



## EMPFEHLUNGSPAPIER

Bewertung von KLR-Konzepten deutscher  
Universitäten

in Zusammenarbeit mit der Unterarbeitsgruppe  
„Vollkostenrechnung/ KLR“ des Arbeitskreises  
„Hochschulfinanzierung“ der Kanzlerinnen und  
Kanzler der Universitäten Deutschlands



## INHALTSVERZEICHNIS

<b>1 Inhaltliche Abgrenzung / Ziele des Dokuments</b> .....	7
<b>2 Standortbestimmung / Ausgangssituation</b> .....	8
2.1 Bedeutung der KLR in der deutschen Universitätslandschaft.....	8
2.2 Übergreifende regulatorische/rechtliche Rahmenbedingungen für eine KLR.....	8
2.3 Länderspezifische regulatorische/rechtliche Rahmenbedingungen für eine KLR.....	9
2.4 Fazit der Standortbestimmung.....	10
<b>3 Denkmodell für die weiterführende Betrachtung</b> .....	11
3.1 Gesamtkonstrukt einer Universitäts-KLR.....	11
3.2 Definition der Primärrechnung.....	12
3.3 Definition der Sekundärrechnung.....	16
<b>4 Überblick über den Abbildungsstand der KLR in deutschen Universitäten</b> .....	21
4.1 Genereller Überblick.....	21
4.2 Rechnungsstil, IT-Systeme und KLR.....	22
4.3 Ausprägungsstand Primärrechnung.....	24
4.4 Ausprägungsstand Sekundärrechnungen.....	36
4.5 Ein mögliches Fazit für die Anforderungsformulierung.....	42
<b>5 Anforderungen an die Primärrechnung einer universitären KLR</b> .....	45
5.1 Allgemeine Anforderungen an die Primärrechnung.....	45
5.2 Anforderungen an die Strukturelemente einer Primärrechnung.....	47
5.3 Bewegungsdaten/Geschäftsvorfälle in der Primärrechnung.....	52
5.4 Periodenabschluss.....	55
5.5 Mögliches Aussagenspektrum in der praktischen Anwendung.....	56
<b>6 Anforderungen an die Sekundärrechnung einer universitären KLR</b> .....	57
6.1 Zu empfehlende Arten von Sekundärrechnungen.....	57
6.2 Die universitäre Vollkostenrechnung.....	58
6.3 Teilkostenrechnung als Ergänzung einer universitären Vollkostenrechnung.....	62
6.4 Abschließender Hinweis.....	63
<b>7 Fazit</b> .....	64
7.1 Zusammenfassende Darstellung der Konstruktionsempfehlungen.....	64
7.2 Ausblick.....	64
<b>Anlagen</b> .....	65
A.1 Literaturverzeichnis.....	65
A.2 Für die vergleichende Sichtung bereitgestellte Konzepte.....	65

## ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: Schematische Darstellung des Denkmodells einer Universitäts-KLR.....	11
Abbildung 2: Primärrechnung als Ausgangspunkt für verschiedene Sekundärrechnungen .....	12
Abbildung 3: Struktur des universitären Leistungsspektrums .....	13
Abbildung 4: Rechnungsstil und IT-Systeme an Hochschulen nach Bundesländern .....	22
Abbildung 5: Matrixdarstellung der an den Universitäten existierenden Berichtstypen (Primärrechnung).....	33
Abbildung 6: Matrixdarstellung der an den Universitäten existierenden Berichtstypen (Sekundärrechnung).....	37
Abbildung 7: Versuch einer übergreifenden Visualisierung des Ausprägungsstandes der KLR an deutschen Universitäten.....	42-43
Abbildung 8: Darstellung der Struktur einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung .....	45
Abbildung 9: Grundgliederung der Erlös- und Kostenarten in Anlehnung an einen Kontenplan.....	47
Abbildung 10: Beispiel für eine berichts- und auswertungsorientierte Gliederungsstruktur der Erlös- und Kostenarten.....	48
Abbildung 11: Standardgliederung der Universitätskostenstellen .....	48
Abbildung 12: Gliederungsprinzip universitärer Kostenträger .....	49
Abbildung 13: Prinzip des Periodenabschlusses mit KLR-Bezug.....	55
Abbildung 14: Schematische Darstellung des Stufenleiterverfahrens.....	59
Abbildung 15: Modell einer „operationellen“ Weiterentwicklung einer universitären KLR.....	64

## TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: beispielhafte Gestaltungsfragen zu Geschäftsvorfälle mit Bezug zur KLR.....	14
Tabelle 2: mögliche Auswertungsrechnungen der Primärrechnung .....	15
Tabelle 3: Ableitung möglicher Sekundärrechnungen bzw. Variationen von Sekundärrechnungen .....	16
Tabelle 4: Gestaltungsfragen zu Geschäftsvorfälle der Sekundärrechnung .....	18
Tabelle 5: mögliche Auswertungsrechnungen der Sekundärrechnung.....	19
Tabelle 6: IT-Systeme an Hochschulen nach Bundesländern .....	23
Tabelle 7: Stammdaten an Universitäten nach Bundesländern.....	24
Tabelle 8: Kontenrahmen an Universitäten nach Bundesländern.....	25
Tabelle 9: Verwendete Kostenstellentypen an Universitäten nach Bundesländern.....	26
Tabelle 10: Ausprägung von Kostenträgern in den Leistungsbereichen an Universitäten nach Bundesländern .....	27
Tabelle 11: Systematik der Trennung von wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten.....	29
Tabelle 12: verbindliche Regelung der KLR-relevanten Geschäftsvorfälle .....	31
Tabelle 13: Zeiterfassung an Universitäten nach Bundesländern.....	32
Tabelle 14: Nutzung der KLR zur Steuerung von „Lehre und Grundlagenforschung“ .....	34
Tabelle 15: Stand der Umsetzung der Vollkostenrechnung nach Bundesländern.....	36
Tabelle 16: Konstruktionsvarianten der EU-Trennungsrechnung .....	38
Tabelle 17: Konstruktionsvarianten der Vollkostenermittlung für die „Lehre“ .....	40
Tabelle 18: Berichtsformate aus der Auswertungsrechnung „EU-Trennungsrechnung“ .....	61
Tabelle 19: Deckungsbeitragsschema mit Andeutung der erforderlichen Selektionslogik.....	63

## 1 INHALTLICHE ABGRENZUNG / ZIELE DES DOKUMENTS

Das vorliegende Empfehlungspapier soll in der Zusammenschau von elf unterschiedlichen Konzepten für eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung praxistaugliche Leitplanken für eine angemessene und fortschreibungsfähige Ausgestaltung einer „Universitäts-KLR“ geben.

**„Das Rechnungswesen von Universitäten bedarf aufgrund der besonderen universitären Situations- und Wettbewerbsbedingungen (...) und deren Dynamik einer gesonderten Betrachtung.“<sup>1</sup>**

Diese einleitenden Worte aus dem bayerischen Fachkonzept zur universitären Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) beschreiben im Kern die Fragestellung, inwiefern sich das betriebswirtschaftliche Konzept des internen Rechnungswesens auf die Strukturen der Universitäten in Deutschland übertragen lässt und welche praxistauglichen Ansätze es dafür gibt.

Unabhängig davon, dass im Rahmen dieses Empfehlungspapiers vordergründig auf die Konstruktion einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung und weniger auf die Übertragbarkeit von Steuerungsparadigmen und -instrumenten abgestellt wird, muss auch die Betrachtung der Konstruktion vor dem Hintergrund diverser, größtenteils auch rechtlich normierter, Anspruchshaltungen unterschiedlichster Adressaten (z.B. Anforderungen des Landes, beihilfe-rechtliche Anforderungen) in die Analyse mit einbezogen werden.

Grundlegend für eine solche Betrachtung ist sowohl die fachliche und organisatorische als auch technische Ausgestaltung des internen Rechnungswesens. Alle drei Gestaltungsdimensionen finden in den nachfolgenden Ausführungen Berücksichtigung.

An dieser Stelle sei noch einmal hervorgehoben, dass die nachfolgenden Empfehlungen ausschließlich auf in den Universitäten bestehenden Erfahrungen und Better Practices basieren. Diese lagen in Form von KLR-Konzepten deutscher Universitäten vor, die im Rahmen einer durch die Unterarbeitsgruppe „Vollkostenrechnung/ KLR“ des Arbeitskreises „Hochschulfinanzierung“ der Kanzlerinnen und Kanzler der Universitäten Deutschlands zusammengetragen wurden. Insgesamt wurden elf Universitäts- und Landeskonzepte bereitgestellt. Die dort formulierten Grundlagen wurden um Erkenntnisse aus mit Hochschulcontrollern geführten Gesprächen und eigenen Projekterfahrungen der BDO ergänzt.

<sup>1</sup> AG HSReW, 2008, S. 5

## 2 STANDORTBESTIMMUNG / AUSGANGSSITUATION

### 2.1 BEDEUTUNG DER KLR IN DER DEUTSCHEN UNIVERSITÄTSLANDSCHAFT

Das Thema „Kosten- und Leistungsrechnung“ in Universitäten, oder allgemeiner im Umfeld von Hochschulen und Forschungseinrichtungen, ist definitiv kein Novum. Die Überlegungen hierzu gehen zurück bis teilweise in die 70er Jahre.<sup>2</sup> Stets geht es um die Diskussion, ob und inwieweit sich „Universität“ in einer gewissen Ausschließlichkeit über die klassischen betrieblichen Steuerungsparadigmen gestalten lässt und welches der „richtige“ instrumentelle Ansatz ist, um den universitären Steuerungsbedarf zu erfüllen.

Eine reine Übertragung der betriebswirtschaftlichen Steuerungsparadigmen und Instrumente auf das Universitätsumfeld gestaltet sich schwierig, da zum einen das hochschulbezogene Handeln (überwiegend) nicht gewinnorientiert ist und zum anderen die universitären Produkte nicht durch einen auf den marktwirtschaftlichen Prinzipien Angebot und Nachfrage beruhenden Preis bewertet werden.

Auch gibt es nicht den einen instrumentellen Ansatz für die Ausgestaltung einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung, sondern vielmehr viele Zwecke, für die eine universitäre KLR eingesetzt werden kann. Diese reichen beispielsweise auf der operativen Ebene von der Sicherstellung der Leistungsbereitschaft und Finanzierbarkeit der Ressourcenausstattung über die Steuerung der Mittelverteilung, und Preiskalkulation bis hin zur strategischen Ebene, z.B. in Form von Substanzerhaltungskontrollen. Und diese Einsatzzwecke verändern sich dynamisch, durch fachliche Trends, durch veränderte rechtliche Rahmenbedingungen, wie z.B. Änderungen im Steuer- und Beihilferecht, durch veränderte Anforderungen der Mittelgeber, oder auch durch ein Vakuum, welches die Vorschriften der rechtlichen Träger erzeugen.

So sind die Vorschriften in den einzelnen Hochschulgesetzen der Bundesländer wenig umsetzungsbezogen, woraus sich für die Implementierung von KLR-Strukturen in den Universitäten jedoch gewisse Gestaltungsfreiheiten ergeben, was für die Weiterentwicklung der KLR-Instrumente in den Universitäten Chance und Risiko zugleich darstellt.

Gemäß der Dokumentation zur 10. Controllertagung an der Hochschule Zittau/Görlitz (2019) ist die aktuelle Bedeutung der KLR für Universitäten und Hochschulen vordergründig auf die Definition als internes Steuerungsinstrument und die Nutzung in Bezug auf beihilferechtliche und steuerliche Anforderungen beschränkt. In der operativen Ressourcensteuerung ist der Nutzen der KLR zwar erkannt, wird aber nicht umfassend durch konsequent gestaltete Anwendungsszenarien gehoben. Auch im Hinblick auf die hoheitlichen Kernaufgaben der Universitäten wird dort festgestellt, dass die KLR kaum zur strategischen Entscheidungsunterstützung herangezogen wird, sondern diese Entscheidungen eher politisch getroffen werden.

### 2.2 ÜBERGREIFENDE REGULATORISCHE/RECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN FÜR EINE KLR

Ein zentraler Motivator für KLR-bezogene Umsetzungsvorhaben in den Universitäten war stets ein regulatorischer Druck, der sich aus rechtlichen Rahmenbedingungen, wie z.B. dem Steuerrecht, dem Beihilferecht (hier der Unionsrahmen) oder den Förderrichtlinien der verschiedenen Geldgeber ergab.

Unabhängig davon, wie hoch der Umsetzungsbezug der jeweiligen Regelwerke auch war, allein schon die formale Notwendigkeit einer irgendwie gearteten Ausgestaltung führt zu zweckspezifischen Konzeptions- und Umsetzungsprojekten.

Besonders spürbar war der Effekt des regulatorischen Drucks auf KLR-bezogene Konzeptions- und Umsetzungsvorhaben im Zusammenhang mit der Einführung der **EU-Trennungsrechnung** auf Grundlage des „Gemeinschaftsrahmens für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation“ (2006/C 323/01). Hier waren die bestehenden Konzepte im Bereich der Kostenträger sowie im Bereich der Gemeinkostenallokation zu überarbeiten und ERP-Systeme ausgehend vom vorliegenden Ausprägungszustand zu erweitern sowie ergänzend Systematiken und Vorgehensweisen für die Projekt- und Dienstleistungskalkulation zu entwickeln. Eine ganze Reihe umsetzungsbezogener Fragen, die eigentlich im Rahmen der initialen Konzeption einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung zu stellen gewesen wären, wurden erst in Verbindung mit dem Thema „EU-Trennungsrechnung“ beantwortet.

Ähnlich verhält es sich im Kontext der **steuerlichen Abrechnung** der Universität. Zum einen geraten Universitäten zunehmend in den Fokus der Finanzverwaltung und benötigen zur ertragssteuerlichen Abrechnung ihrer Betriebe gewerblicher Art die Kosten- und Leistungsrechnung. Zum anderen ist mit der Änderung des §2b UStG ein zusätzlicher Impuls hin zur differenzierteren Abbildung der Leistungsstruktur (Stichwort: Kostenträgerstruktur) einer Universität entstanden. Auch hier erzeugen „externe“ Sachverhalte konzeptionelle Ambitionen in Bezug auf die universitäre KLR.

Ein weiterer externer Impuls in Bezug auf die punktuelle Weiterentwicklung stellen die **Förderbedingungen** der Mittelgeber dar. Sofern hier für die Verwendungsnachweise Vollkostenansätze gefordert werden oder die Auskömmlichkeit von Overheadpauschalen nachgewiesen werden muss, entstehen ebenfalls Ansätze für die Weiterentwicklung der bestehenden KLR.

In der universitären Praxis werden diese exemplarisch aufgezählten „externen“ Impulse nur insoweit einer integrierten Betrachtung in Bezug auf die KLR unterzogen, als dass die Funktionsfähigkeit des jeweils anderen, bereits vorhandenen Teilbereichs sichergestellt sein muss. Eine Konzeption im Sinne eines multifunktionalen Ansatzes einer KLR erfolgte bisher eher nicht.

### 2.3 LÄNDERSPEZIFISCHE REGULATORISCHE/RECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN FÜR EINE KLR

Auch die regulatorischen Vorgaben der einzelnen Bundesländer sind in Bezug auf die Umsetzung einer universitären KLR, wie bereits angedeutet, nur wenig detailliert. Mit Stand April 2020 wird in zehn Bundesländern die KLR im Hochschulgesetz gefordert, darunter Baden-Württemberg, Bayern, Berlin, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Sachsen und Schleswig-Holstein. In Bremen wird auf die Landeshaushaltsordnung verwiesen, deren Vorschriften anzuwenden sind.

Üblicherweise ist in den Gesetzen der entsprechenden Länder jedoch lediglich die Einführung einer KLR verpflichtend vorgeschrieben, genaue Beschreibungen zu Ausgestaltung oder Mindestumfang fehlen. So enthalten die Hochschulgesetze der Länder Brandenburg, Hamburg, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt und Thüringen keine Angaben zur Umsetzung einer KLR. Das Thüringer Hochschulgesetz verfügt über einen Paragraphen mit Vorschriften zu einem Berichtswesen, welches implizit bestimmte Anforderungen an die Konstruktion einer KLR stellt.

Im Gegensatz hierzu enthält bspw. die österreichische KLR-Verordnung für Universitäten<sup>3</sup> klare Festlegungen und bundeseinheitliche Standards zur Implementierung und Führung einer universitären KLR. Dies umfasst nahezu alle Bereiche der KLR, insbesondere:

- ▶ Bestimmungen zu Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung,
- ▶ Bestimmungen zur Drittinformationspflicht bzw. zum Berichtswesen sowie
- ▶ Vorgaben zur Prüfung des Zahlenwerks durch Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Daneben enthalten die Anlagen auch Informationen zu den Fachbezeichnungen und Fächergruppen und der Bewertung der Lehre.

Ob diese in Österreich vorhandenen Regelungen zu einem verbesserten Umsetzungsstand der KLR in den österreichischen Universitäten führt, wurde im Rahmen dieses Auftrags empirisch nicht untersucht.

<sup>2</sup> Kirchhoff-Kestel, 2006

<sup>3</sup> Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft über einheitliche Standards für die Kosten- und Leistungsrechnung an Universitäten (KLRV Universitäten), StF: BGBl. II Nr. 69/2017.

## 2.4 FAZIT DER STANDORTBESTIMMUNG

Zusammenfassend ist festzustellen, dass in der Mehrzahl der landesspezifischen Hochschulgesetze die Implementierung einer KLR zwingend vorgeschrieben ist und darüber hinaus die grundsätzliche Notwendigkeit und der grundsätzliche Nutzen einer universitären KLR nicht in Frage steht. Es ergibt sich allein die Frage nach der Bedeutung im Gesamtkanon der universitären Steuerungslogik.

Die initialen Konzeptionen und Umsetzungen neuer bzw. die Weiterentwicklung bestehender KLR-Konzepte basiert im Wesentlichen auf „externen“ Motivatoren. In den wenigsten Fällen erfolgt die Weiterentwicklung der KLR in Ableitung eines spezifischen, über die reine Sicherstellung der Leistungsbereitschaft der Universität hinausgehenden Steuerungsbedarfs der jeweiligen Universität, obschon hierzu diverse und auch inspirierende Ansätze für Hochschulen in der Fachliteratur diskutiert oder durch die KLR-Teams der jeweiligen Universitäten und Hochschulen in Eigeninitiative und aus dem eigenen fachlichen Anspruch heraus entwickelt und in den relevanten Gremien, verbunden mit viel Überzeugungsarbeit, vorgestellt werden.

Wenn das also nun das „bewährte“ Vorgehen ist, wie KLR in der Universität entworfen, umgesetzt und weiterentwickelt wird, stellt sich weniger die Frage nach dem Steuerungsanspruch und dem entsprechend ausgestalteten Steuerungsinstrument KLR, sondern vielmehr die Frage nach einer universellen und fortschreibungsfähigen Struktur, die sowohl den sich ändernden regulatorischen Erfordernissen als auch den sich stetig konkretisierenden Vorstellungen an den Informationsbedarf für Entscheidungsunterstützung und Steuerung gerecht werden kann.

**Es stellt sich also die Frage: Gibt es eine idealtypische universelle Struktur einer universitären KLR und wie kann diese aussehen?**

Auf Grundlage einer vergleichende Sichtung universitärer KLR-Konzepte, ergänzt um Erkenntnisse aus Gesprächen mit KLR-Expert\*Innen der jeweiligen Rechnungswesenbereiche ausgewählter Hochschulen und Universitäten sowie den Projekterfahrungen der BDO werden nachfolgend sinnvolle Gestaltungsvarianten und bewährte Praktiken zusammengetragen und zu Empfehlungen konsolidiert, die zumindest eine solche universelle und fortschreibungsfähige KLR-Struktur umreisen sollen.

## 3 DENKMODELL FÜR DIE WEITERFÜHRENDE BETRACHTUNG

### 3.1 GESAMTKONSTRUKT EINER UNIVERSITÄTS-KLR

In Anlehnung an das KLR-Konzept der bayrischen Hochschulen kann eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung in eine **Primärrechnung** und eine **Sekundärrechnung** untergliedert werden.<sup>4</sup>

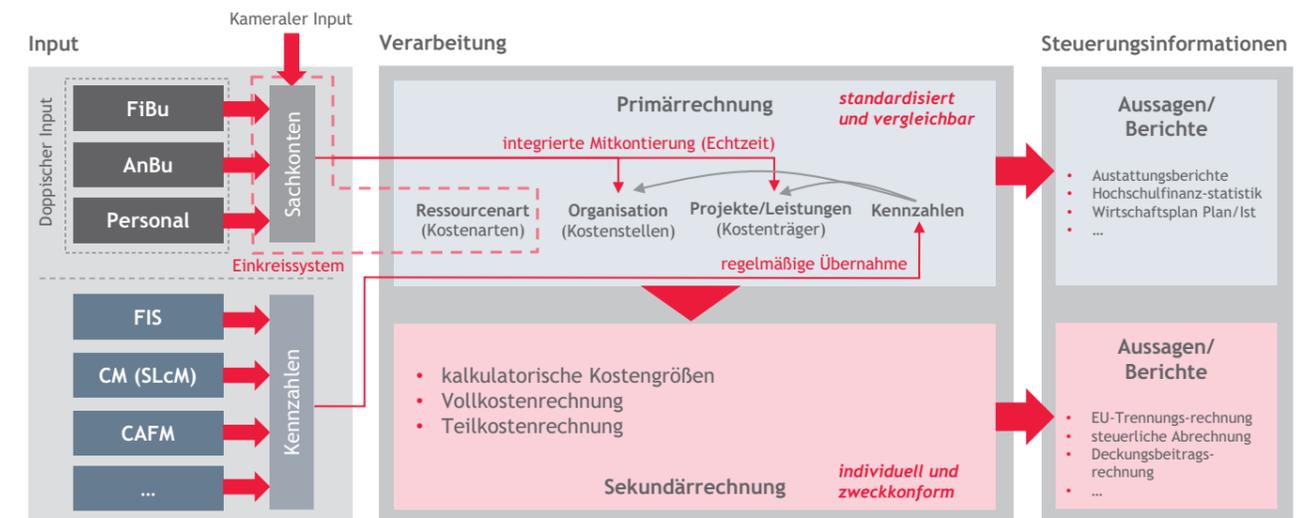


Abbildung 1: Schematische Darstellung des Denkmodells einer Universitäts-KLR

Dabei umfasst die **Primärrechnung** alle strukturgebenden Elemente der universitären Kosten- und Leistungsrechnung, wie Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger, Kennzahlen und Leistungsarten, sowie sämtliche Festlegungen zu den Geschäftsvorfällen, welche die Primärrechnung mit Bewegungsdaten befüllen.

Auf Grundlage der Primärrechnung ist eine primärrechnungsspezifische Auswertungsrechnung möglich, die spezifische steuerungsrelevante Aussagen zulässt und andere Steuerungsaussagen explizit ausschließt. Diese weiteren Steuerungsaussagen sind dann ausschließlich auf Grundlage einer Auswertungsrechnung möglich, die auf einer zweckorientierten Sekundärrechnung aufbaut.

Die **Sekundärrechnung** basiert damit stets auf einer Primärrechnung. Ohne eine Primärrechnung ist eine Sekundärrechnung nicht ausführbar. In diesem Sinne verwendet die Sekundärrechnung die Strukturen und Bewegungsdaten der Primärrechnung zweckorientiert, z.B. im Sinne einer Vollkostenrechnung.

Nach dieser Logik ist die Ergänzung der KLR um kalkulatorische Kostengrößen ebenfalls Bestandteil der Sekundärrechnung, da erfahrungsgemäß eine solche Ergänzung in den meisten Fällen unter zweckorientierten Maßgaben erfolgt (z.B. pauschale Zuschläge für Pensionen und Beihilfen in Vorbereitung der Vollkosten i.V.m der EU-Trennungsrechnung).

Die auf der Sekundärrechnung basierenden Auswertungsrechnungen können dann beispielsweise Auswertungen gem. den Anforderungen der EU-Trennungsrechnung (auf Vollkostenbasis) oder zur steuerlichen Abrechnung (BgA-Abrechnung nach EÜR-Prinzip) Verwendung finden. In diesem Sinne sollte die Primärrechnung gewisse grundstrukturelle Eigenschaften aufweisen, um möglichst viele Aufbereitungsmöglichkeiten in der Sekundärrechnung zu ermöglichen.

Damit ist die Primärrechnung ein Ausgangspunkt für die Standardisierung im Bereich des universitären internen Rechnungswesens. Sämtliche Empfehlungen zur Gestaltung einer idealtypischen, universellen und fortschreibungsfähigen Struktur einer universitären KLR werden sich demnach vordergründig auf die Primärrechnung beziehen. Sie kann damit auch Basis für eine hochschulübergreifende Standardisierung einer universitären KLR sein. Die Individualisierung sowie die Verwertung der Ergebnisse einer universitären KLR findet dann nach diesem Denkmodell maßgeblich auf Ebene der Sekundärrechnung statt.

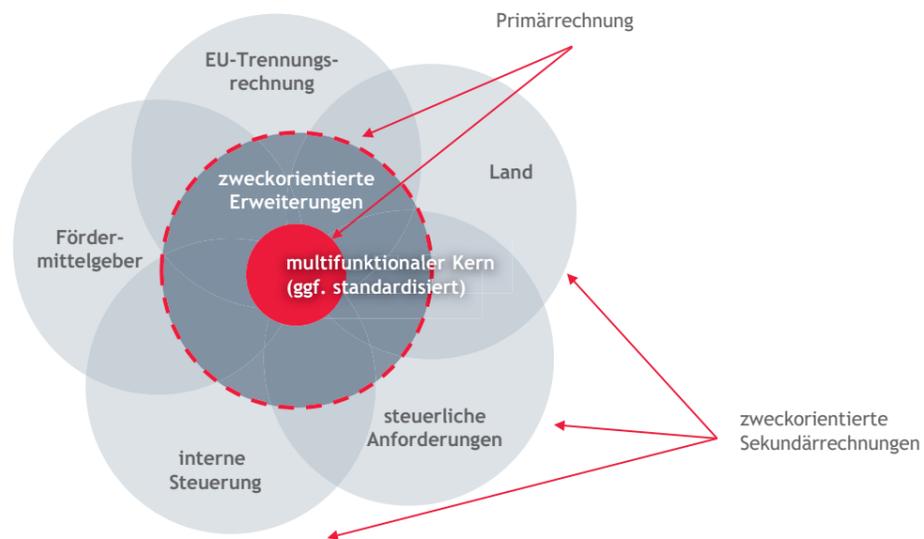


Abbildung 2: Primärrechnung als Ausgangspunkt für verschiedene Sekundärrechnungen

## 3.2 DEFINITION DER PRIMÄRRECHNUNG

### 3.2.1 STRUKTURDATEN

Die Primärrechnung definiert die zwingend erforderlichen Stammdaten einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung, bestehend aus Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträgern sowie Kennzahlen und Leistungsarten.

Nach dem hier gegenständlichen Denkmodell werden die **Kostenarten** im Rahmen eines Einkreisystems 1:1 den Sachkonten im externen Rechnungswesen (soweit doppisch ausgestaltet) zugeordnet. Insofern die „Inputkomponente“ eine kamerale Buchführung ist, ist eine Zuordnung von Titeln zu Kostenarten nach dem Prinzip n:1 vorzunehmen.

Die **Kostenstellen** richten sich eng an der Organisation der Universität aus, sind hierarchisch gegliedert und reichen bis auf die jeweils unterste Bewirtschaftungsebene (z.B. das Team/Sachgebiet oder die Professur). Parallele, ergänzende Gliederungsszenarien von Kostenstellen, z.B. Kostenstellen mit ausschließlichen Lehrbezug, sind möglich.

Die **Kostenträger** sind derart strukturiert, dass sich das universitäre Leistungsspektrum darin abbilden kann.

