

Georg-August-Universität Göttingen

Institut für Wirtschaftsinformatik

Professor Dr. Matthias Schumann



Platz der Göttinger Sieben 5
37073 Göttingen

Telefon: + 49 551 39 - 44 33

+ 49 551 39 - 44 42

Telefax: + 49 551 39 - 97 35

www.wi2.wiso.uni-goettingen.de

Arbeitsbericht Nr. 13/2003

Hrsg.: Matthias Schumann

Mike Dobrindt

**Hochschulkostenrechnung -
State of the Art**

© Copyright: Institut für Wirtschaftsinformatik, Abteilung Wirtschaftsinformatik II, Georg-August-Universität Göttingen. Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urhebergesetzes ist ohne Zustimmung des Herausgebers unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Alle Rechte vorbehalten.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1 Einleitung	1
2 Betriebswirtschaftliche Spezifika von Universitäten.....	3
2.1 Organisations- bzw. Führungsstruktur.....	3
2.2 Leistungsprogramm bzw. Zielsystem	4
2.3 Inputfaktoren.....	8
2.4 Weitere Aspekte	9
3 Überblick über die Hochschulkostenrechnung	12
3.1 Grundsätzliche Fragen	12
3.1.1 Einordnung ins Rechnungswesen	12
3.1.2 Aufgaben.....	18
3.1.3 Aufbau.....	22
3.2 Komponenten	25
3.2.1 Kostenartenrechnung	25
3.2.2 Kostenstellenrechnung	33
3.2.3 Kostenträgerrechnung	39
3.3 Prozesskostenrechnung	50
4 Schlussbetrachtung.....	53
Literaturverzeichnis	55

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 2-1: Spezifika von Universitäten.....	11
Abbildung 3-1 Möglicher Buchungsablauf im externen Rechnungswesen	14
Abbildung 3-2: Überblick über das interne Rechnungswesen	16
Abbildung 3-3: Zweistufiger Vergleich von Studiengängen über Portfolios	17
Abbildung 3-4: Zusammenhänge innerhalb des Kostenrechnungssystems	23
Abbildung 3-5: Ausschnitt einer beispielhaften Kostenstellenhierarchie.....	35
Abbildung 3-6: Kostenträger der unterschiedlichen Ebenen in der Lehre	42

Abkürzungsverzeichnis

BAT	Bundes-Angestellten Tarifvertrag
CIP	Computer-Investitionsprogramm
CNW	Curricularer Normwert
EK	Eigenkapital
HGB	Handelsgesetzbuch
HRG	Hochschulrahmengesetz
HRGÄndG	Hochschulrahmengesetz - Änderungsgesetz
KapVO	Kapazitätsverordnung
SG	Studiengang
ZVS	Zentralstelle für die Vergabe von Studienplätzen

1 Einleitung

Hochschulkostenrechnung ist ein Thema, das seit den siebziger Jahren in schwankender Intensität in der betriebswirtschaftlichen Literatur behandelt wird.¹ In formaler Hinsicht zeigt sich beim Stand der deutschsprachigen Literatur folgendes: Es gibt einzelne Aufsätze sowie Beiträge in Sammelbänden zu diesem Themengebiet. Monographien liegen bis auf wenige Ausnahmen keine vor. Die vorhandene Literatur beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit grundsätzlichen Fragestellungen (Ist der Einsatz der Kostenrechnung sinnvoll? Was sind mögliche Aufgaben einer Hochschulkostenrechnung? Woher bekommt eine Hochschulkostenrechnung ihre Daten?) sowie mit der Kostenarten- und der Kostenstellenrechnung. Weitgehend ausgegrenzt sind jedoch bisher die Kostenträgerrechnung und übergreifende Instrumente wie die Prozesskostenrechnung. Während zu Beginn häufig festgestellt wurde, dass aufgrund der vorliegenden Rahmenbedingungen eine solche Kostenrechnung nur eingeschränkt sinnvoll ist, hat sich das Umfeld mittlerweile gewandelt.² Beispielhaft seien hier einige solcher Entwicklungen genannt:³

- Durch die Einführung von Globalbudgets erlangen die Hochschulen mehr Finanzautonomie. Sie können bestimmen, wofür und auch wann sie Mittel ausgeben.
- Auch in anderen Bereichen findet eine Übertragung von Verantwortung auf die Hochschule statt, so z. B. auch das selbständige Durchführen von Berufungen an den Stiftungsuniversitäten in Niedersachsen. Nichtsdestotrotz werden von einigen Autoren weitergehende Reformen gefordert.⁴ Da die Hochschulen künftig nach den erbrachten Leistungen beurteilt werden sollen, müssen sie auch selbst ausreichend Möglichkeiten besitzen, ihren Output zu beeinflussen. So kann z. B. die Absolventenquote wegen der mangelhaften Möglichkeit, bei ZVS-Fächern Studenten selbst auszuwählen, nur z. T. von der Universität selbst beeinflusst werden.
- Vor dem Hintergrund der notwendigen Haushaltskürzungen stellt sich die Frage, nach welchen Kriterien die Mittelkürzungen stattfinden sollen (z. B. welche Universitäten bzw. welche Fachbereiche in welchem Umfang). Hierbei wird ein Übergang vom Sparsamkeits- zum Wirtschaftlichkeitsdenken gefordert.⁵ Es wird folglich notwendig, sehr heterogene Einheiten vergleichbar zu machen.

¹ Vgl. für eine kurze Auflistung z. B. Albach 2000, S. 223 sowie Küpper 2000a, S. 348.

² Vgl. Küpper 2000a, S. 348.

³ Vgl. Schütte 2002, S. 361-364; Eggert 2002, S. 365; Hönn 2002, S. 132-135; Kultusministerkonferenz 2002; Ehrenberg 2002, S. 583-585; Mayer 2002, S. 299-301.

⁴ Vgl. Küpper 2002a, S. 21; Müller-Böling 2001; Müller-Böling 2000.

⁵ Vgl. Schweitzer 1980, S. 139.

- Von Universitäten wird eine größere Transparenz bzgl. der Kosten-Leistungs-Relationen verlangt. Weiterhin wird eine stärkere strategische Schwerpunktsetzung erforderlich.
- Die diskutierten Veränderungen (u. a. Einführung von Studiengebühren, Ablösung der Kapazitätsverordnung, Differenzierung der Hochschulsektors) benötigen eine systematisch aufbereitete Entscheidungsgrundlage.
- Es findet ein verstärkter Wettbewerb v. a. um Gelder, Studenten, Wissenschaftler sowie den Ruf statt. In diesem Wettbewerb steht die Universität anderen Forschungs- und Bildungseinrichtungen auch aus dem Ausland gegenüber. Der Wettbewerb in der Lehre findet sowohl zwischen verschiedenen Typen von Institutionen (u. a. Universitäten, Fachhochschulen, Berufsakademien)⁶ als auch innerhalb der Typen bzw. auch zwischen verschiedenen Disziplinen statt. Durch das verstärkte Engagement der Universitäten im akademischen und nichtakademischen Weiterbildungsmarkt, finden sie sich auch dort dem Wettbewerb ausgesetzt.
- Nach der Bologna-Erklärung wird eine verstärkte Modularisierung des Studiums v. a. in der Form von Bachelor- und Master-Studiengängen stattfinden.
- Es wurden Möglichkeiten einer leistungsabhängigen Besoldung für Professoren geschaffen.

Die Einführung von Kostenrechnungssystemen an den Universitäten wird aus zwei unterschiedlichen Richtungen vorangetrieben. Zum einen ist die Einführung der Kostenrechnung in den Landeshochschulgesetzen festgeschrieben (Push), was darauf zurückzuführen ist, dass die Gewährung von mehr Autonomie mit einer Kontrolle des Outputs (generell mit erhöhter Transparenz) einhergehen muss. Zum anderen reichen die alten Instrumente (insbesondere die Kameralistik) zur Steuerung der Hochschule nicht mehr aus.⁷ Diese Management-Lücke⁸ muss mit Instrumenten wie der Kostenrechnung gefüllt werden (Pull).

Ziel des vorliegenden Arbeitsberichtes ist es, den Stand der betriebswirtschaftlichen Literatur zur Hochschulkostenrechnung anhand grundsätzlicher Aspekte herauszuarbeiten. Hierbei wird der Schwerpunkt auf den deutschsprachigen Raum gelegt. Weiterhin wird aufgezeigt, in welchen Bereichen noch Forschungsbedarf besteht und es werden Hypothesen aufgestellt, wie sich die bestehenden Probleme lösen lassen. Nicht explizit betrachtet wird an dieser Stelle der Stand von Kostenrechnungsprojekten an den deutschen Universitäten.

⁶ Aufgrund der Heterogenität im Hochschulsektor ist es sinnvoll, die Betrachtung auf eine bestimmte Institution zu beschränken, wobei sich ein Teil der Aussagen auch auf die anderen Institutionen anwenden lässt. In dieser Arbeit findet im folgenden eine Einengung des Hochschulbegriffes auf Universitäten statt.

⁷ Vgl. Gaugler 1977, S. 276.

⁸ Vgl. Maier 1994, S. 25-27.

Zu diesem Zweck wird in Kapitel 2 zunächst die Universität aus betriebswirtschaftlicher Sicht charakterisiert. Die sich heraus ergebenden Herausforderungen werden direkt in den einzelnen Abschnitten des dritten Kapitels abgeleitet. Vor diesem Hintergrund werden in Abschnitt 3.1 zunächst grundsätzliche Aspekte der Kostenrechnung betrachtet. Hierbei wird die Kostenrechnung von Universitäten in Abschnitt 3.1.1 in das Rechnungswesen eingeordnet, während im Abschnitt 3.1.2 aufgearbeitet wird, welche Aufgaben eine Hochschulkostenrechnung übernehmen kann, und in 3.1.3 das Zusammenspiel der einzelnen Komponenten der Kostenrechnung erläutert wird. In Abschnitt 3.2 werden nacheinander die einzelnen Komponenten der Kostenrechnung genauer betrachtet (Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung, Kostenträgerrechnung), wohingegen Abschnitt 3.3 die Prozesskostenrechnung als Ergänzung vorstellt. Im Kapitel 4 werden schließlich die bisherigen Ergebnisse kurz zusammengefasst und Ansätze für weitere Forschungen aufgezeigt.

2 Betriebswirtschaftliche Spezifika von Universitäten

Dieses Kapitel stellt die betriebswirtschaftlichen Spezifika deutscher Universitäten dar, ohne jedoch explizit von ausländischen Universitäten abzugrenzen.⁹ Die Besonderheiten lassen sich folgenden Bereichen zuordnen:

- 1) der Organisations- bzw. Führungsstruktur
- 2) dem Leistungsprogramm bzw. dem Zielsystem¹⁰
- 3) den Inputfaktoren
- 4) weiteren Aspekten

2.1 Organisations- bzw. Führungsstruktur

An Universitäten finden sich zwei, drei oder vier hierarchische Ebenen der Selbstverwaltung und damit auch potenziell des Managements. Im 3-Ebenen-Fall sind dies z. B. die Universitäts-, die Fakultäts- und die Institutsleitung.¹¹ Im Rahmen aktueller Reformen werden der oberen und der mittleren Ebenen oft größere Entscheidungsbefugnisse eingeräumt. Gerade in Bezug zur Bedeutung der mittleren Ebene gibt es deutliche Unterschiede zwischen verschiedenen Universitäten. Für den Bereich der Lehre kommen z. T. unterhalb der Fakultät noch Lehreinheiten als eine weitere relevante Gruppierung hinzu. Lehreinheiten fassen

⁹ Vgl. hierzu Küpper 2002b, S. 5 f.

¹⁰ In Anlehnung an Seidenschwarz 1992, S. 14 wird nicht zwischen Aufgaben und Zielen unterschieden.

Personen für die Berechnung der Kapazitäten im Rahmen der Kapazitätsverordnung zusammen. Die einzelnen Teile einer Lehreinheit erbringen i. d. R. für dieselben Studiengänge Leistungen und lassen sich auch fachlich gruppieren. Während die Lehreinheiten i. d. R. lediglich eine weitere Unterteilung der Fakultäten darstellen, sind Zentren oft problematischer, da es sich hierbei um Organisationseinheiten handelt, die teilweise zu mehreren Fakultäten gehören. Oft sind Personen in Zweitmitgliedschaften solchen Zentren zugeordnet, während ihre Erstmitgliedschaft eindeutig in einer Fakultät ist.

Bestehen bleibt jedoch in jedem Fall die grundgesetzlich verankerte Freiheit von Forschung und Lehre. Daraus wird die notwendigerweise hohe Dezentralität bei der Erstellung von Leistungen in Forschung und Lehre abgeleitet.¹² Neben dieser gesetzlichen Argumentation spricht auch die große Informationsasymmetrie (Principal-Agent-Beziehungen auf mehreren Ebenen) gegen eine Detailsteuerung der einzelnen Wissenschaftler. Strategische Entscheidungen werden an der Universität weiterhin in Gremien getroffen.

Die Hochschulverwaltung zeichnet sich durch ihren Doppelcharakter aus.¹³ Die Serviceleistungen, die sie für den Wissenschaftsbereich bzw. die Studenten erbringt (z. B. Beratung bei Drittmittelanträgen, Studentenberatung) stellen lediglich einen Teil ihrer Arbeit dar. Der andere Teil sind die Verwaltungsaufgaben, die für den Staat übernommen werden und an gesetzliche Vorschriften gebunden sind sowie die Übernahme von Managementaufgaben. Auf der anderen Seite erbringt der Staat auch eine Reihe von Leistungen für die Universitäten (z. B. Abrechnung der Bezüge für die Beamten), wobei diese Aufgabenverteilung zumindest landesspezifisch, teilweise auch universitätsspezifisch, sein dürfte.

2.2 Leistungsprogramm bzw. Zielsystem

Im HRG §2¹⁴ sind die Aufgaben von Hochschulen festgeschrieben. Die Kernaufgabenbereiche sind die Forschung und die Lehre. Insbesondere sind die Vorbereitung auf berufliche Tätigkeiten, die Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses, der internationalen Zusammenarbeit und des Wissens- und Technologietransfers genannt. Teilaufgabe der Lehre stellt neben der Vermittlung von Kompetenzen die Sortierfunktion für die Unternehmen dar.¹⁵ Darunter ist zu verstehen, dass die Hochschulen den zukünftigen Arbeitsgebern eine Hilfestellung bei der Auswahl von Absolventen durch deren Benotung geben. Die Unternehmen profitieren also zumindest in doppelter Hinsicht von der universitären Lehre: von den erworbenen Kompetenzen und von der Einordnung nach Leistungsfähigkeit. Eine alleinige Be-

¹¹ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 22 f.

¹² Vgl. Meimberg 1977, S. 249; Dörnemann 1998, S. 45.

¹³ Vgl. Heise 2001, S. 108-113.

¹⁴ Zuletzt in der Fassung des am 15. August 2002 in Kraft getretenen 6. HRGÄndG.

trachtung des Nutzens der Lehre für die Studenten reicht also zum Verständnis des „Lehr-Marktes“ nicht aus. Über die eigentliche Forschung und Lehre hinausgehende Leistungen (z. B. die Krankenpflege) werden unter dem Begriff „Dienstleistung“ zusammengefasst.¹⁶ Während Forschung und Lehre auch als primäre Aufgaben bezeichnet werden, fallen Dienstleistungen sowie die Selbstverwaltung in die Kategorie sekundäre Aufgaben.¹⁷

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind Hochschulen nach „Wissensgebieten gegliederte Dienstleistungsunternehmen“¹⁸, was u. a. in einem hohen Anteil von fixen Kosten sowie auch Gemeinkosten (v. a. in Form von Personalkosten) zum Ausdruck kommt. Außerdem zeichnen sich Universitäten durch folgende typische Merkmale von Dienstleistungsproduzenten aus, die sich in vielen Bereichen der Universität wieder finden, besonders deutlich jedoch in der Lehre:¹⁹

- Immaterialität der erstellten Leistungen,
- Einbezug des externen Faktors,
- Produktion und Konsumtion nach dem Uno-Actu-Prinzip,
- Bedeutung der experience qualities bzw. das Vorliegen von Erfahrungs-/ Vertrauensgütern,²⁰
- Bereitstellen von Fähigkeits- und Leistungspotentialen.

Neben die Vielfalt der Aufgaben tritt die Besonderheit, dass die Leistungen der Hochschule i. d. R. nicht monetär auf Märkten bewertet werden. Die „Kunden“, z. B. die Studenten, sind nicht diejenigen, die bezahlen. Eine Ausnahme stellen Drittmittelprojekte dar. Während in bestimmten Bereichen zu Recht eine Einführung eines monetären Wettbewerbs gefordert wird,²¹ spricht z. T. der meritorische bzw. hoheitliche Charakter²² der hergestellten Güter gegen eine reine Abwicklung über Märkte. Da die Vielfalt der Leistungen nicht aggregiert werden kann, lässt sich keine Spitzenkennzahl (wie z. B. der Return on Investment), geschweige denn eine monetäre Spitzenkennzahl ableiten.²³ Statt dessen liegt an Hochschulen Sachzieldominanz vor,²⁴ die Aufgabenerfüllung (Menge und Qualität) ist also selbst das Ziel.

¹⁵ Vgl. Franck 2000a, S. 24.

¹⁶ Vgl. Bolsenkötter 1977, S. 384 sowie Sandberg/Bertelsmann 2000, S. 11.

¹⁷ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 33.

¹⁸ Potthoff 1987, S. 85.

¹⁹ Vgl. zu den Charakteristika von Dienstleistungsunternehmen Klose 1999, S. 5-11 sowie zu Universitäten speziell: Homburg/Reinermann/Lüder 1997, S. 55; Potthoff 1994, S. 47.

²⁰ Die Studenten können den Nutzen des Studiums ex ante kaum beurteilen, dies insbesondere dann nicht, wenn keine ausreichende Transparenz über die Leistungen besteht.

²¹ Vgl. Küpper 2002b, S. 5 f.

²² Vgl. Grenzdörffer 1994, S. 230, Habersam 2000, S. 160 sowie Neyses 1997, S. 59.

²³ Vgl. Küpper 2002c, S. 930.

²⁴ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 16.

Universitäten sind Mehrproduktunternehmen, deren Wissenschaftler v. a. in den Bereichen Forschung und Lehre Leistungen erbringen. Dieses Ideal der humboldtschen Einheit von Lehre und Forschung²⁵ lässt sich in erster Linie auf die zu erwartenden Synergieeffekte zwischen diesen zwei Bereichen zurückführen.²⁶ Es liegen erste empirische Untersuchungen zu diesen economies of scope vor.²⁷ Trotz dieser Wechselwirkungen besteht ein Trade-Off zwischen Forschung und Lehre, es lassen sich also gezielt Schwerpunkte setzen, die Relation von Forschung zu Lehre ist nicht vorherbestimmt. Es gibt sogar die Tendenz einer stärkeren Auseinanderentwicklung von Forschung und Lehre.²⁸ Deswegen kann in diesem Zusammenhang nicht von Kuppelproduktion gesprochen werden.²⁹ Einige Autoren sind der Auffassung, dass sich der Aufwand für Forschung und Lehre sehr wohl im Rahmen einer Zeitaufschreibung trennen lässt.³⁰ An dieser Stelle werden jedoch auch die Vorbehalte deutlich, die einige Wissenschaftlicher sogar einer Zeitaufschreibung entgegenbringen, die sich auf die Erhebung von relativen Anteilen beschränkt. Ein denkbare Gegenargument bei diesen Beispielen für Zeitaufschreibungen könnte sein, dass diese ausschließlich in bestimmten Fächern möglich sind. Im Folgenden wird von der prinzipiellen Möglichkeit der Zeitaufschreibung ausgegangen, der v. a. durch den damit verbundenen Aufwand Grenzen gesetzt sind. Die erwähnten Interdependenzen führen jedoch zu einer gewissen Unschärfe, die bei der Interpretation zu berücksichtigen ist.

Die Leistungen von Universitäten zeichnen sich neben der Vielfalt insbesondere durch eine große Heterogenität aus.³¹ Dies betrifft z. B. die Ausgestaltung bestimmter Studienverläufe, bestimmter Studiengänge, aber v. a. auch die unterschiedlichen Fächerkulturen. Sie erbringen zwar in denselben Bereichen ihre Leistungen, unterscheiden sich u. a. aber bzgl. der Praxisbezogenheit von Forschung und Lehre und damit auch der Finanzierung über Drittmittel. Dies schränkt die fächerübergreifenden Vergleichsmöglichkeiten erheblich ein. Allenfalls gelingt eine Zusammenfassung verschiedener Disziplinen in Fächerclustern.³²

Insbesondere im Bereich der Forschung fehlen bisher geeignete, akzeptierte Indikatoren, um die Leistungen zu erfassen.³³ Problematisch ist insbesondere die Grundlagenforschung, während die anwendungsorientierte Forschung in Form von Drittmittelprojekten oft sogar über Geldmärkte bewertet wird. Es gibt starke Verknüpfungen zwischen verschiedenen Outputs, z. B. ein Vortrag aufsetzend auf einem Artikel.

²⁵ Vgl. Krause 1994, S. 217.

²⁶ Vgl. beispielhaft Kirchhof 2003, S. 236.

²⁷ Vgl. z. B. Bellas/Toutkoushian 1999, S. 369-390.

²⁸ Vgl. Weber 1996, S. 25 f.

²⁹ Vgl. hierzu Heise 2001, S. 119-127. Vgl. zur Gegenposition Küpper 2002c, S. 939 sowie AK HSReW 1999, S. 8.

³⁰ Vgl. Heise 2001, S. 212-214.

³¹ Vgl. Gaugler 1977, S. 272 sowie Schweitzer/Küpper 1998, S. 688.

³² Vgl. Heise 2001, S. 236-238 sowie Jongbloed/Koelman 1994, S. 138.

³³ Vgl. Küpper 2002c, S. 941.

Der Bereich der Lehre weist eine hohe Komplexität v. a. durch die Kombinationsmöglichkeiten von Lehrveranstaltungen auf.³⁴ In einer Reihe von Fällen sind eine Vielzahl von Varianten eines Studienganges möglich. Ein weiteres Spezifikum sind Lehrverflechtungen. Zwischen verschiedenen Lehreinheiten einer Universität bzw. z. B. im Fall von Regionalverbänden auch zwischen verschiedenen Universitäten finden Lehrim- und -exporte statt. Gerade im Bereich der Lehre bleibt den Universitäten aufgrund der Kapazitätsverordnung wenig Spielraum, die Anzahl der Studenten zu beeinflussen. Der Semesterbezug der Lehre durchbricht eine jahresweise Betrachtung von Universitäten.

Bisher fehlt an Universitäten meistens das strategische Management, weswegen eine stärkere Profilbildung von Universitäten gefordert wird. Neben dem potenziellen Widerspruch zu Freiheit von Wissenschaft und Forschung ist zu bedenken, dass die Universitäten in das Zielsystem des Landes eingebunden sind. Ihnen werden im Rahmen von Zielvereinbarungen, aber auch im Rahmen von Vorschriften bestimmte Ausrichtungen vorgegeben.³⁵ Problematisch für die Zielfindung von Universitäten ist die Vielzahl an Anspruchsgruppen und die damit verbundene Zielpluralität.³⁶ Als Anspruchsgruppen an die Universität, deren Zielvorstellung nur teilweise komplementär sind,³⁷ kann man v. a. nennen:³⁸ die Studenten, die Schüler, die Kooperationspartner, die scientific community, die Mitarbeiter, die Gemeinde, das Land sowie die globale Öffentlichkeit. So gibt es z. B. eine Konkurrenzbeziehung zwischen dem Wunsch der Studenten nach einer umfang- und variantenreichen Ausbildung sowie der scientific community. Während das erste einen großen Zeitaufwand für die Lehre nahe legt, kann das zweite für eine Schwerpunktsetzung in der Forschung sprechen. Weiterhin dürfte die Politik ein Interesse an einfachen, quantitativen Kennzahlen zur Leistungsbeurteilung haben, während die scientific community eher für eine umfassende auch qualitative Erfassung plädiert.³⁹ In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, für wen die Kostenrechnung zu konzipieren ist. Auch wenn die Informationsbedarfe des Landes abgedeckt werden müssen, sollte die Kostenrechnung als internes Steuerungsinstrument dienen (siehe Abschnitt 3.1.1). Gegenüber dem Land möchte sich die Universität u. a. aufgrund der Konkurrenz um Mittel zu anderen Universitäten möglichst vorteilhaft darstellen.

