

# Vollkostenrechnung in Hochschulen zur Erfüllung der EU-Anforderungen

Die Rahmenbedingungen für die Arbeit von Hochschulen unterliegen derzeit einer großen Dynamik. Insbesondere die Anforderungen der Europäischen Union im Zusammenhang mit dem 7. EU-Forschungsrahmenprogramm und dem EU-Beihilferecht stellen aktuelle Herausforderungen für das Rechnungswesen von Hochschulen dar.

Der Beitrag beschäftigt sich mit diesen aktuellen Anforderungen an das Rechnungswesen und zeigt praktische Lösungswege auf.

| Inhalt  | Seite       |
|---|-------------|
| <b>1 Hochschulen und die Anforderungen der Europäischen Kommission .....</b>    | <b>1235</b> |
| 1.1 Ausgangslage und Rahmenbedingungen .....                                    | 1235        |
| 1.2 EU-Beihilferecht .....  | 1236        |
| 1.2.1 Ziele und Inhalte des EU-Beihilferechts .....                             | 1236        |
| 1.2.2 Anforderungen an die Kostenrechnung .....                                 | 1237        |
| 1.3 EU-Forschungsrahmenprogramm .....   | 1237        |
| 1.3.1 Ziele und Inhalte des 7. EU-Forschungsrahmenprogramms .....               | 1237        |
| 1.3.2 Anforderungen an die Kostenrechnung .....                                 | 1238        |
| <b>2 Modell der Vollkostenrechnung zur Erfüllung der EU-Anforderungen .....</b> | <b>1240</b> |
| 2.1 Ermittlung der direkten Kosten .....  | 1240        |
| 2.2 Ermittlung der indirekten Kosten .....                                      | 1240        |
| 2.2.1 Ermittlung der relevanten Kostenbereiche .....                            | 1240        |
| 2.2.2 Ermittlung der relevanten Kostenarten .....                               | 1241        |
| 2.2.3 Trennung der Kosten nach Forschung, Lehre und Dienstleistungen .....      | 1241        |
| 2.3 Verrechnungsmodell für die indirekten Kosten .....                          | 1242        |
| <b>3 Vollkostenrechnung als Schlüssel zur Balance? .....</b>                    | <b>1246</b> |
| <b>4 Literaturhinweise .....</b>  | <b>1247</b> |

## ■ Der Autor

**Dr. rer. pol. Christoph Andersen**, Diplom-Verwaltungswissenschaftler, war wissenschaftlicher Mitarbeiter am Kommunalwissenschaftlichen Institut der Universität Potsdam und arbeitet heute als Senior Berater bei der Syncwork AG, Berlin, im Geschäftsbereich Public Management. Er beschäftigt sich dort überwiegend mit der Hochschulsteuerung.

Der Autor möchte sich bei Nikola Hartz, Diplom-Kauffrau und Diplom-Museologin (FH), für die hilfreichen Anregungen und die zuverlässige Qualitätssicherung bedanken. Auch Martin Hengel dankt er für die Recherchen im Rahmen der Artikelerstellung.

# 1 Hochschulen und die Anforderungen der Europäischen Kommission

## 1.1 Ausgangslage und Rahmenbedingungen

Drittmittelprojekte sind eine wichtige Finanzierungsquelle für die Forschungsaktivitäten von Hochschulen. Im Jahr 2006 betrug nach Angaben des Statistischen Bundesamts der Anteil von Drittmittelaufnahmen 3.854,1 Mio. EUR an den Gesamteinnahmen deutscher Hochschulen. Davon wiederum stammten 947,9 Mio. EUR aus dem sechsten EU-Forschungsrahmenprogramm, das eine Laufzeit von 2002 bis 2006 hatte.<sup>1</sup> Damit leistet die EU einen wichtigen Finanzierungsbeitrag für die deutschen Hochschulen.