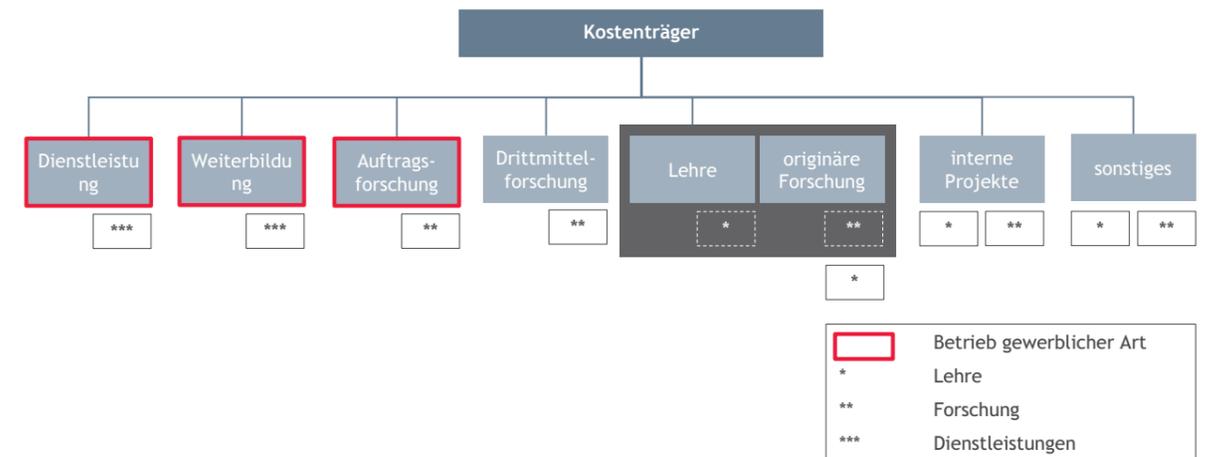


Abbildung 3: Struktur des universitären Leistungsspektrums

Dieses gliedert sich mindestens in die drei Säulen „Lehre“, „Forschung“, „Dienstleistungen“. Tiefergehende Gliederungen oder auch spezifische Zuordnungen oder Gruppierungsmerkmale auf Kostenträgerebene (z.B. Mittelart, BgA-Zuordnung) sind erforderlich, um die Sekundärrechnung angemessen vorzubereiten.

**Insofern entfaltet die jeweilige Sekundärrechnung in Bezug auf die Stammdatenstrukturen „Kostenstellen“ und „Kostenträger“ eine gewisse „Maßgeblichkeit“ für die Primärrechnung.**

Weitere Bestandteile der Primärrechnung sind Kennzahlen und Leistungsarten.

Während **Kennzahlen** vordergründig im Rahmen der Sekundärrechnung als Bezugsgrößen für die Gemeinkostenverrechnung dienen, können diese auch für den originären Zweck der Primärrechnung zur Erfassung qualitativer Steuerungsgrößen oder zum Zwecke der Dokumentation bzw. zum Leistungsnachweis verwendet werden (z.B. Anzahl Publikationen, Anzahl Doktoranden, ...). Im letzteren Sinne ermöglichen Kennzahlen im Rahmen der Primärrechnung eine Gegenüberstellung von primären, monetären Ressourcenverbräuchen und qualitativem Output.<sup>5</sup>

**Leistungsarten** messen die Leistungsabgaben eines Senders (z.B. einer Servicekostenstelle, wie z.B. Druckerei, Werkstätten, Fuhrpark oder Endkostenstelle, z.B. die Professur) in einer definierten Menge an einen Empfänger (hier Kostenstelle oder Kostenträger). Sofern die erfasste Menge mit einem Preis/Tarif bewertet wird, kann (in der Sekundärrechnung) ausgehend vom Leistungssender die Leistungsabgabe bewertet dem Leistungsempfänger zugerechnet werden. Das Ergebnis ist eine interne Leistungsverrechnung.

<sup>5</sup> Die Gegenüberstellung von monetären Ressourcenverbräuchen zu qualitativen Outputs kann dann ergänzend auch in der Auswertungsrechnung auf Ebene der Sekundärrechnung erfolgen.

### 3.2.2 BEWEGUNGSDATEN

Die Primärrechnung wird vordergründig über das jeweilige „externe“ Rechnungswesen (doppisch oder kameral) mit Buchungssstoff befüllt. Die Konstruktion der Primärrechnung bestimmt damit auch maßgeblich die Kontierungskomplexität im „externen“ Rechnungswesen.

Je nach Ausgangssituation für das externe Rechnungswesen (kameral oder doppisch) sind diverse Rahmenbedingungen zu beachten, oder bestimmte Anpassungs- bzw. Ergänzungsmaßnahmen in Bezug auf die Primärrechnung vorzusehen (z.B. Periodenabgrenzung, Doppelkontierung auf Kostenstelle und Kostenträger, Vollständigkeit (z.B. AfA, Zuführung/Auflösung Rückstellung)), um die Kosten- und Leistungsrechnung „sachgerecht“ und „vollständig“<sup>6</sup> mit den Ressourcenverbrauchsinformationen zu versorgen.

Für folgende, beispielhaft ausgewählten Geschäftsvorfälle sind in Bezug auf die Primärrechnung besondere Gestaltungsfragen in Bezug auf die KLR zu beantworten:

ausgewählte kostenrechnungsrelevante Geschäftsvorfälle	ausgewählte Gestaltungsfragen mit KLR-Bezug zum Geschäftsvorfall
(übergreifend) Buchungsstil im „externen“ Rechnungswesen	Periodenabgrenzung
Verbuchung von Einnahmen	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Erfassung von Erlösen auch auf Kostenstellen oder ausschließlich auf Kostenträgern</li> <li>▶ Identifikation und Behandlung von kostenmindernden Erlösen in der Kosten- und Leistungsrechnung</li> </ul>
Übernahme der Personalabrechnungsergebnisse in die Kosten- und Leistungsrechnung	finanzierungskonform aufgeteilt oder zugeordnet auf die personalführenden Kostenstellen mit anschließender Verrechnung (vgl. nachfolgend)
Erfassung ergänzender Personalkostenanteile (hier Beihilfe und Versorgung)	explizit und verursachungsgerecht gebucht (als Bestandteil der Primärrechnung) oder als kalkulatorische Größe berücksichtigen (als Bestandteil der Sekundärrechnung)
investitionsgefördertes Anlagevermögen	aktive oder passive Absetzung der Investitionsförderung und deren Auswirkung auf die Darstellung der AfA in der KLR
mischgenutztes Anlagevermögen	sachgerechte Zuordnung der Abschreibung auf die das Anlagegut finanzierenden Kontierungen in Abhängigkeit von den Nutzungsverhältnissen und regelmäßige Anpassung
Abschreibungen	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Darstellung AfA bei projektfinanziertem Anlagevermögen (z.B. Projektlaufzeit ist geringer als Nutzungsdauer)</li> <li>▶ Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (Nutzungsdauer gem. DFG-Geräte-Schlüssel oder steuerlichen AfA-Tabellen)</li> </ul>
Berücksichtigung von Umsatz- und Vorsteuer	Brutto-/Netto-Buchungen in der KLR in Abhängigkeit von der Finanzierung

Tabelle 1: beispielhafte Gestaltungsfragen zu Geschäftsvorfälle mit Bezug zur KLR

Diese hier beispielhaft dargestellten Gestaltungsfragen bestimmen maßgeblich die Wertansätze in der Primärrechnung und damit auch den Aussagegehalt in den primärrechnungsspezifischen Auswertungen sowie die Ausgestaltung der Weiterverarbeitung dieser kostenrechnerischen Grundinformationen in der Sekundärrechnung.

### 3.2.3 MÖGLICHE AUSWERTUNGSRECHNUNGEN

Die Primärrechnung ist weitestgehend pagatorisiert und liefert damit zweckneutrale KLR-Informationen ohne entsprechende Gemeinkostenverrechnungen und kalkulatorische Kosten. Ergebnisse der direkten Leistungsverrechnung (Stichwort: Menge x Preis – Verrechnung) sind bereits, gemäß diesem Denkmodell, möglich.

Die Primärrechnung kann damit ergänzend zur Darstellung im externen Rechnungswesen eine tiefer gehende Gliederung des monetären Ressourcenverbrauchs ausweisen und diesen in Entsprechung zu den hierarchischen Gliederungen der Strukturdaten der Primärrechnungen (hier: Kostenstellen und Kostenträger) in aggregierter Form aufbereiten. Damit sind folgende Berichtstypen möglich:

	monetär	Mengen/Kennzahlen
formal-verpflichtend	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Hochschulfinanzstatistik</li> <li>▶ Wirtschaftsplan Plan/Ist</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Nachweise universitärer Leistungen/Erfolge</b> in den Bereichen Lehre, Forschung, Dienstleistung</li> </ul>
optional	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ organisations- und projektspezifische <b>Ressourcenausstattung</b> (pagatorisch, Anlagenspiegel)</li> <li>▶ organisations- und projektspezifisches <b>finanzielles Ergebnis</b> nach Mittelherkunft (pagatorisch)</li> <li>▶ <b>universitäre Erfolgsrechnung</b> (à la Produkthaushalt) ohne Gemeinkostenanteile</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ organisations- und projektspezifische <b>Ressourcenausstattung</b><sup>7</sup> (z.B. Stellenplan)</li> <li>▶ <b>Leistungskennzahlen</b> (z.B. Betreuungsquoten, Fallzahlen, Aufkommen)</li> </ul>

Tabelle 2: mögliche Auswertungsrechnungen der Primärrechnung

- ▶ **Berichte zur Ressourcenausstattung** (monetär/nicht monetär) beinhalten Zahlen zu finanziellen, räumlichen, personellen oder stellenbezogenen Ressourcen, über die die Universität oder die jeweilige auswertungsrelevante (Unter-)Einheit verfügt.
- ▶ **Ergebnisberichte** beschreiben organisations- und projektspezifisch die finanzielle Situation auf rein pagatorischer Basis, wobei bei geeigneter Strukturierung der Stammdaten (hier insbesondere der Kostenträger) nach Mittelherkunft unterschieden werden kann.
- ▶ **Nachweise universitärer Leistungen/Erfolge** in den Bereichen Lehre, Forschung, Dienstleistung beziehen sich auf die Bereiche des universitären Leistungsmanagements, die sich eher nicht über monetäre Größen darstellen lassen und wie diese beispielsweise überwiegend in Zielvereinbarungen zwischen Universität und Ministerium vereinbart werden.

Im Rahmen der Analyse eignen sich diese Berichte vorrangig zum Vorjahresvergleich in der Form von absoluten und prozentualen Abweichungen.

- ▶ Die **universitäre Erfolgsrechnung** eignet sich zur Zielerreichungskontrolle. Auf Grund dessen, dass in der universitären Erfolgsrechnung monetäre und qualitative Ziele verbunden dargestellt werden, können auf Ebene der jeweils gewählten Ergebniseinheit Aussagen getroffen werden, die dem kommunalen Produkthaushalt entsprechen. Durch die Zusammenfassung der Kostenstellen- und Kostenträgersicht der jeweiligen Ergebniseinheit bzw. der Darstellung von Querschnittsprodukten kommt diese Auswertung auf Ebene der Primärrechnung ohne Gemeinkostenverrechnungen aus.<sup>8</sup>

Im Falle einer kameralen Buchführung als Inputgeber für die universitäre Kosten- und Leistungsrechnung kommt der Primärrechnung zudem die Bedeutung einer Überleitungsrechnung zu, die durch entsprechende rechnungsspezifische Auswertungen „visualisiert“ werden kann.

<sup>7</sup> Je nach Umfang der in der Primärrechnung ausgeprägten Kennzahlen und Leistungsarten und deren Erfassungsqualität bzw. die Verwendung der Strukturdaten der KLR in den Nebenbuchhaltungen (z.B. Anlagenbuchhaltung bzw. Personalverwaltung (Stichwort: Stellenplan)).

<sup>8</sup> Diese Aussage steht unter der Maßgabe, dass je weiter oben in der hierarchischen Gliederung sich das gewählte Ergebnisobjekt befindet, eine verursachungsgerechte Gemeinkostenallokation an Wichtigkeit verliert, je tiefer sich das gewählte Ergebnisobjekt in der hierarchischen Gliederung befindet, desto bedeutungsvoller wird eine verursachungsgerechte Gemeinkostenverrechnung.

### 3.3 DEFINITION DER SEKUNDÄRRECHNUNG

Die Sekundärrechnung umfasst alle abrechnungstechnischen Maßnahmen, die erforderlich sind, um den aus der Primärrechnung resultierenden Buchungssatz zweckorientiert weiterzuentwickeln. Die Ausgestaltung der abrechnungstechnischen Maßnahmen werden dabei durch den Zweck determiniert, der mit der jeweiligen Sekundärrechnung verfolgt wird.

Dabei ist zu beachten, dass beispielsweise mit einer Sekundärrechnung „Vollkostenrechnung“ mehrere Zwecke verfolgt werden können (z.B. EU-Trennungsrechnung und/oder steuerliche Abrechnung der BgA's und/oder Vollkostenermittlung in der Lehre unter Beachtung der Lehrverflechtung).

Unter dieser Maßgabe erfolgt die Erfüllung der jeweiligen Zweckorientierung auf Ebene der sekundärrechnungsspezifischen Auswertungsrechnung (z.B. im Sinne der EU-Trennungsrechnung, z.B. durch eine Segment-GuV, einen Bericht zur Zuschlagssatzermittlung, einen Bericht zum 20%-Grenzen-Nachweis, im Sinne der steuerlichen Abrechnung z.B. durch eine EÜR oder eine Teil-Bilanz/-GuV). Gemeinsame Grundlage bleibt dann stets die Sekundärrechnung, hier im Beispiel eine Vollkostenrechnung.

In diesem Sinne lassen sich folgende Sekundärrechnungen und entsprechende zweckorientierte, darauf basierende Auswertungsrechnungen identifizieren.

Auswertungsrechnung	Abrechnungstechnische Voraussetzung	Ableitung des Typs der Sekundärrechnung
EU-Trennungsrechnung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Vollkostenrechnung mit Bezug zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten</li> <li>▶ Abbuchung und Rückverteilung von Gemeinkosten</li> <li>▶ buchungstechnische Behandlung von Überschüssen und Verlustausgleichen</li> </ul>	<b>Vollkostenrechnung auf Kostenträgerebene</b>
steuerliche Abrechnung BgA's (EÜR)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Vollkostenrechnung mit Bezug zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten</li> </ul>	<b>Vollkostenrechnung auf Kostenträgerebene</b>
steuerliche Abrechnung BgAs ((Teil-)Bilanzierung)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Zuordnung von Vermögens- und Schulpositionen auf Ebene des BgA</li> <li>▶ Vollkostenrechnung mit Bezug zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten</li> </ul>	<b>Vollkostenrechnung auf Kostenträgerebene</b>
Preisbildung / Gebührenermittlung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Vollkosten mit Bezug zum Kostenträger</li> <li>▶ ggf. kalkulatorische Kostengrößen (z.B. kalkulatorische AfA, kalkulatorische Zuschläge auf die Personalkosten)</li> <li>▶ Mengen</li> </ul>	<b>Vollkostenrechnung auf Kostenträgerebene</b>
Bewertung unfertiger Leistungen (AuFo/Dienstleistungen)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Informationen über Anfang und Ende eines Projektes/einer Leistung</li> <li>▶ Vollkosten auf Kostenträger der wirtschaftlichen Tätigkeit</li> </ul>	<b>Vollkostenrechnung auf Kostenträgerebene</b>

Vollkostendarstellungen universitärer Leistungen (insbesondere Lehre) für die Aufsichtsbehörden	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Vollkostenrechnung mit Bezug zum Studiengang/Studienfach, zu Studierenden</li> <li>▶ Mengen</li> </ul>	<b>Vollkostenrechnung auf Kostenträgerebene (mit der Erweiterung der Lehrverflechtung)</b>
ggf. Darstellung in den Strukturen des staatlichen Produkthaushaltes	alternative Darstellung der Daten in der KLR	<b>Abrechnung in die alternativen (Kostenträger-) Strukturen des Produkthaushaltes</b>
Unterstützung der Mittelverteilung durch Bereitstellung von LOM-Parametern	Vollkostenrechnung auf Ebene der Lehr- und Forschungseinheiten	<b>Vollkostenrechnung auf Ebene der Lehr- und Forschungseinheiten</b>
Unterstützung der Mittelverteilung durch Bereitstellung von LOM-Parametern		

Tabelle 3: Ableitung möglicher Sekundärrechnungen bzw. Variationen von Sekundärrechnungen

#### 3.3.1 STRUKTURDATEN

Die Sekundärrechnung verfügt nach obenstehender Definition nicht, oder nur in Ausnahmefällen, über zweckorientierte Strukturdaten.<sup>9</sup>

Vielmehr determiniert die jeweilige Sekundärrechnung den stammdatenseitigen Aufbau der Primärrechnung (sogenannte „Maßgeblichkeit“, vgl. Abschnitt 3.2.1) und deren Befüllung mit Bewegungsdaten, z.B. aus dem externen Rechnungswesen.<sup>10</sup>

Ggf. ergeben sich alternative Gruppierungs- und Hierarchisierungsanforderungen von Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern, um sowohl die Sekundärrechnung selbst (z.B. Gruppierung von Senderkostenstellen in einem Verrechnungsschritt) oder die zweckorientierten Auswertungsrechnungen der Sekundärrechnung (z.B. Gruppierung aller Kontierungen, die grundfinanzierte Infrastruktur umfassen, für den Bericht zur Einhaltung der 20%-Grenze) zu unterstützen.

<sup>9</sup> Beispielsweise sind ergänzend zu den Kostenträgerstrukturen der Universität noch spezifische Kostenträgerstrukturen des Produkthaushaltes auszuweisen, die sich nicht zwingend aus Gruppierungen der universitären Kostenträger ergeben. Dies erfordert eine Abrechnung der universitären Kostenträger in die abweichende Struktur des Produkthaushaltes (z.B. Freistaat Sachsen).

Auch sind ergänzende Strukturdaten (z.B. statistische Kostenarten) erforderlich, wenn beispielsweise „KLR-fremde“ Informationen in der Kosten- und Leistungsrechnung dargestellt werden müssen, beispielsweise um Teilbilanzen auf Ebene des einzelnen BGA zu ermöglichen.

<sup>10</sup> Insofern also eine personalkostenbasierte Gemeinkostenverrechnung auf die Kostenträger erfolgen soll, bedingt dies in der Primärrechnung eine direkte Zuordnung der Personalkosten zu den finanzierenden Kostenträgern.

### 3.3.2 BEWEGUNGSDATEN

Bewegungsdaten werden im Rahmen der Sekundärrechnung im Wesentlichen, durch die auf der Primärrechnung basierenden und ausgeführten Abrechnungsvorgänge erzeugt, z.B. durch eine Vollkostenrechnung. Ferner sind sekundärrechnungsspezifische Geschäftsvorfälle erforderlich, um eine zweckorientierte Kostenallokation zu unterstützen, z.B. direkte Leistungsverrechnungen auf Grundlage einer Zeit-Mengen-Erfassung. Insofern lassen sich der Sekundärrechnung folgende wesentliche Geschäftsvorfälle zuordnen die entsprechende Bewegungsdaten erzeugen:

Geschäftsvorfall	ausgewählte Gestaltungsfragen zum Geschäftsvorfall
Vollkostenrechnung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ als Gemeinkostenverrechnung im Stufenleiterverfahren oder</li> <li>▶ als Zuschlagskalkulation oder</li> <li>▶ als Kombination aus beiden</li> </ul>
(nachträgliche) Abgrenzungsbuchungen	<b>Beispiele:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Periodisierung von Weihnachtsgeld</li> <li>▶ jahresweise Gegenfinanzierung von Personalkosten aus Hochschulpaktmitteln</li> </ul>
direkte Leistungsverrechnung	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ auf Grundlage einer Zeit-Mengen-Erfassung (z.B. Stunden und Tarife) oder</li> <li>▶ manuell gebucht (Umbuchungen)</li> </ul>
kalkulatorische Kosten <sup>11</sup>	<b>Beispiele:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ kalkulatorische Verzinsungen</li> <li>▶ kalkulatorische Abschreibungen (Abschreibungen unter Buchwert 0)</li> <li>▶ kalkulatorische Miete (für durch das Land zur Verfügung gestellte Gebäude)</li> </ul>
statistische Kosten und Erlöse <sup>12</sup>	<b>Beispiele:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ statistischer Ausweis von Vermögens- und Schuldspositionen</li> <li>▶ statistischer Ausweis von Investitionsvorgängen</li> <li>▶ statistische Mitkontierung von Kostenstelle bzw. Kostenträger</li> </ul>

Tabelle 4: Gestaltungsfragen zu Geschäftsvorfälle der Sekundärrechnung

<sup>11</sup> Festzulegen ist jeweils die Ermittlungs- und Buchungsmethode.

<sup>12</sup> Festzulegen ist jeweils die Ermittlungs- und Buchungsmethode.

### 3.3.3 MÖGLICHE AUSWERTUNGSRECHNUNGEN

Die Sekundärrechnung liefert zweckorientiert aufbereitete KLR-Informationen. Diverse Kostenallokationen und -darstellungen erfolgen mit einem bestimmten Ziel. Teilweise sind diese Kostenallokationen für andere Zwecke nicht geeignet. Insofern kann es sich anbieten auf Ebene der Sekundärrechnung zu versionieren.

Die folgenden Berichtstypen der Sekundärrechnung lassen sich unterscheiden:

	monetär	Mengen/Kennzahlen
<b>formal-verpflichtend</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ <b>Nachweis</b> der Einhaltung der <b>20%-Grenze</b> (EU-Trennungsrechnung)</li> <li>▶ ggf. <b>Segment-GuV</b> (EU-Trennungsrechnung)</li> <li>▶ Berichte zur <b>steuerlichen Abrechnung</b> der Universität (EÜR, Teil-Bilanz und -GuV)</li> </ul>	
<b>optional</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Betriebsabrechnungsbogen</li> <li>▶ Zuschlagssatzermittlung</li> <li>▶ ggf. Bewertung der unfertigen Leistungen (AuFo, DL)</li> <li>▶ organisations- und projektspezifische <b>Ressourcenausstattung</b></li> <li>▶ organisations- und projektspezifisches <b>finanzielles Ergebnis</b> nach Mittelherkunft</li> <li>▶ <b>universitäre Erfolgsrechnung</b> (à la Produkthaushalt<sup>13</sup>)</li> </ul>	<b>Leistungskennzahlen mit monetärem Bezug:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ z. B. Kosten pro Studierenden</li> <li>▶ z. B. Kosten pro Fläche</li> <li>▶ ...</li> </ul>

Tabelle 5: mögliche Auswertungsrechnungen der Sekundärrechnung

<sup>13</sup> Ein Produkthaushalt auf Ebene des Landes mit hochschul-/universitätsspezifischen Produkten ist in den Bundesländern Hessen, ggf. perspektivisch Nordrhein-Westfalen (z.B. für die KUMUHS) und Sachsen etabliert.

- ▶ Der **Nachweis der Einhaltung der 20%-Grenze** umfasst die Darstellung, dass der für die Erbringung der wirtschaftlichen Leistung in Anspruch genommene Anteil hoheitlich finanzierter Infrastruktur einen Anteil von 20% der hoheitlich finanzierten Gesamtkapazität der Forschungseinrichtung nicht übersteigt. Denn genau dann stellt die wirtschaftliche Tätigkeit eine Nebentätigkeit und die staatliche Finanzierung fällt nicht unter den Regelungsrahmen des Beihilferechts.
- ▶ Die **Segment-GuV** separiert in der Erfolgsbetrachtung die wirtschaftliche von der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit und ist in der summarischen Darstellung mit der Gesamt-GuV der Forschungseinrichtung abstimmbare.
- ▶ In Entsprechung der steuerlichen Größenkriterien sind entsprechende Berichte für die **steuerliche Abrechnung** der Universität vorgeschrieben. Insofern die BgAs nach dem Denkmodell dieses Empfehlungspapiers mit Strukturelementen der KLR abgebildet werden, sind auch die entsprechenden Berichte aus der KLR zu erstellen.
- ▶ Bei einer vereinfachten Kostenverteilung ist optional die Erstellung eines **Betriebsabrechnungsbogens** möglich. Dieser ermöglicht die Abrechnung der Gemeinkosten und bietet eine Übersicht über die Kostenentstehung, was zugleich der Kontrolle der angefallenen Kosten im Rahmen von Plan-Ist-Vergleichen dient.
- ▶ Berichte für die **Zuschlagssatzermittlung** basieren auf den Ergebnissen der Sekundärrechnung. Sie werten die Informationen der Sekundärrechnung nach der inhaltlichen Maßgabe des Zuschlagssatzes aus und bilden den entsprechenden Quotienten (z.B. dezentraler Gemeinkostenzuschlag auf die direkten Personalkosten je Fakultät).
- ▶ Die **Bewertung der unfertigen Leistungen** kann ebenfalls auf Grundlagendaten der Sekundärrechnung erfolgen. Vereinfachend können die Vollkosten angesetzt werden. Der Bericht erfährt seinen Anspruch/seine Komplexität durch die Vielzahl der für die Bewertung zu berücksichtigenden Projekten und die Dynamik in Bezug auf deren unterschiedliche (auch unterjährige) Projektstarts und -abschlüsse.<sup>14</sup>
- ▶ In Anlehnung an die Berichte aus der Primärrechnung können auch in der Sekundärrechnung Berichte zur organisations- und projektspezifischen **Ressourcenausstattung** erstellt werden. Der Fokus liegt hierbei in der ergänzenden Einbeziehung von Gemeinkosten sowie kalkulatorischer Kostengrößen zur adäquaten Darstellung der angefallenen Kosten in den jeweiligen Bereichen.
- ▶ Daran angelehnt ist die Auswertung des organisations- und projektspezifischen **finanziellen Ergebnisses** möglich. Über die einzelnen merkmalspezifischen Aggregationsmöglichkeiten sind ergänzende Aussagen (z.B. Differenzierungen nach Mittelherkunft) möglich.
- ▶ Aufbauend auf der primärrechnungsbasierten Erfolgsrechnung kann die **universitäre Erfolgsrechnung**, die auf der Sekundärrechnung basiert, Informationen auf unteren Aggregationsebenen, z.B. für Einzelkontierungen, bereitstellen.

<sup>14</sup> Voraussetzung ist ein qualitativ gut ausgeprägter Projektabschlussprozess.

## 4 ÜBERBLICK ÜBER DEN ABBILDUNGSSTAND DER KLR IN DEUTSCHEN UNIVERSITÄTEN

### 4.1 GENERELLER ÜBERBLICK

Auf Basis einer Erhebung, die von der TU Dresden im Jahr 2018 durchgeführt wurde, lassen sich einige grundlegende Aussagen zum Umsetzungsstand der KLR an Hochschulen in Deutschland ableiten.

Von 175 befragten Hochschulen verwenden demnach 85,7% eine Kostenartenrechnung. An 93,1% der Hochschulen wird eine Kostenstellenrechnung durchgeführt, 77% verfügen weiterhin über eine Kostenträgerrechnung. Weiterführend ergab die Untersuchung, dass 80,6% der befragten Hochschulen über eine Plankalkulation und 67,4% über eine Nachkalkulation für Drittmittelprojekte verfügen. Für die Lehre verfügen gemäß dieser Erhebung über 36% der befragten Hochschulen über eine Plankalkulation und 26,3% über eine Nachkalkulation. Im Bereich der Planungs-, Berichts- und Steuerungsinstrumente geben 76,6 % der Hochschulen an, über ein grundsätzliches Leitbild zur Hochschulsteuerung zu verfügen. 68,6% nutzen hochschulinterne Zielvereinbarungen, 72,6% stellen eine mittelfristige Finanzplanung für einen Zeitraum zwischen einem und vier Jahren auf. 48% verfügen auskunftsgemäß über ein steuerungsrelevantes Kennzahlensystem und 36,8% über ein Risikomanagement.

