



**Max-Planck-Institut
für Bildungsforschung**

36

Studien und Berichte

Peter Siewert

**Kostenrechnung für Schulen
in öffentlicher Trägerschaft**

Fragen und Ansätze

**ISBN 3-12-98239 0-5
GW ISSN 0076-5627**

Berlin 1976

Studien und Berichte

In dieser Reihe veröffentlicht das Max-Planck-Institut für Bildungsforschung, Lentzeallee 94, 1000 Berlin 33, abgeschlossene Forschungsberichte, die vorwiegend eine spezielle Thematik behandeln. Sie erscheinen nicht in Buchform, um eine raschere Veröffentlichung zu gewährleisten.

Bestellungen werden erbeten an den Ernst-Klett-Verlag, Rotebühlstraße 77, 7000 Stuttgart 1. Nachdruck, auch auszugsweise, ist nur mit der Zustimmung des Instituts gestattet.

Statt eines Vorworts

Immer wenn uns
Die Antwort auf eine Frage gefunden schien
Löste einer von uns an der Wand die Schnur der alten
Aufgerollten chinesischen Leinwand, so daß sie herabfiel und
Sichtbar wurde der Mann auf der Bank, der
So sehr zweifelte.

Ich, sagte er uns
Bin der Zweifler, ich zweifle, ob
Die Arbeit gelungen ist, die eure Tage verschlungen hat.
Ob was ihr gesagt, auch schlechter gesagt, noch für einige
Wert hätte.

Ob ihr es aber gut gesagt und euch nicht etwa
Auf die Wahrheit verlassen habt dessen, was ihr gesagt
habt.

Ob es nicht vieldeutig ist, für jeden möglichen Irrtum
Tragt ihr die Schuld. Es kann auch eindeutig sein
Und den Widerspruch aus den Dingen entfernen; ist es zu
eindeutig?

Dann ist es unbrauchbar, was ihr sagt. Euer Ding ist dann
leiblos.

Seid ihr wirklich im Fluß des Geschehens? Einverstanden
mit

Allem, was wird? Werdet ihr noch? Wer seid ihr?
Zu wem

Sprecht ihr? Wem nützt es, was ihr da sagt? Und nebenbei:
Läßt es auch nüchtern? Ist es am Morgen zu lesen?
Ist es auch angeknüpft an Vorhandenes? Sind die Sätze, die
Vor euch gesagt sind, benutzt, wenigstens widerlegt? Ist
alles belegbar?

Durch Erfahrung? Durch welche? Aber vor allem
Immer wieder vor allem anderen: Wie handelt man
Wenn man euch glaubt, was ihr sagt? Vor allem: Wie
handelt man?

Nachdenklich betrachteten wir mit Neugier den
zweifelnden
Blauen Mann auf der Leinwand, sahen uns an und
Begannen von vorne.

(Brecht, Der Zweifler)

Ich danke . . . danke? . . . danke! für die Fragen und Antworten von Uwe Blechschmidt, Jens Naumann und Peter Matthias, für die Redigierung des Textes durch Beate Hoerkens, für die technische Hilfe von Waltraud Cazabonne, Waltraud Sanchez, Frauen Süchting, Harry Rambow und der Hausdruckerei sowie Erika, Celine und Kai für das Tragen der sozialen Kosten.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Grundlagen	9
2.1	Aufgaben und Grenzen der Kostenrechnung	9
2.2	Zum Kostenbegriff	12
2.2.1	Zum Kostenbegriff in der öffentlichen Verwaltung	12
2.2.2	Zum Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre	12
2.2.2.1	Zum wertmäßigen Kostenbegriff	12
2.2.2.2	Zum pagatorischen Kostenbegriff	14
2.2.3	Der Kostenbegriff in der Schule	16
2.3	Präzisierung des Bezugssystems Schule	18
2.3.1	Bildungswesen und Schulwesen	18
2.3.2	Schulwesen und trägerspezifisches Schulsystem	20
2.3.3	Schulträgerspezifisches Schulsystem und Einzelschule	23
2.3.4	Die Z-Schule als Bezugssystem einer Schulkostenrechnung	23
2.4	Generelle Merkmale einer Schulkostenrechnung	31
2.4.1	Verzicht auf Kostenträgerrechnung	31
2.4.2	Einzelkostenrechnung	32
2.4.3	Zum Problem einer Plankostenrechnung	34
2.4.4	Abrechnungsperiode	37
3.	Aufbau der Schulkostenrechnung	41
3.1	Verfahrenstechnische und inhaltliche Gesichtspunkte der Verbindung zwischen Haushalts- und Kostenrechnung	42
3.1.1	Der Verfahrensaspekt	42
3.1.2	Der inhaltliche Aspekt	43
3.2	Kostenermittlung	50
3.2.1	Kostenartenrechnung	50
3.2.1.1	Gliederung der Kostenarten	50
3.2.1.1.1	Personalkosten	52
	– Zur Gliederung der Personalausgaben in der Haushaltsrechnung	52
	– Personalgruppen in der Schule	55
	– Personalthaupt- und -nebenkosten	59
	– Vorschlag für eine Gliederung der Personalkostenarten in Schulen	61
3.2.1.1.2	Materialkosten	62
	– Zur Abgrenzung der Materialkosten	62
	– Materialausgaben in der Haushaltsrechnung	64
	– Gliederung der Materialkosten	65
3.2.1.1.3	Fremdleistungen, Abgaben, Sonstige Kosten	67
	– Vorbemerkung zu Abgaben und Sonstigen Kosten	67
	– Fremdleistungen und sonstige Ausgaben in der Haushaltsrechnung	67
	– Abgrenzung und Gliederung der Fremdleistungskosten und der Sonstigen Kosten	68
3.2.1.1.4	Abschreibungen - Kosten der Anlagennutzung	70
3.2.1.2	Erfassung der Kosten	72
3.2.1.2.1	Personalkosten	72

3.2.1.2.2	Materialkosten	73
3.2.1.2.3	Fremdleistungs- und Sonstige Kosten	74
3.2.1.2.4	Kosten der Anlagennutzung	75
3.2.2	Kostenstellenrechnung	79
3.2.2.1	Aufgaben und generelle Ausrichtung	79
3.2.2.2	Entwicklung eines Kostenstellenschemas	81
3.3	Kostenauswertung	90
4.	Literaturverzeichnis	95

1. Einleitung

Zunächst soll versucht werden, das Thema der Arbeit – Kostenrechnung für Schulen – im weiteren Kontext bildungspolitischer und wissenschaftlicher Diskussion zu verorten. Dabei wird zuerst auf einige wichtige Entwicklungstendenzen in der „jungen Wissenschaft“ Bildungsökonomie eingegangen, um im Anschluß daran einige für das Thema relevante Diskussionstraditionen in der Betriebswirtschaftslehre zu behandeln.

Datiert man die Anfänge der neueren Bildungsökonomie in Deutschland auf das Jahr 1958, in dem Eddings Arbeit „Internationale Tendenzen in der Entwicklung der Ausgaben für Schulen und Hochschulen“¹ veröffentlicht wurde, dann lassen sich ganz grob drei Perioden unterscheiden, in denen Bildungspolitik und Bildungsforschung durch unterschiedliche thematische Schwerpunkte charakterisiert waren, die unmittelbaren Einfluß auf Relevanz und Renommee bildungsökonomischer Forschungen hatten. Für unsere Zwecke wird hier unterschieden zwischen 1. der Phase des wissenschaftlichen und politischen Aufbruchs (etwa 1960 bis 1966), 2. der Phase der Bildungsexpansion (etwa 1967 bis 1972) und 3. der Phase der Konsolidierung (etwa ab 1973).

Die erste Phase war im Bereich der Bildungsökonomie charakterisiert durch das überwiegende Interesse an der Produktion und Rezeption makroökonomischer Studien. Gleichgültig, ob es sich um internationale Vergleiche des relativen Schul-/Hochschulbesuchs und der Bildungsausgaben, um wachstumstheoretische oder um investitonstheoretische Analysen (Humankapitalkonzept) handelte, im Mittelpunkt der bevorzugten Argumentationen bildungsökonomischer und bildungspolitischer Art stand die Erörterung der Interdependenzen von großen Aggregaten des Bildungswesens und des Beschäftigungssystems beziehungsweise der Gesellschaft insgesamt. Obwohl auch in dieser Phase vereinzelt Hinweise auf die Bedeutung mikroökonomischer Probleme gegeben wurden, scheint wohl unbestritten zu sein, daß vor allem die politische Durchschlagskraft makroökonomisch-gesamtgesellschaftlicher Argumente mit dazu beitrug, gegen politische und wissenschaftliche Widerstände einer modernen sozialwissenschaftlichen Bildungsforschung und einer expansionsorientierten Bildungspolitik den Weg zu ebneten. Bis in die Anfangsjahre der zweiten Phase hinein galt es als wissenschaftlich und politisch progressiv, sich derartiger makroökonomisch orientierter bildungsökonomischer Argumente zu bedienen. Im letzten Drittel der sechziger Jahre erfuhr diese Tendenz jedoch eine Revision. Einerseits wurde im Laufe der für viele unerwartet schnell einsetzenden und politisch ermöglichten Expansion des Bildungswesens deutlich, daß die bis dahin bevorzugten makroökonomischen Überlegungen wenig zur Bewältigung speziellerer Gestaltungs- und Steuerungsprobleme beitrugen. Dies führte zu einer gewissen Proliferation mikroökonomischer Forschungsprogrammatiken in dem inzwischen als „hoffähig“ anerkannten Forschungsbereich der Bildungsökonomie². Andererseits setzte eine politisch-wissenschaftliche Reaktion auf die vorhergehende Dominanz ökonomischer Argumentationen ein, bei der die jeder Art ökonomischen Denkens inhärente Form der Berücksichtigung der Grenzen und Nebenbedingungen von Veränderungen als politische Fessel oder wissenschaftliche Selbstbeschränkung interpretiert wurde. Damit erschienen mikroökonomische Studien wie überhaupt „bürgerlich-ökonomische“ Fragestellungen als bildungspolitisch inopportun und wissenschaft-

1 Edding, F., 1958. Zu früheren Arbeiten über ökonomische Aspekte des Bildungswesens siehe Schlieper, F., 1968. Besonders erwähnt sei ferner die in Vergessenheit geratene Studie von Strevell, die in Ansätzen bereits Probleme, Fragen und Lösungsvorstellungen artikuliert, wie sie heute unter Begriffen wie Chancengleichheit, Grundfinanzierung usw. die Diskussion um die Reform des Bildungswesens und seiner Finanzierung beherrschen. Strevell, W., 1950 a und 1950 b.