³⁴ Vgl. Bolsenkötter 1977, S. 391.

³⁵ Vgl. hierzu Seidenschwarz 1992, S. 13 f., die feststellt, dass der Schwerpunkt bei Universitäten auf den transitiven also von extern eingebrachten Zielen liegt.

³⁶ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 14.

³⁷ Vgl. für ein Beispiel zur Zielkonkurrenz Eulert/Zihr 2001, S. 208.

³⁸ Vgl. Stein/Trautwein 2002, S. 37.

³⁹ Vgl. Haslinger 1994, S. 170.

2.3 Inputfaktoren

Wie im Zusammenhang mit dem Dienstleistungscharakter bereits angedeutet, stellen die Personalkosten den mit Abstand größten Block dar. Die Personalkosten besitzen bei Universitäten jedoch noch weitere Besonderheiten:⁴⁰

- Die Einstellung von Personal besitzt oft strategische Bedeutung, v. a. wegen der Unkündbarkeit von Beamten. Dieser Kostenblock entzieht sich kurz- und mittelfristig der Steuerung, somit gibt es hier erst langfristig Einsparpotentiale.
- Datenschutzrechtliche Bedenken können gegen eine detaillierte Berücksichtigung von persönlichen Gehältern sprechen. Differenzierte Ist-Daten lassen Rückschlüsse über den Gesundheitszustand (z. B. bei Beihilfen) sowie auf die sozialen Verhältnisse zu. Es ist zumindest zu klären, inwieweit die Offenlegung solcher persönlichen Daten sachlich gerechtfertigt ist und wer solche Ist-Daten einsehen darf. Dieser Vorbehalt wird durch den nächsten Punkt noch verstärkt, jedoch stellt der nächste Punkt auch in Frage, ob man sinnvollerweise überhaupt die detaillierten Ist-Daten verwenden soll.
- Das Gehalt spiegelt auch die sozialen Verhältnisse (z. B. Alter, Kinder) wider, die hingegen höchstens mittelbar mit der Leistung zusammenhängen. Insofern dürften die Ist-Kosten ohne tatsächlichen Leistungsbezug und somit nicht verursachungsgerecht sein. Durch aktuelle Reformen sind allerdings in Teilbereichen (Professorenbesoldung) die Weichen für eine stärker an Leistungen orientierte Besoldung gestellt.
- Weiterhin werden Beamte und Angestellte unterschiedlich gehandhabt. Bestimmte Gehaltskomponenten (z. B. Altersvorsorge) sind bei Beamten nicht einzelnen Individuen zurechenbar. Dies hängt damit zusammen, dass ein Teil der Beamtenkosten vom Land getragen wird und keine Informationen über eine personenbezogene Zuordnung vorliegen. Weiterhin stellen einzelne Gehaltskomponenten keine Kosten dar, z. B. die Familienbeihilfe.⁴¹
- Bei Wissenschaftlern spielen nicht-monetäre Anreize eine entscheidende Rolle. Hierzu gehören Reputation, Selbstverwirklichung, Erkenntnisgewinn sowie Entwicklungsaussichten.⁴²

Investitionen an Gebäuden werden nur von einigen Universitäten selbst getragen. Oft kommt diese Aufgabe den Staatshochbauämtern zu. Mieten sind von Universitäten nur teilweise zu bezahlen.

⁴⁰ Vgl. hierzu insbesondere Heise 2001, S. 97-107.

⁴¹ Vgl. Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 48.

2.4 Weitere Aspekte

Abschließend soll auf folgende, weitere Spezifika eingegangen werden, die sich nicht den oben verwendeten Gruppen zuordnen lassen: die Handhabung von Überschüssen, die Finanzierung, den Vorgang der Leistungserstellung, die Berichtspflichten, die Komplexität von Universitäten, den Anteil strategischer Entscheidungen und mögliche Vorbehalte gegenüber der Kostenrechnung.

Im Gegensatz zu privaten Unternehmen dürfen Universitäten keine Gewinne ausschütten. Dies widerspricht jedoch nicht einem Aufbau von Vermögen.⁴³ In diesem Punkt unterscheiden sich deutsche Universitäten nicht von amerikanischen. Der Aufbau von Rücklagen dürfte sogar von Landesseite aus angestrebt werden.

Bei der Finanzierung von Universitäten übernimmt der staatliche Träger den mit Abstand größten Teil über die Grundfinanzierung, eine weitere Quelle sind die Drittmittel. Hinzu kommen weitere Gelder von anderen Nutzern sowie Einnahmen aus Vermögensnutzung, Fundraising und aus gemeinnützigen oder wirtschaftlichen Betrieben.⁴⁴ Drittmittel können sowohl öffentliche als auch private Mittel sein.⁴⁵ Diese selbst einwerbenden Mittel, die bei anderen öffentlichen Betrieben i. d. R. nicht vorkommen, sind oft zweckgebunden. Eine Kreditaufnahme der Universitäten ist in den meisten Fällen ausgeschlossen, in jedem Fall aber stark eingeschränkt.

Im Zusammenhang mit der Finanzierung steht eine weitere Besonderheit von Universitäten. Ein großer Teil der Leistungserstellung insbesondere im Bereich der Forschung zeichnet sich durch Projektarbeit aus, während im Bereich der Lehre eher wiederkehrende Prozesse beobachtet werden können. Somit liegt eine Kombination aus repetitiven Tätigkeiten (Prozesse) auf der einen und nicht repetitiven Tätigkeiten auf der anderen Seite vor. Wissenschaftler werden oft über Projekte finanziert, sind aber nicht ausschließlich für diese tätig.

In einigen Bundesländern (z. B. Niedersachsen) wird von den Hochschulen eine kaufmännische Buchführung nach HGB gefordert, ohne jedoch auf bestimmte kamerale Berichtspflichten verzichten zu wollen.

Wegen der Interessenspluralität, dem heterogenen Leistungsprogramm, der vielfältigen Kooperationsbeziehungen sowie den inhaltlichen Verknüpfungen zwischen Forschung und Lehre handelt es sich bei Universitäten insgesamt um äußerst komplexe Gebilde.

⁴² Vgl. Küpper 1998, S. 164; Küpper 2000b sowie Franck 2000b.

⁴³ Vgl. für Deutschland Küpper 2002c, S. 931 und für die Vereinigten Staaten von Amerika Winston 1997.

⁴⁴ Vgl. Kronthaler 2002, S. 54 f.

⁴⁵ Vgl. zu einer Systematisierung von Drittmitteln: von Harnier 2002, S. 92 f.

Aus dem großen Anteil langfristig gebundener Kosten (v. a. Personalkosten) resultiert ein hoher Anteil strategischer Entscheidungen.

Als letzter Punkt ist zu anzuführen, dass Universitäten kaum Erfahrungen mit betriebswirtschaftlichen Instrumenten haben, wodurch Vorbehalte entstehen könnten.

In der folgenden Abbildung 2-1 sind die wichtigsten Spezifika von Universitäten noch mal zusammenfassend dargestellt. Auf die sich aus diesen Besonderheiten ergebenden Herausforderungen wird jeweils zu Beginn der Abschnitte des dritten Kapitels hingewiesen.

Bereich	Spezifika
Organisations- und Führungsstruktur	<ul style="list-style-type: none"> • i. d. R. hierarchische Gliederung in zwei bis vier Ebenen • teilweise Durchbrechen der strengen Hierarchie durch Zentren • hohe Dezentralität bei der Leistungserstellung • Treffen strategischer Entscheidungen in Gremien • Doppelcharakter der Hochschulverwaltung • teilweise schwierige Abgrenzung vom Staat
Leistungsprogramm/ Zielsystem	<ul style="list-style-type: none"> • Kernaufgabenbereiche sind Forschung und Lehre • außerdem Leistungen in den Bereichen Dienstleistung und Selbstverwaltung • nach Wissensgebieten gegliederte Dienstleistungsunternehmen • Leistungen i. d. R. nicht monetär auf Märkten bewertet • Leistungen haben teilweise meritorischen Charakter • keine Spitzenkennzahl für die Leistungsbeurteilung möglich • Mehrproduktunternehmen mit Synergieeffekten z.B. zwischen Forschung und Lehre • andererseits jedoch Schwerpunktsetzung möglich • Zeitaufschreibung prinzipiell durchführbar, wegen der Synergieeffekte jedoch gewisse Unschärfe • große Vielfalt und Heterogenität der Leistungen (z. B. Studienverläufe, Studiengänge, Fächerkulturen) • geeignete, akzeptierte Indikatoren für die Forschung fehlen bisher • Lehrverflechtungen (inner- und interuniversitär) • Einbindung in das Zielsystem des Landes (u. a. kaum Möglichkeiten, Anzahl der Studenten zu beeinflussen) • Vielzahl an Anspruchsgruppen, Zielpluralität
Inputfaktoren	<ul style="list-style-type: none"> • Besonderheiten bei Personalkosten: <ul style="list-style-type: none"> • hoher Anteil • lange zeitliche Bindung • fehlender Leistungsbezug der Ausgabenhöhe • Datenschutzprobleme • Inhomogenität des Personalkostenblockes • besondere Anreizstruktur von Wissenschaftlern • Investitionen in Gebäude werden oft von Staatshochbauämtern durchgeführt • i. d. R. keine Miete zu bezahlen
Weitere Aspekte	<ul style="list-style-type: none"> • Ausschüttungsverbot für erzielte Gewinne • Besonderheiten bei Finanzierung: <ul style="list-style-type: none"> • verschiedene Finanzierungsquellen • Geldgeber v. a. der Staat • nur zum kleinen Teil Bezahlung durch Nutzer • bei Drittmitteln oft Zweckbindung der Mittel • eingeschränkte Möglichkeiten der Kreditaufnahme • Leistungserstellung in Rahmen von Projekten und Prozessen • weiterhin bestehende kamerale Berichtspflichten • Komplexität des Systems Hochschule • kaum vorhandene Erfahrungen mit betriebswirtschaftlichen Instrumenten

Abbildung 2-1: Spezifika von Universitäten

3 Überblick über die Hochschulkostenrechnung

3.1 Grundsätzliche Fragen

3.1.1 Einordnung ins Rechnungswesen

In diesem Abschnitt wird zunächst auf die möglichen Datengrundlagen der Kostenrechnung eingegangen und kurz erläutert, warum eine Hochschulkostenrechnung notwendig ist, bevor die Einordnung der Kostenrechnung in ein hochschulspezifisches Rechnungswesen aufgezeigt wird. Letzteres ist erforderlich, um im nächsten Abschnitt eine Abgrenzung der Aufgaben der Hochschulkostenrechnung vornehmen zu können.

Als Herausforderungen für das gesamte Rechnungswesen sind insbesondere folgende Punkte zu nennen:

- Die Verwendbarkeit der kameralen Datengrundlagen bzw. die Verknüpfung zwischen Kameralistik oder Buchführung auf der einen und Kostenrechnung auf der anderen Seite ist zu klären.
- Wegen der Auswirkungen der Besonderheiten bzgl. der Finanzierung sind die Adressaten der Kostenrechnung abzugrenzen.
- Das Gewinnausschüttungsverbot und die fehlende Spitzenkennzahl sind im Rechnungswesen zu berücksichtigen.
- Es muss eine Möglichkeit des fächerübergreifenden Vergleiches trotz der Heterogenität gefunden werden.
- Insbesondere für die Forschung muss eine geeignete Darstellung der Leistungsseite präsentiert werden.
- Da eine Beurteilung über monetäre Märkte oft nicht möglich ist, sind Alternativen zur Beurteilung zu identifizieren.

Die deutschen Hochschulen sind lange Zeit mit einem kameralistischen Rechnungswesen betrieben worden. Aus folgenden Gründen ist eine alleinige Steuerung auf dieser Grundlage nicht zweckmäßig:⁴⁶

- Durch die strikte Ausgabenorientierung wird der Wertverzehr nur zum Teil abgebildet, so gehen z. B. Investitionen einmalig in Höhe Ihrer Anschaffungsauszahlungen statt

⁴⁶ Vgl. Küpper 2000b; Ambrosy/Hinsenkamp 2001, S. 273 f sowie Hansmann 2001, S. 15.

über den Zeitraum der Nutzungsdauer in Form von Abschreibungen ein. Kalkulatorischer Wertverzehr findet grundsätzlich keine Berücksichtigung.

- Die Steuerung geschieht über Inputgrößen. Die typischen Fragestellungen an eine Kostenrechnung können nicht beantwortet werden:
 - Welche Art von Ressourcen wurden verzehrt?
 - Wer ist für diesen Ressourcenverzehr verantwortlich?
 - Wofür sind die Ressourcen verzehrt worden?
- Weiterhin widersprechen das Jährlichkeitsprinzip sowie die begrenzte Deckungsfähigkeit einer betriebswirtschaftlichen Steuerung.
- Es fehlt ein Ausweis des Vermögens.

Die betriebswirtschaftlichen Rechnungsziele (u. a. Transparenz, Planung, Steuerung und Verhaltenssteuerung) decken sich nicht mit denen des kameralen Rechnungswesens (u. a. Jährlichkeit, Vorherigkeit, Deckungsfähigkeit).⁴⁷ Daher weist das kameralistische System Schwächen bei der Erfüllung der betriebswirtschaftlichen Rechnungsziele auf. Diese gewinnen jedoch aufgrund der einleitend geschilderten Rahmenbedingungen an Bedeutung.

Ob die Grundlage der Kostenrechnung aber nun eine erweiterte Kameralistik oder eine doppelte Buchführung sein sollte, wird an dieser Stelle nicht weiter diskutiert. Statt dessen wird eine Variante der doppelten Buchführung skizziert, die geeignet ist, kamerale Informationsbedürfnisse teilweise zu befriedigen.

Für Universitäten wird analog dem Rechnungswesen privatwirtschaftlicher Unternehmen eine Zweiteilung des Rechnungswesens in einen internen und einen externen Teil vorgeschlagen.⁴⁸ Das interne Rechnungswesen liefert einen Einblick in die internen Abläufe und ist im Hinblick auf den Informationsbedarf der Universitätsleitung zu konzipieren. Aufgrund der besonderen Stellung des Landes, die über die eines reinen Kapitalgebers hinausgeht, werden von Landesseite auch Kostendaten eingefordert.⁴⁹ Da diese zwangsläufig landesweit einheitlich erhobenen Daten i. d. R. nicht für interne Steuerungszwecke geeignet sein dürften, benötigt das Land Berichte, die an der Schnittstelle von externem und internem Rechnungswesen einzuordnen sind. Es bleibt jedoch notwendig, für Steuerungszwecke andere Informationen als die dem Land zur Verfügung gestellten zu verwenden, so dass der Begriff „Kostenrechnung“ in diesem Zusammenhang doppelt belegt ist. Fortfolgend wird zunächst auf das externe Rechnungswesen eingegangen.⁵⁰

⁴⁷ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 689.

⁴⁸ Vgl. Potthoff 1987, S. 87; Küpper 2002c, S. 930 sowie Heise/Ambrosy/Hinsenkamp 2002, S. 236.

⁴⁹ Vgl. zu dieser „externen Kostenrechnung“ beispielhaft Seidenschwarz 1992, S. 88.

⁵⁰ Vgl. hierzu insbesondere Küpper 2000a, S. 361-366 sowie Küpper 2002c, S. 931.

Wegen der besonderen Bedeutung der Finanzrechnung für Universitäten⁵¹ muss diese ein zentrales Element des Rechnungswesens sein. Die Wichtigkeit entsteht aus dem fehlenden finanziellen Spielraum der meisten Universitäten (nur sehr eingeschränkte Kreditaufnahme möglich) und Berichtspflichten gegenüber Geldgebern. Daneben bildet die Bilanz das vorhandene Vermögen ab, während eine Vermögensänderungsrechnung an die Stelle der Gewinn- und Verlustrechnung treten kann. Der Saldo der Finanzrechnung ist hierbei dann ein Zahlungsüberschuss, der wie der kameralistische Ausgaberesultat interpretiert werden kann. Dieser geht in die Vermögensänderungsrechnung ein, in die z. B. Abschreibungen einfließen. Der Saldo dieser Rechnung wiederum sagt als Vermögensänderung aus, ob die Einnahmen für einen Vermögenserhalt ausreichend waren. Diese Vermögensänderung drückt die Veränderung an Eigenkapital von einer Periode zur nächsten aus.⁵² Dieser Zusammenhang ist in Abbildung 3-1 dargestellt.

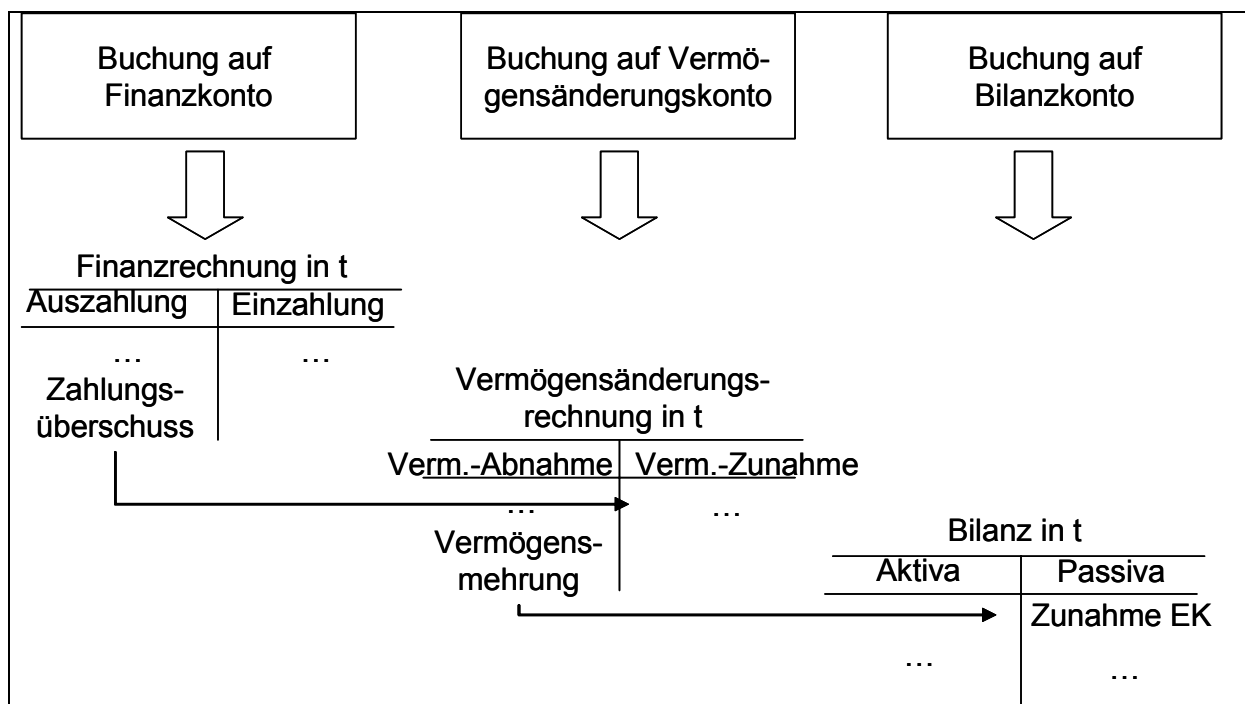


Abbildung 3-1 Möglicher Buchungsaufbau im externen Rechnungswesen

Die begriffliche Abgrenzung der Vermögensänderungsrechnung von der Gewinn- und Verlustrechnung spiegelt zum einen die Tatsache wider, dass keine Gewinne ausgeschüttet werden können. Zum anderen liefert sie aufgrund einer fehlenden monetären Spitzenkennzahl für Universitäten auch keinen zuverlässigen Indikator für den Erfolg der Universität, sondern betrachtet als einen Teilaspekt lediglich die Veränderung des bilanzierbaren Vermögens. Aus diesem Grund ist auch die externe Sicht um Leistungsgrößen anzureichern, was bisher bereits u. a. in Form von Forschungs- und Lehrberichten geschieht.

⁵¹ Vgl. Küpper 2000a, S. 365. Die besondere Bedeutung ergibt sich v. a. aus den kameralen Berichtspflichten.

Da eine sinnvolle Beurteilung der Effizienz erst möglich ist, wenn die verzehrten Kosten und die erbrachten Leistungen im Zusammenhang betrachtet werden, müssen diese zwei Komponenten (Kostenrechnung und Leistungsrechnung) in einer dritten Komponente (Erfolgsrechnung) zusammengeführt werden. Dieses Vorgehen verbietet von vornherein, die Leistungsseite nach den Kosten zu bemessen sowie andersherum die Leistungsseite (z. B. Anzahl Studenten) für die Verteilung der Kosten anzusetzen, wo dies nicht verursachungsgerecht ist. Für längerfristige Entscheidungen schließlich sind Verfahren der Investitionsrechnung einzusetzen.

Die Leistungsseite muss die Vielfalt an Leistungen geeignet abbilden und könnte die Leistungen z. B. systematisch in einer Leistungsbilanz aufbereiten. In Anlehnung an die Aufgaben von Universitäten (Sachziele) werden in erster Linie tatsächlich Leistungen gemessen. Dabei werden die Leistungen in den oben genannten Bereichen, also v. a. in Forschung und Lehre erbracht. Wirkungen in der Gesellschaft, die sich aufgrund der erbrachten Leistungen ergeben, können ergänzend zur Beurteilung der Qualität der Leistungen herangezogen werden.⁵³ Durch diese Abbildung der gesamten Leistungsbreite wird der fehlenden Spitzenkennzahl entsprochen. Da Kostendaten ausschließlich in Gegenüberstellung mit den dazugehörigen Leistungsdaten als Erfolg interpretiert werden können, muss das System zur Leistungsmessung parallel zur Kostenrechnung weiterentwickelt werden. Leistungsbilanzen werden v. a. für die Organisationseinheiten vorgeschlagen,⁵⁴ sind aber auch für die Prozesse z. B. einen Studiengang denkbar. Auf dieses Betrachtungsobjekt wird in den letzten Abschnitten des Kapitels noch mal eingegangen. Als Ergänzung zu einer Leistungsbilanz, die die während einer Periode erbrachten Leistungen darstellt, sind Potentiale in einer weiteren Übersicht auszuweisen, die sich z. T. an einer Humankapitalrechnung orientieren kann.⁵⁵ Diese Potentialrechnung sollte aber z. B. in Form einer umfassenden Wissensbilanz breiter ausgelegt sein. Eine solche Wissensbilanz wurde für einzelne Forschungsbetriebe konkretisiert, ist aber auch auf Hochschulen übertragbar.⁵⁶ Die Potentialrechnung wird aufgrund des hohen Anteils an immateriellen Leistungen sowie der Bedeutung von z. B. Humankapital sowie Kooperationsbeziehungen erforderlich. Das interne Rechnungswesen ist in Abbildung 3-2 noch mal überblicksartig dargestellt:

⁵² Vgl. Küpper 2000a, S. 361-365.