Das lässt einen soliden und etablierten und praxiserprobten Umsetzungsstand von Controlling- und Kostenrechnungsinstrumenten in der deutschen Hochschullandschaft vermuten.

Im Gegenzug bleibt gleichsam festzuhalten, dass die nachfolgenden Ausführungen vordergründig auf einer vergleichenden Auswertung von KLR-Konzepten beruhen, die z.T. weit älter als 10 Jahre sind. Die meisten für dieses Empfehlungspaper vorgelegten Konzepte sind zudem trennungsrechtlich motiviert und fokussieren damit nicht auf die Gestaltung einer universitären KLR als grundsätzliches Instrument für die Hochschulsteuerung.

Insofern stellt sich die Frage, wie sich der Umsetzungsstand und praktische Anwendungsgrad von KLR-Instrumenten in den deutschen Universitäten tatsächlich darstellt und welche Gestaltungsempfehlungen sich, gemäß Abschnitt 2.4, für eine möglichst universelle und fortschreibungsfähige Kosten- und Leistungsrechnung hieraus ableiten lassen.

Aus diesem Grund wurden die Erkenntnisse, die sich aus den vorgelegten Konzepten ableiten ließen, durch eine punktuelle Abfrage bei den Universitäten ergänzt sowie durch eine Praxisperspektive auf Grundlage von Einzelgesprächen mit Fachexpert\*Innen der Controllingbereiche in den Hochschulen abgerundet. Demzufolge sind die nachfolgenden Ausführungen nicht das Ergebnis einer empirischen Untersuchung, sondern eher als Wiedergabe eines aus den zur Verfügung stehenden Unterlagen und Informationen gewonnenen Eindrucks zu verstehen.

#### 4.2 RECHNUNGSSTIL, IT-SYSTEME UND KLR

Gegenwärtig herrschen in der deutschen Hochschullandschaft zwei Rechnungsstile vor. Dies ist zum einen das erweiterte kamerale und zum anderen das doppische Rechnungswesen.

Daneben sind an den Universitäten in Deutschland überwiegend drei verschiedene IT-Systeme im Einsatz:

- ▶ SAP
- ▶ MACH
- ▶ HIS

Eine Übersicht des aktuell verwendeten Rechnungsstils sowie der eingesetzten IT-Systeme der Hochschulen nach Bundesländern mit Stand 2019/2020 zeigt Abbildung 5. Wo es möglich ist, zeigt Tabelle 5 eine weitergehende Differenzierung der IT-Systeme.

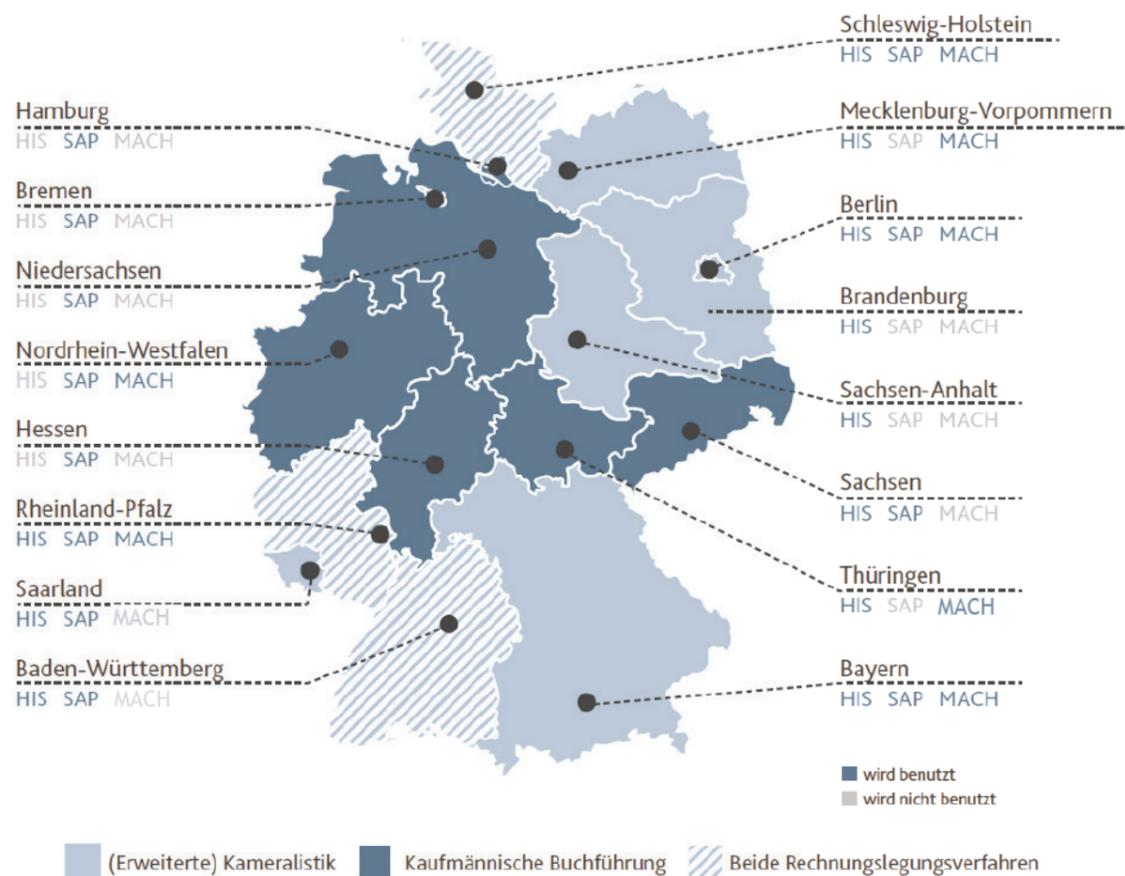


Abbildung 4: Rechnungsstil und IT-Systeme an Hochschulen nach Bundesländern

Bundesland	IT-System		
	HIS	SAP	MACH
Baden-Württemberg	x	x	
Bayern	x	x	x
Berlin	x	x <sup>15</sup>	x
Brandenburg	x		
Bremen		x	
Hamburg	x	x <sup>16</sup>	
Hessen		x	
Mecklenburg-Vorpommern	x		x
Niedersachsen		x	
Nordrhein-Westfalen		x <sup>17</sup>	x
Rheinland-Pfalz	x	x	x
Saarland	x	x	
Sachsen	x	x	
Sachsen-Anhalt	x		
Schleswig-Holstein	x	x	x
Thüringen	x		x

Tabelle 6: IT-Systeme an Hochschulen nach Bundesländern

Aus den vorliegenden Informationen ist jedoch nicht empirisch ableitbar, ob und inwieweit das ERP-System oder der Rechnungsstil treibende Wirkungen auf den Stand der Ausgestaltung einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung entfalten, also beispielsweise Universitäten mit doppischem Rechnungswesen und SAP über ein ausgereifteres KLR-Modell verfügen.

Allerdings wird sich der doppische Rechnungsstil und der Funktionsumfang des jeweiligen ERP-Systems positiv und vereinfachend auf KLR-bezogene Umsetzungen auswirken, z.B. Umsetzung der „Kostenartenschichtung“ im Rahmen der Gemeinkostenverrechnung auf Grundlage eines Stufenleitermodells als Voraussetzung zur differenzierten Ermittlung von Zuschlagssätzen.<sup>18</sup>

<sup>15</sup> HU: Umstellung auf S/4HANA (Hybrid-Sezenario); TU: Umstellung auf S/4HANA; FU: SAP auf HANA DB

<sup>16</sup> Vorprojekte in Bezug auf S/4HANA für die Hochschulen laufen

<sup>17</sup> teilweise bereits S/4HANA (z.B. Universität Bonn)

<sup>18</sup> Dies bedingt die Wiederverwendung von Verrechnungsschritten als Senderkostenarten im darauffolgenden Verrechnungsschritt. In einigen ERP-Verfahren ist diese Funktionalität nicht verfügbar.

### 4.3 AUSPRÄGUNGSSTAND PRIMÄRRECHNUNG

#### 4.3.1 GRUNDPRINZIPIEN DER KONSTRUKTION

##### 4.3.1.1 STAMMDATEN ALLGEMEIN

Wichtigstes Unterscheidungsmerkmal bei der Ausgestaltung der Primärrechnung ist, welche Strukturelemente in der universitären KLR geführt werden, d. h. ob nur eine Kostenarten- und Kostenstellen- oder zusätzlich auch eine Kostenträgerrechnung vorhanden ist.

Bundesland	ausgeprägte Strukturelemente		
	Kostenartenrechnung (KoA)	Koststellenrechnung (KSt)	Kostenträgerrechnung (KTr) <sup>19</sup>
Baden-Württemberg	x	x	x
Bayern	x	x	x
Berlin	x	x	x
Brandenburg	x	x	teilweise <sup>20</sup>
Bremen	x	x	teilweise <sup>20</sup>
Hamburg	x	x	x
Hessen	x	x	x
Mecklenburg-Vorpommern	x	x	teilweise <sup>21</sup>
Niedersachsen	x	x	x
Nordrhein-Westfalen	x	x	teilweise <sup>22</sup>
Rheinland-Pfalz	x	x	teilweise <sup>19</sup>
Saarland	x	x	teilweise <sup>20</sup>
Sachsen	x	x	x <sup>23</sup>
Sachsen-Anhalt	x	x	x <sup>24</sup>
Schleswig-Holstein	x	x	x
Thüringen	x	x	teilweise <sup>25</sup>

Tabelle 7: ausgeprägte Strukturelemente in der universitären KLR

Mit Stand 2018 umfasste die KLR in nahezu allen Bundesländern eine Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. In Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sind Kostenträgerstrukturen auf bestimmte Leistungsbereiche beschränkt (siehe hierzu die Erläuterungen in den entsprechenden Fußnoten).

Daraus kann abgeleitet werden, dass die überwiegende Mehrheit der Universitäten auf Basis der etablierten Stammdatenstrukturen bereits in der Lage wäre, eine Vollkostenrechnung bis auf Kostenträgerebene umzusetzen.

<sup>19</sup> Produktstrukturen, gem. Landesvorgaben wurden nicht als Kostenträger im eigentlichen Sinne gewertet

<sup>20</sup> nur Drittmittelprojekte

<sup>21</sup> nur Lehre und Forschung

<sup>22</sup> KTr-Rechnung an Universitäten mit NRW-Kostenmodell beschränkt auf wirt. Bereich und „halbwirt.“ Bereich

<sup>23</sup> Projekte sowie Produktgruppen Lehre/Forschung

<sup>24</sup> Drittmittelprojekte (wirtschaftlich, öffentlich), Lehre (bis auf Studiengangebene), Weiterbildung

<sup>25</sup> Drittmittelprojekte, Dienstleistungen und ausgewählte Landesförderungen (z. B. ProExzellenz)

#### 4.3.1.2 KOSTENARTEN

Größere Unterschiede zwischen den universitären KLR-Modellen der einzelnen Bundesländer ergeben sich bei der Kostenartenrechnung, vor allem in Bezug auf die Integration von internem und externem Rechnungswesen (Stichwort: Einkreissystem, d. h. die 1:1-Zuordnung von Kostenarten/Sachkonten und integrierte Mitkontierung der KLR in Echtzeit) sowie die Verwendung eines bundes- bzw. landeseinheitlichen Kontenrahmens.

Bundesland	Kontenrahmen
Baden-Württemberg	Bundeseinheitlicher Verwaltungskontenrahmen (VKR)
Bayern	allgemeiner Kontenrahmen für deutsche Universitäten zukünftig: Bundeseinheitlicher Verwaltungskontenrahmen (VKR)
Berlin	(spezifische) Hochschulkontenrahmen
Brandenburg	kein spezifischer Kontenrahmen
Bremen	Bremer Kontenrahmen
Hamburg	Kontenplan für kaufmännisches Rechnungswesen Hochschulen
Hessen	Hessischer Kontenplan
Mecklenburg-Vorpommern	Kontenplan für Hochschulen in Mecklenburg-Vorpommern
Niedersachsen	MWK-Kontenrahmen
Nordrhein-Westfalen	Hochschulkontenrahmen NRW <sup>26</sup>
Rheinland-Pfalz	angepasster Hochschulkontenrahmen
Saarland	angepasster Verwaltungskontenrahmen (VKR)
Sachsen	Sachkontenrahmen für die Finanzbuchhaltung an den Hochschulen
Sachsen-Anhalt	einheitlicher Sachkontenrahmen der Hochschulen Sachsen-Anhalts
Schleswig-Holstein	Bundeseinheitlicher Verwaltungskontenrahmen (VKR)
Thüringen	Gemeinsamer Kontenrahmen der Thüringer Hochschulen

Tabelle 8: Kontenrahmen an Universitäten nach Bundesländern

Vor allem an den Universitäten mit erweitert kameralem Rechnungswesen (meistens sind es die mit der HIS-Software arbeitenden Universitäten) ist aufgrund der in den Konzepten beschriebenen führenden kamerale Buchungslogik kein Einkreissystem in Bezug auf das interne Rechnungswesen etabliert.

Es ist ferner festzustellen, dass die Universitäten länderspezifische Kontenrahmen anwenden, die sie in zulässigem Umfang auf die eigenen Bedürfnisse anpassen. Die Anpassungen sind dabei unterschiedlich motiviert. So nimmt beispielsweise die Universität Mainz die Trennung von hoheitlichen Mitteln und Drittmitteln über duplizierte Sachkonten vor. Eine länderübergreifende Einheitlichkeit in den Sachkonten- und damit den Erlös- und Kostenartenstrukturen gibt es nicht.

**In der Schaffung einer einheitlichen Sachkonten- und damit Erlös- und Kostenartenstruktur, verbunden mit der Erarbeitung entsprechender Buchungs- und Kontierungsvorschriften, könnte die Chance einer gewissen Harmonisierung und Standardisierung der unterschiedlichen universitären KLR-Modelle im Bereich der Primärrechnung liegen.**

Im Zuge einer Empfehlung der Bund-Länder-Kommission ist eine zukünftige Vereinheitlichung der Kontenrahmen (und damit in der Einkreissystemlogik auch der Struktur von Erlös- und Kostenarten) zu erwarten. In Baden-Württemberg, Schleswig-Holstein und auch zu einem gewissen Grad in Nordrhein-Westfalen ist dies auf Basis des bundeseinheitlichen Verwaltungskontenrahmens bereits geschehen, in Bayern findet die Umsetzung aktuell statt.

<sup>26</sup> basiert auf dem bundeseinheitlichen Verwaltungskontenrahmen

#### 4.3.1.3 KOSTENSTELLEN

Die Kostenstellenrechnung in den einzelnen universitären KLR-Modellen folgt im Wesentlichen dem organisatorischen Aufbau der Universitäten, so in Bayern, Bremen, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. In den übrigen Ländern ist aufgrund der bereitgestellten Konzepte keine Aussage möglich bzw. es wurden keine Konzepte bereitgestellt.

Nicht durchgängig ermittelbar war die Ebene, bis zu der die Kostenstellenhierarchie gebildet wurde. Insofern Informationen vorhanden waren, reichten die Kostenstellenebenen stets bis auf die Ebene des Lehrstuhls/der Professur.

Daneben wird in den Konzepten eine Differenzierung in Vor-, Hilfs- und Endkostenstellen vorgenommen. Die unterschiedlichen Ausprägungen nach Bundesländern sind in Tabelle 9 dargestellt.

Bundesland	Kostenstellen		
	Vor-KSt	Hilfs-KSt	End-KSt
Baden-Württemberg	nichtwiss.schaftl. Einrichtungen	Verrechnungs-KSt	x
Bayern	x	Verrechnungs-KSt	End-/Haupt-KSt
Berlin	x	x	x
Brandenburg	x	Verrechnungs-KSt	x
Bremen	x	Verrechnungs-KSt	x
Hamburg	x	technische/ Hilfs-KSt	Gebäude-/End-KSt
Hessen	-	-	x
Mecklenburg-Vorpommern	x	x	x
Niedersachsen	x	Verrechnungs-KSt	x
Nordrhein-Westfalen	x	x	End-/Haupt-KSt
Rheinland-Pfalz	x	x	End-/Haupt-KSt
Saarland	x	-	x
Sachsen	x	Verrechnungs-KSt	x
Sachsen-Anhalt	x	x	x
Schleswig-Holstein	Gebäude-/Verwaltungs-KSt	Service-KSt	Gemein-KSt
Thüringen	Gebäude-KSt	Verrechnungs-KSt	End-/Haupt-KSt

Tabelle 9: Verwendete Kostenstellentypen an Universitäten nach Bundesländern

Sofern Angaben vorhanden sind, verfügen die Universitäten in den Bundesländern zumindest über Vor- und Endkostenstellen. In Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Bremen, Niedersachsen, Sachsen und Thüringen sind zudem Verrechnungskostenstellen als Hilfskostenstellen etabliert; Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen-Anhalt verfügen ebenfalls über Hilfskostenstellen, in Schleswig-Holstein existieren Servicekostenstellen.

#### 4.3.1.4 KOSTENTRÄGER

Gemäß Denkmodell aus Kapitel 3 sollten sich die Kostenträger an den Leistungsbereichen der Universitäten orientieren. Dabei wird in den vorliegenden Konzepten überwiegend mindestens zwischen den Bereichen „Lehre/Forschung“, „Drittmittelforschung“<sup>27</sup>, „Auftragsforschung“ und „Dienstleistungen“ differenziert.

Bundesland	Kostenstellen				
	Lehre/ Forschung	Drittmittelforschung	Auftragsforschung	Dienstleistungen	sonstige
Baden-Württemberg	Kostenträger für Lehre -> Studiengänge <sup>28</sup>	DM-Projekte, basisfinanzierte Forschung <sup>28</sup>	analog Drittmittelforschung	Projekte; Struktur nach Fächergruppen	-
Bayern	Fach/Lehre	DM-Projekte	Forschung	sonst. DL	-
Berlin	teilweise (Kostenträger für Lehre -> Studiengänge (nach Abschlüssen))	x (Kostenträger Forschung)	teilweise	x (Dienstleistungen, wie etwa Services für Dritte)	x (bspw. Kostenträger für den Botanischen Garten, wie etwa Sammeln/Bewahren/Ausstellen)
Brandenburg	Grundlagenforschung	DM-Projekte	Auftragsforschung	Veranstaltungen, Weiterbildungen/Fortbildungen	Spenden/Sponsoring
Bremen	max. als Dummy-Kostenträger	DM-Projekte	Auftragsforschung	-	-
Hamburg	grundständige Lehre originäre Forschung <sup>29</sup> wiss. Weiterbildung	Zuwendungsforschung DM-Projekte	Auftragsforschung	sonst. DL Betriebe gewerblicher Art (BgA)	Eigenmittel
Hessen	Lehre Studiengänge	DM-Projekte	Forschung	sonst. DL Wirtschaftliches	-
Mecklenburg-Vorpommern	grundständige Lehre originäre Forschung	DM-Projekte	Auftragsforschung	-	-
Niedersachsen	Lehre/Studiengänge Weiterbildung (Studiengang)	Zuwendungsforschung / DM-Projekte	Auftragsforschung	DL Veranstaltungen Weiterbildung (Fortbildung)	-
Nordrhein-Westfalen	Lehre	DM-Projekte	Forschung	DL	Allgemein (Rest/Hilfs-KTr)
Rheinland-Pfalz	-	DM-Projekte (sog. Projektkonto)	Auftragsforschung (sog. Projektkonto)	k.A.	-
Saarland	-	DM-Projekte	Auftragsforschung	sonst. wirt. Leistungen (BgA), sofern aus DM finanziert	sonst. wirt. Leistungen (BgA), sofern nicht aus DM finanziert
Sachsen	Lehre Sammel-KTr Lehre	DM-Projekte Projektförderung Sammel-KTr Forschung	Auftragsforschung Kundenaufträge	nicht lehr-bezogene / wiss. DL Kundenaufträge	sonstige nicht lehr-/forschungsbezogene Sammel-KTr
Sachsen-Anhalt	Lehre Grundlagenforschung	öffentl. Forschungsprojekte	wirtschaftl. Forschungsprojekte	DL	Stiftungen interne Projekte

<sup>27</sup> hoheitlich finanzierte Forschung

<sup>28</sup> in der Struktur der Hochschul- bzw. Hochschulfinanzstatistik

<sup>29</sup> gemäß Konzept der TUHH

Schleswig-Holstein	Grundlagenforschung Lehre Studiengänge	DM-Projekte	Auftrags- forschung/ Forschung	DL externe Projekte	Innenauftrag (Ver- waltungstätigkeit für die Erfassung von Einnahmen) interne Projekte Hilfs-KTr
Thüringen	-	DM-Projekte	DM-Projekte Auf- tragsforschung	forschungsnahe Dienstlei- stungen Weiter-/ Fortbildung Veranstaltungen Vermie- tung/ Verpachtung sonst. wirt. (Dienst-)Leistungen (BgA)	ausgewählte Lan- desförderungen (z.B. ProExzellenz)
LGF = Lehre/(originäre) Forschung DL = Dienstleistungen DM = Drittmittel					

Tabelle 10: Ausprägung von Kostenträgern in den universitären Leistungsbereichen

In den Bundesländern Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein gibt es Kostenträger in den Bereichen „Lehre/Forschung“, „Drittmittelforschung“, „Auftragsforschung“ und „Dienstleistungen“, wobei die Abgrenzung, Ausprägungen und Bezeichnungen individuelle Spezifika aufweisen.

**Es existiert demnach keine bundesweit einheitliche Systematik und Nomenklatur für eine universitätsspezifische Kostenträgerstruktur.**

In Hamburg, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein existieren darüber hinaus Kostenträger, die sich keinem der drei Bereiche zuordnen lassen. In Bremen und Rheinland-Pfalz erfolgt die Kostenträgerrechnung bisher nur bei Drittmittelprojekten.

**Damit decken die universitären KLR-Modelle in Bezug auf ihre Kostenträger nicht durchgängig alle Leistungsbe-  
reiche einer Universität vollständig ab. Ferner scheint es auch noch grundsätzlichen Konzeptionsbedarf in Bezug  
auf die Trennung von Lehre und originärer Forschung zu geben.**

Hier ist die TU Dresden gedanklicher Vorreiter.<sup>30</sup> Nach diesem Denkansatz wäre der hier gebildete Kostenträgerbe-  
reich „Lehre/Forschung“<sup>30</sup> aufzusplitten (einschließlich der entsprechend mitzudenkenden Buchungs-, Erfassungs-  
und Verrechnungslogiken) und die (Grundlagen-)Forschung separiert darzustellen, um sie in den Auswertungen dem  
Bereich „Forschung“ zuordnen zu können. Auch in Baden-Württemberg gibt es eine entsprechende Abbildungskon-  
zeption.

Ferner sind die in den jeweiligen universitätsspezifischen KLR-Modellen etablierten Kostenträgerstrukturen vorder-  
gründig optimiert für die Abbildung der Anforderungen der EU-Trennungsrechnung. Die strukturelle Abgrenzung von  
wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten erfolgt in den jeweiligen Modellen über unterschiedliche Sys-  
tematiken. Diese sind in der nachstehenden Tabelle differenziert nach Bundesländern dargestellt.

<sup>30</sup> Ist-Analyse der KLR an der TU-Dresden, Projekt „KL(a)r.weiter“, Mai 2018

<sup>31</sup> „Forschung“ hin und wieder auch als „Grundlagenforschung“ benannt und bezieht sich stets auf die aus dem Landeszuschuss/ Globalbudget finanzierte  
Forschung.

Bundesland	Trennung wirtschaftliche/nichtwirtschaftliche Tätigkeiten		stammdatenseitige Differenzierung über
	vorhanden? <sup>32</sup>		
	ja	nein	
Baden-Württemberg	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, ergänzend Gruppierungssystematiken
Bayern	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL
Berlin	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL, ergänzend Gruppierungs- systematiken
Brandenburg	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL
Bremen	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL, ergänzend Gruppierungs- systematiken
Hamburg	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL, ergänzend Gruppierungs- systematiken
Hessen	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL <sup>33</sup>
Mecklenburg-Vorpommern	x		k.A.
Niedersachsen	x		eigene KTr-Art und KTr-Nummernkreis für wirtschaftliche Projekte
Nordrhein-Westfalen	x		unterschiedlich: spezifische Kennzeichnung des KTr-Stammsatzes, sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL, ergänzend Gruppierungssystematiken
Rheinland-Pfalz	x		k.A.
Saarland	x		Kostenträger (Aufträge)
Sachsen	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, Forschung, DL, Kundenaufträge
Sachsen-Anhalt	x		sprechende Schlüssel der KTr für Lehre, (hoheitliche und wirtschaftliche) Forschung, DL, Weiterbildung
Schleswig-Holstein	x		verschiedene Arten von KTr, spezifischer Nummernkreis für wirtschaftliche Projekte
Thüringen	x		Konten-/Titelgruppen für Geschäftsarten und als wirtsch. gekennzeichnete KTr

Tabelle 11: Systematik der Trennung von wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten

**Hiernach ist festzustellen, dass es in jedem Falle – in welchem Informationen vorlagen – einen institutionalisierten  
Einordnungsprozess gibt, die stammdatenseitige Abgrenzung von wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen  
Tätigkeiten nach unterschiedlichen Prinzipien erfolgt, teilweise geprägt durch die technischen Möglichkeiten des  
eingesetzten ERP-Verfahrens.**

<sup>32</sup> Vorhandensein eines institutionalisierten Einordnungsprozesses für die Einordnung der Tätigkeiten

<sup>33</sup> (1) wirtschaftliche Projekte mit Vollkostenermittlung und Vollkostenerhebung, (2) wirtschaftliche Projekte mit Vollkostenermittlung, ohne Vollkostenerhe-  
bung, (3) nichtwirtschaftliche Projekte mit Vollkostenerhebung und (4) nichtwirtschaftliche Projekte ohne Vollkostenerhebung

#### 4.3.1.5 STATISTISCHE KENNZAHLEN

Statistische Kennzahlen stellen Output, Leistungen bzw. Kenngrößen von diversen Sendern dar, die sich als Stammdatenelementen einer KLR abbilden lassen und werden in Zeit- bzw. Mengeneinheiten gemessen. Sie können zur Verrechnung von Gemeinkosten oder Bildung weiterer Kennzahlen verwendet werden. Beispiele für Kennzahlen sind „Anzahl Personen“, „Anzahl Vollzeitäquivalente“, „Anzahl Studierende“, „Quadratmeter gNGF“ oder auch „Prozentangaben“.

Daneben dienen Kennzahlen zur Ermittlung von quantifizierbaren Erfolgen in Bereichen wie Lehre, Forschung, Internationalisierung oder Frauenförderung sowie zur Erfassung nichtmonetärer Leistungsindikatoren wie die Zahl der immatrikulierten Studenten oder die Zahl der zu einem bestimmten Stichtag betreuten Drittmittelprojekte (vgl. auch Tabelle 2).

**Konzeptübergreifend konnte, soweit Kennzahlen überhaupt thematisiert wurden, keine einheitliche und in den Universitäten etablierte und in der Praxis angewendete Kennzahlensystematik festgestellt werden.**

In den Konzepten wird häufig die Unterscheidung von quantitativen und nichtmonetären Kennzahlen aufgegriffen, Praxisempfehlungen sind hieraus nicht ableitbar.

„Das universitäre Kennzahlenset“ scheint es in der Praxis nicht zu geben.<sup>34</sup>

#### 4.3.1.6 LEISTUNGSARTEN

Die Verwendung von Leistungsarten ist eng verknüpft mit der direkten Leistungsverrechnung (Menge x Preis-Verrechnung). **Diese Verrechnungstechnologie wird an den Universitäten nur in begrenztem Umfang eingesetzt.** Vielmehr erfolgt das Buchen (oder eher Umbuchen) des Ergebnisses (also des Betrages) einer direkten Leistungsverrechnung.