2 Zum Beispiel Castner, R., 1964, 1967 a und 1967 b; Castner, T., 1964; Krommweh, B., 1966; Manasse, F. C., 1966; Ottwaska, D., 1967; Olivera, J., 1967; Recum, H., von, 1968. Bei den meisten dieser Arbeiten zum Thema „Bildungsbetriebslehre“ handelt es sich noch um mehr oder weniger programmatische Aufsätze, deren Verfasser entweder „aus der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre . . . Begriffe und Methoden ohne Anführungszeichen in den pädagogischen Bereich“ übernahmen, „und zwar ohne Ängstlichkeit, alten Wein in neue Schläuche zu gießen“ (Ottwaska), und dann, wenn die simple Begriffsübernahme nicht mehr so recht klappen wollte, zum gründlichen Nachdenken über die Problematik aufforderten; oder es wurden einzelne ärgerliche Tatbestände, zum Beispiel die (übermäßige) Beschäftigung der Lehrer mit Verwaltungsarbeit, angeprangert und organisatorische Maßnahmen zur Abschaffung dieser Mißstände gefordert. Teilweise wurde auch der Anschein erweckt, als könne man sich schon allein durch die Übertragung des betriebswirtschaftlichen Vokabulars auf den Bereich des Bildungswesens einige Klarheit über die dortigen Vorgänge verschaffen.

lich zumindest suspekt, wenn nicht reaktionär. Insofern ist es wenig verwunderlich, daß in dieser zweiten Phase die „freie Bildungsforschung“ an Instituten und Universitätseinrichtungen bis hin zum Beratungsorgan Bildungsrat traditionell bildungsökonomische Themen hintanstellte und darüber hinaus bei den bevorzugten politischen und wissenschaftlichen Themen die jeweiligen bildungsökonomischen Aspekte vernachlässigte. In dieser Zeit gehörte es zum guten Ton in Bildungspolitik und Bildungsforschung, die Konservativität ökonomischer Ansätze, die Begrenztheit der ökonomischen Perspektive und deren Irrelevanz für Probleme der Sozialisationsforschung, der Einführung der Gesamtschule, der Curriculumreform und der Schulverwaltungsreform hervorzuheben. Der institutionelle Ort, an dem die Arbeit an bestimmten bildungsökonomischen Problemen – oder zumindest das Eingeständnis ihrer Relevanz – aufgehoben war, lag in der Phase der Expansion nicht in der Bildungsforschung freier Institute und der Universitäten, sondern in der Bildungsverwaltung beziehungsweise in der von ihr abhängigen oder initiierten Forschung. Erst seit dem Einsetzen der Konsolidierungsphase gibt es Anzeichen dafür, daß bildungsökonomische Fragestellungen und Methoden in die Bildungspolitik und in den weiten Bereich der Bildungsforschung wieder stärker Eingang finden – wenn auch häufig einseitig als Hilfsmittel zur Bewältigung der Enttäuschung über das vorläufige Ende der Expansion des Bildungswesens.

Dieser kurze Hinweis auf Akzente und Akzentverschiebungen in der Bildungsforschung soll genügen, um anzudeuten, warum das Thema dieser Arbeit, das im Bereich der Bildungsökonomie angesiedelt ist und zudem unter mikroökonomischer Perspektive abgehandelt wird, im Rahmen der institutionalisierten Bildungsforschung bisher kaum aufgegriffen wurde.

Diese Bemerkungen dürfen nun jedoch nicht so interpretiert werden, als bestehe im Bereich der Betriebswirtschaftslehre ein weitgehender Konsens über die Relevanz und Anwendbarkeit ihrer Konzepte im öffentlich-staatlichen Sektor.

Vielmehr ist es so, daß sich im Hinblick auf das Bildungswesen die umfassendere Problematik des Verhältnisses zwischen Betriebswirtschaftslehre und öffentlicher Verwaltung erkennen läßt, oder – wie Wysocki formuliert – zwischen „Betriebswirtschaftslehre und Staat“³. Denn zu der Frage, ob die öffentliche Verwaltung mit ihren Einrichtungen in den Forschungsbe- reich der Betriebswirtschaftslehre falle, gehen die Auffassungen ihrer Fachvertreter erheblich auseinander. Soweit sie der Privatwirtschaftslehre verpflichtet sind, war ihnen der Zugang zu den Gestaltungsproblemen der öffentlichen Verwaltung von vornherein verbaut⁴. Vertreter dieser Richtung sind fixiert auf die private Unternehmung, in der die sachliche Leistungsaufgabe nur instrumentalen Charakter zur Gewinnerzielung und Reproduktion besitzt und entsprechend unter Rentabilitäts Gesichtspunkten verändert werden kann. Folglich bleibt kein Raum für die öffentlichen Einzelwirtschaften, die – abgesehen von den öffentlichen Unternehmungen – auf Gewinnerzielung ganz verzichten und kostendeckend arbeiten oder als Zuschußveranstaltung betrieben werden und in denen die politisch definierte Leistungsaufgabe als eigenständiges Ziel auftritt, das nur in einem Akt politischer Willensbildung wieder aufgehoben oder modifiziert werden kann⁵. Hinzu kommt, daß mit zunehmend engerer finanz-, organisations- und personalrechtlicher Bindung der öffentlichen Einzelwirtschaften an ihre Trägerkörperschaft der Verlust an innerer und äußerer dispositiver Autonomie steigt.

Etwas anders stellt sich das Problem bei den übrigen Fachvertretern, die ihr Arbeitsgebiet nicht von vornherein auf einen bestimmten Betriebstyp reduzieren, sondern, die Grenze der Betriebswirtschaftslehre vom Identitätsprinzip her definierend, auch die öffentliche Verwaltung mit ihren Einrichtungen als Gegenstand ihres Forschungsbereiches akzeptieren. Doch „muß man freilich unterscheiden zwischen dem, was als Programm oder Gebietsanspruch

3 Wysocki, K., von, 1966. Unter „Staat“ werden dabei alle öffentlichen Gebietskörperschaften sowie die ihnen nachgeordneten „Einrichtungen“, „Anstalten“ und „Körperschaften“ zusammengefaßt.

4 Dazu zum Beispiel Rieger, W., 1964.

5 Vgl. Witte, E., und Hauschildt, J., 1966, S. 46. Siehe zu diesem Problemkreis auch Oettle, K., 1966.

angekündigt wird und dem Terrain, das tatsächlich bearbeitet wird“ (Schäfer, E., 1958, S. 27). Selbst mit den öffentlichen Unternehmungen, denen noch weitgehende Gemeinsamkeiten mit den erwerbswirtschaftlichen Betrieben zugestanden wird, beschäftigt man sich bis auf wenige Ausnahmen nicht oder nur peripher, und bei den Haushaltsbetrieben bietet sich kein freundlicheres Bild.

Diese Passivität und die entsprechend bescheidenen Forschungsergebnisse sind in gewisser Weise verständlich. Die öffentliche Verwaltung wurde bisher hauptsächlich als Objekt staatsrechtlicher und finanzwissenschaftlicher Untersuchungen angesehen⁶. Das „spezifisch Wirtschaftliche der Betriebswirtschaft öffentlicher Dienststellen (wurde) seit den Zeiten der Kameralistik kaum mehr systematisch zum Gegenstand wissenschaftlicher Forschung gemacht“⁷. Dadurch, daß Rentabilitätsgesichtspunkte in öffentlichen Einzelwirtschaften fehlen beziehungsweise im Vergleich zur Privatwirtschaft eine ganz andere Entscheidungsrelevanz für die Betriebswirtschaftslehre besitzen, entstand eine Situation, in der sich diese als junge Wissenschaft, deren Forschungsgebiete sich stark an den jeweiligen praktischen Befürfnissen orientierten, hauptsächlich der privaten Unternehmung als „wirtschaftlichem Aktionszentrum“⁸ zuwandte. Indes dürfte diese Argumentation bei aller Berechtigung nicht den Kern des Problems treffen. Das Scheitern der Konzeption einer „Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung“, wie sie nach dem Zweiten Weltkrieg speziell von Winckelmann wieder gefordert wurde⁹ und wie sie Bischofberger als „Verwaltungsbetriebslehre“ (1964, S. 10) vorschwebt, war bereits in der Verwendung des Zweck-Mittel-Schemas als grundbegrifflichem Bezugsrahmen der traditionellen Betriebswirtschaftslehre angelegt¹⁰. Ihr gebrach es an Kontaktbegriffen sowohl zur Politik und Politikwissenschaft als auch zur Rechtswissenschaft und anderen sozialwissenschaftlichen Disziplinen. Damit ließ diese Konzeption es nicht zu, Verwaltung als interdisziplinärem Problem gerecht zu werden, dem über die Optimierung von Zweck-Mittel-Relationen nicht beizukommen ist und dessen dabei zu bewältigende Wertwelt zu komplex ist, als daß sie auf Geldgrößen reduzierbar wäre¹¹.

6 Neben den damit im Vordergrund stehenden Problemen der Gesetzesanwendung und Gesetzesauslegung sowie den wirtschaftsordnungspolitischen Aspekten gewinnen Fragen, wie sie die Betriebswirtschaftslehre behandelt, erst mit dem Wandel von der „Besitz-“ zur „Leistungsverwaltung“ (Mühlhaupt) stärker an Interesse. Zur grundlegenden Darstellung der Leistungsverwaltung siehe Forsthoff, E., 1938; teilweise wieder abgedruckt in Forsthoff, E., 1959, S. 22–46. Zur neueren Diskussion siehe zum Beispiel Häberle, P., 1972.

7 Schwantag, K., 1953, S. 149. Als Beispiele für Arbeiten zu diesem Thema siehe Schlesinger, H., 1951; Schlichenmaier, U., 1956; Schachtner, M., 1966. – Außerdem sei hingewiesen auf die vielfältigen Bemühungen der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, Köln. Derartige Bemühungen um die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung veranlaßten Niklas Luhmann zu der Grundsatzfrage: „Kann die Verwaltung wirtschaftlich handeln?“ Siehe dazu den gleichnamigen Aufsatz aus dem Jahr 1960.