⁵³ Die Steuerung der Leistungen zur Erzielung der gewünschten Wirkungen ist v. a. eine Aufgabe der Politik.

⁵⁴ Vgl. AK HSReW 1999, S. 46 sowie Küpper 2002c, S. 942.

⁵⁵ Vgl. Küpper 2002c, S. 934, der diese Rechnung Erfolgspotentialrechnung nennt.

⁵⁶ Vgl. Leitner 2003, S. 21-24.

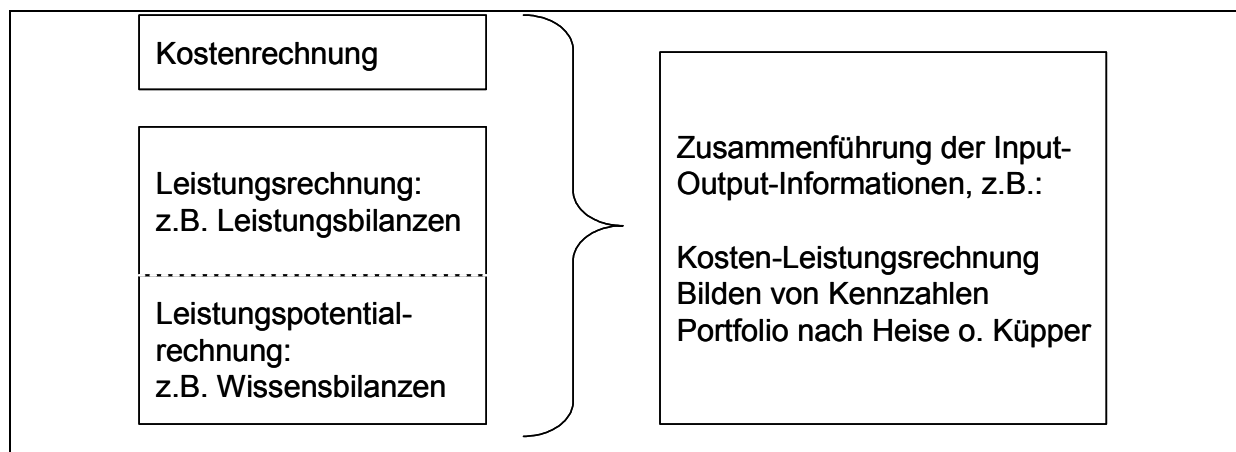


Abbildung 3-2: Überblick über das interne Rechnungswesen

Um den Erfolg einer Organisationseinheit beurteilen zu können sind Vergleiche erforderlich, wobei folgende Arten denkbar sind:⁵⁷

- Zeitvergleich
- Betriebsvergleich
(z. B. zwischen vergleichbaren Fachbereichen unterschiedlicher Universitäten); wo vorhanden kann auch ein indirekter Vergleich über den Markt stattfinden.
- Soll-Ist-Vergleich
- Vergleich verschiedener Entscheidungsalternativen

Kritisch werden Betriebsvergleiche sowohl innerhalb einer Universität wie auch zwischen gleichen Fakultäten unterschiedlicher Universitäten aufgrund der großen Heterogenität. Eine besondere Form von Betriebsvergleich lässt sich im Rahmen der Zusammenführung von Kosten- und Leistungsrechnung durchführen.⁵⁸ Ziel ist der Vergleich unterschiedlicher Fächer (z. B. Wirtschaftswissenschaften) oder auch Studiengänge (z. B. Betriebswirtschaftlehre) einer Hochschule. Dazu wird in einem ersten Portfolio jeweils ein Studiengang bzgl. der Kosten und der Leistungen mit N anderen Hochschulen verglichen.⁵⁹ Im zweiten Schritt wird dieses relative Abschneiden aller betrachteten Studiengänge einer Universität in ein zweites, gemeinsames Portfolio übertragen. Die Achsen dieses zweiten Portfolios sind das relative Leistungs- sowie das relative Kostenniveau. Die verschiedenen Studiengänge einer Universität werden also indirekt miteinander verglichen. Um unterschiedlich große Studiengänge im ersten Schritt vergleichen zu können, bietet sich eine Relativierung der Leistungs- und Kostengrößen z. B. zur Anzahl der Professoren oder zur Anzahl der Studenten an. Die Portfolio-

⁵⁷ Vgl. z. B. Wöhe/Döring 1996, S. 970 sowie für Hochschulen: Schweitzer 1980, S. 125 f.

⁵⁸ Vgl. zu diesem Vorschlag Heise/Ambrosy/Hinsenkamp 2002, S. 241-243 sowie bereits früher ohne explizite Aufführung des ersten Schrittes Küpper 2002c, S. 142 f.

⁵⁹ Dies kann bereits für sich genommen eine interessante Information darstellen.

Darstellung kann über die Größe der Kreise um eine dritte Dimension ergänzt werden. Weiterhin kann in einem solchen Portfolio die strategische Zielrichtung abgebildet werden.

Die Abbildung 3-3 verdeutlicht die obigen Ausführungen. Der Durchmesser der Kreise bildet hier beispielsweise die Studierendenzahl des jeweiligen Studiengangs ab. Während die Ist-Situation mit den dunklen Kreisen beschrieben wird, symbolisieren die helle Kreise den angestrebten Soll-Zustand. Die Ausprägungen ‚+‘ und ‚-‘ sind jeweils als besser und schlechter zu interpretieren.

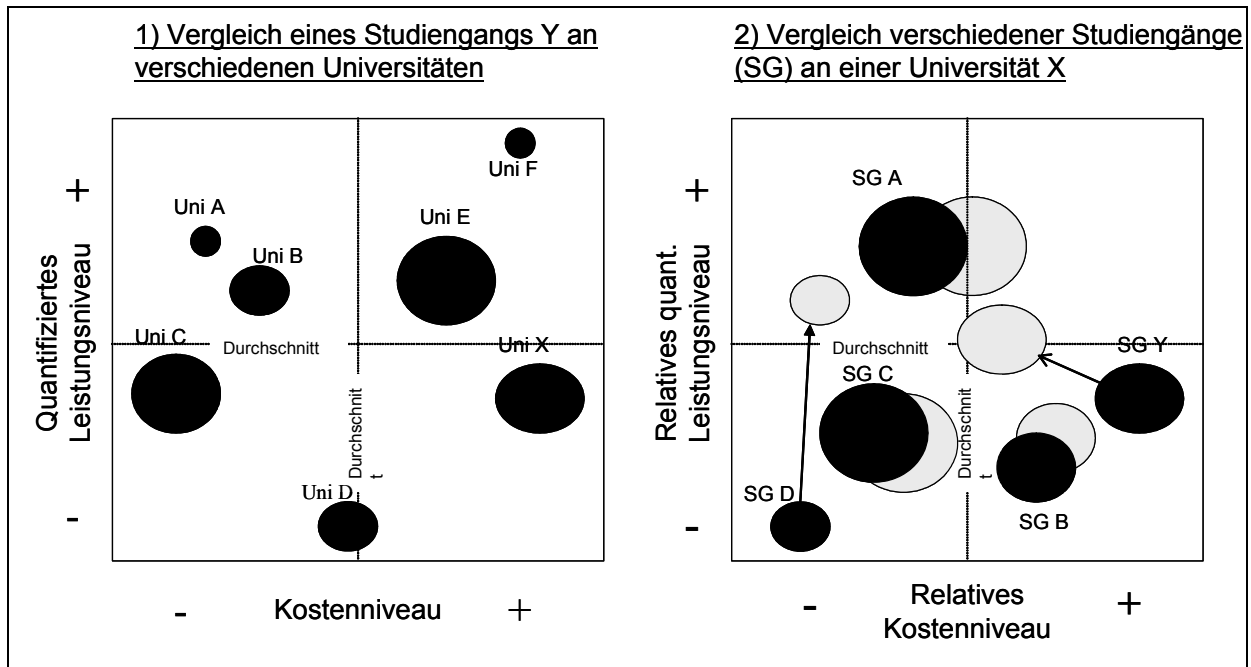


Abbildung 3-3: Zweistufiger Vergleich von Studiengängen über Portfolios

Problematisch bleibt bei diesem Vorschlag, dass entweder nur ein Teilaspekt der Leistungs-sicht pro Portfolio abgebildet wird (z. B. die Absolventen eines Studienganges) oder eine Aggregation verschiedener Leistungsgrößen stattfinden muss, was neben der ohnehin erforderlichen Quantifizierung eine Gewichtung der unterschiedlichen Leistungsgrößen notwendig macht. Dies dürfte gerade im Hinblick auf die stark diskutierten Indikatoren in der Forschung problematisch werden. Allerdings kann die Gewichtung der Kriterien in den verschiedenen Fächern bei diesem Vorgehen unterschiedlich gewählt werden, um den heterogenen Fächerkulturen Rechnung zu tragen. Die Kritik der Aggregation bis auf zwei Größen gilt generell für Portfolios.⁶⁰ Nichtsdestotrotz können sie aufgrund der leicht verständlichen Darstellung als Kommunikationsinstrument dienen und Denkanstöße liefern. Eine genauere Analyse der Kosten- und der Leistungsicht kann sich dann der oben aufgeführten detaillierten Instrumente bedienen.

⁶⁰ Vgl. Wöhe/Döring 1996, S. 377.

Abschließend sei erwähnt, dass die Kosten-Leistungsrechnung z. B. als Grundlage der Budgetierung einsetzen lässt. Die auf die Kostenrechnung aufsetzenden Instrumente müssen über die Aufgaben bzw. Zwecke der Kostenrechnung in der Konzeption eines Kostenrechnungssystems berücksichtigt werden. Diese werden im nächsten Abschnitt erörtert. Die Einbettung der Kostenrechnung in den weiteren Rahmen des Controlling wird hier nicht weiter spezifiziert.

3.1.2 Aufgaben

Da die konkrete Ausgestaltung der Kostenrechnung ausschließlich vor dem Hintergrund der zu erfüllenden Rechnungszwecke erfolgen kann, werden diese fortfolgend zusammengefasst. Hierzu werden zunächst die generellen Kostenrechnungszwecke dargestellt, bevor im zweiten Schritt die Übertragung auf Hochschulen stattfindet.

Generell dient die Kostenrechnung der Schaffung von Transparenz, Planung, Steuerung, Kontrolle sowie auch der Verhaltenssteuerung.⁶¹ Hierbei wird in der Literatur oft der Schwerpunkt auf die Aufgabe der Entscheidungsunterstützung gelegt.⁶² Diese Zwecke, die sich seit längerem in der Literatur finden, wurden in letzter Zeit um weitere Aspekte ergänzt sowie feiner differenziert.⁶³

Alle oben genannten Zwecke mit Ausnahme der Verhaltenssteuerung liegen bereits in einer idealtypischen Situation mit ausschließlich einem Entscheidungs- und Handlungsträger vor. Hierbei lässt sich nun eine instrumentelle von einer konzeptionellen Nutzung der Kosteninformationen unterscheiden. Während im erstgenannten Fall direkt eine Entscheidung getroffen wird, dienen die Informationen im zweiten Fall einem zielgerichteten Lehrprozess, aber keiner konkreten Entscheidung. Die hiermit verbundenen Zwecke lassen sich in der obigen Aufzählung wieder finden, wenn man „Transparenz“ auch so versteht, dass die Kostenrechnung ein Kommunikationsmedium sein soll.

Wenn die Interaktion verschiedener Akteure berücksichtigt wird, kommt neben der instrumentellen und der konzeptionellen noch die symbolische Nutzung hinzu. Darunter versteht man den Einsatz der Kostenrechnung zur Erlangung von Verhandlungsvorteilen. Diese Verhandlungsvorteile können entweder hierarchieunabhängig sowie in einem Über- und Unterordnungsverhältnis (Verhaltenssteuerung und Legitimation) entstehen.

⁶¹ Vgl. beispielhaft Schweitzer/Küpper 1998, S. 38.

⁶² Vgl. zu dieser Feststellung beispielhaft Pfaff/Weber 1998, S. 151.

⁶³ Vgl. im folgenden Aust 1999, S. 45-64 sowie Heise 2001, S. 192-194.

Mit der symbolischen Nutzung geht automatisch eine Verlagerung der Anforderungen an die Kostenrechnung einher.⁶⁴ Statt einer möglichst exakten, verursachungsgerechten Abbildung werden nun Verständlichkeit, Durchschaubarkeit, Nachprüfbarkeit sowie Manipulationsicherheit elementar. Ein Konfliktpunkt bei der parallelen Verfolgung instrumenteller, konzeptioneller und symbolischer Ziele ist es, eine realitätsnahe Abbildung zu erreichen ohne die Verständlichkeit des Zustandekommens zu sehr zu beeinträchtigen. Fehlende Verständlichkeit dürfte zu fehlender Akzeptanz führen. Die Schwerpunktsetzung auf eine der Nutzungsarten wird von der Umweltunsicherheit (Komplexität und Dynamik des Umfeldes) abhängig gemacht, wobei eine steigende Unsicherheit tendenziell einen Übergang von der instrumentellen Nutzung zu der konzeptionellen bzw. von dort zur symbolischen Nutzung bewirkt.⁶⁵ Damit einher geht der Appell, stärkere Rücksicht auf die Kontextfaktoren zur Festlegung der Rolle der Kostenrechnung zu nehmen.⁶⁶

Folgende Herausforderungen lassen sich aus den in Kapitel 2 aufgeführten Spezifika für das Festlegen der Aufgaben nennen:

- Die Komplexität des Unternehmens „Universität“ ist zu berücksichtigen.
- Andererseits kann eine umfassende Kostenrechnung an Widerständen u. a. aufgrund geringer Vertrautheit mit diesem Instrument scheitern.
- Aufgrund der Zielpluralität, des Verhältnisses zum Staat, der hohen dezentralen Verantwortung und der internen Entscheidungsfindung in Gremien spielen Aushandlungsprozesse eine besondere Rolle für Universitäten und sind durch die Kostenrechnung in adäquater Form zu unterstützen.
- Die erweiterte Autonomie bedingt, dass Universitäten geeignete Instrumente bereitgestellt bekommen, um die bisher bestehende Management-Lücke zu schließen.
- Die Kostenrechnung hat das ganze Spektrum der genannten Leistungsbereiche abzudecken.

Aufgrund der mangelnden Erfahrungen mit betriebswirtschaftlichen Instrumenten wird eine wichtige Aufgabe der Hochschulkostenrechnung in der Schaffung von Transparenz gesehen.⁶⁷ Die im letzten Abschnitt aufgeführten Vergleichsarten können hierbei Benchmarks für die Beurteilung liefern. Neben der evtl. verschlechterten Steuerungswirkungen bei Verwenden von Hochschulkostenrechnungsstandards stellt sich die Frage, inwieweit eine Universität überhaupt mit Externen vergleichbar sein will bzw. muss. Eine wichtiges Motiv für die Trans-

⁶⁴ Vgl. Heise 2001, S. 194 sowie Aust 1999, S. 92 f.

⁶⁵ Vgl. Aust 1999, S. 65-76.

⁶⁶ Vgl. Aust 1999, S. 187.

⁶⁷ Vgl. AK HSReW 1999, S. 19 sowie Küpper 2002c, S. 931.

parenz dürfte der Lehreffekt sein, der sich im Rahmen der konzeptionellen Nutzung ergibt. Weiterhin stellt sie die Grundlage für weitere Zwecke dar.

Im Zusammenhang mit der erweiterten Autonomie muss die bestehende Managementlücke geschlossen werden. Es werden Informationen zur Planung, Steuerung und Kontrolle benötigt, Informationen auf deren Grundlage Entscheidungen getroffen werden können. Ein großer Teil an Entscheidungen an Universitäten ist strategisch. Damit verbunden sind u. a. langfristige Auswirkungen sowie speziell die Schwierigkeit, einmal getroffene Entscheidungen wieder rückgängig zu machen. Dies hängt zum einen mit der hohen Personalintensität zusammen. Zum anderen bedingt das Leistungsprogramm (z. B. Anbieten von Studiengängen) auch unmittelbar, dass Entscheidungen langfristige Auswirkungen haben (z. B. bei Studiengängen: Auslaufzeit, weitere Austrittsbarrieren). Somit dient in vielen Fällen die Kostenrechnung lediglich als Grundlage der Investitionsrechnung. Im Folgenden sind beispielhaft Entscheidungsbereiche im Kontext von Universitäten zusammengestellt, bei denen die Kostenrechnung eine benötigte Informationsgrundlage stellen kann. Zwischen einzelnen der aufgeführten Entscheidungen bestehen dabei teilweise Interdependenzen. Das bewusste und aufeinander abgestimmte Entscheiden ist Teil der universitären Profilbildung. Die Entscheidungen lassen sich neben der Zuordnung zu Leistungsbereichen den einzelnen Entscheidungsebenen (Hochschulleitung, Fakultätsleitung, Institutsleitung) der Universität zuordnen:⁶⁸

- in der Lehre:
 - Lehrim- und -export (sowohl inneruniversitär als auch interuniversitär, z. B. im Rahmen von Regionalverbänden) als besondere Make-or-Buy-Entscheidung
 - Aufhebung bzw. Einrichtung von Studiengängen (ggf. bewusste Entscheidungen für „Orchideen-Fächer“)
 - Gestaltung des Prozesses „Studiengang“ (u. a. Modularisierung, Breite des Angebots an Lehrveranstaltungen⁶⁹, Einbezug von Lehrbeauftragten, Umstellung auf Credit-Point-Systeme)
 - Aufhebung bzw. Einrichtung von Weiterbildungsangeboten sowie deren Gestaltung
- in der Forschung:
 - Aufhebung bzw. Einrichtung von Forschungsbereichen

⁶⁸ Vgl. zur folgenden Aufzählung: Ambrosy et al. 1997, S. 207; Küpper 1998, S. 160; Heise 2001, S. 34; Seidenschwarz 1992, S. 59,81; Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 20-22 sowie AK HSRew 1999, S. 16 f.

- Annahme von Drittmittelprojekten
- im Verwaltungsbereich/ Service-Bereich:
 - Make-or-Buy-Entscheidungen (z. B. Druckereileistungen)
 - Ausstattung von Service-Einrichtungen
 - Prozessgestaltung
- Allgemein/ Übergreifende Entscheidungen
 - Neugründung, Veränderung oder Schließung von Einrichtungen⁷⁰
 - Durchführung von Berufungen
 - Beschaffung oder Erneuerung von Anlagegütern
 - Vermietung von Räumen, Maschinen
 - Erbringung von Dienstleistungen (sowohl intern als auch extern)

Aufgrund der in vielen Bundesländern angelaufenen oder absehbaren Mittelvergaben im Rahmen von Zielvereinbarungsverhandlungen gewinnt die Kostenrechnung auch an symbolischer Bedeutung. Dieselbe Situation tritt an einigen Universitäten dann noch mal zwischen Universitätsleitung und Fakultäten auf. Aus Sicht des jeweils „Untergebenen“ bietet die Kostenrechnung die Möglichkeit der Legitimation. So kann die Universität z. B. gegenüber dem Land verdeutlichen, welcher Anteil an den Ausbildungskosten eines naturwissenschaftlichen Studenten alleine aufgrund von Sicherheitsanforderungen bei der Praktikumsbetreuung entsteht. Aus der Sichtweise des Vorgesetzten kann die Kostenrechnung zur Verhaltenssteuerung eingesetzt werden. Letzteres gelingt z. B. über Kostenvorgaben, über Verknüpfung mit Anreizsystemen (die die besondere Motivstruktur von Wissenschaftlern einbeziehen sollten) und nicht zuletzt, indem auf bestimmte Zusammenhänge aufmerksam gemacht wird.

Da wichtige Entscheidungen an Universitäten i. d. R. in Gremien getroffen werden, ist die Kommunikationsfunktion und auch die eben angedeutete symbolische Nutzung besonders bedeutend. Zu der Verhaltenssteuerungsfunktion gehört auch die Forderung nach einem „incentive-compatible costing“.⁷¹ Dies bedeutet eine Ausgestaltung der Kostenrechnung derart, dass durch sie zielkonforme Anreize gesetzt werden. Gerade wegen der Komplexität der Situation, die eine Einbeziehung verschiedener Informationen erforderlich macht, der

⁶⁹ Das tatsächliche Lehrangebot kann nicht nur der Lehrverpflichtung, sondern auch dem strukturell erforderlichen Mindestlehrangebot gegenübergestellt werden. Vgl. Efinger 1995, S. 291.

⁷⁰ Dem kann z. B. eine „Gebührenermittlung“ für gemeinsam von mehreren Universitäten genutzte Anlagen vorausgehen: Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 112.

⁷¹ Albach 2000, S. 221.

Zielpluralität (Mehrpersonenkontext) sowie der Wissenschaftsfreiheit (im Zusammenhang mit Profilbildung) bleibt die Kommunikation unerlässlich.

Da andererseits die Kostenrechnung für wichtige Entscheidungen als Grundlage benötigt wird, kann weder eine Beschränkung auf die instrumentelle noch auf die konzeptionelle und symbolische Nutzung stattfinden, auch wenn sich einige Autoren jeweils entweder auf die Entscheidungsunterstützung oder auf die Kommunikationsfunktion beschränken.⁷²

Für die Hochschulkostenrechnung sind also aufgrund der breiten Auslegung die verschiedenen oben aufgeführten Anforderungen in Einklang zu bringen.

3.1.3 Aufbau

Bevor einzelne Teilbereiche der Kostenrechnung behandelt werden, sind zunächst weitere, grundsätzliche Fragestellungen der Hochschulkostenrechnung zu diskutieren. Es geht in diesem Abschnitt um das einzusetzende System der Kostenrechnung, also v. a. um eine Darstellung des Zusammenspiels der einzelnen Kostenrechnungselemente. Es wird untersucht, inwieweit sich bestehende Systeme auf Hochschulen übertragen lassen.

Die Frage nach dem richtigen System muss beachten, dass Projekte und Prozesse parallel vorhanden sind. Außerdem sind die im letzten Abschnitt angeführten Aufgaben zu bedenken. Aufgrund der semesterbezogenen Betrachtung in der Lehre stellt sich weiterhin die Frage nach einem geeigneten Abrechnungszeitraum.

Wenn auch teilweise in der Literatur der Wunsch anklingt, die Kostenrechnung aufgrund der Heterogenität der Fachkulturen fachspezifisch zu gestalten,⁷³ so wird dieser Ansatz hier nicht weiter verfolgt. Ein solches Vorgehen wird als nicht praktikabel abgelehnt, insbesondere dürfte es das Verständnis erschweren und somit der Kommunikationsfunktion abträglich sein. Stattdessen wird ein allgemein gültiger Kostenrechnungsrahmen für alle Fächer vorgeschlagen. Der Unterschiede der Fächer zeigen sich lediglich darin, dass dieser Rahmen unterschiedlich gefüllt wird.

Die Heterogenität bei der Leistungserstellung kann jedoch über eine andere Differenzierung z. T. berücksichtigt werden. Weitgehend repetitiven Tätigkeiten in der Lehre⁷⁴ (z. B. Vorlesungen halten) sowie in der Verwaltung (z. B. Personal einstellen, Personal verwalten) stehen größtenteils andere Strukturen in der Forschung gegenüber. In der Forschung gewinnt die Leistungserstellung in Projekten an Bedeutung, während sie in Lehre und Verwaltung nur

⁷² Vgl. zur Konzentration auf Entscheidungen Schweitzer/Küpper 1998, S. 689; Seidenschwarz 1992, S. 87; Küpper 2002b, S. 19; zu Schwerpunktsetzung auf die kommunikative Funktion: Heise/Ambrosy/Hinsenkamp 2002, S. 236 sowie Heise 2001, S. 260.

⁷³ Vgl. z. B. den Wunsch, die Kostenartengliederung fachspezifisch zu wählen: Alewell 1995, S. 296.

