

# Die Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb des Controllings an Hochschulen

Frank Witte

Der vorliegende Beitrag belegt drei Kernaussagen:

Die Kosten- und Leistungsrechnung ist originär kein Instrument zur Rechenschaftslegung, sondern als internes Steuerungsinstrument für die Hochschulleitung zu konzipieren.

Aufgrund der Verbundbeziehungen zwischen Lehre und Forschung ist eine verursachungsgerechte Kostenzuordnung im Hochschulbereich nicht möglich; eine Vollkostenrechnung für die Hauptaufgaben Forschung und Lehre ist nicht ohne willkürliche Festlegungen durchführbar.

Innerhalb des Controllings an Hochschulen kann die Kosten- und Leistungsrechnung keine so zentrale Rolle einnehmen wie in gewinnorientierten Dienstleistungsunternehmen, da die Leistungen der Hochschulen nicht mit Preisen am Markt bewertet werden und somit keinen Niederschlag in der Kosten- und Leistungsrechnung finden.

## 1 Einführung

Der folgende Beitrag beschreibt, ausgehend von den Besonderheiten beim Controlling an Hochschulen, die Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung. Da der Kosten- und Leistungsrechnung regelmäßig eine zentrale Rolle innerhalb des Controllings beigemessen wird, soll analysiert werden, welchen Beitrag die Kosten- und Leistungsrechnung zur Steuerung von Hochschulen tatsächlich erbringen kann. Dabei soll nicht auf Probleme eingegangen werden, die die verfahrenstechnische Umsetzung der Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb der Hochschulen betreffen, vielmehr sollen die inhaltlichen Problempunkte aufgezeigt werden. Ziel dieses Beitrags ist es, die Möglichkeiten des Instruments Kosten- und Leistungsrechnung im Controllingkontext des Hochschulbereichs zu relativieren und Grenzen aufzuzeigen.

## 2 Controlling und Controllinginstrumente

Dem Controlling kommt im Rahmen des Führungssystems von Organisationen neben einer Planungs- und Kontrollfunktion eine Informationsversorgungsfunktion für das

Management zu.<sup>1</sup> Bei Erfüllung der vorgenannten Führungsunterstützungsfunktionen spielt die Kosten- und Leistungsrechnung eine maßgebliche Rolle.<sup>2</sup> Daneben werden als Controllinginstrumente vor allem Kennzahlensysteme, Lenkpreissysteme, Budgetierungssysteme und Berichtssysteme eingesetzt.<sup>3</sup> Im Hochschulbereich wird, insbesondere von staatlichen Institutionen – scheinbar in Analogie zur Privatwirtschaft – die Kosten- und Leistungsrechnung in den Mittelpunkt des Hochschul-Controllings gestellt. So wird von staatlicher Seite beispielsweise die Implementierung einer Kosten- und Leistungsrechnung im Kontext des Controllings an die Gewährung der Möglichkeiten von Globalhaushalten geknüpft.<sup>4</sup> Dabei scheinen die Erwartungen, die mit der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen der allgemeinen Reformbemühungen im öffentlichen Bereich und speziell auch im Hochschulbereich verbunden werden, vergleichsweise überspannt. Gleichzeitig bietet die *HIS Hochschul-Informationssystem GmbH* eine „Controlling-Software“ – HIS COB – an, welche ausschließlich zur Kosten- und Leistungsrechnung dient.<sup>5</sup> Im Folgenden wird deshalb analysiert, welche Zwecke die Kosten- und Leistungsrechnung zu erfüllen vermag und wie sie dadurch zur Steuerung von Hochschulen beitragen kann bzw. welche Probleme dabei bestehen. Dazu wird zuvor kurz auf die Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung innerhalb des Rechnungswesens eingegangen.

### 3 Kosten- und Leistungsrechnung

#### 3.1 Einordnung in das Rechnungswesen

Das kaufmännische Rechnungswesen besteht im Wesentlichen aus zwei Teilbereichen: dem internen und dem externen Rechnungswesen. Die Systeme der Kosten- und Lei-

<sup>1</sup> Vgl. *Küpper, H.-U.*, Controlling, 1995, S. 13 ff.

<sup>2</sup> Vgl. *Küpper, H.-U.; Weber, J.; Zünd, A.*, Controlling, 1990, S. 283; *Küpper, H.-U.*, Controlling, 1995, S. 24 ff. Vgl. ferner *Küpper, H.-U.*, Controllinginstrument Kostenrechnung I, 1990, S. 11 ff.; *Küpper, H.-U.*, Controllinginstrument Kostenrechnung II, 1990, S. 83 ff.

<sup>3</sup> Vgl. *Küpper, H.-U.; Weber, J.; Zünd, A.*, Controlling, 1990, S. 288.

<sup>4</sup> So wurde im Land Brandenburg beispielsweise der Modellversuch „Globalisierung“ an die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung gebunden. Analog wurde in Sachsen der Modellversuch zur Globalisierung an der TU Dresden ebenfalls nur unter der Maßgabe, eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen, genehmigt. Vgl. ferner Hochschulfinanzverordnung Hessen, 2000, §10 f.

<sup>5</sup> Vgl. Kurzbeschreibung zu HIS COB GX Controlling-Baustein, [www.his.de](http://www.his.de), Stand: 29.03.2001. Vgl. ferner Ederleh, J., HIS-Konzept, 2000.

stungsrechnung gehören dem internen Rechnungswesen an und dienen grundsätzlich als *interne Planungs-, Kontroll- und Steuerungsinstrumente*.<sup>6</sup> Zu diesem Zweck werden beispielsweise Wertansätze innerhalb der Rechnung gewählt, welche die Steuerungsfunktion unterstreichen (Ansatz kalkulatorischer Kosten: Abschreibung, Zinsen, Miete, ...). Diese internen Instrumente unterliegen, im Gegensatz zum Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- u. Verlustrechnung, ...), *keinen* gesetzlichen Vorschriften und können deshalb an spezifischen Zwecken individuell ausgerichtet werden. Im Gegensatz dazu ist das externe Rechnungswesen, der Jahresabschluss, an externe Adressaten gerichtet und unterliegt weitreichenden handels- und steuerrechtlichen Vorschriften. Allgemein soll der Jahresabschluss die Informationsbedürfnisse Externer befriedigen, indem er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens liefert.