8 Vgl. Kosiol, E., 1966. Innerhalb der Unternehmung wandte sich die Betriebswirtschaftslehre dabei primär den Sachleistungsbetrieben und den Problemen des Produktionsprozesses zu. Vgl. dazu das Schaubild bei Lohmann, M., 1959, S. 23. Probleme der Verwaltung traten dabei in den Hintergrund, so daß es der Betriebswirtschaftslehre selbst hier nicht gelang, einen brauchbaren Verwaltungsbegriff zu formulieren, geschweige denn, eine Theorie der Verwaltung zu entwickeln. Einen Versuch in dieser Richtung unternahm Kraus, H., 1969.

9 Vgl. Winckelmann, H., 1963, S. 321. Winckelmann knüpft damit an Mahlbergs Konzeption einer „Betriebswirtschaftslehre der Amtsverwaltungen“ an. Vgl. Mahlberg, W., 1927, S. 56.

10 Siehe hierzu Luhmanns Besprechung der Arbeit Bischofbergers, Luhmann, N., 1965. Ferner sei zu den hier angesprochenen Problemen verwiesen auf Luhmann, N., 1968.

11 Wenn Wysocki (1966) äußert, „daß eine solche ‚Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung‘ nicht zur Erkenntnis der wirtschaftlichen Kernprobleme öffentlicher Haushaltswirtschaften vordringen kann“ (S. 206), so deutet das in die gleiche Richtung, wobei er aus der eingeschränkten Sicht der traditionellen Betriebswirtschaftslehre argumentiert, daß „rechtliche, soziologische, technische, politische Aspekte des Objektes Staat . . . bei einer Betrachtung durch die Wirtschaftswissenschaften ebensowenig Problem werden (können) wie dies auch bei der Behandlung der ursprünglichen und abgeleiteten (privaten) Betriebe der Fall ist“ (S. 203). Mit diesem ökonomistischen Ansatz mag man zwar die Betriebswirtschaftslehre von bestimmten Problemen entlasten können, nur sollte man nicht so optimistisch sein, ihre Abarbeitung dann etwa allein von einer gegenüber anderen sozialwissenschaftlichen Disziplinen ebenso isolierten Volkswirtschaftslehre zu erwarten. Vgl. hierzu Wysocki, K., von, 1966, S. 198 ff., und die hinter den Zitaten vermerkten Seitenangaben. Zu den von Wysocki angerissenen Abgrenzungsproblemen und der darin enthaltenen Zielproblematik siehe auch Strobel, W., 1968, S. 139 f. und S. 143. Als knappe systematische Aufarbeitung und Darstellung der Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen Unternehmungen und öffentlichen Verwaltungsbetrieben und den Konsequenzen für die Betriebswirtschaftslehre siehe Chmielewicz, K., 1971, mit umfangreichen Literaturangaben zu diesem Diskussionsfeld.

Im Hinblick auf die Schule, die in die öffentliche Verwaltung sozusagen völlig „eingebettet“ ist – was nicht heißt, daß ihr besonderer Charakter gegenüber Verwaltungseinheiten mit hoheitlichen Aufgaben oder rein administrativen Tätigkeiten verkannt wurde¹² –, kommen nun nahezu alle Faktoren zusammen, die einer Verständigung zwischen Verwaltung und Betriebswirtschaftslehre bisher entgegenstanden: Fehlendes Erwerbsmotiv, kein monetärer Ertrag, Schwierigkeiten der Leistungsmessung und -bewertung, finanz-, organisations- und personalrechtliche Bindungen an die Trägerkörperschaft und dementsprechend fehlende Eigenkapitalausstattung beziehungsweise Kapitalbeschaffung über die Haushalte der Trägerkörperschaft, überwiegende Beschäftigung von Beamten und Bindungen an Stellenpläne, Fehlen jeglichen betrieblichen Rechnungswesens, Prüfung durch die Rechnungshöfe, Einengung des Entscheidungsspielraumes durch weitgehend detaillierte Vorgabe der Systemstruktur, mangelhafte Zweckstrukturierung¹³, Fehlen des Risikos, im Konkurs unterzugehen. Wenn man trotz des naheliegenden Verdachts des Gegenteils einmal unterstellt, daß sich alle Verfechter einer „Betriebswirtschaftslehre der Schule“ dieses Umstandes und seiner Konsequenzen bewußt waren, bleibt zu fragen, was sie in dieser Lage zu ihrer Forderung ermutigte. Die Antwort mag in Um- und Neuorientierungen im Rahmen der Betriebswirtschaftslehre und den anderen betroffenen Disziplinen liegen, die sich aber sowohl in der Theorie als auch in der Praxis noch nicht so weit durchgesetzt haben, um die unzureichenden traditionellen Konzepte und ihre Nachwirkungen endgültig zu überwinden.

Speziell aus der Kritik am Gewinnmaximierungsprinzip und an der Konstruktion „optimaler“ Entscheidungsmodelle entwickelten sich zum Beispiel in der Betriebswirtschaftslehre Betrachtungsweisen, bei denen Zwecke nicht mehr als naturgegeben hingenommen, sondern selbst zum Gegenstand von Entscheidungsprozessen gemacht wurden, Konzepte, die den Vorwurf der Grenzüberschreitung beiseite schieben und zu interdisziplinären Forschungsansätzen vorzudringen trachten, die streng optimale Lösungen zugunsten größerer Realitätsnähe aufgeben und die es ermöglichen, über Probleme zu reflektieren, die sonst in die ceteris-paribus-Klausel abgedrängt wurden¹⁴.

In der vorliegenden Arbeit, die sich als ein Diskussionsbeitrag versteht, soll nun versucht werden, das Thema „Kostenrechnung für Schulen“ in interdisziplinärer Offenheit anzugehen. Dabei führt diese interdisziplinäre Offenheit allerdings nicht zu einem extrem differenzierten und eine Vielfalt soziologischer, psychologischer und pädagogischer Überlegungen berücksichtigenden Modell der Kostenrechnung für Schulen, sondern gewissermaßen zum Gegenteil: Die Berücksichtigung der Hauptfunktion der Schule, ihrer Institutionalisierungs- und ihrer Organisationsform wird uns zu dem Schluß führen, daß eine Schulkostenrechnung mit generelleren Konzepten und Maßen arbeiten muß.

12 So schreibt Heckel im Zusammenhang mit den Untersuchungen des Reichssparkommissars von der „für jede Begegnung der Verwaltung mit der Schule bedeutsame(n) Erkenntnis, daß die Schule ein eigengesetzlicher Organismus beim Aufbau von Verwaltungsstellen ist“. Siehe Heckel, H., 1955, S. 9; siehe dort auch das Fuchs-Zitat auf S. 9 f.

13 Zur Zweckstrukturierung der Schule vgl. Luhmann, N., 1968, S. 152, und zu den sich daraus für die Pädagogik ergebenden, den betriebswirtschaftlichen Schwierigkeiten ähnlichen Problemen siehe Meyer, H. L., 1971.

14 Siehe in diesem Zusammenhang zum Beispiel Heinen, E., 1971.

2. Grundlagen

2.1 Aufgaben und Grenzen der Kostenrechnung

Kostenrechnung sollte nicht zum Selbstzweck werden, sondern sich in ihrem Aufbau und in der Genauigkeit der Erfassung und Auswertung von Kosten an ihrem Zweck orientieren. Generell gesprochen, besteht dieser Zweck darin, soziale Strukturen und Prozesse so abzubilden, daß ihre Zieladäquatheit überprüft und gegebenenfalls verbessert werden kann. Dabei zielt Kostenrechnung einerseits auf die möglichst detaillierte Abbildung und Strukturierung einer Vielzahl unterschiedlicher „technischer“ Produktionsprozesse („Durchführungskontrolle“ etwa mit Hilfe der Standardkostenrechnung), andererseits auf die Abbildung und Strukturierung der allgemeineren Organisationsstrukturen, Rahmenbedingungen und Interdependenzen, die für die „technischen“ Produktionsprozesse relevant und konstitutiv sind. In diesem zweiten Fall zielt Kostenrechnung auf eine „mittlere Analyseebene“ und ihr entsprechende mittlere Ebenen von Sozialsystemen, sie wird zu einem Instrument der „Dispositionskontrolle“. Nicht mehr die je für sich genommene technisch-mengenmäßige Steuerungs- und Kontrollproblematik steht im Mittelpunkt, sondern diese in ihrer Abhängigkeit von parallelen, vor- und nachgelagerten, inner- und außerbetrieblichen Strukturen und Prozessen. Kostenrechnung dient nicht nur der Strukturierung von Entscheidungen der primären technischen Ebene, sondern auch und vor allem der Strukturierung von Entscheidungen über Entscheidungen. Sie ist im Luhmannschen Sinne ein Instrument zur Institutionalisierung reflexiver Mechanismen (vgl. Luhmann, N., 1970). Damit sind in allgemeiner Form zwei Klassen von Grenzen oder Nebenbedingungen für Kostenrechnungen bezeichnet:

1. Die Berücksichtigung des Problems, die Komplexität eines Sozialsystems in sinnvoller und konsensfähiger Form zu erfassen. Üblicherweise zeigt sich diese Problematik in der Frage, wie detailliert die Zielerreichung (Output beziehungsweise Ertrag, Ergebnis und die sie beeinflussenden Strukturen und Prozesse) erfaßt werden kann. Davon hängt ab, ob Kostenrechnung als Strukturierungshilfsmittel sowohl für „Feinstrukturen“ als auch für die diese vorstrukturierenden „Grobstrukturen“ verwendet werden kann („Durchführungs-“ und „Dispositionskontrolle“) oder aber sich primär auf eine (allgemeinere) „Dispositionskontrolle“ beschränken muß.

2. Die Berücksichtigung der je gegebenen empirischen Ausprägung von Organisationsstrukturen (von ihren technischen Gegebenheiten bis zur Entscheidungsorganisation) als Rahmenbedingung oder zumindest Ausgangspunkt möglicher partieller Umstrukturierungen. Davon hängt ab, welche Dispositionsspielräume und -erfordernisse bestehen.