⁷⁴ Vgl. Küpper 1997, S. 423 sowie Bürgel/Binder/Schultheiß 1996, S. 27.

einen deutlich geringeren Teil ausmacht. Auch innerhalb der Lehre, u. a. auch bei Lehrveranstaltungen, bleibt jedoch die Besonderheit der großen Heterogenität der Leistungen bestehen. Festzuhalten ist, dass sowohl die repetitive als auch die nicht-repetitive Leistungserstellung angemessen berücksichtigt werden muss.

In der folgenden Abbildung 3-4 werden die Zusammenhänge innerhalb des Kostenrechnungssystems zusammengefasst. Das klassische Kostenrechnungsschema wurde dabei leicht modifiziert. Dieser Rahmen wird im folgenden zur Einordnung des Standes in der Literatur genutzt. Auf die einzelnen Teilbereiche wird in den folgenden Abschnitten eingegangen.

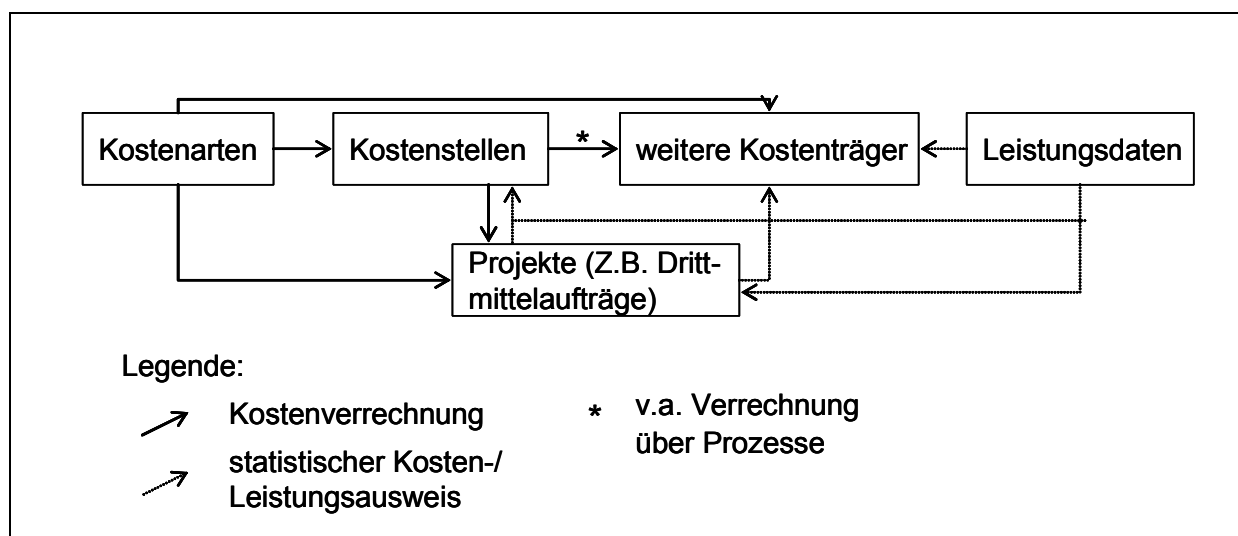


Abbildung 3-4: Zusammenhänge innerhalb des Kostenrechnungssystems

Für die Hochschulkostenrechnung ist die Frage nach der geeigneten Abrechnungsperiode zu stellen.⁷⁵ Während sich Drittmittelprojekte i. d. R. auf Jahre beziehen und auch die Buchführung bzw. die Kameralistik jahresweise betrieben wird, ist die Semesterbetrachtung jahresübergreifend. Da im Bereich der Lehre starke Abhängigkeiten des Aufwandes von semesterweise schwankenden Einflussfaktoren auftreten (z. B. Studentenzahlen, Veranstaltungswochenstunden), spricht dies für die semesterbezogene Betrachtung.⁷⁶ Bei mehrjährigen Projekten kommt hinzu, dass sich der Erfolg i. d. R. erst am Ende sinnvoll beurteilen lässt. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten treten nicht bei der getrennten Betrachtung von Projekten oder von Studiengängen auf. Sie entstehen, wenn man Organisationseinheiten in Ihrer Gesamtheit beurteilen möchte. Der Betrachtungszeitraum der Kostenrechnung sollte sich mit denjenigen von Zielvereinbarungen und Mittelvergabe decken. Die Auswirkungen auf die Kostenartenrechnung werden im nächsten Abschnitt eingehend untersucht.

⁷⁵ Vgl. Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 43.

⁷⁶ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 130.

Einige Autoren sehen wie oben bereits darstellt die Entscheidungsfundierung als primäre Aufgabe der Kostenrechnung. Weiterhin stellen Sie fest, dass Kostenerfassung und Kostenzurechnung je nach Entscheidungssituation unterschiedlich gehandhabt werden müssen (z. B. auch die Entscheidung, ob Voll- oder Teilkosten), und plädieren deshalb in Anlehnung an Riebel für eine relative Einzelkostenrechnung, die mit einer Trennung von Grund- und Auswertungsrechnung einhergeht.⁷⁷

Da in dieser Arbeit aber die Erfolgsbeurteilung von Organisationseinheiten sowie v. a. die Kommunikationsfunktion der Kostenrechnung nicht vernachlässigt werden, wird dieser Ansatz nicht weiter verfolgt. Weiterhin gilt auch im Kontext von Universitäten die allgemeine Kritik an der relativen Einzelkostenrechnung:⁷⁸

- Vernachlässigung nicht-pagatorischer Kosten (diese Fragestellung wird im folgenden Abschnitt diskutiert)
- erst auf hoher Ebene Kostenzuordnung möglich (dieses Problem tritt aufgrund des hohen Personalkostenanteils besonders deutlich zum Vorschein)
- sehr hoher Aufwand dieses Vorgehens

Die Kosten müssen jedoch möglichst differenziert erfasst werden, um ggf. mehrdimensionale Auswertungen zu ermöglichen.⁷⁹ Sonderrechnungen werden sich aufgrund der Vielzahl an Informationsempfängern ebenfalls nicht vermeiden lassen. So verlangen die Länder von der Universitäten teilweise Vollkostenrechnungen. Diese werden jedoch für eine Reihe von Entscheidungen überwiegend als ungeeignet angesehen.⁸⁰ Trotz der Langfristigkeit vieler universitärer Entscheidungen sind Vollkostenrechnungen alleine deswegen problematisch, wenn nur eine Gesamtsumme ausgewiesen wird und nicht erkennbar ist, welche Kostenbestandteile von wem bzw. von welchen Entscheidungen beeinflusst werden. Weiterhin dürfte eine Kostenrechnung, die auf einer Reihe willkürlicher Schlüsselungen beruht, als Kommunikationsgrundlage kaum auf Akzeptanz stoßen. In diesem Zusammenhang wird in den folgenden Abschnitten u. a. auf die Problematik der Managementkosten sowie die Gliederung von Kosten nach bestimmten Kriterien (wie z. B. Beeinflussbarkeit) hingewiesen. Als Anforderung festzuhalten bleibt, dass wegen der Vielzahl an Adressaten, der Vielzahl an Kosten-

⁷⁷ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 91.

⁷⁸ Vgl. Götze/Bosse 2000, S. 175 f.

⁷⁹ So lassen sich Kosten über verschiedene Dimensionen bedarfsweise aggregieren: z. B. Kostenträgerebene, Aufbauorganisation, Zeit. Vgl. Küpper 2002c, S. 937 f. Dieser Vorschlag der auf einer relativen Einzelkostenrechnung beruht wird aus den oben angeführten Gründen hier nicht weiter verfolgt. Auch auf einen Vorschlag, Activity-Based-Costing-Informationen für eine mehrdimensionale Auswertung zu nutzen, wird nicht weiter eingegangen. Vgl. hierzu sowie für eine Auflistung möglicher Kostenobjekte Robertson et al. 1998, S. 36.

⁸⁰ Vgl. beispielhaft Götze/Bosse 2000, S. 159 f; Wöhe/Döring 1996, S. 1253 sowie Schweitzer/Küpper 1998, S. 72 f.

rechnungszwecken sowie der Dynamik der Umweltveränderungen die Kostenrechnung flexibel ausgelegt sein muss.⁸¹

3.2 Komponenten

3.2.1 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung geht der Frage nach, welche Kosten angefallen sind. Sie erhält Ihre Daten größtenteils aus der Buchhaltung. Nur an den Stellen, wo Anders- oder Zusatzkosten vorliegen, müssen weitere Daten erhoben werden. Die Kostenartenrechnung bildet die Grundlage für die Kostenstellen- und die Kostenträgerrechnung, besitzt allerdings auch alleine Aussagekraft: Es lässt sich der Anteil (und damit die Bedeutung) bestimmter Kostenarten sowie die zeitliche Entwicklung derselben ablesen. So können z. B. stark steigende Kosten für Zeitschriftenabonnements schon Hinweise für die Entscheidung zu deren künftigen Bezug liefern. Außerdem lassen sich z. B. Auswirkungen von Tarifveränderungen auf die Personalkosten überblicken, was aufgrund der hohen Bedeutung von Personalkosten wichtig ist.

Für eine universitätsspezifische Kostenartenrechnung sind v. a. ein geeigneter Kostenbegriff sowie eine geeignete Systematisierung der Kostenarten zu finden.

- Besondere Herausforderungen ergeben sich v. a. aus den in Kapitel 2 eingeführten und weiter unten in diesem Abschnitt noch mal aufgegriffenen Besonderheiten bzgl. der Personalkosten. So gilt es beispielsweise, eine Vergleichbarkeit von Beamten und Angestellten herzustellen.
- Auch die Berücksichtigung der Raumkosten muss aufgrund der Eigentumsverhältnisse an Universitäten diskutiert werden.
- Vor einer Differenzierung der Kosten ist festzustellen, welche Kriterien hierfür relevant sind.
- Es ist zu prüfen, ob sich die fehlende Bewertung auf monetären Märkten sowie die fehlende Möglichkeit der Gewinnausschüttung auf die Kostenarten auswirken.
- Generell stellt sich die Frage, wenn Vergleichbarkeit gewünscht ist, wie sich diese in der Kostenartenrechnung widerspiegeln muss.

⁸¹ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 80.

- Aus den Spezifika des externen Rechnungswesens von Universitäten entsteht die Frage nach der Abstimmung zwischen internem und externem Rechnungswesen.

Bevor die erfassten Kosten systematisiert werden können, ist erst mal der verwendete Kostenbegriff zu konkretisieren: soll eine Beschränkung auf pagatorische Kosten stattfinden oder nicht?

In der Literatur zur Hochschulkostenrechnung besteht in dieser Frage genauso wie in der allgemeinen Kostenrechnungsliteratur keine Einigkeit darüber, ob kalkulatorische Kosten bzw. Opportunitätskosten zu verwenden sind. Diese Festlegung hängt mit der im vorigen Abschnitt dargestellten Entscheidung zusammen, ob die relative Einzelkostenrechnung nach Riebel eingesetzt werden soll.

Für den Einbezug dieser Kostenarten spricht allgemein folgendes:

- Der wertmäßige Kostenbegriff wird von den meisten Autoren als besser geeignet angesehen, insbesondere für Planungsaufgaben.⁸²
- Wenn Vergleiche mit Externen bzw. Vergleiche zweier Entscheidungsalternativen durchgeführt werden, dürfen beispielsweise keine systematischen Verfälschungen in Abhängigkeit davon auftreten, ob bestimmte Leistungen selbst erstellt oder fremd bezogen werden. Das gleiche gilt dafür, ob die Eigen- oder Fremdkapital verwendet wird.
- Wenn politische Angaben im externen Rechnungswesen gemacht werden, sind diese durch geeignetere kalkulatorische Werte zu ersetzen.
- Da bei Einbezug der kalkulatorischen Kosten umfassender der Wertverzehr abgebildet wird, ist dies besser für das Schaffen von Kostenbewusstsein geeignet.

Da auch bei Universitäten politische Erwägungen das externe Rechnungswesen beeinflussen, sind andere Wertansätze für die interne Rechnung heranzuziehen. Da weiterhin bei Universitäten wegen der zum größten Teil fehlenden Marktbewertung Betriebsvergleiche wichtige Hinweise liefern können, ist auf die Vergleichbarkeit mit Externen möglicherweise zu achten. Für Service-Leistungen gibt es zum Teil vergleichbare außeruniversitäre Einrichtungen, aber auch in den Kernbereichen ist ein Vergleichen mit anderen Einrichtungen (Universitäten, Forschungseinrichtungen, Weiterbildungsinstitutionen) nicht von vornherein ausgeschlossen. Dies legt bereits die Verwendung von kalkulatorischen Kosten nahe. Auch wenn es für die Hauptleistungen der Universität kaum monetäre Märkte gibt,⁸³ gibt es doch z. B. Märkte, auf denen Räume vermietet werden. Diese Einnahmequelle steht den Universitäten

⁸² Vgl. beispielhaft Wöhe/Döring 1996, S. 1250.

tatsächlich offen, es lässt sich aber auch folgendermaßen argumentieren: Wenn für ein Projekt Räume genutzt werden, stehen sie für andere Projekte zeitweise nicht zur Verfügung und diese anderen Projekte müssten ggf. selbst Räume zum Marktpreis mieten. Diese Argumentation gilt jedoch ausschließlich bei einer Raumknappheit. Der wichtigste Grund, der für die Verwendung von Opportunitätskosten spricht, ist folgender: Als ein zentraler Zweck der Kostenrechnung wurde die Kommunikation und damit verbunden z. B. Verhaltenssteuerung identifiziert. Opportunitätskosten tragen zum Kostenbewusstsein bei und deren Einbezug wird aus pädagogischen Gründen z. T. auch für Hochschulen befürwortet.⁸⁴ Eine rein pagatorische Sicht hieße, Anlagen über die Anschaffungsauszahlungen und nicht über Abschreibungen zu berücksichtigen. Dies ist sowohl vor dem Hintergrund der Verursachungsgerechtigkeit als auch vor dem Hintergrund der Nachvollziehbarkeit abzulehnen. An dieser Stelle schwächen jedoch z. T. sogar die Befürworter von pagatorischen Kosten in der Hochschulkostenrechnung dieses Prinzip ab.⁸⁵ Weiterhin wird weiter unten auch für Wagniskosten argumentiert.

Die Gliederung der Kosten in einer Hierarchie von Kostenarten kann sich für Hochschulen am Hochschulkontenrahmen orientieren,⁸⁶ jedoch lassen sich auch andere Kontenrahmen, z. B. der der Industrie anpassen. Hier ist wieder hochschulpolitisch zu entscheiden, inwieweit Vergleichbarkeit mit Einrichtungen außerhalb der eigenen Hochschule gewünscht ist.

Prinzipiell lassen sich folgende Kostenartengruppen für Hochschulen unterscheiden, die noch genauer zu unterteilen sind. Als Kriterien für die weitere Unterteilung können neben der rein sachlichen Trennung die weiter unten angeführten berücksichtigt werden.⁸⁷

- Personalkosten
- Materialkosten
- Kalkulatorische Abschreibungen
- Kalkulatorische Miete
- Dienstleistungskosten
- Sonstige Kosten

⁸³ Küpper verwirft für die Hochschulkostenrechnung die Verwendung von Opportunitätskosten wegen eines fehlenden einheitlichen Erfolgszieles. Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 689 f.

⁸⁴ Vgl. Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 61.

⁸⁵ Vgl. Küpper 2002c, S. 935 f.; speziell für Vergleiche jedoch nicht allgemein Seidenschwarz 1992, S. 94, 102.

⁸⁶ Vgl. AK HSReW 1999, S. 71-77.

⁸⁷ Vgl. allgemein: Götze/Bosse 2000, S. 29 sowie speziell für Hochschulen: Seidenschwarz 1992, S. 98.

Personalkosten:

Generell sind für die Personalkosten die in Kapitel 2 aufgeführten Spezifika zu berücksichtigen:

- absolute Höhe und lange zeitliche Bindung
- fehlender Leistungsbezug der Ausgabenhöhe
- Datenschutzprobleme
- Inhomogenität des Personalkostenblocks
- besondere Anreizstruktur der Wissenschaftler

Aufgrund des hohen Personalkostenanteils ist hier besonders auf den differenzierten Ausweis der Kosten zu achten. Eine Unterscheidung sollte zwischen wissenschaftlichem und nicht-wissenschaftlichem Dienst stattfinden,⁸⁸ da diese Ressourcen für unterschiedliche Produkte genutzt werden und zum Teil auch eine andere Anreizstruktur besitzen. Weiterhin kann bereits das Verhältnis dieser zwei Unterarten Hinweise auf die Verwaltungsintensität liefern.

Es ist für die Finanzierung der Gesamtuniversität bzw. einzelner Fakultäten relevant, in welchen sozialen Verhältnissen die Angestellten leben, weil dies die Höhe der Personalausgaben beeinflusst. Die Höhe der Personalausgaben ist jedoch nicht verursachungsgerecht, auch wenn einzelne Studien gewisse Abhängigkeiten von sozialer Stellung und Leistungsfähigkeit bzw. Leistungsbereitschaft nachweisen (z. B. höherer Output von Verheirateten).⁸⁹ V. a. ließe es sich schlecht von jemandem mit mehr Kindern fordern, dass er auch bessere Leistungen erbringen muss. Dies spricht genauso wie die Datenschutzproblematik dafür, Durchschnittssätze für die verschiedenen Tarifgruppen zu verwenden, die sich jedoch an aktuellen Ist-Werten orientieren sollten.⁹⁰ Auch bei den Durchschnittssätzen ist die Trennung zwischen wissenschaftlich und nicht-wissenschaftlich aufrecht zu erhalten. Diese Durchschnittssätze sollten zumindest universitätsspezifisch sein, um die besondere Altersstruktur (z. B. bei BAT Ila-Stellen) in Hochschulen zu berücksichtigen. Für Landesvergleiche bieten sich ggf. landesweite Durchschnittssätze an. Um zu Aussagen zu gelangen, die sich noch besser mit der Ausgabensicht decken, lassen sich Durchschnittssätze der betrachteten Universität zu Grunde legen. Dies stellt sicher, dass die gesamten Personalkosten sich mit den gesamten Personalauszahlungen decken, wenn man von weiteren Unterschieden wie Rückstellungen absieht. Bei Vergleichen mit Externen zeigen sich die Unterschiede in den Durchschnittssätzen in einer Abweichungsanalyse.

⁸⁸ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 100.

⁸⁹ Vgl. Bellas/Toutkoushian 1999, S. 369-390.

Wie in Kapitel 2 festgestellt wurde, lassen sich bestimmte Gehaltskomponenten bei Beamten nicht für einzelne Personen ermitteln. Um Beamten- und Angestellten-Gehälter vergleichbar zu machen, bieten sich kalkulatorische Aufschläge auf die Beamten-Gehälter an.⁹¹

Die zeitliche Bindung sollte sich in der Personalkostendifferenzierung widerspiegeln, um die Beeinflussbarkeit der Kosten ablesen zu können.

Kalkulatorische Miete

In diesem Bereich besteht eine große Differenz zwischen der Buchhaltung und der Kostenrechnung. Eine Miete für die Räumlichkeiten der Universitäten müssen diese größtenteils nicht erbringen. Im Gegensatz zu Unternehmen, die eigene Gebäude nutzen, wird auch die Instandhaltung nicht in jedem Fall von Universitäten bezahlt. Daher bieten sich an dieser Stelle Opportunitätskosten an, da die Gebäude theoretisch auch vermietet werden könnten. Wenn eine Universität die Aufgaben des Staatshochbauamtes komplett übernimmt, sollten langjährige Durchschnittskosten für die Miete angesetzt werden. Ansonsten bieten sich lokale Vergleichsmieten als Grundlage an.⁹² Die gewählten Mieten können eine Ursache für Kostenabweichungen bei Vergleichen mit Externen sein. Es ist auch hier wieder Aufgabe einer Abweichungsanalyse diese Unterschiede herauszuarbeiten. Die Mieten sollten nach der Nutzungsart (z. B. Labor, Hörsaal)⁹³ differenziert ausgewiesen werden, da sich unterschiedliche Mieten dafür erzielen ließen. Ebenso sind Baumaßnahmen aufgrund individueller Wünsche getrennt auszuweisen, da diese gezielt zugerechnet werden sollen.

Fraglich aber ist, ob weitere Eigenschaften der Räume über die Nutzungsart hinaus berücksichtigt werden sollten: Eine altes Gebäude wird vermutlich höhere Instandhaltungskosten und z. B. auch höhere Heizkosten verursachen als ein Neubau. Die damit verbundene Entscheidung, ob ein Gebäude zu einem bestimmten Zeitpunkt ersetzt werden soll (Beispiel für Sonderauswertung), kann nur sinnvoll mit Hilfe von Ist-Daten diskutiert werden. Dies sind Entscheidungen, die i. d. R. das Gebäudemanagement treffen muss. Wenn die Belegung der Räume historisch gewachsen ist⁹⁴ und es z. B. keine Alternative zu einem teuren Bürokomplex im Altbau gibt, dann können jedoch einzelne „Mieter“ nicht für diese Kosten verantwortlich gemacht werden. Dies würde den Vergleich mit anderen verzerren. Folglich sind auch die nicht selbst verschuldeten Unterschiede in z. B. Heizkosten (erfasst unter Dienstleitungskosten) kalkulatorisch zu kompensieren. Die kalkulatorischen Mieten sollten jedoch den

⁹⁰ Vgl. Heise 2001, S. 105.

⁹¹ Vgl. Heise 2001, S. 105.

⁹² Für universitätsinterne Rechnungen vgl. Ambrosy/Hinsenkamp 2001, S. 279 sowie AK HSReW 1999, S. 31.

⁹³ Die HIS orientiert sich hierbei an den Raumnutzungsarten nach DIN 277. Vgl. Leszczensky/Barna/Schacher 2000, S. 17-19.

⁹⁴ Vgl. zu dieser Zufälligkeit der Raumbelugung Mertens/Back-Hock/Sluka 1994, S. 300.

Gesamtzustand der Gebäude widerspiegeln, also für die betrachtete Universität ermittelte Durchschnittswerte darstellen. Eine andere Situation liegt jedoch vor, wenn einer Abteilung ein Umzug in einen Neubau nahe gelegt werden soll. Hier kann eine höhere Miete angesetzt werden, weil für diese spezielle Abteilung eine Alternative vorgesehen ist, deren Nutzung weniger Kosten verursacht. Mit Hilfe dieses Vorgehens lassen sich die Zwecke Entscheidungsgrundlage schaffen, Vergleichbarkeit schaffen und Verhaltenssteuerung bewirken vereinbaren.

Sonstige Kosten

An dieser Stelle wird ausschließlich die Übertragbarkeit der oben erwähnten kalkulatorischen Wagniskosten⁹⁵ sowie von kalkulatorischen Zinsen auf Universitäten untersucht, da sich dort im Vergleich zu Unternehmen Besonderheiten ergeben.

Obwohl Universitäten nicht gewinnorientiert sind, erscheint es auch für sie nicht sinnvoll, allgemeine Risiken (z. B. Nachfrage nach Hochschulbildung) über Kosten zu monetarisieren. Diese Risiken können mit anderen Controlling-Instrumenten gehandhabt werden. Der Einbezug in die Kostenrechnung dürfte zuviel Unsicherheit und damit fehlende Nachvollziehbarkeit und Akzeptanz bewirken. Bei Einzelwagnissen macht eine Aufnahme aus Sicht der Universität in den Fällen Sinn, bei denen das Land nicht für einen Ausgleich sorgt (bei den niedersächsischen Stiftungsuniversitäten z. B. bei Bagatellschäden sowie bei selbstverschuldeten Verlusten). Beispiele hierfür sind z. B. der Diebstahl von Gegenständen sowie ggf. außerordentliche Schäden an Anlagen oder Gebäuden (z. B. Brand, Wasserschaden). Für Gebäude sind diese Wagnisse ggf. bereits in einer kalkulatorischen Miete enthalten. Es liegen also zum einen Bestände- und Anlagewagnisse vor. Zum anderen besteht bei privaten Drittmitteln auch die Gefahr eines Forderungsausfalles (Vertriebswagnis). Dies kann ggf. auch in einer Vorkalkulation berücksichtigt werden. Aus Landesicht macht eine Berücksichtigung der Wagnisse in jedem Fall Sinn, um diese außerordentlichen Ereignisse nicht systematisch auszuklammern und damit die Kosten für die Hochschulbildung zu niedrig anzusetzen.