So werden Leistungsarten in Bremen vereinzelt für die Verrechnung von Bewirtschaftungskosten auf einzelne Gebäudkostenstellen verwendet. In Hamburg werden Leistungen und Personalkosten bestimmter Servicebereiche und Besoldungsstufen mit Leistungsarten verrechnet. Ähnlich ist die Benutzung in Schleswig-Holstein, wo Leistungsarten zur Verrechnung von Personalleistungen für wirtschaftliche Tätigkeiten und EU-Drittmittelprojekte Anwendung findet. In Niedersachsen werden Leistungsarten und damit die Leistungsverrechnung zur Zeitaufschreibung sowie i.V.m. der Vermietung von Räumen angewendet.

**Ebenso wie bei den statistischen Kennzahlen lässt sich hier keine vergleichende Darstellung abbilden, da eine vollständige Beschreibung der Leistungsarten sowie deren Nutzung in den vorhandenen Konzepten fehlt.**

34 typische Kennzahlen des AKL (Ausstattungs-, Kosten- Und Leistungsvergleich des DZHW) sind hier ausgenommen.

#### 4.3.1.7 PRIMÄRRECHNUNGSRELEVANTE GESCHÄFTSVORFÄLLE

Wie bereits unter Abschnitt 3.2.2 ausgeführt, ist es für die Verwertbarkeit der Ergebnisse der KLR entscheidend, dass die Grunddaten in der Primärrechnung vollständig, richtig und nachvollziehbar zur Verfügung stehen. Das bedingt die grundsätzliche Regelung der kostenrechnungsrelevanten Geschäftsvorfälle und steht in enger Verbindung mit den strukturellen Festlegungen zur Kostenartenrechnung (vgl. Abschnitt 4.3.1.2).

Aufbauend auf Tabelle 1 "beispielhafte Gestaltungsfragen zu Geschäftsvorfälle mit Bezug zur KLR" wurden die vorliegenden Konzepte auf das Vorhandensein von Gestaltungs- und Regelungsinhalte zu diesen Geschäftsvorfällen untersucht.

Die Regelungstiefe der vorliegenden Konzepte zu den in Tabelle 1 exemplarisch aufgelisteten Geschäftsvorfällen ist nachfolgend visualisiert. Aufgrund der geringen Beschreibungstiefe in den vorliegenden Konzepten, wurden bestimmte Angaben in der nachfolgenden Tabelle, soweit vorliegend, auch auf Grundlage von konzeptunabhängigen Angaben der Universitäten der jeweiligen Bundesländer sowie BDO Projekterfahrungen getätigt.

ausgewählte Geschäftsvorfälle	Bundesland															
	BW	BY	BE <sup>34</sup>	BB	HB	HE <sup>34</sup>	HH <sup>34</sup>	MV <sup>34</sup>	NI <sup>34</sup>	NW <sup>35</sup>	RP	SL	SN <sup>34</sup>	ST	SH <sup>34</sup>	
Regelung der Periodenabgrenzung	x	x	x			x				x	x	x	x	x	x	
Verbuchung von Einnahmen	x		x	x				x		x	x	x	x	x	x	
Übernahme d. Personalabrechnung in die KLR	x <sup>36</sup>		x	x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
ergänzende Personalkostenanteile	x		x		x	x	x		x	x		x	x	x	x	
Zuordnung von Personalkosten	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Mischnutzung von Anlagevermögen	x	x	x							x		x	x	x	x	
Abschreibungen bei projektfinanziertem Anlagevermögen	x		x			x	x		x	x		x	x	x	x	
Berücksichtigung von Umsatz-/ Ertragssteuern	x		x	x			x	x	x	x	x	x	x	x	x	

Tabelle 12: verbindliche Regelung der KLR-relevanten Geschäftsvorfälle in den vorliegenden KLR-Konzepten<sup>37</sup>

**Hiernach bleibt festzuhalten, dass im Gestaltungsbereich der kostenrechnungs-relevanten Geschäftsvorfälle der Primärrechnung, Regelungsbedarf sowie Harmonisierungs- und Standardisierungschancen zu geben scheint.**

35 z.T. BDO-eigene Erfahrungen aus Projekten mit BDO Beteiligung (konzeptunabhängig)

36 kalkulatorische Personalkosten inkl. Versorgung und Beihilfe zu Personalnormkosten

37 z.T. auch eigene Angaben von Universitäten aus den jeweiligen Bundesländer (konzeptunabhängig)

#### 4.3.1.8 ZEITERFASSUNG

Die Zeiterfassung ist eine Methode für eine verursachungsgerechte Personalkostenzuordnung auf jene Kontierungen, aus denen diese Personalkosten finanziert werden. Dies gilt insbesondere für die Zuordnung der Personalkosten des haushaltsfinanzierten Personals zu den Projekten der wirtschaftlichen Tätigkeit. Nachfolgend ist festgehalten, welche Bundesländer eine Zeiterfassung vornehmen sowie wer diese vornehmen muss, soweit entsprechende Informationen aus den Konzepten zu entnehmen waren.

Bundesland	Zeiterfassung						
	vorhanden?		Nutzung für			für alle MA	für ausgewählte MA
	ja	nein	EU-TR	EU-FRP	sonst.		
Baden-Württemberg		(x) <sup>38</sup>	x	x	x		x
Bayern		x					
Berlin		x					
Brandenburg	x		x	x			x
Bremen		x					
Hamburg	x		x	-			x
Hessen	x		x				x
Mecklenburg-Vorpommern	x		x	x	x		x
Niedersachsen	x		x				x
Nordrhein-Westfalen	x		x	x	x		x <sup>39</sup>
Rheinland-Pfalz	x						x
Saarland	x		x	x			x
Sachsen	x		x	x	EFRE/ESF		x
Sachsen-Anhalt	x						x <sup>40</sup>
Schleswig-Holstein	x						x
Thüringen	x		x	x			x

Tabelle 13: Gestaltungsvarianten der Zeiterfassung an Universitäten

Grundsätzlich ist festzustellen, dass eine hundertprozentige Zeiterfassung an Universitäten nicht gegeben ist. **Wenn überhaupt eine Zeitaufschreibung erfolgt, so ist diese im Wesentlichen durch die Erfassung von Stunden im Rahmen wirtschaftlicher Projekte motiviert.** Inwieweit diese in Kombination mit der Zeitnachweisung für EU-Projekte erfolgt, ist auf Grundlage der vorliegenden Dokumente nicht ermittelbar. Im Rahmen einer erweiterten Datenbeschaffung konnten jedoch Angaben für die Länder Baden-Württemberg, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Sachsen und Thüringen gemacht werden.

38 nicht systematisiert, im Einzelfall projektspezifisch gefordert (EU-Projekte, wirtschaftliche Tätigkeit)

39 Verfahrens- und Projektzeiterfassung für alle beteiligten Mitarbeiter

40 nur bei EU-Projekten

#### 4.3.1.9 PERIODENABSCHLUSS

Beim Periodenabschluss ist zwischen dem Abschluss des externen Rechnungswesens und dem Abschluss in der KLR zu unterscheiden. Unabhängig davon, wie der Periodenabschluss in der KLR erfolgt, ist der Periodenabschluss im externen Rechnungswesen stets eine erforderliche Voraussetzung für den KLR-Abschluss.

Die Effizienz und Geschwindigkeit des Periodenabschlusses im externen Rechnungswesen bestimmt die Zeitnähe, mit welcher die controllingrelevanten Informationen für den KLR-Abschluss vorliegen.

An den Universitäten in Hessen und Nordrhein-Westfalen wird ein monatlicher, in Hamburg und Sachsen ein quartalsweiser Periodenabschluss durchgeführt. In Bremen fällt der Perioden- mit dem Jahresabschluss zusammen. In den übrigen Konzepten fehlten Angaben zur Häufigkeit des Periodenabschlusses der Finanzbuchhaltung. **Somit kann festgestellt werden, dass die bestehenden und auch gestaltungs- sowie nutzungsbestimmenden Abhängigkeiten zwischen den Abschlussprozessen und damit die Verwertbarkeit von KLR-Informationen für die zyklische Bereitstellung steuerungs- und abrechnungsrelevanter Informationen nicht in ausreichendem Maße in den vorliegenden Konzepten, und ggf. auch in den etablierten universitären KLR-Modellen, berücksichtigt werden.**

#### 4.3.1.10 BERICHTSWESEN

Die Beschreibung in den vorliegenden KLR-Konzepten ist wenig detailliert in Bezug auf die explizite Darstellung von KLR-Daten in den Berichten. Dies deckt sich mit der Aussage der Analyse der TU Dresden, in der die Feststellung getroffen wird, dass in fast keinem Vergleichskonzept näher auf die Nutzung der KLR-Strukturen für **das Berichtswesen eingegangen wird.**<sup>41</sup> **Zeilen- und Spaltensystematiken sowie Selektionslogiken für die Berichtspositionen waren kaum in den Konzepten vorhanden.**<sup>42</sup>

Häufig scheitert eine aussagekräftige Gestaltung eines auf der Primärrechnung aufbauenden Berichtswesens zudem an nicht durchgängig und zeitnah vorhandenen Primärdaten (z.B. nicht vollständig ausgeprägte Strukturelemente der KLR, Jährlichkeit der KLR-Aktualisierung bzw. Gestaltung Periodenabschluss (vgl. 4.3.1.9)). Ggf. können hier formal fundierte und verpflichtende Vorgaben helfen, im Bereich Berichtswesen voranzukommen.<sup>43</sup>

Primärrechnung	Monetär	Menge
Sekundärrechnung		
Verpflichtend	Wirtschaftsplan - Plan/Ist	
	Hochschulfinanzstatistik	
	(Teil-) Bilanz / GuV bzw. EÜR	
	Segment-GuV (EU-TR)	
	20 %-Nachweis (EU-TR)	
Optional	Zahlen/Daten/Fakten	Ressourcenausstattung
	Anlagenspiegel	Stellenplan
	Budget-/Ergebnisbericht KSt/KTr	
	Betriebsabrechnungsbogen	
	Zuschlagsatzermittlung	

Abbildung 5: Matrixdarstellung der an den Universitäten existierenden Berichtstypen

41 Ist-Analyse der KLR, TU-Dresden, 2018

42 Das Konzept der AG HSReW der bayrischen Hochschulen hat hier bereits im Jahr 2008 strukturelle Empfehlungen zu möglichen Berichtstypen und deren Gestaltung gegeben.

43 So gilt bspw. in Österreich gemäß § 22 KLRV eine Drittinformationspflicht der Universitäten gegenüber dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung, bei der sämtliche Kostenarten pro Kostenträger zu gliedern und zu berichten sind.

Die Unterteilung der Berichtstypen erfolgt in verpflichtend und optional zu erstellende Berichte auf der einen Seite, sowie in monetäre und rein mengenbasierte<sup>44</sup> Berichte auf der anderen Seite.

Die durch die Universitäten verpflichtend zu erstellenden Berichte sind hierbei durch externe, rechtliche Vorgaben definiert, für die beispielsweise die zuständigen Ministerien des Bundeslands, die EU oder, im Falle der Hochschulfinanzstatistik, die jeweiligen Statistischen Landesämtern verantwortlich sind. Sie sind dem Charakter nach also für externe Adressaten bestimmt.

Im Gegensatz hierzu dienen optionale Berichte vornehmlich internen Steuerungszwecken bzw. im Hinblick auf Zahlen/Daten/Fakten zur Übersichtsdarstellung universitärer Kennzahlen und Statistiken. Hier ist der konzeptionelle Nachholbedarf deutlicher festzustellen.

#### 4.3.1.11 NUTZUNG DER PRIMÄRRECHNUNG FÜR DIE STEUERUNG DER ORIGINÄREN LEISTUNGEN

Bei der Frage nach der Nutzung der KLR für die Steuerung der originären Leistungen einer Universität ist von Bedeutung, ob und inwieweit die Lehre und die originäre Forschung innerhalb der KLR-Strukturen berücksichtigt werden.

Bundesland	Nutzung KLR für die Steuerung von „Lehre/Forschung“
Baden-Württemberg	nein <sup>45</sup>
Bayern	ja
Berlin	auf Ebene der Universitäten unterschiedliche Ansätze
Brandenburg	nein
Bremen	nein
Hamburg	ja
Hessen	k.A. (Möglichkeit besteht)
Mecklenburg-Vorpommern	ja
Niedersachsen	ja
Nordrhein-Westfalen	nein
Rheinland-Pfalz	nein <sup>46</sup>
Saarland	nein
Sachsen	nein <sup>47</sup>
Sachsen-Anhalt	nein
Schleswig-Holstein	auf Ebene der Universitäten unterschiedliche Ansätze
Thüringen	auf Ebene der Universitäten unterschiedliche Ansätze

Tabelle 14: Nutzung der KLR zur Steuerung von „Lehre/Forschung“

<sup>44</sup> auch im Sinne von „rein kennzahlenbasiert“

<sup>45</sup> selektiv (aber Bericht für interne Gremien, teilweise für Kalkulationen)

<sup>46</sup> Lehre und originäre Forschung als Kuppelproduktion, aber Ansätze zur Trennung beschrieben

<sup>47</sup> aktuell in Bezug auf die Trennung von „Lehre“ und „originäre Forschung“ in der Weiterentwicklung bei der TU Dresden

In vier Bundesländern – Bayern, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern und Niedersachsen - kommt der KLR eine Steuerungsfunktion für die Lehre und die originäre Forschung zu. In Schleswig-Holstein und Thüringen werden in den einzelnen Universitäten unterschiedliche Ansätze verfolgt.

Demnach wird die KLR überwiegend nicht zur Steuerung der „Lehre“ und „originäre Forschung“ herangezogen.

An dieser Stelle sei die Frage aus Abschnitt 4.3.1.4 wiederholt aufgeworfen, welche sich auf die Konsequenz bei der Trennung von „Lehre“ und „originäre Forschung“ bezieht. Diese Frage ist insoweit durch die allgemeine praktische Handhabung in den Universitäten beantwortet, als diese eine Trennung von „Lehre“ und „originärer Forschung“ aktuell und überwiegend nicht vornehmen.

#### 4.3.2 MÖGLICHES AUSSAGENSPEKTRUM IN DER PRAKTISCHEN ANWENDUNG

Zusammenfassend ist der Stand der Primärrechnung auf Grundlage der betrachteten Konzepte der Universitäten in Deutschland auf einem guten, aber dennoch ausbaufähigen Stand.

Hiernach wird die Primärrechnung vordergründig als Werkzeug zur Aufgliederung des primären Buchungssystems nach Leistungsbereichen und deren Finanzierungsarten genutzt.

Die Primärrechnung wird neben wenigen verpflichtend (KLR-basiert) zu erstellenden Berichten vordergründig zur Ausgabestandsüberwachung verwendet und ist damit vordergründig auf das Steuerungsziel „Sicherstellung der Leistungsbereitschaft“ und „Sicherung der Finanzierbarkeit der erforderlichen Ressourcen“ ausgelegt.

Das Datenmaterial der Primärrechnung ist ferner auch geeignet, häufig in manuellen Nebenrechnungen, für Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen oder Preiskalkulationen herangezogen zu werden.

Nutzungsvereinfachung, Standardisierung und Multifunktionalität der Informationen der Primärrechnung könnten hier zentrale Weiterentwicklungsansätze sein.

#### 4.4 AUSPRÄGUNGSSTAND SEKUNDÄRRECHNUNGEN

Im Ergebnis der Auswertung der vorliegenden Konzepte ist festzustellen, dass die „Vollkostenrechnung“ die verbreitetste Form der Sekundärrechnung in den deutschen Universitäten ist. In Teilen ist die Vollkostenrechnung nur für Teile der universitären Leistungsstruktur ausgeprägt (z.B. wirtschaftliche Tätigkeiten i.V.m. der Umsetzung der Anforderungen der EU-Trennungsrechnung).

##### 4.4.1 VOLLKOSTENRECHNUNG

###### 4.4.1.1 GRUNDPRINZIPIEN DER KONSTRUKTION

In der nachfolgenden Tabelle ist die Umsetzung der Vollkostenrechnung diverser Universitäten einzelner Bundesländer dargestellt. Dabei wird auf Basis der vorliegenden Konzepte unterschieden, in welchem Ausprägungsstand sich die Umsetzung in dem jeweiligen Bundesland befindet.

Bundesland	Vollkostenrechnung				
	Vollkostenrechnung etabliert (ja/nein)	Stufenleiter bis auf Ebene KTR	Stufenleiter bis auf Ebene KST, dann Zuschlagssatz auf KTR	(KLR-) extern /manuell ermittelter Zuschlagssatz für KTR	besondere Verfahren (z.B. NRW-Kostenmodell, AKL, Lehrverflechtung etc.)
Baden-Württemberg	ja	x <sup>48</sup>		x	
Bayern	ja		x		
Berlin	ja		x	x	
Brandenburg	ja			x	
Bremen	ja	x		teilweise <sup>49</sup>	
Hamburg <sup>50</sup>	ja	x	x	x	
Hessen	ja	x		x	
Mecklenburg-Vorpommern <sup>51</sup>	ja	x		x	AKL, Lehrverflechtung
Niedersachsen	ja	x			Lehrverflechtung
Nordrhein-Westfalen <sup>52</sup>	ja	x	x	x	NRW-Kostenmodell
Rheinland-Pfalz	ja	x	teilweise <sup>53</sup>	teilweise <sup>48</sup>	
Saarland	ja			x	
Sachsen	ja <sup>54</sup>	X (teilweise Sammelkostenträger)	teilweise <sup>55</sup>	Zuschlagssätze aus der KLR	Lehrverflechtung
Sachsen-Anhalt	ja	x			AKL
Schleswig-Holstein	ja	x			
Thüringen	ja <sup>56</sup>	x		x	Lehrverflechtung

Tabelle 15: Stand der Umsetzung der Vollkostenrechnung nach Bundesländern

Die Vollkostenrechnung ist in allen Bundesländern, die ein Konzept bereitgestellt haben, etabliert.

Unterschiede ergeben sich in der Abdeckung der Vollkostenrechnung (hier: für die gesamte universitäre Leistungsstruktur oder nur Teile davon). **In den meisten Universitäten wird die Vollkostenrechnung nicht umfassend, sondern vordergründig mit Bezug zu den Projekten der wirtschaftlichen Tätigkeiten (z.B. Auftragsforschungsprojekte, Dienstleistungen, Weiterbildung) durchgeführt.** Andere universitäre Leistungsbereiche werden in den meisten Universitäten, die Konzepte vorgelegt haben, im Wesentlichen nur insoweit berücksichtigt, als das für das Gemeinkostenverrechnungsmodell technisch erforderlich ist.

Eine alle universitären Leistungsbereiche abdeckende Vollkostenrechnung ist in Universitäten in Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen und Sachsen umgesetzt bzw. konzeptionell angedacht.

###### 4.4.1.2 BERICHTSWESEN

Analog zu Kapitel 4.3.1.10 sind in Abbildung 7 die Berichtstypen dargestellt, die anhand der vorliegenden Informationen identifiziert werden konnten und für die Daten aus der Sekundärrechnung, und hier im Speziellen der Vollkostenrechnung, verwendet werden. **Zeilen- und Spaltensystematiken sowie Selektionslogiken für die Berichtspositionen waren auch hier kaum oder nur in Auszügen in den Konzepten vorhanden.**<sup>57</sup>

Primärrechnung	Monetär	Menge
Sekundärrechnung		
Verpflichtend	Wirtschaftsplan - Plan/Ist	
	Hochschulfinanzstatistik	
	(Teil-) Bilanz / GuV bzw. EÜR	
	Segment-GuV (EU-TR)	
	20 %-Nachweis (EU-TR)	
Optional	Zahlen/Daten/Fakten	Ressourcenausstattung
	Anlagenspiegel	Stellenplan
	Budget- / Ergebnisbericht KSt/KTr	
	Betriebsabrechnungsbogen	
	Zuschlagssatzermittlung	

Abbildung 6: Matrixdarstellung der an den Universitäten existierenden Berichtstypen (Sekundärrechnung)

48 ja überwiegend, normative Setzung der Verrechnungsgrößen auf der letzten Stufe

49 vordergründig für wirtschaftliche Tätigkeiten

50 alle Ausprägungsvarianten vorhanden

51 alle Ausprägungsvarianten vorhanden

52 alle Ausprägungsvarianten vorhanden

53 vordergründig für wirtschaftliche Tätigkeit

54 bzw. in Überarbeitung

55 nur TU Chemnitz

56 teilweise nur für den Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit

57 Das Konzept der AG HSReW der bayrischen Hochschulen hat hier bereits im Jahr 2008 strukturelle Empfehlungen zu möglichen Berichtstypen und deren Gestaltung gegeben.

#### 4.4.2 AUSWERTUNGSRECHNUNGEN AUF BASIS DER VOLLKOSTENRECHNUNG

##### 4.4.2.1 EU-TRENNUNGSRECHNUNG

###### 4.4.2.1.1 GRUNDPRINZIPIEN DER KONSTRUKTION

Die Trennungsrechnung basiert auf einer Vollkostenrechnung, die im Wertefluss eine Trennung der Kosten nach wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten fokussiert, und damit in den bekannten universitären Ausprägungen auch häufig nur Teilbereiche einer universitären Leistungsstruktur berührt. Sie basiert dennoch auf den klassischen Prinzipien der Kostenrechnung – Verursachungsgerechtigkeit, Wirtschaftlichkeit und Tragfähigkeit.

**Durch die externe regulatorische Vorgabe kann die Einführung der Trennungsrechnung als motivierendes Element der Einführung einer ganzheitlichen Vollkostenrechnung an der Universität gesehen werden, auch wenn die EU-Trennungsrechnung lediglich eine Ausprägungsvariante dieser darstellt.**<sup>58</sup>

Nachfolgend sind – differenziert nach Bundesländern – die Konstruktionsvarianten der EU-Trennungsrechnung an Universitäten dargestellt.

Bundesland	Konstruktionsvarianten der EU-Trennungsrechnung					
	ganzheitliche Stufenleiter	Zuschlags-satz für wirt. Tätigkeiten	Zuschlagssatz einheitlich/ differenziert	Zuschlags-basis (PK/GK)	Berechnungs-rhythmus	Berechnung manuell/ systemseitig
Baden-Württemberg	(x) <sup>59</sup>	x <sup>60</sup>	diff.	beide	jährlich <sup>61</sup>	teilweise
Bayern		x <sup>62</sup>	diff.	PK		
Berlin	x	x	beide	beide	jährlich	manuell
Brandenburg		x	diff.	PK	jährlich	manuell
Bremen	x		diff.	PK	jährlich	manuell
Hamburg		x	diff.	PK	jährlich	System
Hessen	x	x	diff.	PK	jährlich	System
Mecklenburg-Vorpommern	x	x	diff.	beide	jährlich	manuell
Niedersachsen	x	x	einheitl.	PK	jährlich	manuell
Nordrhein-Westfalen	x	x	beide	beide <sup>63</sup>	jährlich	manuell
Rheinland-Pfalz		x <sup>64</sup>	diff.	PK <sup>65</sup>	jährlich	manuell
Saarland		x	einheitl.	GK		manuell
Sachsen	x	x	beide	beide	jährlich	manuell <sup>66</sup>
Sachsen-Anhalt	x	x	diff.	PK	jährlich	manuell
Schleswig-Holstein	x		einheitl.	beide	jährlich	
Thüringen	x <sup>67</sup>	x <sup>68</sup>	diff.	PK	jährlich	manuell

einheitlich = ein Zuschlagssatz für die gesamte Organisation  
differenziert = unterschiedliche Zuschlagssätze für einzelne Einheiten der Organisation  
PK = Personalkosten  
GK = Gesamtkosten  
manuell = manuelle Ermittlung der Zuschlagsbeträge und Buchung des Ermittlungsergebnisses  
systemseitig = Ermittlung und Buchung der Zuschlagsbeträge mittels ERP-Funktion

Tabelle 16: Konstruktionsvarianten der EU-Trennungsrechnung<sup>1</sup>

Zur Umsetzung der Anforderungen der EU-Trennungsrechnung auf Grundlage einer Vollkostenrechnung wird überwiegend das Stufenleiterverfahren angewendet. Die Verrechnungsergebnisse werden dann häufig gleichsam verwendet, um auch den Gemeinkostenzuschlagssatz für die Projektkalkulation zu ermitteln.

In anderen Fällen erfolgt die Ermittlung eines Zuschlagssatzes außerhalb des KLR-Systems und wird zur Ermittlung der Ist-Belastung der Projekte der wirtschaftlichen Tätigkeit mit Gemeinkosten angewendet. Die ermittelten Beträge werden manuell auf die relevanten Projekte verbucht. Dies ist insofern nachvollziehbar, da in den meisten etablierten universitären KLR-Modellen vordergründig auf die Vollkosten im wirtschaftlichen Bereich abgestellt wird – also nur auf einen Ausschnitt des universitären Leistungsspektrums – was sich über ein stufenleiterbasiertes Vollkostenrechnungsmodell schwerer abbilden lässt.

###### 4.4.2.1.2 MÖGLICHES AUSSAGENSPEKTRUM IN DER PRAKTISCHEN ANWENDUNG

Zur Darstellung der auf die EU-Trennungsrechnung abstellenden Berichtswesens werden in den vorliegenden Konzepten keine eindeutigen Aussagen getroffen. Folgende Berichtstypen werden z.T. in den vorliegenden Konzepten benannt; andere ergeben sich aus den formalen Anforderungen:

- ▶ Bericht wirtschaftliches Einzelprojekt inkl. Gegenüberstellung der Vor- und Nachkalkulation in einem Bericht,
- ▶ Summenbericht aller wirtschaftlichen Einzelprojekte,
- ▶ Ermittlungsbericht Zuschlagssätze,
- ▶ Darstellung im Jahresabschluss/Anhang (Segment-GuV),
- ▶ Nachweis Einhaltung 20%-Grenze.

<sup>57</sup> Das Konzept der AG HSReW der bayrischen Hochschulen hat hier bereits im Jahr 2008 strukturelle Empfehlungen zu möglichen Berichtstypen und deren Gestaltung gegeben.

<sup>58</sup> Die meisten der vorliegenden KLR-Konzepte sind EU-trennungsrechtlich motiviert.

<sup>59</sup> siehe Tabelle 15, inkl. Fussnote 48

<sup>60</sup> Stuttgart auch für hoheitliche Projekte

<sup>61</sup> Konstanz: alle 3 Jahre, Mannheim/Tübingen: nicht jährlich

<sup>62</sup> für Lehre, Forschung und Dienstleistungen

<sup>63</sup> u.a. abhängig von Leistungseinsatz (z. B. Maschinenstunden, Personalkosten)

<sup>64</sup> nur Drittmittelprojekte

<sup>65</sup> nur Kosten des aus Landes- und Drittmitteln finanzierten wiss. Personals

<sup>66</sup> Datenbasis aus System und manuelle Aufbereitung

<sup>67</sup> zwei Verteilschritte: Schritt 1 als Gleichungsverfahren, Schritt 2 als Stufenleiter

<sup>68</sup> wird nur auf wirtschaftliche Projekte verbucht

#### 4.4.2.2 VOLLKOSTEN DER LEHRE (LEHRVERFLECHTUNG)

##### 4.4.2.2.1 GRUNDPRINZIPIEN DER KONSTRUKTION

Insoweit die Universitäten der jeweiligen Bundesländer nicht ohnehin am Ausstattungs-, Kosten- und Leistungsvergleich (AKL) der DZHW teilnehmen, wird den wenigsten KLR-Konzepten auf die Vollkostenermittlung für die „Lehre“ eingegangen bzw. eigene Ermittlungsstrukturen definiert, sowie abschließend die Frage beantwortet, ob und wie eine Trennung von „Lehre“ und „originärer Forschung“ in diesem Zusammenhang erfolgt.

Das festigt die Vermutung gemäß Tabelle 13, dass die eigene universitäre KLR im Augenblick nicht die herausragende Bedeutung zur Steuerung dieses Tätigkeitsfeldes hat. Formal getriebene und externe Nachweise und Abrechnungsanforderungen, wie z.B. die EU-Trennungsrechnung, prägen die Entwicklung einer universitären KLR wesentlich stärker.