Diese kurzen Ausführungen sollen belegen, dass die originäre Funktion von Kosten- und Leistungsrechnungssystemen *nicht in der Rechnungslegung* oder der Erfüllung von *Rechenschaftspflichten* zu sehen ist, sondern die interne Steuerungsfunktion im Vordergrund steht. Sollte die Kosten- und Leistungsrechnung, wie – nicht nur – das Brandenburgische Wissenschaftsministerium es anscheinend anstrebt, als aufsichtsrechtliches Instrument interpretiert werden,<sup>7</sup> so sind zumindest eindeutige „Rechnungslegungsvorschriften“ verbindlich festzulegen. Dazu gehören mindestens Festlegungen hinsichtlich der Wahl des Wertansatzes für die Personalkosten (Durchschnittssätze oder Ansatz der tatsächlichen Ist-Kosten), für die Berechnung der Abschreibungen (Wiederbeschaffungswerte vs. Anschaffungswerte, Methode, Nutzungsdauer usw.) sowie die Wertansätze für die anzusetzende (kalkulatorische) Miete.<sup>8</sup> Durch die Vereinheitlichung der Rechnungslegungsvorschriften auf Landes- oder sogar Bundesebene werden sich allerdings spezifische interne Informationsbedürfnisse und Fragestellungen nur noch bedingt erfüllen lassen.

Werden im Rahmen einheitlicher Rechnungslegungsvorschriften Festlegungen – auch unter dem Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit der einzelnen Einrichtungen – getroffen, so wird bei den Personalkosten in der Regel Durchschnittssätzen (Normkosten, Standards) der Vorzug zu geben sein, da sich anderenfalls aufgrund des öffentlichen Tarif-

<sup>6</sup> Vgl. Pfaff, D.; Weber, J., *Kostenrechnung*, 1998, S. 151 ff. Vgl. ferner Wagenhofer, A., *Kostenrechnung*, 1999.

<sup>7</sup> Vgl. Fußnote 4

<sup>8</sup> Vgl. Küpper, H.-U., *Hochschulrechnung*, 2000, S. 357 ff.

sowie des Beamtenrechts der Familienstand und das Alter der Beschäftigten unmittelbar in den Kosten niederschlagen würden, was sich wiederum nicht nur bei Vergleichen als kontraproduktiv erweisen würde. Wertansätze auf der Basis solcher Standards werden hingegen den internen Zwecken von Kosten- und Leistungsrechnungen regelmäßig entgegenstehen, da es intern gerade interessant sein kann, die tatsächlichen Personalkosten einer Einrichtung zu kennen. Gleichzeitig wird bei einer internen Wirtschaftlichkeitsbetrachtung im Fall einer Vermietung nicht ein Durchschnittswert, sondern die tatsächliche Miete oder die ortsübliche Vergleichsmiete der weitaus informativere Wertansatz sein.

An diesen Beispielen wird deutlich, dass die Wertansätze unterschiedlichen Zwecksetzungen entsprechen und dass es keine Wertansätze geben kann, die internen und externen Zwecksetzungen gleichermaßen gut entsprechen.

D. h., die Kosten- und Leistungsrechnung kann ihren originären Zweck als internes Steuerungsinstrument nicht mehr ausreichend erfüllen. Dies gilt insbesondere dann, wenn nicht eindeutig zwischen einer weitgehend zweckneutralen Grundrechnung (bei der noch keine Schlüsselungen oder weiteren Verrechnungen stattgefunden haben) und einer auf spezifische Fragestellungen ausgerichteten Sonderauswertungsrechnung unterschieden wird.<sup>9</sup>

### 3.2 Problematik der mehrdeutigen Verwendung der Begriffe Erlös und Leistung

Die Bezeichnung „Kosten- und Leistungsrechnung“ ist sprachlich nicht eindeutig. Der Begriff „Leistung“ kann vom allgemeinen Sprachverständnis her sowohl monetär bewerteten Output als auch nicht-monetären abbilden. Im Gegensatz dazu ist der Begriff „Erlös“ sprachlich von vornherein auf monetär bewertete Sachverhalte beschränkt. Deshalb wäre statt des Begriffs „Kosten- und Leistungsrechnung“ die Bezeichnung „Kosten- und Erlösrechnung“ für eine Rechnung, die ausschließlich monetär quantifizierbare Sachverhalte abbildet, treffender.

Eine einheitliche Bezeichnung für den bewerteten Output hat sich indes innerhalb der Literatur zum betrieblichen Rechnungswesen noch nicht durchgesetzt. Betrachtet man das interne Rechnungswesen im Kontext öffentlicher Institutionen und speziell der Hochschulen, so wird allerdings deutlich, dass es zweckmäßig ist, deutlich zwischen

<sup>9</sup> Vgl. *Kronthaler, L., Greifswalder Grundsätze, 1999, S. 582 f.*

einer Kosten- und Leistungsrechnung (wobei die Leistungsrechnung dann im Regelfall eine Leistungsindikatorrechnung ist) und einer Kosten- und Erlösrechnung zu differenzieren.<sup>10</sup> Durch eine solche Differenzierung würden einige sich regelmäßig ergebende Widersprüche von Anfang an vermieden.<sup>11</sup>

Wenngleich an dieser Stelle dafür plädiert wird, in Zukunft den Begriff Kosten- und Erlösrechnung für die internen monetären Rechnungssysteme zu verwenden, wird im Folgenden – noch – der Begriff Kosten- und Leistungsrechnung verwendet. Der letztgenannte Begriff wird hier deshalb – noch – verwendet, weil er in der gegenwärtigen Diskussion dominiert und dieser Beitrag eben diese Diskussion erreichen will.

### 3.3 Funktionen der Kosten- und Leistungsrechnung im Hochschulbereich

Neben der Abbildung und Dokumentation stehen bei Non-Profit-Organisationen im Wesentlichen Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen und die Bereitstellung von Informationen für Entscheidungen sowie die Verhaltenssteuerung im Mittelpunkt der Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung.<sup>12</sup> Dabei bilden die Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung ausschließlich monetär quantifizierbare Informationen ab.

Die Leistungen der Hochschulen werden bisher nicht an Märkten gehandelt und lassen sich deshalb *nicht mit Preisen bewerten*. Bei der Existenz von marktpreisadäquaten Studiengebühren wäre hingegen – unabhängig von sozialen Aspekten – eine Bewertung der Lehre mit Preisen möglich. Bestünde tatsächlicher Wettbewerb zwischen den Hochschulen, wären die Studiengebühren der Preis, der sowohl die Qualitätsaspekte der Hochschulausbildung als auch die diesbezüglichen Präferenzen der Nachfrager in einem einzigen Wert abbildete.