Die sich aus Drittmittelfinanzierung ergebenden Anforderungen haben sich bislang noch nicht ausreichend im Rechnungswesen der Hochschulen niedergeschlagen. So verfügen deutsche Hochschulen bislang regelmäßig nicht über die notwendigen Kostenrechnungssysteme, um die erforderlichen Informationen über Drittmittelprojekte bereitzustellen bzw. flexible Abrechnungen gegenüber unterschiedlichen Zuwendungsgebern mit vernünftigem Aufwand zu ermöglichen.<sup>2</sup>

Darüber hinaus treten Hochschulen zunehmend als Leistungserbringer auf dem Markt auf. Beispielsweise führen Hochschulen für externe Auftraggeber Untersuchungen durch oder Angehörige der Hochschule treten als Gutachter oder Berater auf, obwohl für viele dieser Tätigkeiten auch private Anbieter am Markt vorhanden sind. Diese Leistungen werden von den Hochschulen gegen ein Entgelt erbracht. Dies führt jedoch nicht nur zu zusätzlichen Einnahmen für die Hochschule, sondern mit der Inanspruchnahme von Ressourcen (z. B. Personal, Geräten und Räumen) werden auch Kosten für die Hochschule verursacht. Diese Kosten werden nicht in die Entgeltkalkulation einbezogen, da sie faktisch als bereits abgegoltene Grundleistungen des Staats (oder anderer Zuwendungsgeber) betrachtet werden. Damit ergibt sich eine ungleiche Kostenstruktur gegenüber privaten Anbietern.

Im Beitrag wird vor diesem Hintergrund untersucht, welche Anforderungen der Europäischen Union im Zusammenhang mit dem 7. EU-Forschungsrahmenprogramm und dem EU-Beihilferecht aktuelle Herausforderungen für das Rechnungswesen von Hochschulen darstel-

**Bisherige  
Kostenrechnungssysteme sind  
unzureichend**

**Entgeltkalkulation basiert  
nicht auf tatsächlichen  
Kosten und Erlösen**

<sup>1</sup> Vgl. BMBF, 2009.

<sup>2</sup> Vgl. Syring/Andersen, 2010.

len und wie diese adäquat im Kostenrechnungssystem abgebildet werden können.

## 1.2 EU-Beihilferecht

### 1.2.1 Ziele und Inhalte des EU-Beihilferechts

**Beihilfen, definiert als spürbar wettbewerbsverzerrende Maßnahmen des Staats** In Artikel 87 EGV wird ein Verbot von staatlichen Beihilfen für Unternehmen bzw. Unternehmenszweige formuliert, ohne dass definiert wird, was staatliche Beihilfen oder Unternehmen sind. Bisher wurden die Begriffe durch die Rechtsprechung des EuGH und der Kommission in einer Vielzahl von Entscheidungen bzw. Mitteilungen ausgestaltet. Danach werden unter Beihilfen staatliche Maßnahmen verstanden, durch die selektiv einem Unternehmen bzw. einem Unternehmenszweig ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird, der spürbar wettbewerbsverzerrend wirkt.

**Gemeinschaftsrahmen für F & E & I-Beihilfen** Für die Hochschulen hat die EU-Kommission diese Vorgaben weiter konkretisiert und einen Gemeinschaftsrahmen über Forschungs-, Entwicklungs- und Innovationsbeihilfen (F & E & I-Beihilfen) verabschiedet.<sup>3</sup> Im Gemeinschaftsrahmen für F & E & I-Beihilfen entwickelt die EU-Kommission eine sehr spezielle Perspektive auf Hochschulen. Dort werden Hochschulen zum einen als Empfänger staatlicher Finanzmittel und damit als potenzielle Beihilfeempfänger angesehen. Zum anderen wird aber auch davon ausgegangen, dass Hochschulen die Erbringer von Dienstleistungen sind und in der Konsequenz als potenzielle Beihilfegeber betrachtet werden müssen.

**Voraussetzungen, damit keine Beihilfe vorliegt** Dahinter steht die normative Annahme, dass Hochschulen Forschungsleistungen für Unternehmen erbringen und dadurch das jeweilige Unternehmen gegenüber dem Wettbewerb einseitig begünstigen. Die Konsequenzen sind im Beihilferahmen auch deutlich formuliert. Danach liegt unter den folgenden Voraussetzungen keine Beihilfe im Rahmen von konkreten Forschungsleistungen oder Auftragsforschung vor:

- „Die Forschungseinrichtung erbringt ihre Leistung zum Marktpreis.
- Die Forschungseinrichtung erbringt ihre Dienstleistung zu einem Preis, der sowohl sämtliche Kosten als auch eine angemessene Gewinnspanne enthält, sofern es keinen Marktpreis gibt.“<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Vgl. EU-Kommission 2006/C323/01.