Bundesland	Konstruktionsvarianten der EU-Trennungsrechnung			
	berücksichtigte Ebene	Sender	Senderwerte	Verrechnungsgröße
Baden-Württemberg <sup>69</sup>	Studiengang	Lehreinheit	Vollkosten	Studierende als gew.Fachfälle, CAW
Bayern <sup>70</sup>	Studiengang	Veranstaltung	Vollkosten	Teilnahmen
Berlin	über den AKL			
Brandenburg				
Bremen				
Hamburg	über den AKL <sup>71</sup>			
Hessen				
Mecklenburg-Vorpommern	über den AKL			
Niedersachsen	Studiengang	Lehreinheit <sup>72</sup>	Vollkosten	CAW
Nordrhein-Westfalen				
Rheinland-Pfalz				
Saarland				
Sachsen	Studiengang	Lehreinheit	Vollkosten <sup>73</sup>	
Sachsen-Anhalt	über den AKL			
Schleswig-Holstein	über den AKL			
Thüringen	Studiengang	Lehreinheit	Vollkosten	CAW

Tabelle 17: Konstruktionsvarianten der Vollkostenermittlung für die „Lehre“

##### 4.4.2.2.2 MÖGLICHES AUSSAGENSPEKTRUM IN DER PRAKTISCHEN ANWENDUNG

Es bleibt zu vermuten, dass die Vollkostendarstellung in der „Lehre“ in der universitätsspezifischen Betrachtung vor dem Hintergrund der Steuerung dieses Tätigkeitsfeldes nicht über eine reine Finanzierungs- und Ressourcenbedarfsperspektive hinaus geht.

**Echte Steuerungsimpulse werden sich für diesen Leistungsbereich vordergründig aus einem Vergleich zwischen Universitäten ergeben.**

Insofern ist es nachvollziehbar, das, ergänzend zur eigenen universitären Kosten- und Leistungsrechnung, ein komplettes weiteres Rechenwerk (hier: AKL), mit eigenen Prämissen und Vorgehensweisen, geführt wird, welches eben diesen Vergleich ermöglicht und die dafür erforderlichen „Spielregeln“ führt.

<sup>69</sup> Studienangebot und Studiennachfrage werden parallel gerechnet und im Rahmen des Controlling vergleichend analysiert.

<sup>70</sup> In Bayern wird das anbietende Fach als Anbieter einer konkreten Veranstaltung mit Bezug zu mehreren Studiengängen als Hilfskostenstelle verwendet. Über eine Lehrbelastungsanalyse ist eine Abschätzung des Teilnahmeumfangs der Studierenden eines Studiengangs der Veranstaltung möglich. Infolgedessen können die Veranstaltungskosten entsprechend der Inanspruchnahme durch die betroffenen Studiengänge auf diese verrechnet werden.

<sup>71</sup> ergänzende Berücksichtigung von „Lehre“ auch im KLR-Konzept „EU-Trennungsrechnung“ der TUHH

<sup>72</sup> Zusammenfassung aus Fachgebieten; die Fachgebiete enthalten die Endkostenstellen

<sup>73</sup> TUD: zukünftig ggf. bereinigt um Kostenanteile für die originäre Forschung

#### 4.4.2.3 WEITERE AUSWERTUNGSRECHNUNGEN AUF GRUNDLAGE EINER VOLLKOSTENRECHNUNG

Weitere Auswertungsrechnungen, die in den vorliegenden KLR-Konzepten in Ansätzen benannt, jedoch konzeptionell nicht ausreichend thematisiert wurden, um hieraus ggf. Better-Practice-Ansätze abzuleiten sind:

- ▶ die steuerliche Abrechnung,
- ▶ Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen,
- ▶ Preiskalkulation,
- ▶ interne Steuerung I (selbstgerechnet): für die LOM,
- ▶ interne Steuerung II (fremdgerechnet): AKL,
- ▶ spezifische Auswertungen nach Landesvorgaben.

#### 4.4.3 TEILKOSTENRECHNUNG

##### 4.4.3.1 GRUNDPRINZIPIEN DER KONSTRUKTION

Einzig im KLR-Konzept der TUHH zur Umsetzung der Anforderungen der EU-Trennungsrechnung wird auf eine Teilkostenrechnung abgestellt. Es wird ein 5-stufiges Deckungsbeitragschema über diverse Verrechnungsmethoden (z.B. direkte Leistungsverrechnung, Abrechnung von (Service-)Aufträgen und Umlagen) für alle universitären Leistungsbeiriche „befüllt“.

So stellt das Modell der TUHH eine Vollkostenrechnung dar, die gleichsam explizit in eine Schemenstruktur einer Deckungsbeitragsrechnung abrechnet und in dieser Form auswertbar ist.

Die (vermutlich im Betrieb) komplexe Struktur und Abfolge der einzelnen erforderlichen Verrechnungsmethoden reduziert pauschale Schlüsselungen (hier: Gemeinkostenumlagen) auf ein erforderliches Minimum und allokiert die Kosten maßgeblich über die direkte Leistungsverrechnung (Menge x Preis-Verrechnung) auf die Endkostenstellen (die Institute) bzw. die Kostenträger. Die Endkostenstellen werden dann über eine Kombination aus Umlagen und direkter Leistungsverrechnung auf die Kostenträger entlastet.

Dadurch ist die in der Teilkostenrechnung (Deckungsbeitragsrechnung) typische Aggregation von Kontierungselementen je Deckungsbeitragsstufe nicht erforderlich.

##### 4.4.4 AUSWERTUNGSRECHNUNGEN AUF BASIS DER TEILKOSTENRECHNUNG

„Das Konzept zur Trennungsrechnung der Technischen Universität Hamburg-Harburg ist wesentlich dadurch geprägt, Verrechnungen auf der Grundlage kausaler Zusammenhänge zu definieren und „konstruierte“ Verrechnungen zu vermeiden.“<sup>73</sup>

Dieser Ansatz verbindet damit die Informationsangebote einer Vollkostenrechnung mit denen einer Teilkostenrechnung zur Unterstützung universitärer Steuerungsentscheidungen. Spezifische Berichtstypen, welche die Nutzung dieser Auswertungsrechnung illustrieren, sind im Konzept selbst nicht definiert.

<sup>73</sup> Fachkonzept Trennungsrechnung der Technischen Universität Hamburg Harburg, 2013

#### 4.5 EIN MÖGLICHES FAZIT FÜR DIE ANFORDERUNGSFORMULIERUNG

In der Zusammenschau aller vorliegenden KLR-Konzepte, den geführten Gesprächen mit Fachexpert\*innen im Hochschulrechnungswesen und -controlling sowie den Projekterfahrungen der BDO können folgende Feststellungen getroffen und Handlungsbedarfe identifiziert werden, die bei der Entwicklung von Konstruktionsempfehlungen für eine universitären Kosten- und Leistungsrechnung von Bedeutung sein können:

- Der **Rechnungsstil** sowie das **eingesetzte ERP-System** scheinen die Konzeption universitärer Kosten- und Leistungsrechnungsmodelle nicht wirklich wesentlich zu determinieren. Jedoch scheinen der Rechnungsstil und das eingesetzte ERP-System die Umsetzung derartiger Modelle zu befördern, da bestimmte Voraussetzungen (z.B. dopplische Rechnungswesen als Input für die Primärrechnung, die funktionalen Eigenschaften des ERP-Systems) für die Umsetzung der betriebswirtschaftlichen Modelle ggf. vorteilhafter sind und eine Umsetzung einfacher gestalten.

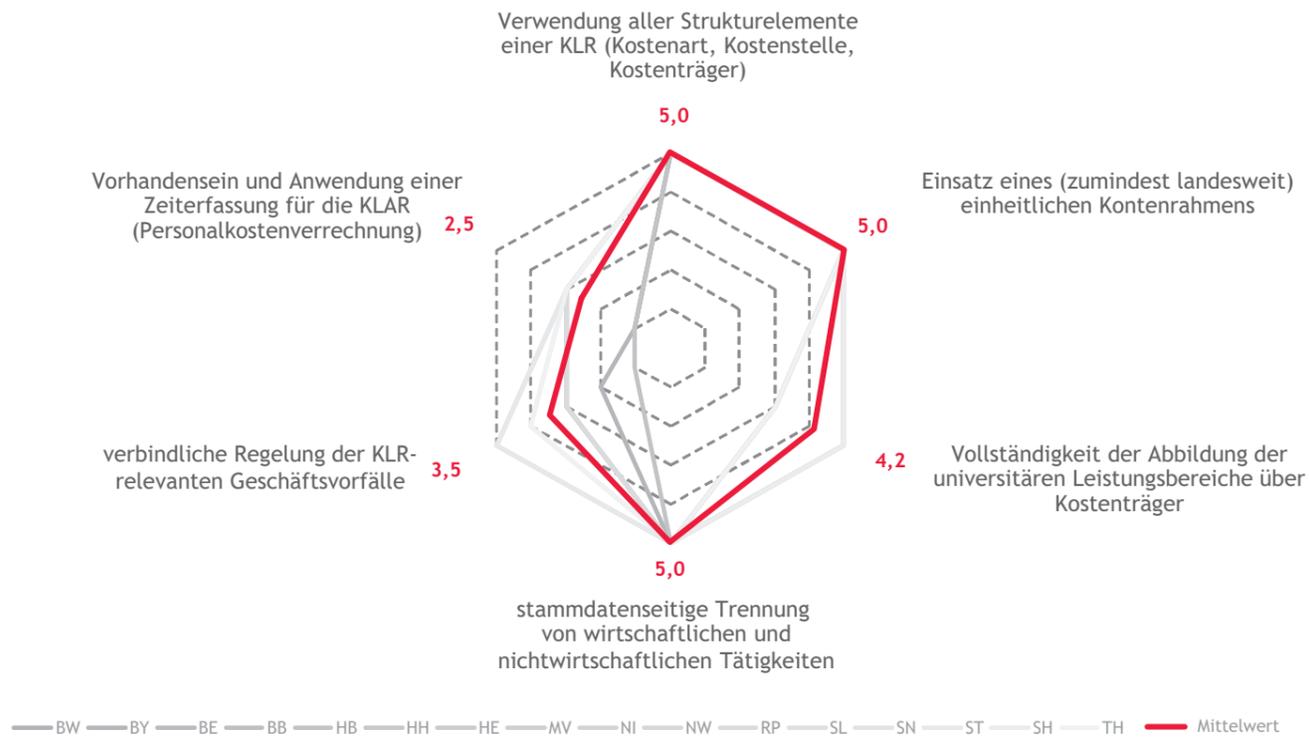


Abbildung 7: Versuch einer übergreifenden Visualisierung des Ausprägungsstandes der KLR an deutschen Universitäten

- Die in den Universitäten etablierten Konzepte zur Kosten- und Leistungsrechnung umfassen im Wesentlichen alle drei **Strukturelemente einer KLR** (Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung). Dabei unterscheiden sich die Modelle in der Ausprägungsvollständigkeit und in der Nutzung für die Sekundärrechnungen.

- **Übergreifend:** Die bestehenden Modelle zur Umsetzung einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung sind vordergründig regulatorisch motiviert entwickelt worden. Maßgeblicher Impulsgeber für die Fortschreibung der bestehenden KLR-Konzepte war u.a. die Einführung der EU-Trennungsrechnung. Durch den im Wesentlichen regulatorisch getriebenen Entwicklungs- und Fortschreibungsansatz beziehen sich viele universitäre Kosten- und Leistungsrechnungsmodelle nur auf Ausschnitte der universitären Leistungsstruktur, dieses dann im Allgemeinen in sehr guten Ausprägungen; andere Leistungsbereich (z.B. „Lehre/Forschung“) werden nur in aggregierter Form oder gar nicht berücksichtigt.

- **zur Kostenartenrechnung:** Die verwendeten länderspezifischen Erlös- und Kostenartenpläne richten sich überwiegend an einem jeweils landesspezifisch vorhandenem **Hochschulkontenrahmen** aus. Auf dieser Grundlage und in Anlehnung an den bundeseinheitlichem Verwaltungskontenrahmen könnte auch eine länderübergreifende Harmonisierung ermöglicht werden.
- Insofern es gelingt, mit der Vereinheitlichung der Konten- und damit der Erlös- und Kostenartenpläne auch **verbindliche Regelungen zu den kostenrechnungsrelevanten Geschäftsvorfällen** zu erarbeiten, könnten die aktuell ausschließlich aus den Unterschieden im Buchungsgebahren resultierenden und z.T. wesentlichen Bewertungsunterschiede im Ressourcenverbrauch beseitigt werden.
- Gleiches gilt für die Harmonisierung der Systematik und Nomenklatur für universitäre Kostenträger. Während strukturell weitestgehend **alle Leistungsbereiche über Kostenträgerstammdaten** abgebildet werden, bestehen große Unterschiede in der Nomenklatur. In diesem Zusammenhang könnten auch leistungsstrukturelle Grundsatfragen, wie z.B. die Trennung von „Lehre“ und „originärer Forschung“ in der KLR, beantwortet sowie Modellvorschläge für deren abrechnungstechnische Handhabung entworfen und kommuniziert werden. Im Rahmen der Einführung der EU-Trennungsrechnung wurde das bereits einmal vor dem Hintergrund der **Trennung von wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten** erfolgreich durchgeführt.<sup>75</sup>

Aus diesen Ansätzen könnten sich bereits auf Ebene der Primärrechnung große Möglichkeiten zur (länderübergreifenden) Harmonisierung der universitären Kostenrechnungsmodelle ergeben, die einer universitätsspezifischen Individualisierung auf Ebene der Sekundärrechnungen nicht entgegenstehen.

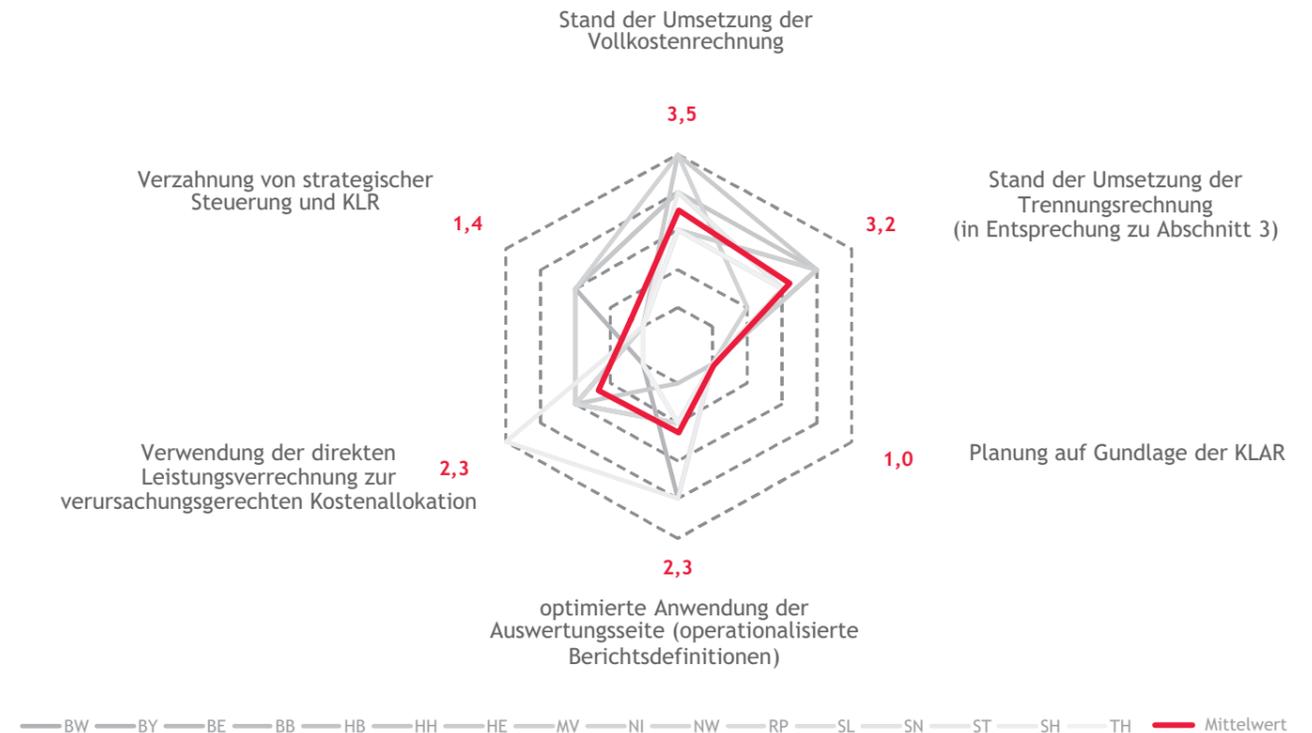


Abbildung 7: Versuch einer übergreifenden Visualisierung der Nutzungsgrades der KLR an deutschen Universitäten

<sup>75</sup> In vielen der vorgelegten KLR-Konzepte wird auf das Analyseraster der ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder zur Unterscheidung von wirtschaftlichen und nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten verwiesen.

- ▶ Die **Vollkostenrechnung** ist die zentrale Sekundärrechnung in den universitären KLR-Modellen. Die Ausprägungen unterscheiden sich, wobei das Stufenleiterverfahren das etablierteste Verfahren zu sein scheint. Ergänzend bleibt festzuhalten, dass die meisten etablierten Modelle zur Vollkostenrechnung trennungsrechtlich motiviert sind, dadurch nur auf bestimmte Leistungsbereiche fokussieren bzw. gewisse Optimierungen in der Gemeinkostenallokation aufweisen. Eine multifunktionale, rein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (z.B. Verursachungsgerechtigkeit) gestaltete Vollkostenrechnung ist eher nicht etabliert.
- ▶ Das sich in den vorgelegten KLR-Konzepten kaum präzise Ausführungen über die KLR-spezifischen **Berichtstypen** finden ließen, war eher unerwartet. So waren in vielen Konzepten Ausführungen über die Bedeutung der KLR für die Steuerung der Universität und die ggf. abweichenden Prämissen gegenüber einer allgemein üblichen, betrieblichen Steuerung erläutert. Wie jedoch die aus der jeweiligen in der Universität umgesetzten Kosten- und Leistungsrechnung generierbaren **Berichtsformate** aussehen und wie diese operativ in der Hochschulsteuerung eingesetzt werden sollen, wurde in den wenigsten Konzepten und kaum operationalisiert dargestellt. Das ist zumindest in der Hinsicht ein möglicher Ansatz für die Weiterentwicklung universitärer KLR-Modelle, da über diese Darstellungen die zum Teil komplexen, strukturellen und methodischen Festlegungen für die universitäre KLR nachvollziehbarer und damit entscheidbarer werden. Dabei sollte die Ableitung der Berichtsdefinitionen „wohl dosiert“ aus einer übertheorisierten Betrachtung der Anforderungen an eine Hochschulsteuerung erfolgen.<sup>76</sup>
- ▶ In Bezug auf die **Verzahnung von strategischer Hochschulsteuerung und Kosten- und Leistungsrechnung** bleibt festzustellen, dass diese in den bisher etablierten universitären Kosten- und Leistungsrechnungsmodellen kein gestaltungsbestimmendes Element darstellte. Dies ist kein neuer Fakt, sondern wurde auch in diversen Umfragen, welche die Universitäten und Hochschulen regelmäßig untereinander durchführen, herausgearbeitet. Die Ursachen und Hintergründe hierfür sind bekannt. Die Suche nach entsprechenden sinnvollen und kurzfristig umsetzbaren Verzahnungsmöglichkeiten könnte sich auch positiv auf die Verwertung von kostenrechnungsrelevanten Informationen in Berichten auswirken.

<sup>76</sup> Folgende Berichtstypen wurden im Rahmen diverser Gespräche immer wieder aufgezählt: Bilanz und GuV, weitere monatliche/jährliche Statistiken (z.B. Drittmittelstatistik), Budgetübersichten, Budget-/Mittelverwendungsstands-/Kassenstandsberichte, Berichte an Fachbereiche/Fakultäten (ggf. in Form von dezentralen Zugriffen)

## 5 ANFORDERUNGEN AN DIE PRIMÄRRECHNUNG EINER UNIVERSITÄREN KLR

Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf der vergleichenden Sichtung der vorgelegten universitären KLR-Konzepte, Gespräche mit Fachexpert\*innen aus den Rechnungswesen-/Controllingbereichen von Hochschulen und Projekterfahrungen der BDO.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit des Austausches bei<sup>77</sup>:

- ▶ Herrn Albert Asal, HAW Hamburg
- ▶ Herrn Christian Brosi und Team, Universität Stuttgart
- ▶ Frau Dr. Jander, Frau Lubinski, Universität Rostock
- ▶ Herrn Dr. André Köhler, Universität Marburg
- ▶ Frau Ruby Leuschke, TU Dresden
- ▶ Herrn Oliver Nordbruch, HfMT Köln
- ▶ Herrn Klaus-Peter Rieger, Universität Tübingen
- ▶ Herrn Christian Rutz und Team, FU Berlin
- ▶ Frau Ute Schmeer, Hochschule Merseburg

### 5.1 ALLGEMEINE ANFORDERUNGEN AN DIE PRIMÄRRECHNUNG

Auf Grund der heterogenen Anforderungen an eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung sowie deren steten Wandel im Zeitablauf empfiehlt sich eine Grundstruktur für die Primärrechnung zu wählen, die für sich genommen sehr flexibel und vor allem fortschreibungsfähig ist.

Gestaltungselemente für diese Flexibilität sind:

- ▶ die Strukturelemente der KLR (Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung),
- ▶ die Ausgestaltung der in diesen Strukturelementen enthaltenen Stammdaten (Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger),
- ▶ deren Integration zueinander sowie deren Verwendung/Anbindung im externen Rechnungswesen (z.B. in Bezug auf die Kostenarten das „Einkreisssystem“),
- ▶ die Harmonisierung der Kontierungsebenen der KLR mit den Kontierungsebenen der kennzahlenliefernden Vorkontrollsysteme,
- ▶ die Versionierungsmöglichkeiten von Abrechnungsszenarien.

Aus den Erkenntnissen der vergleichenden Auswertung der vorliegenden, universitären KLR-Konzepte sowie den benannten Anforderungen an eine flexible Struktur der Primärrechnung lassen sich folgende Grundprinzipien zur Ausgestaltung dieser Primärrechnung ableiten.

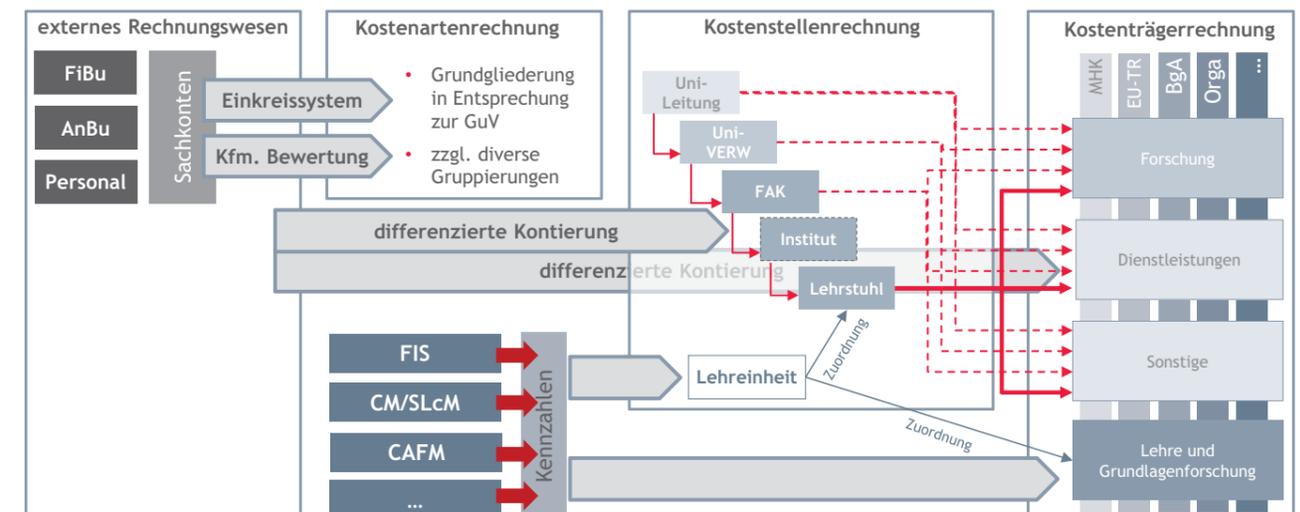


Abbildung 8: Darstellung der Struktur einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung

<sup>77</sup> in alphabetischer Reihenfolge

- ▶ Eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung sollte über **alle** Strukturelemente eines klassischen betrieblichen internen Rechnungswesens, bestehend aus Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung, verfügen, um **alle** steuerungsrelevanten Aspekte eines Hochschulressourcenmanagements zumindest abzubilden.
  - Den Kostenarten kommt die Darstellung zu, welche Kosten entstanden sind.
  - Die Kostenstellen bilden den Ort der Kostenentstehung ab.
  - Die Kostenträger zeigen an, wofür die Kosten entstanden sind (Leistungsperspektive).
- ▶ Sämtliche Kontierungselemente (hier: Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger) einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung sollten universitätsweit **einheitlich und streng in Entsprechung ihrer originären betriebswirtschaftlichen Definition** verwendet werden (vgl. hierzu auch Abschnitt 5.2 ff).
- ▶ Sollten abweichend zu diesen Kontierungselementen abweichende Einheiten, z.B. zum Zwecke der Budgetsteuerung, zu bilden sein, sollten sich diese „Budgeteinheiten“ als Parallelstruktur abbilden und sich aus den ursprünglichen Kontierungselementen „zusammenstellen“ lassen.
- ▶ Insofern sich die Kontierungselemente in grundsätzlichen, für die Abrechnung relevanten Merkmalen unterscheiden (z.B. SyF-Codes, Finanzierungsquelle Bund SIS, Zuordnung zu Lehr- und Forschungsbereich, Mittelart), sind diese Merkmale und Zuordnungen im Stammsatz des Kontierungselementes selbst zu führen.
- ▶ Die Anbindung der universitären Kosten- und Leistungsrechnung an das externe Rechnungswesen sollte explizit als Einkreissystem oder durch eine standardisierte Überleitung (z.B. Zuordnung kameraler Kontierungen zu Kosten- und Erlösarten) erfolgen. Die Erfassung von Geschäftsvorfällen sollte nach Möglichkeit stets (zur Vermeidung von unnötigen Aufteilungs- und Verrechnungserfordernissen) direkt und auf der untersten möglichen Kontierungsebene erfolgen.
- ▶ Insofern in der Primärrechnung Kennzahlen (z.B. qualitative Kennzahlen zu Auswertungszwecken oder Verrechnungsschlüssel) geführt werden und diese aus Vorkontierungssystemen übernommen werden sollen, sollten die Kontierungsebenen, zu denen diese Kennzahlen zu übernehmen sind, zu diesen Informationssystemen harmonisiert werden.
- ▶ Zur Umsetzung der unterschiedlichen Abrechnungszwecke (Sekundärrechnungen), die sich stets auf die Primärrechnung zurückführen lassen, sollte die universitäre Kosten- und Leistungsrechnung mit einer Versionierung ausgestattet werden. Hierdurch ist es möglich eine zentrale Primärrechnung zweckkonform zu variieren und zu modifizieren und die Abstimmbarkeit mit der Primärrechnung jederzeit aufrecht zu erhalten. **Die Primärrechnung ist dann die Ebene der Standardisierung und die Sekundärrechnung die Ebene der Individualisierung der universitären Kosten- und Leistungsrechnung.**

## 5.2 ANFORDERUNGEN AN DIE STRUKTURELEMENTE EINER PRIMÄRRECHNUNG

### 5.2.1 KOSTENARTENRECHNUNG

Für die Strukturierung der Kostenarten empfiehlt sich ein (ggf. länderübergreifend) einheitliches Gliederungsschema, welches ein Kontenrahmen liefern kann, und dies unabhängig vom Buchungsstil im externen Rechnungswesen. Es empfiehlt sich eine Orientierung am bundeseinheitlichen Verwaltungskontenrahmen in einer hochschulspezifischen Anpassung (z.B. Hochschulkontenrahmen NRW oder NS).