Wenden wir uns zunächst dem ersten Punkt zu. Für die Mehrzahl der Anwendungsfälle von Kostenrechnung im Bereich der betrieblichen Güterproduktion ist dieses Problem relativ leicht zu lösen. Im Regelfall sind die produzierten Güter nach Menge, Art und Qualität relativ leicht und genau (das heißt mit Hilfe allgemein akzeptierter Kriterien) zu erfassen. Und nicht nur dies – darüber hinaus besteht im Regelfall die Möglichkeit, die Verschiedenartigkeit solcher Outputmaße auf einer generalisierteren Ebene der Betrachtung „gleichnamig“ zu machen, nämlich durch ihre Bewertung in Geldgrößen. Dieses Vorgehen ist um so vorteilhafter, als es zumeist nicht nur erlaubt, die Inkommensurabilitäten der Outputs untereinander, sondern auch gegenüber den mit Geldgrößen bewerteten Inputs „aufzuheben“. Für weite gesellschaftliche Teilbereiche und ihnen angemessene, eingeschränkte Zwecke und Orientierungen reicht der Generalisierungsgrad des Mediums „Geld“ und seiner (Markt-)Mechanismen offensichtlich aus, um mit seiner Hilfe in allgemein akzeptierter Weise pragmatisch sinnvolle und effiziente Strukturierungen von Sozialsystemen vorzunehmen. Dies ist zumindest der (sinnvolle) Ausgangspunkt für all jene Unternehmen, die in entwickelten Gesellschaften auf „unverzerrten Bezugs- und Absatzmärkten“ operieren. Für eine Vielzahl von gesellschaftlichen Problemen und den zu ihrer Bewältigung geschaffenen Instanzen und Organisationen gilt dies jedoch nur in mehr oder weniger eingeschränktem Maße. Absatz- und/oder Bezugsmärkte mögen extrem verzerrt sein, nicht-marktmäßig bewertete („soziale“) Kosten und Erträge können relevant sein, „kollektive (materielle und immaterielle) Güter“ werden produziert und konsumiert. In diesen kurz skizzierten Fällen „versagt“ offensichtlich das Medi-

um Geld (und die gesellschaftliche Quasi-Automatik über Geld gesteuerter Marktmechanismen) als alleiniges (technisches) Instrument zur Aufhebung von Inkommensurabilitäten auf Input- und Outputseite und als zentrales Signal für die Art und Richtung von Entscheidungen.

Dieses Problem stellt sich seit Jahr und Tag am deutlichsten für den Bereich staatlich-öffentlicher Aktivitäten, und zahlreiche Vorschläge – von verschiedenen Varianten der Kosten-Nutzen-Analyse, über Planning-Programming-Budgeting-Systeme bis zu Vorschlägen andersartiger Messungen des Sozialproduktes – zielen immer wieder darauf ab, bestimmte Teilaspekte der Analyse und der Entscheidungsvorbereitung staatlich-öffentlichen Handelns zu verbessern. Unbeschadet der Erfolge und Mißerfolge dieser Analysetechniken können wir jedoch festhalten, daß das öffentliche Rechnungswesen in der Form der Haushaltsrechnung von Bund, Ländern und Gemeinden nach wie vor das weitaus wichtigste Instrument der kurz- (und mittel-)fristigen Planung und Kontrolle im staatlich-öffentlichen Bereich darstellt.

Im streng technischen Sinne beschränkt sich die Haushaltsrechnung auf Einzahlungen und Auszahlungen als kassenwirtschaftlichen Begriffen beziehungsweise auf Einnahmen und Ausgaben im umfassenderen finanzwirtschaftlichen Sinne. Sie knüpft somit als pagatorische Rechnung an Nominalgüterströme an, untersucht Deckungsvorgänge und legt dar beziehungsweise kontrolliert, wieviel für welchen Zweck in einer gegebenen Periode ausgegeben werden darf beziehungsweise wurde. Nun muß der Haushaltsrechnung mit ihrer Einnahmen-Ausgabengliederung in Kombination mit verschiedenartigen rechtlichen Regelungen des Verhaltens von Behörden (zum Beispiel Beamtenrecht, Deckungsfähigkeiten von Haushaltstiteln) durchaus konzidiert werden, daß durch sie in erheblichem Maße sowohl eine zwischen- als auch eine „innerbetriebliche“ Steuerungs- und Kontrollfunktion wahrgenommen werden kann und dies auch faktisch zutrifft. Auch ist der häufig beobachtbaren politischen und wissenschaftlichen Praxis, dieselben Haushaltsdaten einmal als Maße für den „Input“ und einmal für den „Output“ eines bestimmten Bereichs staatlichen Handelns zu interpretieren, eine gewisse Berechtigung nicht abzuspochen. Für den Bereich globaler Politik oder die wissenschaftliche Modellierung von Abhängigkeiten zwischen großen Aggregaten mag dies praktisch sinnvoll und wissenschaftlich begründet sein. Hinsichtlich der spezielleren Handlungsprobleme auf den unteren Ebenen staatlicher Verwaltungen kann jedoch mit Recht gefragt werden, ob die Haushaltsrechnung nicht sinnvollerweise durch eine Kostenrechnung vervollständigt werden sollte, wenn man die aus betriebswirtschaftlicher Sicht gegen die Haushaltsrechnung vorgebrachten Einwände in Betracht zieht. Diese lassen sich dahingehend zusammenfassen, daß die primär auf detaillierte Liquiditätslenkung gerichtete Haushaltsrechnung nicht nach dem Verhältnis von Einsätzen zu Leistungen in den finanzierten Bereichen fragt. Aufgrund ihrer relativen Ferne von den Realgüterströmen der Leistungserstellung und der Art der Aufbereitung ihres Zahlenmaterials gibt sie dem einzelnen Handelnden – wenn überhaupt – nur unzureichende Hinweise auf die Auswirkungen seiner Aktivitäten im Hinblick auf die wirtschaftliche Verwendung knapper Mittel für bestimmte Aufgaben. Kurz: „Die Einhaltung des Gebotes von *Wirtschaftlichkeit* und *Sparsamkeit* wird sich in der Haushaltsrechnung *nicht* nachweisen lassen.“¹

Wenn nun aber die Aufforderung zur Entwicklung einer Kostenrechnung für Schulen ernst genommen wird, dann stellt sich zentral die Problematik der Erfassung des Outputs. Dabei wird hier davon ausgegangen, daß eine präzise Erfassung des Ergebnisses von schulischen Aktivitäten (etwa Leistungszuwachs oder Lernfortschritt einzelner Schüler oder Schülerkollektive innerhalb kurzer Zeitintervalle und bezogen auf eingegrenzte Problembereiche) nicht zur Voraussetzung oder Zielrichtung einer Kostenrechnung gemacht werden kann. Die Gründe dafür sind folgende:

1 Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Aufgaben übernehmen? 1958, S. 121. – Dieses Gebot, das bisher als Soll-Vorschrift für die Aufstellung des Haushaltsplanes bestand, hat im neuen Gemeindehaushaltsrecht insofern eine Verschärfung erfahren, als es jetzt als Muß-Vorschrift für die gesamte Haushaltswirtschaft für verbindlich erklärt wird. Dazu Unterausschuß „Gemeindehaushaltsrecht“ des Arbeitskreises III der Innenministerkonferenz, 1971, § 1, Abs. 2.

1. Versuche der Leistungsmessung und Leistungszuwachserklärung in der behavioristischen Tradition der Lernpsychologie sind in hohem Maße wissenschaftlich umstritten. Ihnen wird vor allem zum Vorwurf gemacht, daß sie die Vielschichtigkeit und Vermitteltheit von Lernprozessen, die Möglichkeit von Transfereffekten und den Einfluß schulisch-situativer und außerschulischer Faktoren unzureichend berücksichtigen. Für uns relevantes Resümee: Es gibt keine allgemein akzeptierten „Fein-Maße“ zur Messung der gesamten Breite schulischer Ergebnisse.

2. Selbst dort, wo solche Maße für *bestimmte* Schülerpopulationen und Lernbereiche sinnvoll zu sein scheinen und für begrenzte pädagogische Zwecke wissenschaftlich allgemein akzeptiert werden, handelt es sich um Maße, die

a) untereinander inkommensurabel sein können,

b) gegenüber den mit Geldgrößen bewerteten Inputs (Kosten) inkommensurabel sind,

c) in ihrer „Feinheit“ – um den betriebswirtschaftlichen Terminus zu gebrauchen – eher zur „Durchführungskontrolle“ (als „Rückmeldung“ an den Lehrer) als zur Dispositionskontrolle sinnvoll sind.

Damit muß eine Kostenrechnung für Schulen – in dem dieser Arbeit zugrunde gelegten Verständnis – von einem sehr allgemeinen Leistungsbegriff ausgehen. Als schulische Leistung bezeichnen wir grobe Kategorien von Leistungskomplexen, die dem Alltagsverständnis weitgehend entsprechen. Wenn man etwa vom Unterricht für die Klassenstufe X in der Schulart Y im Fach Z spricht. Nach unserem Verständnis muß sich eine Schulkostenrechnung auf derartige grobe sekundäre Standards zur Bestimmung der Outputs einlassen und sollte sich nicht durch Präzisierungsvorschläge in eine Richtung drängen lassen, die von den relevanten Wissenschaften der Psychologie, Pädagogik und Soziologie als für den schulischen Bereich irrelevant eingeschätzt werden.

Wenden wir uns abschließend dem eingangs erwähnten zweiten Satz von Nebenbedingungen zu, der die Ausprägung einer Kostenrechnung für Schulen beeinflusst: den empirisch gegebenen Organisationsstrukturen des Schulwesens, die dessen Dispositionsspielräume und -erfordernisse determinieren.

Zunächst und ganz zentral ist hervorzuheben, daß das allgemeinbildende Schulwesen in der Bundesrepublik Deutschland, sieht man vom Sonderfall der wenigen anerkannten Ersatzschulen ab, ausschließlich öffentlich finanziert wird. Das bedeutet, daß die Schulen beziehungsweise die Schulträger weder gezwungen sind, ihre Dienstleistungen auf „freien Märkten“ anzubieten, noch Gebühren erheben müssen. Für die Zwecke unserer Arbeit akzeptieren wir diesen Zustand. Das aber bedeutet, daß im Entwurf einer Kostenrechnung für Schulen darauf verzichtet werden kann, das Ausgangsmaterial für eine Preisstellungs- oder Gebührenpolitik zu berücksichtigen. Weder Preise noch eine Erfolgsrechnung im Sinne der Gegenüberstellung von Kosten und Erlösen sind in diesem System erforderlich. Vielmehr geht es um die Erarbeitung von Kosteninformationen und deren Bezug auf verschiedenartige grobe Maße für Struktur und Leistung der Bildungseinrichtungen zu Zwecken der Planung und Entscheidung in diesem System.