<sup>4</sup> Vgl. EU-Kommission 2006/C323/01.

## 1.2.2 Anforderungen an die Kostenrechnung

Was bedeuten diese Anforderungen für das Kostenrechnungssystem einer Hochschule? Der Gemeinschaftsrahmen formuliert den Marktpreis als Voraussetzung für die Preisgestaltung. Marktpreis ist grundsätzlich jener Preis, der auf dem Markt für die jeweilige Leistung erzielt wird. Problematisch ist, dass für wissenschaftliche Dienstleistungen regelmäßig kein Marktpreis ermittelt werden kann, weil durch eine geringe Anbieterstruktur für die entsprechende Leistung quasi kein Markt vorhanden ist.

**Kein Marktpreis für wissenschaftliche Dienstleistungen vorhanden**

Alternativ wird daher der angemessene Preis als Voraussetzung für Forschungsleistungen definiert. Der Gemeinschaftsrahmen gibt dabei einige Anhaltspunkte, was unter einem angemessenen Preis verstanden wird.

**Alternative: Angemessener Preis**

Es müssen **sämtliche Kosten und eine angemessene Gewinnspanne** verrechnet werden. Der Beihilferahmen definiert jedoch nicht, was unter „sämtliche Kosten“ verstanden werden kann. Unter Berücksichtigung der Zielstellung des Beihilferahmens und der Absicht der Kommission – nämlich Wettbewerbsverzerrung zu vermeiden – sind unter sämtlichen Kosten alle tatsächlichen Kosten im Rahmen der Leistungserbringung zu verstehen. Dazu zählen neben den Personalkosten auch die Infrastrukturkosten (z. B. Gebäude, IT) sowie die weiteren Verwaltungs- und Servicekosten (z. B. Haushalts- und Personalverwaltung, Leitungskosten).

Die Kostenrechnungssysteme müssen daher in der Lage sein, die direkten und indirekten Kosten (Overheadkosten) für Forschungsleistungen zu ermitteln und diese in Abgrenzung zu den Kosten für die Lehre strukturiert auszuweisen. Nur wenn die Kostenrechnung die Vollkosten für die Forschungsleistungen ermitteln kann, liegt im Verhältnis von Unternehmen und Hochschulen keine verbotene Beihilfegewährung vor.

**Kostenrechnung muss auf Vollkostenbasis erfolgen**

## 1.3 EU-Forschungsrahmenprogramm

### 1.3.1 Ziele und Inhalte des 7. EU-Forschungsrahmenprogramms

Die Rahmenprogramme der EU dienen der Förderung von Forschung und Entwicklung sowie des wissenschaftlichen Nachwuchses in Europa. Ihr Ziel bestand ursprünglich darin, einen Beitrag zu leisten, um Europa zum wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissensbasierten Wirtschaftsraum der Welt zu machen.<sup>5</sup> Das neue Forschungs-

**Mit 5 Bausteinen zur Umsetzung des Rahmenprogramms**

<sup>5</sup> Vgl. KOK-Report, 2004.

rahmenprogramm setzt sich aus fünf Bausteinen zusammen, die der Umsetzung des Rahmenprogramms dienen:

1. Zusammenarbeit,
2. Ideen,
3. Menschen,
4. Kapazitäten,
5. EURATOM.

### 1.3.2 Anforderungen an die Kostenrechnung

Die Finanzierungsregeln im 7. Forschungsrahmenprogramm sind darauf ausgerichtet, ein einheitliches Abrechnungssystem auf Basis voller Projektkosten zu schaffen. Da die überwiegende Mehrheit deutscher Hochschulen eine derartige Abrechnung derzeit nicht leisten kann, kommt die EU den Hochschulen mit zwei alternativen Abrechnungsverfahren entgegen.

