

Mai 1997



KURZINFORMATION

HOCHSCHUL - INFORMATIONEN - SYSTEM, GOSERIEDE 9, 30159 HANNOVER, TEL. 0511/1220-0

A 7 / 97

Ingo Kuhnert

Michael Leszczensky

Kameralistisch basierte Hochschulkostenrechnung

1 Einführung	3
2 Grundlagen der Hochschulkostenrechnung	4
2.1 Kostenrechnungszwecke	4
2.2 Kostenbegriff	5
2.3 Bestandteile und Gestaltungsmöglichkeiten einer Kostenrechnung	6
2.4 Besonderheiten der Hochschule als Ort der Kostenentstehung	8
2.5 Besonderheiten der Hochschule als Ort der Kostenrechnung	9
2.6 Kostenrechnung auf der Basis der Kameralistik	10
2.6.1 Vorbemerkung	10
2.6.2 Verknüpfung von Haushalts- und Kostenrechnung	11
2.6.3 Verhältnis zu den HIS-Ausstattungsvergleichen	13
3 Kostenartenrechnung an der Hochschule	16
3.1 Sachliche Abgrenzungen	17
3.1.1 Personalkosten	17
3.1.2 Mieten und Bewirtschaftungskosten	19
3.1.3 Laufende Sachkosten	21
3.2 Zeitliche Abgrenzungen	23
3.2.1 Abschreibungen	23
3.2.2 Läger	25
3.3 Kostenartenplan	26
4 Kostenstellenrechnung an der Hochschule	28
4.1 Überblick	28
4.2 Haushaltsbuchungsstellen und Kostenstellen	29
4.3 Hilfs- und Hauptkostenstellen	30
4.4 Schlüsselgrößen	31
5 Kostenauswertung und Kostenträgerrechnung an der Hochschule	32
5.1 Kennzahlenrechnung und Kostenträgerrechnung	32
5.2 Kosten der Lehre, Forschung und Verwaltung	34
6 Umsetzung der Hochschulkostenrechnung	37
6.1 Organisatorische Gestaltungsmöglichkeiten der Kostenerfassung	37
6.1.1 Dezentrale Ermittlung der Kosteninformation	38
6.1.2 Zentrale Ermittlung der Kosteninformation	39
6.1.3 Automatische Ermittlung der Kosteninformation aus haushaltsrelevanten Angaben	39
6.1.4 Mischverfahren	40
6.1.5 Sonderfälle und Probleme	41
6.2 DV-technische Gestaltungsmöglichkeiten mit HIS-Systemen	43
7 Fazit	46
8 Literatur	48

1 Einführung

Seit etwa dreissig Jahren wird in wellenförmig auf- und absteigender Intensität die Etablierung von Kostenrechnungen an Hochschulen diskutiert. Ohne den Zusammenhang mit staatlicher Finanznot genauer zu untersuchen, darf doch vermutet werden, daß im Moment ein kritischer Druck überschritten worden ist, der zur dauerhaften Einrichtung von Kostenrechnungs- und allgemeiner: Controllinginstrumenten an den deutschen Hochschulen führt. HIS ist an den Bemühungen in dieser Richtung an verschiedenen Stellen beteiligt: Mit den Projekten zur Durchführung von Ausstattungsvergleichen u. a. in Niedersachsen und Schleswig-Holstein wurde einerseits der dringende Bedarf an verlässlichen Daten zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit des hochschulischen Handelns deutlich und andererseits die Möglichkeiten zu einer auf Ausgaben basierenden, rudimentären Kostenrechnung skizziert. Derzeit wird in zwei getrennten Projekten mit nordrhein-westfälischen Hochschulen - der Bergischen Universität-Gesamthochschule Wuppertal und der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn einerseits, den Fachhochschulen Niederrhein und Dortmund andererseits - versucht, auf der Basis der bestehenden kameralistischen Rechnungssysteme eine praktikable Kostenrechnung zu entwickeln. Diese Hochschulen zeigen in den mit HIS aktuell in Arbeit befindlichen Projekten eindrucksvoll, wie ideenreich und zielstrebig Hochschulen sich der Herausforderung zur Entwicklung und Implementation neuer Steuerungsinstrumente stellen und ihre diesbezügliche Reformfähigkeit belegen können. Die in diesem Bericht gemachten Ausführungen haben zwar wesentlich von den aus dieser fruchtbaren Zusammenarbeit gewonnenen Erfahrungen profitiert, sie sind aber allgemeiner zu verstehen und enthalten (im Sinne einer gewissen Vollständigkeit der Darstellung) auch Überlegungen, die nicht im Rahmen der angesprochenen Projekte von Bedeutung sind.

Dieser Bericht geht zunächst in Kapitel 2 auf die Grundlagen der Kostenrechnung im allgemeinen und der Hochschulkostenrechnung im besonderen ein. Dabei werden auch die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede im Verhältnis zum Konzept des von HIS durchgeführten Ausstattungsvergleichs an Hochschulen thematisiert. Im Anschluß daran wird in den Kapiteln 3 und 4 herausgearbeitet, zu welchen Ergebnissen die bisherigen Überlegungen im Hinblick auf die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung geführt haben. Im Moment beschäftigen wir uns mit den Problemen ihrer praktischen Umsetzung. So muß z. B. sichergestellt werden, daß die Erfassung der Kostenarten reibungslos in den Organisationsablauf der Hochschulen integriert wird. Es wäre eitel zu hoffen, alle solche organisationspraktischen Fragen bei der Entwicklung eines Konzepts für die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung von vornherein mitbedenken zu können. So weit unsere Erfahrungen zum jetzigen Zeitpunkt reichen, werden diese Fragen in Kapitel 6 einer gesonderten Betrachtung unterzogen.

Die Bedeutung der Kostenträgerrechnung an Hochschulen und insbesondere ihre Praktikabilität scheinen uns diskussionswürdig. Kapitel 5 beschäftigt sich daher mit der Problematik von Kostenträgerrechnungen und Kostenkennzahlen an Hochschulen. Sofern neben den Kosten auch die Leistungen in die Betrachtung aufgenommen werden, ist eine Differenzierung zumindest nach Lehre und Forschung unabdingbar für eine sinnvolle Interpretation der Kostenrelationen, da der Anteil des Ressourceneinsatzes für die Forschung von Fach zu Fach, aber auch innerhalb von Fächern von Hochschullehrer zu Hochschullehrer, sehr unterschiedlich sein kann.

Als letztes schließlich gibt Kapitel 7 einen zusammenfassenden Eindruck unserer bisherigen Erfahrungen.

2 Grundlagen der Hochschulkostenrechnung

2.1 Kostenrechnungszwecke

Mit der Kostenrechnung werden üblicherweise drei eng miteinander verzahnte Ziele verfolgt:

- Wirtschaftlichkeitskontrolle,
- Informationsbereitstellung für die interne Steuerung, sowohl operativ als auch strategisch
- Kalkulation, d.h. Preisermittlung für eigene Leistungen

Für Hochschulen tritt verständlicherweise das dritte Ziel in den Hintergrund, auch wenn es nicht völlig wegfällt. In den beiden ersten Zielen zeigt sich die Kostenrechnung dem - wie auch immer definierten - Controlling verwandt. In Anbetracht der faktischen Nichtexistenz von Kostenrechnung an Hochschulen konkretisieren sie sich kurzfristig vor allem in dem Ziel, Kostenbewußtsein und Kostentransparenz zu schaffen. Auch ohne formalisierte Verwendung ihrer Ergebnisse verspricht die Einführung einer Kostenrechnung schon durch die Erhöhung des Kostenbewußtseins eine Verbesserung der Wirtschaftlichkeit. Schließlich werden diese Ziele noch um ein hochschulspezifisches ergänzt, das über den Charakter der Kostenrechnung als rein internem Instrument hinausgeht, nämlich das Bemühen um wirtschaftlichen Mitteleinsatz nach außen zu belegen.¹

Es sind dabei jedoch einige Nebenbedingungen zu beachten, um zu verhindern, daß die erwünschten positiven Auswirkungen der Einführung einer Kostenrechnung durch (in gewissem Umfang unvermeidbare) Nachteile eingeschränkt oder gar überkompensiert werden:

- Das Verhältnis von Aufwand zu Ertrag bei der Einführung einer Kostenrechnung muß günstig gestaltet werden. Klar ist, daß durch die Kostenrechnungsbemühungen Aufwand entsteht, der dem erhofften Ertrag gegenübergestellt werden muß. In Anbetracht der zur Verfügung stehenden Ressourcen ist die Beachtung dieser Relation eine der vornehmlichsten Rahmenbedingungen. Um ein spezifisches Beispiel zu nennen: Es erscheint unangemessen und sogar unmöglich, für eine detaillierte Kostenträgerrechnung in größerem Umfang Aufschreibungssysteme, speziell Zeitaufschreibungssysteme für Arbeitszeiteinsatz und Raumnutzung (im Sinne einer Betriebs-Daten-Erfassung) neu einzuführen.
- Akzeptanzbarrieren müssen beachtet werden.
- Fehlsteuerungseffekte sind zu vermeiden. Jedem Informationssystem haftet die Gefahr an, daß das Handeln auf der operativen Ebene wegen tatsächlicher oder vermuteter Sanktions- und Belohnungsmechanismen an einer möglichst günstigen Gestaltung der Berichtsdaten ausgerichtet wird. Dies aber fällt selten mit den eigentlich erwünschten Effekten zusammen. In dem hier vorliegenden Zusammenhang erfordert dies, die mechanische Orientierung des Handelns an der Gestaltung für wichtig erachteter Kostenkennzahlen zu vermeiden. Dabei handelt es sich jedoch um eine Frage, die wesentlich von der organisatorischen Einbindung der Kostenrechnung und der - hier nicht ausführlich behandelten - Verwendung ihrer Ergebnisse in den hochschulischen Entscheidungsprozessen bestimmt wird.

¹ Man denke an die unter dem Stichwort „Rechenschaftspflicht der Hochschulen gegenüber der geldgebenden Allgemeinheit“ („accountability“) geführte Diskussion.

2.2 Kostenbegriff

Obwohl im Verwaltungsvollzug an den Hochschulen schon häufig von Kosten gesprochen wird, geschieht dies doch selten im eigentlichen, betriebswirtschaftlichen Sinne, und häufig werden Begriffe wie „Ausgaben“ und „Kosten“ synonym gebraucht. Eine Kostenrechnung aber, die die oben aufgeführten Zwecke erfüllen soll, kann auf eine exakte Begriffsabgrenzung nicht verzichten: Die Betriebswirtschaftslehre unterscheidet zwischen den vier Begriffspaaren „Einzahlung - Auszahlung“, „Einnahme - Ausgabe“, „Aufwand - Ertrag“ und „Kosten - Leistung“. Für eine ausführliche Diskussion dieser Unterscheidungen kann auf die einschlägige Literatur verwiesen werden,² für die Zwecke dieser Ausarbeitung sei nur rekapituliert, daß man unter

Auszahlung einen Abfluß von Barvermögen (Bargeld + Sichtguthaben),
Einzahlung einen Zufluß von Barvermögen,

Ausgabe einen Abfluß von Geldvermögen (Barvermögen + Forderungen - Verbindlichkeiten),
Einnahme einen Zufluß von Geldvermögen,

Aufwand einen tatsächlichen, bewerteten, (nach den Regeln der Finanzbuchhaltung erfaßten) Güterverzehr,
Ertrag eine tatsächliche, bewertete, (nach den Regeln der Finanzbuchhaltung erfaßte) Gütererzeugung,

Kosten einen tatsächlichen, bewerteten, (nach den Regeln der Kostenrechnung erfaßten) leistungsbezogenen Güterverzehr,
Leistung eine tatsächliche, bewertete (nach den Regeln der Kostenrechnung erfaßte) betriebstypische Gütererzeugung

versteht. Die „richtige“ Definition des Kostenbegriffs ist allerdings nicht unumstritten, hier ist insbesondere auf den stärker den Ausgaben verwandten pagatorischen Kostenbegriff hinzuweisen. Die oben angegebene Definition hat sich allerdings als zweckmäßig erwiesen und daher auch durchgesetzt, so daß alternative Formen hier nicht mehr besprochen werden müssen. Zweckmäßig ist diese Definition von Kosten im Hinblick auf die oben aufgeführten Ziele.

Informationen über Kosten in diesem Sinne sind dem Hochschulrechnungswesen, genauer: der Haushaltsrechnung bisher nur in unzureichender Form zu entnehmen. Die Bedeutung dieses Sachverhaltes darf nicht unterschätzt werden, denn einerseits wird daher eine Kostenrechnung in der Lage sein, der Hochschule wirklich neue Informationen zu liefern, andererseits kann sie dies aber auch nicht ohne zusätzlichen Aufwand leisten, eine pure Neuauswertung bereits vorhandener Daten reicht dazu nicht.

Die Ursache für die mangelnde Bereitstellung kostenrechnerischer Informationen im Hochschulrechnungswesen ist vermutlich einfach darin zu sehen, daß Kostendaten bisher für den Verwaltungsvollzug und die Selbststeuerung der Hochschule nicht nur nicht benötigt werden, sondern sogar kaum Anknüpfungspunkte vorhanden sind, an denen sie sinnvoll in die hochschulischen Entscheidungsprozesse eingespeist werden können. Dieser Situation, die sich allerdings gerade durch eine Vielzahl neuer Entwicklungen im Umbruch befindet, ist einerseits bei der Beurteilung des für die Einführung einer Kostenrechnung gerechtfertigt erscheinenden Aufwands Rechnung zu

² Vgl. z. B. Haberstok, 1987 oder Wöhe, 1993

tragen, andererseits muß ein solches Vorhaben nicht nur Daten produzieren, sondern auch deren sinnhafte Verwendbarkeit belegen können.

2.3 Bestandteile und Gestaltungsmöglichkeiten einer Kostenrechnung

Das Rechnungswesen wirtschaftender Einheiten und darin speziell die Kostenrechnung ist einerseits Gegenstand einer voll ausgebauten, sich ständig weiterentwickelnden Teildisziplin der Betriebswirtschaftslehre, andererseits auch nicht immun gegen gewisse modeartige Strömungen. Es gibt daher eine Vielzahl von Gestaltungsdimensionen bei der Konzipierung eines Kostenrechnungssystems, die wir im Rahmen dieses Berichtes nicht erschöpfend behandeln können. Statt dessen soll hier nur eine Reihe von theoretischen Grundlagen gelegt werden, auf deren Basis die weiteren Ausführungen zu sehen sind. Die wichtigste Rolle spielt dabei, wenig überraschend, die klassische Trichotomie von Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

Kostenarten sind eine vorrangig nach der Art der verzehrten Güter vorgenommene Untergliederung der Kosten. Die systematische Zusammenstellung von Kostenarten heißt Kostenartenplan, ihre zahlenmäßige Kodierung Kostenartenschlüssel. Aufgabe der Kostenartenrechnung ist die Beantwortung der Frage, in welchem Umfang bestimmte Güterarten zur Leistungserstellung verbraucht worden sind.

Kostenstellen sind räumlich und/oder organisatorisch abgegrenzte Orte der Kostenentstehung. Die systematische Zusammenstellung der Kostenstellen geschieht im Kostenstellenplan, der im wesentlichen die Organisationsstruktur der Hochschule widerspiegeln und wie diese hierarchisch aufgebaut sein wird. Aufgabe der Kostenstellenrechnung ist die Beantwortung der Frage nach dem Ort und wegen des Zusammenhangs zur Organisationsstruktur damit auch der Verantwortlichkeit der Kostenentstehung. Wenn man beabsichtigt, von den Kostenstellenleitern (Institutsdirektoren, Lehrstuhlinhaber, Dezernenten, ...) Kostenverantwortlichkeit zu fordern, dann empfiehlt es sich, einer Kostenstelle möglichst nur solche Kosten zuzuweisen, auf deren Entstehen sie tatsächlich Einfluß nehmen kann. Davon unberührt bleibt die Tatsache, daß prinzipiell die gesamten Kosten der Hochschule Kostenstellen zugerechnet werden können, wobei man u. U. auch einige abstrakte Kostenstellen, etwa eine Raumkostenstelle, bilden muß.

Kostenträger sind die Elemente der betrieblichen Leistung und damit die in der Definition des Kostenbegriffs genannte Ursache der Kostenentstehung. Im Rahmen der Kostenträgerrechnung werden also, im Gegensatz zu Kostenarten- und -stellenrechnung, auch Leistungen als Gegenseite der Kosten berücksichtigt. Sie dient in industriellen Betrieben einerseits der Preisfindung für die Ergebnisse des betrieblichen Produktionsprozesses, andererseits als Grundlage für die Produktprogrammplanung, also die Entscheidung über die zukünftig zu erstellenden Leistungen. Für die Verwendung an Universitäten wie Fachhochschulen vorgeschlagene Kostenträger sind insbesondere Forschung, Lehre und Dienstleistung, wobei diese fast beliebig weiter aufgebrochen werden können. In der Lehre kann man z. B. die Kosten der Lehre in den einzelnen Studiengängen zu ermitteln versuchen, oder noch detaillierter die einzelner Veranstaltungen, im Extremfall sogar die einer bestimmten Vorlesungsstunde. Wesentlich für die Beurteilung von Kostenträgern ist der weiter unten erläuterte Begriff der Einzelkosten.

Die **Abrechnungsperiode** in der Kostenrechnung steht grundsätzlich auch zur Debatte: Je kleiner man die Zeiträume wählt, desto besser werden die Möglichkeiten zur Feinsteuerung und desto schwieriger werden die unten skizzierten Abgrenzungsprobleme. An Hochschulen sind tages- oder wochenaktuelle Kostenberechnungen nicht erforderlich. Dagegen kommen zu den üblichen Auswertungszeiträumen Jahr, Quartal und Monat noch die Semester hinzu, die die kalendarischen

Zeiträume nicht unproblematisch überschneiden. Klar ist, daß auch bei unterjährigen Abrechnungsperioden bestimmte Kostenrechnungsaktivitäten nur jährlich sinnvoll sind, etwa die umfassende Durchführung von Kostenstellenumlagen. Aus pragmatischen Gründen schlagen wir vor, bei der Einführung der Kostenrechnung zunächst eine Jahresrechnung anzugehen.

Kostenrechnungssysteme werden üblicherweise nach verschiedenen Kriterien klassifiziert. Leider wird die Diskussion über die Vorzüge und Nachteile einzelner Klassen häufig recht dogmatisch geführt, weswegen etwas Mühe auf die Begriffsbildung verwandt werden muß. Folgende Merkmale werden zur Untergliederung von Kosten eingeführt:

- Einzelkosten vs. Gemeinkosten

Einzelkosten sind einem Bezugsobjekt direkt und eindeutig zuzuordnen, Gemeinkosten sind dies nicht. Die Art des Bezugsobjektes wird gegebenenfalls dem Kostenbegriff vorangestellt, indem man von Kostenträgereinzelkosten, Kostenstelleneinzelkosten, Prozesseinzelkosten, etc. spricht. Zur Vereinfachung wird das Bezugsobjekt weggelassen, wenn keine Zweifel bestehen können. Ohne Zusatz sind mit Einzelkosten i.d.R. Kostenträgereinzelkosten gemeint. Da es jedoch häufig notwendig ist, **alle** Kosten den gewünschten Bezugsobjekten zuzurechnen, bedient man sich bei den Gemeinkosten geeigneter Verteilungsverfahren.

- variable vs. fixe Kosten

Diese Unterscheidung zielt auf die Abhängigkeit der Kostenhöhe von der Menge der erbrachten Leistung, also i. w. der Kostenträger ab. Häufig, aber nicht zwangsläufig, fällt die Trennung mit der zwischen Einzel- und Gemeinkosten zusammen. Die Bedeutung der Unterscheidung von fixen und variablen Kosten für betriebliche Entscheidungen wird deutlich, wenn man sich vor Augen hält, daß Unternehmen üblicherweise mit der Entscheidung über den Umfang ihrer Leistungserstellung kurzfristig Einfluß auf die variablen Kosten nehmen können, während die Fixkosten nur mittel- bis langfristig zur Disposition stehen.

- Vollkostenrechnungen vs. Teilkostenrechnungen

Gegenstand dieser Unterscheidung ist die Vollständigkeit der Zurechnung von Kosten auf Kostenstellen- und/oder Kostenträger. Die wichtigste, aber nicht einzige Art von Teilkostenrechnungen sind Einzelkostenrechnungen, die auf die Zurechnung von Gemeinkosten verzichten. Hintergrund ist die mangelnde Eignung von Vollkostenkalkülen für bestimmte betriebliche Entscheidungsprozesse. Dies hat dazu geführt, daß mittlerweile der Begriff „Vollkostenrechnung“ an sich unpopulär geworden ist und sich eine grundsätzliche Vorziehenswürdigkeit der Teilkostenrechnungen hartnäckig in den Diskussionen um die Einführung von Hochschulkostenrechnungen hält. Hierzu ist grundsätzlich folgendes anzumerken:

1. Auch die Durchführung von Teilkostenrechnungen erfordert in aller Regel zunächst eine vollständige Erfassung aller Kosten. Es handelt sich insofern nicht um einander prinzipiell ausschließende Rechnungssysteme.³
2. Die Entscheidung zwischen Voll- und Teilkostenrechnungen ist eine Frage der Tauglichkeit zur Erreichung des jeweils verfolgten Zweckes. Für beide gibt es sinnvolle Verwendungsmöglichkeiten an den Hochschulen. Auf jeden Fall konstituiert die mangelnde Eignung industrieller Vollkostenrechnungen für betriebliche Entscheidungen (etwa über Produktionsmengen und Verkaufspreise), die unter den gegenwärtigen Bedingungen praktisch keine Entsprechungen an den Hochschulen haben, nicht notwendig Verzichtbarkeit oder Untauglichkeit im Rahmen einer Hochschulkostenrechnung.

³ Vgl. Haberstock, 1987, S.69

- **Ist- vs. Plankostenrechnungen**

Während Istkostenrechnungen sich nur mit den tatsächlich angefallenen Kosten beschäftigen, versucht man im Rahmen von Plankostenrechnungen, den Istkosten vorab festgelegte Plan- oder Sollkosten gegenüberzustellen. Dies ermöglicht einerseits nachträglich Abweichungsanalysen, andererseits haben die Planungsprozesse zur Ermittlung der Sollkosten einen eigenständigen Wert bei der Erreichung der Kostenrechnungsziele. Klar ist jedoch, daß es sich bei der Kostenplanung um eine zusätzliche Kostenrechnungsdimension handelt, die aber nicht ohne die ursprüngliche Ermittlung der tatsächlich angefallenen Kosten auskommen kann.

Bei der Ersteinführung einer Kostenrechnung sollte u. E. zunächst im wesentlichen mit Istkosten gearbeitet werden, die in Anbetracht der Ermittlungsschwierigkeiten in bestimmten Bereichen um kalkulierte Kosten ergänzt werden. Das Fortbestehen des kameralistischen Budgetierungssystems macht Plankostenrechnungen nicht überflüssig, aber verringert doch die Dringlichkeit ihrer Einführung. Bei den Kostenauswertungen sind sowohl Voll- als auch Teilkostenrechnungen sinnvoll und Entscheidungen für oder gegen Kostenumlagen sind ad hoc in Abhängigkeit von der beabsichtigten Verwendung der Ergebnisse zu treffen.