Das dagegen von *Gutow (Hochschul-Informationssystem GmbH, Hannover)* vorgeschlagene Vorgehen, um zu einer Bewertung des Hochschuloutputs über die Einbeziehung von „Zwischenprodukten“ zu gelangen, ist von der Methodik abwegig und nicht geeig-

<sup>10</sup> Vgl. *Küpper, H.-U., Zboril, N., Rechnungszwecke, 1997.*

<sup>11</sup> In diesem Sinne verwenden Hummel/Männel und Schweizer/Küpper (seit der 6. Auflage) konsequent den Begriff Erlös für den bewerteten Output. Vgl. *Hummel, S.; Männel, W., Kostenrechnung, 1990; Schweitzer, M.; Küpper, H.-U., Kosten- und Erlösrechnung, 1995.*

<sup>12</sup> Vgl. *Schweitzer, M.; Küpper, H.-U., Kosten- und Erlösrechnung, 1995, S. 38 ff.* Vgl. ferner *Pfaff, D.; Weber, J., Kostenrechnung, 1998, S. 151 ff.; Wagenhofer, A., Kostenrechnung, 1999.*

net, den Output der Hochschulen monetär zu bewerten. Dazu kommt, dass auch die inhaltliche Bewertung von „Zwischenprodukten“ (aus deren Summe sich der Wert der „Endprodukte“ in einer Annäherung ergeben sollte) zum Teil falsch ist.<sup>13</sup>

Die Leistungsabgabe der Hochschulen in staatlicher Trägerschaft erfolgt bis jetzt weitgehend unentgeltlich. Das bedeutet, dass Kosten- und Leistungsrechnungen lediglich den *bewerteten Input* der Hochschulen abbilden können.<sup>14</sup> Es handelt sich folglich in erster Linie um *Kostenrechnungssysteme*. Da sich die wissenschaftlichen Leistungen der Hochschulen – der Output – nicht in monetären Größen messen lassen, kann die Kosten- und Leistungsrechnung hierzu keine Informationen liefern.<sup>15</sup> Gleichwohl ist die Abbildung des Outputs der Hochschulen, gerade für Hochschulen im Wettbewerb, ungleich wichtiger als eine isolierte kostenrechnerische Abbildung des Inputs; schließlich kann es nicht darum gehen, nur die Kostenseite zu betrachten, sondern darum, auf der Basis des ökonomischen Prinzips ein optimales Verhältnis zwischen dem Output (bzw. den Ergeb-

<sup>13</sup> Die genannten Beispiele für „Zwischenprodukte“ belegen dies deutlich:

- „Publikationen in referierten Fachzeitschriften werden dem Verfasser mit einem bestimmten Geldbetrag für diese Leistung entgolten.
- Forschungsergebnisse lassen sich patentieren oder vermarkten. Die Erlöse hierfür geben einen Hinweis auf die Wertschätzung der Nutznießer für ein neues Forschungsergebnis.
- Lehrtexte werden an die Studierenden als Nutznießer dieser Texte verkauft. Der Preis, der hierfür erzielt werden kann, offenbart den Wert, den die Studierenden diesem Zwischenprodukt zusprechen.“

*Gutow, S., Leistungsrechnung, 2001, S. 10.*

Ohne weiter auf diesen Ansatz eingehen zu wollen, sei zumindest angemerkt, dass diese Beispiele einen sehr eingeschränkten Blick auf die Hochschulen reflektieren und dass in Bezug auf den ersten Anstrich des o. g. Zitats in der Regel das Gegenteil der Fall ist. So müssen sich beispielsweise die Autoren bei einer Veröffentlichung in „nature“ oder „science“ an den Kosten der Veröffentlichung beteiligen.

<sup>14</sup> Vgl. *Küpper, H.-U., Hochschulen, 2000, S. 227.*

<sup>15</sup> Eine Ausnahme bilden die eingeworbenen Drittmittel, die auch als Leistungsmaßstab angesehen werden können. Allerdings sind die Drittmittel als absolute Größe zum Leistungsvergleich unterschiedlicher Fächer verhältnismäßig unbrauchbar. Geeigneter ist vielmehr das Verhältnis der eingeworbenen Drittmittel zum Bundesdurchschnitt der unterschiedlichen Fachdisziplinen; eine einheitenlose Kennziffer, die keinen Eingang in die auf monetäre Daten beschränkte Kosten- und Leistungsrechnung finden kann.

nissen und Wirkungen) und den Kosten zu erreichen.<sup>16</sup> Es geht um die Effektivität der Dienstleistungsprozesse in den Hochschulen.<sup>17</sup> Und da sich die Ergebnisse der Hochschulen in der Forschung, der Lehre sowie im Rahmen der sonstigen Dienstleistungen nicht in der Kosten- und Leistungsrechnung wiederfinden, sind sie in einem Informationssystem abzubilden, das weitgehend auf nicht-monetären Outputgrößen basiert.<sup>18</sup> Die Effektivität der Dienstleistungsprozesse an Hochschulen wiederum ergibt sich dann aus der Verknüpfung von (monetären) Inputgrößen und (nicht-monetären sowie ggf. monetären) Outputgrößen in Form von Kennzahlen.

### 3.4 Verbundbeziehungen zwischen Lehre und Forschung

Zwischen den Leistungsprozessen in Hochschulen bestehen *Verbundbeziehungen*, da Lehre und Forschung im Hochschulbereich parallel stattfinden.<sup>19</sup> Dieses gilt insbesondere für die Universitäten, da die auf Humboldt zurückgehende Einheit von Forschung und

<sup>16</sup> Vgl. ferner Zboril, N., Fakultäts-Informationssystem, 1998, S. 7.

<sup>17</sup> Zur Wirkungsrechnung und zur differenzierten Betrachtung hinsichtlich Output, Outcome und Impact vgl. Budäus, D., Public Management, 1995, S. 59; Budäus, D.; Buchholtz, K., Performance Controlling, 1995, S. 9; Hellstern, G.-H.; Wollmann, H., Evaluierungsforschung, 1983, S. 57 f.; Rossi, P.; Freeman, H., Evaluation, 1993, S. 215 ff.; Rossi, P.; Freeman, H., Programm-Evaluation, 1988, S. 95 ff.; Schedler, K., New Public Management, 1995, S. 69.

<sup>18</sup> Vgl. Küpper, H.-U., Hochschulen, 2000, S. 227; Küpper, H.-U.; Zboril, N., Rechnungszwecke, 1997, S. 340 ff.

<sup>19</sup> Dabei ist die Frage nach der Art der Abhängigkeit zwischen den miteinander verbundenen Prozessen – die in der Literatur unterschiedlich eingeschätzt wird – für die kostentheoretische Betrachtung unerheblich. Vgl. Albach, H., Kuppelproduktion, 1985; Backes-Gellner, U., Forschung und Lehre, 1989; Backes-Gellner, U.; Zanders, E., Verbundproduktion, 1989; Cave, M.; Hanney, S., Performance Indicators, 1990, S. 62; Lerbinger, P., Studentenberg, 1985. Vgl. ferner Hödl, E., Hochschulsteuerung, 1994, S. 149; OECD (Hrsg.), Frascati Manual, 1994, S. 34.