Damit stellt sich die Frage, für welche Entscheidungsträger in der gegebenen Organisationsstruktur die Kostenrechnung ausgerichtet werden sollte. Es ist also zu klären, ob das relevante Bezugssystem die Einzelschule, ein Schulträger oder eine andere noch allgemeinere Verantwortung tragende Stelle der Verwaltungshierarchie sein sollte.

2.2 Zum Kostenbegriff

2.2.1 Zum Kostenbegriff in der öffentlichen Verwaltung

Der öffentlichen Verwaltung ist der Kostenbegriff durchaus nicht unbekannt. Besonders im Zusammenhang mit der Ermittlung von Benutzungsgebühren für öffentliche Einrichtungen wurde er seit langem diskutiert. So verlangte beispielsweise das preußische Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893 in § 4 Abs. 2 kostendeckende Gebührenbemessung, eine Vorschrift, die sich ähnlich auch in späteren Kommunalabgabengesetzen heutiger Bundesländer nachweisen läßt.

Eine materielle Abgrenzung zwischen Ausgaben und Kosten wurde damit aber noch nicht geleistet. Vielmehr deutete die in Kategorien des Haushalts denkende Verwaltung Kosten als Ausgaben, verwendete beide Begriffe – ähnlich dem allgemeinen Sprachgebrauch – synonym und beeinträchtigte mit dieser Gleichsetzung lange Zeit die Einführung von Rechnungen, die neben dem vorwiegend an überbetrieblichen Belangen orientierten, auf Liquiditätslenkung in der öffentlichen Verwaltung spezialisierten Haushaltsrechnungswesen auch detaillierte Erfolgslenkung in den einzelnen Verwaltungseinrichtungen erlauben.

In den letzten Jahren zeichnet sich nun eine Bereinigung dieser unbefriedigenden Situation ab, indem die Verwaltung zunehmend von ihrem finanzwirtschaftlichen Kostenbegriff abrückt und den in privaten und öffentlichen Wirtschaftsunternehmen verwendeten betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff auch für die Durchleuchtung und Abarbeitung der wirtschaftlichen Problematik ihrer sonstigen Einrichtungen mit und ohne Leistungsentgelt als adäquates analytisches Instrument akzeptiert².

2.2.2 Zum Kostenbegriff in der Betriebswirtschaftslehre

Das Rekurrenieren auf den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff hilft zunächst insofern wenig weiter, als er in der betriebswirtschaftlichen Literatur durchaus nicht einheitlich definiert wird. Kennzeichnend für die derzeitige Diskussion ist die Auseinandersetzung um zwei Kostenbegriffe: den „wertmäßigen“ und den „pagatorischen“³. Es ist deshalb zu prüfen, ob ihre unterschiedlichen Interpretationen hinsichtlich des Begriffsumfanges divergieren und ob damit die Entscheidung für den einen oder anderen mit abweichenden inhaltlichen Konsequenzen für die Schulkostenrechnung und ihre Abgrenzung gegenüber der Haushaltsrechnung verbunden sein kann. Beide Kostenbegriffe sollen deshalb kurz dargestellt werden.

2.2.2.1 Zum wertmäßigen Kostenbegriff

Dieser auf Schmalenbach zurückgehende Kostenbegriff läßt sich durch drei Merkmale kennzeichnen:

1. Es handelt sich um Güterverbrauch, wobei Güterverbrauch im weitesten Sinne des Wortes aufzufassen ist. Er umfaßt sowohl materielle und immaterielle Realgüter wie Sachgüter, Arbeitsleistungen, Dienstleistungen, Kapital als abstrakte Vorrätigkeit von Gütern und Informationen als auch Nominalgüter wie Geld, Darlehens- und Beteiligungswerte.

² Siehe in diesem Zusammenhang unter anderem Eichhorn, P., 1971; Thiem, H., 1972, S. 133 ff.; Arbeitskreis Rechnungswesen beim Bundesministerium für wissenschaftliche Forschung, 1971; Senat der Freien und Hansestadt Hamburg, 1969. Ferner sei hingewiesen auf die seit Ende der fünfziger Jahre in der Zeitschrift „Der Gemeindehaushalt“ geführte Diskussion. Wenn Krommweh, B., 1974, S. 53, vor diesem Hintergrund noch konstatiert, daß „die betriebswirtschaftliche Kostenbetrachtung in der öffentlichen Verwaltung . . . unbekannt ist“, so kann dem nicht zugestimmt werden.

³ Gegen diese Bezeichnungen, die von Helmut Koch in die wissenschaftliche Diskussion eingeführt wurden, lassen sich zwar begründete Einwendungen vorbringen; da sie sich aber weitgehend durchgesetzt haben, sollen sie hier als analytische Hilfe beibehalten werden, ohne daß damit eine Stellungnahme zu der an ihnen geäußerten Kritik verbunden ist. Zu dieser Kritik siehe Szyperski, N., 1964; Kosiol, E., 1964, S. 35 f.

2. Der Güterverbrauch muß leistungsbezogen sein; das heißt, daß nur Güterverbrauch berücksichtigt werden muß, der auf das Ergebnis des planmäßigen Leistungsprozesses einer Wirtschaftseinheit einwirkt.

3. Der Güterverbrauch wird bewertet. Bei der rechentechnischen Erfassung und Auswertung der Kosten würde nämlich die Verwendung von Mengengrößen wegen der Heterogenität der zu berücksichtigenden Faktorarten und Mengen zu unüberwindlichen Schwierigkeiten führen. Aus diesem Grunde müssen die verschiedenen verbrauchten Güterarten durch Bewertung rechnerisch gleichnamig und damit additions- und subtraktionsfähig gemacht werden. Das geschieht, indem die realen Verbräuche durch multiplikative Verknüpfung der Mengengrößen mit Preisen in Geldgrößen überführt werden. Dabei hängt es von dem jeweiligen Rechnungszweck ab, welcher Preis im einzelnen Fall gewählt wird, zum Beispiel tatsächliche Anschaffungspreise, Tagesbeschaffungspreise des Wiederbeschaffungstages oder eines bestimmten Kalendertages, Betriebspreise, Durchschnittspreise, Schätzpreise usw. Um Unterschiede in der Bewertung handelt es sich auch bei den sogenannten Opportunitätskosten, bei denen die Bewertung des tatsächlichen Gütereinsatzes nicht direkt, sondern indirekt nach der nächstgünstigen Verwendung des gleichen Gutes erfolgt. Eine direkte Bewertung beispielsweise des Eigenkapitalzinses liegt vor, wenn der für entsprechendes Fremdkapital zu zahlende Zins angesetzt wird, bei indirekter Bewertung würde der Ertrag der günstigsten anderweitigen Kapitalanlage herangezogen werden.

Aus diesen drei Merkmalen des Kostenbegriffs können sich sachliche, wertmäßige und zeitliche Differenzen zwischen Ausgaben und Kosten ergeben, die auch den materiellen Unterschied zwischen der Haushaltsrechnung und einer Schulkostenrechnung begründen. Ausgaben sind die Hingabe von Geld beziehungsweise Zahlungsmitteln und berühren (ebenso wie der Korrelatbegriff der Einnahmen) das Geldvermögen einer Wirtschaftseinheit; dabei werden in die nach dem Fälligkeitsprinzip aufgebauten Haushaltsrechnungen nur solche Beträge einbezogen, die in der betrachteten Abrechnungsperiode voraussichtlich zur Auszahlung gelangen beziehungsweise ausgezahlt werden. Sie müssen dabei nicht in jedem Fall mit einem Güterverbrauch verbunden sein (zum Beispiel durchlaufende Posten), können aber auch Güter betreffen,

- die bereits in früheren Abrechnungsperioden verbraucht wurden,
- die im gleichen Abrechnungszeitraum verbraucht werden oder
- deren Verbrauch erst in nachfolgenden Perioden ansteht.

Daraus folgt für die Ermittlung der Kosten einmal das Erfordernis, in einer zeitraumbezogenen Abgrenzung den Güterverbrauch der betrachteten Periode losgelöst von der zeitlichen Abfolge der damit verbundenen finanziellen Vorgänge zu identifizieren. Zahlungen, die in gar keinem Zusammenhang mit Güterverbrauch stehen, und Zahlungen für Güter, die in früheren Perioden verbraucht wurden oder deren Verbrauch erst in einem späteren Betrachtungsintervall ansteht, müssen ausgegliedert werden. Güterverbrauch, der bereits früher oder erst später in der Ausgabenrechnung erfaßt wurde beziehungsweise wird, ist dagegen soweit möglich in die Rechnung einzubeziehen. Der gesamte mit Zahlungsvorgängen in Verbindung stehende Güterverbrauch einer Periode wird im betrieblichen Rechnungswesen als Aufwand bezeichnet. Zusammen mit dem Korrelatbegriff der Erträge als periodenbezogenem Wertzuwachs betrifft er die tatsächlichen Wertveränderungen des Vermögens einer Wirtschaftseinheit.

Trotz des gemeinsamen Merkmals „Güterverbrauch“ müssen aus den Ausgaben hergeleiteter Aufwand und Kosten jedoch nicht identisch sein. Abweichungen, die eine weitere Abgrenzung notwendig machen, können aus dem zweiten Merkmal des Kostenbegriffs, der Leistungsbezogenheit, resultieren. Aller Aufwand, der zum Beispiel nicht im Zusammenhang mit einer betrachteten Leistungseinheit steht, ist in bezug auf deren Kosten neutral. Seine Erfassung muß deshalb bei ihrer kostenmäßigen Abbildung unterbleiben. Ebenso ist auf höheren Aggregationsebenen zu verfahren: Aufwand für das Leistungsprogramm bestimmter betrieblicher Bereiche gilt unter Kostengesichtspunkten als neutral im Hinblick auf den Güterverbrauch der übrigen, und entsprechend ist jeder Aufwand, der nicht in Verbindung mit der Erreichung des

eigentlichen gesamtbetrieblichen Leistungsziels steht, als betriebsfremder Aufwand gegenüber den Kosten abzugrenzen.

