwelt – Bericht von der Tagung des Verbandes der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e.V. vom 4. bis 7. Juni 1974 in München*, hrsg. von Peter Mertens, Wiesbaden 1975, S. 137-157
- Graef, Michael, *Der öffentliche Auftrag in den Geschäftsberichten öffentlicher Unternehmen*, Baden-Baden 2001
- Hansen, Ursula und Ulf Schrader, Corporate Social Responsibility als aktuelles Thema der Betriebswirtschaftslehre, in: *Die Betriebswirtschaft*, 65. Jg., 2005, H. 4, S. 373-395
- Lüder, Klaus, *Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen – Anforderungen, Konzept, Perspektiven*, Berlin 2001
- Mühlenkamp, Holger, *Kosten-Nutzen-Analyse*, München und Wien 1994
- Pearce, David, Giles Atkinson und Susana Mourato, *Cost-benefit Analysis and the Environment – Recent Developments*, OECD, Paris 2006
- Pommerehne, Werner W., *Präferenzen für öffentliche Güter – Ansätze zu ihrer Erfassung*, Tübingen 1987
- Schulze, Timo, Karen Gedenk und Bernd Skiera, Segmentspezifische Schätzung von Zahlungsbereitschaftsfunktionen, in: *Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*, 57. Jg., 2005, S. 401-422
- Streim, Hannes, Der kommunale Lagebericht als Ergänzung zur Rechnungslegung von Gemeinden, in: *Doppik und Kameratechnik*, hrsg. von Peter Eichhorn, Baden-Baden 1987, S. 308-327
- Train, Kenneth E., *Optimal Regulation – The Economic Theory of Natural Monopoly*, Cambridge MA, London 1991
- Ulbrich, Madleen, *Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung – Erarbeitung einer Sozialbilanz für das Studentenwerk Dresden*, in: *Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen*, Bd. 28, 2005, H. 2, S. 119-140
- Van Suntum, Ulrich, *Konsumentenrente und Verkehrssektor*, Berlin 1986
- Vogel, Roland, *Ein sachzielbezogener Wirtschaftsplan für Kommunalverwaltungen*, Baden-Baden 2003
- Wagener, Sibylle, Zur korrekten Erfassung der staatlichen Verschuldung, in: *Wirtschaftsdienst*, 85. Jg., 2005, H. 8, S. 522-526