- Zum einen lassen die Regeln eine pauschalisierte Berechnung zu. Die Höhe der Pauschale beträgt für die Hochschulen und alle nicht auf Gewinnerzielung gerichteten öffentlichen Einrichtungen 60 % aller direkten Kosten ohne Unteraufträge.
- Zum anderen erlauben die Beteiligungsregeln den Einrichtungen, die ihre indirekten Kosten aufgrund ihres Rechnungswesens nicht ermitteln können, eine Ermittlung der indirekten Kosten nach einem vereinfachten Verfahren, dessen genaue Ausgestaltung noch offen ist. Diese Methode muss auf den tatsächlichen Kosten, die sich aus dem Jahresabschluss des Teilnehmers in der gefragten Periode ergeben, basieren. Zudem muss sie in Übereinstimmung mit den üblichen Rechnungslegungsprinzipien stehen. Darüber hinaus muss sie von einem externen Wirtschaftsprüfer oder von der Innenrevision der Hochschule zertifiziert werden.

Damit steigen die Anforderungen an das Rechnungswesen von Hochschulen deutlich an:

1. Aus der Erstattungsfähigkeit der Grundausrüstung ergibt sich die Notwendigkeit, eine Bewertung der Kosten der Grundausrüstung vornehmen zu müssen. Dies ist bereits bei den Personalkosten

keine einfache Aufgabe, beispielsweise aufgrund beamtenrechtlicher Regeln, wie Beihilfe und Pensionsansprüchen.

Darüber hinaus wird für Personal, das nicht ausschließlich für ein einzelnes EU-Projekt tätig ist, in Zukunft eine Zeitaufschreibung zumindest im Hinblick auf diese Projekte nötig. Auch bei den anderen Kostenarten ergibt sich aus der Erstattungsfähigkeit der Grundausrüstung eine Reihe von Fragen.

2. Es wird eine Trennung zwischen Forschungs- und Lehrkosten erforderlich. Erstattungsfähig sind im 7. EU-Rahmenprogramm lediglich die direkten und indirekten Forschungskosten. Kosten der Lehre dürfen nicht angesetzt werden.

Die Trennung zwischen Forschungs- und Lehrkosten erweist sich jedoch aus verschiedenen Gründen als sehr problematisch:

- Wissenschaftliches Personal ist i. d. R. sowohl in der Forschung als auch in der Lehre tätig. Häufig finden Forschung und Lehre als Kuppelprozess in einem Akt statt.
  - Die Entlohnung für beide Bereiche erfolgt i. d. R. ebenfalls ohne eine Trennung.
  - Noch schwieriger gestaltet sich eine Trennung nach Forschungs- und Lehrkosten bei einzelnen indirekten Bereichen, wie beispielsweise der Personalabteilung. Konzeptionelle Ansätze für die Trennung der Kosten für Forschung und Lehre finden sich in verschiedenen Kennzahlenprojekten im Hochschulbereich.<sup>6</sup>
3. Das Kostenrechnungssystem muss dafür Sorge tragen, dass Doppelfinanzierungen über die EU und andere Drittmittelgeber vermieden werden.
    - Zum einen dürfen die Kosten, die im Rahmen von Drittmittelprojekten als direkte Kosten ausgewiesen werden, nicht in die Berechnungsgrundlage der indirekten Kosten einfließen.

<sup>6</sup> Zu nennen sind u. a. das AKL-Kennzahlenprojekt, die Hochschulstatistik oder das Standardverfahren. Grundlage für die Trennungsrechnung sind sogenannte Lehr- und Forschungskoeffizienten, die mithilfe von normativen Setzungen (z. B. Lehrdeputaten je Beschäftigungsgruppe) gebildet werden. Grundsätzlich können mit den unterschiedlichen Modellen und den darin definierten Ansätzen und Zuordnungsmechanismen die Kosten von Forschung und Lehre pragmatisch und relativ genau ausgewiesen werden. Den Modellen ist allerdings gemeinsam, dass sie alle auf normativen Setzungen beruhen, die zwar in Summe plausibel erscheinen, im Einzelnen aber jeweils kritisch diskutiert werden können.

- Zum anderen dürfen Kosten, die durch sonstige Drittmittelgeber, wie die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG), gedeckt werden, nicht angesetzt werden.

Dagegen sind die Kosten der Grundausrüstung erstattungsfähig und unterliegen dadurch unter Umständen einer Doppelfinanzierung aus EU- und Landesmitteln.

## 2 Modell der Vollkostenrechnung zur Erfüllung der EU-Anforderungen

### 2.1 Ermittlung der direkten Kosten

Zu den direkten Projektkosten zählen

- Personalkosten für fest angestelltes und zusätzlich eingestelltes Personal,
- Sachkosten (z. B. Material, Reisekosten) sowie
- Abschreibungen auf für das Projekt angeschaffte Geräte und auf bereits vorhandene Geräte, die in dem Projekt genutzt werden.