Kalkulatorische Zinsen werden üblicherweise für Hochschulen nicht als Kostenart vorgesehen,⁹⁶ wobei z. T. das fehlende einheitliche (monetäre) Erfolgsziel als Grund hierfür genannt wird.⁹⁷ Fremdkapital liegt an Universitäten zum Beispiel in Form von Rückstellungen vor, in einigen Fällen lassen sich auch die Landeszuschüsse als Fremdkapital interpretieren. Was jedoch bisher i. d. R. nicht vorkommt, ist eine Kreditaufnahme von Universitäten und damit

⁹⁵ Vgl. u. a. zu den Einzelwagnissen Schweitzer/Küpper 1998, S. 118 f. sowie Götze/Bosse 2000, S. 66 f. speziell zum Ansatz in Universitäten ohne weitere Diskussion: Heise 2001, S. 29.

⁹⁶ Vgl. Heise 2001, S. 29 sowie zur Gegenposition, allerdings nur mit der Begründung über den „Pädagogischen Effekt“ dieses Ausweises Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 68.

verbunden Zinszahlungen. Die niedersächsischen Stiftungsuniversitäten können zwar grundsätzlich Schulden aufnehmen, aber ausschließlich in einem sehr restriktiven Rahmen. Reale Zinsen können auch nach Einführung von Globalhaushalten i. d. R. bisher ausschließlich für Erträge aus frei verwendbaren Drittmitteln erzielt werden.⁹⁸ Anders sieht dies wiederum bei den zu Stiftungen transformierten niedersächsischen Universitäten aus, die auch die Globalhaushalte auf ein eigenes Konto überwiesen bekommen. Diese Zinsen können zum Vermögensaufbau beitragen, was ein legitimes Zwischenziel von Universitäten sein kann. Kreditaufnahme und damit zu zahlende Fremdkapitalzinsen sind an Universitäten nicht üblich. Wenn eine Universität frei verwendbare Drittmittel ausgibt, statt sie zinsbringend anzulegen, ließe sich dies als entgangene Erlöse und damit als Opportunitätskosten interpretieren. Das ist der Grund, warum diese Gelder als letztes ausgegeben werden sollten. Dem steht auch nicht entgegen, dass die erbrachten Leistungen nicht monetär bewertet werden können. Eine Berücksichtigung dieser Zinsen könnte für die instrumentelle, die konzeptionelle und die symbolische Nutzung von Interesse sein. Wegen des bisher geringen Anteils dieser Gelder kann davon jedoch abgesehen werden. Außerdem entsteht ein verzerrtes Bild, wenn die Finanzierung die Kosten der Kostenträger beeinflusst. Eine andere Situation liegt ggf. an den niedersächsischen Stiftungsuniversitäten vor.

Wenn die Kosten von Kostenträgern ermitteln werden, kann es von Interesse sein, nicht lediglich die Gesamtkosten aufzuzeigen, sondern den Gesamtbetrag nach bestimmten Kriterien aufzuspalten, wobei neben dem oben verwendeten Differenzierungskriterium (Einsatzgüterart) weitere Kriterien herangezogen werden können:⁹⁹

- Welcher Teil der Kosten hängt von der Beschäftigung ab (variabel versus fix)?
- Lassen sich die Kosten einzelnen Kostenträgern zuordnen?
- Wie lange sind die Kosten gebunden?
- Inwieweit sind die Kosten von der Universität beeinflussbar? Auf welcher Ebene?
- Wie genau lassen sich die Kosten erfassen?
- Woher kommen die Kosten (primär versus sekundär)

Gerade die Punkte zwei, drei und vier (Zurechenbarkeit, Bindungsdauer und Beeinflussbarkeit) gewinnen im Kontext von Hochschulen an Bedeutung.¹⁰⁰ Die Bindungsdauer liefert wichtige Hinweise darauf, an welchen Stellen kurz- oder mittelfristig Mittel eingespart werden

⁹⁷ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 689 f.

⁹⁸ Vgl. zur Möglichkeit von Drittmittelzinsen Kronthaler 2002, S. 54.

⁹⁹ Vgl. Schweitzer 1980, S. 128-130; Seidenschwarz 1992, S. 106 f.; Schweitzer/Küpper 1998, S. 690 f.

können. Sie sollte hervorgehoben werden, da ein Großteil der universitären Mittel zumindest mittelfristig gebunden ist. Auf die Beeinflussbarkeit der Kosten wird im Rahmen der Kostenstellenrechnung im nächsten Abschnitt eingegangen. Hingegen kann die Abhängigkeit von der Beschäftigung bei Hochschulen laut einzelnen Autoren vernachlässigt werden.¹⁰¹ Je nach Betrachtungsobjekt kann die Beschäftigung jedoch schon eine zu beachtende Rolle spielen (z. B. beeinflusst die Studentenzahl den Betreuungsaufwand in der Lehre für einzelne Teilprodukte). Die Vernachlässigbarkeit gilt allenfalls für die Kostenstellenrechnung, bei der Kostenträgerrechnung sollte man spätestens die Unterscheidung vornehmen, da man von Alternativproduktion ausgeht (weniger Studenten → weniger Lehraufwand → mehr Forschungsaufwand → Verschiebung der Kosten in den Bereich Forschung). Daher sind alle der genannten Kriterien möglichst zu erfassen, zum großen Teil (Bindungsdauer und Beeinflussbarkeit) gelingt dies bereits über eine geeignete Untergliederung der Kostenarten.

Im letzten Abschnitt wurde die Schwierigkeit dargestellt, einen geeigneten Abrechnungszeitraum zu wählen. Diese Abgrenzungsproblematik ist ein Teil der Kostenerfassung und somit der Kostenartenrechnung.¹⁰² Wenn sich die Kosten zeitlich zumindest monatlich erfassen lassen, lassen sich sowohl Aussagen in der Jahres- wie auch in der Semesterbetrachtung treffen. Diese monatsweise Erfassung ist bei zugrunde liegender doppelter Buchführung größtenteils kein Problem. Für einzelne Kostenarten (z. B. Abschreibungen, jahresweise Bonuszahlungen für das Personal, außerordentliche Aufwendungen z. B. bei Brandschäden) sind auch bei Universitäten die Kosten zeitlich zu verteilen. Hinweise hierfür finden sich in der allgemeinen Kostenrechnungsliteratur. Es wird an dieser Stelle wieder bewusst nicht das Riebelsche Identitätsprinzip beachtet: Der hohe Personalkostenanteil könnte ansonsten nicht verursachungsgerecht der Leistungserbringung gegenübergestellt werden. Wie oben bereits festgestellt, wird der Zweck der Entscheidungsfundierung nicht als einziger Zweck betrachtet. Auch in dieser Frage der Periodisierung weichen Befürworter des Riebelschen System für die Hochschulkostenrechnung hiervon ab.¹⁰³

Kostenträgereinzelkosten sowie Kostenträgern möglichst verursachungsgerecht zuzuweisende Gemeinkosten sind den Kostenträgern auch direkt zuzuschreiben. Dadurch, dass die Professuren mehrere Produkte erstellen, muss diese Zuordnung explizit vorgenommen werden. Dies kann beispielsweise durch eine weitere Kontierung im Rahmen der Buchführung erfolgen. Es wird also eine mögliche Doppelkontierung von Gemeinkosten statt der üblichen Alternativkontierung vorgeschlagen.¹⁰⁴ Dies wird aus Gründen der Übersichtlichkeit

¹⁰⁰ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 690 f.

¹⁰¹ Vgl. Heise 2001, S. 200.

¹⁰² Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 94.

¹⁰³ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 109.

¹⁰⁴ Vgl. Heise/Ambrosy/Hinsenkamp 2002, S. 235.

im Rahmen der Zuordnung von Gemeinkosten jedoch erst im übernächsten Abschnitt diskutiert.

3.2.2 Kostenstellenrechnung

Nachdem der letzte Abschnitt der Frage nachgegangen ist, welche Kosten zu erfassen sind, versucht dieser die Frage zu beantworten, wo (also in wessen Verantwortungsbereich) die Kosten angefallen sind. Weiterhin dient die Kostenstellenrechnung auch als Zwischenstation zur möglichst verursachungsgerechten Belastung der Kostenträger mit Kostenträgergemeinkosten. Auf diese Verknüpfung wird im folgenden Abschnitt eingegangen.

An spezielle Herausforderungen für die Kostenstellenrechnung, die sich direkt aus den Besonderheiten von Universitäten ergeben, sind zumindest folgende zu nennen:

- Beim Festlegen und Systematisieren der Kostenstellen sind die hohe dezentrale Verantwortung sowie die Sonderstellung der Zentren zu beachten.¹⁰⁵
- Die Einteilung nach Endkostenstellen sollte sich an den identifizierten Hauptbereichen der Leistungen orientieren.
- Die Kostenaufteilung auf Projekte und Kostenstellen ist wegen des Projektcharakters problematisch.
- Die innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist zu konzipieren, wobei v. a. auf den Doppelcharakter der Verwaltung einzugehen ist. In diesem Zusammenhang darf die Kostenstruktur (insbesondere die lange Mittelbindung) nicht vernachlässigt werden.

Da Universitäten sowie organisatorische Einheiten innerhalb von Universitäten mehr Autonomie erhalten, müssen auf der anderen Seite diese Organisationseinheiten auch von der Kostenseite transparent gemacht werden. Dies dient der Überprüfung der Wirtschaftlichkeit sowie auch der Steuerung u. a. über Kostenbudgets und fördert auch Lernprozesse, wenn die Zusammenhänge transparent gemacht werden.

Als Kriterien für das Bilden von Kostenstellen werden in der Literatur allgemein u. a. folgende genannt. Gliederung nach:¹⁰⁶

- betrieblichen Funktionen,
- organisatorischen Gesichtspunkten (Verantwortungsbereichen),
- räumlichen Gesichtspunkten,

¹⁰⁵ Vgl. zur Einführung der Zentren Abschnitt 2.1.

¹⁰⁶ Vgl. Götze/Bosse 2000, S. 78 f.; Schweitzer/Küpper 1998, S. 129,265; Ewert/Wagenhofer 1997, S. 648 f. sowie Wöhe/Döring 1996, S. 1271.

- verrechnungstechnischen Kriterien (homogene Kostenverursachung, also wenigen Einflussgrößen; möglichst eindeutige Zuordnung der Kostenträgergemeinkosten zu den Kostenstellen; Wirtschaftlichkeit der Kostenrechnung).

Im letztgenannten Fall kann es zu Widersprüchen zwischen den genannten Einzelkriterien kommen.¹⁰⁷

Bei Universitäten bietet sich allgemein wegen der hohen dezentralen Verantwortung, insbesondere jedoch bei Universitäten, die das Budget schrittweise herunter brechen, die Übernahme der Organisationsstruktur als Kostenstellenhierarchie an, wovon im folgenden auch ausgegangen wird. Dies deckt sich auch mit dem Gesichtspunkt der Leistungsabgabe. Die Übernahme der Organisationsstruktur wird auch in der Literatur zur Hochschulkostenrechnung i. d. R. vorgeschlagen.¹⁰⁸ Da die räumlichen Strukturen an Universitäten oft historisch gewachsen sind, dient dieses Kriterium nicht der Erfüllung der gesteckten Ziele. Entsprechend dem Grundsatz der Verantwortungsbereiche sollte ausschließlich soweit differenziert werden, solange es Möglichkeiten zur Beeinflussung der Kosten gibt. Weiterhin sind im Rahmen von Vollkostenrechnungen die nicht beeinflussbaren Kosten kenntlich zu machen. Ein Problem, dass mit der Forderung nach interdisziplinärer Zusammenarbeit zusammenhängt, ist folgendes: von mehreren Fakultäten betriebene Zentren lassen sich i. d. R. keiner Fakultät eindeutig zurechnen. Sobald nun aber eine Leistungsbeurteilung oder eine Kostenbudgetierung von Fakultäten erforderlich wird, stellt sich die Frage nach der Behandlung dieser Zentren. Ähnliche Probleme existieren bei universitätsübergreifenden Einheiten, bei institutsübergreifenden Einrichtungen sowie z. B. bei Lehrstühlen innerhalb einer Fakultät (z. B. für Statistik) die für verschiedene Fakultäten Lehrleistungen halten müssen.¹⁰⁹ Denkbar sind am Beispiel der fakultätsübergreifenden Einrichtungen grundsätzlich drei Möglichkeiten zur Behandlung des Problems:

1. Aufspaltung der Einrichtung in eindeutig Fakultäten zurechenbare Teileinheiten: Dies dürfte durch starke Verflechtungen innerhalb des Zentrums oft schwierig werden. Weiterhin erbringen die Zentren oft Leistungen, die man nicht direkt anderen Fakultäten zuordnen kann.
2. Behandlung als eigenständige Einheiten: Dadurch entsteht ggf. ein hoher Verwaltungsaufwand in der Zentrale. Evtl. kann die Finanzierung indirekt über die Fakultäten erfolgen, die dann jedoch in Verhandlungen treten müssten, wer für welche Leistungen welchen Anteil bezahlt.

¹⁰⁷ Vgl. Götze/Bosse 2000, S. 78.

¹⁰⁸ Vgl. Schweitzer 1980, S. 131; Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 77 f. sowie Seidenschwarz 1992, S. 111.

¹⁰⁹ Entstehen z. B., wenn von zwei ähnlichen Lehrstühlen an zwei Fakultäten eine nicht wieder besetzt wurde.

3. Zuordnung zu einer Fakultät, jedoch Leistungsverrechnung zwischen den beteiligten Fakultäten für eindeutig anderen Fakultäten zuordenbare Leistungen.

Eine etwas andere Situation entsteht bei Lehrim/-exporten, worauf im folgenden Abschnitt eingegangen wird.

Die folgende Abbildung 3-5 stellt beispielhaft eine Kostenstellenhierarchie basierend auf einer 4- Ebenen-Struktur.¹¹⁰

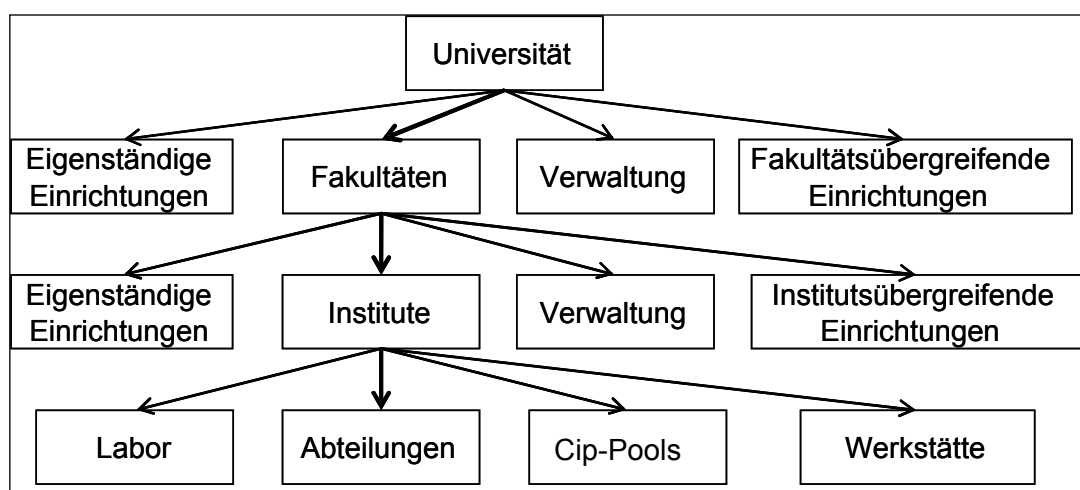


Abbildung 3-5: Ausschnitt einer beispielhaften Kostenstellenhierarchie

Die in der Abbildung 3-5 aufgeführten Kostenstellen lassen sich nach ihrem Bezug zu Kostenträgern weiter charakterisieren.¹¹¹ Die Abteilungen¹¹² sind Endkostenstellen, da dort Leistungen in den Hauptbereichen Forschung und Lehre erbracht werden. Nebenkostenstellen hingegen erbringen zwar auch Leistungen für die Kunden, jedoch nicht aus den Bereichen Forschung und Lehre. Beispiele hierfür sind das Sportzentrum, die Bibliotheken und die CIP-Pools. Zu den Hilfskostenstellen hingegen gehören diejenigen Kostenstellen, die Vorleistungen erbringen und den Haupt- sowie Nebenkostenstellen zur Verfügung stellen, also z. B. die Verwaltung auf den verschiedenen Hierarchieebenen sowie die Gebäude, die in der Abbildung 3-5 nicht aufgeführt sind. Gebäude werden i. d. R. über das Gebäudemanagement verwaltet und den anderen Kostenstellen zur Verfügung gestellt. Im Abschnitt 2 wurde dargestellt, dass die Verwaltung (insbesondere die zentrale Verwaltung) wiederum nicht nur als Dienstleister für die anderen Kostenstellen auftritt (Service-Funktion), sondern dass sie auch z. B. gegenüber außenstehenden Einrichtungen Rechenschaft ablegen und übergreifende Managementaufgaben wahrnehmen muss. Während die Service-Funktion i. d. R.

¹¹⁰ Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 23,113 sowie Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 78.

¹¹¹ Vgl. Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992, S. 78.

¹¹² Synonym werden im folgenden die Begriffe Professur und Arbeitsbereiche verwendet.

direkt von den Kostenstellen abgerufen wird, betreffen die anderen beiden Funktionen zu- meist Gruppen von Kostenstellen, oft sogar die gesamte Universität.

Die Kostenverteilung der einzelnen Kostenarten auf die jeweiligen Kostenstellen gelingt für die Kostenstelleneinzelkosten problemlos. Die Probleme bei der Aufteilung der Kostenstellengemeinkosten (z. B. des Energieverbrauchs) treten in Hochschulen größtenteils unverändert auf. Die Behandlung dieses Themas wird ausführlich in der allgemeinen Kostenstellenliteratur behandelt. Am Beispiel der Energiekosten bedeutet dies: Wenn keine verursachungsgerechte Verteilung über Zähler möglich ist, müssen Bezugsgrößen (z. B. Anzahl PCs, Quadratmeter) verwendet werden. Hierbei gilt es, einen Kompromiss zwischen verursachungsgerechter Erfassung und geringem Erfassungsaufwand zu finden.

Ein erheblicher Anteil der Leistungserstellung findet in Projekten statt und diese sind in einigen Fällen kostenstellenübergreifend ausgelegt. Da einzelne Wissenschaftler zum einen Teil für Kostenstellen Leistungen erbringen und zum anderen Teil für ein oder mehrere Projekte, handelt es sich auch bei Personalkosten teilweise um Kostenstellengemeinkosten. Da unterschiedliche Personen für die verschiedenen Projekte eines Wissenschaftlers verantwortlich sein können, handelt es sich neben der Frage nach Kostenträgern auch um eine Frage der Verantwortung. Dies sind typische Problemstellungen einer Projektorganisation, daher sind in diesem Bereich Anhaltspunkte zur Problemlösung zu erwarten. Da die Finanzierung der Personen teilweise nicht den Werteverzehr verursachungsgerecht widerspiegelt, muss diese Aufteilung der Personen auf Kostenstellen und Projekte in der Kostenrechnung teilweise abweichend vorgenommen werden.

Nach erfolgter Primärkostenverteilung findet die innerbetriebliche Leistungsverrechnung statt, wobei hier beispielhaft auf die Verwaltung sowie die Gebäude eingegangen wird. Der Leistungsaustausch zwischen den Hauptkostenstellen wird im nächsten Abschnitt behandelt. Da die Kostenstellenverantwortlichen Einfluss auf deren Nutzung haben, sollen die entsprechenden Ressourcenverbräuche transparent gemacht werden. Einige Autoren schlagen eine mehrstufige Einzelkostenrechnung vor.¹¹³ Damit wird zwar einer potenziell willkürlichen Schlüsselung ausgewichen. Es wird aber vernachlässigt, dass die Ressourcen z. T. auch kurzfristig anders genutzt werden könnten (Opportunitätskosten): die Raumnutzung und die Inanspruchnahme von Service-Leistungen der Verwaltung können von den Kostenstellenleitern beeinflusst werden. Mittel- bis langfristig lassen sich die Kosten auf den Hilfskostenstellen auch abbauen. Neben der Transparenz sprechen auch die entstehenden Steuerungsmöglichkeiten über eine monetäre Größe für die Verrechnung. Einer willkürlichen Schlüsselung kann man mit einer detaillierten Erfassung der Prozesse über geeignete Bezugsgrößen, z. B. im Rahmen einer Prozesskostenrechnung, vorbeugen.

Fortfolgend wird kurz auf die Verrechnung von Gebäudekosten sowie Kosten der Verwaltung eingegangen,¹¹⁴ da diese aufgrund ihrer Höhe und der universitätsspezifischen Besonderheiten genauer zu untersuchen sind.

Gebäude:

Es lassen sich zwei grundsätzliche Arten von Räumen unterscheiden: a) Büroräume und andere Räume (z. B. Labors), die sich eindeutig einer Kostenstelle zuordnen lassen und b) Hörsäle, die von verschiedenen Kostenstellen zur Produktion der Lehrprodukte benötigt werden und somit gezielt zugerechnet werden können.

Verwaltung:

Hier ist nun zwischen der Service-Funktion und den anderen beiden Funktionen der Verwaltung zu unterscheiden. Während die erste verursachungsgerecht an einzelne Kostenstellen weiterverrechnet werden kann, gelingt die Weiterverrechnung für die Management-Funktionen oft nur an Kostenstellengruppen oder an Kostenträger. Leistungen, die z. B. für einzelne Studiengänge erbracht werden, sollten diesen auch gezielt zugerechnet werden, um z. B. die Kosten der Vielfalt (z. B. Orchideenfächer) transparent zu machen und bewusst hierüber entscheiden zu können. Die Management-Kosten und größtenteils die Kosten für die Rechenschaftslegung besitzen für einzelne Kostenstellen keine Relevanz und sollten an diese daher nicht verrechnet werden. Falls Vollkosten für die Kostenträger zu ermitteln sind, ist die innerbetriebliche Leistungsverrechnung hierfür zu überspringen und eine Verrechnung direkt auf die Kostenträger vorzunehmen, wobei diese Kostenbestandteile getrennt auszuweisen sind. Dies sollte differenziert nach der Verwaltungsebene geschehen, z. B. Zentralverwaltung, Fakultätsverwaltung.

Für die Weiterverrechnung lassen sich wiederum zwei grundsätzliche Varianten erkennen: Entweder werden die angefallenen Kosten über bestimmte Bezugsgrößen komplett weiterverrechnet oder es werden interne Märkte konzipiert und Hilfskostenstellen als Profit-Center eingerichtet. Als Kompromiss ließe sich auch im ersten Schritt eine Abwicklung über interne Märkte durchführen. Im zweiten Schritt wird der Saldo auf den Hilfskostenstellen analog den Managementkosten direkt auf die Kostenträger verrechnet und gesondert ausgewiesen. Gegen die erste Variante spricht die fehlende Möglichkeit der Kostenstellenverantwortlichen, diese Kosten zu beeinflussen, während die zweite nicht in der Lage ist, den kompletten

¹¹³ Vgl. AK HSReW 1999, S. 48.