Insofern die Universität über ein doppisches Rechnungswesen verfügt, bietet sich die technische Verzahnung der Kostenarten mit den Sachkontenstrukturen des externen Rechnungswesens, im Sinne eines Einkreissystems, an.

Die Kostenartenrechnung stellt dar, welche Kosten angefallen sind. In dieser betriebswirtschaftlichen Definition sollten die Kostenarten auch Anwendung in der KLR finden. Demnach sollte die Kostenartenrechnung nicht dazu verwendet werden, ergänzende Aspekte, z.B. die Differenzierung der Finanzierung (Drittmittel/Haushalt) abzubilden. Diese ergänzenden Differenzierungseigenschaften kommen gemäß Abbildung 8 der Kostenstellen- und/oder der Kostenträgerrechnung zu.

Auf Ebene der in der Kostenartenrechnung geführten Kostenarten erfolgt, soweit möglich, die Zuordnung der SyF-Codes (Systematisierung der Finanzarten), um die Abbildung der Anforderungen der Hochschulfinanzstatistik zu ermöglichen. Sollte eine Finanzart nicht explizit und direkt durch eine Kostenart abgebildet werden können, wäre auch hier auf eine tiefergehende Differenzierung der Kostenarten zu verzichten, sondern ist diese Zuordnung durch ergänzende Differenzierungsobjekte (z.B. zusätzlich durch den Kostenträger, oder eine weiteres, explizit zu kontierenden Objekt) zu erzeugen.

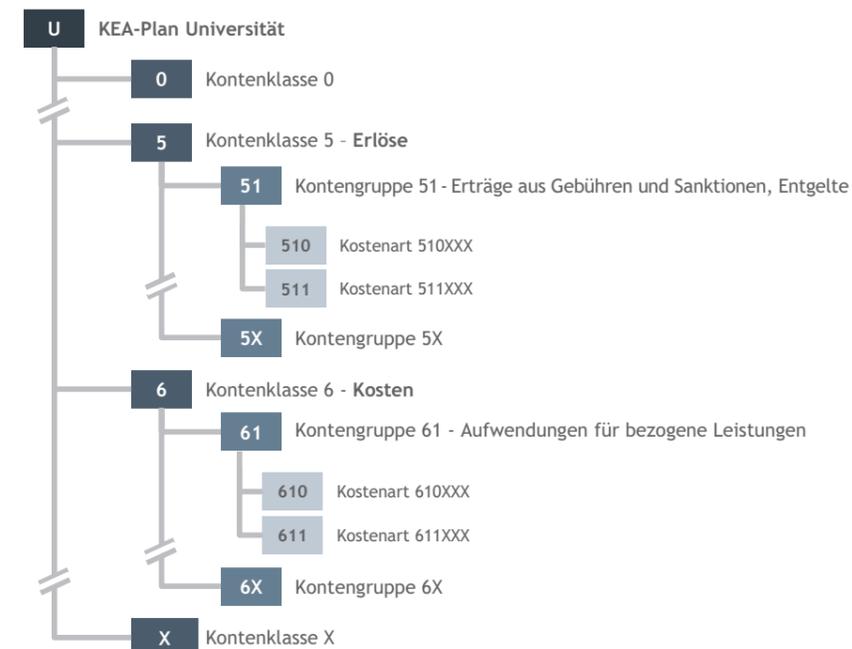


Abbildung 9: Grundgliederung der Erlös- und Kostenarten in Anlehnung an einen Kontenplan

Zur Vorbereitung von Auswertungen empfiehlt sich eine Grundgliederung der Kostenarten in Kostenartengruppen, die der Systematik der Kontengruppen des Kontenplans angeglichen ist.

Darüber hinaus können folgende weitere Gliederungsprinzipien empfehlenswert sein:

- ▶ Kosten- und Erlösartengruppierung nach GuV.
- ▶ universelle und spezifische Kosten- und Erlösartengruppen für Verrechnungs- und Berichtszwecke.

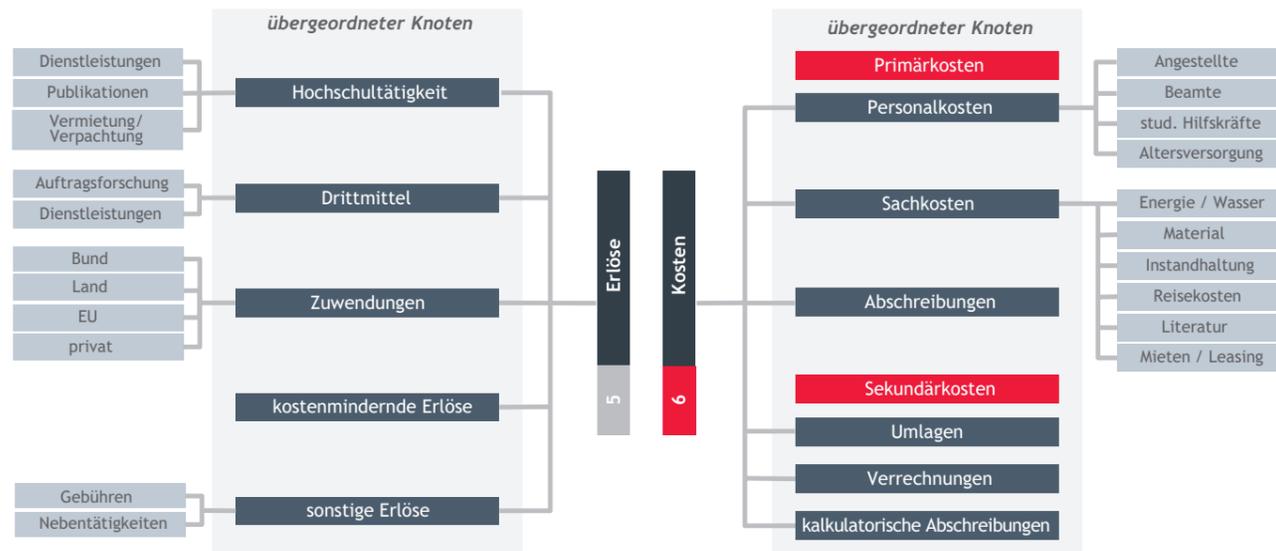


Abbildung 10: Beispiel für eine berichts- und auswertungsorientierte Gliederungsstruktur der Erlös- und Kostenarten

5.2.2 KOSTENSTELLENRECHNUNG

Zentrales Gestaltungselement der Kostenstellenrechnung sind die Kostenstellen. Die Kostenstellen sollten sich eng an der Organisation der Universitäten ausrichten, hierarchisch gegliedert sein und bis auf die jeweils unterste Bewirtschaftungsebene (z.B. das Team/Sachgebiet oder die Professur) reichen.

Auch in Bezug auf den Aufbau der Kostenstellenhierarchie sollte das Stammdatenelement „Kostenstelle“ in der engen betriebswirtschaftlichen Auslegung Anwendung finden. Eine Vermischung von Kostenstellen und Kostenträgern (z.B. sogenannte Projektkostenstellen) sollte vermieden werden.

In der Kostenstellenstruktur sollten sich alle organisatorischen Bereiche der internen und externen Leistungserbringung wiederfinden. Hieraus lässt sich die folgende grundsätzliche Gliederungsstruktur ableiten

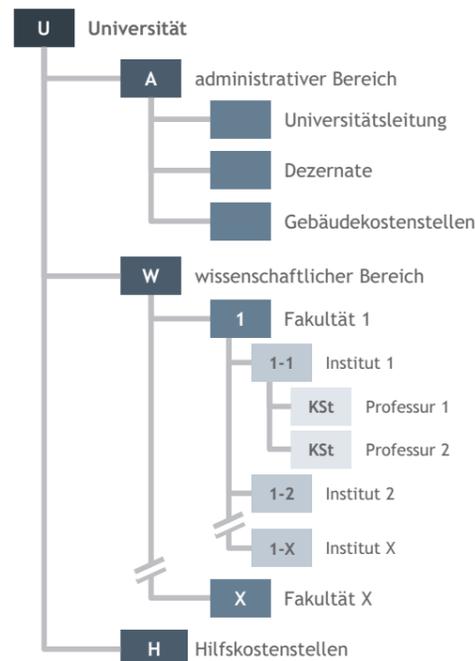


Abbildung 11: Standardgliederung der Universitätskostenstellen

Für besondere Organisationsformen, z.B. Integrative Forschungsinstitute, Cluster, Interdisziplinäre Zentren und Interdisziplinäre Einrichtungen o.ä., ist explizit festzulegen, ob diese überhaupt als Kostenstelle abzubilden sind. Im Zweifelsfall wäre die Abbildung als Kostenträger vorzuziehen, da diese besonderen Organisationsformen im Allgemeinen temporären Charakter haben und spezifische Finanzierungsformen aufweisen. Dem entgegen hat die Kostenstelle i.d.R. dauerhaften Bestand und verbraucht ausschließlich grundfinanzierte Ressourcen. Auch An-Institute wären eher als Kostenträger (hier: Dienstleistungen) abzubilden, denn als Kostenstelle.

Folgende Merkmale sollten nach Möglichkeit in den Kostenstellenstammsätzen hinterlegt werden, um die erforderlichen formalen Auswertungsrechnungen im Primärrechnungsbereich adäquat zu unterstützen:

- ▶ Finanzierungsquelle Bund SIS,
- ▶ Lehr- und Forschungsbereich,
- ▶ Fachgebiet Bund,
- ▶ Lehreinheit SIS,
- ▶ Organisationseinheit Bund,
- ▶ Lehreinheit.

5.2.3 KOSTENTRÄGERRECHNUNG

Die Kostenträger sind derart strukturiert, dass das universitäre Leistungsspektrum darin **vollständig** abgebildet werden kann. Die Vollständigkeit wird dabei durch die mit der Sekundärrechnung verfolgten Zwecke determiniert (z.B. Ebene der Differenzierung der Lehre (z.B. Studiengang, Abschlussart)). **Dabei gilt das Grundprinzip: Je differenzierter je besser!**<sup>78</sup>

Ein universitäres Leistungsspektrum gliedert sich mindestens in die drei Säulen „Lehre und originäre Forschung“, „Forschung“ und „Dienstleistungen“. Tiefergehende Gliederungen sind erforderlich, um die Sekundärrechnung angemessen vorzubereiten. Folgende tiefergehenden Gliederungen innerhalb dieser drei Säulen (Mindestgliederung) sind möglich, z.B.:

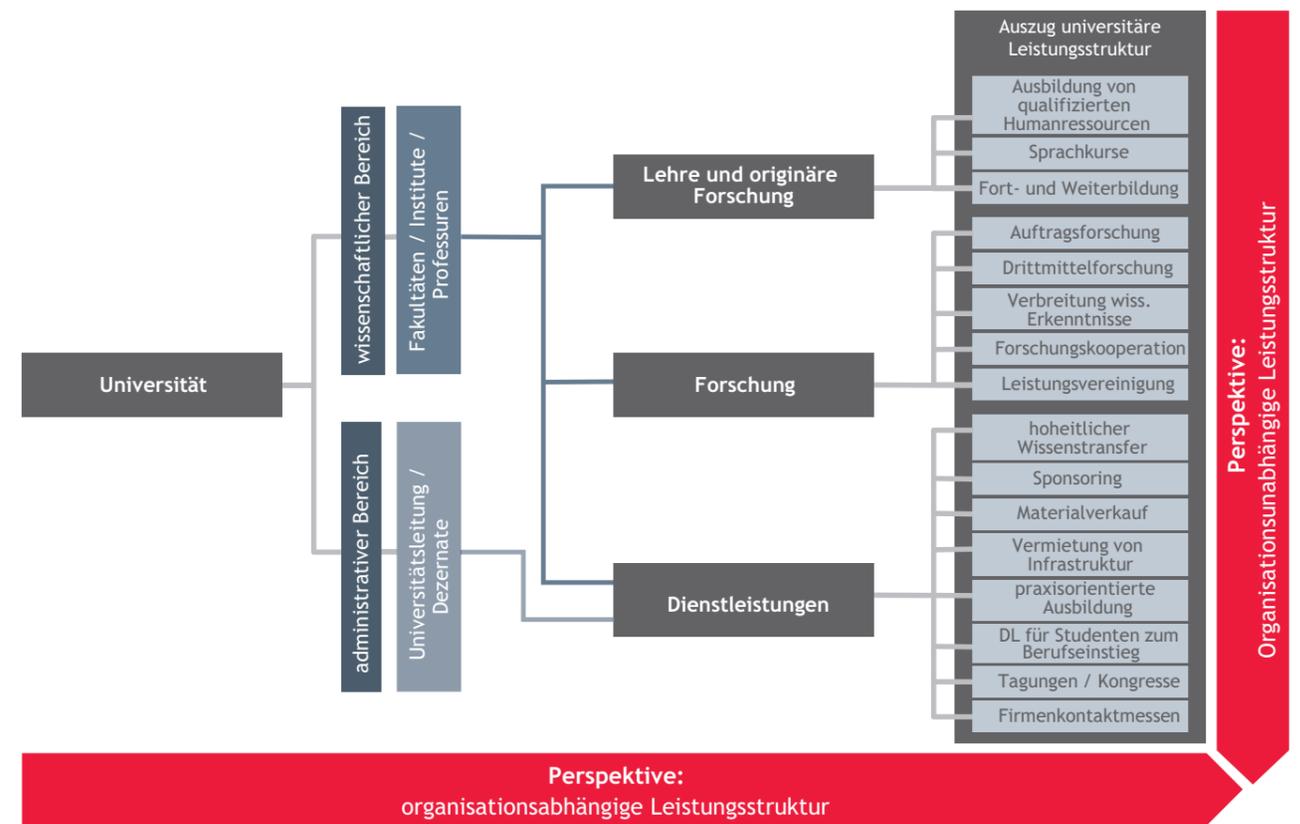


Abbildung 12: Gliederungsprinzip universitärer Kostenträger<sup>79</sup>

Hier sind entsprechende kostenträgerbezogene Sonderfälle, z.B. Kostenträger für Projektpauschalen, gemeinsame Berufungen oder Fremdnutzungen aller Art, sowie kostenstellenähnliche Sachverhalte, wie z.B. besondere Organisationsformen (vgl. Abschnitt 5.2.2) zu berücksichtigen.

Dabei können die in den Universitäten bereits vielfach vorhandenen Prüfschemen für die EU-Trennungsrechnung einen guten Orientierungsrahmen geben, da diese einmal das komplette universitäre Leistungsspektrum aus der

78 Moderne ERP-Systeme können verdichten.

79 Leistungsvereinigung: Unter der Maßgabe des Beihilferechts ist unter „Leistungsvereinigung“ eine Form der gleichberechtigten Kooperation (zwei oder mehr Partner bringen Leistungen zur Erfüllung eines gemeinsamen Zwecks; Zusammenschluss zur gemeinsamen Erledigung des Auftrags eines Dritten („Dreiecksverhältnis“)) zu verstehen. Diese umfasst den Austausch von Wissen und/oder Sach-/Personalressourcen. In der Leistungsvereinigung stehen die Ergebnisse den Partnern für die Dauer des Projektes gleichberechtigt zur Verfügung (die wirtschaftliche Verwertung der Ergebnisse bedarf einer gesonderten Vereinbarung). Wichtig dabei ist, dass der Austausch von Leistung und Gegenleistung steht nicht im Vordergrund steht.

Tätigkeitsperspektive bewerten. Aktualisiert wird dieses Leistungsspektrum durch die aktuell erforderliche Überprüfung des universitären Leitungsspektrums gemäß der Änderung des §2b UStG.

Ergänzend sollte das so strukturierte Leistungsspektrum um das weitere, strukturgebende Kriterium der Mittelherkunft/Mittelart ergänzt werden, da eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung, wie eingangs erwähnt, auch die zentrale Aufgabe der Mittelsteuerung zukommt.

Dieses und andere Merkmale wären den Kostenträgern auf Ebene der einzelnen Stammdatensätze zuzuordnen, wie z.B.:

- ▶ die Zuordnung zum Betrieb gewerblicher Art (wenn nicht über alternative Kontierungen gelöst),
- ▶ die Zuordnung des LuF Codes,
- ▶ die Fachgebietszuordnung,
- ▶ die Zuordnung zur Lehr- und Forschungseinheit,
- ▶ die Zuordnung der Finanzierungsquelle Bund SIS,
- ▶ die Zuordnung der Kostenstellen.

Ergänzt werden diese Merkmale i.d.R. in den universitätsspezifischen ERP-Implementierungen durch die Merkmale, die für das Projekt- und Vertragsmanagement im Drittmittelbereich erforderlich sind, wie z.B.:

- ▶ Projektbeginn und -ende,<sup>80</sup>
- ▶ Datum erste Bewilligung,
- ▶ Projektleiter,
- ▶ Subauftragnehmer,
- ▶ Vertragsnummer,
- ▶ Kennzeichen Mehrwertsteuer-/Körperschaftsteuerpflicht,
- ▶ Bewilligungs- bzw. Vertragssumme des Projektes,
- ▶ Projektaktenreferenz,
- ▶ u.ä..

Durch die zwingende Zuordnung der Kostenträger zu einer organisatorischen Einheit der Universität werden sämtliche Merkmale auf jeder Ebene der universitären Organisation recherchierbar, d.h. das universitäre Leistungsspektrum ist allein auf Grundlage der organisatorischen Zuordnung des Kostenträgers, beispielsweise auch auf Ebene der Professur, nach diesen Merkmalen auswertbar, wie auch auf Ebene der gesamten Universität.

Insofern bestimmte Leistungsbereiche sich in der jeweiligen universitären Kosten- und Leistungsrechnung noch nicht umfassend abbilden sollen, sollte zumindest ein, ggf. aggregierter „Platzhalter“ oder „Repräsentant“ stammdatenseitig vorgesehen werden.

#### Sonderthema: BgA-Bildung

Ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) ergibt aus der Zusammenfassung von Kontierungselementen der Kosten- und Leistungsrechnung, vorrangig einzelner Kostenträger (auf der untersten Bewirtschaftungsebene). Diese Zusammenfassung kann berichtsseitig erfolgen (z.B. durch Gruppierungsmerkmale) oder durch Zuordnung der betreffenden Kostenträger zu einer automatisiert mitkontierbaren Kontierung (z.B. in SAP dem ProfitCenter).

Eine explizite Kontierung eines BgA sollte vermieden werden, um z.B. gegenüber einer ggf. möglichen Variation der BgA-Aufgriffsgrenze durch die Finanzverwaltung flexibel zu sein und Belegumkontierungen im größeren Umfang zu vermeiden.

<sup>73</sup> Hier sei der Hinweis gegeben, dass wenn die Steuerung von Projektbeginn und -ende über die Gültigkeitsdaten des Kostenträgerstammsatzes erfolgt, häufig auch die Bebuchbarkeit dieser Kontierung gesteuert wird. Aufgrund des Auseinanderfallens von Projektlaufzeit und Projektabschluss sollten dieses Merkmal nicht über die Gültigkeit abgebildet werden.

#### 5.2.4 LEISTUNGSARTEN

Von Bedeutung für die Universitäts-KLR sind Leistungsarten vor allem im Hinblick auf direkte Leistungsverrechnungen, wie beispielsweise der Buchung von Projektstunden für einen Mitarbeiter einer bestimmten Besoldungsgruppe oder der Anzahl der Maschinenstunden, die ein Forschungsgrößgerät in einem Projekt im Einsatz war.

Die direkte Leistungsverrechnung bzw. die Verwendung von Leistungsarten setzt eine gewisse Regelmäßigkeit in der Zeit-Mengen-Erfassung sowie ein geordnetes Verfahren zur Tarif-/Preisermittlung für die Leistungseinheit voraus. Dies sind allgemeine Durchführungshürden, so dass die direkte Leistungsverrechnung eine kaum praktische Etablierung im universitären Umfeld aufweist. Dennoch entfaltet sie viele Vorteile im Vergleich zu einer Gemeinkostenallokation über Verrechnungsgrößen.

#### 5.2.5 KENNZAHLEN

Kennzahlen werden in einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung vordergründig als Verrechnungsgröße für Gemeinkosten verwendet.

Ihnen kommt auch die Funktion der Darstellung des qualitativen Äquivalent (Leistungsdaten) zum gemessenen monetären Ressourcenverbrauch zu. In diesem Falle ermöglichen Kennzahlen eine Gegenüberstellung von Leistungen und Kosten.

Unabhängig von der kulturellen Akzeptanz in der Universität für diese Controllingperspektive sollte eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung zumindest über die Möglichkeit zur Erfassung von Kennzahlen verfügen. Mit dieser Grundanforderung kann das Set der vorhandenen Kennzahlen den jeweiligen universitätsspezifischen Anforderungen bedarfsorientiert fortgeschrieben werden.

Generell empfiehlt es sich aus der Perspektive der in der Praxis am häufigsten etablierten Sekundärrechnungen folgendes Set an Kennzahlen in die universitäre KLR zu implementieren:

- ▶ Gebäudenutzfläche (NGF, gNGF),
- ▶ Anzahl Studierende,
- ▶ Anzahl wissenschaftliche Mitarbeiter (VZÄ),
- ▶ Anzahl nicht-wissenschaftliche Mitarbeiter (VZÄ),
- ▶ Anzahl Mitarbeiter (VZÄ),
- ▶ Anzahl Professor\*innen (VZÄ).

Als Minimalausstattung einer universitären KLR mit qualitativen Kennzahlen empfiehlt sich vor dem Hintergrund der Auswertungsrechnung auf Grundlage der Primärrechnung ein Kennzahlenset vorzuhalten, welches insbesondere ausstattungsbezogene oder leistungsbezogene Aspekte umfasst:

- ▶ ausstattungsbezogene Kennzahlen,
  - Personal und/oder Stellen,
  - Räume und/oder Flächen,
  - ...
- ▶ leistungsbezogene Kennzahlen
  - Anzahl Studierende (Anteile (z.B. ausländische Studierende)),
  - Anzahl Absolventen (ggf. nach Abschlussart),
  - Anzahl Publikationen/Vorträge/Seminare,
  - Anzahl (betreute) Promotionen,
  - ...

Im Bereich der „Lehre“ empfiehlt sich ggf. eine Orientierung am Kennzahlenset des AKL.<sup>81</sup>

<sup>81</sup> Auszug [https://www.dzhw.eu/forschung/projekt?pr\\_id=388](https://www.dzhw.eu/forschung/projekt?pr_id=388): „Mit dem Ausstattungs-, Kosten- und Leistungsvergleich (AKL) legt das DZHW seit 1998 regelmäßig hochschul- und länderübergreifend vergleichbare Kennzahlen auf Fächerebene vor.“

...

Der AKL bietet insbesondere Aussagen über Kosten und Leistungen der unterschiedlichen Abschlusstypen (Bachelor, Master, traditionelle Abschlüsse) und berücksichtigt die zunehmende Differenzierung der Hochschulen im gestuften Studiensystem.“

### 5.3 BEWEGUNGSDATEN/GESCHÄFTSVORFÄLLE IN DER PRIMÄRRECHNUNG

#### 5.3.1 BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE ASPEKTE DER GESTALTUNG VON PRIMÄRBUCHUNGEN

Die Primärrechnung wird im Wesentlichen, und mit Ausnahme der Kennzahlenerfassung, über das jeweilige „externe“ Rechnungswesen (doppisch oder kameral) mit Buchungssstoff befüllt. Je nach Ausgangssituation für das externe Rechnungswesen (kameral oder doppisch) sind diverse Rahmenbedingungen zu beachten, wie die kostenrechnungsrelevanten Informationen aus dem „externen“ Rechnungswesen in die Kostenrechnung übernommen werden.

Hier sind neben reinen Ausweisfragen (z.B. in Bezug auf die Kontierung von Personalkosten (insbesondere für haushaltsfinanziertes Personal), oder die Behandlung kostenmindernder Erlöse) insbesondere auch Fragestellungen in Bezug auf die Anpassungs- bzw. Ergänzung der Primärrechnung zu lösen, wie z.B. Fragen der Periodenabgrenzung, der Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle (z.B. AfA, Zuführung/Auflösung Rückstellung) oder die Behandlung sonstiger Hinzurechnungen bzw. Eliminierungen. Die Ergänzung kalkulatorischer Kostengrößen (vgl. Abschnitt 6.1.2) werden im „Sprech“ dieses Empfehlungspapiers nicht zur Primärrechnung gezählt.

Der Geschäftsvorfallsperspektive kommt bei der Konzeption einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung in mehrfacher Hinsicht eine große Bedeutung zu.

Sie schafft die Grundlage für die Akzeptanz der Ergebnisse der Kosten- und Leistungsrechnung durch die einzelnen Stakeholder einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung. Denn nur wenn jederzeit klar ist, wie sich die Kosten- und Erlösdarstellung in der vorliegenden KLR ergibt und wie diese zu interpretieren ist, wird den sich daraus ergebenden Zahlen, Daten und Fakten und den hieraus abgeleiteten Entscheidungen auch gefolgt werden.

Ebenso bedeutsam ist, dass bei entsprechenden Anpassungsbedarfen in der Kosten- und Leistungsrechnung auch die sich hieraus ergebenden Anpassungserfordernisse im externen Rechnungswesen (z.B. in Bezug auf die anzuwendende Buchungs- und Kontierungslogik) identifiziert und umgesetzt werden können.

Die Geschäftsvorfallsperspektive der Primärrechnung umfasst die folgenden Geschäftsvorfallskategorien:

- ▶ **Geschäftsvorfälle des Einkaufs** (Grundprozess „purchase to pay“): Geschäftsvorfälle zur Auslösung, Abrechnung sowie Zahlung von Beschaffungsvorgängen (auch in grundsätzlicher Hinsicht, wie z.B. Mietgeschäfte, die u.U. nicht über einen „klassischen“ Einkauf erfolgen) auch mit den besonderen Regelungsbedarfen u.a. hinsichtlich mischfinanzierter Beschaffungsvorgänge, der kostenrechnerisch korrekten Behandlung von Umsatzsteuer, der Beschaffungsnebenkosten, bedarfsgebündelte(r) Beschaffung/Einkauf, z.B. des Rechenzentrums, der Bestandsführung (einschl. Sonderformen, z.B. Merchandising-Shops).
- ▶ **Geschäftsvorfälle des Verkaufs** (Grundprozess „order to cash“): Geschäftsvorfälle der Leistungserbringung, Abrechnung und Zahlungseingangsbearbeitung auch mit den besonderen Regelungsbedarfen hinsichtlich Erlöskontierung ausschließlich auf Kostenträger, mischfinanzierter Projekte, der Kostenzuordnung zu Erlösen (z.B. bei Vermietungsgeschäften), der umsatzsteuerlichen Behandlung.
- ▶ **Geschäftsvorfälle zur Behandlung von Einnahmen:** buchungstechnische Behandlung von Einnahmen, die nicht über den Grundprozess „order to cash“ erfolgen und eine spezielle kostenrechnerische Behandlung bedürfen, wie z.B. Spenden, kostenmindernde Erlöse.
- ▶ **Geschäftsvorfälle der Anlagenbuchhaltung:** Geschäftsvorfälle, die das immaterielle und materielle Anlagevermögen betreffen und kostenrechnungsrelevant sind, u.a. auch Regelung spezifischer Anlagenbewegungen und der Behandlung von AfA sowie Sonderthemen wie die „Mischnutzung von Anlagevermögen“ oder der aktivischen bzw. passivischen Absetzung von Investitionsförderungen oder auch die bewirtschaftungsseitige Behandlung der Abweichung von Nutzungsdauer und Projektlaufzeit in Bezug auf ein spezifisches Anlagegut.
- ▶ **Geschäftsvorfälle der Personalabrechnung:** Übernahme der Ergebnisse der Personalabrechnung sowohl in das externe als auch in das interne Rechnungswesen unter Berücksichtigung der Finanzierung der Personalkosten, der Differenzierung der Personalarten (z.B. Beamte, Angestellte, Auszubildende/Praktikanten, (studentische) Hilfskräfte versus wissenschaftliches/nicht-wissenschaftliches Personal), Gliederungstiefe der Kostenarten im Personalbereich.<sup>82</sup>

<sup>82</sup> häufig sind diese Festlegungen nur in Abstimmung mit dem jeweiligen Landesamt für Besoldung und Versorgung bzw. der jeweils zuständigen Besoldungs- und Bezügestelle zu treffen

<sup>83</sup> Bekannte Erfahrungswerte: Hessische Hochschulen vor der Einrichtung der BFH, RWTH Aachen

Insofern die Personalabrechnung nicht eigenständig durch die Universität erfolgt (und das wird der Regelfall sein), bietet es sich zur Gewährleistung einer gewissen Bedarfsorientierung in der Darstellung der Abrechnungsergebnisse an, die Abrechnung im eigenen ERP-System zu simulieren (Miniabrechnung<sup>83</sup>). Hiernach wird auf Grundlage der vom jeweiligen Landesamt für Besoldung und Versorgung bereitgestellten Abrechnungsdaten im eigenen ERP-System eine Abrechnung simuliert und dabei eine bedarfsorientierte Aufbereitung der Abrechnungsergebnisse erzeugt, die dann in die Buchhaltung/die KLR übernommen wird.