2.4 Besonderheiten der Hochschule als Ort der Kostenentstehung

Kostenrechnung hat sich als ein wichtiges Instrument für Unternehmen entwickelt, die sich auf Märkten behaupten müssen, und man merkt der Kostenrechnungsdiskussion deutlich an, daß ihre wesentlichen Instrumente durch die Belange industrieller Betriebe auf Wettbewerbsmärkten geprägt worden sind. Schon für Dienstleistungsunternehmen stellt sich die Situation komplizierter dar, und für nicht-gewinnorientierte öffentliche Einrichtungen kommen weitere Probleme hinzu.

Zunächst ist festzuhalten, daß die Hochschulstruktur in der Bundesrepublik bewußt nicht auf privatwirtschaftlichen Organisationsformen aufbaut. Konkret äußert sich dies folgendermaßen:

- Eine wesentliche Grundlage des Wirtschaftens auf Märkten ist die Durchsetzung des Ausschlußprinzips beim Konsum, d.h. die Möglichkeit, jene vom Konsum auszuschließen, die den geforderten Preis nicht zu zahlen bereit sind. Beim Konsum universitärer Leistungen ist das Ausschlußprinzip teilweise - insbesondere bei theoretischen Forschungsleistungen - nicht durchsetzbar, und in jedem Fall werden stark negative Effekte seiner Durchsetzung gesehen. Man denke hier etwa an die Diskussion um die potentielle Einführung von Studiengebühren.
- In diesem Zusammenhang ist eine weitere Eigenart normalen Konsums nur eingeschränkt gegeben, nämlich die Ausschließlichkeit beim Konsum. In vielen Fällen schließt die Inanspruchnahme der Hochschule etwa durch einen Studenten nicht weitere Studenten vom Konsum der gleichen Leistung aus.
- Die Produktion universitärer Leistungen ist vermutete Quelle umfangreicher positiver Externalitäten, und zwar sowohl ökonomischer als auch allgemeiner kultureller und politischer Natur. Praktisch bedeutet dies, daß volkswirtschaftlich ein höheres Niveau universitärer Produktion und des Konsums dieser Produktion erwünscht ist, als allein auf der Basis von Marktbeziehungen zwischen Produzenten und Konsumenten zustande käme.
- Als Folge der dargestellten Eigenheiten erfolgt die Leistungsabgabe der Hochschulen weitgehend unentgeltlich. Gleichzeitig ist die universitäre Leistung aber sowohl quantitativ als auch qualitativ schwer meßbar. Das Ausmaß dieser Meß- und Erfassungsprobleme wird zwar gele-

gentlich kontrovers diskutiert, die Behauptung trifft aber auf jeden Fall im Vergleich zur industriellen Produktion zu, für deren Zwecke viele der Basiswerkzeuge der Kostenrechnung entwickelt wurden. Die Bedeutung dieses Sachverhaltes für die Einführung einer Hochschulkostenrechnung ist nicht zu unterschätzen, denn die sinnvolle Verwendung von Kostendaten setzt zwangsläufig eine Vorstellung von der Angemessenheit dieser Kosten im Vergleich zu den damit erstellten Leistungen voraus.

Einige weitere Eigenarten des universitären Produktionsprozesses müssen hier wegen ihrer potentiellen Bedeutung für die Ausgestaltung eines Kostenrechnungssystems zumindest kurz aufgezählt werden:

- Die Leistungserstellung ist sehr personalkostenintensiv. Gleichzeitig muß bei Leistungsunabhängigkeit des Entlohnungssystems großes Vertrauen in die intrinsische Motivation und Selbststeuerung der Beschäftigten, insbesondere der Professoren, gesetzt werden.
- Die Produktionsfaktoren sind nicht beliebig substituierbar. Diese an sich banale Feststellung darf nicht außer acht gelassen werden, denn an Hochschulen ist häufig der kostenmäßig schwer erfaßbare Faktor „Räume“ der Engpaßfaktor.
- Der Erfolg der „Produktion“ ist in Teilbereichen, v. a. in der Forschung, nicht vorhersehbar und damit auch kaum planbar, zumindest nicht von der Output-Seite.
- In den Grundlagen des deutschen Hochschulwesens ist die Vermutung der Kuppelproduktion von Forschung und Lehre verankert, eine Verknüpfung, die auf Humboldt zurückzuführen ist und die konstitutiv in die Organisation von Forschung und Lehre hineinwirkt.

2.5 Besonderheiten der Hochschule als Ort der Kostenrechnung

Aus den oben aufgezählten Besonderheiten der Leistungserstellung an Hochschulen wird deutlich, daß der größte Teil der Gesamtkosten durch das Vorhalten von Kapazität, unabhängig von der tatsächlichen Inanspruchnahme, verursacht wird. Dies hat einen sehr hohen Fixkostenanteil und damit eine geringe kurzfristige Kostenbeeinflußbarkeit zur Folge. Man muß daher anerkennen, daß die Verwendungsmöglichkeiten für Kostenrechnungsergebnisse zur Unterstützung operativer Entscheidungen begrenzt sind. Ein weiterer Aspekt des gleichen Sachverhaltes ist ein geringer Anteil der Kostenträgereinzelkosten an den Gesamtkosten, unabhängig von der Wahl der Kostenträger. Dies wird bei der Darstellung der Kostenträgerrechnung ausführlicher gewürdigt. Beides zusammen begrenzt den Aufwand, der für eine Hochschulkostenrechnung angemessen erscheint.

Es ist es auch wichtig, die Bedeutung der unentgeltlichen Leistungsabgabe für die Kostenrechnung zu verdeutlichen: Jede Wirtschaftlichkeitsbeurteilung benötigt eine Vergleichsbasis, um die Höhe der angefallenen Kosten beurteilen zu können. Ohne die explizite Schaffung einer Vergleichsbasis ist sie nur möglich unter Rückgriff auf implizit vorhandene Vorstellungen von der „richtigen“ Höhe der Kosten, und dies ist eine offensichtlich weniger erstrebenswerte Alternative. Der beste Vergleichsmaßstab wären Preise, die auf freien Märkten für die erbrachten Leistungen erzielt werden. In Ermangelung solcher Preise bleibt die Alternative des Kostenvergleichs, und zwar

1. zeitlich, mit Vorperioden,
2. räumlich, mit anderen Einrichtungen an der gleichen Hochschule,

3. räumlich, mit gleichen Einrichtungen an anderen Hochschulen, und
4. ideell, mit einer (idealtypischen) Modellkalkulation.

Für einen wesentlichen Teil der von den Hochschulen direkt verursachten Kosten werden die Mittel nicht von ihnen selber, sondern von anderen staatlichen Einrichtungen verwaltet. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die für die Bauunterhaltung zuständigen Staatshochbauämter und die für die Auszahlung der Bezüge zuständigen Landesämter etc. zu nennen. Praktisch bedeutet dies, daß - jedenfalls derzeit - über wesentliche Kostenbestandteile so gut wie keine Daten im Rahmen der bestehenden Hochschulrechnungsführung vorhanden sind.

Weiter ist noch auf die an praktisch allen Hochschulen nicht unproblematische Situation der Anlagenbuchhaltung hinzuweisen. Die Validität der darin enthaltenen Information wird u. a. durch im Zeitablauf schwankende Inventarisierungsgrenzen und nicht konsequent vorgenommene Abgangsbuchungen beeinträchtigt.

Ebenfalls problematisch kann sich die mangelhafte Vertrautheit des Personals in den Hochschulverwaltungen mit den am betrieblichen Rechnungswesen orientierten Begriffen der Kostenrechnung auswirken. Daraus können im Extremfall Akzeptanzbarrieren und Motivationsprobleme entstehen.

Schließlich kann noch auf die etwas unklare Trennung zwischen Hochschul-Finanzcontrolling und Hochschulkostenrechnung hingewiesen werden. Allgemein wird die Kostenrechnung als zentraler Bestandteil des Controlling gesehen, das aber darüber hinaus sich auch z. B. mit der Frage beschäftigen muß, wie die Kostenrechnungsergebnisse konkret in die Steuerung der Hochschulaktivitäten eingespeist werden können. Unseres Erachtens ist übrigens offensichtlich, daß Kostendaten nicht das einzige und meistens noch nicht einmal das wichtigste Entscheidungskriterium an einer Hochschule darstellen dürfen, sondern immer um weitere, häufig qualitative Informationen und im positiven Sinne „politische“ Vorstellungen ergänzt werden müssen. In diesem Licht erscheint uns auch akzeptabel, an eine Hochschulkostenrechnung nicht in jeder Hinsicht die Genauigkeitsansprüche zu stellen, die im öffentlichen Bereich gerne hinter einer industriellen Kostenrechnung vermutet werden.

2.6 Kostenrechnung auf der Basis der Kameralistik

2.6.1 Vorbemerkung

Das Führen von Büchern ist allen „Kaufleuten“ zwingend vorgeschrieben. Praktisch nimmt dies stets - mit Ausnahme sehr kleiner Gewerbetreibender - die Form einer Finanzbuchhaltung einschließlich Inventar-, Bilanz- und Erfolgsrechnung an und liefert damit die Ausgangsbasis für die - internen Zwecken dienende und freiwillige - Kostenrechnung. Das Rechnungswesen privatwirtschaftlicher Unternehmen ist jedoch ausnahmslos nach dem Prinzip der doppelten, kaufmännischen Buchführung organisiert. Insofern wird regelmäßig die Frage aufgeworfen, ob eine kaufmännische Buchführung nicht besser als Grundlage für die Kostenrechnung an Hochschulen geeignet wäre als die herkömmliche kameralische Rechnung. Es ist an dieser Stelle weder möglich noch notwendig, in hinreichender Tiefe die Vor- und Nachteile oder gar die prinzipielle Superiorität des einen oder anderen Verfahrens als Grundlage eines kompletten Hochschulrechnungswesen zu erörtern, sondern es muß lediglich kurz Stellung zu ihrer Zweckmäßigkeit zur Erreichung des vorliegenden Zieles der Einführung einer Hochschulkostenrechnung unter den gegebenen Rahmenbedingungen bezogen werden.

Im Gegensatz zur Kameralistik⁴ sind die Buchungskreise der kaufmännischen Finanzbuchhaltung, Kostenrechnung und Anlagenbuchhaltung logisch und elegant miteinander und über die Abrechnungsperioden hinweg verbunden. Dieser Vorteil wird jedoch dadurch eingeschränkt, daß an Hochschulen bedeutende Rechnungsteile wie etwa die Lohnabrechnung außerhalb des eigenen Rechnungswesens erfolgen. Die zur kaufmännischen Erfolgsermittlung verwendeten Aufwendungen sind den Kosten enger verwandt als die für die Kameralistik maßgeblichen Ausgaben, so daß sich die Einführung einer Kostenrechnung einfacher gestaltet. Ob jedoch darüber hinaus die Bilanzen und Erfolgsrechnungen des kaufmännischen Rechnungswesens angesichts der derzeitigen Organisationsform, Finanzierung und Zielsetzung der Hochschulen sinnvoll verwertbare Informationen liefern, ist zumindest fraglich.⁵

Die kameralistische Rechnung dagegen hat den Hauptzweck, eine laufende Budgetkontrolle (und Liquiditätssicherung) zu ermöglichen. Die Erfüllung dieser Aufgabe steht nicht zur Debatte und gestaltet sich mit einem kaufmännisch orientierten Rechnungswesen schwieriger. Kostenrechnerisch motivierte Abgrenzungen spielen dabei aber nur soweit eine Rolle, als sie bereits in die Haushaltssystematik (Titel-Untertitel-Struktur) integriert sind. Es muß nun aber zur Kenntnis genommen werden, daß an den Hochschulen ein funktionierendes kameralistisches Haushaltsrechnungswesen bereits existiert. Jene Vorteile, die ein kaufmännisches Rechnungswesen bei der Einführung einer Kostenrechnung bietet, stehen aber an Hochschulen in keinem Verhältnis zu dem Aufwand, der betrieben werden müßte, wenn das kaufmännische Rechnungswesen **nur** zu diesem Zweck implementiert werden soll. Als Konsequenz aus dieser Einschätzung ist das Vorhaben zu verstehen, Kostenrechnung auf der Basis der existierenden kameralistischen Haushaltsrechnung zu betreiben.⁶

2.6.2 Verknüpfung von Haushalts- und Kostenrechnung

Zunächst müssen die Ansatzpunkte für die Ermittlung kostenrechnerisch relevanter Daten im kameralistischen Haushaltswesen identifiziert werden. Eine zentrale Rolle muß dabei das Mittelbewirtschaftungssystem spielen, das im wesentlichen der Überwachung des Vollzugs des Haushaltsplanes, speziell der laufenden Haushaltsmittel dient. Im folgenden gehen wir davon aus, daß die Mittelbewirtschaftung mittels HISMBS vorgenommen wird. Nun überwachen aber kameralistische Rechnungen Budgets auf der Basis von Einnahmen und Ausgaben. HISMBS wird daher einerseits Daten umfassen, die nicht in die Kostenrechnung übernommen werden sollen, und andererseits über Daten nicht verfügen, die dort benötigt werden. Dabei handelt es sich i. w. um:

- Daten über die Personalkosten, da diese von den zuständigen Landesstellen verwaltet werden,
- Daten über den Einsatz langlebiger Güter, weil diese zu einem großen Teil in früheren Perioden angeschafft wurden und daher auch in diesen früheren, aber nicht in der aktuellen Periode als Ausgabe in HISMBS auftauchen,
- Daten über die Abnutzung der eigenen Gebäude, weil sich diese nur teilweise in Auszahlungen niederschlägt, und auch diese wieder nur zum Teil von der Hochschule, zum größeren Teil aber von den Staatshochbauämtern abgewickelt werden.

Weiter sind die ausgabengleichen Kosten dahingehend zu überprüfen, ob in jedem Fall auch betragsmäßige Gleichheit vorliegt. Die nachfolgende Abbildung 1 schematisiert diese Zusammenhänge. Hiervon ausgehend ist zu klären, inwiefern die in HISMBS bereits vorhandenen Informa-

⁴ Vgl. Reichard, 1987, S.204

⁵ Vgl. Siewert, 1976, S.43

⁶ Vgl. dazu Ehrenberg, 1996

tionen über die ausgabengleichen Kosten zu Kostenrechnungszwecken geeignet sind, und auf welchem Wege Informationen über die anderen Kostenblöcke in Abbildung 1 gewonnen werden sollen. Für die Zusammenführung dieser Daten bietet sich dann der HIS-Controlling-Baustein HISCOB an.

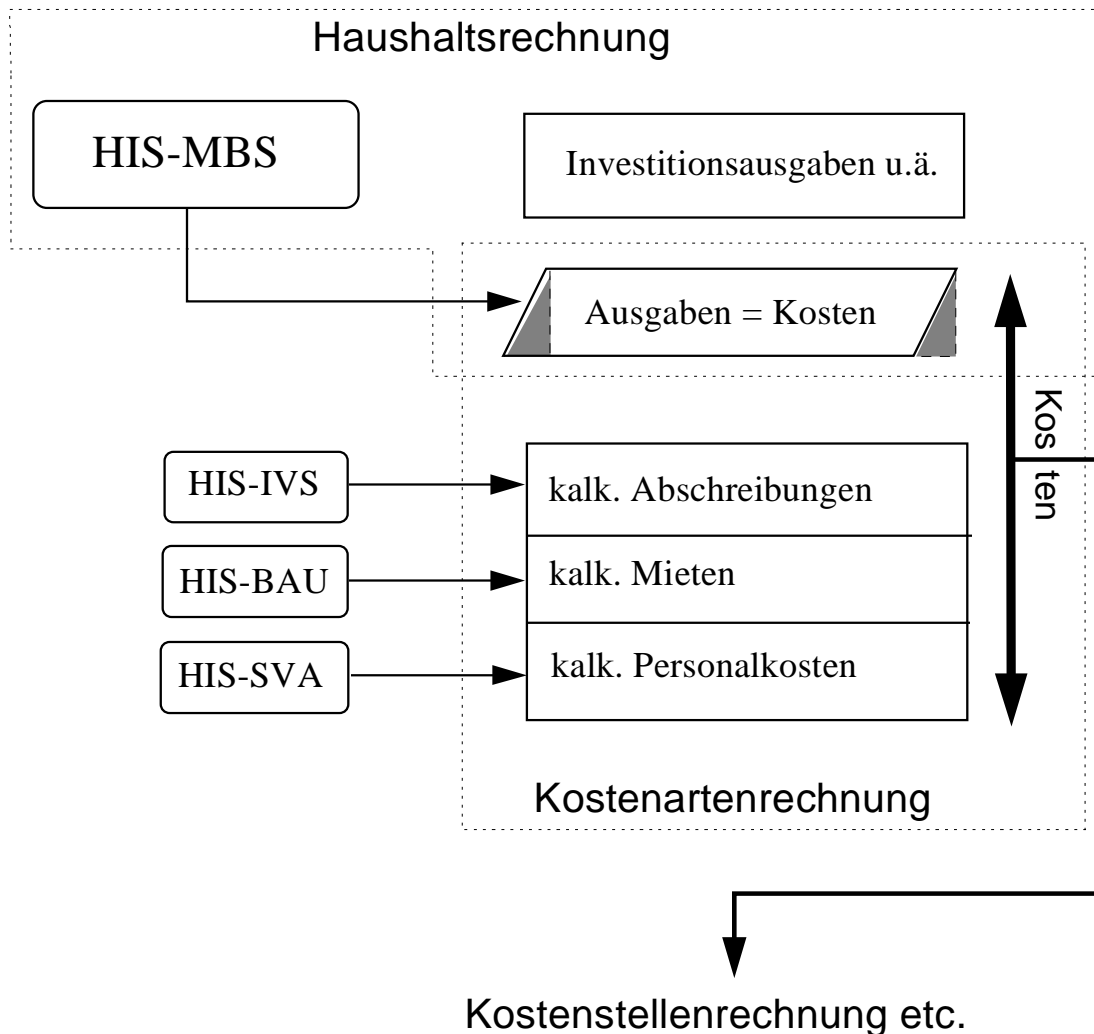


Abbildung 1: Schema der Datenherkunft in der Kostenrechnung

Die Überprüfung der Tauglichkeit der HIS-MBS-Daten für die Kostenrechnung konkretisiert sich in den Fragen, ob die einzelnen kameralistischen Buchungen zweifelsfrei als „kostengleich“ oder „kostenrechnerisch irrelevant“ klassifiziert werden können, und wenn ja, ob die als kostengleich erkannten Buchungssätze alle Information enthalten, die kostenrechnerisch benötigt werden. Dies wiederum ist abhängig von der Definition der Kostenarten und -stellen. Diese sind nur dann völlig problemlos und ohne Zusatzaufwand aus den kameralistischen Buchungen zu ermitteln, wenn man als Kostenstellen die Systematik der Haushaltsbuchungsstellen übernimmt und als Kostenarten die vorhandene Titel-Untertitel-Struktur oder eine zusammenfassende Klasseneinteilung derselben.

Aus in Abschnitt 4.2 erläuterten Gründen scheint die Übernahme der Haushaltsbuchungsstellen als Kostenstellen ein mit gewissen Modifikationen gangbarer Weg zu sein. Eine andere Frage ist die Gestaltung des Kostenartenplanes, die zunächst von einer Bewertung der vorhandenen Titel-

Untertitel-Struktur der Kameralistik sowie der Möglichkeiten zu Ihrer Beeinflussung ausgehen muß. Zu fragen ist, inwiefern sich ein kostenrechnerischen Mindestanforderungen entsprechender Kostenartenplan als Abbildung aus der Haushaltssystematik ableiten läßt. Gelingt dies, so kann eine Kostenrechnung ohne allzu großen Aufwand etabliert werden. Es ist jedoch anzunehmen, daß dies regelmäßig nicht gelingen wird, weil die Titelstruktur zwar üblicherweise wesentliche kostenrechnerische Elemente enthält, aber insbesondere in den Titelgruppen nicht den Anforderungen der Kostenrechnung genügt und auch nicht genügen soll. Als wesentliche Konsequenz ergibt sich ein zusätzlicher Informationsbedarf, der nicht automatisch befriedigt werden kann. Es muß akzeptiert werden, daß dieser Bedarf aus dem Anspruch resultiert, eine Kostenrechnung und nicht „nur“ eine Neuauswertung der Haushaltsdaten durchzuführen. Über die organisatorisch-konzeptionellen Möglichkeiten zu seiner Deckung wird in Kapitel 6 berichtet.⁷

Die Identifikation der relevanten Buchungen, für die dieser Bedarf überhaupt besteht, stellt ein eigenes, nicht-triviales Problem dar, das wesentlich mit der Entscheidung über die Herkunft von Angaben über jene Kostenarten, die nicht direkt dem HISMBS entnommen werden können, zusammenhängt. Im Vorgriff auf die weiteren Ausführungen wagen wir hier zusammenfassend die Empfehlungen,

- die Personalkosten, soweit sie nicht im Rahmen der Mittelbewirtschaftung in HISMBS auftauchen, einer speziellen Kalkulation zu entnehmen, für die die erforderlichen Daten weitgehend, bei geeigneter Pflege auch komplett aus dem Stellenverwaltungssystem HISSVA zur Verfügung gestellt werden können;
- die Kosten für die Benutzung von Geräten aus den vorhandenen Daten des Inventarisierungssystems zu ermitteln. Wir werden i. f. davon ausgehen, daß HISIVS eingesetzt wird. Wichtig wird dabei die Sicherstellung der Abstimmung mit HISMBS, um bei der Bewertung der MBS-Buchungen als „kostenrechnerisch relevant“ einerseits Doppelungen und andererseits Auslassungen zu vermeiden;
- die Kosten der Gebäudenutzung auf der Basis der von den Hochschulen etwa mit HISBAU geführten Gebäude- und Raumkarteien zu gewinnen. Dabei sollten kalkulatorische Mieten berechnet und nicht der Versuch unternommen werden, den Gebäudebestand zu bewerten und mittels Abschreibungen in Kosten umzurechnen. Zu beachten sind hierbei die Fragen der Abstimmung mit den in HISMBS vorgenommenen Buchungen über Bewirtschaftungskosten.

Weiter muß natürlich im Einzelfall betrachtet werden, wie die Mittelbewirtschaftung und die Buchführung an einer bestimmten Hochschule in einem bestimmten Bundesland konkret organisiert sind. Erst danach kann entschieden werden, an welcher Stelle zusätzliche, für die Kostenrechnung erforderliche Buchungsdaten abgefragt und irrelevante Buchungen ausgesondert werden.

2.6.3 Verhältnis zu den HIS-Ausstattungsvergleichen

Einer der Ausgangspunkte für die Aktivitäten von HIS im Bereich der Kostenrechnung war das an niedersächsischen und schleswig-holsteinischen Hochschulen, insbesondere an der Universität Hannover, entwickelte Instrument eines Ausstattungsvergleichs. In diesen Projekten wurde vor-

⁷ Die weiteren Ausführungen vorwegnehmend kann Siewert zitiert werden: „Im Prinzip läuft [das Aufsetzen einer Kostenrechnung auf dem Haushaltswesen] darauf hinaus, daß alle Ausgaben, die - unbeschadet eventuell notwendiger zeitlicher Abgrenzungen - auch Kosten sind, von vornherein und soweit möglich bereits im Zuge der Belegerstellung bzw. -bearbeitung für die Haushaltsrechnung die für ihre Überleitung in die Kostenrechnung notwendigen Kontierungen erhalten.“ (Siewert, 1976, S.43)

nehmlich das Ziel verfolgt, Vergleiche zwischen gleichen Fächern an verschiedenen Hochschulen im Hinblick auf ihre Ausstattung mit finanziellen, personellen und räumlichen Ressourcen anzustellen. Um diesen Vergleich auf eine solide Basis zu stellen, müssen alle Einrichtungen der jeweiligen Hochschule in Betracht gezogen und die Ressourcen geeigneten Leistungs- oder Belastungsgrößen gegenübergestellt werden.