Neben diesem betriebsfremden oder – korrekter ausgedrückt – leistungsmäßig neutralen Aufwand kann es noch Aufwand geben, bei dem zwar die Leistungsbezogenheit und damit der Kostencharakter prinzipiell gegeben ist, der aber dennoch nicht oder nicht in voller Höhe als Kosten zu verrechnen ist. Der Grund dafür kann einmal darin liegen, daß für die Kostenrechnung selbständig durchgeführte Verbrauchsermittlungen einen niedrigeren Ansatz der Gütermengen ergeben. Das kann zum Beispiel bei Abschreibungen der Fall sein, wenn in der Kostenerfassung niedrigere Annahmen über den Wertverlust der Anlagegüter gemacht werden als in der Aufwandsrechnung oder wenn es sich um Aufwand handelt, der aufgrund seiner Einmaligkeit, wegen seiner das übliche Ausmaß übersteigenden Höhe oder wegen seines schlechthin ungewöhnlichen oder aperiodischen Auftretens überhaupt keinen bestimmten Leistungen zugeordnet werden kann und der deshalb das Kostenbild einer Abrechnungsperiode verzerren würde. Dieser Aufwand wird deshalb auch als außerordentlicher und zeitraumfremder bezeichnet. Zum anderen kann die Offenheit des Preisansatzes für Kosten dazu führen, daß der Güterverbrauch in der Kostenrechnung niedriger bewertet wird als in der an Ausgaben orientierten Aufwandsrechnung. Die daraus resultierende Differenz stellt im Verhältnis zu den Kosten bewertungsmäßig neutralen Aufwand dar.

Betriebsfremder, mengen- und wertmäßig neutraler Aufwand werden insgesamt als neutraler Aufwand bezeichnet. Der um ihn verminderte Gesamtaufwand stellt echte Kosten dar, genauer gesagt, aufwandsgleiche Kosten oder, wie sie in der betriebswirtschaftlichen Literatur auch genannt werden, Grundkosten. Wie diese Formulierung schon andeutet, ist damit aber noch nicht der ganze Umfang des Kostenbegriffs und seiner Abweichungen gegenüber Ausgaben und Aufwand umrissen.

Das wird unmittelbar einsichtig, wenn man an die Überlegungen anknüpft, die zur Abgrenzung zwischen verrechnungsmäßig neutralem Aufwand und Kosten führten. Danach kann es auch Kosten geben, bei denen ebenfalls Aufwand und damit Ausgaben grundsätzlich gegeben sind, die aber aufgrund einer vom Aufwand gelösten, leistungsbezogenen Erfassung der Gütermengen und anderer Preise höher anzusetzen sind als dieser. Die so entstehenden wert- und mengenmäßigen Differenzen zwischen Aufwand und Kosten, die keine Ausgaben darstellen, müssen zu den Grundkosten hinzugefügt werden. Man spricht deshalb auch von Zusatzkosten. Diese umfassen schließlich noch eine dritte Komponente. Es gibt nämlich Kosten, die nicht mit Ausgaben und Aufwand verbunden sind und die in der Finanzrechnung überhaupt nicht in Erscheinung treten. Nichtsdestoweniger handelt es sich um leistungsbezogenen Güterverbrauch, der kostenmäßig erfaßt werden muß. Im Bereich der Privatwirtschaft gelten als klassische Beispiele dafür der kalkulatorische Unternehmerlohn und Eigenkapitalzinsen. Außerdem wird dazu gerechnet der Verbrauch unentgeltlich erworbener, nicht über die Konstruktion fiktiver Zahlungsvorgänge in die Aufwandsrechnung einbezogener Güter, wie zum Beispiel die unentgeltliche Nutzung von Räumen, die betriebsfremde Personen oder Einrichtungen zur Verfügung stellen, oder dem Verbrauch unmittelbar zugeführte Sachzuwendungen.

2.2.2.2 Zum pagatorischen Kostenbegriff

Der pagatorische Kostenbegriff ist ebenfalls durch drei Merkmale gekennzeichnet⁴:

1. Es handelt sich um Ausgaben,
2. die Ausgaben sind „nicht kompensiert“,
3. die Ausgaben sind mit Herstellung und Absatz einer Erzeugniseinheit beziehungsweise einer Periode verbunden.

Ausgaben, die die Bedingungen in Punkt 2 und 3 erfüllen, sind solche, „welche als Entgelt für

⁴ Wir gehen hier von der von Koch stammenden Definition aus: Vgl. Koch, H., 1958, S. 361, vgl. dort S. 355 ff. auch zu den folgenden Ausführungen. Zu einer ähnlichen Definition siehe Fettel, J., 1959, S. 567.

die im betrieblichen Prozeß eingesetzten Produktionsmittel, für die zur Verfügungstellung von Fremdkapital sowie für die Beschaffung von Umschlagsgütern ... zu entrichten sind sowie sonstige Ausgaben, welche mit der Durchführung der Unternehmung verbunden sind (zum Beispiel Steuerzahlungen und sonstige öffentliche Zwangsausgaben, Versicherungsprämien und dergleichen)“ (Koch, H., 1958, S. 398). Sie können demnach auch interpretiert werden als Ausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit leistungsbezogenem Güterverbrauch stehen. Daraus wird deutlich, daß wertmäßiger und pagatorischer Kostenbegriff in zwei Merkmalen übereinstimmen. Während aber der erstere durch die Offenheit des Wertansatzes materiell nicht fest umrissen ist, zeichnet sich der pagatorische Kostenbegriff in seiner strengen Fassung durch Eindeutigkeit aus, weil „nur mit einer Art von Preisen gerechnet werden darf, nämlich dem Preis, der im Kostenbegriff eingeschlossen ist“ (Koch, H., 1958, S. 368). Das aber ist der Anschaffungspreis.

Dem pagatorischen Kostenbegriff liegt also die Vorstellung zugrunde, daß für die Erklärung der Kosten die Zahl der Geldeinheiten entscheidend sei, die im Zeitpunkt der Anschaffung der Kostengüter hingegeben werden. Somit bilden die Geldbewegungen in den Außenbereich einer Wirtschaftseinheit die methodische Ausgangsbasis für die Ableitung des pagatorischen Kostenbegriffs und nicht – wie beim wertmäßigen Kostenbegriff – die Realgüterbewegungen in ihrem Binnenbereich. Das hat zur Folge, daß bei strenger Fassung des Kostenbegriffs alle Produktionsgüter, die nicht mit Ausgaben verbunden sind, für Kostenbetrachtungen außer Ansatz bleiben. Unentgeltlich erworbene Güter bleiben ebenso unberücksichtigt wie kalkulatorischer Unternehmerlohn und kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital.

In dieser strengen Interpretation vermag der pagatorische Kostenbegriff jedoch nicht allen Zwecken einer betrieblichen Kostenrechnung gerecht zu werden, und er gerät in Widerspruch zur Kostenrechnungspraxis, die durchaus und „wohlbegründet“ (Koch, H., 1958, S. 368) mit von historischen Anschaffungspreisen abweichenden Geldgrößen arbeitet. Diesem Dilemma versucht Koch durch weitgehende methodologische Überlegungen zu begegnen, die letztlich zu einer Erweiterung des pagatorischen Kostenbegriffs führen. Danach handelt es sich beim pagatorischen Kostenbegriff, an dessen starrer Definition Koch festhält, um einen nach den Prinzipien der Wirklichkeitsnähe, der Eindeutigkeit und der Widerspruchslosigkeit geprägten Begriff zur Gewinnung theoretischer Aussagen. Er sei der Kostenrechnung vorgegeben, die ihrerseits darin bestehe, den Kostenbegriff auf konkrete Bedingungen zu übertragen, das heißt zu verifizieren. Dabei würden die konkreten Bedingungen, auf die der Kostenbegriff im Rahmen der Kostenrechnung angewandt wurde, durch den Kostenrechner gesetzt. Zwar müßten sie „weitgehend mit den Erfahrungstatsachen oder den zu erwartenden empirischen Bedingungen übereinstimmen“ (S. 369), aber in bestimmten Fällen sei „diese oder jene konkrete Bedingung nicht der Wirklichkeit zu entnehmen, sondern mit Hilfe von Hypothesen zu bilden“ (S. 369). Dies sei zum einen notwendig, wenn der Zweck der Kostenrechnung es erfordert, zum anderen, wenn „die empirischen Bedingungen des konkreten Falles und die dem Kostenbegriff zugrunde liegenden Prämissen sich nicht entsprechen“ (S. 369). Beispielsweise bedeutet die Verwendung von Standardpreisen in der Plankostenrechnung die Übertragung des Kostenbegriffs auf ein Verifikationsmodell, das durch die „zweckbedingte“ Hypothese gestützt wird, „daß die Anschaffungspreise der Materialien in bestimmter Höhe fest gegeben sind, das heißt, im Zeitlauf konstant sind“ (S. 369 f). „Prämissenbedingte“ Hypothesen dagegen seien zum Beispiel einzuführen, wenn der Unternehmer ein im Leistungsprozeß eingesetztes Anlagegut geschenkt bekommen hat oder wenn mit „Preisen“ gerechnet wird, die vom historischen Anschaffungspreis abweichen. Im ersten Fall sei zur Stützung des Verifikationsmodells die Hypothese zu bilden, „der Unternehmer habe seitens des Schenkenden eine Geldzuwendung erhalten und mit diesem Geldbetrag die betreffende Maschine gekauft“ (S. 371), im zweiten Fall besage die Hypothese, „daß der Unternehmer die Produktionsmittel erst am Umsatztag der entsprechenden Produkte beschafft hat und die Dauer des Herstellungsprozesses unendlich klein ist“ (S. 371).

Auch die Verrechnung von Geldbeträgen, die realiter keine Ausgaben sind, und der Ansatz „verschiedenartiger Preise“ in der Kostenrechnung lassen sich demnach, um eine Formulie-

rung Kochs zu gebrauchen, „sinnfällig und zwanglos in der Weise interpretieren, daß vom pagatorischen Kostenbegriff ausgegangen wird und die zur Verifikation dieses Begriffs erforderlichen Hypothesen gebildet werden, wobei diese, je nach dem Zweck der Kostenrechnung und den jeweils in der Wirklichkeit vorliegenden Bedingungen, unterschiedlich sind“ (S. 372). Für Koch gibt es deshalb auch weder ein Bewertungsproblem in der Kostenrechnung, noch stellt sich für ihn das Problem der Verrechnung von Zusatzkosten.