Diese Kosten sind in der Kostenrechnung kostenartenscharf auf den Drittmittelprojekten auszuweisen. Die Drittmittelprojekte sind hierzu als Kostenträger auszuprägen, um die Zuordnung der direkten Kosten und eine Trennung der Forschungs- von den Lehrkosten zu ermöglichen.

### 2.2 Ermittlung der indirekten Kosten

#### 2.2.1 Ermittlung der relevanten Kostenbereiche

Im Rahmen der Ermittlung der indirekten Kosten geht es zunächst um die Identifizierung der relevanten Kostenbereiche. Relevant für die Ermittlung der indirekten Kosten sind ausschließlich die Kosten der Vorkostenbereiche (z. B. Verwaltungs- und Servicebereiche, wie Gebäudeverwaltung, IT, Personalverwaltung).

Die Kosten der Vorkostenbereiche können über verschiedene Verrechnungssystematiken auf die Endkostenstellen (z. B. Lehrstühle/Professoren, Institute) und Endprodukte (z. B. Forschung, Lehre, Dienstleistungen) verrechnet werden. Das System sollte dabei so flexibel gestaltet werden, dass Organisationseinheiten bei Bedarf in der Over-

headkostenermittlung berücksichtigt bzw. ausgeschlossen werden können (z. B. fallweiser Ausschluss des Hochschulsports oder des Akademischen Auslandsamts).

### 2.2.2 Ermittlung der relevanten Kostenarten

Ein weiteres Thema im Rahmen der Vollkostenrechnung ist die bedarfsgerechte Identifizierung der relevanten Kostenarten. I. d. R. besteht die Anforderung, bestimmte Kostenarten, wie Abschreibungen für die Abbildung der Investitionen, Umsatzsteuer oder Pensionen, auf den Kostenstellen und Produkten separat auszuweisen, um eine flexible Abrechnung der Overheadkosten auf der Grundlage der Förderrichtlinien der Zuwendungsgeber zu ermöglichen.

### 2.2.3 Trennung der Kosten nach Forschung, Lehre und Dienstleistungen

Im Rahmen der Vollkostenrechnung geht es um die kostenrechnerische Aufteilung aller Kosten in solche für

- Forschung,
- Lehre und
- Dienstleistungen.

Diese Trennung ist nicht unproblematisch, weil die vorgenommenen Setzungen beispielsweise

- einer politischen Logik gehorchen,
- das Selbstverständnis der Einrichtung repräsentieren oder
- pragmatisch aus anderen Größen abgeleitet sind.

Trotz alledem kann die Kostenrechnung wichtige Vorarbeiten für die Ermittlung der Forschungs- und Lehranteile leisten mit

- der Bildung von Produkten (z. B. nach Forschung, Lehre, Dienstleistungen) sowie
- Verrechnungssystematiken, die sich flexibel an Praxiserfahrungen oder vernünftigen normativen Setzungen (z. B. mithilfe von Lehr- und Forschungskoeffizienten) orientieren.

## 2.3 Verrechnungsmodell für die indirekten Kosten

Die Vollkostenrechnung soll möglichst einfach und übersichtlich sein und im Berichtswesen zu nachvollziehbarem Zahlenmaterial führen. Daher ist es hilfreich, dass die Kostenverteilung nach klar definierten Grundsätzen und Mechanismen funktioniert, sodass im Ergebnis transparent wird, wie die Gemeinkosten verrechnet werden. Es hat sich bewährt, Grundsätze für die hochschulweite Verrechnung zu definieren.