Die Ähnlichkeit von Ausstattungvergleich und Kostenrechnung in der Zielvorgabe und in der Anlage sind evident. Ein zentrales Ziel ist in beiden Fällen die Bereitstellung von Informationen zur Einschätzung der Effizienz des Ressourceneinsatzes an den Hochschulen. Andererseits ist der Ausstattungvergleich offenbar sowohl umfassender, indem nämlich nicht nur finanzielle Ressourcen betrachtet werden, als auch einschränkender, indem weitgehend auf Daten in bereits vorhandener Abgrenzung zurückgegriffen wird. Wir werden diese Frage im folgenden etwas ausführlicher beleuchten. Dazu ist aber anzumerken, daß sich auch die Ausstattungsvergleiche in einem andauernden Entwicklungsprozeß befinden und durchaus ihrerseits von den Erfahrungen mit Hochschulkostenrechnungen profitieren.

In den Ausstattungsvergleichen ist auf der gegebenen Organisationsstruktur des Haushaltsvollzugs aufgesetzt worden. Die Prinzipien, nach denen ein Organisationsplan für den Ausstattungsvergleich und ein Kostenstellenplan für die Kostenrechnung erstellt wird, sind ähnlich. Gegliedert wird nach den kleinsten abgrenzbaren Organisationseinheiten mit Ressourcenverantwortung. Allerdings zeigen sich bereits hier auch deutliche Unterschiede in der Zweckbestimmung. Im Ausstattungsvergleich kommt es aufgrund des Primats der Kennzahlenbildung darauf an, Organisationseinheiten gerade so tief zu gliedern, daß eine Aggregation zu Lehreinheiten eindeutig erfolgen kann. Diese Aggregation ist von zentraler Bedeutung, da nur auf dieser Ebene ein stringenter Bezug zum Objekt der Lehrleistung, nämlich den in Studiengängen organisierten Studierenden, hergestellt werden kann.⁸ Im Unterschied dazu wird bei der Entwicklung einer Kostenrechnung der Schwerpunkt mehr auf die entscheidungsunterstützende Gestaltung gelegt; aus diesem Grund ist eine möglichst tiefe Gliederung nach kostenverursachenden Organisationseinheiten anzustreben. Wichtiger ist dabei auch die Differenzierung der Kostenarten, die wesentlich über die Tauglichkeit als Mittel zur internen Steuerung entscheidet. Dieser Aspekt wiederum ist im Ausstattungsvergleich nur sekundär vorhanden. Sofern aber im Rahmen der Kostenauswertung ein Bezug von Kosten auf Leistungen in der Lehre hergestellt werden soll, bietet der Ausstattungsvergleich hierfür ein erprobtes und nachvollziehbares Konzept.

Ein *conditio-sine-qua-non* für den Ausstattungsvergleich ist die weitgehend übereinstimmende Festlegung von Verteilungsschlüsseln u. ä., um die Vergleichbarkeit der Ergebnisse sicherzustellen. Dies trifft auf das interne Steuerungsinstrument „Kostenrechnung“ offenbar nicht zu, ist aber auch diesem nicht völlig fremd. Wenn über Kostenrechnungsergebnisse ein - auch in der Industrie durchaus nicht ungewöhnlicher - externer Betriebsvergleich durchgeführt werden soll, so muß auch hier eine gewisse Grundübereinstimmung der Rechenwege gesichert werden.

Ein wesentlicher Unterschied besteht in der Verwendung des Kostenbegriffs, der beim Ausstattungsvergleich rein pagatorisch ist. Diese Differenz ist beachtenswert, aber nicht gar so groß, wie es zuweilen erscheint:

- der mit Abstand größte Kostenblock, die Personalkosten, werden nach identischen Prinzipien als Normalkosten kalkuliert;

⁸ Vgl. Leszczensky et al., 1995

- die laufenden Sachausgaben sind überwiegend periodenbezogen und insofern ausgabengleiche Kosten;

Abweichungen gibt es im wesentlichen im Bereich der kalkulatorischen Abschreibungen und Mieten, die beim Ausstattungvergleich bisher nicht ermittelt worden sind. Statt dessen sind aus den Investitionsausgaben mehrerer Jahre Durchschnittswerte gebildet worden, um allzu große Zufallsschwankungen - vor allem bei größeren Investitionen - auszuschalten und so mit möglichst geringem Aufwand eine Abschätzung für die Abschreibungen vorzunehmen.

Die bisherigen Ausstattungsvergleiche basieren auf Ausgaben und deren kameraler Gliederung nach Titeln, Titelgruppen und Hauptgruppen. Dies ist keineswegs eine notwendige Bedingung des Konzepts, sondern eher Ergebnis einer Abschätzung von Aufwand und Ertrag unter dem besonderen Gesichtspunkt des verfolgten Untersuchungsziels. Die folgende Abbildung 2 schematisiert die daraus resultierende Datenherkunft in einer Abbildung 1 vergleichbaren Form:

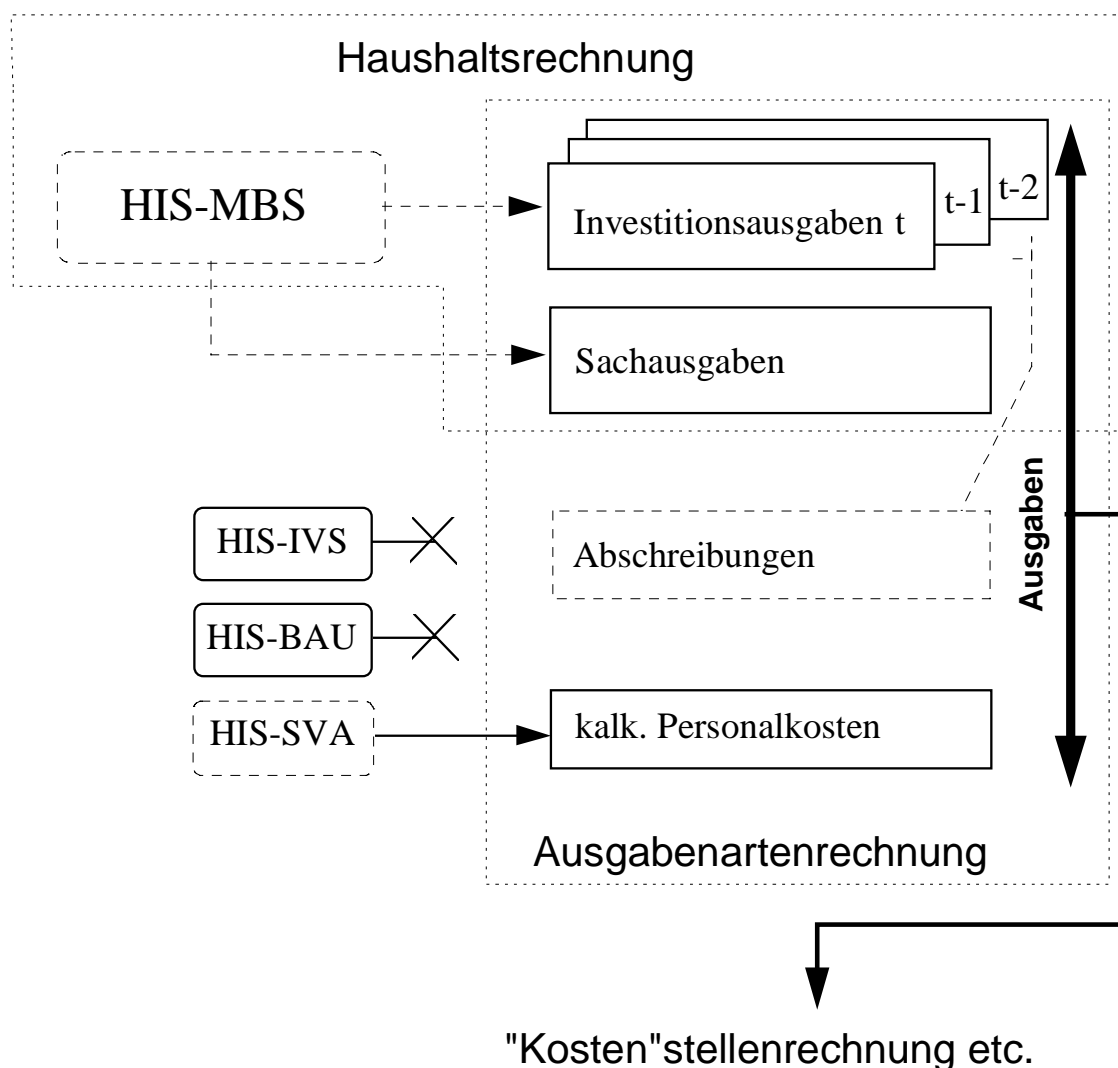


Abbildung 2: Schema der Datenherkunft in den Ausstattungsvergleichen

Eine wichtige Vorbedingung für die Etablierung einer Kostenrechnung als Daueraufgabe ist die effiziente Verfügbarmachung von kostenrechnerisch verwendbaren Daten. Als Lieferanten von Rohdaten kommen insbesondere die operativen HIS-Verwaltungsdatensysteme (HISMBS,

HISVA, HISVS, HISSOS...) in Frage. HIS hat mittlerweile die Arbeiten zur Erstellung von Kostenrechnungsschnittstellen für die operativen Systeme begonnen. Gerade im Hinblick auf die damit verbundenen Probleme der Datenspezifikation sind in den Ausstattungsvergleichen wichtige Vorarbeiten für die Kostenrechnung geleistet worden.

3 Kostenartenrechnung an der Hochschule

Den Ausführungen dieses Kapitels sind einige grundsätzliche Bemerkungen vorzuschicken:

- Der Begriff "Kostenart" wird schon verschiedentlich im Haushaltsalltag verwendet, u.a. im Zusammenhang mit dem Verwendungsnachweis von Drittmitteln gegenüber dem Drittmittelgeber, wobei in aller Regel damit jedoch eine Ausgabenart gemeint ist und nicht eine Kostenart im üblichen, kostenrechnerischen Sinn. Wegen des Aufsetzens auf der Haushaltsrechnung, speziell den in HISMBS vorgenommenen Buchungen, muß versucht werden, eine eindeutige Begrifflichkeit zu finden und insbesondere die Begriffe „Ausgabenart“ (zum haushaltsmäßigen Verwendungsnachweis) und „Kostenart“ (zur Kostenrechnung) in HISMBS klar zu trennen. Da aber beim Aufsetzen auf dem bisherigen Haushaltsrechnungswesen und den darin vorgenommenen Buchungen die Angabe einer Kostenart zu einer Ausgabebuchung verlangt werden muß, erwarten wir nicht, die vorhandenen Mehrdeutigkeiten vollständig und konsistent ausräumen zu können.
- Im Rahmen der bundesweit zu beobachtenden Bemühungen zur Erhöhung der Finanzautonomie der Hochschulen wird in vielen Bundesländern die Anzahl der in den Hochschulkapiteln budgetierten Titel verringert und gleichzeitig weitgehende gegenseitige Deckungsfähigkeit hergestellt. Diese Maßnahmen können nicht ohne Effekt auf eine kameralistische Kostenrechnung bleiben. Wie bereits erwähnt, muß dazu zunächst die Eignung der Titelstruktur als Kostenartenplan erwogen werden⁹, allerdings mit dem für die „modernen“, d. h. nur grob strukturierten und deckungsfähigen Titelstrukturen voraussagbaren Ergebnis, daß von diesem abgewichen werden muß.¹⁰ Diese Notwendigkeit wird aus den Ausführungen dieses Kapitels klarer werden, kann ansonsten aber nur am konkreten Objekt demonstriert werden. Ein haushaltsunabhängiger Kostenartenplan bietet außerdem den zusätzlichen Vorteil, die Kostenrechnung von eventuellen zukünftigen Änderungen der Haushaltssystematik zu entkoppeln. Hiervon profitieren beide Rechnungsaspekte: Die Ordnungsmäßigkeit der Haushaltsführung wird durch die Kostenrechnung nicht gefährdet, diese ihrerseits kann kurzfristig flexibler eingesetzt werden.
- Da unsere bisherigen Erfahrungen hinsichtlich der Hochschulkostenrechnung zu einem großen Teil aus der Zusammenarbeit mit nordrhein-westfälischen Hochschulen stammt, finden notwendig einige Besonderheiten der dortigen Bemühungen um Finanzautonomie Eingang in die weiteren Ausführungen und insbesondere den in Abschnitt 3.3 wiedergegebenen Kostenartenplan. In Nordrhein-Westfalen ist den Hochschulen bei vergleichsweise großer Selbständigkeit bei der Entscheidung über die Mittelverwendung hierüber jedoch ein Nachweis gemäß eines detaillierten Haushalts-Kontenplanes verbindlich vorgeschrieben. Da dieser in vielen Bereichen deutlich an dem typischen Gliederungskriterium eines Kostenartenplanes, nämlich der Art der

⁹ Dabei ist sowohl zu prüfen, ob mehrere Konten zu größeren Kostenarten zusammengelegt als auch einzelne Konten in kleinere Bestandteile aufgespalten und diese später zu Kostenarten zusammengesetzt werden können.

¹⁰ Das betrifft regelmäßig z. B. die Titel der Titelgruppe für „sonstige sächliche Ausgaben für Lehre und Forschung“, aus denen der kurzfristig am ehesten beeinflussbare und kostenartenmäßig veränderlichste Kostenblock finanziert wird.

verbrauchten Ressource, angelehnt ist, bietet es sich an, wo möglich auf die dort vorhandenen Abgrenzungen zurückzugreifen, und zwar in der Hoffnung, damit erstens Erhebungsaufwand zu vermeiden und zweitens die Akzeptanz des Verfahrens zu verbessern.

- Der Betrachtung von Kosten mit den kameralistisch ermittelten Ausgaben als Grundlage müßte grundsätzlich die Betrachtung von Einnahmen als einem Element der Leistungsbeurteilung angeschlossen werden. Dies ist für eine angemessene Interpretation der Kostenhöhe, insbesondere aber für hochschulübergreifende Kostenvergleiche erforderlich. Andererseits ist eine Überwachung der Kostenverursachung unabhängig von der Mittelherkunft erforderlich, und angesichts der grundsätzlichen Schwierigkeiten bei der Leistungsbewertung steht ohnehin nicht zu hoffen, den gesamten Kosten eine gesamte, in Geldeinheiten ausgedrückte Leistung gegenüberstellen zu können. Wir konzentrieren uns daher in den vorliegenden Ausführungen allein auf die Erfassung der Kosten und ihrer Struktur, allerdings mit der erklärten Absicht, die Betrachtung der geldmäßig erfaßbaren Leistungen später anzuschließen.

In den folgenden Abschnitten wird nun im Detail diskutiert, welche Probleme sich bei der Abgrenzung der Kostenarten ergeben und wie sich ihr Zusammenhang mit den Begriffen des Haushaltswesens darstellt.

3.1 Sachliche Abgrenzungen

3.1.1 Personalkosten

Die Personalkosten stellen an Hochschulen mit Abstand den bedeutendsten Kostenblock dar. Der Einfluß der Hochschulen auf deren Höhe ist aber gering, denn wesentliche Rahmenbedingungen sind durch Tarifrecht, Beamtenrecht und Stellenplan vorgegeben. Im Rahmen der Versuche zur Finanzautonomie haben die Gestaltungsmöglichkeiten allerdings deutlich zugenommen, indem etwa in Nordrhein-Westfalen Unter- und im Umfang von fünf Prozent auch Überschreitungen des Stellenplans zulasten oder zugunsten des Sachmittelhaushalts zugelassen werden. In Schleswig-Holstein ist mittlerweile weitgehend der Übergang von der Bewirtschaftung von Stellen zur pauschalen Zuweisung von Personalmitteln erfolgt. Mit dem resultierenden Verlust an verbindlicher Aussagekraft etwa des Stellenplans ist auch der Bedarf an kostenrechnerischer Information gestiegen.

Eine beachtenswerte Tatsache ist, daß die Tarifstruktur im öffentlichen Dienst nicht leistungs-, sondern alters- und familienstandsabhängig ist. Insofern ist evident, wie die Verwendung der tatsächlich angefallenen Personalkosten zu unerwünschten Fehlsteuerungseffekten führen kann: Wenn hohe Kosten sanktioniert werden oder auch nur Sanktionierung befürchtet wird, so wäre damit ein Anreiz geschaffen, jüngeren und kinderlosen Bewerbern den Vorzug zu geben. Ebenso wird die Aussagekraft von Zeitreihenbetrachtungen bei den Kosten geschmälert, wenn eine Änderung des Familienstandes einiger Mitarbeiter den gleichen Effekt hat wie die Einstellung eines neuen Mitarbeiters. Bemühungen zur Sparsamkeit werden auf diese Weise jedenfalls nicht erkennbar gemacht. Diese Effekte gewinnen noch an Bedeutung, wenn von der Ausfinanzierung von Stellen abgerückt wird.

Aus diesem Grund bietet sich an, in der Kostenrechnung statt mit den tatsächlichen Personalkosten hauptsächlich mit kalkulatorischen Kosten zu arbeiten. Diese sind derart zu ermitteln, daß festgestellt wird, wieviel Personenmonate Personaleinsatz mit welcher tatsächlichen Vergütungsgruppe auf den einzelnen Kostenstellen eingesetzt worden sind. Diese Zeitdauer wird dann mittels

geeigneter Sätze monetär bewertet und in die Kostenrechnung überführt. Über die geeignete Wahl von Durchschnittssätzen läßt sich trefflich diskutieren, in Frage kommen beispielsweise:

1. die Besoldung eines „typischen Mitarbeiters“ dieser Stufe, etwa einer verheirateten 35-Jährigen mit einem Kind;
2. Durchschnittssätze für alle Hochschulen (eines bestimmten Typs) bundes- oder landesweit;
3. Durchschnittssätze für die jeweils gerade betrachtete Hochschule oder ihre Untergliederungen;
4. Sätze, die im Rahmen etwa möglicher Schöpfung von Mitteln aus unbesetzten Stellen verwendet werden;
5. jene Sätze, die bei der Aufstellung des Haushaltsplanes Verwendung finden.

Gegen jeden dieser Vorschläge können Bedenken ins Feld geführt werden; der erste etwa verlangt die Konkretisierung des etwas nebelhaften Konzeptes des „typischen Mitarbeiters“, für den zweiten und dritten Vorschlag stellen sich gewisse Probleme der Datenbeschaffung, der vierte Vorschlag kann einem Willkür-Verdacht unterliegen und bietet keine Garantie für Kontinuität, der fünfte scheint den Realitäten an der Hochschule nicht immer zu entsprechen. Die endgültige Auswahl der zu verwendenden Durchschnittssätze muß daher im konkreten Einzelfall auf Grundlage des spezifischen Informationsinteresses erfolgen. Zu klären ist auch, ob die Beamtenbesoldungen um Sozialversicherungszuschläge erhöht werden sollen. Dies wäre erforderlich, um bei Vergleichen unterschiedliche Personalstrukturen auszuschalten. Es ist wiederum vom Anwendungsfall abhängig, ob man diese strukturellen Unterschiede ausschalten oder im Gegenteil ihre Kostenwirksamkeit aufzeigen möchte. Immerhin ist es recht einfach möglich, gegebenenfalls Zuschläge in Höhe ungefähr der Beitragssätze zu den gesetzlichen Versicherungssystemen der Angestellten direkt auf die Kalkulationssätze anzuwenden. Unter Aufwands Gesichtspunkten völlig unangemessen erscheint eine eigenständige, versicherungsmathematisch begründete Kalkulation von Pensionsrückstellungen.¹¹

Sind geeignete Kalkulationswerte gefunden, so müssen die an der Hochschule verwalteten Beschäftigungsverhältnisse mittels Besoldungsstufe, Arbeitszeit und Dauer in mittels dieser Sätze zu bewertende „Personenmonate“ umgerechnet werden. Alternativ kann man auch von der Vollbesetzung des Stellenplanes ausgehen und diese Zahl dann um Beschäftigungen außerhalb von Stellen, um Vakanzen und gegebenenfalls um unterwertige Besetzungen bereinigen. Beide Vorgehensweisen können verläßlich nur gelingen, wenn - was nicht notwendig der Fall ist - die Personalverwaltung über in dieser Hinsicht einwandfrei gepflegte Datenbestände verfügt.

Von diesen Ausführungen unberührt bleibt die Ermittlung der Ist-Personalkosten und ihr Vergleich mit den kalkulierten Kosten ebenfalls von Interesse, auch wenn sie - solange von der Existenz ausfinanzierter Stellenpläne als Rahmenbedingung ausgegangen werden darf - kaum als Entscheidungsgrundlage taugen. Bei einer globalen Bewirtschaftung von Personal*mitteln* ist die Richtigkeit letzterer Behauptung natürlich fraglich: Einerseits muß sich die Hochschule dann für die Istaussgaben (die im Personalbereich kaum von den Kosten abweichen können) interessieren, andererseits soll sie nicht die sich daraus logisch ergebende Konsequenz einer sozial unverträglichen Beschäftigungspolitik ziehen. Die technischen Voraussetzungen für die Ermittlung der Personal-Istkosten unterscheiden sich aber wesentlich zwischen den Bundesländern, und da auch datenschutzrechtliche Probleme aufgeworfen werden, gehen wir hier nicht weiter auf diese Frage ein.

¹¹ Dies wäre anders zu beurteilen, wenn die Hochschulen die Beamtenpensionen aus dem eigenen Personaletat bezahlen müßten.

Bei der Unterteilung der Kostenartengruppe „Personalkosten“ wird zunächst die Unterteilung in Beamte, Angestellte und Arbeiter vorgeschlagen. Die Notwendigkeit dieser Unterteilung kann in Zweifel gezogen werden, fest steht aber, daß erstens für die Kalkulation ohnehin die Besoldungsstufen und damit die Natur des Dienstverhältnisses benötigt wird¹², und zweitens sich Beamte und Angestellte wohl auch in kostenrechnerisch relevanten Punkten unterscheiden, etwa die Sozialversicherung oder den zukünftigen Kostenbindungsgrad betreffend. Weiter sollte die naheliegende Untergliederung bei Beamten und Angestellten in wissenschaftliches und nicht-wissenschaftliches Personal vorgenommen werden. Ob das wissenschaftliche Personal noch in Dauer- und Zeitbeschäftigte und die Beamten noch in Professoren und sonstige wissenschaftliche Beamte getrennt werden, kann in das Belieben der einzelnen Hochschule gestellt werden.