2.2.3 Der Kostenbegriff in der Schule

Beiden skizzierten betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffen gemeinsam ist die Abgrenzung gegenüber sonstigen Ausgaben beziehungsweise Ausgaben und Aufwand unter dem Kriterium, nur den Güterverbrauch zu verrechnen, der durch die Verfolgung des erklärten Leistungszieles hervorgerufen wird. Die Entscheidung für den einen oder anderen zeitigt jedoch insofern unterschiedliche Konsequenzen für den Inhalt einer Schulkostenrechnung, als bei Anwendung des pagatorischen Kostenbegriffs in seiner strengen Fassung jener Güterverbrauch, der nicht zu Ausgaben führt, aus der Rechnung eliminiert würde. Das ist dann vertretbar, wenn es den kalkulatorischen Unternehmerlohn und die kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen betrifft. Das Problem des kalkulatorischen Unternehmerlohns existiert für Schulen sowieso nicht. Der Ansatz von Eigenkapitalzinsen ist dagegen durchaus denkbar, kann und sollte aber unterbleiben, weil ihnen in Schulen keine Lenkungsfunktion zukommt⁵. Denn weder bieten kalkulatorische Eigenkapitalzinsen Informationen dafür, wie die Schulen gewidmeten vorhandenen Vermögensgegenstände schulintern für die verschiedenen Prozesse eingesetzt werden sollten, noch vermag ihr Ansatz in einer laufenden betriebsbezogenen Schulkostenrechnung zur Beantwortung der Frage beizutragen, ob Kapital wirtschaftlich sinnvoller in andere Einrichtungen des Bildungswesens fließen oder gar für sonstige öffentliche Aufgaben verwendet werden sollte, weil zumindest auf der niedrigen Aggregationsebene von Schulen die ohnehin problematische monetäre Fixierung der Erträge von Bildungsinvestitionen keinesfalls gelingen kann. Sprechen aber bereits diese Gründe gegen die Verrechnung von Eigenkapitalzinsen, dann sollte auch in zwischenschulischen Kostenvergleichen zum Zwecke der Kostenkontrolle darauf verzichtet werden. In diesem Zusammenhang störende Kostendifferenzen aufgrund von Unterschieden in der Kapitalstruktur (Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital) lassen sich sinnvoller durch das Nichteinbeziehen tatsächlicher Zinsausgaben ausschalten. Für dieses Vorgehen spricht außerdem, daß mit der Einführung des Grundsatzes der Gesamtdeckung auch für den Vermögenshaushalt kommunaler Gebietskörperschaften⁶ weder Kredite noch Schuldzinsen einzelnen Einrichtungen beziehungsweise Aufgabenbereichen zugeordnet werden können, weil sie zentral verbucht werden.

Gegen die Verwendung des pagatorischen Kostenbegriffs in seiner strengen Fassung spricht jedoch unter anderem, daß er der Schulkostenrechnung systematisch die Einbeziehung des Verbrauchs von Gütern verwehrt, die dem Schulträger unentgeltlich von dritter Seite zur Verfügung gestellt werden und in seinem Haushaltsrechnungswesen überhaupt nicht in Erscheinung treten. Für Schulen in kommunaler Trägerschaft könnten als Beispiel die vom Land vergüteten Arbeitsleistungen der Lehrer angeführt werden. Aber auch die unentgeltliche Mitarbeit von Eltern und von ihnen oder Fördervereinen gemachte Sachzuwendungen fallen darunter. Ebenso ließe sich die Nutzung unentgeltlich zur Verfügung gestellter Räume und Gebäude anderer Ressorts als „Nicht-Kosten“ interpretieren, weil sie haushaltsmäßig nicht bei Schulen ausgewiesen werden.

Zur Rettung des strengen pagatorischen Kostenbegriffs könnte nun eingewendet werden, daß eine Orientierung der Kostenabgrenzung an Inhalt und Abgrenzungsgepflogenheiten der Haus-

⁵ Vgl. hierzu Fürst, D., und Hansmeyer, K.-H., 1968, S. 127 f.

⁶ Siehe Unterausschuß „Gemeindehaushaltsrecht“ des Arbeitskreises III der Arbeitsgemeinschaft der Innenministerien der Bundesländer, 1972, § 16, Nr. 2 (im folgenden kurz zitiert als „Unterausschuß . . .“).

haltsrechnung des Schulträgers nicht eines hohen Maßes an Willkür entbehre. Denn tatsächlich sei historisch ein System inhaltlicher und finanzieller Verantwortlichkeit für das Schulwesen entstanden, in dem die grundsätzliche Trennung der Zuständigkeiten durch wechselnde Beteiligungsverhältnisse immer wieder durchbrochen wird. Und hieran werde sich auch in Zukunft nichts ändern, wie die zur Zeit diskutierten Vorstellungen über die Neuordnung der Kompetenz- und Lastenverteilung im Schulwesen zeigten. Sie unterstrichen vielmehr die „gesamtstaatliche“ Verantwortung sowohl für das Schulwesen insgesamt als auch für seine differenzierten Subsysteme. Für eine Schulkostenrechnung könne daraus die Konsequenz gezogen werden, den Verbrauch aller Güter, die einer Schule vom Staat gewidmet wurden, auch als „Grundkosten“ zu betrachten, unabhängig davon, auf welcher Verwaltungsebene beziehungsweise bei welcher Gebietskörperschaft oder welchem Aufgabenbereich die mit ihnen verbundenen Zahlungsvorgänge in der Finanzrechnung erfaßt wurden.

Allerdings müßte bei dieser Sicht noch weitergegangen werden. Um nämlich auch den Verbrauch von Gütern, die der gesamten öffentlichen Verwaltung unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, unter dem engen pagatorischen Kostenbegriff subsumieren zu können, dürfte dann offensichtlich nicht einmal mehr zwischen dem System der öffentlichen Verwaltung und seiner Umwelt unterschieden werden. Ohne daß die damit verbundenen Probleme an dieser Stelle weiter vertieft werden können, läßt sich diese Konzeption unseres Erachtens aber nicht hinreichend begründet vertreten angesichts der unterschiedlich starken wechselseitigen Einflußmöglichkeiten des öffentlichen und nichtöffentlichen Bereichs und ihrer zum Teil erheblich voneinander abweichenden Zielfunktionen. Ähnliche Argumente lassen sich auch gegen die globale, undifferenzierte Betrachtung der öffentlichen Verwaltung selbst vorbringen. Die Verwendung des pagatorischen Kostenbegriffs in seiner engen Interpretation erscheint deshalb im Rahmen einer Schulkostenrechnung als ungeeignet.

Für die verbleibende Wahlmöglichkeit zwischen dem wertmäßigen und dem durch Hypothesenbildung erweiterten pagatorischen Kostenbegriff ist dagegen die Einsicht bedeutsam, daß die Entscheidung für den einen oder anderen für den Inhalt der Kostenrechnungen keine Folgen zeitigt, wie Menrad nachweist⁷. Die Frage wertmäßiger oder pagatorischer Kostenbegriff reduziert sich demnach auf die Wahl der zur Definition gebrauchten Ausdrücke, wobei im allgemeinen Zweckmäßigkeitsgründe für die mit dem Namen „wertmäßiger Kostenbegriff“ verbundene Definition sprechen⁸.

7 Danach handelt es sich bei den Kochschen „Hypothesen“ um Aussagen über die Bedingungen, unter denen gewisse, realiter nicht (oder wenigstens in anderer Höhe) entstandene Ausgaben reale Ausgaben beziehungsweise gewisse, realiter nicht bezahlte Preise reale Anschaffungspreise wären. Anders ausgedrückt: Diese „Hypothesen“ enthalten Angaben darüber, von welchen realen Größen (Ausgaben beziehungsweise Markt-Preisen) im konkreten Einzelfalle die „Kosten“ genannten Rechengrößen abzuleiten sind. Wird nun bedacht, daß auch reale nichtkompensierbare Ausgaben, soweit sie beim Erwerb von Realgütern entstehen, auf Preise zurückzuführen sind, daß weiterhin die Frage, ob und gegebenenfalls welche „Hypothesen“ aufzustellen sind, (mit) vom Rechnungszweck abhängt, daß schließlich nicht nur Ausgaben für die Beschaffung von Realgütern, sondern auch „sonstige Ausgaben“, die als „Verbrauch von Geld“ bezeichnet werden können, nichtkompensierte Ausgaben darstellen und zu Kosten führen, dann läßt sich sagen: Wenn der „pagatorische“ Kostenbegriff – erforderlichenfalls verbunden mit der Einführung von „Hypothesen“ – auf die Kostenrechnung übertragen wird, dann sind unter „nichtkompensierten Ausgaben“ unmittelbar verbrauchte oder je nach Rechnungszweck anhand bestimmter Güterpreise festzustellende Geldbeträge zu verstehen, die in der Kostenrechnung einen Güterverbrauch repräsentieren. Die betreffenden Geldbeträge sind nichts weiter als in der beschriebenen Weise festzustellende Rechengrößen; und in der beschriebenen Weise festzustellende Rechengrößen sind auch „die in Geld ausgedrückten Werte leistungsverbundenen Güterverbrauchs“. Ob man also vom „pagatorischen“ Kostenbegriff ausgeht oder von dem (von Koch) sogenannten „wertmäßigen“ Kostenbegriff – die Kosten als Gegenstand der Kostenrechnung bleiben dieselben. Der Ausgabenbegriff Kochs muß also in bezug auf die realen Gegenstände, die er umfaßt, genau so weit sein, wie der Begriff (Geld-)„Wert“, den er ersetzen soll, und seine reale Bedeutung ist ebensowenig und ebensowohl „materiell bestimmt“ wie die des letzteren. Verschieden sind offenbar die zur Beschreibung des realen Sachverhalts benutzten Worte.“ (Menrad, S., 1965, S. 143).