¹¹⁴ Diese zwei Kostenblöcke sind nicht überschneidungsfrei.

Leistungsverzehr auf den Kostenträgern abzubilden, weshalb im Folgenden von der Kompromisslösung ausgegangen wird.

Bei den Serviceleistungen empfiehlt sich bei der Variante interne Märkte eine Unterteilung nach den Charakteristika der Leistungen in z. B. vier Kategorien, wobei der Druck, wirtschaftlich zu agieren, jeweils zunimmt.¹¹⁵ Management-Aufgaben wären durchweg der ersten Kategorie zuzurechnen. Vier beispielhafte Kategorien für die Weiterverrechnung von Leistungen auf internen Märkten können die folgenden sein:

- „Ohne Wettbewerb“: Bei bestimmten Leistungen (z. B. Leistungen der Frauenbeauftragten) ist ein Marktversagen bei rein monetärer Steuerung zu erwarten, daher sind diese Leistungen vom internen Markt ausgegrenzt.
- „Quasi-Wettbewerb“: Diese Übergangsstufe sieht eine Ausweisung der eigenen Kostenanteile vor, diese Verrechnung erfolgt jedoch ausschließlich nachrichtlich und hat z. B. im Rahmen von Kostenbudgets keine weiteren Konsequenzen.
- „Universitärer Wettbewerb“: Hier findet ein Wettbewerb statt, die verteilten Kosten werden nicht lediglich nachrichtlich ausgewiesen. Die Kostenstellverantwortlichen haben jedoch ausschließlich die Wahl zwischen Bezug und Nicht-Bezug bzw. Selbsterstellung. Über ein Kontrahierungsverbot ist festgelegt, dass die betreffenden Leistungen von Externen erworben werden können.
- „Marktlicher Wettbewerb“: Hier wird außerdem das Kontrahierungsverbot aufgehoben.

Die Zwischenstufen werden u. a. dadurch notwendig, dass die Kosten der Vorkostenstellen auch zum großen Teil Personalkosten sind und die lange Bindung des Personals einen kurz- oder mittelfristigen Abbau der Kosten verhindert. Daher ist ein Fremdbezug der Leistungen, der zwar ggf. niedrigere Preise vorweisen kann, bei dem aber trotzdem der Großteil der Kosten in der Verwaltung unverändert anfallen, unwirtschaftlich. Wichtiger sind hier die Transparenz über Leistungserstellung und –verzehr und damit verbunden die Entscheidungsgrundlage sowie die Steuerungswirkung. Da diese Kategorien der Kostenweitergabe auch die Beeinflussbarkeit aus Sicht der Kostenstellenverantwortlichen abbilden, ist zu überlegen, diese Information weiterzugeben.

Generell gibt es bei internen Märkten das Problem der Festsetzung der Preise. Es ist abzuwägen zwischen zwei konkurrierenden Aufgaben der Verrechnungspreise: der Erfolgsermittlung und der Koordinationsfunktion.¹¹⁶ In der allgemeinen betriebswirtschaftlichen Literatur

¹¹⁵ Vgl. Hansmann 2001, S. 16.

¹¹⁶ Vgl. Küpper 1997, S. 347.

werden mögliche Verrechnungspreise anhand der Erfüllung der zwei Aufgaben diskutiert.¹¹⁷ Hier wird die These vertreten, dass modifizierte Marktpreise für Universitäten i. d. R. geeignet sind. Damit lässt sich der Erfolg der Hilfskostenstellen gut ermitteln, besondere Umstände sind zu berücksichtigen (z. B. nutzbare Synergieeffekte; besondere, universitätsspezifische Anforderungen an die Leistungen; Qualität der Leistungen oder auch zu streichende Absatznebenkosten durch Wegfall der Lieferung).¹¹⁸ In Verbindung mit der oben aufgeführten Kategorisierung der Leistungen, lässt sich auch die Steuerungsfunktion recht gut wahrnehmen, wobei bei den letzten zwei Kategorien die Gefahr besteht, dass auf Leistungen trotz geringer Grenzkosten verzichtet wird, da die Preise den potenziellen Kunden zu hoch sind.

Für den Fall der Weiterverrechnung der Kosten findet sich in der Literatur der Vorschlag im Verwaltungsbereich die Prozesskostenrechnung einzusetzen. Auf jeden Fall bleibt eine möglichst verursachungsgerechte Verteilung der Kosten über geeignete Bezugsgrößen zu fordern. Grundlage kann in der Verwaltung ein Katalog der Produkte sein, in dem auch die Zuweisung zu Service, Management und Rechenschaft erfolgt.

3.2.3 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung als letzter Bereich der Kostenrechnung beantwortet die Frage, wofür die Kosten angefallen sind. Sie gliedert sich allgemein in die Kostenträgerstückrechnung und die Kostenträgerzeitrechnung auf.¹¹⁹

Als besondere Herausforderungen für eine Kostenträgerrechnung von Hochschulen sind die folgenden festzuhalten:

- Vor dem Hintergrund der fehlenden monetären Erfolgsgrößen sowie der generellen Schwierigkeiten der Leistungsmessung ist der Sinn der Kostenträgerrechnung zu hinterfragen.
- Aufsetzend auf den dargestellten Aufgaben von Universitäten sind spezifische Kostenträger aufzuzeigen, wobei die Komplexität der Hochschulen, insbesondere die Vielzahl an Informationswünschen unterschiedlicher Empfänger, betrachtet werden müssen. Hierbei spielen auch die Heterogenität der Leistungen, die Verknüpfung des Forschungsoutputs sowie die fehlende Akzeptanz von betriebswirtschaftlichen Instrumenten eine Rolle.

¹¹⁷ Vgl. Küpper 1997, S. 350-361.

¹¹⁸ Vgl. Küpper 1997, S. 350 f.

¹¹⁹ Vgl. allgemein zur Kostenträgerrechnung Götze/Bosse 2000, S. 105 f.; Wöhe/Döring 1996, S. 1287 f. sowie Schweitzer/Küpper 1998, S. 162-165.

- Aus den Spezifika der universitären Leistungserstellung sowie der universitären Inputfaktoren entsteht auch die Frage nach der Spaltung der Kosten auf die Kostenträger¹²⁰ sowie nach der Auflösung der Lehrverflechtungen.¹²¹
- Es bleibt zu klären, wie die unterschiedliche Leistungserstellung (mal Prozesse, mal Projekte) konkret abgebildet werden kann.

Die Kostenträgerzeitrechnung könnte an Universitäten nur Kosten und größtenteils nicht-monetäre Leistungen gegenüberstellen, diese aber nur in Ausnahmefällen sinnvoll gegeneinander aufrechnen. Ein monetärer Saldo könnte für Weiterbildungsangebote ermittelt werden, selbst bei Drittmittelprojekten hingegen wäre ein solcher Saldo nur eingeschränkt als Erfolg interpretierbar. Es geht bei Drittmittelprojekten eher um die Sicherstellung der Finanzierung. Die Kalkulation der Kosten kann jedoch sehr wohl eine Grundlage der Entscheidung bilden, ob das Projekt angenommen werden soll. Generell kann die Kostenträgerrechnung an Universitäten Entscheidungen über das Produktionsprogramm unterstützen (z. B. im Rahmen einer Profilbildung). Die Kostenträgerzeitrechnung ist in der Form der Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen jedoch nicht sinnvoll.

Zum Teil wird eine Kostenträgerrechnung in Universitäten in der Literatur generell abgelehnt und statt dessen eine Kennzahlenrechnung vorgeschlagen, während andere Autoren die Kostenträgerrechnung befürworten.¹²² Den Unterschied sehen manche Autoren darin, dass die für eine Kostenträgerrechnung übliche Zuordnung von Einzelkosten nicht durchzuführen ist. Andere lehnen die Kostenträgerrechnung grundsätzlich ab, weil sich Kostenträger an Universitäten „schwer definieren und wohl kaum messen sowie bewerten lassen.“¹²³ bzw. weil keine monetäre Erfolgsgröße Ziel der Universität ist.¹²⁴ Das letzte Argument wurde bereits zur Ablehnung einer Kostenträgerzeitrechnung verwendet und spricht nicht gegen die Stückrechnung. Die Schwierigkeit, Leistungen zu messen und zu bewerten, wird im Folgenden als Argument gegen einen zu hohen Detaillierungsgrad wieder aufgegriffen. Kostenträger-einzelkosten sollten grundsätzlich ebenfalls den jeweiligen Kostenträgern angelastet werden (z. B. bei Forschungsprojekten). Die Komplexität des Produktionsprozesses sowie die Synergien z. B. zwischen Forschung und Lehre sprechen gegen eine zu genaue Zurechnung. Fortfolgend wird die Kostenträgerstückrechnung als Teilsystem mit einbezogen.

¹²⁰ Je nach angestrebter Genauigkeit geht es hier beispielsweise um Leistungsbereiche oder um einzelne Leistungen.

¹²¹ Diese Austauschbeziehungen stellen eine besondere Herausforderung für die Kostenrechnung dar. Vgl. zu diesem Problemfeld beispielhaft Heise 2001, S. 144-171.

¹²² Vgl. Ambrosy et al. 1997, S. 204-207 sowie Heise 2001, S. 195-200.

¹²³ Schweitzer 1980, S. 127.

¹²⁴ Vgl. Schweitzer/Küpper 1998, S. 690-692.

Kostenträger sind „Leistungen, die einen Wertverzehr ausgelöst haben und daher Kosten ‚tragen‘ sollen“¹²⁵, wobei sich dieser Begriff z. B. auf einzelne Gütereinheiten oder die gesamte in einer Periode hergestellte Gütermenge beziehen kann. Hierauf wird bei der Vorstellung einer Kostenträgerhierarchie noch eingegangen. Mit der Auswahl der Kostenträger wird auch entschieden, welche Leistungen als steuerungsrelevant in der Vordergrund gestellt werden.¹²⁶

In Anlehnung an die im Hochschulrahmengesetz verankerten Aufgaben lassen sich Bereiche von Kostenträgern identifizieren: Lehre, Forschung, sonstige Sach- und Dienstleistungen sowie Verwaltung.¹²⁷

Im Bereich der Lehre lassen sich auf oberster Ebene die Studiengänge als Kostenträger festlegen.¹²⁸ Diese sind wegen des Bologna-Prozesses zunehmend aus einzelnen, selbständigen Modulen zusammengesetzt. Die Module selbst bestehen aus Lehrveranstaltungen (Vorlesungen, Seminare, Übungen, Praktika, Tutorien, Exkursionen), aus Prüfungen, aus fachlicher Betreuung sowie aus Vorleistungen, die z. B. für Lehrveranstaltungen erbracht werden müssen (z. B. Neukonzipierung einer Lehrveranstaltung, Erstellen eines Skriptes).¹²⁹ Entlang dieser „Kostenträgerhierarchie“ lässt sich Informationsbedarf der verschiedenen Ebenen von Entscheidungsträgern einordnen, wobei relevant ist, welche Entscheidungsebene Einfluss auf die jeweiligen Kostenträger hat. In Abbildung 3-6 wird dargestellt, dass auf der Ebene von Land und Universitätsleitung eher der Bedarf nach aggregierten Informationen besteht (Studiengänge). Lehrveranstaltungen interessieren höchstens insofern, als geprüft wird, ob in der Summe die Lehrverpflichtungen (laut KapVO) eingehalten wurden. Hingegen werden auf Professoren-Ebene Informationen zu einzelnen Lehrveranstaltungen von Interesse sein. Die Kosten der Angebotsvielfalt können sich durch die mit Kosten bewerteten Module wie auch durch die mit Kosten bewerteten Veranstaltungen in einem Modul zeigen.

¹²⁵ Götze/Bosse 2000, S. 105.

¹²⁶ Vgl. Sandberg/Bertelsmann 2000, S. 13.

¹²⁷ Vgl. Sandberg/Bertelsmann 2000, S. 12.

¹²⁸ Lehreinheiten werden hier nicht als Kostenträger betrachtet, da diese erst über die Studiengänge den Bezug zum Kunden haben. Vgl. zu den Studiengängen als Kostenträger beispielsweise Ambrosy et al. 1997, S. 210.

¹²⁹ Vgl. Sandberg/Bertelsmann 2000, S. 13.

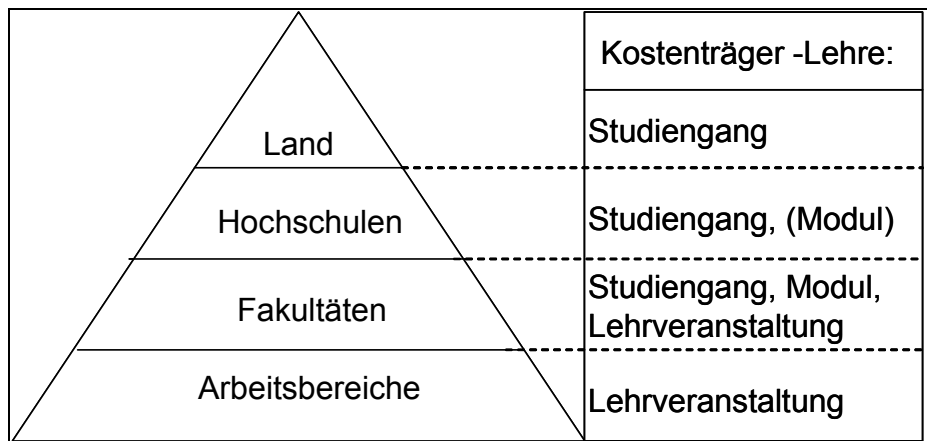


Abbildung 3-6: Kostenträger der unterschiedlichen Ebenen in der Lehre

Damit wurde hier eine aktivitätsbezogene Sicht der Kostenträger gewählt. Eine personenbezogene Sicht, die zur Abschwächung zeitlicher Schwankungen Durchschnittswerte verwenden sollte, lässt sich hieraus sowie aus den Studierendenzahlen unmittelbar ableiten.¹³⁰ Durch die Bildung von globalen Durchschnittskosten werden die individuellen Studienverläufe bestimmter Studentengruppen i. d. R. jedoch nicht berücksichtigt.¹³¹ Die Implikation, dass sich die Kosten proportional zu den Studenten verändern, ist aufgrund des hohen Anteils an fixen bzw. sprungfixen Kosten falsch. Diesem Problem kann durch die oben angedeutete Aufspaltung der Kostensumme in verschiedene Komponenten begegnet werden. Eine Herausforderung für die personenbezogene Sichtweise bleibt noch die Berücksichtigung von Studienabbrechern, die ggf. nicht einfach als Ausschuss behandelt werden dürfen.¹³² Zumindest müssen diese Studienabbrecher kostenmäßig transparent gemacht werden können. Problematisch ist jedoch bei der Aggregation der Kostenträger entlang der vorgestellten Hierarchie der Übergang von der Anbietersicht zur Nachfragersicht. Selbst wenn die Kosten aller Lehrveranstaltungen bekannt sind, muss noch die Verteilung der Kosten auf die Studiengänge gelingen, was aufgrund der bestehenden Lehrverflechtung problematisch sein kann.¹³³ Deshalb sind Vorschläge, die Kostenträger als unterste Ebene der Kostenstellenhierarchie vorsehen, nicht praktikabel.¹³⁴

Im Bereich der Forschung lassen sich Drittmittelprojekte als Kostenträger identifizieren, auch die über Haushaltsmittel finanzierte Forschung lässt sich größtenteils als Projekte auffassen. Wegen der starken Verknüpfung einzelner Forschungsleistungen (z. B. Publikationen, Vor-

¹³⁰ Vgl. zur Unterscheidung zwischen den zwei Sichtweisen Heise 2001, S. 140.

¹³¹ Vgl. zum Versuch, diese zu berücksichtigen Fandel/Paff 2000, S. 191-203. Allerdings ist auch bei diesem Vorgehen das Berücksichtigen der Zinseffekte trotz der langen Dauer des Studiums aus Sicht der Universität i. d. R. nicht zielführend, da zu jedem Zeitpunkt eine Mischung aus Studenten jedes Studienabschnittes vorliegt. Zinseffekte spielten aus Sicht des Studenten eine Rolle, wenn er zu jedem Semester „seine Kosten“ an die Universität bezahlen müsste. Vgl. zur gegenteiligen Implikation ebenda, S. 201.

¹³² Vgl. Mertens/Back-Hock/Sluka 1994, S. 308.

¹³³ Vgl. Heise 2001, S. 145 sowie Leszczensky/Barna/Schacher 2000, S. 40.

¹³⁴ Vgl. Heise 2001, S. 145 f.

träge, Promotionen) sowie der damit verbundenen fehlenden Möglichkeit, getrennt hierfür Kosten zu erheben, erscheint eine feinere Aufgliederung der Kostenträger in der Forschung nicht sinnvoll. Auf den verschiedenen Entscheidungsebenen interessiert in der Forschung neben den Projekten eine Leistungs-/Kostengegenüberstellung bestimmter Organisationseinheiten. Unterschiede bestehen lediglich in der Aggregationsebene (z. B. Betrachtung einzelner Fakultäten, Betrachtung einzelner Institute).

Im Bereich der Sonstigen Sach- und Dienstleistungen sind beispielhaft die Krankenversorgung, das Sportangebot und die Bibliothek zu nennen.¹³⁵

Bei der Verwaltung kann wie oben beschrieben in Management, Rechenschaft und Service unterschieden werden, die sich weiter unterteilen lassen.¹³⁶ Die Kosten für die Service-Tätigkeiten in der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung sollten weiterverteilt werden, da erst so eine komplette Übersicht über den Ressourcenverzehr erstellt werden kann. Ansonsten würden fremdbezogene Dienstleistungen berücksichtigt, während selbst erstellte systematisch ausgegrenzt würden.

Eine Gegenüberstellung der durch die einzelnen Bereiche (z. B. Forschung¹³⁷, Lehre) verursachten Kosten mit der Leistungsbilanz ist für alle Organisationseinheiten zu ermöglichen.¹³⁸

Diese Periodenbetrachtung tritt an die Stelle der Kostenträgerzeitrechnung. Um zu aussagefähigen Ergebnissen zu kommen, ist eine parallele Untersuchung der verschiedenen Bereiche bzgl. Kosten und Leistungen zu fordern.¹³⁹

Analog dem in Abbildung 3-2 getrennten Vorgehen für Forschung und Lehre wird zuerst die Lehre betrachtet, wobei das erste Problem der Lehre auch für die Forschung auftritt. Hierbei wird der Fokus zuerst auf die Verteilung der Personalkosten gelegt, da diese den größten Teil ausmachen. Abgesehen von den in den vorigen Abschnitten dargestellten Herausforderungen, gibt es im Rahmen der Kostenträgerrechnung v. a. zwei Schwierigkeiten zu bewältigen.¹⁴⁰

1. Es müssen die Kosten in Forschung und Lehre bzw. in die Kostenträger dieser Bereiche aufgespalten werden, wobei die Heterogenität bei der Leistungserstellung berücksichtigt werden muss.
2. Der Übergang zwischen Anbieter- und Nachfragesicht in der Lehre muss ausgestaltet werden (Berücksichtigung der Lehrverflechtung).

¹³⁵ Vgl. Sandberg/Bertelsmann 2000, S. 13.

¹³⁶ Vgl. zu einer beispielhaften Auflistung von Kostenträgern der Verwaltung Heise 2001, S. 68.

¹³⁷ Die nicht Projekten zugeordnete Forschung erscheint erst in dieser Aggregationsebene.

¹³⁸ Vgl. Küpper 2002c, S. 935 f.

¹³⁹ Vgl. Küpper 2002d, S. 124.

¹⁴⁰ Vgl. beispielhaft Heise 2001, S. 127, 144-146, der auch verschiedene Ansätze kritisch untersucht, sowie Ambrosy/Hinsenkamp 2001, S. 283.

Spaltung der Kosten auf die Kostenträger:

Obwohl die Personalkosten selbst oft eine hohe Bindungsdauer besitzen, besteht die Möglichkeit, die konkrete Aufteilung der Arbeitszeit auf die verschiedenen Kostenträger zu verändern. Im Kapitel 2 wurden die Synergien zwischen Forschung und Lehre aufgezeigt. Es wurde festgestellt, dass trotzdem mit gewissen Einschränkungen eine Alternativ- und keine Kuppelproduktion vorliegt. Weiterhin halten einige Autoren eine Selbstaufschreibung zumindest von Kostenanteilen trotz der vorhandenen Synergien für die verschiedenen Kostenträger für möglich. Aufgrund der bestehenden Informationsasymmetrie lässt sich von außen lediglich grob der erforderliche Aufwand für bestimmte Leistungen abschätzen. Wegen der Synergien sowie dem gegebenenfalls vorhandenen Wunsch, die Daten zu manipulieren, unterliegen auch in dem Fall der Zeitaufteilung durch die Betroffenen die Kosten einer gewissen Willkür. Diese Unschärfe lässt sich nicht ganz ausschließen, durch geeignete Kontrollmechanismen bei der Zeitaufteilung jedoch zumindest begrenzen.

Eine Gruppe von Lösungsmöglichkeiten zur Aufspaltung der Kosten legt die Anteile ohne Befragung der Betroffenen fest. Hierbei werden z. B.:

- die Anteile von Forschung, Lehre und Verwaltung einheitlich festgelegt (z. B. 50:30:20),
- die Anteile aufgrund bestimmter Größen ermittelt (z. B. Lehranteil über Studenten, Absolventen und Lehrdeputatsjahresstunden; ausschließlich Lehrdeputatsstunden unter Berücksichtigung der Reduktionen). Hier kann eine Orientierung ausschließlich an Soll-Zahlen stattfinden (z. B. Deputate¹⁴¹) oder die tatsächliche Leistung (z. B. Veranstaltungsstunden) berücksichtigt werden.

Während die festen Anteile willkürlich sind und ungeeignet, die heterogenen Strukturen der Universität abzubilden sowie unterschiedliche Entscheidungen adäquat darzustellen, können die über feste Größen ermittelten Anteile die Realität theoretisch wesentlich besser annähern. Dazu müssten aber u. a. tatsächliche Lehrstunden herangezogen werden. Neben den reinen Semesterwochenstunden können folgende Faktoren beispielsweise den Lehraufwand beeinflussen:

- Veranstaltungstypen (z. B. Vorlesung, Seminar), je nach Typ unterschiedlich stark ausgeprägter beschäftigungsvariabler Anteil,
- fachspezifische Besonderheiten,
- außerordentlicher Vorbereitungsaufwand,

¹⁴¹ Vorgaben der Kapazitätsverordnung zu den zu erbringenden Lehrstunden.

- Neuigkeitsgrad der Veranstaltung (z. B. neu konzipierte Veranstaltung versus etablierte Standardveranstaltungen),
- Begabung des Dozenten,
- Qualität der Veranstaltung,
- Zahl der ausgefallenen Lehrveranstaltungen,
- Unterstützung z. B. durch Hilfskräfte,
- peer effects zwischen den Studenten.

Einige Aspekte wie der Veranstaltungstypus können problemlos erhoben werden. Außerordentlicher Vorbereitungsaufwand sowie der Neuigkeitsgrad der Veranstaltung lässt sich z. B. über die oben erwähnten Vorprodukte annähern, wobei es in der Literatur hierzu noch keine Vorschläge gibt. Die Qualität der Veranstaltung spiegelt sich auf der Leistungsseite wider. Aus dieser Qualität darf jedoch kein Rückschluss auf den dazugehörigen Aufwand gezogen werden, da dies vom Dozenten abhängt. Es sind also durchschnittliche Werte zu verwenden. Trotz der Schwächen dieser Annäherung an die tatsächlichen Aufwände, kann auf diesem Wege zumindest eine Näherung vorgenommen werden und die Ergebnisse aus einer evtl. Befragung der Dozenten können überprüft werden.