Ergänzt werden müssen diese kalkulierten Kosten um weitere als Ist-Kosten zu ermittelnde Kosten des Personaleinsatzes. Die genaue Abgrenzung ist von der Organisation der Verausgabung der entsprechenden Mittel abhängig, im einzelnen kann es sich um die Kosten für Auszubildende und Hilfskräfte sowie solche für Lehraufträge, Gastprofessuren, Kolloquien, Vorträge, Prüfungsgelder und ähnliches handeln. Probleme ergeben sich hier im Detail, weil sichergestellt werden muß, daß keine Überschneidungen oder Auslassungen mit den über Durchschnittssätze aus den Beschäftigungsverhältnissen kalkulierten Kosten entstehen. Probleme sind auch zu erwarten, wenn bestimmte Kostenarten aus verschiedenen Quellen und über verschiedene Verwaltungsverfahrenswegen finanziert werden. Ebenfalls erschwerend kann sich die Möglichkeit zur Beschäftigung von Personal aus geschöpften Sachmitteln auf die rein technischen Aspekte der Datenbeschaffung auswirken. Theoretisch dürfte es hier kaum Probleme geben, wenn man die Personalkalkulation nicht an Stellen, sondern an Beschäftigungsverhältnissen anknüpft. Im übrigen ist die skizzierte Vorgehensweise zur Personalkostenkalkulation weitgehend unabhängig von der Art der Personalbewirtschaftung praktikierbar.

Eine Anmerkung muß noch zur Feinheit der Untergliederung gemacht werden: Gelegentlich wird der Verdacht geäußert, daß Kostenartenpläne im Rahmen von Hochschulkostenrechnungen zur Hypertrophie bei den Sachkosten neigen und die Personalkosten zu global behandeln. Es ist nun sicherlich einerseits wahr, daß das Personal den größten Kostenfaktor darstellt und daher den Aufwand begrenzt, der für die anderen Kostenbereiche betrieben werden sollte. Andererseits sind neben der absoluten Höhe auch Beeinflußbarkeit und Volatilität von Kosten bedeutsam, die bei den Sachkosten ungleich höher sind. Außerdem liegt es beim Personaleinsatz in der Natur der Sache, daß er nur in betragsmäßig im Vergleich zu den Sachmitteln relativ großen „Einheiten“ erfolgen kann. Einer Unterteilung der Personalkosten in differenziertere Kostenarten sind damit notwendig Grenzen gesetzt.

3.1.2 Mieten und Bewirtschaftungskosten

Eine der wesentlichen an den Hochschulen verbrauchten Ressourcen sind die Gebäude. Weil sich diese im Eigentum des Landes, nicht der Hochschulen selbst befinden, und der größere Teil der Unterhaltung auch von den Staatshochbauämtern betrieben wird, besteht eine relativ große Unklarheit darüber, welche Kosten eben dadurch anfallen, daß die Hochschulen für ihre Leistungserstellung geeigneter Räumlichkeiten bedürfen. Gleichzeitig wird die Verfügbarkeit der Ressource „Räume“ an vielen deutschen Hochschulen als großes Problem, häufig noch vor der finanziellen Ausstattung, gesehen. Zur Objektivierung dieser Diskussionen einerseits, zur Schaffung einer

¹² Es sei denn, man wählte sehr grobe Kategorien für die Kalkulationssätze, in denen man Beamte und Angestellte zusammenfaßt.

Datengrundlage zur effizienteren Bewirtschaftung dieser knappen Ressource innerhalb der Hochschule andererseits sollten die Kosten der Nutzung von Gebäuden in der Kostenrechnung grundsätzlich berücksichtigt werden.

Dabei ist zunächst festzustellen, daß die Gebäudenutzung im wesentlichen zwei Arten von Kosten verursacht:

- Bewirtschaftungskosten sind Kosten für den Verbrauch von Gütern, um die Gebäude in einen in jeder Hinsicht gebrauchstauglichen Zustand zu versetzen. Dazu zählen nicht nur Reparatur- und Wartungsmaßnahmen an den Gebäuden und der darin enthaltenen Haustechnik, sondern auch und v. a. die Kosten für die Beheizung, Beleuchtung und Reinigung.
- Kosten für den Substanzverbrauch der Gebäude, der nach gewisser Zeit ihre Erneuerung erforderlich machen wird. Im Prinzip handelt es sich dabei um Abschreibung auf die Anschaffungs- oder Baukosten der Gebäude.

Der Versuch, tatsächliche Abschreibungen auf die Gebäudewerte zu berechnen, wird normalerweise durch die dazu erforderliche Bestandserfassung und -bewertung nicht im Rahmen der zur Kostenrechnungseinführung zur Verfügung stehenden Ressourcen möglich sein, es sei denn man nimmt Rückgriff auf die für andere Zwecke verwendeten Einheitsbewertungen. Da deren Aussagekraft für die Kostenrechnung begrenzt scheint, sollten statt dessen Mieten kalkuliert werden. Mieten sind ja nichts anderes als eine Entschädigung für den Gebäudeeigentümer, der darauf verzichtet, sein Eigentum selber zu „verbrauchen“. Mieten orientieren sich daher wesentlich an den erforderlichen Abschreibungen, berücksichtigen darüberhinaus aber auch Marktfaktoren. Man beachte in diesem Zusammenhang auch den Unterschied zwischen Warm- und Kaltmieten, der darin besteht, daß erstere neben den Abschreibungen auch Teile der Bewirtschaftungskosten enthalten. Daran wird auch ein Abgrenzungsproblem erkennbar: Solche Teile der Bewirtschaftungskosten, die bereits in die Mietkalkulation eingegangen sind, dürfen nicht noch einmal im Rahmen der Istkostenermittlung in der Haushaltsrechnung berücksichtigt werden.

Der Kostenartenplan enthält für die Mieten nur die Kostenarten „(kalkulatorische) Mieten“. Die „pagatorischen Mieten“, also die tatsächlich gezahlten Mieten, sind natürlich von besonderem Interesse für die Hochschule, weil sie mit einer tatsächlichen Zahlungsverpflichtung verbunden sind. Diese sollten bei der Verbuchung im Haushalt zunächst mit der Kostenart „(kalkulatorische) Mieten“ versehen werden. Eine Vermischung mit den dann nachträglich tatsächlich kalkulierten Mieten ist nicht zu befürchten, da letztere ja nie haushaltstechnisch in Erscheinung treten. Sofern bei späteren Auswertungen ein wie auch immer gearteter Vergleich von Kostenstellen vorgesehen ist, sind auch für Kostenstellen in angemieteten Räumen Vergleichsmieten zu kalkulieren und die pagatorischen Mieten zu vernachlässigen.

Im Bereich der Bewirtschaftungskosten ist die Vorgabe des nordrhein-westfälischen Haushaltskontenplanes bereits sehr detailliert und kostenrechnerisch konsistent. Wir haben daher u. a. zur Arbeitserleichterung bei der Kostenerfassung diese Vorgabe weitgehend übernommen und nur an einigen Stellen Aggregationen oder Verfeinerungen vorgenommen.¹³ Die Details können dem Kostenartenplan in Tabelle 1 entnommen werden.

¹³ Das Argument der Arbeitserleichterung entfällt bei der Anwendung in anderen Ländern teilweise, das der Konsistenz nicht.

3.1.3 Laufende Sachkosten

Die laufenden Sachkosten sind der vielfältigste Kostenblock und vermutlich auch derjenige, der am ehesten für kurzfristige Maßnahmen zur Kostenbeeinflussung in Frage kommt, weil hier kaum dauerhafte vertragliche Bindungen wie etwa im Personalbereich bestehen. Die Abgrenzung zwischen Ausgaben und Kosten ist - cum grano salis - in diesem Bereich relativ einfach: Praktisch alle Ausgaben sind in gleicher Höhe zum Zeitpunkt ihrer Tätigkeit Kosten. Die Richtigkeit dieser Behauptung bleibt im Detail zu diskutieren. Zur Untergliederung in Kostenarten bieten sich verschiedene Merkmale an, vorrangig die stoffliche Natur der verbrauchten Güter oder der „Verwendungszusammenhang“. Man muß nun entscheiden, welches Merkmal das kostenrechnerisch interessantere ist und die Kostenarteneinteilung primär nach diesem vornehmen. Prinzipiell sollte unseres Erachtens die Art der verbrauchten Ressource das dominierende Merkmal bei der Kostenartenuntergliederung sein und der Verwendungszusammenhang anhand von Kostenstelle oder ggf. Kostenträger verdeutlicht werden. Es wird jedoch nicht immer möglich sein, stringent nur nach diesem Kriterium vorzugehen.

In diesem Sinne problematisch ist die Unterteilung der Kostenart „Material“. Hier stellt sich der Konflikt zwischen den beiden Kriterien „Art der Ressource“ und „Verwendungszusammenhang“ besonders deutlich dar. Überwiegt z. B. beim Kauf von Lackfarben in der zentralen Werkstatt und in den Instituten für die Ausbildung im Studiengang „Design“ die physikalische Gemeinsamkeit der Lacke oder die Verschiedenheit ihrer Verwendung zu Reparaturzwecken und zu Ausbildungszwecken? Anzumerken ist allerdings auch, daß dieser Konflikt durch unseren Vorschlag, auf eine vollwertige Kostenträgerrechnung zunächst zu verzichten, prononciert wird. Der Wunsch zur Berücksichtigung des Verwendungszusammenhangs bei der Definition der Kostenart ist nämlich teilweise, aber nicht ausschließlich, durch die Absicht motiviert, die Kosten der Hochschule nachträglich in solche für Forschung und Lehre aufzugliedern. Diese Vorgehensweise wird in Abschnitt 5.2 erläutert. Angesichts der relativ geringen Beträge - scheint eine hybride Unterteilung in möglichst wenige Unterarten angeraten: „Geschäftsbedarf“, „Werkstattmaterial“, „Material für Forschung und Lehre“ und „sonstiges Material“. Wir sind der Ansicht, daß es müßig ist, alle möglichen hiermit verbundenen Probleme vorbedenken zu wollen, und hoffen statt dessen, daß eine nicht in jeder Hinsicht optimale Abgrenzung im praktischen Einsatz leichter erkennbar werden wird, etwa durch hohe Kosten in der Art „sonstiges Material“. Erwähnt werden muß noch die Kostenart „geringwertige Wirtschaftsgüter“. Hintergrund ist der Wunsch, angesichts der Preisentwicklungen vor allem im DV-Bereich einen Unterschied zwischen dem Kauf etwa von Tonerkartuschen und Tintenstrahldruckern machen zu können, zwei Gütern, die sich preislich kaum noch unterscheiden. Hierzu gehören auch DV-Programme, die nicht als „Verbrauchs“material anzusehen sind, andererseits aber auch häufig so preiswert sind, daß eine Behandlung mittels Abschreibungen nicht lohnenswert scheint. Ein interessanter Aspekt ist noch in Form der Kosten für die Anschaffung von Tieren zu beachten. Diese sind in einer eigenen Kostenart nur dann zu erfassen, wenn tatsächlich dauerhaft mit signifikanten Anschaffungen zu rechnen ist, ansonsten sollte man sie unter einer der anderen Materialkostenarten verbuchen.¹⁴

Unmittelbar einleuchtend ist der Bedarf an zwei Kostenarten für „Kommunikation“ und „Literaturversorgung“. Die Unterteilung bei den Kommunikationskosten lehnt sich an die Vorgaben des nordrhein-westfälischen Kontenplans für den Titel 547 12 an, jedoch wurde die Unterart „Nutzungsentgelte für DV-Netze“ ergänzt, weil es sich dabei um einen in raschem Wachstum befindlichen Kostenfaktor handelt, über den genauere Angaben benötigt werden. Detailprobleme bei der Erfassung sind bei allen Kommunikationskosten zu erwarten.

¹⁴ Es sei denn natürlich, daß eine Inventarisierung erfolgt. In diesem Fall wäre die Grundlage für eine Abschreibungsermittlung gelegt.

Bezüglich der Literaturkosten muß man auf Erfahrungen und auch Daten aus den Hochschulbibliotheken zurückgreifen. In Zusammenarbeit mit Bibliotheksvertretern müssen dafür Kostenunterarten definiert werden, die man in den Bibliotheken als primärem Ort für den Anfall von Literaturkosten zu ermitteln in der Lage ist. Diese Zusammenarbeit vereinfacht sich wesentlich, wenn eine zentrale Bibliothek für praktisch *alle* Literaturbeschaffungen zuständig ist. Erwähnt sei auch, daß wir ausführliche Diskussionen über die Frage geführt haben, ob man bei den Kosten der Literaturversorgung solche für Druckmedien von solchen für elektronische Medien trennen solle. Wir sind zu der Auffassung gelangt, daß die physikalische Darbietungsform letztlich relativ unerheblich ist, während die Unterscheidung von Monographien und Zeitschriftenabonnements u. ä. wegen der sehr unterschiedlichen Kostenbindung für die Zukunft von größerer Bedeutung ist. Nicht unerheblich sind auch die Kosten, die mit der Pflege großer und alter Literaturbestände, wie sie in einigen Geisteswissenschaften benötigt werden, verbunden sind. Diesem Umstand wird mit den Kostenunterarten „Einband“ und „Bestandserhaltung“ Rechnung getragen.

Relativ klar erkennbar ist auch der Bedarf für die Kostenarten „Druckkosten“, „Kopierkosten“, „Kosten der Fahrzeughaltung“ und „Reisekosten“. Bei den Reisekosten erleichtert die Unterteilung in wissenschaftlich bedingte, administrativ bedingte und exkursionsbedingte Kosten die Zuordnung zu den Bereichen „Forschung“ und „Lehre“ und sollte daher, wenn mit vertretbarem Aufwand möglich, vorgenommen werden. Die Erfassung der Kopierkosten, ihre Abgrenzung zu den Druckkosten und die Abstimmung mit den Kosten der interenen Druckereien hängt stark von der zwischen den Hochschulen sehr unterschiedlichen Handhabung dieses Bereichs ab.

Vergleichsweise detailliert geraten sind die Unterteilungen der Kostenarten „Miete für Geräte und Ausstattung“ und „Wartung und Reparatur von Geräten und Ausstattung“. Dies liegt hauptsächlich darin begründet, daß eine Übereinstimmung zu der in Abschnitt 3.2.1 erläuterten und im Kostenartenplan auf Seite 28 dargestellten Unterteilung der Abschreibungen erreicht werden soll, für die Miete und in gewisser Weise auch Wartung Alternativen darstellen. Angemerkt sei auch, daß es sich bei den Kosten der Wartung und Reparatur im Prinzip nur um Fremdwartung handeln kann, da Wartung durch eigenes Personal mit selbst angeschafftem Material und eigenen Werkzeugen Kosten nur in den bereits vorhandenen Kategorien „Personal“- und „Materialkosten“ verursachen kann.

Die „sonstigen laufenden Sachkosten“ stellen eine Zusammenfassung kleinerer Kostenarten dar:

- „Sachkosten Personal“ ist die wenig aufschlußreiche Sammelbezeichnung für z. B. Kosten für Dienstkleidung, Jubiläumspräsente, bestimmte Arbeitsschutzmaßnahmen, aber auch Kosten für Stellenanzeigen u. ä. Bei besonderem Erkenntnisinteresse oder wenn bekannt ist, daß einer der Bestandteile - etwa die Dienstkleidung - alle anderen quantitativ überwiegt, können entsprechend eigene Kostenarten eingerichtet werden. Im Zweifelsfall wird die praktische Verwendung zeigen, ob eine differenziertere Untergliederung notwendig ist.
- „Beiträge an Organisationen“ werden wegen Geringfügigkeit nicht weiter unterteilt.
- „(Sonstige) Fremddienstleistungen“ sind ein recht diverser Kostenblock. Die Bezeichnung „sonstige“ soll andeuten, daß bestimmte wichtige Kosten der Inanspruchnahme fremder Dienste bereits in eigenen Kostenarten berücksichtigt sind, etwa als Fremdreinigungskosten, Fremdwartungskosten, Fremdbewachungskosten, Mietkosten, Fremddruckkosten etc. An dieser Stelle verbleiben etwa die Kosten für Gutachten, juristische Beratungen, Transportdienstleistungen, spezielle Versicherungen u.ä. Zu hohe Kosten in dieser Kostenart deuten weiteren Untersuchungsbedarf an.

3.2 Zeitliche Abgrenzungen

3.2.1 Abschreibungen

Ein wesentlicher Grund für das zeitliche Auseinanderfallen von Ausgaben und Kosten ist die Verwendung von Anlagegütern, d.h. solchen Gütern, die der Hochschule dauerhaft zu dienen bestimmt sind. Während die Ausgabe einmalig bei der Anschaffung des Anlagegutes anfällt, erfolgt der Ressourcenverbrauch und damit die Kostenentstehung kontinuierlich und meistens in Abhängigkeit von der Inanspruchnahme. Typisches Beispiel für Anlagegüter sind technische Geräte, Anlagen und Ausrüstung, aber auch immaterielle Güter wie Patente oder Nutzungsrechte (etwa im Zusammenhang mit Software). Kostenrechnerisch muß entweder der Wert des Anlagegutes über die Nutzungsdauer um Kostenbestandteile für einzelne Perioden (Abschreibungen) verringert werden, i.d.R. bis der Restwert auf Null fällt, oder man geht von der Fiktion aus, daß der Verbrauch des Gutes komplett in der Periode der Anschaffung erfolgt (Sofortabschreibung).

Sofortabschreibungen sind ein durchaus übliches Instrument der Kostenrechnung, nämlich dann, wenn der Wert des Anlagegutes gering ist und sich eine Aufteilung auf mehrere Perioden daher nicht lohnt. Steuerlich wird hierfür eine Wertgrenze von 800 DM angesetzt,¹⁵ die für Kostenrechnungszwecke zwar unverbindlich ist, sich aber dennoch zur Übernahme für die Kostenrechnung anbietet. Für Anlagegüter mit einem Wert über 800 DM (exkl. MWSt) schreibt das Einkommensteuergesetz die Berechnung von Abschreibungsbeträgen vor. Die Berechnung der „richtigen“, oder besser: angemessenen Höhe der Abschreibungen ist ein umfassendes Problem: Da häufig keine ausreichenden Verbrauchsgrößen (wie etwa die Laufleistung zur Abschreibung von Fahrzeugen) zur Verfügung stehen - sei es, weil solche nicht existieren, sei es, weil sie nicht erfaßt werden - müssen verschiedene rechnerische Modelle zur Abschreibung herangezogen werden. Die Höhe der Abschreibungen ergibt sich bei diesen i.w. aus drei Parametern, nämlich den Anschaffungskosten, der Abschreibungsmethode und der Nutzungsdauer.

Die **Anschaffungskosten**¹⁶ sind der Betrag, mit dem ein Gerät kostenrechnerisch zu bewerten ist und auf dessen Basis die Abschreibungen kalkuliert werden. Dieser ist i.d.R. identisch mit dem Anschaffungspreis, so wie er im Inventar vermerkt wird, es gibt aber eine Reihe von kostenrechnerisch relevanten Details, die zu abweichenden abzuschreibenden Werten führen können (Aktivierung von Transportkosten, Aufstellungs- und Installationskosten, mitgelieferten Verbrauchsmaterialien, Skonti, Finanzierungskosten, etc.). Die Bedeutung dieser Sachverhalte ist an Hochschulen sicherlich geringer als in Wirtschaftsbetrieben, muß aber noch anhand praktischer Erfahrungen beurteilt werden. Zunächst sollten daher die Anschaffungspreise ohne weitere Modifikation übernommen werden. Kosten für Wartung, Instandhaltung, Reparaturen, Ergänzungen, Aufrüstungen und Modernisierungen werden der Einfachheit halber ebenfalls genau dann mittels Abschreibungen verteilt, wenn sie inventarisiert werden, unabhängig davon, ob eine Ergänzung eine eigene Inventarnummer und damit einen eigenen Datensatz erhält oder beim Hauptgerät ergänzt

¹⁵ § 6 Abs 7 Nr. 2 EStG (1990) „Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ... von abnutzbaren beweglichen Gütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung ... in voller Höhe als Betriebsausgaben abgesetzt werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellkosten, vermindert um den darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, ... **800 Deutsche Mark** nicht übersteigen.

¹⁶ § 255 HGB Abs. 1 „**Anschaffungskosten** sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen ... “ Abs. 2 „**Herstellungskosten** sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ...“

wird. Wesentlich ist nur, daß der bei Anschaffung tatsächlich gezahlte Preis im Inventar vorhanden ist. Andernfalls sind laufende Kostenarten anzusprechen, etwa „Fremdwartungskosten“ oder „Werkstattmaterial“.

Abschreibungsmethoden sind i. w. Algorithmen zur Verteilung des Anschaffungswertes auf Teilbeträge. In Anbetracht der geringen Erfahrungen mit Abschreibungen im Hochschulbereich und zur Aufwandsverringerung in der Einführungsphase sollte zunächst generell mit linearen Abschreibungen gearbeitet werden. Dabei wird der zu verteilende Betrag in gleiche Abschreibungsbeträge über alle Perioden zerlegt. Der Restwert entwickelt sich daher linear. Diese Vorgehensweise ist auch steuerrechtlich als Normalfall vorgegeben.¹⁷

Die **Nutzungsdauern** sind prinzipiell bereits in den Gerätestammdatensätzen in HISIVS vorhanden, an vielen Hochschulen wird aber mangels Notwendigkeit auf eine durchgehende Benutzung dieses Merkmals verzichtet. In Anbetracht der zur Debatte stehenden Datenmengen können fehlende Nutzungsdauern wohl nur an kleinen und neuen Hochschulen vor Einführung der Kostenrechnung nacherhoben werden. In den meisten Fällen wird es angeraten sein, diese Rückerhebung nur für einige Jahre und nur für Geräte mit einem gewissen Mindestpreis durchzuführen, oder ganz darauf zu verzichten und die Nutzungsdauer aus der Geräteklassifikation zu schätzen. Dabei handelt es sich um einen von der DFG entwickelten Klassifikationsschlüssel für Geräte im Wissenschaftsbereich. Dieser wird unserer Erfahrung nach an den meisten Hochschulen bei der Inventarisierung verwendet, wenn auch häufig in leicht modifizierter Form. Auf Basis der von der DFG zu diesem Schlüssel verwendeten Nutzungsdauerannahmen können Nutzungsdauern für die Abschreibungsermittlung gewonnen werden. Die steuerlich relevanten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern sind hierfür nur bedingt geeignet, weil sie einerseits nicht in einer der Zusammensetzung des Hochschulinventars entsprechenden Feinheit der Untergliederung vorliegen und andererseits konsistent deutlich unter den an Hochschulen üblichen Dauern liegen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang auch, einen Startzeitpunkt für den Beginn der Nutzungsdauer und damit der Abschreibung festzulegen.¹⁸ Dies müßte sachlich das Inbetriebnahmedatum sein. Ersatzweise kann ohne signifikante Verzerrung statt dessen das Inventarisierungsdatum verwendet werden. Unabhängig von der Einführung einer Kostenrechnung sollten die Verwaltungsabläufe bei der Inventarisierung derart gestaltet werden, daß die beiden Daten im Normalfall nur noch unwesentlich auseinanderfallen.