- ▶ **Geschäftsvorfälle der Finanzbuchhaltung:** Geschäftsvorfälle, die direkt im externen Rechnungswesen erfasst werden und nicht zu den zuvor genannten Geschäftsvorfallskategorien gehören, wie z.B. Korrekturbuchungen, Umbuchungen, Buchungen zum Jahresabschluss, Buchungen zur Kontenpflege, soweit diese kostenrechnungsrelevant sind oder auch der Umgang mit neutralen Erträgen und Aufwendungen in der KLR.

#### 5.3.2 TECHNISCHE ASPEKTE DER GESTALTUNG VON PRIMÄRBUCHUNGEN

Neben der rein betriebswirtschaftlichen Definition der kostenrechnungsrelevanten Geschäftsvorfälle sind auch technische Aspekte der Erfassung der Primärbuchungen zu beachten, welche die Verwendbarkeit der Primärrechnung für die Sekundärrechnung und die zweckspezifischen Auswertungsrechnungen prägen.

Nachfolgend sind wesentliche Aspekte der Gestaltung der Primärbuchungserfassung aufgeführt und Ausgestaltungsempfehlungen angegeben.

##### ▶ **Doppel-/Einfachkontierung auf Kostenstelle bzw./und Kostenträger**

Für die Primärbuchungserfassung bleibt technisch zu entscheiden, ob Kostenstellen und Kostenträger je kostenrechnungsrelevanter Belegposition parallel bebucht werden sollen oder eine Entscheidung mit jeder Buchung zu treffen ist, ob diese entweder auf einer Kostenstelle oder einem Kostenträger zu kontieren ist.

**Empfehlung:** unabhängig davon, ob eine Buchung sowohl eine organisatorische als auch eine leistungsseitige Zuordnung erhalten soll, sollte eine der beiden Kontierungsdimensionen das Primat erhalten und die andere Kontierungsdimension, wenn überhaupt, maximal als statistische Mitkontierung erfasst werden. Dabei bleibt zu bedenken, dass der organisatorische Bezug durch andere technische Mittel erzeugt werden kann, z.B. Ableitung der Organisationszuordnung aus dem Organisationsbezug des Kostenträgers oder Nutzung von Profit-Center-Strukturen, die Organisations- und Leistungssicht vereinen. Ersteres ist bei den heute bestehenden leistungsstarken ERP-Systemen komfortabel und ohne Einschränkungen auf die Auswertbarkeit möglich und dahingehend vorteilhaft, dass keine ergänzenden Stammdatenstrukturen aufgebaut werden müssen, die dann auch ergänzend mitzubuchen wären.

##### ▶ **Fortschreibung der Primärrechnung in Echtzeit oder asynchron (z.B. jährlich)**

Es bleibt (ggf. unter Berücksichtigung der technisch-funktionalen Eigenschaften des eingesetzten ERP-Systems) festzulegen, in welcher zeitlichen Taktung die Fortschreibung der Primärbuchungen in der Kosten- und Leistungsrechnung erfolgen soll.

**Empfehlung:** Mit dieser Entscheidung wird determiniert, wie die Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung für die Sekundärrechnung und die korrespondierenden Auswertungsrechnung zu den unterschiedlichen Bedarfszeitpunkten zur Verfügung stehen. Es erscheint möglich, dass die heute in der Universitätslandschaft etablierten Nutzungsintensitäten der universitären KLR-Daten u.a. auch dadurch geprägt, da diese in verbindlicher Form nur mit größeren Zeitversätzen zur Verfügung stehen. Eine kürzere Taktung, i.S.v. unterjährigen Periodenabschlüssen, könnte Nutzungsverhalten in Bezug auf KLR-Informationen positiv verändern.

##### ▶ **Methoden zur Bewertung des Ressourcenverbrauchs**

Unter Umständen eignen sich Buchungslogiken des externen Rechnungswesens nicht abschließend, um eine angemessene Bewertung des Ressourcenverbrauchs in der Kosten- und Leistungsrechnung abzubilden (z.B. Periodisierung bestimmter Buchungen). Die meisten ERP-Systeme sind technisch in der Lage, diese Buchungs- und Bewertungsunterschiede durch die Bereitstellung entsprechender Funktionen auszugleichen.

**Empfehlung:** Bei der Konzeption der Geschäftsvorfallskategorien für die Primärrechnung sollten die funktionalen Möglichkeiten zum Ausgleich der Bewertungsunterschiede des Ressourcenverbrauchs zwischen externem und internem Rechnungswesen ausgeschöpft werden (z.B. im SAP-Umfeld: Nutzung der Accrual Engine zur integrativen, periodengerechten Buchung von Rechnungsabgrenzungsposten). Hier gibt es ERP-systemspezifische Unterschiede und die Möglichkeit in der Weiterentwicklung der jeweiligen Applikation Anleihen aus anderen ERP-Systemen zu nehmen. Insofern solche Features genutzt werden, sollten sich auch positive Effekte auf die Durchführungseffizienz des Periodenabschlusses ergeben.

#### ► Ableitungsregeln

Die meisten ERP-Systeme verfügen über Funktionen, die es erlauben, aus bereits erfassten Kontierungsinformationen weitere Kontierungen abzuleiten, die dann nicht mehr manuell zu erfassen sind (z.B. Mitkontierung einer Ausgabeart des Mittelgebers auf Grundlage der Informationen „Sachkonto“ und „Projekt“).

**Empfehlung:** Motiviert durch den Anspruch, die Kontierung von kostenrechnungsrelevanten Geschäftsvorfällen auf der untersten möglichen Bewirtschaftungsebene vorzunehmen, und dem damit verbundenen Anstieg der Komplexität und des Aufwandes für die Belegkontierung im externen Rechnungswesen, kann die Nutzung der Funktionen zur Kontierungsableitung entsprechend kompensierend entgegenwirken und Buchungsqualität erhöhen helfen.

#### 5.3.3 SONDERTHEMA „ZEIT- UND MENGENERFASSUNG“

Unter einer „Zeit- und Mengenerfassung“, als Bestandteile einer universitären KLR, sind alle Erfassungsprozesse zu subsumieren, die zur Erfassung von Leistungsmengen als Grundlage zur Durchführung der direkten Leistungsverrechnung (Menge x Preis-Verrechnung) dienen. Es handelt sich um sämtliche Erfassungsprozesse, die sich auf die, gemäß Abschnitt 5.2.4, definierten Leistungsarten beziehen.

Im Umfeld von Hochschulen und Forschungseinrichtungen betrifft dies vordergründig die Zeiterfassung für geleistete Personalstunden oder Zeiten für in Anspruch genommene Forschungs Großgeräte.

Insofern die Durchführung von direkten Leistungsverrechnungen angezeigt ist, sollte diese in der Sekundärrechnung der universitären Kosten- und Leistungsrechnung mit der dafür vorgesehenen Verrechnungsfunktionalität auch explizit durchgeführt werden. Dazu sollte die Mengen- und Tarifierfassung in der jeweiligen Primärrechnung erfolgen.

Dies erscheint auch organisatorisch möglich, da eine reine betragsmäßige Umbuchung von außerhalb der KLR ermittelten direkten Leistungsverrechnungen auf den gleichen Informationsstand zurückgeht. Die Informationen sind jedoch nicht in der KLR verfügbar, da diese in den „KLR-externen“ Nebenbuchhaltungen geführt werden. Unter Umständen sind es eben genau auch diese Leistungs- und Tarifdaten, die den monetär dokumentierten Ressourcenverbrauch erst verständlich machen. Eine nachträgliche Ergänzung dieser Informationen für die jeweilige sekundärrechnungsspezifische Auswertungsrechnung erfolgt häufig nicht.

Das Teilthema „Zeiterfassung“ für geleistete Personalstunden ist im Umfeld von Hochschulen und Forschungseinrichtungen ein „besonderes“ Thema. Vor dem Grundargument der „Freiheit von Forschung und Lehre“ erfährt die „Zeiterfassung“ eine geringe Akzeptanz. Es wird insoweit akzeptiert, so sich das Durchführungserfordernis aus zwingenden formalen Notwendigkeiten ableiten lässt, oder sich auf administrative/verwaltende Bereiche (z.B. Facility Management) beschränken lässt.

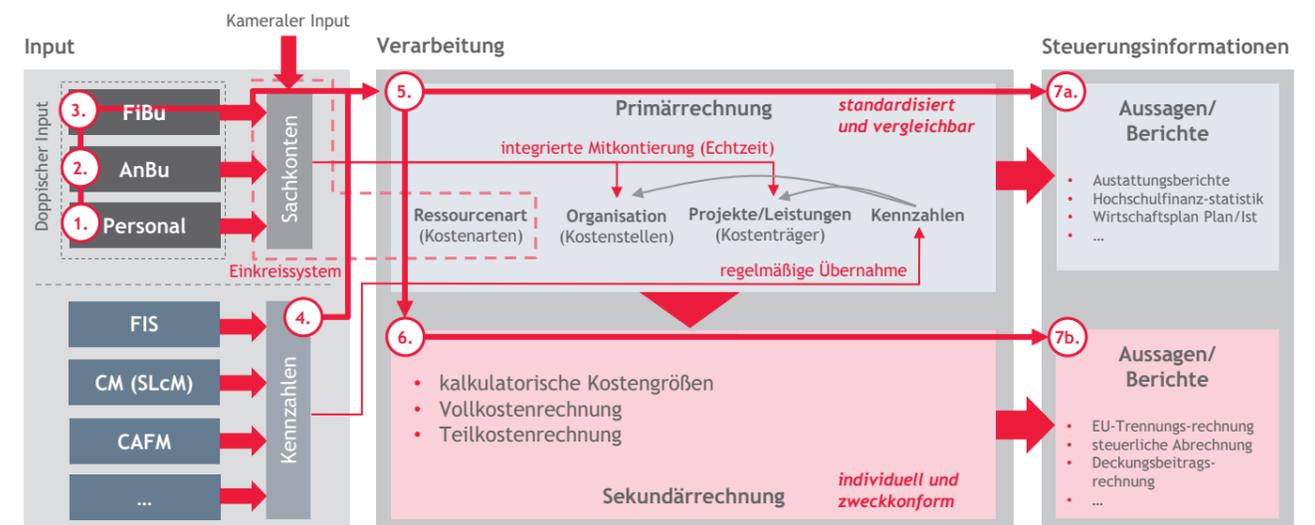
Im wissenschaftlichen Bereich hat sich ein Modell der dedizierten Zeiterfassung für Projekte etabliert, deren Förderbedingungen einen Zeitnachweis explizit erfordern (z.B. Horizon2020), oder bei denen sich das Erfordernis zur Zeiterfassung – wenn auch implizit – aus beihilferechtlichen Anforderungen ergibt (im Wesentlichen zur Erfassung des Leistungsanteils des haushaltsfinanzierten Personals im Projekt der wirtschaftlichen Tätigkeit).

Um die Anforderungen an eine korrekte, ordnungsmäßige und nachvollziehbare Zeiterfassung grundsätzlich zu erfüllen, hat sich das Modell der Kombination einer dedizierten Zeiterfassung mit der finanzierungsscharfen Zuordnung von Personalkosten, z.B. auf Grundlage einer entsprechend differenzierten Personalabrechnung (vgl. Abschnitt 4.3.1.7) bewährt.

Insofern sich die finanzierungsscharfe Personalabrechnung aus den administrativen Prozessen des Personalmanagements ergibt (z.B. Zuordnung von Stellen zu Finanzierungen und Besetzung dieser Stellen mit Personal, Abbildung aller Besetzungsänderungen auf dieser Struktur und nicht durch einfache Umbuchungen), können die geltenden Anforderungen an eine Zeitaufschreibung als erfüllt angesehen werden, da 100% einer Personalkapazität und deren Aufteilung auf Finanzierungsarten/Projekte so hinreichend genau nachgewiesen werden kann.

#### 5.4 PERIODENABSCHLUSS

Insofern eine universitäre Kosten- und Leistungsrechnung gemäß Abbildung 1 aus einer Primär- und einer Sekundärrechnung besteht und die Primärrechnung gemäß Abbildung 9 eine enge Verzahnung mit dem externen Rechnungswesen aufweist, stellt der Periodenabschluss, der seinen Ursprung stets im externen Rechnungswesen hat, einen hochintegrativen Prozess dar, der auch alle Strukturelemente eine universitären Kosten- und Leistungsrechnung, bis hin zu den Auswertungsrechnungen, berührt.



1. Personalabrechnung durchführen
2. Abschluss Anlagenbuchhaltung durchführen (AfA)
3. Abschluss der Finanzbuchhaltung (Korrekturen, Umbuchungen, Abschlussbuchungen)
4. Kennzahlen aus Vorkontrollsystemen übernehmen
5. Kennzahlen-/Leistungserfassung in der KLR durchführen
6. kalkulatorische Kosten erfassen/interne (direkte) Leistungsverrechnung/Auftragsabrechnung/z.B. Vollkostenrechnung durchführen
7. Berichte/Nachweise erstellen

Abbildung 13: Prinzip des Periodenabschlusses mit KLR-Bezug

Insofern wird die Verfügbarkeit von Informationen in den jeweiligen Auswertungsrechnungen auch durch die Häufigkeit und Geschwindigkeit der Periodenabschlussprozesse bestimmt.

In der Privatwirtschaft ist überwiegend der Monatsabschluss etabliert. Viele Controllingprozesse erfolgen dort auf monatlicher Basis. In Hochschulen und Forschungseinrichtungen ist die Taktung wesentlich niedriger. Der Jahresabschluss ist der am häufigsten etablierte Rhythmus, wobei die Abschlussprozesse selbst, unabhängig vom physischen Buchungsschluss für das Abschlussjahr, häufig weit in das nächste Jahr hineinreichen.

Um hier eine gewisse Beschleunigung zu erreichen und die Gesamtorganisation an eine höhere Taktung im Periodenabschluss zu „gewöhnen“, empfiehlt es sich, auf einen quartalsweisen Periodenabschluss zu orientieren. Das damit in Verbindung stehende „unterjährige Aufräumen“ der Rechenwerke unterstützt gleichsam auch eine schnellere Abwicklung der Jahresabschlussprozesse und erzeugt damit gleichsam eine höhere Verfügbarkeit für verbindlicherer KLR-Informationen.

### 5.5 MÖGLICHES AUSSAGENSPEKTRUM IN DER PRAKTISCHEN ANWENDUNG

In der weiterentwickelten Fassung des Fachkonzeptes „Universitäre Kosten- und Leistungsrechnung“ der bayrischen Arbeitsgruppe für Hochschulrechnungswesen (AG HSReW) aus dem Jahr 2008 basiert die Primärrechnung auf den originären Buchungsvorgängen des externen Rechnungswesen und stellt, soweit die Nutzung integrativer Buchungsfunktionen zur Periodenabgrenzung nicht erfolgt, „... ein unperiodisiertes sowie unverrechnetes, objektiv nachvollziehbares Zahlenwerk dar.“ Kalkulatorische Kostenkomponenten, oder Verrechnungen und Umlage von Gemeinkosten haben in der Primärrechnung noch nicht stattgefunden. Verrechnungsrelevante Kennzahlen sind bereits erfasst und die Zeit- und Mengenerfassung ist erfolgt, eine zweck- bzw. adressatenorientierte Ergänzung und/oder Aufbereitungen dieses Buchungssoffes jedoch noch nicht.

Auf Grundlage des Informationsstandes der Primärrechnung können vordergründig inputorientierte Ausstattungs- und Ressourceneinsatz- oder auch Leistungsbereitschaftsinformationen, einschließlich Kennzahlen oder Informationen aus der Zeit- und Mengenerfassung, gewonnen werden, die entsprechend der Merkmale der für die Erfassung verwendeten Kontierungselemente aggregiert, gefiltert und sortiert werden können, z.B.:

1. Gliederung nach Organisationskriterien (, da alle Kontierungen einen Organisationsbezug aufweisen),
2. Gliederung nach Art der Mittelherkunft (, da alle Kontierungen eine spezifische Zuordnung zur einer Mittelart haben),
3. Kombinationen aus Nr. 1 und Nr. 2

Um hier die größtmögliche Flexibilität in der Auswertung zu haben, empfiehlt sich der Grundsatz der möglichst differenzierten Kontierung auf der untersten Bewirtschaftungsebenen (vgl. Abbildung 9).

Diese Auswertungen können auch als Zeitreihenanalysen durchgeführt werden, um organisations- (Kostenstellenperspektive) oder leistungsbezogene (Kostenträgerperspektive) Erlös- und Kostenentwicklungen zu erkennen und zu analysieren. „Der ergänzende Ausweis der nominalen und prozentualen Abweichung zwischen den betrachteten Periodenzeiträumen des laufenden und des vergangenen Geschäftsjahres lässt sich als Instrument der monetären Kosten- und Leistungsplanung und -steuerung im inneruniversitären Umfeld nutzen.“<sup>84</sup>

Je nach Ergebnis der Wirtschaftsplanung können entsprechend Plan- bzw. Sollwerte oder auch Bewilligungssummen auf die jeweiligen Kontierungen oder höheren Aggregationsstufen (auf den dort ggf. einzufügenden Planungsobjekten) hinterlegt werden. Auf Grund der im universitären Umfeld noch vorherrschenden inputorientierten Steuerungslogik wären dann auch bereits auf Grundlage der Primärrechnung Soll-Ist-Abgleiche bzw. Abweichungsanalysen über die einzelnen Hierarchien der Kontierungsobjekte möglich.

Auch lassen sich die Informationen der Primärrechnung als Grundlage für die häufig an kamerale Grundsätzen ausgerichtete Verwendungsnachweiserstellung verwenden.

Insofern es gelingt die vorhandenen Standardisierungsmöglichkeiten zu nutzen (z.B. Kosten- und Erlösartenplan, Kostenträgersystematik/-nomenklatur, Geschäftsvorfallsdefinition und Kontierungslogik) sollten sich auch länderübergreifende Vergleiche auf Grundlage der Primärdaten einfacher ermöglichen lassen.

## 6 ANFORDERUNGEN AN DIE SEKUNDÄRRECHNUNG EINER UNIVERSITÄREN KLR

### 6.1 ZU EMPFEHLENDE ARTEN VON SEKUNDÄRRECHNUNGEN

#### 6.1.1 VOLLKOSTENRECHNUNG VERSUS TEILKOSTENRECHNUNG

Die Sekundärrechnung einer universitären Kosten- und Leistungsrechnung beinhaltet die zweckorientierte Weiterverarbeitung, oder besser Aufbereitung, des in der Primärrechnung kontiert erfassten Buchungs- und Abrechnungssoffes.

Während sich die eigentliche zweckorientierte Verarbeitung in den sekundärrechnungsspezifischen Auswertungen niederschlägt, kommen zur „Herstellung“ des auswertbaren Datenmaterials drei grundsätzliche Arten von Sekundärrechnungen zum Einsatz:

- ▶ die Vollkostenrechnung,
- ▶ die Teilkostenrechnung
- ▶ die Behandlung der kalkulatorischen Kosten.

„Bei der **Vollkostenrechnung** geht der gesamte leistungsbezogene Güterverbrauch in die Kosten ein und wird auf die Kostenträger verteilt.“ Durch eine Gegenüberstellung der hieraus resultierenden Selbstkosten und der korrespondierenden Erlöse sind leistungs- bzw. produktbezogene Erfolgsbetrachtungen möglich. „Ein grundlegendes Problem bei der Anwendung liegt jedoch darin, dass die Verteilung der Kosten auf die Kostenträger unter Umständen nicht auf Grund empirischer Zusammenhänge oder entscheidungstheoretischer Modelle erfolgt, sondern eventuell nur über plausibel begründete, jedoch letztlich willkürlich gewählte Verrechnungsschlüssel. Dadurch entsteht die Gefahr einer fehlerhaften Anwendung bzw. fehlender Entscheidungsrelevanz.“<sup>85</sup>

„Als **Teilkostenrechnung** wird hingegen ein Abrechnungsverfahren bezeichnet, bei dem nur ein Teil des leistungsbezogenen Güterverbrauchs in die Rechnung einbezogen wird, um die letztendlich willkürliche Kostenschlüsselung zu vermeiden. Als maßgebliche Kriterien für die Verrechnung werden in der Praxis häufig die Beschäftigungsabhängigkeit und die eindeutige Zurechenbarkeit verwendet, sodass nur Einzelkosten bzw. die variablen Kosten verrechnet werden.“ Es wird ein sogenannter „Deckungsbeitrag“ – also der Beitrag zur Deckung nicht verrechneter (Fix-)Kosten – ermittelt. „Damit wird die Verrechnung von Gemeinkosten bzw. fixen Kosten gänzlich vermieden.“<sup>86</sup>

**Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Vollkostenrechnung auf die gesamtwirtschaftliche Situation der Universität bzw. Teilen davon abstellt (langfristiges Steuerungsziel), und die Teilkostenrechnung auf den Ergebnisbeitrag der einzelnen Leistung, des einzelnen Produktes fokussiert (kurzfristiges Steuerungsziel).**

Insofern es nun ein vordergründiges universitäres Steuerungsziel ist - und damit unterscheiden sich Universitäten grundsätzlich vom klassischen privatwirtschaftlichen Unternehmen – dauerhaft die Finanzierbarkeit der zur Leistungserbringung erforderlichen Ausstattung und damit die Leistungsbereitschaft der Universität sicherzustellen, und weniger der Ergebnisbeitrag der einzelnen Leistung / des einzelnen Produktes bzw. die auf kürzere Sichten bezogene und aktive Gestaltung eines deckungsbeitragsoptimierten Produktionsprogramms im Fokus der Steuerung der Universität steht, ist es nachvollziehbar, dass die Vollkostenrechnung in der deutschen Universitätslandschaft die etabliertere Rechnungsart darstellt (vgl. Abschnitt 4.5).

### 6.1.2 DIE BEHANDLUNG DER KALKULATORISCHEN KOSTEN

Kalkulatorischen Kosten stehen nach betriebswirtschaftlicher Definition keine Aufwendungen in gleicher Höhe im externen Rechnungswesen gegenüber. Diese Kostengrößen ergeben sich damit nicht unmittelbar aus der Integration zum externen Rechnungswesen.

Insofern nach dem Denkmodell dieses Empfehlungspapiers die Primärrechnung integrativ an das externe Rechnungswesen angebunden ist, können die kalkulatorischen Kostengrößen als Bestandteil der Sekundärrechnung erfasst werden, nicht zuletzt auch deshalb, da die anzuwendenden kalkulatorischen Kostengrößen, wie z.B.:

- ▶ **Zusatzkosten:** kalkulatorische Kosten denen kein pagatorischer Aufwand gegenübersteht (z.B. kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Miete) oder
- ▶ **Anderskosten:** kalkulatorische Kosten, denen pagatorischer Aufwand in anderer Höhe gegenübersteht (z.B. kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Wagnisse, kalkulatorische Zinsen),

je nach Zweckorientierung der sekundärrechnungsspezifischen Auswertungsrechnung unterscheiden, ob diese überhaupt zum Ansatz kommen bzw. welches Ermittlungs- bzw. Bewertungsprinzip Anwendung finden soll.

Aus diesem Grund wird die Behandlung von kalkulatorischen Kosten für dieses Empfehlungspapier als Element der Sekundärrechnung festgelegt.

## 6.2 DIE UNIVERSITÄRE VOLLKOSTENRECHNUNG

### 6.2.1 EMPFEHLUNGEN ZUR KONSTRUKTION

Wie oben bereits ausgeführt, kann mit einer Vollkostenrechnung die Einhaltung eines der zentralen Steuerungsziele einer Universität – nämlich Sicherstellung der Leistungsbereitschaft – überwacht und gestaltet werden. Die zentralen Nachteile einer Vollkostenrechnung, die in der Proportionalisierung von Fixkosten sowie der fehlenden verursachungsgerechten Schlüsselung von Gemeinkosten gesehen werden, können durch eine geeignete Konstruktion abgemildert bzw. ggf. sogar kompensiert werden.

Insofern sollten folgende Gestaltungsaspekte beachtet werden:

- ▶ **(1) Möglichst differenzierte Kontierung (bis auf die unterste Bewirtschaftungsebene der Kostenstellen und Kostenträger) in der Primärrechnung**

Je differenzierter und expliziter bereits im externen Rechnungswesen der Buchungssstoff auf Kostenstellen und Kostenträger gebucht wird, je geringer ist der Umfang des zu verrechnenden Buchungssstoffes und je niedriger sind Anforderungen an das Verrechnungsmodell. Der Anspruch an die Kontierungsqualität im externen Rechnungswesen steigt.

- ▶ **(2) Verstärkter Einsatz der direkten Leistungsverrechnung**

Um den Nachteil einer Vollkostenrechnung (also die Schlüsselung der Gemeinkosten) abzumildern, empfiehlt es sich bestimmte Kostenblöcke über die interne Leistungsverrechnung zu verrechnen. Es bleibt zwar der Aufwand der Preis-/Tarif-Ermittlung und der regelmäßigen Leistungsmessung, jedoch führt es zu einer verursachungsgerechteren Kostenallokation.

- ▶ **(3) „Ebenenkongruenz“ der Vollkostenrechnung**

Mit „Ebenenkongruenz“ der Vollkostenrechnung ist die Anwendung einer für die gesamte KLR-Struktur der Universität einheitlichen Methode zur Vollkostenrechnung (z.B. Stufenleiterverfahren) bis auf eine gemeinsame Ebene (z.B. Endkostenstellen) und erst dann ein Methodenwechsel (z.B. Wechsel auf die Zuschlagskalkulation) zur Verrechnung der Gemeinkosten auf die nächste Ebene (hier: Kostenträger) gemeint. Das gilt auch für die Vorbereitung des Verrechnungsmodells, z.B. Durchführung der direkten Leistungsverrechnung, Abrechnung von (Service-)Aufträgen.

Gute Erfahrungen gibt es bei der Gestaltung eines vollkostenorientierten Verrechnungsmodells bis auf Ebene der Kostenträger in Form eines Stufenleiterverfahrens und damit die Anwendung einer einheitlichen Methode (und einer einheitlichen Technologie im ERP-Verfahren).

### ▶ (4) Entwicklung eines vollständigen und möglichst universellen Verrechnungsmodells

Die Vollkostenrechnung sollte dabei so angelegt werden, dass sie für die gesamte Kosten- und Leistungsstruktur durchgeführt werden kann. Die Zweckorientierung sollte erst im Rahmen der Auswertungsrechnung gestaltungsleitend sein. Damit bleiben das Modell und seine Ergebnisse universell einsetzbar und damit mehrfach verwertbar.