Die zweite Gruppe von Möglichkeiten zur Kostenaufspaltung auf die Kostenträger ermittelt diese Anteile empirisch. Diese Befragung kann auf verschiedenen Ebenen ansetzen, es können z. B. Dekan oder Studiendekan, Institutsdirektoren oder alle Wissenschaftler befragt werden. Lediglich die Befragung aller Wissenschaftler ermöglicht die Berücksichtigung individueller Unterschiede und dürfte somit am ehesten akzeptiert werden. Der zu befürchtenden Manipulation dieser Daten¹⁴² muss zumindest dadurch vorgebeugt werden, dass eine Flucht in bestimmte Bereiche (z. B. Forschung) verhindert wird,¹⁴³ indem alle Bereiche auf der Leistungsseite transparent gemacht werden.¹⁴⁴ Weiterhin sind Kontrollinstanzen wie Studiendekane vorstellbar.

Auf welcher Ebene der Kostenträgerhierarchie die Befragung ansetzen soll, hängt neben den Informationsbedarfen auch mit dem verbundenen Aufwand und damit der Akzeptanz zusammen. Die Diskussion, ob die Betrachtung von Fächern bzw. von Studiengängen ausreichend ist, oder ob eine Detaillierung auf Studiengangebene erforderlich ist, findet sich in der

¹⁴² Vgl. Leszczensky/Barna/Schacher 2000, S. 27.

¹⁴³ Vgl. beispielhaft Heise 2001, S. 215.

¹⁴⁴ Auch wenn Leistungstransparenz diese Flucht abschwächt, löst sie das Problem nicht vollständig. Vgl. Heise 2001, S. 227 f.

deutsch- und in der englischsprachigen Literatur.¹⁴⁵ Z. T. wird vorgeschlagen, mit der groben Betrachtung anzufangen und das Kostenrechnungssystem evtl. in späteren Schritten zu detaillieren.¹⁴⁶ Ggf. sind die Module ein möglicher Kompromiss zwischen den beiden Extremen. Dies ließe bereits die Kosten der Vielfalt also v. a. der Auswahlmöglichkeiten für die Studenten z. T. ablesen. Gegen eine detaillierte Betrachtung einzelner Veranstaltungen wird angeführt, dass ein Großteil der Veranstaltungen mit anderen zusammenhängt und daher i. d. R. keine getrennten Entscheidungen getroffen werden können.¹⁴⁷ Für eine Reihe von Gestaltungsfragen kann jedoch eine veranstaltungsweise Untersuchung der Kosten erforderlich sein. Für die Bewertung von Lehrex- und importen bietet sich beispielsweise ggf. die detaillierte, veranstaltungsbezogene Betrachtungsweise an. Auch die Ausformung des Veranstaltungsangebotes in einem Modul kann sich neben einem fachlich erforderlichen Mindestlehrangebot¹⁴⁸ und weiteren fachlichen Zusammenhängen an Kostenüberlegungen orientieren. Die Kostenrechnung kann mit Hilfe der monetären Bewertung der Ressourcen generell Entscheidungen über deren Verwendung unterstützen. Als letztes Beispiel für die Notwendigkeit, einzelne Veranstaltungen zu untersuchen, sei die Entscheidung über Präsenz- versus Online-Lehre genannt.¹⁴⁹ Bis auf einzelne Sonderauswertungen kann folglich dem Vorschlag gefolgt werden, erst einmal eine gröbere Kostenrechnung einzuführen (allerdings ggf. bereits auf Modulebene). In der Literatur finden sich bisher kaum veranstaltungsbezogene Konzepte zur Kostenberechnung.¹⁵⁰

Als zweite wichtige Kostenart sind die Gebäudekosten zuzurechnen. Die Vorlesungsräume ließen sich ggf. direkt einzelnen Lehrveranstaltungen, einzelnen Modulen zumindest jedoch der Lehre gezielt zurechnen, während Büro-Räume sich unter einer vereinfachenden Annahme proportional zu den dazugehörigen Personalkosten verteilen ließen. Einige Autoren schlagen zur Kalkulation von Studiengangskosten die Verwendung von Raumrichtwerten pro Student und Absolvent vor.¹⁵¹ Ein generelles Überspringen der Kostenstellenrechnung für Raumkosten widerspricht der Forderung nach Wirtschaftlichkeitskontrolle, durch die Berechnung mit Hilfe von Sollwerten verlieren die Werte den Realitätsbezug und weisen keine Beeinflussbarkeit durch die Hochschule auf. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung der Rechnung ist dieses Vorgehen hier nicht übertragbar.¹⁵² Andere Autoren erfassen die Hauptnutzflächen gewichtet nach der Raumart organisationseinheitenbezogen aber nicht

¹⁴⁵ Vgl. beispielhaft Heise 2001, S. 31,215, der jedoch sehr abstrakt auch auf Lehrveranstaltungsblöcke verweist sowie Broad/Crowther 2000, S. 7-10.

¹⁴⁶ Vgl. Heise 2001, S. 31 sowie Sandberg/Bertelsmann 2000, S. 17.

¹⁴⁷ Vgl. Broad/Crowther 2000, S. 9.

¹⁴⁸ Vgl. Efinger 1995, S. 291.

¹⁴⁹ Vgl. Hagenhoff 2002, S. 34-85.

¹⁵⁰ Vgl. Hagenhoff 2002, S. 34-85.

¹⁵¹ Vgl. Mertens/Back-Hock/Sluka 1994, S. 300.

¹⁵² Auch wird hier nicht von der Beschränkung auf eine bestehende, kameralistische Datenbasis ausgegangen.

gezielt auf Kostenträgern.¹⁵³ Aufgrund des hohen Anteils der Raumkosten wird ein solches nicht verursachungsgerechtes Vorgehen abgelehnt.

Andere Kostenarten lassen sich teilweise (z. B. bestimmte Anlagegüter) als Einzelkosten bestimmter Kostenträger oder Kostenträgergruppen zuordnen. Die Zuordnung zu Gruppen (z. B. wird für die Forschung genutzt) löst die Zurechnung zu den Kostenträgern auf unterer Ebene nur z. T. Die vorhandenen Informationen sollten jedoch i. d. R. genutzt werden.¹⁵⁴ Bei Gemeinkosten bleiben der Versuch einer möglichst verursachungsgerechten Zuordnung über Bezugsgrößen oder eine Verrechnung im Rahmen einer Zuschlagskalkulation. Letzteres bietet sich für die Kostenträgerrechnung in den Fällen an, bei denen eine verursachungsgerechte Aufteilung aufgrund des niedrigen Kostenanteils nicht wirtschaftlich ist.

In der Literatur zur Hochschulkostenrechnung findet sich sehr wenig zur Kalkulation von Projekten. Dies lässt sich vermutlich v. a. dadurch erklären, dass die Projektkalkulation kaum hochschulspezifisch ist. Probleme wie die Beurteilung der Kostenstellen bei schwerpunktmäßiger Projektarbeit sind in der entsprechenden Literatur zu suchen. Weiterhin besteht das Problem der Bewertung der Forschungsleistungen, ohne eine solche Gegenüberstellung sind Forschungskosten nicht aussagefähig.

Sobald über eine Vielzahl von Bezugsgrößen weiterverrechnet werden soll, bietet sich die Prozesskostenrechnung an, auf die im folgenden Abschnitt genauer eingegangen wird. Dort wird auch noch einmal die Frage nach Voll- oder Teilkosten aufgegriffen.

Berücksichtigung der Lehrverflechtung

Im Kapitel 2 wurde auf die Lehrverflechtung als ein Charakteristikum des Bereiches Lehre in Universitäten hingewiesen. Die angemessene Berücksichtigung ist Voraussetzung der Berechnung der Kosten für Studiengänge, auch im Rahmen von Kostenbudgets ist die kostenmäßige Erfassung dieser Leistungsbeziehungen relevant. Die verschiedenen Fakultäten erbringen Lehrleistungen für einander. Solange kein wirklicher Markt existiert, auf dem die Preise für die Leistungen festgelegt werden, können lediglich die Kosten des Lehrexportes verrechnet werden.¹⁵⁵ Ansonsten würden Fakultäten benachteiligt, die einen großen Anteil ihrer Leistung exportieren (z. B. Mathematik).

¹⁵³ Vgl. Leszczensky/Barna/Schacher 2000, S. 25,27.

¹⁵⁴ Vgl. zu verteilten Zuordnungsfähigkeit Heise 2001, S. 32.

¹⁵⁵ Vgl. Heise 2001, S. 228, der eine Entschärfung des Manipulationsspielraumes bei Vorliegen eines Marktes feststellt.

In der Literatur finden sich eine Reihe von Vorschlägen, wie die Leistungsverflechtungen abgebildet bzw. angenähert werden können. Grundsätzlich lassen sich auch hier zwei Möglichkeiten unterscheiden:¹⁵⁶

- In Anlehnung an die Kapazitätsverordnung werden curriculare Anteilswerte als Berechnungsbasis herangezogen.¹⁵⁷
- Die Ist-Situation wird über ein produktionstheoretisches Modell angenähert.¹⁵⁸

Die curricularen Anteilswerte (im Folgenden auch CNW oder CN-Werte) stammen aus der Kapazitätsbetrachtung und sollen den Aufwand einer Lehreinheit für einen bestimmten Studiengang angeben. Die tatsächlichen CN-Werte sind historisch gewachsen (Ergebnisse von Verhandlungen) und entsprechen nicht der Realität: Sie berücksichtigen beispielsweise nicht Unterschiede in den Studiengängen an verschiedenen Standorten, ändern sich zeitlich nicht (sind statisch), und berücksichtigen ausschließlich Dozentenstunden (keine Hilfskräfte). Es handelt sich um politisch vorgegebene Werte, die der Kapazitätsermittlung dienen, die von der konkreten Gestaltung der Lehre jedoch völlig unbeeinflusst bleiben. Insofern sind sie weder akzeptiert, noch zur Fundierung von Entscheidungen geeignet. Allenfalls können sie als Planwerte interpretiert werden. Deswegen fordern einige Experten aus der Hochschulforschung generell deren Abschaffung,¹⁵⁹ so dass die Hochschulkostenrechnung ggf. mittel- bis langfristig ohnehin ohne sie auskommen muss. Außerdem schließen die CNW eine Betrachtung einzelner Module oder gar Lehrveranstaltungen prinzipiell aus.¹⁶⁰ Eine Überarbeitung der universitätsübergreifend gültigen CNW löst die Probleme nicht. Eine universitätsspezifische Bestimmung der CNW hingegen müsste regelmäßig erfolgen und mündet daher in der zweiten Gruppe von Ansätzen.

Die zweite Gruppe von Ansätzen versucht, den tatsächlichen Wertverzehr anhand von anderen Bezugsgrößen realistischer abzubilden, indem der Produktionsprozess modelliert wird. Selbst wenn die Kosten einzelnen Veranstaltungen zugerechnet wurden, ist eine Verteilung der Kosten auf Studiengänge noch problematisch.¹⁶¹ Dies gilt für Lehrveranstaltungen, die Teil mehrerer Studiengänge sind. Eine Zuordnung von Lehrveranstaltungen zu Modulen

¹⁵⁶ Vgl. zu diesen zwei sowie einer dritten Möglichkeit Heise 2001, S. 144-172. Die dritte Möglichkeit, die Leistungsverflechtungen ignoriert, braucht allerdings nicht weiter betrachtet werden. Seidenschwarz vernachlässigt die Schwierigkeiten bei der Zurechnung von Lehrveranstaltungen zu Studiengängen. Vgl. Seidenschwarz 1992, S. 114. Die eindeutige Zuordnung gelingt jedoch nur für einen Teil der Lehrveranstaltungen. Wenn keine Doppelerfassung der Kosten vorgenommen werden soll, ist das Problem der Verteilung auf Studiengänge zu lösen.

¹⁵⁷ Vgl. Leszczensky/Barna/Schacher 2000, S. 33-40; Kuhnert/Leszczensky 1998, S. 47 sowie Mertens/Back-Hock/Sluka 1994, S. 298 f., 302.

¹⁵⁸ Vgl. beispielhaft Fandel/Paff 2000, S. 191-203.

¹⁵⁹ Vgl. Müller-Böling 2001, S. 3 sowie Küpper 2002b, S. 2.

¹⁶⁰ Zumindest ab dem Übergang von der Angebots- zu Nachfragesicht ist die Verwendung von CNW ausgeschlossen.

bzw. Studiengängen kann theoretisch über Belegerzahlen sowie Prüfungsordnungen vorgenommen werden, wobei das Problem bei diesem Vorgehen weniger methodischer Art als mehr der Datenverfügbarkeit ist.¹⁶² Wenn u. a. wegen des fehlenden Lehrveranstaltungsmarktes Kosten an die importierenden Studiengänge weitergegeben werden, stellt sich die Frage, ob eine teilnehmerzahlbezogene Kostenverteilung verursachungsgerecht ist, selbst wenn nur aktive Teilnehmer betrachtet werden.¹⁶³ Für bestimmte Veranstaltungstypen (z. B. Seminare) mag dies näherungsweise zutreffen, da hier ein hoher beschäftigungsvariabler Anteil vorliegt. Um aussagefähige Daten zu Modulen oder Studiengängen zu bekommen, sind auch für andere Veranstaltungstypen bestimmte Annahmen zur Kostenaufteilung zu treffen. In den Fällen, wo die Veranstaltung für mehrere Studiengänge angeboten wird, sind diese Kosten nicht von einem Studiengang abhängig. Daher kann es auch hier Sinn machen, solche gemeinsamen Kostenkomponenten verschiedener Studiengänge bei diesen getrennt von eindeutig zurechenbaren auszuweisen.

Die direkte Kontierung von Kosten auf Kostenträgern kann in erster Linie die Zuordnung von Aufwänden auf Lehrveranstaltungen bzw. Modulen lösen, wobei letzteres aufgrund des Aufwandes wesentlich realistischer erscheint. Die Berücksichtigung der Lehrverflechtung und damit die Zuordnung der Kosten auf Studiengänge sollte jedoch nicht einer subjektiven Beliebigkeit ausgesetzt werden, so dass dieser Ansatz hierfür keine Lösung bietet.

Bei den Lehrveranstaltungen zeigt sich bereits, dass über einfache Schlüsselungen die Kosten nicht verursachungsgerecht zugeordnet werden können. Die Abhängigkeit der Kosten von der Teilnehmerzahl (bzw. allgemeiner die Aufteilung der Kosten nach bestimmten Eigenschaften) muss differenzierter betrachtet werden.¹⁶⁴ Hierfür bietet sich die Prozesskostenrechnung an, die mehrstufig über verschiedene Bezugsgrößen die Ressourcenverbräuche zuordnet. Diese wird im nächsten Abschnitt behandelt. Die prinzipiellen Probleme der Vollkostenbetrachtung werden dort über die Prozessorientierte Centerkostenrechnung abgeschwächt.

Festzuhalten bleibt, das folgende Punkte nicht hinreichend gelöst sind:¹⁶⁵

- Berechnung von veranstaltungsbezogenen Kosten (notwendig z. B. für Lehrexporte) , wobei auch die Heterogenität der Leistungsstellung berücksichtigt wird,

¹⁶¹ Wie oben bereits beschrieben, soll der Ansatz einer individuellen Berechnung der Studienverläufe nicht verfolgt werden, da wichtige Informationen auf diesem Wege nicht geliefert können. Vgl. zu einem solchen Ansatz Fandel/Paff 2000, S. 191-203 und zur Kritik an einem solchen Ansatz Heise 2001, S. 150-161.

¹⁶² Vgl. Heise 2001, S. 172.

¹⁶³ Vgl. zu diesem Vorschlag Heise 2001, S. 172 sowie Paff 1998, S. 172 f.

¹⁶⁴ Vgl. beispielhaft für die Untersuchung der Wirtschaftlichkeit von Online-Lehre Hagenhoff 2002, S. 34-85. An dieser Stelle wird also Heise widersprochen, der diese Unterscheidung im Rahmen seiner Prozesskostenrechnung beim jetzigen Stand für unangemessen hält: Heise 2001, S. 202.

¹⁶⁵ Dies gilt zum größten Teil auch für die im nächsten Abschnitt behandelten Prozesskostenrechnung nach Heise.

- Betrachtung von Modulen,
- Getrennter Ausweis von Kostenkomponenten nach bestimmten Kriterien (z. B. Beeinflussbarkeit, Beschäftigungsabhängigkeit),¹⁶⁶
- Aggregation der Projekte in die Organisationseinheitensicht,
- Generell die Kostenverteilung auf die Kostenträger (zweistufiges Problem).

3.3 Prozesskostenrechnung

Bei der Prozesskostenrechnung nach Horvath und Meyer handelt es sich um ein Kostenrechnungssystem, welches der verursachungsgerechteren Gemeinkostenverrechnung dient und somit als Ergänzung von Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung auftritt. Es eignet sich bei hohen Gemeinkostenanteilen sowie repetitiven, strukturierten Abläufen. Weiterhin spricht eine hohe Variantenvielfalt für deren Einsatz.¹⁶⁷ Oft werden speziell die indirekten Bereiche als Einsatzgebiet identifiziert.¹⁶⁸ Letzteres hängt aber weniger mit der prinzipiellen Eignung, sondern vielmehr mit dem in diesen Bereichen erkannten Defizit der adäquaten Kostenverrechnung zusammen.¹⁶⁹ Die Prozesskostenrechnung wird insbesondere auch für Dienstleistungsunternehmen als geeignet angesehen, dort findet die Einschränkung auf die indirekten Bereiche i. d. R. auch nicht statt.¹⁷⁰

Die Herausforderungen der Prozesskostenrechnung können unverändert aus Abschnitt 3.2 übernommen werden. Es bleibt zu prüfen, inwieweit die Prozesskostenrechnung geeignet ist, die herausgearbeiteten Schwächen der „klassischen“ Kostenrechnung abzumildern.

Obwohl die oben angedeuteten Einsatzschwerpunkte der Prozesskostenrechnung sich in Hochschulen in den Bereichen Lehre und Verwaltung wieder finden und auch Experten deren Einsatz in Hochschulen fordern,¹⁷¹ finden sich sehr wenige konkrete Vorschläge in der deutschsprachigen Literatur.¹⁷² Neben einem Vorschlag für eine Prozesskostenrechnung an Hochschulbibliotheken¹⁷³, wird hier ausschließlich der Vorschlag von Heise kurz diskutiert,¹⁷⁴

¹⁶⁶ Heise verweist lediglich sehr abstrakt auf ein Markieren der Kosten. Vgl. Heise 2001, S. 222.

¹⁶⁷ Vgl. speziell zur Variantenvielfalt auch Wüest 1996, S. 416.

¹⁶⁸ Vgl. beispielhaft zur Prozesskostenrechnung Götze/Bosse 2000, S. 223-226

¹⁶⁹ Vgl. die Aussage, dass im Mittelstand das Anwendungsgebiet v. a. im Fertigungsbereich liegt Warnick 1995, S. 190.

¹⁷⁰ Vgl. Wüest 1996, S. 415; Fischer 2000, S. 97-99.

¹⁷¹ Vgl. beispielhaft Albach 2000, S. 219, der eine verantwortungsorientierte Prozesskostenrechnung an Hochschulen fordert.

¹⁷² Vgl. zu Vorschlägen eines Activity-Based Costing im englischsprachigen Raum beispielhaft Mitchell 1996, S. 51-58; Goddard/Ooi 1998, S. 31-38; Cropper/Cook 2000, S. 61-68 sowie Robertson et al. 1998, S. 1-49.

¹⁷³ Vgl. Ceynowa 1997, S. 302-309.

¹⁷⁴ Ein anderer Vorschlag wird nicht weiter behandelt, da er wesentliche Merkmale der universitären Lehre ausgegrenzt (Wahlmöglichkeiten der Studenten, Lehrverflechtungen): Strenger 1998, S. 1-77.

der als einziger die wesentlichen Herausforderungen in einer Prozesskostenrechnung aufgreift.

Heise sieht in seinem Vorschlag zur Prozesskostenrechnung die Möglichkeit, sowohl die Kostenspaltung auf die Lehrveranstaltungen als auch die Lehrverflechtung sowie eine geeignete Verteilung der Managementkosten vorzunehmen.¹⁷⁵

Hierzu untergliedert er die Gemeinkosten danach, für welche Art von Tätigkeiten sie anfallen:¹⁷⁶

- für außenwirksame Leistungen (Dezentrale Verbundkosten),
- für andere Kostenstellen als Service (Zentrale Verbundkosten) oder
- für Managementtätigkeiten (Dispositive Gemeinkosten).

Er behandelt sowohl die Lehre als auch die Forschung als Prozesse und integriert sie in seine Prozesskostenrechnung, konzentriert sich bei seinen Ausführungen jedoch auf die Lehre.¹⁷⁷ Grundlage für die Berechnung der Kosten von Teilprozessen (z. B. Lehrveranstaltungen) ist eine Zeitaufschreibung der Wissenschaftler, nach der nicht nur die Personalsondern alle Gemeinkosten verteilt werden sollen.¹⁷⁸ In diesem Zusammenhang wirft er die Frage auf, inwieweit die unterschiedlichen Gehälter verschiedener Personen zu berücksichtigen sind.¹⁷⁹ Ziel der Aggregation auf Hauptprozesse ist die Ermittlung von Kosten z. B. für Studiengänge. Die Weiterverrechnung der Teilprozesse geschieht über Umlagen, wobei die oben erwähnte Aufteilung der Gemeinkosten als Differenzierung genutzt wird: die Weiterverrechnung geschieht auf Kostenstellen, Teilprozesse oder Hauptprozesse.¹⁸⁰ Bei der Weiterverrechnung von Lehrveranstaltungen schlägt Heise eine Orientierung an aktiven Studierenden als möglicher Umlageschlüssel vor.¹⁸¹

Heise selbst sieht den Widerstand gegen die damit verbundene Zeitaufschreibung sowie die gezielte Verfälschung der Ergebnisse als Hauptprobleme, geht aber auch kaum auf mögliche Kontrollen ein, er spricht lediglich von einer Verknüpfung der Zeitanteile an formale Kriterien, z. B. zur Bestimmung von Obergrenzen des Managementanteils¹⁸² Daneben weist sein Vorgehen eine Reihe von weiteren Schwächen auf:

- Er sieht keinen nach unterschiedlichen Komponenten differenzierten Ausweis der Kosten vor, wie er z. B. im Rahmen der Prozessorientierten Centerkostenrechnung

¹⁷⁵ Vgl. Heise 2001, S. 233 f.

¹⁷⁶ Vgl. Heise 2001, S. 203 f.

¹⁷⁷ Vgl. Heise 2001, S. 206 f. Vgl. zu dieser unsauberen Begriffsverwendung auch Küpper 1997, S. 423.

¹⁷⁸ Vgl. Heise 2001, S. 209,216 f.

¹⁷⁹ Vgl. Heise 2001, S. 215.

¹⁸⁰ Vgl. Heise 2001, S. 218-232.

¹⁸¹ Vgl. Heise 2001, S. 218.

¹⁸² Vgl. Heise 2001, S. 221,226-228.

vorgesehen ist. Die Differenzierung kann sich neben Kostenstellen z. B. auch auf Kostenarten beziehen.¹⁸³ In der vorliegenden Problemstellung wäre beispielsweise eine Trennung von Studiengangseinzelkosten und –gemeinkosten sowie ein getrennter Ausweis der Managementkosten möglich. Auch das Problem der Vergleichbarkeit der Kosten über verschiedene Universitäten hinweg, lässt sich mit der Prozessorientierten Centerkostenrechnung von vornherein abschwächen.