Die derart ermittelten Abschreibungen müssen zu Kostenarten zusammengefaßt werden. Für eine Kostenrechnung, die hochschulinterne Entscheidungsprozesse unterstützen soll, wäre es zu grob,

¹⁷ § 7 Abs. 1 EStG „Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen **Zeitraum von mehr als einem Jahr** erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt.“

¹⁸ Steuerrechtlich ist die Absetzung für Abnutzung (AfA) vorzunehmen, sobald das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist (R44 Abs. 1 EStR 1993). **Zeitpunkt der Anschaffung** ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Lieferung (§ 9a EStDV). Dies ist der Zeitpunkt, zu dem der Erwerber über das Wirtschaftsgut wirtschaftlich verfügen kann, d.h. Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf ihn übergegangen sind (BFH vom 28.4.1977, BStBl II S.553). EStR 1993, R44, Abs 2 führt aus, daß im Jahr der Anschaffung nur der entsprechende Teil einer Jahresabschreibung vorgenommen werden darf. Für bewegliche Güter wird jedoch die Vereinfachung zugelassen, bei Anschaffung im ersten Halbjahr eine komplette, bei Anschaffung im zweiten Halbjahr eine halbe Jahresabschreibung vorzunehmen. Ein Ende der AfA muß erfolgen, sobald das Wirtschaftsgut „veräußert oder aus dem Betriebsvermögen entnommen [wird] oder nicht mehr zur Erzielung von Einkünften [dient] ...“

Die steuerrechtlichen Vorgaben sind zwar für die Kostenrechnung im allgemeinen und für Hochschulen im besonderen irrelevant, dennoch besteht eine starke Neigung, sich daran zu orientieren. Dies liegt vermutlich auch an ihrem Vorzug, den Charakter einer vermeintlichen amtlichen Empfehlung zu haben, die nicht mehr im einzelnen diskutiert werden muß.

nur eine einzige Sammelkostenart „Abschreibungen“ vorzusehen. Statt dessen sollten die Abschreibungen für verschiedene Gerätearten zu - nicht übermäßig vielen - Kostenarten zusammengefaßt werden. Dieses Vorhaben ist nicht ganz trivial, da hierfür verschiedene interessierende Merkmale in Frage kommen, insbesondere wiederum Verwendungszusammenhang einerseits und die technische Beschaffenheit des Gerätes andererseits. Deutlich zeigt sich darin, daß Interesse sowohl an den Abschreibungen für DV-Geräte als auch an jenen für Geräte für Forschung und Lehre besteht. DV-Geräte werden aber auch in der Verwaltung eingesetzt, in manchen Bereichen häufig sogar für alle drei Zwecke, so daß man, wenn man die Abschreibungen nach einem Merkmal untergliedert, auf Erkenntnisse über das andere verzichten muß.

Im unten angegebenen Kostenartenplan schlagen wir - gewissermaßen als Ausgangspunkt für weitere Diskussion - die Verwendung von sieben Kostenarten vor, in denen allerdings die beiden genannten Ordnungsmerkmale nicht ganz stringent getrennt sind, indem nämlich wissenschaftliche von Datenverarbeitungs-Geräten getrennt werden. Praktisch umsetzbar ist diese Trennung nur mit umfassenderen Erläuterungen, anhand derer eine zweifelsfreie Zuordnung von Geräten mit DV-Komponenten möglich ist. Diese Kostenarten tauchen identisch unter den Kostenartengruppen „Miete“, „Wartung und Reparatur“ und „Abschreibungen“ auf. Wir hoffen, damit einen akzeptablen Kompromiß zwischen Detailliertheit und Praktikabilität erreicht zu haben.

3.2.2 Läger

Lagerauf- und -abbau stellt eine weitere wesentliche Quelle für das Auseinanderfallen von Ausgaben und Kosten dar: Ausgaben fallen an, wenn Güter auf Lager genommen werden. Es entstehen aber keine Kosten, da ja keine Ressourcen verbraucht werden, sondern nur eine Ressource (Bargeld) gegen eine andere (Güter auf Lager) getauscht wird. Kosten entstehen dagegen, wenn die Güter dem Lager entnommen und im Leistungsprozeß verbraucht werden. Zur exakten Erfassung dieser Kosten ist prinzipiell eine Lagerbuchhaltung erforderlich, in der alle Zu- und Abgänge detailliert erfaßt werden. Weiter müßte bei regelmäßig zu variierenden Preisen beschafften Gütern auch eine Annahme über die Entnahmereihenfolge getroffen werden.

An Hochschulen ist i.w. mit drei Arten von Lägern zu rechnen:

- betriebstechnische Läger mit geringem Umschlag, starkem Gewicht einzelner Entnahmen und hohem Wert
- Büromaterialläger u. ä. mit hohem Umschlag und mittlerem bis niedrigem Wert
- Chemikalienläger mit hohem Umschlag und mittlerem Wert

Insbesondere die beiden letzteren Kategorien können als zentrale oder dezentrale Läger organisiert sein. Diese Unterscheidung ist im hier gewählten Ansatz von Bedeutung, weil in der zentralen Haushaltsbuchführung eine Berücksichtigung der Ergebnisse dezentraler Lagerbuchführungen regelmäßig nicht erfolgt. Entnahmen aus zentralen Lägern durch die Institute sind dagegen u. U. mit einer Umbuchung der Ausgaben von Zentralkonten, aus denen der Lageraufbau bezahlt wurde, auf Institutskonten verbunden, so daß diese Vorgänge MBS-relevant werden.

Es ist offensichtlich, daß die Betrachtung der Lagerbewegungen für die Kostenrechnung um so bedeutsamer wird, je geringer die Umschlagshäufigkeit und je höher der Lagerwert ist. Bei raschem Umschlag des Lagerbestandes liegen Anschaffungs- und Verbrauchszeitpunkt nicht weit auseinander, so daß eine Vernachlässigung der Verbrauchsmaterialläger vertretbar erscheint. Die Umschlagshäufigkeit hängt natürlich auch wesentlich von der Länge der Abrechnungsperiode ab,

je kürzer diese, umso geringer der Umschlag und desto dringender die Betrachtung der Lagerbewegungen. In Anbetracht unseres Vorschlages, zunächst mit einer Jahresrechnung zu beginnen, erscheint die Annahme gerechtfertigt, daß erstens die Differenzen zu Jahresbeginn (wenn Kosten aus der Lagerverwendung entstehen, die dem Vorjahr angelastet werden) und Jahresende (wenn die Ausgaben für Lageraufbau als Kosten angesehen werden, obwohl der Verbrauch erst im Folgejahr stattfindet) einander ungefähr ausgleichen und die verbleibende Differenz sehr klein ist im Vergleich zu den Gesamtkosten des Verbrauchs an Lagergütern.

3.3 Kostenartenplan

In Abwägung zwischen den oben angesprochenen Abstimmungsproblemen, dem erwarteten Erfassungsaufwand, der erwünschten Aussagekraft der Kostenrechnungsergebnisse und der erforderlichen Abgrenzung zur Haushaltssystematik kann aus den bisherigen Überlegungen ein Kostenartenplan zusammengestellt werden. Dabei sollten Erfahrungen anderer Hochschulen und Kostenartenpläne aus privatwirtschaftlichen Bereichen berücksichtigt werden. Zweifellos wird es bei jeder neuen Einführung einen gewissen Diskussionsbedarf über den Kostenartenplan geben. Unsere Erfahrung ist, daß diese Diskussionen unter Beteiligung der betroffenen Abteilungen in den Hochschulverwaltungen wesentliche Grundlagen für die praktische Implementierung der Kostenrechnung liefern kann. Weiter wäre es allerdings müßig zu hoffen, daß alle Detailprobleme im voraus bedacht werden könnten. Insofern bleiben die praktischen Erfahrungen der gerade laufenden Projekte abzuwarten. Unter anderem aus diesem Grund empfiehlt sich auch die Einrichtung einiger Kategorien für „Sonstiges“. Diese dienen gewissermaßen als Problemindikator: Hohe Kosten unter „Sonstiges“ deuten auf eine ungenügende Kostenartenuntergliederung, ungenaue Abgrenzungen oder auf zu große Bequemlichkeit bei der Kostenartenermittlung hin.

Eine grundsätzliche Entscheidung ist bezüglich der Einheitlichkeit des Kostenartenplanes zwischen verschiedenen Hochschulen zu treffen: Unterschiede in Erkenntnisinteresse, Struktur und Umsetzung werden normalerweise dazu führen, daß zwei unabhängig voneinander Kostenrechnung betreibende Hochschulen auch zu zwei verschiedenen Kostenartenplänen gelangen. Andererseits müssen auch Hochschulen ein gewisses Interesse daran haben, sich untereinander kostenmäßig vergleichen zu können. Dies kann aber im Detail nur dann gelingen, wenn gleiche Abgrenzungen gewählt wurden. Ein geeigneter Kompromiß zwischen Standardisierung und individueller Anpaßbarkeit könnte darin bestehen, einen hierarchischen Kostenartenplan aufzubauen und sich darauf zu einigen, die erste oder die ersten zwei Ebenen hochschulübergreifend zu verwenden, die weitere Untergliederung aber hochschulspezifisch vorzunehmen. Nur diese dürfte dann kurzfristig zur Disposition stehen, die einheitliche Struktur müßte zumindest mittelfristig konstant bleiben. Einen Vorschlag für einen derart „verbindlichen Kostenartenrahmenplan“ sollte man aber erst machen, nachdem weitere praktische Erfahrungen gesammelt worden sind.

Gruppe	Kostenart	Unterart
Personalkosten	Beamte	wissenschaftliche Beamte
		nichtwissenschaftliche Beamte
	Angestellte	wissenschaftliche Angestellte
		nichtwissenschaftliche Angestellte
	Arbeiter	
	Auszubildende	
	Hilfskräfte	wissenschaftliche H. für F&L
		studentische H. für F&L
		Tutoren

	sonstige Personalkosten	Lehraufträge
		Gastprofessuren
		Vorträge, Lehrgänge
		Prüfungsgelder
		Sonstiges
Bewirtschaftungs- kosten	Energie und Stoffversorgung	Wärme
		Strom
		Wasser
		Sonstiges
	Fremdreinigungskosten	Innenreinigung
		Außenreinigung
		Sonderreinigung
	Entsorgung	Müll
		Sondermüll
		Abwasser
	Grundbesitzabgaben	
	Bewachung	
	Wartung & Instandhaltung	kleine Unterhaltungsarbeiten
		Wartung Haustechnik
sonstige Bewirtschaftungskosten		
lfd. Sachkosten	Material i.w.S.	Geschäftsbedarf
		Material für Forschung und Lehre
		geringwertige Wirtschaftsgüter
		Werkstattmaterial
		Sonstiges
	Kommunikationskosten	Porto, Versand
		Fernmeldegebühren
		Nutzungsentgelte DV-Netze
		Sonstiges
	Literaturversorgung	Monographien, Einzelveröffentlichungen
		wiederkehrende Lieferungen
		Einband
		Datenbanken
		Restaurierung und Bestandserhaltung
		sonstige Literaturkosten
	Druckkosten	
	Kopierkosten	
	Reisekosten	Exkursionen
		wissenschaftlich bedingte Reisen
		administrativ bedingte Reisen
	Kosten d. Fahrzeughaltung	
	Miete für Geräte	wissenschaftliche Geräte und Ausstattung
		EDV-Geräte und Ausstattung
		Möbel und technische Büroausstattung
		Werkstattausrüstung
		Telekommunikationseinrichtungen
Fahrzeuge		
Sonstige		
Wartung und Reparatur von Geräten	wissenschaftliche Geräte und Ausstattung	
	EDV-Geräte und Ausstattung	

		Möbel und technische Büroausstattung
		Werkstattausrüstung
		Telekommunikationseinrichtungen
		Fahrzeuge
		Sonstige
	sonstige lfd. Sachkosten	Sachkosten Personal
		Beiträge an Organisationen
		(sonstige) Fremddienstleistungen
		Sonstiges
Abschreibungen	wissenschaftliche Geräte und Ausstattung	
	EDV-Geräte und Ausstattung	
	Möbel und technische Büroausstattung	
	Werkstattausrüstung	
	Telekommunikationseinrichtungen	
	Fahrzeuge	
	Sonstige	
(kalkulatorische) Mieten und Pachten		

Tabelle 1: Kostenartenrahmenplan

Weiter dürfte aus den Erläuterungen der vorhergehenden Abschnitte klar geworden sein, daß der Kostenartenplan dringend der Ergänzung durch eine Art „Abgrenzungsverzeichnis“ bedarf, das den Inhalt der einzelnen Kostenarten ausführlich und möglichst zweifelsfrei beschreibt. Nur mit einem solchen wäre es auch sinnvoll, hochschulübergreifende vergleichbare Kostenarten zu bilden.

4 Kostenstellenrechnung an der Hochschule

4.1 Überblick

Im Rahmen der Kostenrechnung müssen nicht nur die anfallenden Kosten nach ihrer Art erfaßt, sondern auch Verantwortungsbereichen zugeordnet werden. Nur so ist es möglich, Kostenbewußtsein und Kostenverantwortung zu schaffen. Für die Kostenstellenrechnung muß für jede Hochschule ein Kostenstellenplan erstellt werden, der i. w. die Organisationsstruktur widerspiegelt, so wie sie sich für die Kostenrechnung als bedeutsam erweist.

Bekanntlich bestehen jedoch gerade zwischen Universitäten beträchtliche strukturelle Unterschiede, die sich nicht nur im Kostenstellenplan widerspiegeln müssen, sondern für die gesamte Umsetzung der Kostenrechnung von Bedeutung sind. Kernpunkt dieser Unterschiede ist der Grad der Dezentralisierung der Hochschule, der die Anzahl der zu berücksichtigenden Organisationsebenen bestimmt, und damit verbunden die Verteilung von Aufgaben auf die einzelnen Ebenen. Symptomatisch sind etwa die Unterschiede bei der Gestaltung des Beschaffungswesens, der Bibliotheksstruktur und der Ausstattung der verschiedenen Hierarchieebenen mit Verwaltungskapazität. Weiter sind auch Größenunterschiede zwischen den einzelnen Einheiten auf gleicher Ebene zu betrachten, die es erforderlich machen können, scheinbar gleichrangige Einheiten unterschiedlich detailliert in Kostenstellen zu zerlegen.

4.2 Haushaltsbuchungsstellen und Kostenstellen

Sofern man - so wie hier vorgeschlagen - Kostenrechnung auf der Basis des vorhandenen kameralen Rechnungswesens betreibt, liegt es nahe, mit den Kostenstellen weitgehend die bereits vorhandenen Haushaltsstellen nachzubilden und diese gegebenenfalls zusammenzufassen, in Einzelfällen vielleicht auch aufzuteilen und um abstrakte Hilfskostenstellen zu Verrechnungszwecken zu erweitern, nicht aber einen vom Haushaltswesen völlig unabhängigen Kostenstellenplan zu entwickeln. Die Gründe hierfür sind folgende:

- Die Haushaltsstellen bilden die gesamte Struktur der Hochschule ab, und sie sind nach Kriterien der Mittelbewirtschaftung abgegrenzt. Da mit der Entscheidung über Ausgaben weitgehend auch eine Entscheidung über das Entstehen von Kosten getroffen wird, ist in den Haushaltsstellen jene Kostenverantwortlichkeit gegeben, die als Kriterium für die Kostenstellenbildung gilt. Inhaltlich ist daher eine umfassende Übereinstimmung gegeben.
- Weiter ist zu beachten, daß eine Orientierung an den Buchungen des kameralistischen Haushaltswesens ein Abweichen von den dort verwendeten Haushaltsbuchungsstellen praktisch nicht zuläßt. Der Versuch, eine gänzlich unabhängige Kostenstellenstruktur einzuführen, würde bedeuten, die Kostenrechnung nicht auf das bisherige Rechnungswesen aufzusetzen, sondern sie praktisch daneben zu ergänzen. Der damit verbundene Aufwand scheint im Rahmen der üblicherweise vorhandenen Mittel unvertretbar.

Zu entscheiden ist, bis auf welche hierarchische Ebene Kostenstellen unterschieden werden sollen. Mit der Verbindung von Mittelbewirtschaftung und Kostenrechnung nimmt man zunächst auch in Kauf, beide Rechnungen auf gleicher Ebene zu betreiben. Es kommt aber relativ häufig vor, daß die Mittelbewirtschaftung nur auf der Ebene z. B. relativ großer Institute oder Fachbereiche erfolgt, innerhalb derer die Mittelverfügung intern ausgehandelt wird. Will man in der Kostenrechnung dennoch Kosten bis auf z. B. einzelne Hochschullehrer getrennt nachweisen, so kommt man nicht umhin, einen gewissen Aufwand zu betreiben, indem man sich entweder entschließt, auch die Haushaltsrechnung auf einer tieferen Ebene zu betreiben, oder aber den Haushaltsbuchungen gegebenenfalls neben der Kostenart noch ein weiteres, haushaltstechnisch irrelevantes Merkmal mitzugeben, nämlich die Kostenstelle. Nach unseren Erfahrungen besteht großes Interesse, diese bis auf die kleinste, sinnvoll zu betrachtende Organisationsebene, nämlich den einzelnen Hochschullehrer zu differenzieren. Damit wird bei der Schaffung von Kostenbewußtsein an der Ebene angesetzt, die den größten Einfluß auf die Gestaltung der Kostenentstehung hat. Das heißt aber natürlich nicht, daß alle Kostenauswertungen bis auf die Ebene des einzelnen Professors heruntergebrochen werden müssen. Sofern z. B. ein Bezug zu Studierendenzahlen hergestellt werden soll oder in großem Umfang Umlagen durchgeführt werden, ist es vermutlich angemessener, nicht tiefer als bis auf Lehreinheitsebene zu rechnen.

Als grundsätzliches Problem ergibt sich weiter, daß die Darstellung der Organisationsstruktur im Haushaltssystem, so wie sie sich in der Institutionentabelle in HISMBBS findet, an vielen Hochschulen weder inhaltlich noch dv-mäßig notwendig mit derjenigen in anderen, kostenrechnungsrelevanten Basissystemen wie dem Inventarisierungs- oder Personalverwaltungssystem übereinstimmt. Bei der Zusammenführung dieser Daten müssen die Schlüssel aufeinander abgebildet werden. Dabei handelt es sich um eine sehr aufwendige und nichttriviale Arbeit, die unter Umständen auch nur auf einer höheren Aggregationsstufe gelingt. Dieser Aufwand zahlt sich aber auch ohne Kostenrechnung unmittelbar durch höhere Datenqualität in den Basissystemen aus. Inwiefern jedoch die Konstruktion eines „Generalschlüssels“ erfolversprechend ist, hängt wesentlich von den individuellen Voraussetzungen einer Hochschule ab.

Da einerseits auf die vorhandenen Strukturdarstellungen der operativen Systeme, insbesondere des HISMBS, zurückgegriffen werden muß, und andererseits sich schon die interne Abgleichung der Organisationsschlüssel innerhalb einer Hochschule als bedeutendes Problem herausstellt, haben wir auf die ursprünglich in Erwägung gezogene Konstruktion einer hochschulübergreifenden Kostenstellensystematik verzichtet. Eine solche Systematik hätte die Form eines universellen numerischen Schlüssels, der von den Hochschulen in Abhängigkeit von ihrer Struktur und der gewünschten Detailtiefe gefüllt werden könnte. Unser Eindruck ist, daß es bestenfalls realisierbar ist, für bestimmte Hochschulzweige, vornehmlich die Fachhochschulen, eines Bundeslandes eine einheitliche Kostenstellenstruktur zu entwickeln. Dadurch werden zwar Betriebsvergleiche erschwert, aber dies wird durch die größere Anpassungsfähigkeit an lokal existierende Systeme mehr als ausgeglichen. So wie aber bei den Kostenarten angeregt wurde, auf einer recht groben Ebene Einvernehmen zwischen den Hochschulen herzustellen, so spricht auch einiges dafür, wenn möglich eine Zusammenfassung von Kostenstellen zu den aus der Kapazitätsberechnung bekannten Lehreinheiten zu gewährleisten. Auf dieser Ebene läßt sich auch ohne eine ausgebaute Kostenträgerrechnung ein Bezug zu der wichtigen Leistungsgröße „Studierende“ herstellen.

4.3 Hilfs- und Hauptkostenstellen

Kostenstellen werden nach verschiedenen Aspekten weiter unterteilt. Insbesondere unterscheidet man nach der Beziehung zur eigentlichen betrieblichen Leistungserstellung **Hauptkostenstellen** und **Hilfskostenstellen**, die nur mittelbar an der „Endprodukterstellung“ beteiligt sind. Die Hilfskostenstellen lassen sich gegebenenfalls weiter in allgemeine Kostenstellen (erbringen Leistungen für praktisch die gesamte Hochschule, z. B. zentrale Verwaltung) und Nebenkostenstellen (erbringen Leistung nur für eine oder wenige Hauptkostenstellen, z. B. Fachbereichsverwaltungen) trennen. Unter mehr formalen, rechnerischen Aspekten unterscheidet man Endkostenstellen, die nicht umgelegt werden, und Vorkostenstellen, die auf die Endkostenstellen umgelegt werden (können). In der Regel werden die Hauptkostenstellen weitgehend mit den End-, die Hilfskostenstellen mit den Vorkostenstellen identisch sein. Die Hauptkostenstellen an den Hochschulen sind klar erkennbar die fachlichen Einrichtungen, unabhängig davon, auf welcher hierarchischen Ebene man sie untergliedert: In den Instituten, Abteilungen, Seminaren, Lehrstühlen etc. wird die primäre Leistung in Forschung und Lehre erbracht.

Die erwähnte Umlage von Vor- auf Endkostenstellen findet im Abrechnungsbogen statt, der hier in Anlehnung an den Betriebsabrechnungsbogen (BAB) der Industrie **Hochschulabrechnungsbogen** (HAB) genannt werden soll. Ein HAB ist zunächst nichts anderes als eine Übersicht über die gesamten¹⁹ Kosten, die an der Hochschule angefallen sind, gegliedert nach Kostenarten (in der Horizontalen) und Kostenstellen (in der Vertikalen). Schon in dieser Form ist er ein wesentliches Darstellungsinstrument für die Kostenrechnung. Soll für bestimmte Zwecke mit Vollkosten gearbeitet werden, so müssen regelmäßig die Kosten der zentralen Einrichtungen und der zentralen Verwaltung, d.h. der Vorkostenstellen, auf die fachlichen Einheiten verteilt werden, um auszudrücken, daß die fachlichen Einheiten zur Erfüllung ihrer Aufgaben auf die Inanspruchnahme der Dienste der zentralen Einrichtungen u. ä. angewiesen sind. Dies geschieht derart, daß der HAB um zusätzliche Zeilen ergänzt wird, in denen die Kosten der umzulegenden Stellen anhand geeigneter Verteilungsschlüssel, auf die im folgenden Abschnitt 4.4 eingegangen wird, auf die Spalten der Endkostenstellen verteilt werden. Am Ende dieses Prozesses verbleiben keinerlei Kosten bei den Vorkostenstellen, und die Spaltensummen bei den Endkostenstellen setzen sich aus zwei Un-

¹⁹ Wie im folgenden Kapitel dargestellt wird, ist unsere Stellung zur Kostenträgerrechnung nicht ausgeprägt euphorisch. Wenn man jedoch Einzelkosten Kostenträgern zurechnet, so müssen diese nicht mehr im HAB auftauchen.

tersummen zusammen: den dort tatsächlich primär aufgelaufenen Kosten und den von anderen Kostenstellen angelasteten Kosten. Diese Zahlen können dann Ausgangspunkt für weitere Auswertungsrechnungen sein.