Um diese Verrechnungswege zu konzipieren, ist es erforderlich, die Zwischenstationen und Endpunkte klar zu benennen und deren Bedeutung im Gesamtkontext darzustellen. Die Verrechnung kann sich beispielweise an fünf Grundsätzen orientieren, d. h., die Gelder bewegen sich auf den folgenden Wegen durch die Hochschule:

### ■ 1. Grundsatz: Verrechnung auf Produkte für externe Dienstleistungen („Vorabzug“)

Es sollten nicht alle Kosten der Organisationseinheiten in die Verrechnungssystematik der Vollkostenrechnung einfließen. So ist es möglich, bereits innerhalb der bereichsinternen KLR bzw. im Rahmen von Bereichsbetrachtungen ein Teil der Kosten bestimmten Produkten zuzuordnen. Dies betrifft alle Kosten, die für die Erbringung von Dienstleistungen für Dritte entstehen, also einen externen Verursacher und Leistungsabnehmer haben. Solche Kosten dürfen nicht intern weiterverrechnet werden, da sie für die Leistungserbringung in den anderen Organisationseinheiten keine Rolle spielen. Die Kosten werden tatsächlich auf das entsprechende (End-)Produkt gebucht und auf der Kostenstelle nur noch nachrichtlich (statistisch) ausgewiesen.

### ■ 2. Grundsatz: Entlastung der zentralen Verwaltungs- und Servicebereiche

Die Vollkostenrechnung betrifft die Verrechnung der Kosten zwischen den Verwaltungs- und Servicebereichen. Hierfür gelten folgende Leitlinien:

- Die Verrechnung der zentralen Verwaltungs- und Servicebereiche orientiert sich an dem Prinzip des Stufenleiterverfahrens. Ein iteratives Verfahren in der Verrechnung wird aus Vereinfachungsgründen im Grundsatz nicht vorgenommen, die damit verbundenen Unschärfen werden toleriert.

- Die zentralen Verwaltungs- und Serviceeinheiten verrechnen sich aus Vereinfachungsgründen jenseits des Stufenleiterverfahrens i. d. R. nicht untereinander, selbst wenn vereinzelt Leistungsbeziehungen bestehen. Primäres Ziel der Verrechnung sind die Fachbereiche als Träger der Kernaufgaben von Forschung und Lehre. Die Anordnung bzw. die Reihenfolge der Verrechnung in der Stufenleiter orientiert sich jeweils an der Frage, in welche Richtung die dominierenden Kosten und Leistungen fließen. Von hoher Relevanz ist dabei die Verrechnung wichtiger Infrastrukturkosten (z. B. Gebäude, IT) sowie zentraler Services (z. B. Personalabteilung), die auch in Richtung weiterer zentraler Verwaltungs- und Servicebereiche erfolgen, um so einen wesentlichen Bestandteil von deren Ressourcenverbrauch transparent zu machen, und die zwingend für die Weiterverrechnung an Fachbereiche und Endprodukte benötigt werden.
- Wie zentrale Infrastrukturbereiche werden gesamtinstitutionelle Gemeinkosten (z. B. Versicherungen) bereits in einem ersten Umlageschritt auf alle Organisationseinheiten heruntergebrochen.
- Der Sender ist im Grundsatz eine Kostenstelle. Die Kosten der verrechnenden Organisationseinheit (Sender) werden an die Kostenstellen des Empfängers (i. d. R. Knotenkostenstelle des empfangenden Bereichs) verrechnet. Sofern Produktkataloge vorhanden sind, können diese auch zur Verrechnung im Stufenleiterverfahren herangezogen werden. Die Produktkosten fließen dann in die Vollkostenrechnung mit ein. Je nach Sachverhalt wird entweder eine Verrechnung auf Kostenstellen oder eine Verrechnung direkt auf andere Produkte (z. B. Drittmittelprojekte, Studiengänge) vorgenommen.
- Die Basis für die Verrechnung sind i. d. R. die vom Leistungsempfänger in Anspruch genommenen Leistungsmengen (z. B. qm Hauptnutzfläche, Anzahl PCs usw.). Lassen sich Leistungsmengen nicht ermitteln, sind alternative Schlüsselgrößen zu definieren, z. B. Anzahl Mitarbeiter oder Anzahl Studierende. Erst wenn sich auch solche alternativen Schlüsselgrößen nicht vernünftig bilden lassen, werden die auf dem Empfänger gebuchten Kosten als Maßstab für die Verrechnung herangezogen.