<sup>20</sup> Die Verhältnisse der Leistungserstellung an Universitäten decken sich nicht vollständig mit einer engen Definition der Kuppelproduktion, aus der technisch zwangsläufig mehrere Produkte in einem meist starren Mengenverhältnis hervorgehen. Dies ist aber nicht das Kernproblem einer verursachungsgerechten Kostenzuordnung. Das Bestehen von Verbundbeziehungen allein verhindert die Konstruktion von Ursache-Wirkungs-Beziehungen. Heise ist deshalb ausdrücklich zu widersprechen, wenn er die Kuppelproduktion als „modernen Mythos“ beschreibt und eine verursachungsgerechte Schlüsselung von Gemeinkosten für möglich hält. Vgl. Heise, S., Kuppelproduktion, 2001, Heise, S., Hochschulkostenrechnung, 2001. Zur Definition der Kuppelproduktion vgl. Hummel, S.; Männel, W., Kostenrechnung, 1990. Vgl. ferner Brinkmann, G., Universität, 1991, S. 60 f.

Lehre für Universitäten ein strukturbestimmendes Element ist. Die Verbundbeziehungen zwischen den Hochschulprozessen stehen der Konstruktion einfacher *Ursache-Wirkungs-Beziehungen* entgegen.<sup>20</sup> (Fußnote Seite 86) Um solchen Interdependenzen Rechnung zu tragen, haben sich Wirtschaftlichkeitsaussagen grundsätzlich auf die Gesamtproduktion zu beziehen.<sup>21</sup> Die isolierte Betrachtung der Lehre oder der Forschung ist folglich nicht möglich.<sup>22</sup> Dem *Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen“ der deutschen Universitätskanzler* ist deshalb ausdrücklich zuzustimmen, wenn ausgeführt wird:

„In einem relativ breiten Bereich lassen sich die Kosten für Lehre und für Forschung deshalb nicht objektiv trennen, weil gerade die Einheit dieser Aufgaben dem entgegensteht (Kuppelproduktion). Die universitäre Lehre findet auf der Grundlage der Forschung statt, und umgekehrt beeinflusst die Lehre auch die Forschung. Anders als bei Fachhochschulen (dort grundsätzlich nur Lehre) und Forschungseinrichtungen wie der Max-Planck-Gesellschaft (dort grundsätzlich nur Forschung) steht das Wesen der Universität einer objektiven Trennung der Kosten von Lehre und Forschung im Kernbereich entgegen. Dies muss bei Auswertungsrechnungen deutlich gemacht werden, denn jede Schätzung, jeder Verteilungs- oder Verrechnungsschlüssel ist letztlich gegriffen und damit falsch. Nur mit diesem permanent begleitenden Verständnis kann man ein universitäres Rechnungswesen sinnvoll interpretieren.“<sup>23</sup> Insbesondere ist eine pauschale Zuordnung – etwa in Anlehnung an die Aufteilung, die im Anstellungsvertrag der Hochschullehrer vorgesehen ist – nicht möglich. Ebenso

<sup>21</sup> Vgl. *Spiegel-Rösing, I., Forschungsleistung, 1975, S. 5 f.*

<sup>22</sup> Vgl. *Mertens, P.; Back-Hock, A.; Sluka, K., Kalkulation, 1994, S. 308.*

<sup>23</sup> *Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen“ der deutschen Universitätskanzler* (Hrsg.), *Schlussbericht, 1999, S. 8 f.*

<sup>24</sup> Die Technische Universität Dresden befragt ihre Wissenschaftler hinsichtlich dem Aufteilungsverhältnis der eingesetzten Ressourcen für Lehre, Forschung, Dienstleistung und Transfer und nutzt dieses Verhältnis für die Schlüsselung der Kosten.

Das Vorgehen der Technischen Universität Dresden und der HIS GmbH ist inhaltlich wie methodisch fragwürdig. Die Abhängigkeit der wissenschaftlichen Leistungsprozesse (interdependente Kuppelproduktion) kann durch die Befragung einzelner Wissenschaftler nicht aufgelöst werden. Zudem scheidet dieses Vorgehen aus methodischer Sicht für einen (externen) Vergleich aus, da die Rechnungslegung nicht nach einheitlichen Maßstäben und Grundsätzen erfolgt, sondern auf die subjektiven Einschätzungen der Wissenschaftler zurückgegriffen wird. Da bei einem solchen Ansatz regelmäßig eine große Zahl von Wissenschaftlern eingebunden ist, ist weder die Transparenz des Verfahrens gewährleistet, noch kann die intersubjektive Nachprüfbarkeit der Einschätzungen sichergestellt werden.



scheidet eine auf Befragungen basierende Schlüsselung, wie sie die *Technische Universität Dresden* im Zusammenhang mit der *HIS GmbH* praktiziert,<sup>24</sup> (Fußnote Seite 87) aus.<sup>25</sup>

Die bestehenden Verbundbeziehungen zwischen den Leistungsprozessen verhindern eine verursachungsgerechte Trennung in die Kosten der Forschung und die Kosten der Lehre bzw. die einzelner Studiengänge oder Studenten. Jede praktizierte Schlüsselung ist willkürlich.

### 3.5 Differenzierung in beeinflussbare und nicht beeinflussbare Kosten als Voraussetzungen für Verhaltensänderungen

Die Kosten- und Leistungsrechnung kann nur dann einen Beitrag zur Steigerung der Wirtschaftlichkeit der Leistungsprozesse an Hochschulen erbringen, wenn die Informationen bei den Akteuren im Hochschulbereich zu *Verhaltensänderungen* führen. Dabei nehmen die Hochschullehrer eine zentrale Rolle ein, da sie unmittelbar in die wissenschaftlichen Produktionsprozesse eingebunden sind bzw. diese von ihnen im Wesentlichen getragen werden.<sup>26</sup> Sollen nun wirtschaftlichkeitssteigernde Impulse von der Kosten- und Leistungsrechnung ausgehen, so setzt dies voraus, dass das verhaltensorientierte organisatorische Grundprinzip der Einheitlichkeit (Kongruenz) von Aufgabe, Kompetenz und Verantwortung eingehalten wird;<sup>27</sup> die Hochschullehrer also nur mit den Kosten belastet werden, die sie auch beeinflussen können. Das hat eine Trennung in *beeinflussbare* und *nicht beeinflussbare Kosten* zur Folge;<sup>28</sup> dabei ist die Differenzierung – analog zu der Einordnung bei Fixkosten – relativ in Abhängigkeit der betrachteten Ebene vorzunehmen. Dies setzt insbesondere voraus, dass Kosten nur nach dem *Verur-*

<sup>25</sup> Auch das von Mertens; Back-Hock; Sluka dargestellte Kalkulationsmodell verstößt gegen das Verursachungsprinzip, da Gemeinkosten über Schlüssel verrechnet werden. Vgl. *Mertens, P.; Back-Hock, A.; Sluka, K., Kalkulation, 1994.*