4.4 Schlüsselgrößen

Ob und in welchem Umfang Kostenstellenumlagen durchgeführt werden, hängt offenbar vom Rechnungszweck ab. Für die operative Entscheidungsunterstützung liefern Umlagen gewöhnlich keine zusätzliche Information und können im Extremfall sogar die relevanten Kosten verschleiern. Hierzu ist aber anzumerken, daß man keineswegs gezwungen ist, indirekt durch Umlage auf eine Kostenstelle gelangte Kosten untrennbar mit den dort direkt verursachten Kosten vermischt auszuweisen. Insofern spricht das angeführte Argument nicht pauschal gegen Kostenverrechnungen, sondern gegen die undifferenzierte Verwendung ihrer Ergebnisse. Für andere Zwecke dagegen liefern Umlagen wichtige Information, etwa für den Vergleich von Einrichtungen an verschiedenen Hochschulen, bei denen die Aufgabenteilung mit zentralen Einrichtungen unterschiedlich gestaltet ist. Dabei ist klar, daß eine Verrechnung von Kosten zwischen Kostenstellen soweit möglich tatsächliche Leistungsbeziehungen zwischen den Kostenstellen abbilden sollen. Wo entsprechende Aufschreibungssysteme nicht existieren, müssen Umlageschlüssel gefunden werden, die möglichst stark mit der Inanspruchnahme einer Kostenstelle durch andere Kostenstellen korreliert. Auch solche sind aber nicht überall leicht verfügbar, und ihre Auswahl hängt stark von lokalen Spezifika ab. Deshalb soll es an dieser Stelle genügen anzudeuten, welche Kosten mit Hilfe von Umlageschlüsseln aufgeteilt werden und wie solche Schlüssel komponiert sein könnten.

Auf Hilfskostenstellen, deren Kosten gegebenenfalls per Umlage verteilt werden sollten, fallen an:

- **Bewirtschaftungskosten:** Diese werden i. d. R. nur zentral erfaßt; auf dezentraler Ebene wie einzelnen Gebäuden oder Instituten fehlen z. B. Zähler zur Ermittlung von Strom-, Gas- und Wasserverbrauch. In den bei der fachlichen Leistungserstellung anfallenden Güterverzehr gehen die Bewirtschaftungskosten mit ein. Ihre Nichterfassung auf der Hauptkostenstelle hat insofern keine inhaltlichen, sondern lediglich technisch-organisatorische Gründe. Diese Kosten dürfen u. E. nicht vernachlässigt werden, da sie fachspezifisch in sehr unterschiedlicher Höhe anfallen. Eine Umlage anhand eines Verrechnungsschlüssels erscheint daher sinnvoll, langfristig dagegen ist eine genauere Erfassung von Verbräuchen auf Hauptkostenstellen zu empfehlen. Als Schlüssel bieten sich z. B. gewichtete Flächen, eventuell in Kombination mit Beschäftigtenzahlen an.
- **Kosten der zentralen Verwaltung:** Diese Kosten liegen auf allgemeinen Hilfskostenstellen und müssen nicht zwingend auf Hauptkostenstellen umgelegt werden, da sie nur sehr mittelbar mit der dortigen Leistungserstellung zu tun haben. Die Dienstleistung der Verwaltung kann in der Kostenrechnung als eigenständige Leistung bewertet werden, sodaß ein unmittelbarer Bezug zu den dort entstehenden Kosten gegeben ist. Sollen die Kosten der Verwaltung dennoch umgelegt werden, so ist es ratsam, die Verteilung der Kosten der verschiedenen Dezernate nach verschiedenen Schlüsseln vorzunehmen. Der Grad an Detaillierung kann dabei in gewissen Grenzen frei gewählt werden: Die Kosten des Personaldezernates könnten z. B. einfach nach Stellen im Stellenplan oder realistischer nach der Anzahl an Beschäftigungsverhältnissen oder nach der im Zusammenhang mit Verträgen notwendigen Verwaltungsleistung (Vertragsänderungen etc.) verteilt werden.
- **Kosten der Fachbereichs- bzw. Fakultätsverwaltung:** Zu diskutieren ist, ob diese Kosten wie die der allgemeinen Verwaltung behandelt werden sollen oder ob eine Umlage auf Hauptkostenstellen (Institute, Professuren...) stattfinden soll. Im letzteren Fall würde sich vermutlich

ein einfacher Schlüssel anbieten, also z. B. eine proportionale Verteilung auf die Lehrstühle eines Fachbereichs.

- **Kosten zentraler Einrichtungen:** Diese erfüllen z. T. unmittelbar Dienstleistungsaufgaben für Lehre und Forschung und sind für die entsprechenden Leistungsprozesse konstitutiv. Beispiele für solche zentralen Einrichtungen geben u. a. die Bibliotheken und die Rechenzentren. Die Kosten solcher Einrichtungen werden zunächst auf eigenen Kostenstellen geführt, so daß eine sachgerechte Umlage angeraten scheint. Es gibt aber auch zentrale Einrichtungen, die mehr allgemeine Aufgaben zur Ausbildung einer förderlichen Infrastruktur haben, als daß sie unmittelbar ersichtliche Funktion beim Leistungserstellungsprozeß haben. Dies gilt etwa für die zentrale Studienberatung und in zunehmendem Maße für die Hochschulrechenzentren. Die Kosten solcher Einrichtungen sollten im Rahmen einer Kostenrechnung nicht unbedingt umgelegt werden. Das Konstruieren geeigneter Schlüssel wird sich unterschiedlich schwierig gestalten: Während man für die Studienberatung kaum einen anderen Schlüssel als die Anzahl Studierender suchen wird, muß für das Hochschulrechenzentrum mit ausführlichen Absprachen gerechnet werden.

An dieser Stelle ist auch zu erwähnen, daß viele Hochschulen zentrale Einrichtungen bewirtschaften, die auch Kunden außerhalb der Hochschule bedienen, etwa Bibliotheken, Rechenzentren, Museen und dergleichen. Die Berücksichtigung dieser Kosten in der Hochschulkostenrechnung ist unvermeidlich, es gibt aber keinen Grund, sie per Umlage den fachlichen Einrichtungen anzulasten. In diesem Fall muß ein Vorwegabzug für die geschätzte externe Inanspruchnahme vorgenommen werden.

Die für Umlagezwecke genutzten Verrechnungsschlüssel sollten die tatsächliche Nutzung durch diejenigen Einheiten, denen Kosten anteilig angelastet werden, widerspiegeln. Dies gelingt z. B. für die zentrale Hochschulbibliothek, wenn diese über einen Nachweis darüber verfügt, für welche Fächer spezifische Monographien und Zeitschriften in einer Abrechnungsperiode neu beschafft worden sind. Immer dann, wenn die Instrumente für eine präzise Verrechnung fehlen, eine Umlage aus sachlichen Gründen aber geboten scheint, müssen geeignete Umlageschlüssel konsentiv gemacht werden. In solchen Fällen kann auch auf Erfahrungen aus den von HIS durchgeführten Ausstattungsvergleichsprojekten zurückgegriffen werden.

5 Kostenauswertung und Kostenträgerrechnung an der Hochschule

5.1 Kennzahlenrechnung und Kostenträgerrechnung

Bei der Beurteilung der Kostenträgerrechnung ist zu bedenken, daß die Hochschulen bisher über keinerlei Kostenrechnungssystem verfügen und daher die Einführung von Kostenstellen- und Kostenartenrechnung u. E. ein hinreichend komplexes Problem darstellt. Auch inhaltlich sprechen einige Gründe dafür, der Trägerrechnung geringere Priorität beizumessen: Ihre Aufgabe besteht üblicherweise u. a. darin, Hilfestellungen für die Preiskalkulation und -kontrolle zu geben. Sie zielt darauf ab, die Kosten der einzelnen betrieblichen Leistungen - der Kostenträger - zu ermitteln. Absatzwirtschaftliche Entscheidungen und damit die Notwendigkeit der Ermittlung von Selbstkostenpreisen als primäres Anliegen der Kostenträgerrechnung entfallen aber an Hochschulen. Gegen eine Kostenträgerrechnung als zentralem Systembestandteil der Kostenrechnung an Hochschulen spricht dabei prinzipiell, daß - wie bereits ausgeführt - sich die aus dem Produktionsprozeß hervorgehenden Leistungen nicht in Form materieller Güter darstellen und daher nicht leicht erfaßbar sind. Eine Outputmessung in Form physischer Bestandsmessung ist an Hochschulen praktisch nicht möglich. Eindeutige, für jeden objektiv erkennbare Kostenträger gibt es deshalb

nicht. Soweit die Outputeinheiten einer Hochschule objektiv erfaßbar sind, ist ihre Qualität sehr inhomogen; einer Kostenträgerbetrachtung von Studierenden muß z. B. die Annahme zugrunde liegen, ein Absolvent eines bestimmten Studiengangs sei eine zeitlich und räumlich konstante Leistungsgröße. Das mangelnde Zutreffen dieser Unterstellung tritt noch deutlich stärker bei den möglichen Forschungskostenträgern zutage.

Arbeitet man dennoch mit Kostenträgern, so muß man akzeptieren, daß das Verursachungsprinzip „Kostenträger verursachen Kosten“ an Hochschulen nicht im gleichen Maße greift wie in der Industrie. Keiner der möglichen Kostenträger führt zu Kostenträgereinzelkostenanteilen an den Gesamtkosten von über ca. 10%, da allein schon fraglich ist, wie der Personalkostenblock (ca. zwei Drittel der Gesamtkosten) ohne ein Zeitaufschreibungssystem unmittelbar auf Kostenträger verteilt werden kann. Der mögliche Genauigkeitsgewinn einer detaillierten Kostenträgerrechnung im Vergleich zu einer einfachen Kennzahlenberechnung erscheint daher gering und dem erforderlichen Aufwand unangemessen. Plant man eine Umlage der Gemeinkosten, dann kann sich die exakte Zuordnung der Einzelkosten sogar als Nachteil erweisen, nämlich dann, wenn innerhalb einer Kostenart aus systematischen Gründen die Verteilung der als Einzelkosten erfaßbaren Buchungen stark von der der als unechte Gemeinkosten zu erfassenden Buchungen abweicht. In diesem Fall kann die Einzelerfassung eines Kostenanteils das Auffinden geeigneter Schlüssel für den Rest erschweren.²⁰

Unberührt von dieser negativen Einschätzung bleibt die mit der Kostenträgerrechnung jedoch nicht zu verwechselnde Aufbereitung der Kostendaten im Sinne einer Kostenauswertung bzw. Kennzahlenberechnung. Um die Kosten und damit mittelbar die Wirtschaftlichkeit sachgerecht beurteilen und Schlußfolgerungen für die Planung und Steuerung des Geschehens an Hochschulen ziehen zu können, ist es sinnvoll und notwendig, die angefallenen Kosten zu spezifischen Einflußgrößen in Beziehung zu setzen. Zwar wird man im Rahmen solcher Kostenanalysen auch die häufig als „Kostenträger“ verwendeten Größen wie zum Beispiel Lehrveranstaltungen, Forschungsprojekte oder Studiengänge mit Gewinn als Kostenbezugsgrößen heranziehen, doch handelt es sich bei dieser Kennzahlenbildung weder dem Vorgehen noch dem Erkenntnisinteresse nach um Kostenträgerrechnungen im Sinne industrieller Kalkulation.²¹

Unseres Erachtens könnten bei gegebenem Einführungsaufwand mit der methodisch „ungenaueren“ Kennzahlenrechnung sogar bessere Ergebnisse erzielt werden als mit der „genaueren“ Kostenträgerrechnung auf Einzelkostenbasis, da man die eingesparte Zeit besser verwenden kann, um z. B. die Aufteilung der Personalkosten auf die großen Verwendungsbereiche „Forschung“, „Lehre“ und „Verwaltung“ mittels Koeffizienten methodisch abzusichern. Die Personalkosten stellen den größten Kostenblock dar und begrenzen die Genauigkeit, die durch eine detaillierte Verbuchung der Sachkosten auf Kostenträger erzielbar ist.

Prinzipiell bleibt jedoch anzumerken, daß die Forderung nach einer Kostenträgerrechnung systemkonform ist und u. U. interessante Erkenntnisse verspricht. Wir sind der Meinung, daß diese Frage neu beurteilt werden sollte, sobald weitergehende Erfahrungen mit den grundlegenden Bestandteilen der Kostenarten- und -stellenrechnung gewonnen wurden.

²⁰ Folgendes Beispiel soll diesen Sachverhalt erläutern: Einige Kostenstellen können ihre Kopien exakt der Lehre in einzelnen Studiengängen zurechnen, andere aus organisatorischen Gründen nicht. Durch die Trennung der exakt zuordnungsfähigen Teile vom Rest wird dieser eine „ungleichmäßige“ Struktur im Hinblick auf die Studiengänge bekommen, da diejenigen Institute, die einen exakten Verbrauchsnachweis erbringen können, bestimmte Studiengänge schwerpunktmäßig, aber nicht ausschließlich versorgen. Dadurch ist für den Rest keines der einfachen Schlüsselkriterien (z. B. Studierende) mehr verwendbar.

²¹ Vgl. hierzu und i. f. Siewert, 1976

5.2 Kosten der Lehre, Forschung und Verwaltung

Die Aufteilung der Kosten nach den beiden primären Hochschulaufgaben, nämlich Lehre und Forschung, ist ein wesentlicher Informationswunsch vor allem an Universitäten. Im Prinzip handelt es sich um eine typische Aufgabe für die Kostenträgerrechnung. Solange es aber um derart grobe Kostenträger handelt, stellt nach unseren bisherigen Erfahrungen und in Anbetracht der Ausführungen in Abschnitt 5.1 eine Auswertung anhand von Koeffizienten zur Aufteilung der Kosten einen guten Kompromiß zwischen Aufwand und Aussagekraft des Ergebnisses dar. Angesichts des hohen Anteils an Gemeinkosten und insbesondere der Ungenauigkeit, die der Zurechnung der Personalkosten auf Kostenträger - selbst solch umfassenden wie Lehre, Forschung und Verwaltung - notwendig anhaftet, erscheint es wenig sinnvoll, die Masse der laufenden Sachausgaben anhand der einzelnen Buchung verursachungsgemäß aufteilen zu wollen. Wir schlagen daher vor, Forschungs-, Lehr- und Verwaltungskoeffizienten (FLV-Koeffizienten) - getrennt nach Kostenstellen und Kostenarten - zu ermitteln. Dadurch wird approximativ eine verursachungsgerechte Aufteilung erreicht und gleichzeitig in technischer Hinsicht die Arbeit an den Koeffizienten von der an der Kostenarten- und -stellenrechnung entkoppelt.

Zur Ermittlung von FLV-Koeffizienten für die Personalkosten an den Universitäten bieten sich grundsätzlich normative oder empirische Verfahren an. Während normative Ansätze von dienstrechtlichen Sollvorstellungen ausgehen, kann als empirisches Verfahren eine Zeitbudgeterhebung in Form einer Selbstaufschreibung von Tätigkeiten nach der Tagebuchmethode infrage kommen. Letzteres erscheint als generalisiertes Verfahren zu aufwendig und zu anfällig für Störeffekte durch die nicht auszuschließende Orientierung an den Erwartungen Dritter. Ein Verfahren mit rein normativen Vorgaben erscheint auch nicht sinnvoll, da die Ergebnisse zu wenig über die spezifischen Verhältnisse aussagen. Wir prüfen daher einen Ansatz, der sich an einem von verschiedenen Institutionen erarbeiteten und z. B. von der KMK veröffentlichten Vorschlag zur Berechnung von Forschungskoeffizienten orientiert, der ursprünglich zur Datengewinnung für die internationale Forschungsstatistik gedacht war.²²

Etwas vereinfacht dargestellt berechnen sich nach diesem Vorschlag Forschungs-, Lehr- und Verwaltungskoeffizienten als Anteile an der insgesamt zur Verfügung stehenden Arbeitszeit des wissenschaftlichen Personals. Dabei wird das wissenschaftliche Personal i. w. anhand des Dienstverhältnisses und der Besoldung in verschiedene Stellenkategorien (i) eingeteilt, um die vorgesehenen Deputate zuzuordnen, aber auch um verschiedene Annahmen über den Anteil an Verwaltungstätigkeit treffen zu können:

$$F = 1 - \frac{KZ + PZ + \sum_i LZ_i + \sum_i OZ_i}{\sum_i GZ_i} = 1 - L - V \quad ; \quad L = \frac{KZ + PZ + \sum_i LZ_i}{\sum_i GZ_i} \quad ; \quad V = \frac{\sum_i OZ_i}{\sum_i GZ_i}$$

Alle Variablen - mit Ausnahme der offensichtlich mittelfristig konstanten Parameter - beziehen sich auf ein bestimmtes Jahr und eine bestimmte Fächergruppe oder ein bestimmtes Fach. Die entsprechenden Indizes sind deswegen der Übersichtlichkeit halber weggelassen.

F = Forschungskoeffizient

L = Lehrkoeffizient

V = Verwaltungskoeffizient

²² Vgl. Beschluß der KMK vom 22.03.1990 zur „Berechnung von Forschungs- und Entwicklungskoeffizienten im Hochschulbereich“. Entsprechende Koeffizienten für den gesamten Hochschulsektor in Deutschland werden vom Statistischen Bundesamt in der Fachserie 11, Reihe 4.3 „Hochschulstatistische Kennzahlen“ veröffentlicht.

$$KZ = \text{Korrekturzeit} \quad KZ = K \cdot (S_{WS} + S_{SS})$$

K = Korrekturzeit pro Student und Semester, S = Anzahl Studenten

$$PZ = \text{Prüfungszeit} \quad PZ = P \cdot E_{WS+SS}$$

P = Prüfzeit pro Examen, E = Anzahl Examina

$$LZ = \text{Lehrzeit} \quad LZ_i = D_i \cdot L_{(i)} \cdot V \cdot p_i$$

D = Deputat in Stunden für die Personalkategorie i

L = Realzeitfaktor für Vor- und Nachbereitung je Deputatsstunde, evtl. variierend für die Kategorie i,

V = Vorlesungswochen pro Jahr

p = Anzahl Mitarbeiter in der Kategorie i

$$OZ = \text{Overheadzeit (Verwaltungszeit)} \quad OZ_i = O_i \cdot GZ_i$$

O = Overheadfaktor (Anteil der Verwaltungstätigkeit an der Gesamtarbeitszeit) in der Kategorie i

$$GZ = \text{Gesamtarbeitszeit} \quad GZ_i = G_i \cdot W \cdot p_i$$

G = Wochenarbeitszeit (tariflich/real) in der Kategorie i

W = Arbeitswochen pro Jahr

Dieses Berechnungsmodell enthält empirische und normative Elemente. Der Lehrkoeffizient setzt sich im Zähler zusammen aus Korrektur-, Prüfungs- und Lehrzeit. In die Korrekturzeit (KZ) geht als normatives Element die Annahme ein, daß im Durchschnitt je Studierenden ein Korrekturaufwand von einer Stunde je Semester entsteht (K=1). Als empirisch zu ermittelnde Größe geht die Zahl der Studierenden in die Berechnung ein. Ähnlich schätzt man die Zeit, die für Prüfungen aufzuwenden ist (PZ), wobei ein durchschnittlicher Zeitaufwand von zwanzig Stunden je Abschlußprüfung²³ (P=20) angenommen und die Zahl der Abschlußprüfungen pro Jahr aus der Prüfungsstatistik zu entnehmen ist. Der Zeitaufwand für die Lehrveranstaltungen (LZ) läßt sich überschlägig bestimmen: die Deputate für die einzelnen Personalkategorien sind bekannt und lassen sich mit der Zahl der wissenschaftlichen Mitarbeiter je Stellenkategorie und fachlicher Einheit multiplizieren, wobei eventuelle Deputatsminderungen berücksichtigt werden könnten. Das Ergebnis dieser Rechnung ist mit einem Realzeitfaktor für Vor- und Nachbereitung - laut KMK-Vorschlag vier Stunden je Deputatsstunde (L=4) - und der Zahl der Vorlesungswochen pro Jahr zu multiplizieren. In die Berechnung des Lehraufwands geht insofern als gesetzte Größe nur der Realzeitfaktor ein.

Etwas problematisch ist die Parameterwahl im KMK-Vorschlag in bezug auf die Arbeitszeit des wissenschaftlichen Personals, die sich strikt an der Arbeitszeit des öffentlichen Dienstes orientiert. Der Lehrkoeffizient, der die Korrektur-, Prüfungs- und Lehrzeit ins Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit setzt, ist umso stärker verzerrt, je weiter die tatsächlichen Gesamtarbeitszeiten von den tariflichen Arbeitszeiten abweichen. Der verfälschende Effekt ist aufgrund empirischer Forschungsergebnisse und allgemeiner Einschätzung so hoch, daß für die Kostenrechnung mit realistischeren, d. h. empirisch gewonnenen Arbeitszeiten gerechnet werden sollte. Die aktuellen Ergebnisse einer Untersuchung der Gesamthochschule Kassel, in der bundesweit repräsentative Daten zur Gesamt-

²³ Zwischenprüfungen gehen bisher nicht in diese Berechnung ein.

arbeitszeit von Hochschullehrern und wissenschaftlichen Mitarbeitern erhoben worden sind, können zu diesem Zweck herangezogen werden.²⁴

Der Verwaltungsaufwand wird durch den Verwaltungskoeffizienten²⁵ bestimmt, der das Verhältnis der Overheadzeit zur Gesamtarbeitszeit abbildet. Die Overheadzeit (OZ) errechnet sich aus dem Produkt von Jahresarbeitszeit und Overheadfaktor, für den je nach Stellenkategorie Annahmen von 10% bis 20% getroffen werden. Der zu errechnende Forschungskoeffizient bildet die Differenz der Summe der Lehr- und Verwaltungskoeffizienten zu Eins.

Die Vorzüge dieses Ansatzes bestehen in dem relativ geringen Erhebungs- und Berechnungsaufwand und in der leichten Nachvollziehbarkeit. Ein gewisser Nachteil mag darin gesehen werden, daß die zugrunde liegenden Annahmen aus fachspezifischer Sicht aus unterschiedlichsten Gründen angreifbar sind und daß der Ansatz durch seine normativen Elemente nur beschränkt anpassungsfähig an spezifische Verhältnisse vor Ort ist. Dies wiegt um so schwerer, je kleiner der Bereich ist, für den ein Forschungskoeffizient ermittelt werden soll. Zur Erhöhung der Plausibilität und Akzeptanz der auf dieser Basis berechneten FLV-Koeffizienten ist vermutlich angeraten, innerhalb der Hochschule Einschätzungen zur Realitätsnähe einzelner Annahmen, z. B. zum Overheadfaktor oder zur durchschnittlichen Korrekturzeit, zu erfragen.

Die bisherige Darstellung beschränkte sich auf die Ermittlung der FLV-Koeffizienten für die Arbeitszeit des wissenschaftlichen Personals und damit die zugehörigen Personalkosten. Bei den Sachkosten muß die Wahl der Vorgehensweise in starker Abhängigkeit vom Kostenarten- und -stellenplan erfolgen. Bestimmte Kostenarten werden eindeutig der Lehre, der Forschung oder der Verwaltung zuzuordnen sein. So lassen sich z. B. Sachkosten für Exkursionen ausschließlich der Lehre anlasten. Dennoch gibt es viele Kostenarten im Sachmittelbereich, die mehrdeutig zugeordnet werden müssen. Fehlen präzise Informationen über den anteiligen Güterverzehr in Lehre, Forschung und Verwaltung, muß sich eine Aufteilung orientieren

- an den FLV-Koeffizienten bei den Personalkosten,
- an der Aufteilung der Flächen für Lehr-, Forschungs- und Verwaltungszwecke oder
- an anerkannten Schätzungen.