### ■ 3. Grundsatz: Belastung der Fachbereiche

Die Konzeption betrifft darüber hinaus die Belastung der Fachbereiche durch Umlagen aus den zentralen Verwaltungs- und Servicebereichen. Hierfür gelten die folgenden Leitlinien:

- Die Fachbereiche erhalten von den zentralen Vorkostenbereichen die Kosten, die im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme zentraler Services stehen.
- Primäres Ziel ist es, den Ressourcenverbrauch auf Fachbereichsebene transparent zu machen und die Kosten anschließend adäquat in Richtung Endprodukte weiter zu verrechnen.
- Kosten der zentralen Verwaltungs- und Servicebereiche für die Leistungserbringung an externe Nutzer i. S. d. Vorabzugsverfahrens (1. Grundsatz) sowie direkt an Endprodukte (4. Grundsatz) werden nicht verrechnet.
- Der Sender für diesen Verrechnungsschritt ist im Grundsatz eine verrechnende Kostenstelle. Die Ausnahme hiervon ist, wenn über die Verrechnung der Produkte der betreffenden Organisationseinheit eine höhere Genauigkeit erzielt werden kann.

Für die Bildung von Schlüsselgrößen gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Verrechnung zwischen Organisationseinheiten der zentralen Verwaltungs- und Servicebereiche (2. Grundsatz).

### ■ 4. Grundsatz: Verrechnung der zentralen Verwaltungs- und Servicebereiche an Endprodukte

Die Vollkostenrechnung beinhaltet nicht nur die Verrechnung der Kosten zwischen Organisationseinheiten (vgl. 2. und 3. Grundsatz), sondern beabsichtigt, auch die Overheadkosten der Vorkostenbereiche auf die Endprodukte transparent zu machen. Dafür werden Kosten auch den Endprodukten Forschung, Lehre und Dienstleistungen zugeordnet. Hierfür gelten die folgenden Leitlinien:

- Ergänzend zum oben beschriebenen Verfahren einer Verrechnung von zentralen Bereichen an Fachbereiche können die Kosten der verrechnenden zentralen Organisationseinheit (Sender) auch direkt einem Endprodukt zugeordnet werden, sofern eine zentrale Leistungserbringung ohne Mitwirkung der Fachbereiche besteht.
- Die damit verbundenen Kosten werden direkt auf das Endprodukt verrechnet, ohne eine Zwischenverrechnung auf die Fachbereiche vorzunehmen.

## ■ 5. Grundsatz: Verrechnung Fachbereiche an Endprodukte/ Trennungsrechnung

Für die Verrechnung der Fachbereiche an die Endprodukte (u. a. Studiengänge, Drittmittelprojekte) gelten die folgenden Leitlinien:

- Die Kosten der dezentralen Organisationseinheiten (Fachbereiche) werden dort, wo es sinnvoll ist, an die Endprodukte weiterverrechnet. Dabei sind in der Verrechnung an die Endprodukte die aufgelaufenen Overheads der zentralen Verwaltungs- und Servicebereiche, die dezentralen Overheads (u. a. Fachbereichsverwaltung), die Kosten für das gesamte nichtwissenschaftliche Personal der Fachbereiche sowie die Sachkosten, Abschreibungen usw. zu berücksichtigen.
- Es erfolgt eine Trennung der Kosten nach Forschung und Lehre mithilfe von Lehr- und Forschungskoeffizienten, die je Fachbereich ermittelt werden.
- Die Kosten der Lehre werden mittels Kennzahlen (z. B. gewichtete Vollzeitäquivalente für Studierende) auf Studiengänge (Endprodukt) verrechnet.
- Die Verrechnung der Fachbereiche an die Drittmittelprojekte erfolgt mithilfe eines Gemeinkostensatzes auf die Wissenschaftlerstunde (bezogen auf die Soll-Arbeitszeit von allen Wissenschaftlern, unabhängig davon, ob sie aus Haushaltsmitteln oder Drittmitteln finanziert werden), der je Fachbereich und Jahr ermittelt wird.
- Es werden nur solche Wissenschaftlerstunden (plus Gemeinkostenzuschlag) auf Drittmittelprojekte weiterverrechnet, die über Zeiteile nachgewiesen werden (z. B. über Zeitaufschreibung, die bei EU-Projekten verlangt wird).
- Das heißt im Umkehrschluss, dass nicht alle Kosten des Fachbereichs bzw. der im Fachbereich gesammelten Kosten des zentralen Overheads auf Endprodukte verteilt werden. Es bleiben aus Vereinfachungsgründen auch Kosten bei den Fachbereichen stehen. Die Kosten repräsentieren vor allem die „sonstigen“ Forschungsleistungen, die von der Hochschule neben den drittmittelfinanzierten Forschungsprojekten durchgeführt werden. Die Kosten für Drittmittelprojekte und für Studiengänge sind dagegen auf die Endprodukte verrechnet.