Eine konsequente Orientierung an den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen im Rahmen der Modellierung unterstützt dabei. So sollte die Gemeinkostenallokation demnach nicht nach fiskalischen, sondern nach ressourcenverbrauchsorientierten Grundsätzen erfolgen. Damit ist beispielsweise ist die Beurteilung der Finanzierbarkeit der Vollkosten (z.B. durch den Fördermittelgeber) eine Aufgabe der auf der Vollkostenrechnung basierenden Auswertungsrechnung.

Dementsprechend könnte ein bis auf Kostenträgerebene reichendes Vollkostenverrechnungsmodell im Stufenleiterverfahren wie folgt ausschauen (vgl. Abbildung 14) und folgende Konstruktionsmerkmale aufweisen:

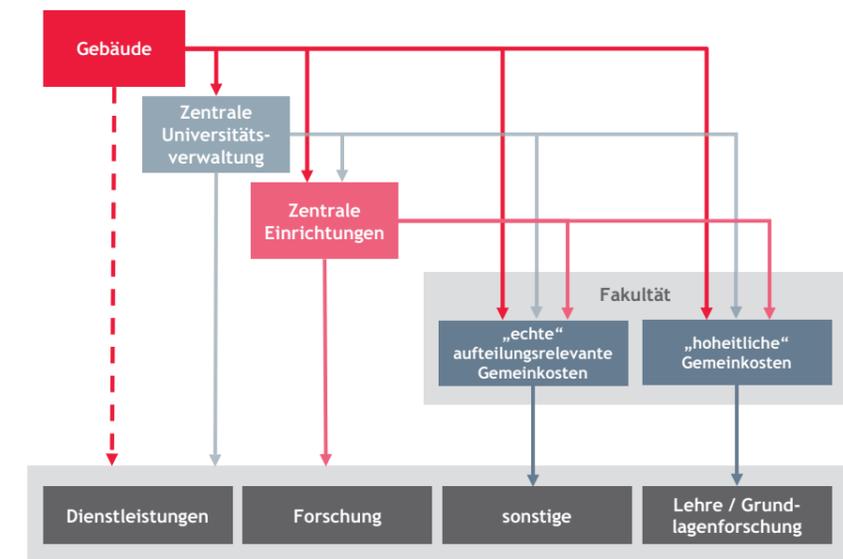


Abbildung 14: Schematische Darstellung des Stufenleiterverfahrens

- Das Verrechnungsmodell sollte sich auf die gesamte Kosten- und Leistungsstruktur der Universität beziehen, auch wenn Teilbereiche (noch) nicht in der universitätsspezifische KLR ausgeprägt sind. In diesen Fällen sollten die noch nicht ausgeprägten Bereiche (z.B. Kostenträger der Lehre) als Aggregationen (z.B. Dummy-Kostenträger der Lehre) ausgeprägt und mitgedacht werden. Eine spätere Differenzierung in diesem Bereich ist möglich und das Gesamtmodell der Verrechnung ist entsprechend bereits für diese Differenzierung vorbereitet.
- Soweit ein Gemeinkostenbereich der Universität bereits Leistungen erbringt, sind diese entweder im Rahmen der unterjährigen Abrechnung (Idealzustand) oder im Rahmen des Verrechnungsmodells auf die betreffenden Kostenträger (z.B. Vermietungen, zentrale Projekte) zuzuordnen. Es sollten nur die tatsächlichen verbliebenen Gemeinkosten im weiteren Verlauf des Verrechnungsmodells berücksichtigt werden.<sup>87</sup>

<sup>87</sup> Für einzelne Leistungen gestaltet sich das schwierig, z.B. Erfassung anteilige Personalkosten aus der zentralen Verwaltung für die Gestaltung von Mietverträgen für kurzfristige Vermietungen (direkte Zuordenbarkeit). Diese könnten, so das gelingt, dann ihrerseits wiederum als Verrechnungsgrundlage für die Gemeinkosten der zentralen Universitätsverwaltung verwendet werden.

- Das Verrechnungsmodell sollte so strukturiert werden, dass spätestens auf Ebene der Endkostenstellen eine Trennung in „echte“ aufteilungsrelevante und „hoheitliche“ Gemeinkosten erfolgt. Unter „echten“ aufteilungsrelevanten Gemeinkosten werden Gemeinkosten im strengen betriebswirtschaftlichen Sinne verstanden. Diese fallen grundsätzlich an, ohne dass diese mit einer Leistung in expliziter Beziehung stehen. Dementgegen entstehen „hoheitliche“ Gemeinkosten ausschließlich in Verbindung mit dem Tätigkeitsbereich „Lehre/Forschung“ und wären ausschließlich auf die Kostenträger dieses universitären Tätigkeitsbereiches zu verrechnen.<sup>88</sup>
  - Die Sender-Empfänger-Beziehung auf der letzten Ebene (hier: Endkostenstellen auf Kostenträger) berücksichtigt stets nur jene Konstellationen, die den tatsächlichen Leistungserstellungsprozess abbilden, unabhängig davon, wie differenziert und kleinteilig dieser sich darstellt (beispielhafte Sender-Empfänger-Beziehung, die diesem Prinzip entspricht: die Endkostenstelle „Lehrstuhl für Experimentalphysik“ verrechnet ausschließlich auf die ihr zugeordneten Kostenträger aus den Leistungsbereichen „Lehre/Forschung“, „Drittmittelforschung“, „Auftragsforschung“ und „Dienstleistungen“). Dies ist auf Grund der in der Stammdatenstruktur enthaltenen Zuordnung von Kostenträger zur Organisationsstruktur möglich und durch die am Markt im Hochschulumfeld etablierten ERP-Verfahren technisch abbildbar.
  - Das Gemeinkostenverrechnungsmodell sollte so gestaltet sein, dass sich die in universitären Kosten- und Leistungsrechnungssystemen oft zum Einsatz kommenden Zuschlagssätze leicht ermitteln lassen. Demnach sollte sich jedwede Art von Zuschlagssatz aus dem Verrechnungsergebnis ermitteln lassen, sowohl in Bezug zu den organisatorischen Abgrenzungen (z.B. gesamte Universität, Fakultät) als auch in Bezug auf die Zuschlagsbasis bzw. die Zuschlagsart (z.B. Gebäudegemeinkosten, zentrale Verwaltungsgemeinkosten, dezentrale Verwaltungsgemeinkosten). Dies bedingt eine gewisse Granularität im Gemeinkostenverrechnungsmodell hinsichtlich einer Kostenartenschichtung, z.B. in der Struktur der Verrechnungsstufen.
- (5) **Verwendung weniger, an der Leistungsabgabe orientierter Verrechnungsgrößen**
- Die Gemeinkostenverrechnung sollte anhand weniger Verrechnungsgrößen, die sich nach Möglichkeit an der Leistungsabgabe an die nächsten Ebene orientieren, aufgebaut werden. Geeignete Kennzahlen können sein:
- Flächen (gNGF, NGF),
  - Vollzeitäquivalente
  - direkte Personalkosten hauptberufliche, wissenschaftliche Mitarbeiter,
  - Studierende,
  - (interne/externe) Teilnehmer (z.B. Hochschulsport),
  - ...

Verrechnungsgrößen sollten sich stets explizit aus den Nebenbuchhaltungen ergeben oder im Zuge eines analytischen Schätzverfahrens ermittelt werden. Normative Setzungen sollten vermieden werden, auch wenn sich beispielsweise Aufteilungserfordernisse ergeben, weil ein Kostenblock auf Grundlage zwei verschiedener Verrechnungsgröße zu verrechnen ist (z.B. Rechenzentrum: 50% nach VZÄ und 50% nach Studierende). Auch diese Aufteilung sollte der Leistungsabgabe des Senders hinreichend entsprechen.

## 6.2.2 MÖGLICHES AUSSAGENSPEKTRUM IN DER PRAKTISCHEN ANWENDUNG

### 6.2.2.1 AUSWERTUNGSRECHNUNG „EU-TRENNUNGSRECHNUNG“

Aus einer Vollkostenrechnung, wie oben skizziert, können folgende Auswertungen vor dem Hintergrund des Beihilfenrechts erzeugt werden:

Auswertungsrechnung	Definition	Erfüllung der Anforderung durch die KLR
Nachweis der Einhaltung der 20%-Grenze	Nachweis, dass die Forschungseinrichtung aus dem Anwendungsbereich des Beihilfenrechts herausfällt, da für die Durchführung der betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit die jährlich zugewiesene, öffentlich finanzierte <b>Kapazität</b> nicht mehr als 20% der jährlichen <b>Gesamtkapazität</b> der betreffenden Einrichtung bzw. Infrastruktur beträgt	Auswertung aus der durchgeführten Vollkostenrechnung ( <b>Kapazität</b> : auf die wirtschaftliche Tätigkeit (Kostenträger) verrechneten Gemeinkosten im Verhältnis zu der <b>Gesamtkapazität</b> : alle Kontierungen (i.d.R. Kostenstellen), die aus Landeszuschuss finanzierte Kosten führen)
Segment-GuV	Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit, einschließlich der Darstellung der Wiedergutbringung der erwirtschafteten Gemeinkosten an den hoheitlichen Bereich; der Bericht ist abstimmbare mit der GuV der Universität	<b>Zeilenstruktur</b> : Auswertung einer Kostenartengruppe, die eine hohe Kongruenz zur GuV hat, zusätzlich alle sekundären Kostenarten umfasst und die Verrechnungskostenarten des Vollkostenmodells in einer expliziten Zeile enthält  <b>Spaltenstruktur</b> : „Spalte 1“: Auswertung der Kostenträger der wirtschaftlichen Tätigkeit; „Spalte 2“: Auswertung aller Kostenstellen und Kostenträger, die nicht wirtschaftliche Tätigkeit sind; „Spalte 3“: Summe aus Spalte 1 und 2
Zuschlagssatzermittlung	Ermittlungsbericht der erforderlichen Zuschlagssätze für die Projekt-/Dienstleistungskalkulation	Auswertung der jeweiligen Kostenträgerkategorie (Auftragsforschung, Dienstleistung, Weiterbildung) mit/ohne Organisationsbezug (je nach Bedarf) mit einer Kostenartenstruktur, die sowohl den Abgriff der Zuschlagsbasis (z.B. direkte Personalkosten, direkte Gesamtkosten) als auch über die jeweilige Verrechnungskostenarten (ggf. geschichtet) die Zuschlagsart (z.B. Gebäudegemeinkosten) ermöglicht

Tabelle 18: Berichtsformate aus der Auswertungsrechnung „EU-Trennungsrechnung“

<sup>88</sup> Die Aufteilung der Gebäudekosten in „echte“ aufteilungsrelevante Gemeinkosten und „hoheitliche“ Gemeinkosten stellt erhöhte Anforderungen an die KLR-Informationen im Bereich Gebäude-/Facility-Management. Bis dieser Informationsstand erreicht ist, kann auch mit einer analytisch geschätzten Aufteilung gearbeitet werden.

### 6.2.2.2 STEUERLICHE ABRECHNUNG

Aus einer Vollkostenrechnung, wie oben skizziert, können folgende Auswertungen vor dem Hintergrund der ertragsteuerlichen Behandlung erzeugt werden.

Unmittelbar aus der Vollkostenrechnung können Ergebnisermittlungen erzeugt werden, die sich für die steuerliche Abrechnung auf Grundlage einer Einnahmeüberschussrechnung (EÜR) – soweit die steuerlichen Größenkriterien für den BgA erfüllt werden – eignen.

Entscheidend für die Auswertungsqualität ist zum einen die Zuordnung der ertragssteuerpflichtigen Projekte zum abrechnungspflichtigen BgA und zum anderen die Gliederung der Kostenartenstruktur, einschl. der Verrechnungskostenarten des Vollkostenmodells, in der Taxonomie des jeweils gültigen Formulars (hier Anlage EÜR) – soweit möglich.

Zu beachten ist, dass die kalkulatorischen Kosten (vgl. Abschnitt 6.1.2) aus dem für die ertragssteuerliche Behandlung relevanten Buchungssatz zu extrahieren sind, insoweit diese nicht den Charakter haben, dass diese eine fehlende steuerliche Rechengröße ergänzen (z.B. kalkulatorische Abschreibung bewertet nach steuerlichen Grundsätzen bei fehlender Anlagenbuchhaltung).

Die Separierung nicht abrechnungsrelevanter kalkulatorischer Kostengrößen kann im Vollkostenverrechnungsmodell z.B. dadurch erfolgen, wenn über sämtliche Verrechnungsstufen hinweg, pagatorische Gemeinkosten und kalkulatorische Kosten separat voneinander verrechnet werden (Stichwort: Kostenartenschichtung).

### 6.3 TEILKOSTENRECHNUNG ALS ERGÄNZUNG EINER UNIVERSITÄREN VOLLKOSTENRECHNUNG

Für kurzfristige und operative Steuerungsentscheidungen, die sich u.a. auch an Wirtschaftlichkeitsgrundsätzen orientieren, kann eine Vollkostenrechnung durch eine Teilkostenrechnung situativ, d.h. für einzelne Leistungsstrukturen, ergänzt werden, soweit das dem vorherrschenden Steuerungsparadigma in der Universität überhaupt entspricht.

Die Teilkostenrechnung erfordert keine zusätzliche Verarbeitungslogik, wie dies beispielsweise für die Vollkostenrechnung notwendig ist (z.B. in Form eines Stufenleiterverfahrens) und kann als reine Auswertungsrechnung gestaltet werden.

Die maßgebliche Auswertungsrechnung einer Teilkostenrechnung ist die „Deckungsbeitragsrechnung“. So unterscheidet Kirchhoff-Kestel (s. 409 ff.) folgende drei Arten von (universitären) Deckungsbeitragsrechnungen:

- ▶ organisationsbezogene Deckungsbeitragsrechnung (z.B. Reportingebene „Fakultät“),
- ▶ leistungsbezogene Deckungsbeitragsrechnung (z.B. Reportingebene „Lehre“/„Forschung“),
- ▶ leistungsbezogene Deckungsbeitragsrechnung zur Wirtschaftlichkeitskontrolle und Entscheidungsunterstützung (z.B. Reportingebene „Lehre“/„Forschung“).

Bei den gegebenen Strukturen der Kontierungselemente (vgl. Abschnitte 5.2.1, 5.2.2 und 5.2.3) unterscheiden sich die Beitragsschemen, insofern diese auf Grundlage eines kostenartengeschichteten Vollkostenverrechnungsmodells aufgebaut werden, lediglich durch die Zuordnung der Kostenarten (einschl. der Verrechnungskostenarten) zu den einzelnen Deckungsbeitragsstufen. Damit lassen sich die verschiedenen Deckungsbeitragsrechnungen sehr leicht aufbauen und die Erfordernis der Aggregation innerhalb des Schemas auf den höheren Deckungsbeitragsstufen kann entfallen, insofern der zentrale Kritikpunkt „Kostenschlüsselung“ für die jeweilige Steuerungsentscheidung toleriert werden kann (vgl. Abschnitt 4.4.3 ff.).

Insofern die Deckungsbeitragsrechnungen ohne die Verwendung eines Vollkostenverrechnungsmodell aufgebaut werden, ergibt sich eine exaktere Entsprechung der erzielbaren Darstellung zur betriebswirtschaftlichen Grunddefinition der Teilkostenrechnung. Im Gegenzug ergibt sich eine komplexere Berichtsstruktur, die in den Zeilen Kombinationen von Kontierungselementen (Kostenarten, -stellen, -träger) verwendet, um die entsprechende Schemapositionen zu ermitteln (vgl. Tabelle 19).

	Lehre		Forschung	
	Studiengang A	Studiengang B	Forschungsprojekt A	Forschungsprojekt B
Erlöse für Lehre und Forschung	Kostenarten/ Kostenträger	Kostenarten/ Kostenträger	Kostenarten/ Kostenträger	Kostenarten/ Kostenträger
./ Leistungskosten der Studiengänge/ Forschungsprojekte	Kostenarten/ Kostenträger	Kostenarten/ Kostenträger	Kostenarten/ Kostenträger	Kostenarten/ Kostenträger
<b>= Deckungsbeitrag I (DB I)</b>				
Summe DB I	Aggregation 1		Aggregation 1	
./ kurzfristig abbaufähige dezentrale Gemeinkosten für Lehre und Forschung und andere Kosten der Fakultäten ( <b>trennbar</b> )	ausgewählte Kostenarten/alle Kostenstellen der Fakultät mit ausschließ- lichem Servicefokus „Lehre“		ausgewählte Kostenarten/alle Kostenstellen der Fakultät mit ausschließlichem Servicefokus „Forschung“	
<b>= Deckungsbeitrag II (DB II)</b>				
Summe DB II	Aggregation 2			
./ kurzfristig abbaufähige dezentrale Gemeinkosten ( <b>nicht trennbar</b> )	ausgewählte Kostenarten (wie DB)/alle Kostenstellen der Fakultät <b>ohne</b> spezifischen Servicefokus und <b>nicht</b> bereits im DB II berücksichtigt			
<b>= Deckungsbeitrag III (DB III)</b>				
Summe DB III	Aggregation 3 (über alle Fakultäten)			
./ kurzfristig abbaufähige zentrale Gemeinkosten der Hochschule	ausgewählte Kostenarten (soweit nicht in DB I bis DB III enthalten)/alle zentralen Kostenstel- len (oberhalb des Knotens Fakultät)			
<b>= Deckungsbeitrag IV (DB IV)</b>				
./ nicht kurzfristig abbaufähige zentrale Gemeinkosten der Hochschule	ausgewählte Kostenarten (soweit nicht in DB I bis DB III enthalten)/alle zentralen Kostenstel- len (oberhalb des Knotens Fakultät)			
<b>Hochschulergebnis</b>				

Tabelle 19: Deckungsbeitragschema mit Andeutung der erforderlichen Selektionslogik<sup>89</sup>

Diese Darstellung ist auch möglich, wenn diese ergänzend und alternativ zur Vollkostenrechnung aufgebaut werden soll, allerdings unter der Prämisse, dass das Vollkostenverrechnungsmodell nicht kostenartengerecht verrechnet. Ferner dürfen dann die Verrechnungskostenarten des Vollkostenverrechnungsmodells jedoch nicht zur Auswertung herangezogen werden. **Alein primäre und kalkulatorische Erlös- und Kostenarten sind hier auswertungsrelevant.**

### 6.4 ABSCHLIESSENDER HINWEIS

Sollten sich auf Grund funktionaler Restriktionen des eingesetzten ERP-Systems bestimmte Anforderungen der Sekundärrechnung nicht effizient in diesem abbilden lassen, empfiehlt es sich, die erforderliche Berechnungslogik außerhalb des ERP-Systems umzusetzen und die Berechnungsergebnisse stattdessen nach ihrer Ermittlung in das ERP-System zu übernehmen.

So kann vermieden werden, dass suboptimale KLR-Strukturen auf Grund technischer Restriktionen entwickelt werden, die sich auch hinderlich für andere Anwendungszusammenhänge der universitären KLR darstellen können oder Einschränkungen in der Wartbarkeit und Fortschreibungsfähigkeit der KLR ergeben.

89 in Weiterentwicklung von Kirchhoff-Kestel, 2006, S. 409 ff.

## 7 FAZIT

### 7.1 ZUSAMMENFASSENDER DARSTELLUNG DER KONSTRUKTIONSEMPFEHLUNGEN

Die Basis einer universitären KLR ist die Primärrechnung. Sie umfasst alle strukturellen Festlegungen in fachlicher und technischer Hinsicht. In diesem Sinne gibt es zwei zentrale Gestaltungsbereiche:

1. die Stammdaten (Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträger, Leistungsarten und Kennzahlen),
2. die „Befüllung“ dieser Grundstruktur mit Buchungsinformationen (Geschäftsvorfallsdefinition).

Sofern es gelingt, die Primärrechnung fortschreibungsfähig zu gestalten, sollten sich alle weiterführenden Anforderungen, die sich aus der Sekundärrechnung und deren korrespondierenden Auswertungsrechnungen ergeben, in der Primärrechnung abgebildet werden können. Dies bedingt zum einen die Verwendung der Strukturelemente einer Kosten- und Leistungsrechnung in ihrem ursprünglichen betriebswirtschaftlichen Sinne und zum anderen deren gleichlautende Verwendung in der gesamten Organisation – also die Universität (vgl. Abschnitt 5.2).

Aufbauend auf diesem Fundament können im Rahmen der Sekundärrechnung alle erforderlichen Individualisierungen für die KLR vorgenommen werden. Diese können auch umfassendere Anpassungen im Buchungsstoff (z.B. durch kalkulatorische Kostengrößen, Umbuchungen zwischen Kontierungen) beinhalten. Hier bietet es sich an, diese Variationen in Form von Versionierungen abzubilden, damit die Ursprungsform der Primärrechnung nicht mitverändert werden muss und die jeweiligen Sekundärrechnungen reproduzierbar bleiben (vgl. Abschnitt 6 ff.).

### 7.2 AUSBLICK

In der Gesamtschau des aktuellen Entwicklungsstandes universitärer Kosten- und Leistungsrechnungssysteme bleibt festzustellen, dass in der Anfangsphase regulatorisch getriebene Impulse den größten Effekt auf die Entwicklung der KLR-Instrumente hatten. In diesen Fällen waren stets die erforderlichen Nachweise bekannt, für deren Erfüllung die entsprechenden KLR-Strukturen entwickelt wurden.

Für die Weiterentwicklung der universitären KLR durch die Universitäten ist es zweckdienlich, operationalisierte Berichtstypen zu entwerfen, die bestimmte Informationsbedarfe visualisieren. Daraus sind sowohl die Anpassungen an den erforderlichen Strukturen der KLR als auch die Änderungsbedarfe an der bestehenden Buchungs- und Kontierungslogik abzuleiten.

Damit ist nicht die Entwicklung von KLR-Strukturen aus akademisch identifizierten und fachlich begründeten allgemeinen universitären Steuerungsbedarfen gemeint.

Vielmehr geht es um ganz operative und sehr effizient bereitzustellende Informationen und das Schaffen der dazu erforderlichen Strukturen. Das könnte sich in vielfacher Hinsicht positiv auf die Weiterentwicklung universitärer KLR-Modelle auswirken. Es könnte sich auf operativer Ebene ein selbstantreibender Zyklus der kontinuierlichen Selbstoptimierung ergeben (Abbildung 15):

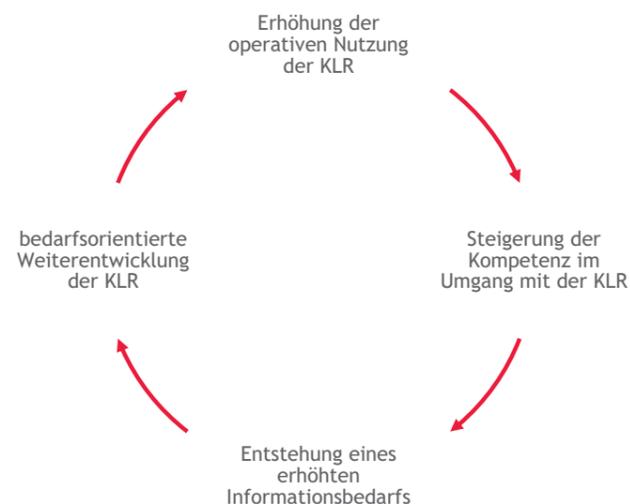


Abbildung 15: Modell einer „operationellen“ Weiterentwicklung einer universitären KLR

## ANLAGEN

### A.1 LITERATURVERZEICHNIS

Kaufmann, M. & Tebben, T. 2015. Drittmittel im Jahresabschluss einer Hochschule, aus: Die Wirtschaftsprüfung, 11, 2015.  
Kirchhoff-Kestel, S. 2006. Kosten- und Leistungsmanagement in Hochschulen, 1. Auflage, Siegburg, Josef EUL Verlag GmbH.

Verordnung des Bundesministers für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft über einheitliche Standards für die Kosten- und Leistungsrechnung an Universitäten (KLRV Universitäten), StF: BGBl. II Nr. 69/2017.

### A.2 FÜR DIE VERGLEICHENDE SICHTUNG BEREITGESTELLTE KONZEPTE

#### Baden-Württemberg

Abgleich der Universitäten in Baden-Württemberg bzgl. Trennungsrechnung und Projektkalkulation, tabellarische Darstellung.

KLR-Fachkonzept „Rahmenbestimmungen für die Kosten- und Leistungsrechnung an baden-württembergischen Hochschulen“, AG Fachkonzept/UAG Weiterentwicklung, 2015

#### Bayern

Fachkonzept „Universitäre Kosten und Leistungsrechnung“, federführend Herr Dr. Weichselbaumer für die AG HSReW, 2008.

#### Bremen

KLR- und Trennungsrechnungs-Konzept Uni Bremen, Transferworkshop „Trennungsrechnung“, Präsentationsfolien, Axel Hauschild, 2012.

#### Hamburg

Fachkonzept Trennungsrechnung der Technischen Universität Hamburg-Harburg, Scheer Management Consulting & Solutions, 2013.

Technisches Konzept zur Umsetzung der Trennungsrechnung in SAP der Technischen Universität Hamburg-Harburg, Scheer Management Consulting & Solutions, 2013.

#### Hessen

Fachkonzept „VoKoR – Vollkostenrechnung der Hessischen Hochschulen“, 2011.

#### Niedersachsen

Aufgabenheft „KLR 2001 – KLR-Anforderungen“ des Ministeriums für Wissenschaft und Kultur, 2001.  
Konzeptpapier Trennungsrechnung der Universität Hildesheim, 2015.

#### Nordrhein-Westfalen

Trennungsrechnung und Vollkostenrechnung an der Universität Duisburg-Essen, Präsentationsfolien, 2011.

#### Rheinland-Pfalz

Dokumentation „Trennungsrechnung 2015“ der Universität Mainz, 2017.

#### Sachsen

Ist-Analyse der KLR an der TU Dresden im Rahmen des Neuen Hochschulsteuerungsmodells (NHS), 2018.

#### Sachsen-Anhalt

Grobkonzept zur Ausgestaltung der Vollkostenrechnung für die Hochschulen in Sachsen-Anhalt, 2010.

#### Schleswig-Holstein

Feinkonzept „Vollkostenrechnung / Trennungsrechnung“ der Universität Flensburg, 2014.  
Umsetzungskonzept KLR im Hochschulbereich des Landes Schleswig-Holstein, 2016.

#### Thüringen

Konzeption der Trennungsrechnung an der Universität Erfurt, 2018.

Leitfaden zur EU-Trennungsrechnung der Bauhaus-Universität Weimar, 2016.

Dokumentierte Kalkulationsschemen für unterschiedlich wirtschaftliche Tätigkeiten an der Technischen Universität Ilmenau, 2018.

## Kontakte

Arbeitskreis „Hochschulfinanzierung“ der Kanzlerinnen  
und Kanzler der Universitäten Deutschlands,  
hier stellvertretend:

Arbeitskreisvorsitzender  
Dr. Matthias Kreysing  
Hauptberuflicher Vizepräsident  
für Verwaltung und Finanzen  
Stiftung Universität Hildesheim  
Universitätsplatz 1  
31141 Hildesheim  
Telefon: +49 5121 883 90006  
kreysing@uni-hildesheim.de

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Großer Brockhaus 5  
04103 Leipzig

Steven Heilmann  
Partner  
Beratung Öffentlicher Sektor  
Tel.: +49 (0) 341-9926 690  
Mobil: +49 (0) 170-420 8424  
Fax: +49 (0) 341-9926 699  
steven.heilmann@bdo.de

Die Informationen in dieser Publikation haben wir mit der gebotenen Sorgfalt zusammengestellt. Sie sind allerdings allgemeiner Natur und können im Laufe der Zeit naturgemäß ihre Aktualität verlieren. Demgemäß ersetzen die Informationen in unseren Publikationen keine individuelle fachliche Beratung unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des Einzelfalls. BDO übernimmt demgemäß auch keine Verantwortung für Entscheidungen, die auf Basis der Informationen in unseren Publikationen getroffen werden, für die Aktualität der Informationen im Zeitpunkt der Kenntnisnahme oder für Fehler und/oder Auslassungen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Copyright © BDO 2020