Dies muß im Einzelfall entschieden werden. Für die Abschreibungen schließlich kommt neben der pauschalen auch eine Einzelaufteilung der abzuschreibenden Geräte in Frage. Zumindest für Großgeräte in den Experimentalwissenschaften wird man mittelfristig die Verwendung für Forschung und Lehre einzeln erfragen müssen.

Auch einzelne Kostenstellen lassen sich eindeutig den Leistungserstellungsprozessen in Forschung, Lehre und Verwaltung zuordnen. Beispielhaft seien hier die zentrale Verwaltung, die Studienberatung oder spezielle Forschungseinrichtungen genannt. Für die Mehrzahl der Kostenstellen gilt allerdings, daß - je nach Kostenart - eine Verteilung der Kosten auf die Funktionen Lehre, Forschung und Verwaltung plausibel ermittelt und konsentiv gemacht werden muß. Insgesamt wird auf diese Weise eine Aufteilung der Sachausgaben erreicht, die den durch die Unschärfe der Personalkostenaufteilung vorgegebenen Genauigkeitsgrenzen mehr als genügt. Die in Abbildung 3 angegebene Matrix stellt das angestrebte Zuordnungsschema der Kostenarten und Kostenstellen zu Leistungsbereichen anschaulich dar.

²⁴ Vgl. Teichler, 1995. Wir danken Herrn Prof. Teichler und Herrn Dr. Enders für bereitwillig gewährte Unterstützung

²⁵ Da dieser für die verschiedenen Personalkategorien normativ vorgegeben wird, ist den resultierenden Verwaltungskoeffizienten für ein bestimmtes Fach keine große Aussagekraft beizumessen. Auch inhaltlich können Bedenken gegen die scheinbare „Gleichstellung“ von Verwaltung mit Forschung und Lehre geltend gemacht werden.

<div>Kosten- stellen</div> <div>Kosten- arten</div>	KoSt 1	KoSt 2	KoSt 3	KoSt 4
KoA 1		F		
KoA 2		F L		
KoA 3	V		F L V	
KoA 4	F L	F L	F L	F L
KoA 5		F L	F L V	L

Abbildung 3: Skizze zur Abhängigkeit der Forschungskoeffizienten von Kostenarten und -stellen

Dabei wird man natürlich nicht jede einzelne Kombination von Kostenstelle und Kostenart mit eigens ermittelten Koeffizienten belegen, sondern für Gruppen von Kostenstellen - z. B. einen Fachbereich - und Kostenarten - z. B. Personalkosten wissenschaftliches Personal - einheitliche Werte ansetzen. Stichprobenartig sollte später die Validität dieser Aufteilung an ausgewählten fachlichen Einheiten in Diskussion mit den Fachvertretern überprüft und ggf. eine beschränkte Zeitbudgeterhebung in Erwägung gezogen werden.

6 Umsetzung der Hochschulkostenrechnung

In den vorangegangenen Kapiteln ist einiges über Gestaltungsmöglichkeiten einer Kostenrechnung, aber wenig zur praktischen Umsetzung gesagt worden. Dem soll in diesem Kapitel zumindest teilweise abgeholfen werden. Die folgenden Ausführungen sind allerdings unter dem Vorbehalt nur teilweise erfolgter praktischer Erprobung zu verstehen.

6.1 Organisatorische Gestaltungsmöglichkeiten der Kostenerfassung

Die sich aus den oben angestellten Überlegungen ergebenden wesentlichen Rahmenbedingungen für die Hochschulkostenrechnung sollen noch einmal schlagwortartig zusammengefaßt werden: Die Kostenartenrechnung als Basis der gesamten Kostenrechnungsaktivitäten wird auf dem Haushaltswesen der Hochschulen aufgebaut. Zu diesem Zweck sollen Informationen über die ausgleichenden Kosten aus dem laufenden Haushaltsvollzug gewonnen und um die auf der Basis von tatsächlichen Beschäftigungen und Durchschnittsgehältern kalkulierten Personalkosten sowie die Abschreibungen und kalkulatorischen Mieten ergänzt werden. Zur Vereinfachung der Erfassung

der ausgabengleichen Kosten kann bei diesen zunächst teilweise auf exakte zeitliche Abgrenzungen verzichtet werden. Dabei entsteht durch das (begrenzte) Abweichen von den vorhandenen kameralistischen Strukturen ein zusätzlicher, über den Haushaltsvollzug hinausgehender Informationsbedarf.

Die Kostenartenerfassung kann prinzipiell einfach dadurch geschehen, daß bei jeder Haushaltsbuchung zusätzlich zum Buchungssatz eine Kostenart²⁶ eingegeben wird. Die technischen Möglichkeiten hierzu sind in HISMBS grundsätzlich gegeben. Entschieden werden muß nun, wie die Buchung um diese Angabe ergänzt werden soll. Im Prinzip besteht die Möglichkeit, diese Angabe manuell oder automatisch dem Buchungssatz hinzuzufügen.

Die **manuelle Eingabe der Kostenart** bei der ohnehin manuellen Buchungssatzeingabe verursacht zusätzliche Erfassungsarbeit im Haushaltsdezernat der zentralen Verwaltung. Diese mechanische Mehrarbeit ist zwar nicht unerheblich, stellt aber vermutlich kein Problem dar. Es ist jedoch fraglich, ob von den mit der Buchungseingabe betrauten Mitarbeitern die eigenständige Ermittlung der Kostenart verlangt werden kann. Dies wird an großen Hochschulen mangels Zeit und sachlicher Kenntnis regelmäßig nicht der Fall sein, könnte aber im Einzelfall an kleinen, einfach strukturierten Hochschulen in Frage kommen. Die möglichen Alternativen sind in den Abschnitten 6.1.1 und 6.1.2 erläutert. Die folgenden Abschnitte behandeln dann knapp die automatische Kostenartenzuordnung, mögliche Mischverfahren und spezielle Probleme.

6.1.1 Dezentrale Ermittlung der Kosteninformation

Die Angabe der Kostenart kann dezentral bei demjenigen erfolgen, der den der Buchung zugrundeliegenden Vorgang verursacht. I. f. wird vom „Verursacher“ gesprochen. Typische Verursacher sind die einzelnen Lehrstühle, Institute oder Einheiten der zentralen Verwaltung, insbesondere auch die zentrale Betriebstechnik. Prinzipieller Vorteil dieses Vorgehens ist, daß einerseits beim Verursacher der sachliche Informationsstand über die Ausgabe am besten ist, andererseits die zusätzliche Arbeit auf viele Schultern verteilt wird. Bei sorgfältiger Durchführung bietet dieser Ansatz großes Potential hinsichtlich der Verlässlichkeit der Kostenrechnungsergebnisse. Er ist aber inhaltlich anspruchsvoll und organisatorisch ehrgeizig, wenn man sich die Dimension vor Augen führt, mit der Hochschulmitglieder außerhalb der zentralen Verwaltung in die Kostenrechnung einbezogen werden. Es ist eine starke Abhängigkeit von der Kooperationsbereitschaft in den fachlichen Einheiten und in verschiedenen Bereichen der zentralen Verwaltung gegeben. Hier stehen große Chancen entsprechenden Risiken gegenüber: Allein durch die Einbeziehung der Fachbereiche bzw. Institute kann einerseits ein wesentlicher Effekt zur Schaffung von Kostenbewußtsein erreicht werden, noch bevor überhaupt Rechnungsergebnisse zur Verfügung stehen, und insgesamt ist eine hohe Verlässlichkeit der Rechnung erreichbar. Andererseits muß die Einführung sorgfältiger vorbereitet werden, und man gibt den fachlichen Einheiten eine Verweigerungshandhabung, wenn der Eindruck nicht vermieden werden kann, daß es sich bei der Kostenrechnung um eine unnütze Modeerscheinung, oder schlimmer noch, um eine reine Kontrollmaßnahme handele.

Bei der praktischen Umsetzung müssen (mindestens) zwei Varianten unterschieden werden, je nachdem, ob die Kontierung gewöhnlicher Geschäftsfälle, also die Festlegung der zur haushaltsmäßigen Verbuchung notwendigen Angaben (Kapitel, Titel, Untertitel, Institutsnummer, u. ä.),

²⁶ Da die Angabe zu einer Ausgabenbuchung verlangt wird, kann eine „echte“ Kostenart nur zu jenen Buchungen angegeben werden, die kostengleiche Ausgaben betreffen. Für alle anderen ist auf die Angabe entweder zu verzichten oder besser eine geeignete Ausgabenart anzugeben. Vgl. auch Abschnitt 6.1.5.

ausschließlich durch das Haushaltsdezernat oder auch gewöhnlich durch dezentrale Einheiten erfolgt.

Im zweiten Fall wird ein typischer Beschaffungsvorgang normalerweise dazu führen, daß die bestellten Waren an die anfordernde Einrichtung geliefert werden, unabhängig davon, ob diese vorher einen Beschaffungsantrag an die zentrale Verwaltung gerichtet hat oder ob der Betrag und die Gepflogenheiten an der Hochschule eine freihändige Beschaffung erlauben. Die Mitarbeiter der Einrichtung prüfen die Lieferung und die Rechnung auf Übereinstimmung und versehen den Beleg - direkt auf der Rechnung oder auf einem Buchungsbegleitblatt - mit den Kontierungsangaben. Diese Kontierung begleitet praktisch alle Vorgänge, die in der Haushaltsabteilung zur Buchung anstehen (z. B. auch die Inventarisierung). Für die Kostenrechnung muß diese um mindestens ein Feld für die Angabe einer Kostenart und optionale Felder für die Aufteilung des Rechnungsbetrages auf mehrere Kostenarten ergänzt werden. Die kontierenden Einheiten müssen nun verpflichtet werden, dieses Feld auszufüllen, mit der Konsequenz, im äußersten Falle auch Rechnungen zurückzuweisen, bei denen diese Angabe fehlt. Dies birgt in der Praxis neben der wesentlichen Gefahr des Versäumens von Zahlungsfristen und damit verbundenem potentiell Verlust von Skonti ein erhebliches Konfliktpotential und erfordert daher große Sorgfalt bei Vorbereitung und organisatorischer Umsetzung. Es ist z. B. dringend angeraten, den Kostenartenplan im Hinblick auf Unmißverständlichkeit zu formulieren und neben weiterem Informationsmaterial ein ausführliches Zuordnungsverzeichnis von gängigen Ausgaben/Geschäftsvorfällen zu Kostenarten zu erstellen, um den Verursachern die Arbeit und damit die Akzeptanz des Verfahrens zu erleichtern.

Gleiches gilt im Prinzip bei komplett zentraler Beschaffung, bei der auch die Kontierung zentral vorgenommen wird. In diesem Fall sind die kostenrelevanten Angaben bereits auf dem Beschaffungsantrag abzufragen.

Der bei diesem Ansatz entstehende Zusatzaufwand ist zwar nicht völlig unerheblich, aber doch durchaus tragbar. Diese Einschätzung trifft aber vermutlich nicht mehr zu, wenn massiver Bedarf an Rückfragen entsteht und die Kooperationsbereitschaft der Betroffenen nicht gewährleistet werden kann.

6.1.2 Zentrale Ermittlung der Kosteninformation

Die Angabe der Kostenart kann auch zentral im Haushalts- oder Planungsdezernat durch qualifizierte Kräfte (Kostenrechner) erfolgen. Anhand der Belege sind diese auch nachträglich noch in der Lage, ggf. nach Rückfrage Kostenarten genau so gut zuzuordnen wie die Verursacher selbst. Außerdem ist zu erwarten, daß die Vergleichbarkeit der Zuordnungen gegenüber der Alternative in 6.1.1 steigt. Es stellen sich jedoch große Probleme bei der praktischen Umsetzung: Der Beleglauf in der Haushaltsabteilung muß untersucht und gegebenenfalls so umgeleitet werden, daß die Kostenrechner über alle notwendigen Unterlagen verfügen. Es müssen mehrere Personen ausreichend qualifiziert sein, um Krankheits- und Urlaubszeiten abzudecken, und für diese kann der Arbeitsanfall sehr hoch sein, was für die Motivation eher nicht zutreffen dürfte. Mit dem üblicherweise vorhandenen Personal scheint diese Alternative nicht realisierbar.

6.1.3 Automatische Ermittlung der Kosteninformation aus haushaltsrelevanten Angaben

Es besteht ferner noch folgende Möglichkeit, die dem Anspruch an eine Kostenrechnung aber nur teilweise gerecht werden kann: Man bleibt bei den zur Haushaltsrechnung erforderlichen Angaben und versucht, daraus so gut wie möglich automatisch Kosteninformationen abzuleiten. Wesentlicher Vorteil - vielleicht auch Nachteil - ist der Wegfall der Notwendigkeit zur Änderung von

Verwaltungsabläufen. Tatsächlich lassen sich zwar die Voraussetzungen für dieses Vorgehen durch Änderung der Titel- und Kontenstruktur fast beliebig verbessern, dies hieße aber, das Pferd von hinten aufzäumen, denn die Titelstruktur ist eben nicht dazu gedacht, den Hochschulen individuelle Anpassungen zu erlauben.

Wählt man diesen Weg, dann ist eine Betrachtung der einzelnen Buchung nicht mehr erforderlich, sondern es kann mit den Kontenständen des Haushalts gearbeitet werden. Um über die Kontensystematik hinauszugehen, könnten unter den derzeitigen Rahmenbedingungen einzelne Konten anhand von Schätzwerten auf Kostenarten verteilt werden. U. U. kann man dann eine Kostenart aus Bestandteilen mehrerer Konten zusammensetzen. Mit der Ermittlung der Anteile taucht jedoch das ursprüngliche Problem der Kostenartenermittlung wieder auf.

6.1.4 Mischverfahren

Schließlich läßt sich auch ein Mischverfahren aus der zentralen Nachverbuchung und der automatischen Kostenartenzuordnung auf Basis der Titelsystematik konzipieren: Im Prinzip wird den Buchungen eines vergangenen, relativ kurzen Zeitraumes anhand einer „Kontierungsbrücke“ von den Buchungstammdaten eine Kostenart automatisiert zugeordnet. Die Qualität der Zuordnung hängt natürlich davon ab, wie weit Kostenartenplan und Haushaltskontenplan sich voneinander unterscheiden. Sie kann durch vertikale oder horizontale Vergrößerung des Kostenartenplanes verbessert werden, bei gleichzeitiger Verminderung der Aussagekraft der Kostenrechnungsergebnisse. Mit den meisten aktuellen Haushaltssystematiken gelingt die Zuordnung vermutlich für einen betragsmäßig relativ großen Teil der Buchungen, nicht aber insbesondere für die Buchungen der Titelgruppen für Forschung und Lehre. In solchen Fällen sind wiederum verschiedene Vorgehensweisen möglich:

- Zuordnung zu eigenen „Kostenarten“,
- Zuordnung zu einer gemeinsamen Sammelkostenart „nicht zuordnungsfähig“,
- Nachbearbeitung von Hand.

Die letzte Möglichkeit hat gegenüber der vollständig zentralen Kostenartenermittlung durch die Kostenrechner den Vorteil, nur einen wesentlich geringeren Anteil der Buchungsfälle zu betreffen. Ob diese Zahl dadurch allerdings auf ein handhabbares Maß gedrückt wird bleibt fraglich. Man kann daher wiederum ein Mischverfahren anwenden: Eine Nachbearbeitung von Hand erfolgt nur für solche Buchungen, die einen bestimmten Betrag überschreiten. Alle anderen werden mit einer Sammelkostenart versehen. Für deren weitere Behandlung bestehen verschiedene Optionen. Man kann diese als eigene Kostenart stehenlassen oder alternativ versuchen, sie als Aggregat bei der Kostenauswertung auf einzelne „echte“ Kostenarten zu verteilen - wiederum anhand gesondert zu ermittelnder Schätzwerte. Insgesamt kann man sich von diesem Vorschlag deutlich geringeren Aufwand bei kaum beeinträchtigter Genauigkeit erhoffen, weil nur ein großer Teil der Buchungen, nicht aber ein großer Teil der Gesamtkosten als „nicht zuordnungsfähig“ behandelt wird. Als Zusatzvorteil kann der Wertanteil der „nicht zuordnungsfähigen“ Buchungen als eine Art Fehlermaß für die Genauigkeit der Kostenrechnungsergebnisse aufgefaßt werden.

Man muß sich jedoch darüber im klaren sein, daß diese Vorgehensweise methodisch *ceteris paribus* weniger genaue Ergebnisse liefert als die Einzelbearbeitung jeder Buchung. Hinzu kommen einige praktische Probleme, etwa die Sicherstellung der Verfügbarkeit der Urbelege für die Nachbearbeitung oder die organisatorische Einbindung der nachbearbeitenden Stelle. Großer Vorteil ist der zentralistische Aspekt, der die Einführungswiderstände minimiert; es ist z. B. ohne Probleme

möglich, während einer Testphase gewonnene Erkenntnisse sofort in den Kostenartenplan oder die Kontierungsbrücke zu integrieren.

6.1.5 Sonderfälle und Probleme

Unabhängig von der Wahl der Vorgehensweise trifft man auf einige praktische Probleme, die sich aus der Grundentscheidung ergeben, zur Ermittlung von Kosteninformation an den zur Ausgabenüberwachung gedachten Haushaltsbuchungen anzusetzen:

- Eine Buchung betrifft mehrere Kostenarten

Die Häufigkeit, mit der dieser Fall auftritt, hängt wesentlich von der Feinheit der Kostenartengliederung ab: je feiner die Gliederung, desto mehr Rechnungen werden mehrere Kostenarten betreffen. Für diese Situation müssen Vorkehrungen getroffen werden. Alternativen sind:

- Schwerpunktprinzip: Der betragsmäßig größte oder hinsichtlich eines anderen Kriteriums „wichtigste“ Bestandteil bestimmt die Kostenart des Gesamtbetrages
- Buchung als spezielle Kostenart „nicht weiter aufteilbar“
- Aufgliederung des Betrages auf mehrere Kostenarten.

Die dritte Variante ist offensichtlich die genaueste und in jedem Fall langfristig anzustrebende, sie verursacht jedoch mehr Arbeit und zusätzliche organisatorische Probleme, insbesondere bei dezentraler Abfrage der Kostenarten. Die Kontierung muß dann nicht nur um ein Feld „Kostenart“ ergänzt werden, sondern um mehrere Kostenarten- und Betragsfelder, in denen die Zusammensetzung des Rechnungsbetrages angegeben werden kann. Dieser zusätzliche Aufwand muß den Betroffenen gegenüber ausreichend motiviert werden. HISMBS bietet verschiedene Möglichkeiten zur Aufteilung einer Rechnung auf mehrere Kostenarten, deren Praktikabilität aber im Einzelfall überprüft werden muß.

- Eine Buchung betrifft mehrere Kostenstellen

Da die Kostenstellen im Rahmen des hier skizzierten Ansatzes i. w. mit den Haushaltsbuchungsstellen identisch sind, dürfte in aller Regel die kostenrechnerische Umbuchungsnotwendigkeit mit der haushaltsrechnerischen zusammenfallen. Die entsprechenden Möglichkeiten sind in HISMBS vorhanden und werden bereits genutzt. Problematisch ist der Fall, daß eine Umbuchung nur zu Kostenrechnungszwecken erforderlich wird, aber keine Budgetrelevanz besitzt. Die dazu erforderlichen Buchungen könnten in MBS anhand geeignet eingerichteter Blindkonten aufgenommen werden, diese Lösung scheint aber aus offensichtlichen Gründen nur für Ausnahmefälle geeignet. Sinnvoller ist es, die Haushaltsbuchungen als „Grundstock“ an Kostenrechnungsbuchungen zu übernehmen und in einem getrennten System um zusätzliche Buchungen zu ergänzen. Dies könnte z. B. ein räumlich getrenntes MBS sein, ist aber im Kern die Aufgabe, die HIS für sein in Entwicklung befindliches Kostenrechnungsprogramm HISCOB vorgesehen hat.

Prinzipiell ist aber auch denkbar, die Kostenstellen unabhängig von den Haushaltsbuchungsstellen einzurichten. HIS wird diese Vorgehensweise durch die Aufnahme eines zusätzlichen Kostenstellenfeldes in MBS unterstützen.

- reine Ausgabebuchungen

Es wird naturgemäß einige Buchungen in HISMBS geben, die nicht direkt in die Kostenrechnung übernommen werden sollen, etwa weil statt dessen kalkulatorische Kosten angesetzt werden. Aus systematischen Gründen sollten diese trotzdem mit einer Ausprägung für das Merkmal Kostenart abgespeichert werden, obwohl es sich der Sache nach um kostenrechnerisch irrelevante Ausgaben handelt. Dafür sprechen zwei Argumente: Zum einen ist es u. a. aus Akzeptanzgründen nicht ratsam, das Ausfüllen des Kostenartenfeldes von zusätzlichen Kriterien abhängig zu machen, zum anderen kann eine Auswertung dieser Buchungen herangezogen werden, um die Berechnung kalkulatorischer Kosten zu ermöglichen oder zu plausibilisieren. Das zweite Argument betrifft vor allem die Ausgaben für Geräte, die den größten Teil der kostenrechnerisch neutralen Haushaltsbuchungen ausmachen dürften. Verbucht man diese mit Ausgabekategorien, deren Untergliederung der der Abschreibungen entspricht, so lassen sich aus diesen Daten hilfsweise Abschreibungen abschätzen, so wie es ähnlich in den Ausstattungsvergleichen erfolgt, wo mit einem Durchschnitt über die Geräteausgaben mehrere Jahre gearbeitet wird.

Logisch hat man es offensichtlich mit zwei verschiedenen Schlüsseln zu tun: einem Ausgabearten- und einem Kostenartenschlüssel, die sich im großen Bereich ausgabengleicher Kosten überdecken. Wesentliche Unterschiede ergeben sich bei den Mieten (kalkulatorische Kosten und pagatorische Ausgaben) und bei Geräten (kalkulatorische Abschreibungen und investive Ausgaben). Es ist aber unter praktischen Gesichtspunkten zu erwägen, ob man die beiden Schlüssel tatsächlich getrennt hält, da der Begriff „Ausgabenart“ bereits anderweitig besetzt ist. Da wir vorschlagen, die Gesamtkosten aus den verschiedenen Basissystemen zusammenzuführen, ist es unproblematisch, in MBS mit einem einheitlichen Schlüssel zu arbeiten und in diesen „pro forma“ die notwendigen Ausgabearten in einem eigenen Nummernbereich zu integrieren, der später für die Kostenrechnung ausgeblendet wird.

- Abstimmung zwischen der Kostenerfassung in HISMBS und in anderen Systemen

Die Verwendung unterschiedlicher Herkunftssysteme zur Gewinnung von Kostendaten, ohne daß diese Systeme in dieser Hinsicht untereinander verknüpft wären, stellt hohe Anforderungen an die Sorgfalt der Kostenermittlung, um zu verhindern, daß einige Kosten doppelt, andere gar nicht erfaßt werden. Praktisch betrifft dies insbesondere die Geräteanschaffungen, aber auch Teile der Personalkosten, die nicht sowohl laufend im HISMBS als auch im Rahmen der Personalkostenkalkulation auftauchen dürfen.