<sup>26</sup> Vgl. *Witte, F., Hochschulen, 1999, S. 22 f.*

<sup>27</sup> Vgl. *Weidner, W.; Freitag, G.; Gernet, E.; Ulbrich, K., Organisation, 1992, S. 63 u. 70;* vgl. ferner zur resultierenden Verhaltensbeeinflussung *Ewert, R.; Wagenhofer, A., Unternehmensrechnung, 1995, S. 314 ff., insb. S. 385.*

<sup>28</sup> Vgl. *Albach, H., Hochschul-Kostenrechnung, 2000, S. 220 ff.*

<sup>29</sup> Zur Kostenzurechnung vgl. allgemein *Schweitzer, M.; Küpper, H.-U., Kosten- und Erlösrechnung, 1995, S. 87* bzw. speziell zum Verursachungsprinzip und zum Kosteneinwirkungsprinzip: *Kosiol, E., Kostenrechnung, 1979, S. 29 und 142 ff., zum Identitätsprinzip Riebel, P., Einzelkostenrechnung, 1994, S. 32, S. 70 ff.*

sachungsprinzip zugerechnet werden dürfen und jegliche Schlüsselung auf der Basis anderer Anlastungshilfsprinzipien zu vermeiden ist.<sup>29</sup> (Fußnote Seite 88) Kostenzuordnung sollte also nur dann erfolgen, wenn der zugrunde liegende Leistungsaustausch tatsächlich vereinbart wurde, er also auf einer Entscheidung der empfangenden Kostenstelle beruht.<sup>30</sup> Bei zentral angebotenen Diensten und Verwaltungsleistungen in Hochschulen kann das zweierlei bedeuten. Entweder der angebotene zentrale Dienst bzw. die Verwaltungsleistung wird als notwendiger Serviceprozess angesehen, dann sind die Kosten hierfür transparent auszuweisen und nicht weiter zu verrechnen<sup>31</sup>. Oder die serviceempfangende Professur (Hauptkostenstelle) kann über die Inanspruchnahme entscheiden, dann ist eine stufenweise verursachungsgerechte und verantwortungsbezogene Verrechnung der Kosten möglich.<sup>32</sup>

Im Ergebnis führt ein solches Vorgehen dazu, dass die Kosten der zentralen Universitätsverwaltung, des Rechenzentrums und der Bibliothek insoweit als Summe ausgewiesen werden, als keine verursachungsgerechte Verrechnung auf andere Kostenstellen möglich ist. Dabei wird deutlich, welche Kosten für diese Einrichtungen und damit für die Aufrechterhaltung der „Betriebs-“Bereitschaft bzw. von Kapazität für Lehre und Forschung entstehen.<sup>33</sup> Die variablen Kosten für zentrale Dienste, die auf der Basis von Entscheidungen in Anspruch genommen werden können (Druckereien usw.) lassen sich hingegen verursachungsgerecht zurechnen; eine Verrechnung dieser Kosten ist folglich möglich. Das skizzierte Vorgehen entspricht dem der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung bzw. dem mit relativen Einzelkosten.

<sup>30</sup> Vgl. *Albach, H.*, Hochschul-Kostenrechnung, 2000, S. 220.

<sup>31</sup> Dies gilt insbesondere auch deshalb, weil es sich im Wesentlichen um Fixkosten (Personalkosten) handelt, die Kosten also in großen Intervallen weitgehend unabhängig von der Leistungserstellung entstehen.

<sup>32</sup> Vgl. *Albach, H.*, Hochschul-Kostenrechnung, 2000, S. 220.

<sup>33</sup> Vgl. *Albach, H.*, Hochschul-Kostenrechnung, 2000, S. 222.

<sup>34</sup> Die Kosten- und Leistungsrechnung wird grundsätzlich falsch verstanden, wenn bereits die internen Leistungen (die Leistungen der Vorkostenstellen) als Kostenträger definiert werden. Eine Studie von Kienbaum Management Consults GmbH zur Konzeption der Kosten- und Leistungsrechnung an der Freien Universität Berlin wählt für die Leistungen der Vorkostenstellen (Haushalt, Personal, Organisation usw.) den Begriff Kostenträger. In diesem Sinne versteht Kienbaum unter Kostenträgern beispielsweise die Vor-Leistung: „Allgemeine Personalangelegenheiten für Wissenschaftliches Personal, Beamte, Angestellte, Lohnempfänger, stud. Hilfskräfte und Auszubildende“. Diese Sichtweise ist auch mit einer geschäftsprozessorientierten Sichtweise und damit einem Activity-based-costing (Prozesskostenrechnung) nicht vereinbar. Vgl. *Kienbaum* (Hrsg.), Fachkonzept, 2000, Anlage 1.

Die *Kostenträger* einer Hochschule ergeben sich aus den Hauptprozessen; es ist der Output in Forschung und Lehre sowie im Bereich der sonstigen Dienstleistungen.<sup>34</sup> (Fußnote Seite 89)  
Differenzierter handelt es sich also um die Absolventen der unterschiedlichen Studienangebote der Hochschule, um die Forschungsergebnisse (Veröffentlichungen usw.) und um die erbrachten sonstigen Dienstleistungen.

### 3.6 Fazit zur Kosten- und Leistungsrechnung im Hochschulbereich

Diese Ausführungen sollen belegen, dass Kostenrechnungssysteme nicht so gestaltet werden können, dass sie gleichzeitig als interne Steuerungsinstrumente und zur externen Rechenschaftslegung genutzt werden können, ohne dass eine der beiden Funktionen beeinträchtigt ist. Insbesondere kann die Kosten- und Leistungsrechnung ohne eine hinreichende Differenzierung zwischen Grund- und Sonderauswertungsrechnung nicht zu einer höheren Transparenz bzw. Vergleichbarkeit im Hochschulbereich beitragen. Die Kosten- und Leistungsrechnung ist originär ein internes Steuerungsinstrument und sollte auch im Rahmen der Einführung von Globalhaushalten so verstanden werden.