- Heise schlägt vor, alle Gemeinkosten analog den Personalkosten zu verteilen, weswegen er anbietet, sein Verfahren auch „relative Personalkostenzuschlagskalkulation“¹⁸⁴ zu nennen. Dieses Vorgehen ist ausschließlich dann gerechtfertigt, wenn die anderen Kosten aufgrund ihrer Höhe vernachlässigbar sind oder wenn eine verursachungsgerechte Verteilung ohnehin zu ähnlichen Kostenanteilen führte.¹⁸⁵ Während sein Vorgehen z. B. für Büroräume und Büromaterial gut nachvollziehbar ist, sind Mieten für Vorlesungsräume sehr wohl gezielter zurechenbar, was wegen ihrer Höhe auch sinnvoll erscheint. Auch bei teuren Anlagen kann sich eine differenziertere Zurechnung empfehlen. Je nachdem, auf welcher Ebene der Kostenträgerhierarchie eine verursachungsgerechte Zuordnung gelingt, brauchen erst auf den weiter unten liegenden Ebenen weitere Annahmen zur Kostenverteilung getroffen werden.¹⁸⁶
- Die Forschung in Projekten wird in dieser Arbeit als Teilprozess behandelt. Dies widerspricht dem grundsätzlich anderem Charakter von Prozessen und Projekten. Für Projekte ist vielmehr ein spezifisches Projektmanagement mit einer spezifischen Projektkostenrechnung zweckmäßig.
- Die Frage, auf welcher Ebene (Veranstaltungen, Module oder Studiengänge) die Kostenrechnung und damit auch die Zeiterfassung¹⁸⁷ erfolgen soll, wird kaum diskutiert. Die vorgeschlagene veranstaltungsbezogene Erfassung ist mit hohem Aufwand sowohl bei der Zeiterfassung als auch bei der Pflege der sich laufend verändernden Prozesse verbunden. Eine an den Lehrverflechtungen orientierte fachliche Bündelung von Lehrveranstaltungen könnte in diesem Zusammenhang eine Lösung darstellen.
- Es wird kaum auf bestehende Kontrollmöglichkeiten hingewiesen, sondern lediglich das Ableiten starrer Obergrenzen für bestimmte Teilprozesse vorgeschlagen (z. B.

¹⁸³ Vgl. zu diesem Verfahren beispielhaft Ebbeken 2001, S. 389-391.

¹⁸⁴ Vgl. Heise 2001, S. 217.

¹⁸⁵ Heise geht anscheinend von einem zu vernachlässigenden Anteil aus: vgl. Heise 2001, S. 209.

¹⁸⁶ Ausschließlich für Einzelkosten sieht Heise ein solches mehrstufiges Vorgehen vor, wobei er andererseits den Begriff der Einzelkosten weiter als in der allgemeinen, betriebswirtschaftlichen Literatur üblich zu fassen scheint: Heise 2001, S. 209,225

¹⁸⁷ Ggf. kann auch die Befragung auf höherer Ebene stattfinden und das Herunterbrechen auf die unteren Ebenen z. B. anhand der gewichteten Semesterwochenstunden erfolgen. Hier wäre eine günstige Mischung aus dezentraler, empirischer Erhebung und Verwendung objektiver Daten zu finden.

nicht mehr Zeitanteile für Management als sich aus der Deputatsermäßigung ableiten lassen¹⁸⁸).¹⁸⁹

- Die Abhängigkeit der Lehrbelastung von der Auslastung zeigt sich in Heises Berechnung nicht explizit.

4 Schlussbetrachtung

Wie in den vorherigen Kapiteln deutlich wurde, sind eine Reihe von Problemen der Hochschulkostenrechnung noch nicht hinreichend gelöst.¹⁹⁰ Defizite gibt es bei der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung, v. a. aber bei der Kostenträgerrechnung. Diese Schwächen trotz langjähriger Forschung auf diesem Gebiet lassen sich in erster Linie auf die veränderten Rahmenbedingungen zurückführen. Bestimmte Auswertungen waren lange Zeit nicht sinnvoll. Weitere Veränderungen der Rahmenbedingungen (z. B. Einführung von Studiengebühren, Auslaufen des Vertrages mit der ZVS, Ablösung der Kapazitätsverordnung) werden ggf. mittelfristig hinzukommen und weitere veränderte Anforderungen der Hochschulkostenrechnung bewirken.

Zur besseren Erfüllung der aktuellen sowie der zu erwartenden künftigen Anforderungen bietet sich die Prozesskostenrechnung¹⁹¹ ergänzt um eine Projektkostenrechnung an. Für die Prozesskostenrechnung wird in dieser Arbeit vorgeschlagen, die Prozessorientierten Centerkostenrechnung auf Hochschulen zu übertragen, um zentrale Aussagen wie die Bindungsdauer und die Beeinflussbarkeit aufzeigen zu können.

Generell ist anzustreben, bestehende Bezugspunkte auf die Übertragbarkeit hin zu untersuchen. Instrumente des Projektmanagements lassen sich vermutlich für Universitäten übernehmen. Die Dezentralität bei weitgehender Autonomie, die Principal-Agent-Beziehungen sowie die verteilte Erstellung von Leistungen (sowohl in einer instabilen Projektkonfiguration als auch in einer längerfristig ausgelegten Prozesskonfiguration) sind Elemente, die sich an Universitäten und in Unternehmensnetzwerken¹⁹² wieder finden. Deshalb kann eine Übertragbarkeit bestimmter Instrumente erwartet werden.¹⁹³ Insbesondere auch Koordinations-

¹⁸⁸ Vgl. Heise 2001, S. 215,221.

¹⁸⁹ Der Studiendekan als Process-Owner kommt als Kontrollinstanz in Frage, der sich u. a. Veranstaltungs- und Prüfungsdaten bedienen kann. Das Umlegen der Managementkosten auf die verschiedenen Ebenen dürfte jedoch erst einmal hinreichend genau sein. Die implizit ausgegrenzte Aktivitätenbetrachtung passt zu der Anforderung, keine Detailsteuerung vorzusehen.

¹⁹⁰ Da die Kostenrechnung für das Ministerium Kriterien der Vergleichbarkeit erfüllen muss, die hingegen für die interne Steuerung ungeeignet sein könnte, sind flexible Auswertungen zu fordern.

¹⁹¹ U. a. für das kostenmäßige Abbilden der Variantenvielfalt sowie der verursachungsgerechteren Kostenverteilung ist die Prozesskostenrechnung geeignet.

¹⁹² Vgl. zu Eigenschaften von Netzwerken beispielhaft Veil 2001, S. 52-53

¹⁹³ Probleme der Konsolidierung verschiedener Rechnungswesen sind innerhalb einer Universität hingegen weniger auf der Kostenseite als vielmehr auf der Leistungsseite zu erwarten.

kostenbetrachtungen sind auch bei Universitäten zweckmäßig. Weitere mögliche Bezugspunkte sind beispielsweise Dienstleistungsunternehmen, Forschungseinrichtungen und ausländische Universitäten.

Literaturverzeichnis

- AK HSReW 1999 :AK HSReW: Schlussbericht des Arbeitskreises "Hochschulrechnungswesen" der deutschen Universitätskanzler, München 1999.
- Albach 2000 :Albach, H.: Zu neuen Entwicklungen in der Hochschul-Kostenrechnung, In: Hochschulorganisation und Hochschuldidaktik: Wiesbaden 2000, S. 219-223.
- Alewell 1995 :Alewell, K.: Operatives Controlling in Hochschulen, In: Führungskräfte und Führungserfolg : neue Herausforderungen für das strategische Management ; Dietger Hahn zum 60. Geburtstag: Wiesbaden 1995, S. 283-305.
- Ambrosy et al. 1997 :Ambrosy, R./Heise, S./Kirchhoff-Kestel, S./Müller-Böling, D.: Integrierte Kostenrechnung: Unterwegs in Richtung zu einem modernen Hochschulmanagement! In: Wissenschaftsmanagement (1997) 4, S. 204-213.
- Ambrosy/Hinsenkamp 2001 :Ambrosy, R./Hinsenkamp, M.: Kostenrechnung - Ein Instrument zur internen Hochschulsteuerung, In: Cordes, J./Roland, F./Westermann, G.: Hochschulmanagement: betriebswirtschaftliche Aspekte der Hochschulsteuerung, Wiesbaden 2001, S. 271-288.
- Aust 1999 :Aust, R.: Kostenrechnung als unternehmensinterne Dienstleistung, Wiesbaden 1999.
- Bellas/Toutkoushian 1999 :Bellas, M. L./Toutkoushian, R. K.: Faculty time allocations and research productivity: Gender, race and family effects. In: The Review of Higher Education (1999) 22, S. 367-390.
- Bolsenkötter 1977 :Bolsenkötter, H.: Betriebswirtschaftliche Hochschule. In: Zfbf (1977) 29, S. 383-398.
- Broad/Crowther 2000 :Broad, M./Crowther, D.: Activity based costing in universities - an inappropriate technique?, University of Southampton 2000.
- Bürgel/Binder/Schultheiß 1996 :Bürgel, H. D./Binder, M./Schultheiß, R.: Controlling von Universitäten. In: Wissenschaftsmanagement (1996) 1, S. 24-30.
- Ceynowa 1997 :Ceynowa, K.: Prozesskostenrechnung in Hochschulbibliotheken. In: Wissenschaftsmanagement (1997) 6, S. 302-309.
- Cropper/Cook 2000 :Cropper, P./Cook, R.: Developments - Activity-Based Costing in Universities -- five Years On. In: Public money management 20 (2000) 2, S. 61-68.
- Dörnemann 1998 :Dörnemann, J.: Das "Neue Steuerungsmodell". In: Wissenschaftsmanagement (1998) 3, S. 44-45.
- Ebbeken 2001 :Ebbeken, M.: Prozessorientierte Centerkostenrechnung. In: Controlling (2001) 7, S. 389-391.
- Efinger 1995 :Efinger, M.: Hochschulcontrolling - weder "Staatskommissariat" noch "Wundermittel". In: Wissenschaftsmanagement (1995) 6, S. 288-294.

- Eggert 2002 :Eggert, M.: Wettbewerb zulassen, nicht verhindern. In: Forschung & Lehre (2002) 7, S. 365-367.
- Ehrenberg 2002 :Ehrenberg, C.: Eine Zwischenbilanz - Entwicklung des Haushaltsrechts und der Hochschulleitungsstrukturen. In: Forschung & Lehre (2002) 11, S. 583-585.
- Eulert/Zihr 2001 :Eulert, M./Zihr, G.: Neue Management- und Controllingssysteme an Universitäten am Beispiel der universitären Lehre, In: Rauter, A. E./Schmidt, M.: Management in Profit- und Non-Profit-Organisationen : Unternehmensführung im Spannungsfeld von erwerbs-, bedarfs- und förderwirtschaftlichen Zielen ; [Festschrift für Wolfgang Kemmettmüller zum 60. Geburtstag], Wien [u.a.] 2001, S. 203-214.
- Ewert/Wagenhofer 1997 :Ewert, R./Wagenhofer, A.: Interne Unternehmensrechnung, 3, Berlin [u.a.] 1997.
- Fandel/Paff 2000 :Fandel, G./Paff, A.: Eine produktionstheoretisch fundierte Kostenrechnung für Hochschulen: dargestellt am Beispiel der Fernuniversität Hagen, In: Albach, H.: Hochschulorganisation und Hochschuldidaktik: neue Konzepte und Erfahrungen, Wiesbaden 2000, S. 191-204.
- Fischer 2000 :Fischer, R.: Dienstleistungs-Controlling: Grundlagen und Anwendungen, Wiesbaden 2000.
- Franck 2000a :Franck, E.: Gegen die Mythen der Hochschulreformdiskussion - wie Selektionsorientierung, Nonprofit-Verfassungen und klassische Professorenbeschäftigungsverhältnisse im amerikanischen Hochschulwesen zusammenpassen, In: Hochschulorganisation und Hochschuldidaktik: Wiesbaden 2000, S. 19-36. (a)
- Franck 2000b :Franck, G.: Geistige Werte - Zur Ökonomie der Wissensgesellschaft, In: Bernhofer, M.: Fragen an das 21. Jahrhundert, Wien 2000, S. 298-307 . (b)
- Gaugler 1977 :Gaugler, E.: Kostenrechnung für Universitäten?. In: Mitteilungen des Hochschulverbandes (1977) 5, S. 269-276.
- Goddard/Ooi 1998 :Goddard, A./Ooi, K.: Activity-Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities: a Case Study. In: Public money management 18 (1998) 3, S. 31-38.
- Grenzdörffer 1994 :Grenzdörffer, K.: Intermediäre Ökonomie im Bildungshandeln an der Hochschule, In: Hochschulen im Niedergang? : Zur politischen Ökonomie von Lehre und Forschung: Marburg 1994, S. 227-240.
- Götze/Bosse 2000 :Götze, U./Bosse, C.: Kostenrechnung und Kostenmanagement, 2, Chemnitz 2000.
- Habersam 2000 :Habersam, M.: Die Idee des Universitätscontrolling, In: Laske, S./Habersam, M./Kappler, E.: Qualitätsentwicklung in Universitäten - Konzepte, Prozesse, Wirkungen, Mering 2000, S. 151-174.
- Hagenhoff 2002 :Hagenhoff, S.: Universitäre Bildungsk Kooperationen: Gestaltungsvarianten für Geschäftsmodelle, Wiesbaden 2002.
- Hansmann 2001 :Hansmann, M.: Controlling - Steuerung einer Hochschule. In: Wissenschaftsmanagement (2001) 4, S. 14-18.

- Harnier 2002 :Harnier, L. v.: Bemerkungen zur Systematik der Drittmittel. In: Beiträge zur Hochschulforschung 24 (2002) 2, S. 90-98.
- Haslinger 1994 :Haslinger, F.: Effizienzvergleiche als Grundlage der Hochschulpolitik: einige kritische Anmerkungen, In: Hochschulen im Niedergang? : Zur politischen Ökonomie von Lehre und Forschung: Marburg 1994, S. 165-172.
- Heise 2001 :Heise, S.: Hochschulkostenrechnung: Forschung durch Entwicklung ausgehend vom Projekt der Fachhochschule Bochum, Lohmar [u.a.] 2001.
- Heise/Ambrosy/Hinsenkamp 2002 :Heise, S./Ambrosy, R./Hinsenkamp, M.: Controlling-Special - Fit for Future: Kommunikationsorientiertes Rechnungswesen für Hochschulen.. In: Controlling 14 (2002) 4-5, S. 233-244, insges. 12 S..
- Homburg/Reinermann/Lüder 1997 :Homburg, G./Reinermann, H./Lüder, K.: Hochschul-Controlling, 2, Speyer 1997.
- Hönn 2002 :Hönn, G.: Zur Universität im Wandel - Über Rahmenbedingungen, Hochschulautonomie und Privatisierung. In: Forschung & Lehre (2002) 3, S. 132-135.
- Jongbloed/Koelman 1994 :Jongbloed, B./Koelman, J.: Die Kosten von Hochschulsystemen und die relative Effizienz von Hochschulen: Konzepte und eine Anwendung bezüglich Deutschland und den Niederlanden, In: Hochschulen im Niedergang? : Zur politischen Ökonomie von Lehre und Forschung: Marburg 1994, S. 127-146.
- Kirchhof 2003 :Kirchhof, P.: Universität zwischen Freiheit und Vertrauen. In: Forschung & Lehre (2003) 5,
- Klose 1999 :Klose, M.: Dienstleistungsproduktion: ein theoretischer Rahmen, In: Wettbewerbsfaktor Dienstleistung : Produktion von Dienstleistungen - Produktion als Dienstleistung: München 1999, S. 3-21.
- Krause 1994 :Krause, G.: Lean Production contra Humboldt?, In: Hochschulen im Niedergang? : Zur politischen Ökonomie von Lehre und Forschung: Marburg 1994, S. 207-225.
- Kronthaler 2002 :Kronthaler, L.: Neue Wege der Hochschulfinanzierung in der Technischen Universität München. In: Beiträge zur Hochschulforschung 24 (2002) 2, S. 52-62.
- Kuhnert/Leszczensky 1998 :Kuhnert, I./Leszczensky, M.: Kostenrechnung an Hochschulen - Erfassung und Bewertung hochschulinterner Kostenstrukturen: Modellversuch an der Universität Bonn und der Universität-Gesamthochschule Wuppertal, Hannover 1998.
- Kultusministerkonferenz 2002 :Kultusministerkonferenz: Künftige Entwicklungen der länder- und hochschulübergreifenden Qualitätssicherung in Deutschland - Beschluss der Kultusministerkonferenz vom 01.03.2002, 2002.
- Küpper 1997 :Küpper, H.: Controlling: Konzeption, Aufgaben und Instrumente, 2, Stuttgart 1997.
- Küpper 1998 :Küpper, H.: Struktur, Aufgaben und Systeme des Hochschul-Controlling, In: Küpper, H./Sinz, E. J.: Gestaltungskonzepte für Hochschulen - Effizienz, Effektivität, Evolution, Stuttgart 1998, S. 152-172.
- Küpper 2000a :Küpper, H.: Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB?. In: Zfbf 52 (2000) 4, S. 348-369. (a)

- Küpper 2000b :Küpper, H.: Denkmuster verändern - Wettbewerbsorientierte Strukturierung des Führungssystems von Universitäten. In: Forschung und Lehre (2000) 3, S. 116-119. (b)
- Küpper 2002a :Küpper, H.: Hochschulfinanzierung als Steuerungsinstrument. In: Beiträge zur Hochschulforschung 24 (2002) 2, S. 18-43. (a)
- Küpper 2002b :Küpper, H.: Management Mechanism and Financing of Higher Education in Germany, München 2002. (b)
- Küpper 2002c :Küpper, H.: Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 72 (2002) 9, S. 929-951. (c)
- Küpper 2002d :Küpper, H.: Resümee: Die Hochschulen sind mehr in Bewegung, als man von außen wahrnimmt. In: Beiträge zur Hochschulforschung 24 (2002) 3, (d)
- Leitner 2003 :Leitner, K.: Wissensbilanzierung. In: Wissenschaftsmanagement (2003) 2,
- Leszczensky/Barna/Schacher 2000 :Leszczensky, M./Barna, Á./Schacher, M.: Ausstattungs- und Kostenvergleich niedersächsischer Universitäten, Hannover 2000.
- Maier 1994 :Maier, H.: Die Interdependenz zwischen der Bildungsexpansion und dem Beschäftigungssystem, In: Grözinger, G.: Hochschulen im Niedergang?: zur politischen Ökonomie von Lehre und Forschung, Marburg 1994, S. 15-31.
- Mayer 2002 :Mayer, K. U.: Mißtrauen im Reformprozess - Ist das Vertrauen zwischen Hochschule und Gesellschaft zerrüttet. In: Forschung & Lehre (2002) 6,
- Meimberg 1977 :Meimberg, P.: Die wissenschaftliche Hochschule als wirtschaftliches System. In: ZO (1977) 5, S. 248-254.
- Mertens/Back-Hock/Sluka 1994 :Mertens, P./Back-Hock, A./Sluka, K.: Ein Modell zur Kalkulation der Kosten je Absolvent, In: Hochschuldidaktik und Hochschulökonomie : neue Konzepte und Erfahrungen: Wiesbaden 1994, S. 297-310.
- Mitchell 1996 :Mitchell, M.: Activity-Based Costing In UK Universities. In: Public money management 16 (1996) 1, S. 51-58, insges. 8 S..
- Müller-Böling 2000 :Müller-Böling, D.: Die entfesselte Hochschule, Gütersloh 2000.
- Müller-Böling 2001 :Müller-Böling, D.: Für eine nachfrageorientierte Steuerung des Studienangebots an Hochschulen - Vorschläge zur Ablösung der Kapazitätsverordnung, Berlin 2001.
- Neyses 1997 :Neyses, J.: Forschung und Lehre zwischen Wettbewerb und öffentlicher Aufgabe. In: Wissenschaftsmanagement (1997) 2, S. 59, insges. 1 S..
- Paff 1998 :Paff, A.: Eine produktionstheoretisch fundierte Kostenrechnung für Hochschulen: am Beispiel der Fernuniversität in Hagen, Frankfurt am Main [u.a.] 1998.
- Pfaff/Weber 1998 :Pfaff, D./Weber, J.: Zweck der Kostenrechnung?: Eine neue Sicht auf ein altes Problem. In: Die Betriebswirtschaft 58 (1998) 2, S. 151-165.
- Potthoff 1987 :Potthoff, E.: Leistungsrechnung und Leistungsbeurteilung in wissenschaftlichen Hochschulen, In: Eichhorn, P.: Doppik und Kameralistik: Festschrift für Prof. Dr. Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres, Baden-Baden 1987, S. 83-97.

- Potthoff 1994 :Potthoff, E.: Controlling im Hochschulbereich. In: Die Wirtschaftsprüfung 47 (1994) 2, S. 47-49.
- Robertson et al. 1998 :Robertson, S./Applebee, G./Bernasconi, R./Forshaw, N./McKay, G.: Costing Methodology - For use within Australian Higher Education Institutions, 1998.
- Sandberg/Bertelsmann 2000 :Sandberg, B./Bertelsmann, R.: Hochschulen - Erfolg fundiert ermitteln. In: Wissenschaftsmanagement (2000) 3, S. 11-17, insges. 7 S..
- Schweitzer 1980 :Schweitzer, M.: Grundzüge einer Kostenrechnung für Hochschulen, In: Kalischer, W.: Effizienz der Hochschulen: WRK-Kolloquium, Ansprachen und Referate, Zusammenfassung der Diskussionen, Bonn-Bad Godesberg, 1./2. 10. 1979, Bonn-Bad Godesberg 1980, S. 117-140.
- Schweitzer/Küpper 1998 :Schweitzer, M./Küpper, H.: Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 7, München 1998.
- Schütte 2002 :Schütte, G.: Zwischen Wettbewerb und Kooperation - International mobile Studierende. In: Forschung & Lehre (2002) 7, S. 361-367.
- Seidenschwarz 1992 :Seidenschwarz, B.: Entwicklung eines Controllingkonzeptes für öffentliche Institutionen: dargestellt am Beispiel einer Universität, München 1992.
- Stein/Trautwein 2002 :Stein, J. H. v./Trautwein, F.: Ausbildungscontrolling an Universitäten: Grundlagen, Implementierung und Perspektiven, Sternenfels 2002.
- Strenger 1998 :Strenger, C.: Übertragungsmöglichkeiten der Prozesskostenrechnung auf die Universität Kaiserslautern am Beispiel ausgewählter Studiengänge, Kaiserslautern 1998.
- Veil 2001 :Veil, T.: Internes Rechnungswesen zur Unterstützung der Führung in Unternehmensnetzwerken, Göttingen 2001.
- Warnick 1995 :Warnick, B.: Praktische Einsatzschwerpunkte der Prozesskostenrechnung Teil: Bedeutung - Methoden - Branchenerfahrungen - Softwarelösungen, In: Männel, W.: Prozeßkostenrechnung, Wiesbaden 1995, S. 187-198.
- Weber 1996 :Weber, J.: Hochschulcontrolling: das Modell WHU, Stuttgart 1996.
- Winston 1997 :Winston, G. C.: Why can't a College be more like a Firm. In: Change (1997) 5, S. 32-28.
- Wöhe/Döring 1996 :Wöhe, G./Döring, U.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München 1996.
- Wüest 1996 :Wüest, G.: Prozessplanung und -steuerung, In: Eschenbach, R.: Controlling, 2, Stuttgart 1996, S. 413-441.
- Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung 1992 :Österreich / Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung: Kostenrechnung und Controlling an Universitäten und Hochschulen, Wien 1992.