### 3 Vollkostenrechnung als Schlüssel zur Balance?

Das beschriebene System der Vollkostenrechnung ermöglicht

- eine genaue Trennung der Kosten nach Forschung, Lehre und Dienstleistungen auf der einen Seite und
- eine Ermittlung der indirekten Kosten für Forschungsleistungen auf der anderen Seite.

Dies wird verbunden mit einer sehr flexiblen Aussteuerung der Kostenarten und Kostenbereiche (z. B. Kostenstellen). So ist es möglich, einzelne Kostenbereiche (z. B. Hochschulsport) aus der Abrechnung herauszunehmen oder bestimmte Kostenarten (z. B. Pensionen, Abschreibungen) nicht zu berücksichtigen.<sup>7</sup>

| Direkte Kosten                               | Pauschale für Overheads<br>(z.B. 20%) | Anwendung einer<br>Vollkostenrechnung |
|--|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Direkte Projektkosten                        | 90.000 €                              | 90.000 €                              |
| + Eigenleistung Wissenschaftler              | 10.000 €                              | 10.000 €                              |
| <b>= Summe direkter Kosten</b>               | <b>100.000 €</b>                      | <b>100.000 €</b>                      |
| <b>Indirekte Kosten</b>                      |                                       |                                       |
| + <b>Overhead</b>                            | 20.000 €                              |                                       |
| Gebäudeverwaltung                            |                                       | 40.000 €                              |
| Personalverwaltung                           |                                       | 30.000 €                              |
| Haushalt                                     |                                       | 30.000 €                              |
| <b>= Summe indirekter Kosten</b>             | <b>20.000 €</b>                       | <b>100.000 €</b>                      |
| <b>= Vollkosten des Drittmittelprojektes</b> | <b>120.000 €</b>                      | <b>200.000 €</b>                      |

*Beispiel für die Projektkostenkalkulation mit pauschaler Erstattung der Vollkosten und Anwendung einer Vollkostenrechnung*

Abb. 1: Kalkulationsschema für Drittmittelprojekte

Damit ist es möglich, die tatsächlichen Kosten eines Drittmittelprojekts zu ermitteln, wie Abb. 1 zeigt. Dies ist zwingende Voraussetzung für die Ermittlung der Overheadkosten im Rahmen des EU-For-

<sup>7</sup> Vgl. Syring/Andersen, 2010.

schungsrahmenprogramms bzw. im Rahmen der Ermittlung eines angemessenen Preises für Auftragsprojekte im Rahmen des EU-Beihilferechts.

Die Vollkostenrechnung ist sicherlich ein Instrument, dessen Einführung aufwendig und mühsam ist. Es erlaubt aber zugleich die Bereitstellung von umfangreichen Basisinformationen, mit denen die sehr unterschiedlichen Anforderungen der Zuwendungsgeber (z. B. EU) erfüllt werden können oder mit denen man den Fallstricken des EU-Beihilferechts entkommen kann. Daher sollte die Vollkostenrechnung in keinem Instrumentenkasten für die moderne Hochschulsteuerung fehlen.

## **4 Literaturhinweise**

BMBF, Studie zur deutschen Beteiligung am 6. Forschungsrahmenprogramm der Europäischen Union, 2009.

BMBF, Zusammenfassung der Mitteilung der Europäischen Kommission „Simplifying the Implementation of the Research Framework Programmes“ COM (2010) 187, 29.4.2010.

EU-Kommission, Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation, 2006/C323/01.

KOK-Report – Mehr Beschäftigung in Europa schaffen, 2004.

Syring/Andersen, Von der Analyse interner Overheads zur Vollkostenermittlung für externe Berichtsansforderungen, 2010, in: Syncwork AG (Hrsg.), Hochschulsteuerung im Spannungsfeld interner und externer Anforderungen (im Erscheinen).

Probleme, Lösungen & Umsetzung

Vollkostenrechnung an Hochschulen

---

Gruppe 5 Seite 1248