Gleichzeitig belegen die dargestellten Probleme, dass eine Vollkostenrechnung, die eine Verteilung aller Kosten auf die Kostenträger der Hochschulen anstrebt, aus mehreren Gründen im Hochschulbereich nicht sinnvoll möglich ist. Zum einen lassen sich die Fixkosten der zentral angebotenen Dienste nicht verursachungsgerecht zuordnen und zum anderen ist aufgrund der Verbundbeziehungen zwischen Lehre und Forschung keine verursachungsgerechte Trennung in Lehr- und Forschungskosten möglich, so dass keine kostentheoretisch begründbare und willkürfreie Verrechnung erfolgen kann. Ein Verstoß gegen das Verursachungsprinzip hat im Hochschulbereich aufgrund der hohen Fixkosten (die im Hochschulbereich zwischen 80 und 90 Prozent der Kosten ausmachen) gravierende Folgen für die Interpretierbarkeit der Ergebnisse. Vielleicht sollte an dieser Stelle erwähnt werden, dass sich die Probleme der verursachungsgerechten Kostenzuordnung auch nicht mit der Prozesskostenrechnung lösen lassen. Die Prozesskostenrechnung ermöglicht, Gemeinkosten in Abhängigkeit von Kostentreibern (Aktivitäten im Prozess) zuzuordnen, wobei eine Unterteilung in leistungsmengeninduzierte und leistungsmengenneutrale Kosten vorgenommen wird. Die Prozesskostenrechnung ist damit in der Lage, die leistungsmengeninduzierten Gemeinkosten vergleichsweise beanspruchungsgerecht zuzuordnen. Eine verursachungsgerechte Gemeinkostenzuordnung ist natürlich auch mit diesem Instrument nicht möglich.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergeben sich Konsequenzen für die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung an Hochschulen. So sollten, nachdem die verursa-

chungsgerecht zuordenbaren Kosten innerhalb des zweiten Schritts der Kostenstellenrechnung – der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung – verrechnet wurden, grundsätzlich keine weiteren Verrechnungen durch Schlüsselung mehr vorgenommen werden. Das hat insbesondere zur Folge, dass die Kosten der Hauptkostenstellen (Professuren) lediglich dem gesamten Output einer wissenschaftlichen Einrichtung (in Forschung und Lehre) gegenübergestellt werden sollten. *Es ist an Universitäten ohne willkürliche Schlüsselung weder möglich, die Vollkosten je Student, noch isoliert die Vollkosten der Forschung zu berechnen.* Die Ergebnisse einer solchen Rechnung wären nicht interpretierbar. Zum einen, weil die echten Gemeinkosten von Forschung und Lehre geschlüsselt wurden, und zum anderen, weil die fixen Personalkosten auf einzelne Kostenträger (Leistungseinheiten) verteilt werden müssten.

Die Implikation dieses Befunds mag für technokratisch orientierte Betrachter schwer hinnehmbar sein; die (politischen) Folgen bei einer Fehlinterpretation rein rechnerisch exakter Ergebnisse sind hingegen mindestens ebenso schwer abschätzbar.

Grundsätzlich kann ein Kostenrechnungssystem im Hochschulbereich deshalb *lediglich den gesamten Output einer wissenschaftlichen Einrichtung dem gesamten Input gegenüberstellen und hat keine weiteren Verrechnungen vorzunehmen.*<sup>35</sup> *Eine Kostenträgerrechnung auf Vollkostenbasis ist nicht ohne willkürliche Schlüsselungen durchführbar.*

#### 4 Implikationen für das Controlling an Hochschulen

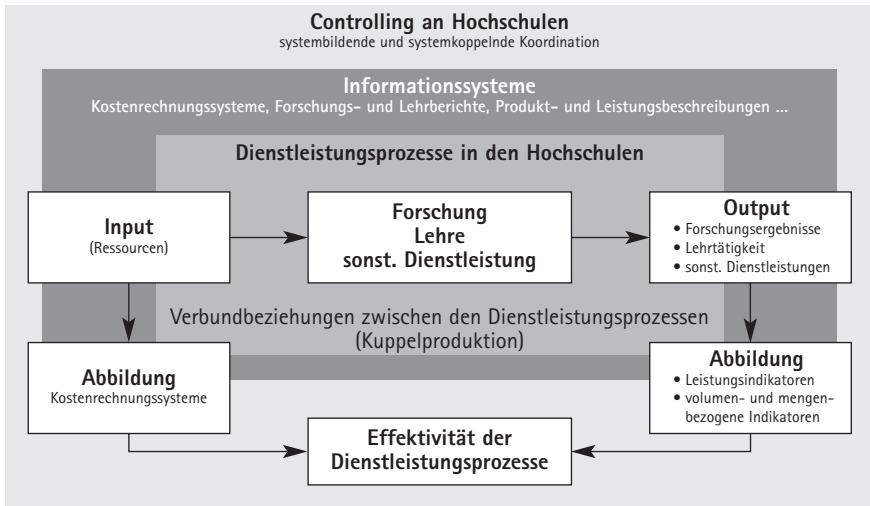
Die folgende Abbildung 1 stellt die wissenschaftlichen Leistungserstellungsprozesse im Hochschulbereich zusammenfassend dar und verdeutlicht die Einordnung der Kosten- und Leistungsrechnung und anderer Instrumente zur Messung des Outputs im Controllingkontext.<sup>36</sup>

Wie vorstehend dargestellt, kann das Controllinginstrument „Kosten- und Leistungsrechnung“ im Hochschulbereich nur einen Teil der ihm üblicherweise zugeordneten Funktionen erfüllen (insbesondere die Inputbewertung in Form einer Kostenarten- und

<sup>35</sup> Von den noch deutlich komplexeren Abhängigkeiten wissenschaftlicher Produktion bei interdisziplinärer Forschung, an der unterschiedliche Wissenschaftler beteiligt sind, wird an dieser Stelle abgesehen.

<sup>36</sup> Zur Koordinationsfunktion des Controllings im Hochschulbereich, insbesondere zur systembildenden und zur systemkoppelnden Koordination vgl. *Weber, J., Hochschulcontrolling, 1996, S. 17 ff. und S. 21. Vgl. ferner Küpper, H.-U., Hochschul-Controlling, 1998, S. 153 ff.*

Abb. 1: Einordnung der Kostenrechnung



Kostenstellenrechnung). Das hat zur Folge, dass die Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im Controllingkontext im Hochschulbereich nicht die zentrale Rolle spielen können, die sie bei erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Unternehmen haben und die ihnen regelmäßig von der Ministerialbürokratie zugedacht wird. Vor allem die Abbildung des Outputs ist mit der Kosten- und Leistungsrechnung nicht möglich. Dadurch ist der Beitrag, den die Kosten- und Leistungsrechnung zur Wirtschaftlichkeitssteigerung im Hochschulbereich liefern kann, begrenzt. Gleichzeitig ist auch die Steuerungsfunktion der Kosten- und Leistungsrechnung eingeschränkt, da der Wettbewerb der Hochschulen untereinander auf der Basis unterschiedlicher Profile und Schwerpunkte über den Output – die Leistungen in Forschung und Lehre – stattfindet.

Zur Erfüllung der Informationsversorgungsfunktion sowie der Planungs- und Kontrollfunktion des Controllings sind im Hochschulbereich deshalb vorrangig Instrumente einzusetzen, die den Output der Hochschulen abbilden. Der Output wiederum lässt sich mit Leistungsindikatoren, mit volumen- und mengenbezogenen und mit aufgabenbezogenen Indikatoren darstellen, so dass auch die Effektivität der Hochschulprozesse – durch die Gegenüberstellung der Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung und der Instrumente zur Leistungsmessung – bestimmt werden kann.