Bei den Gerätekosten ist zunächst eine Entscheidung über die Wertgrenze zwischen Sofortabschreibungen und Mehrperioden-Abschreibungen zu treffen. Wenn man die Abschreibungen aus dem bestehenden Inventar ermitteln will, stellt die Inventarisierungsgrenze (z. B. 500 DM in Nordrhein-Westfalen, 100 DM in Niedersachsen) notwendig eine Untergrenze für diesen Wert dar. Geräte von geringerem Wert sind auf jeden Fall als Sofortabschreibung in der Periode der Anschaffung zu behandeln, auch wenn sie ihre Leistung z. T. erst in späteren Perioden abgeben.²⁷ In Frage kommen aber auch höhere Werte, etwa 800 DM (als steuerliche Grenze), 1000 DM (als runder Betrag, um die Zahl der abzuschreibenden Geräte zu verringern) oder 10.000 DM (als Grenze zwischen laufenden und investiven Ausgaben in der Haushaltsrechnung). Unabhängig davon stellt sich bei einem zentralen Inventarisierungssystem als Hauptquelle für Abschreibungsdaten das Problem der Abstimmung mit dem Mittelbewirtschaftungssystem, und zwar weil sich kalkulatorische Abschreibungen und ausgabengleiche Kosten aus unabhängigen Buchungskreisen

²⁷ Ob eine eigene Kostenart „geringwertige Wirtschaftsgüter“, evtl. mit weiterer Unterteilung, eingerichtet wird, um ihre sachliche Unterscheidung von Verbrauchsmaterial zu dokumentieren, oder ob man sie den entsprechenden Materialkostenarten zuschlägt, hängt vom Erkenntnisinteresse ab, beeinflusst aber die Kostenrechnung zunächst nicht.

ergeben und daher nicht automatisch eine Abstimmung gewährleistet ist. Es muß sichergestellt werden, daß der Anschaffungspreis eines Gerätes **entweder** in der Periode der Anschaffung als Sofortabschreibung kostenmäßig verbucht wird **oder** aber in dieser und den folgenden Perioden als Abschreibungen zu Kosten wird.

Eine automatische Abstimmung kommt wegen des Fehlens eines nutzbaren dv-technischen Zusammenhangs zwischen der Ausgabenbuchung in HISMBS und der Gerätezugangsbuchung in HISIVS²⁸ zur Zeit nicht in Frage. Dieses Problem muß daher im Moment derart gelöst werden, daß durch eine geeignete organisatorische Gestaltung dieser beiden Vorgänge sichergestellt wird, daß beim chronologisch späteren - das ist i. d. R. die MBS-Buchung - die vorangegangene Behandlung bekannt ist. Das heißt konkret, daß inventarisierte Geräte oberhalb der festgelegten Wertgrenze, weil sie ja über die Abschreibungsberechnung kostenwirksam werden, in HISMBS mit einer „neutralen Kostenart“ verbucht werden **müssen**, während nicht-inventarisierte Geräte (oder inventarisierte unterhalb der Wertgrenze) **nicht** auf einer solchen gebucht werden **dürfen**. Man wird vermutlich weder 100%-ige Überschneidungsfreiheit noch 100%-ige Überdeckung garantieren können, aber die Fehler dürften auf diese Weise über ein normales, wegen Eingabefehlern u. ä. ohnehin in Kauf zu nehmendes Maß nicht hinausgehen.

- Behandlung von Verrechnungsbuchungen

Besondere Beachtung verdienen Verrechnungsbuchungen, mit denen Leistungen dienstleistender Einrichtungen **haushaltstechnisch** fachlichen Einheiten angelastet und dafür der Etat der dienstleistenden Einrichtung - sofern überhaupt vorhanden - entlastet wird. Da diese Entlastung häufig durch Rotabsetzungen auf Ausgabetiteln erfolgt, ist bei der kostenrechnerischen Behandlung sicherzustellen, daß keine Doppelzählung etwa dadurch erfolgt, daß der Kauf von Papier in der Druckerei als Materialkosten und an einem Lehrstuhl als Druckkosten wirksam wird. Dies kann etwa derart verhindert werden, daß man die Entlastungsbuchung mit einer speziellen, in MBS als „Erlös aus interner Verrechnung“ kenntlich gemachten Kostenart versieht.

6.2 DV-technische Gestaltungsmöglichkeiten mit HIS-Systemen

Beim derzeitigen Stand der verschiedenen Kostenrechnungsaktivitäten an Hochschulen kann verständlicherweise mehr über die Gestaltung der Kostenerfassung als über die der Auswertung gesagt werden. Im folgenden soll versucht werden, einige technische Aspekte der Datenerfassungs- und Datengewinnungsseite zu beleuchten, die Auswertungsseite wird nur gelegentlich angesprochen. Die Abbildung 1 in Abschnitt 2.6.2 hat bereits die wesentlichen davon betroffenen HIS-Systeme aufgezählt, diese werden nun nacheinander einer knappen Betrachtung unterzogen.

HISMBS: Kernsystem der Kostenerfassung

HISMBS ist notwendigerweise das kostenrechnerische Kernsystem auf der Datenerfassungsseite, dies aber nicht, weil hier ein betragsmäßig überwiegender Teil an Kosteninformation vorzufinden wäre, sondern weil hier und nur hier der differenzierteste Kostenblock, die laufenden Sachkosten, auftaucht.

HISMBS ist aber primär kein Kostenrechnungsprogramm, und da die Kostenrechnungsaktivitäten in keiner Weise die Integrität der Haushaltsführung beeinträchtigen dürfen, ist auch sorgfältig abzuwägen, welche Aufgaben dem Mittelbewirtschaftungssystem im Rahmen einer Kostenrech-

²⁸ Dies wird sich mit dem integrierten Finanz- und Sachmittelverwaltungsprogramm HISFSV ändern.

nung zgedacht werden. Einsichtig ist, daß die Kostenerfassung auf HISMBS aufbauen muß, wenn Kostenrechnung auf der Grundlage des gewohnten kameralistischen Haushaltsvollzugs betrieben werden soll. In dieser Hinsicht bietet HISMBS seit dem UNIX-Release 2.03 ein „haushaltsunabhängiges“²⁹, achtstelliges Feld zur Kostenarteneingabe und verschiedene Funktionalitäten zur Verteilung einer Buchung auf mehrere Kostenarten und Kostenstellen. Man beachte, daß es sich dabei um eine Buchungsnotwendigkeit handelt, für die es im bisherigen Rechnungswesen keine Entsprechung gibt. Insofern ist auch HIS auf Erfahrungen aus den laufenden Projekten angewiesen, um festzustellen, welche eventuellen Modifikationen die Tauglichkeit von HISMBS zur Kostenerfassung weiter verbessern. Ab der Version 3.2 wird HISMBS-UNIX zusätzlich auch Felder für die Eingabe von Kostenstelle und Kostenträger besitzen, die von ihren Haushaltsäquivalenten abweichen.

Auf der Auswertungsseite bietet HISMBS einige grundlegende Funktionen zum Ausdruck von Listen mit aggregierter Kosteninformation. Nicht angestrebt ist jedoch, regelmäßig auch budgetirrelevante Kostendaten aus anderen Quellen dem MBS zuzuführen, so daß auch keine Notwendigkeit besteht, kompliziertere Auswertungsoptionen hier zu integrieren.

HISIVS: Abschreibungen

Die Abschreibungen sollen, wie bereits dargelegt, aus den vorhandenen und laufend gepflegten Inventardatenbanken ermittelt werden. Die Vollständigkeit und Zuverlässigkeit der Inventarisierung ist generell mit gewissen Vorbehalten zu sehen. Die Vornahme von Inventarisierungen ist zwar zwingend vorgeschrieben, in der täglichen Arbeit sind jedoch praktisch keine negativen Konsequenzen an unterlassene Pflege des Datenbestandes gekoppelt, so daß insbesondere vermutet werden darf, daß Abgangsbuchungen nicht immer zeitgerecht erfolgen. Dennoch ist das Inventarisierungssystem der einzige praktikable Datenlieferant für Abschreibungen. Im Hinblick auf die aktuelle Datenlage, also darauf, daß überhaupt keine Abschreibungsinformation vorhanden ist, relativieren sich die angesprochenen Defekte. Im übrigen darf erwartet werden, daß als Folge der Abschreibungsberechnung und hochschulinternen Bekanntmachung die Inventarisierungsdisziplin steigt

HISIVS ist primär zur Verwaltung des Anlagen- und Gerätebestandes vorgesehen, Bedarf an Kostenrechnungsfunktionalitäten besteht in diesem Zusammenhang nicht. Abschreibungen sollten daher zunächst gemäß der in Abschnitt 3.2.1 skizzierten Linien als Sekundärauswertung der Inventardatenbank ermittelt werden. HIS wird entsprechende Funktionalitäten in HISIVS-PC mit der Version 4.3 zur Verfügung stellen. Nicht angeraten scheint aber, kompliziertere Abschreibungsfunktionalitäten in das IVS zu integrieren, etwa zur Speicherung von Restwerten und Abschreibungshistorien³⁰, zur Vornahme von Sonderab- und Zuschreibungen, zur Auswahl verschiedener Abschreibungsmethoden, etc. Abgesehen davon, daß eine konsequente Bedienung dieser Möglichkeiten vielen Hochschulen mit der gegebenen Personalausstattung nur schwer möglich wäre, werden diese ohnehin nicht von den mit der Inventarisierung betrauten Personen, sondern von den Kostenrechnern benötigt und müssen daher nicht in das Inventarisierungsprogramm integriert werden.

²⁹ D.h. insbesondere, daß keine Budgetüberwachung auf Kostenartenebene stattfindet und daß keine Unterordnung unter kameralistische Systematiken erfolgen muß.

³⁰ Man beachte, daß mit den hier getroffenen Annahmen die Abschreibungshistorie jedes inventarisierten Gerätes anhand der ohnehin gespeicherten Gerätestammdaten komplett rekonstruiert werden kann. Dazu ist allerdings noch festzulegen, ob bei Abgangsbuchungen Restwertabschreibungen in Abhängigkeit von der Abgangsart vorgenommen werden.

HISSVA: Grundlage der Personalkostenkalkulation

Wie in Abschnitt 3.1.1 ausgeführt bietet es sich an, die Personalkosten auf der Basis tatsächlicher Beschäftigungsverhältnisse (in Vollzeit-Personenmonaten und Stellenwertigkeit) und geeigneter Durchschnittssätze zu kalkulieren. Die Ist-Kosten können allein mit den bisher in der Personalverwaltung üblicherweise vorhandenen Merkmalen wegen der Vielzahl der im öffentlichen Dienst das Gehalt (Besoldung, Lohn) bestimmenden Faktoren nicht berechnet werden.³¹ Zur Zeit müßten die Ist-Kosten daher - Interesse vorausgesetzt - über die im Land mit der Auszahlung der Bezüge betraute Verwaltung ermittelt werden. Die zur skizzierten **Kalkulation** der Personalkosten erforderlichen Grunddaten sind aber in den Stellenverwaltungsdatensystemen vorhanden. Zusätzlich ist im Einzelfall zu prüfen, ob auch die Zuordnungen zu Kostenstellen und Personalkostenunterarten ohne weiteres vorgenommen werden können. Es ist einsichtig, daß die Feststellung der Höhe der Personalkosten für „wissenschaftliche Angestellte auf Zeit“ voraussetzt, daß ein maschinell verwertbares, konsistent gepflegtes Merkmal vorhanden ist, an dem der Status der „Wissenschaftlichkeit“ und der Befristung der Beschäftigung festgemacht werden kann. Weiter müssen geeignete Durchschnittssätze vorgehalten werden. Die aktuelle Version 1.0 von HISSVA-GX enthält bereits die Möglichkeit zur Pflege solcher Kalkulationswerte, und die nachfolgende Version 1.1 wird auch die tatsächliche Kalkulation unterstützen.

HISSVA ist daneben auch noch als Lieferant von Daten zum Stellenplan von Bedeutung. Diese Daten können als Schlüsselgrößen im Rahmen von Kostenumlagen genutzt werden.

HISBAU: Mieten und Schlüsselgrößen

Die Datengrundlage für die Berechnung kalkulatorischer Mieten variiert stark von Hochschule zu Hochschule, und Überprüfungen oder Neuerhebungen sind mit beträchtlichem Aufwand verbunden. Prinzipiell sollte daher ein pragmatischer Ansatz gewählt werden, indem man die vorhandenen Flächendaten nach einigen wenigen Verwendungszwecken und ggf. Ausstattungsgraden einteilt und mit Vergleichsmieten bewertet. Wie bei der Personalkostenkalkulation ist die Frage der Ermittlung von geeigneten Vergleichsmieten relativ unproblematisch im Vergleich zur Ermittlung der relevanten Flächen. Auch auf der DV-Seite ähnelt die Situation der bei den Personalkosten: HISBAU-PC bietet ab der Version 4.0 eine Funktionalität zur Mietenberechnung. Dabei sollen die Mietsätze sich zwischen Gebäuden und in Abhängigkeit von den Nutzungsarten der DIN 277 unterscheiden können. Fraglich ist jedoch, inwiefern die Pflege der Raumdaten an den Hochschulen es zuläßt, kalkulatorische Mieten bis auf die unterste Kostenstellenebene zu differenzieren.

Die Flächendaten sind aber nicht nur für die Mietkalkulation von Bedeutung, sondern auch als wesentlicher Umlageschlüssel bei der Kostenstellenumlage, hauptsächlich für die Bewirtschaftungskosten.

HISSOS/HISPOS: Schlüssel- und Leistungsgrößen

Die Studenten- und Prüfungsverwaltungssysteme kommen als Lieferanten nicht für Kostendaten, wohl aber für Umlageschlüssel und Leistungsgrößen in Frage. In letzterem Zusammenhang werden sie insbesondere auch zur Bewertung von Dienstleistungsverflechtungen benötigt, wenn etwa Kosten auf Studiengänge bezogen werden sollen. Die diesbezügliche Datenlage stellt an Universitäten wegen der Vielzahl insbesondere geisteswissenschaftlicher Studiengänge und der dezentralen Struktur schwieriger dar als an Fachhochschulen, andererseits ist wegen der ungleich höhe-

³¹ Man denke z. B. daran, daß im BAT danach differenziert wird, ob der Ehegatte ebenfalls im öffentlichen Dienst beschäftigt ist.

ren Lehrverflechtung der Berücksichtigung der Dienstleistungsverflechtung auch größerer Wert beizumessen. Dies kann erst erfolgen, nachdem die Kosten ermittelt und organisatorischen Einheiten zugeordnet sind. Studiengänge aber sind keine solchen Einheiten, so daß z. B. die Kosten für die Durchführung einer Veranstaltung zunächst der leistenden Einrichtung zuzurechnen sind, unabhängig davon, ob die Leistung für einen „fremden“ Studiengang erfolgt. Dies zu berücksichtigen ist Aufgabe der Kostenträger- oder Auswertungsrechnung.

HISCOB: Kostenrechnungsdatenbank und -auswertungsinstrument³²

HIS entwickelt in Zusammenarbeit mit zwei nordrhein-westfälischen Fachhochschulen einen Kostenrechnungs- und Controlling-Basisbaustein HISCOB-GX, dessen Grundkonzeption es ist, aus der Datenbank von HISMBS Buchungen für eine Kostenrechnungsdatenbank zu gewinnen. Dabei wird vorausgesetzt, daß die Hochschule ihre Haushaltsbuchungen um kostenrechnerische Informationen ergänzt, andernfalls sind Auswertungen nur nach den kameralistischen „Kostenarten“ möglich. Die derart ermittelten Sachkosten sollen um Buchungen ergänzt werden, die entweder aus anderen Basissystemen exportiert oder im Dialog von den Kostenrechnern eingegeben werden. Auf der Datenerfassungsseite verträgt sich dieser Ansatz mit allen oben skizzierten Vorgehensweisen zur Kostenermittlung.

Diese Kostendaten werden ergänzt um verschiedene nicht-monetäre Schlüssel- und Leistungsgrößen, die einerseits zur Vornahme von Kostenstellenumlagen und andererseits zu Auswertungsrechnungen benötigt werden. HISCOB unterstützt verschiedene, variabel verwendbare Verrechnungsmodi und kalkuliert Verrechnungspreise. Auf der Auswertungsseite sollen insbesondere über den Import von Studierendenzahlen aus HISSOS auch studierendenbezogene Berechnungen ermöglicht werden.

Da also eine „vollständige“ Kostenrechnung Daten aus praktisch allen Verwaltungsbereichen benötigt, kann HISCOB als Informationssystem für das Controlling auch über die Kostenrechnung im engeren Sinne hinaus Verwendung finden. Wenn jedoch ein übergeordnetes Führungsinformationssystem - etwa in Gestalt von SuperX - zur Verfügung steht, ist ebenso denkbar, Kostenrechnungsergebnisse aus COB dorthin zu übergeben, um sie mit Daten aus anderen Domänen verknüpfen zu können. Für die in jedem Fall erforderliche Abstimmung der in den Basissystemen verwendeten Institutionenverzeichnisse und die Überprüfung der Altdatenbestände ist zwar mit nicht unerheblichem Aufwand zu rechnen, der aber der Integrität der Daten in den Basissystemen zuträglich ist und sich daher vermutlich auch unabhängig von der Kostenrechnung lohnt. HIS paßt seine betroffenen Basissysteme derart an, daß die Übergabe von kostenrelevanten Daten an HISCOB mit möglichst geringem Aufwand vollzogen werden kann.³³

7 Fazit

An die Feststellung, daß die Erreichung der Kostenrechnungsziele ein deutliches, wenn auch klar begrenztes Abweichen von der Vorgabe der bereits vorhandenen kameralistischen Informationspotentiale nötig macht, ist die Folgerung geknüpft, daß auch eine auf der Kameralistik aufbauende Kostenrechnung nur mit spürbarem Aufwand entwickelt und v. a. umgesetzt werden kann.

³² Für ausführlichere Informationen sei auf die bei HIS erhältliche Produktbeschreibung für HISCOB verwiesen.

³³ Die Ausstattung aller anderen Verwaltungsbereiche mit HIS-Systemen ist nicht unabdingbare Voraussetzung für den Einsatz von HISCOB, jedoch unter dem Gesichtspunkt möglichst geringen Aufwands für die Datenbeschaffung vorteilhaft.

Insbesondere beim Kostenartenplan muß man Informationsbedarf und bequeme Datenbeschaffung gegeneinander abwägen. Als Konsequenz ergibt sich daraus die Notwendigkeit, in mehr oder minder starkem Ausmaß Informationsbeschaffung bei der einzelnen kameralistischen Buchung zu betreiben. Es ist aber stets im Auge zu halten, den entstehenden Zusatzaufwand in den verschiedenen Bereichen der Hochschulverwaltung so klein wie irgend möglich zu halten.

Unter der - vermutlich realistischen - Annahme, daß zusätzliches Personal für die Kostenrechnung nur in unwesentlichem Ausmaß zur Verfügung stehen wird, ist davon auszugehen, daß die Einführung nicht auf einen Schlag gelingt, sondern vielmehr schon im Zuge der Kostenerhebung zahlreiche Probleme an der Datenbasis gelöst werden müssen. Davon sind allerdings auch positive Wirkungen außerhalb der Kostenrechnung zu erwarten. Weiter ist davon auszugehen, daß daraus Änderungsbedarf für die kostenrechnerischen Festlegungen folgt, etwa weil bestimmte feingegliederte Kostenarten nur mit unerwartet hohem Aufwand erhoben werden können oder weil Einheiten wegen ihrer komplexen inneren Struktur doch nicht ohne weiteres in die vorgesehenen Kostenstellen untergliederbar sind. Prinzipiell ist wegen der Komplexität der betrachteten Sachverhalte nach einer ersten Testphase mit der Notwendigkeit einer umfassenden Revision aller die Kostenrechnung betreffenden Festlegungen zu rechnen. Dabei empfiehlt sich auch die frühzeitige Einbindung der fachlichen Einheiten, um Aufschluß über die tatsächlichen Informationsbedarfe zu erhalten.

Danach aber besteht berechtigte Hoffnung, den eingangs skizzierten Erwartungen, die an die Einführung einer Kostenrechnung geknüpft sind, tatsächlich gerecht zu werden. Wir sind abschließend der Meinung, dafür einen pragmatischen und erfolgversprechenden Ansatz skizziert zu haben, der das Potential bietet, nützliche Kostenrechnungsinformationen mit im Vergleich zu relevanten Alternativen geringem Aufwand zu liefern.

8 Literatur

Angermann, A./Bleeschmidt, U.: „Hochschul-Kostenrechnung“, HIS Hochschulplanung Band 12, Hannover, 1972

Daack, W.-E. v.: „Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung beim Katasteramt Osnabrück“, in: Nachrichten der Niedersächsischen Vermessungs- und Katasterverwaltung, 1994, S. 286 - 292

Ehrenberg, Ch.: „Zum Modellversuch an drei niedersächsischen Hochschulen - `Erprobung der globalen Steuerung von Hochschulhaushalten““, in: Niedersächsische Verwaltungsblätter 3, 2/96, S. 33 - 36

Eichhorn, P.: „Doppik und Kameralistik“, Festschrift für Prof. Mühlhaupt, Baden-Baden, 1987

Enders, J./Teichler, U.: „Berufsbild der Lehrenden und Forschenden an Hochschulen“, herausgegeben vom BMBF, Bonn, 1995

Gornas, J.: „Grundzüge einer Verwaltungskostenrechnung“, Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Band 13, Nomos Verlags-Gesellschaft, Baden-Baden, zweite Auflage, 1992

Haberstock, L.: „Kostenrechnung I“, S+W Steuer- und Wirtschaftsverlag, Hamburg, achte Auflage, 1987

Mummert + Partner: „Begutachtung des Versuchs `Hochschule und Finanzautonomie` an der Universität Bochum und der Universität-Gesamthochschule Wuppertal - Abschlußbericht“, Köln, September 1993

Schwarze, J.; Frackmann, E.; Heymer, Ch.; Albert, B.; Nimbach, N.; Kohlhorst, H.; Selmke, K.: „Entwicklung, Erprobung und Einführung einer betriebswirtschaftlich orientierten Kostenrechnung zur Wirtschaftlichkeitskontrolle und Betriebssteuerung im Hochschulbereich“, Projektabschlußbericht, Braunschweig/Hannover, 1980

Leszczensky, M.; Barna, A.; Kuhnert, I.; Thole, H.: „Ausstattungsvergleich an der Universität Hannover“, HIS Hochschulplanung Band 114, Hannover, 1995

Mundhenke, E.: „Kostenrechnung in Hochschulen - Möglichkeiten und Grenzen“, Deutsche Universitätszeitung, 2/1975, S. 48 - 51

Reichard, Ch.: „Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung“, zweite Auflage, Berlin, de Gruyter, 1987

Schweitzer, M.; Küpper, H.-U.: „Systeme der Kosten- und Erlösrechnung“, Vahlen, München, sechste Auflage, 1995

Seidenschwarz, B.: „Entwicklung eines Controllingkonzeptes für öffentliche Institutionen: dargestellt am Beispiel einer Universität“, München, Vahlen, 1992

Siewert, P.: „Kostenrechnung für Schulen in öffentlicher Trägerschaft“, Studien und Berichte des Max-Planck-Institut für Bildungsforschung, Band 36, Berlin, 1976

WIBERA-Projektgruppe Hochschulkostenrechnung: „Kostenrechnung in Hochschulen“, Düsseldorf, 1972 (Ministerium für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen)

Wöhe, G.: „Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre“ Vahlen, München, achtzehnte Auflage, 1993