Das Controlling hat im Hochschulbereich folglich sein Augenmerk auf Berichts- und Kennzahlensysteme zu richten, welche die Leistungen in Forschung und Lehre abbilden,

damit die Wettbewerbsposition der Hochschulen beschreiben und ein Benchmarking ermöglichen. Gleichzeitig ist aus Sicht des Hochschul-Controllings der Stellenwert von Budgetierungsinstrumenten (formelgebundenen Mittelverteilungsmodellen und Zielvereinbarungen) als weitaus bedeutsamer einzuschätzen als derjenige der Kosten- und Leistungsrechnung. Insbesondere im Hinblick auf die Steigerung der Wirtschaftlichkeit der wissenschaftlichen Hochschulprozesse wirken Budgetierungsinstrumente – durch die Verschränkung von wissenschaftlichen Leistungen auf der einen und finanziellen Mitteln auf der anderen Seite – als Regelkreis. Leistungen werden durch zusätzliche Mittel belohnt, fehlende Leistungen durch Mittelentzug sanktioniert.

Insofern geht es aus Sicht des Hochschul-Controllings vielmehr darum, Kriterien zu finden und transparent zu machen, welche die wissenschaftliche Produktion der Hochschulen valide und zuverlässig beschreiben. Aus diesem Grunde ist die weitere Entwicklung (und der Ausbau) von Leistungs- und Belastungskriterien, von Modellen der formelgebundenen Finanzmittelverteilung und von Zielvereinbarungen, sowohl zwischen Staat und Hochschulen als auch innerhalb der Hochschulen, ein Weg, der mehr Erfolg verspricht und den Besonderheiten der Hochschulen gerechter wird.

#### Literaturhinweise:

*Albach, Horst* [Hochschul-Kostenrechnung, 2000]: Zu neuen Entwicklungen in der Hochschul-Kostenrechnung. In: *ZfB-Ergänzungsheft 3/2000*, S. 219-223.

*Albach, Horst* [Kuppelproduktion, 1985]: Lehre und Forschung als Kuppelproduktion. In: *ZfB, 1985*, S. 862-864.

*Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen“ der deutschen Universitätskanzler* (Hrsg.) [Schlussbericht, 1999]: Schlussbericht, Berichtszeitraum 15.05.1998 bis 31.07.1999, Sprecher des Arbeitskreises: Kronthaler, TU München, 1999.

*Backes-Gellner, Uschi* [Forschung und Lehre, 1989]: Zum Verhältnis von Forschung und Lehre in sozialwissenschaftlichen Fachbereichen. In: *Helberger, Christof* (Hrsg.): *Ökonomie der Hochschule I*, Berlin 1989, S. 51-76.

*Backes-Gellner, Uschi; Zanders, Eva* [Verbundproduktion, 1989]: Lehre und Forschung als Verbundproduktion. Data-Envelope-Analysen und organisationsökonomische Interpretationen der Realität in wirtschaftswissenschaftlichen Fachbereichen. In: *ZfB, 1989*, S. 271-290.

*Brinkmann, Gerhard* [Universität, 1991]: Die Produktionsfunktion der Universität. In:

- Helberger, Christof* (Hrsg.): *Ökonomie der Hochschule II*, Berlin 1991, S. 53–71.
- Budäus, Dietrich* [Public Management, 1995]: *Public Management. Konzepte und Verfahren zur Modernisierung öffentlicher Verwaltungen*, 3. Aufl., Berlin 1995.
- Budäus, Dietrich; Buchholtz, Klaus* [Performance Controlling, 1995]: *Controlling in Local Government. Results of an International Study on Costs and Performance Controlling*. In: *Budäus, Dietrich* (Hrsg.): *Public Management. Diskussionsbeiträge*, Hamburg 1995.
- Cave, Martin; Hanney, Stephen* [Performance Indicators, 1990]: *Performance Indicators for Higher Education and Research*. In: *Cave, Martin; Kogan, Maurice; Smith, Robert* (Hrsg.): *Output and Performance Measurement in Government. The State of the Art*, London 1990, S. 59–85.
- Ederleh, Jürgen* [HIS-Konzept, 2000]: *HIS-Konzept der Kosten- und Leistungsrechnung in Hochschulen*. In: *Budäus, Dietrich* (Hrsg.): *Leistungserfassung und Leistungsmessung in öffentlichen Verwaltungen*. 2. Norddeutsche Fachtagung zum New Public Management, Wiesbaden 2000, S. 251–264.
- Ewert, Ralf; Wagenhofer, Alfred* [Unternehmensrechnung, 1995]: *Interne Unternehmensrechnung*, 2. Aufl., Berlin/ Heidelberg/ New York/ Tokyo 1995.
- Gutow, Sven* (His GmbH, Hannover) [Leistungsrechnung, 2001]: *Leistungsrechnung an Hochschulen mit HIS COB-GX. Im Rahmen des Workshops „Controlling an Hochschulen. Kosten- und Leistungsrechnung – aber was dann?“ am 25.–26.10.2001 an der Fachhochschule Zittau/Görlitz ausgegebenes Handout*.
- Heise, Steffen* [Hochschulkostenrechnung, 2001]: *Hochschulkostenrechnung. Forschung durch Entwicklung ausgehend vom Projekt der Fachhochschule Bochum*, Dissertation, Köln 2001.
- Heise, Steffen* [Kuppelproduktion, 2001]: *Die Kuppelproduktion von Lehre und Forschung als moderner Mythos. Vortrag auf dem Workshop „Neue Steuerungsinstrumente für das Hochschulmanagement“ der Wissenschaftlichen Kommission Hochschulmanagement am 22./23. Februar 2001 in Witten*. <http://www.wiso.uni-dortmund.de/LSFG/E/wiss-kom/BOMHEI01.ZIP>
- Hellstern, Gerd-Michael; Wollmann, Hellmut* [Evaluierungsforschung, 1983]: *Evaluierungsforschung. Ansätze und Methoden – dargestellt am Beispiel des Städtebaus*, Basel 1983.
- Hödl, Erich* [Hochschulsteuerung, 1994]: *Ökonomische Anreizsysteme zur Hoch-*

schulsteuerung. In: Grözinger, Gerd; Hödl, Erich (Hrsg.): Hochschulen im Niedergang? Zur politischen Ökonomie von Lehre und Forschung, Marburg 1994, S. 147-163.

*Hummel, Siegfried; Männel, Wolfgang* [Kostenrechnung, 1990]: Kostenrechnung 1, 4. Aufl., Wiesbaden 1990.

*Kienbaum* (Hrsg.) [Fachkonzept, 2000]: Bericht. Erstellung eines Fachkonzeptes für die Kosten- und Leistungsrechnung unter Abwägung des kameralen bzw. kaufmännischen Rechnungswesens im Auftrag der Freien Universität Berlin, Kienbaum Management Consults GmbH, Berlin 2000.

*Kosiol, Erich* [Kostenrechnung, 1979]: Kostenrechnung der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1979.

*Kronthaler, Ludwig* [Greifswalder Grundsätze, 1999]: Greifswalder Grundsätze. Weshalb Hochschulen ein modernes Rechnungswesen brauchen. In: Forschung & Lehre, 1999, S. 582 f.

*Küpper, Hans-Ulrich* [Controlling, 1995]: Controlling. Konzeption, Aufgaben und Instrumente, Stuttgart 1995.

*Küpper, Hans-Ulrich* [Controllinginstrument Kostenrechnung I, 1990]: Entwicklungslinien der Kostenrechnung als Controllinginstrument. Teil 1. In: krp, 1990, S. 11-16.

*Küpper, Hans-Ulrich* [Controllinginstrument Kostenrechnung II, 1990]: Entwicklungslinien der Kostenrechnung als Controllinginstrument. Teil 2. In: krp, 1990, S. 83-89.

*Küpper, Hans-Ulrich* [Hochschul-Controlling, 1998]: Struktur, Aufgaben und Systeme des Hochschul-Controlling. In: Küpper, Hans-Ulrich; Sinz, Elmar J. (Hrsg.): Gestaltungskonzepte für Hochschulen. Effizienz, Effektivität, Evolution, Stuttgart 1998, 152-172.

*Küpper, Hans-Ulrich* [Hochschulen, 2000]: Hochschulen steuern mit kaufmännischem Rechnungswesen – aber richtig! In: Bayerisches Staatsinstitut für Hochschulforschung und Hochschulplanung (Hrsg.): Beiträge zur Hochschulforschung, München 2000, S. 217-231.

*Küpper, Hans-Ulrich* [Hochschulrechnung, 2000]: Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB? In: zfbf, 2000, S. 348-369.

*Küpper, Hans-Ulrich; Weber, Jürgen; Zünd, André* [Controlling, 1990]: Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Konsensbildung. In: zfbf, 1990, S. 281-293.



*Küpper, Hans-Ulrich; Zboril, Nicole A.* [Rechnungszwecke, 1997]: Rechnungszwecke und Struktur einer Kosten-, Leistungs- und Kennzahlenrechnung für Fakultäten. In: *Becker, Wolfgang; Weber, Jürgen* (Hrsg.): *Kostenrechnung. Stand und Entwicklungsperspektiven*, Wiesbaden 1997, S. 337-366.

*Lerbinger, Paul* [Studentenberg, 1985]: Der Studentenberg als Hemmschuh der Forschung? Eine empirische Untersuchung der Beiträge deutscher Hochschulen in betriebswirtschaftlichen Zeitschriften. In: *ZfB*, 1985, S. 848-858.

*Mertens, Peter; Back-Hock, Andrea; Sluka, Karen* [Kalkulation, 1994]: Ein Modell zur Kalkulation der Kosten je Absolvent. In: *ZfB-Ergänzungsheft 2*, 1994, S. 297-310.

*OECD* (Hrsg.) [Frascati Manual, 1994]: *The Measurement of Scientific and Technological Activities. Proposed Standard Practice for Surveys of Research and Experimental Development. „Frascati Manual“ 1993*, Paris 1994.

*Pfaff, Dieter; Weber, Jürgen* [Kostenrechnung, 1998]: Zweck der Kostenrechnung? Eine neue Sicht auf ein altes Problem. In: *DBW*, 1998, S. 151-165.

*Riebel, Paul* [Einzelkostenrechnung, 1994]: *Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung*, 7. Aufl., Wiesbaden 1994.

*Rossi, Peter H.; Freeman, Howard E.* [Programm-Evaluation, 1988]: *Programm-Evaluation. Einführung in die Methoden angewandter Sozialforschung*, übersetzt von Hofmann, Gerhard, Stuttgart 1988.

*Rossi, Peter Henry; Freeman, Howard E.* [Evaluation, 1993]: *Evaluation. A systematic approach*, 5. Aufl., Newbury Park/ London 1993.

*Schedler, Kuno* [New Public Management, 1995]: *Ansätze einer wirkungsorientierten Verwaltungsführung. Von der Idee des New Public Managements (NPM) zum konkreten Gestaltungsmodell: Fallstudie Schweiz*, Bern/ Stuttgart/ Wien 1995.

*Schweitzer, Marcell; Küpper, Hans-Ulrich* [Kosten- und Erlösrechnung, 1995]: *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 6. Aufl., München 1995.

*Spiegel-Rösing, Ina S.* [Forschungsleistung, 1975]: *Messung der Forschungsleistung. Kontext der Fragestellung und Stand der Forschung*. In: *Bundesminister für Bildung und Wissenschaft* (Hrsg.): *Beiträge zur Messung von Forschungsleistung. Institutionen, Gruppen und Einzelpersonen*, Bonn 1975, S. 1-14.

Verordnung über das Finanz- und Rechnungswesen der staatlichen Hochschulen in Hes-

sen [Hochschulfinanzverordnung Hessen, 2000], vom 12. Januar 2000, GVBl. I S. 44.

*Wagenhofer, Alfred* [Kostenrechnung, 1999]: Zwecke der Kostenrechnung. Stellungnahme zum Beitrag Zwecke der Kostenrechnung von Dieter Pfaff und Jürgen Weber, DBW, 1998, S. 151-165. In: DBW, 1999, S. 133-135.

*Weber, Jürgen* [Hochschulcontrolling, 1996]: Hochschulcontrolling. Das Modell WHU, Stuttgart 1996.

*Weidner, Walter; Freitag, Gerhard; Gernet, Erich; Ulbrich, Klaus* [Organisation, 1992]: Organisation der Unternehmung. Aufbau- und Ablauforganisation, 4. Aufl., München 1992.

*Witte, Frank* [Hochschulen, 1999]: Wirtschaftlichkeit in Hochschulen. Ein Finanzmittelverteilungsmodell für Hochschulen auf der Grundlage der Lehr- und Forschungsleistung, zugl. Universität Potsdam, Univ. Diss. 1999, Aachen 1999. <http://www.shaker.de/Online-Gesamtkatalog/Details.asp?ID=0&ISBN=3-8265-5828-6&Reihe=0>.

*Zboril, Nicole A.* [Fakultäts-Informationssystem, 1998]: Fakultäts-Informationssystem als Instrument des Hochschul-Controlling, Stuttgart 1998.

**Anschrift des Verfassers:**

Dr. Frank Witte  
Rektorat / Controlling  
Universität Potsdam  
Am Neuen Palais 10  
14469 Potsdam  
E-Mail: [fwitte@rz.uni-potsdam.de](mailto:fwitte@rz.uni-potsdam.de)