8 Siehe dazu die eingehende Erörterung des Problems bei Menrad, S., 1965, S. 150 ff.

2.3 Präzisierung des Bezugssystems Schule

Der Begriff Schule, wie er uns im üblichen Sprachgebrauch begegnet, zeichnet sich durch seinen sehr diffusen und unscharfen Bedeutungsinhalt aus (er kann sich auf Gebäude, Einrichtungen, Funktionen, Institutionen, Geistesrichtungen oder auch Erfahrungssammeln schlechthin beziehen). Auch die vorangehenden Ausführungen waren nicht frei von derartigen Begriffsverwischungen, wenn – auf ein sich aus dem Verwendungszusammenhang ergebendes Vorverständnis bauend – Begriffe wie Schule, Einzelschule, Schulwesen, Schulsystem, Bildungseinrichtungen oder Bildungswesen ohne Vorklärung benutzt wurden. Für die Festlegung des in einer Kostenrechnung abzubildenden Leistungsbereiches Schule, wie er bisher mitgedacht wurde und die obigen Ergebnisse mitbestimmte, lassen sich von daher keine hinreichenden Anhaltspunkte finden. Für eine systematische Herleitung des zu verwendenden Modells Schule wollen wir deshalb im folgenden von den ihr übertragenen Funktionen ausgehen und – da Kostenrechnung ohne die Berücksichtigung der institutionellen Verankerung dieser Funktionen wenig sinnvoll ist – seine Konstruktion unter Beachtung empirisch-rechtlicher und -organisatorischer Gesichtspunkte vornehmen.

2.3.1 Bildungswesen und Schulwesen

„Schule“ als Funktion besteht – vereinfachend ausgedrückt – im Lehren und Erziehen, im Unterrichten. Voraussetzung und Folge ihrer Wahrnehmung sind eine Reihe weiterer Funktionen, die – als Abgrenzung zur Hauptfunktion Unterricht – global als Neben- und Hilfsfunktionen bezeichnet werden sollen. In dieser allgemeinen Formulierung charakterisieren die Funktionen noch den Aufgabenbereich des gesamten Bildungswesens, das sich, selbst ein Subsystem der Gesellschaft, je nach dem Grad seiner Ausdifferenzierung wieder in eine Fülle von Subsystemen aufgliedert. Für das öffentliche Bildungswesen, dessen Bereich sich die vorliegende Arbeit in einer ersten, Einschränkung ihres Untersuchungsfeldes zuwendete⁹, lassen sich dabei nach der schwerpunktmäßigen Anlagerung bestimmter Funktionenkomplexe zunächst grob drei Ebenen unterscheiden¹⁰:

Die primäre (unterste) Ebene umfaßt die Hauptfunktionen des Unterrichtens und damit unmittelbar verbundene „technische“ Begleitfunktionen. Ihr ist das ganze Spektrum der planmäßig und auf Dauer angelegten Bildungseinrichtungen zuzurechnen, wie sie uns, nach bestimmten Kriterien differenziert, als einzelne Hoch-, Volkshoch-, allgemeinbildende und berufliche Schulen bekannt sind. Die sich in diesen Einrichtungen vollziehenden Lehr- und Lernprozesse bedürfen jedoch der Zielvorgabe, der materiellen Sicherstellung, der Steuerung, Kontrolle und Koordinierung sowie damit verknüpfter Regelungen hinsichtlich der organisatorischen und räumlichen Integration der sie tragenden Einrichtungen selbst. Diese Leistungen werden von den oberen Ebenen erbracht.

Die sekundäre oder administrative Ebene erstreckt sich von den Leitungs- und Verwaltungsinstanzen der einzelnen Bildungseinrichtungen über die Verwaltung ihrer Träger bis hin zu den unteren Ebenen der staatlichen Kultusverwaltung.

Auf der tertiären oder institutionellen Ebene schließlich geht es darum, Rahmenvorstellungen, -empfehlungen und Entscheidungen zu entwickeln, festzulegen und durchzuführen, die die gesellschaftspolitisch konsensfähigen Grundzüge für die Erfüllung jener Funktionen abstecken, die den anderen Ebenen zufallen. Der tertiären Ebene sind beispielsweise die Spitzen der staatlichen Kultusverwaltungen zuzurechnen und Einrichtungen wie die Kultusministerkonferenz und der Deutsche Bildungsrat.

Auf allen diesen Ebenen ist die Funktionserfüllung wieder durch mannigfaltige Ausprägungsformen der Spezialisierung und Segmentierung gekennzeichnet. Das führt dazu, daß sich eine Vielzahl differenzierter Subsysteme des Bildungswesens identifizieren läßt, die sich durch

⁹ Zur Kostenrechnung für Privatschulen siehe zum Beispiel Riesen, H., 1954; ferner: Kontenplan gemeinnütziger, freier Schulen, o.J.

¹⁰ Die folgenden analytischen Überlegungen lehnen sich an die Unterscheidung zwischen verschiedenen allgemeinen sozial-systematischen Strukturen an, wie sie vor allem von Parsons entwickelt wurden. Vgl. Parsons, T., 1965.

bestimmte Merkmale beziehungsweise Merkmalsausprägungen voneinander abheben. Für die Entwicklung unseres Schulmodells ist diese Einsicht insofern von Bedeutung, als davon ausgegangen werden kann, daß

- die Merkmalsstrukturen, die die verschiedenen Subsysteme des Bildungswesens kennzeichnen, zum Teil auch Elemente enthalten, die mit unterschiedlichen Auswirkungen systeminterner und -externer Faktoren auf die strukturelle Gestaltung einer Kostenrechnung korrespondieren, und daß
- diese unterschiedlichen strukturellen Anforderungen bei allen aus der Ähnlichkeit der Sachaufgaben der Systeme möglicherweise resultierenden Gemeinsamkeiten als hinreichender Grund für die Entwicklung systemspezifischer Rechnungsmodelle angesehen werden müssen.

Diese Aspekte machen eine weitergehende Differenzierung und Konkretisierung des einer Schulkostenrechnung zugrunde zu legenden Schulmodells nötig, und sie zwingen zu einer Gruppierung der vielfältigen Funktionszusammenhänge oder Prozesse unter kostenrechnerisch relevanten Gesichtspunkten. Nur so wird es möglich, jene Gruppe von Sozialsystemen zu umreißen und inhaltlich abzugrenzen, für die das Satzsystem des Kostenrechnungsmodells zutreffen und Aussagen konkreten Inhalts gewährleisten soll.

Wählt man als Gliederungsmerkmale zum Beispiel den Spezialisierungsgrad der Hauptfunktion nach Schwerpunktbildungen hinsichtlich ihrer Bestandteile Lehren und Erziehen, ihrer Verknüpfung mit Forschungsfunktionen, der überwiegenden altersmäßigen Zusammensetzung der Zielgruppe und des angebotenen curricularen Spektrums und seiner Verzahnungen, so lassen sich in einer ersten groben Gliederung drei Typen der Funktionsspezialisierung im Bildungswesen herausarbeiten; sie sind empirisch als Hochschulwesen, Volkshochschulwesen und allgemein- und berufsbildendes Schulwesen institutionalisiert und heben sich auch rechtlich, organisatorisch und wirtschaftlich voneinander ab. Für die Auswahl des im Rahmen dieser Arbeit untersuchten speziellen Funktionenkomplexes bietet eine solche Gliederung jedoch noch keine Anhaltspunkte. Vielmehr könnte unter dem Blickwinkel genereller definitorischer Freiheit jedes der in ihr identifizierten Systeme Gegenstand der Untersuchung sein.

An dieser Stelle ist es deshalb zweckmäßig, sich des früheren Hinweises zu erinnern, daß von den Ergebnissen einer Kostenrechnung mildernde Wirkungen auf die negativen Konsequenzen zu erwarten seien, die aus dem Mißverhältnis zwischen grundsätzlich beschränkt verfügbaren Mitteln zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben und den (steigenden) Anforderungen der sie wahrnehmenden gesellschaftlichen Subsysteme resultieren. Danach ist es nur konsequent, vordringlich jenen Bereich des Bildungswesens zum Gegenstand von Kostenrechnungen zu machen, für den sie die relativ stärksten „Rationalisierungsgewinne“ und damit konfliktreduzierenden Effekte versprechen. Anhaltspunkte hierfür lassen sich einmal aus der Größenordnung des Finanzvolumens gewinnen, das den drei genannten Subsystemen jeweils zur Verfügung steht, zum anderen aus bestimmten Strukturdaten, die als Indikatoren für die Vielfalt, Verzweigkeit und damit für die nach erhöhter Transparenz verlangende Unübersichtlichkeit der Austauschbeziehungen speziell im Bereich ihrer primären und sekundären Ebene gelten können. Unter diesen Gesichtspunkten¹¹ sei Schule als ein Funktionsgefüge begriffen, das im

11 Den größten Finanzbedarf weist das allgemein- und berufsbildende Schulwesen vor dem Hochschulwesen aus. Zum Beispiel standen im Jahre 1972 Ausgaben in Höhe von rund 24,4 Mrd. DM „nur“ rund 10,2 Mrd. DM für Hochschulen, einschließlich Hochschulkliniken, gegenüber, wobei die Klinikausgaben nur zum geringsten Teil als Ausgaben der Lehre anzusehen sind. Zur Einschätzung der Vielfalt und Verzweigkeit der Austauschbeziehungen sollte man sich weiter vergegenwärtigen, daß im WS 1971/72 knapp 0,6 Millionen Studenten an 268 Einrichtungen des Hochschulwesens studierten, wobei die Zahl der Träger – sieht man von den rund 10,5 Prozent privater Einrichtungen ab – nur wenig größer ist als die Zahl der Bundesländer. Demgegenüber besuchten im Jahr 1972 rund 11,7 Millionen Schüler rund 35.700 allgemein- und berufsbildende Schulen (von denen rund 9 Prozent private Einrichtungen sind, wobei der Prozentsatz je nach Schulart erheblich schwankt). Die Anzahl der öffentlichen Schulträger wird hier mit 3.000 bis 4.000 angenommen werden müssen, wenn man als Anhaltspunkt für diese in der amtlichen Statistik nicht ausgewiesene Größe die Anzahl der Gemeinden über 2.000 Einwohner akzeptiert. Siehe hierzu Deutscher Städtetag, 1974, S. 94, sowie ergänzend dieselbe Institution, 1973, S. 19, wo von einer anderen Klasseneinteilung der Gemeindegrößen ausgegangen wird. Die Angaben zum Anteil der privaten Bildungseinrichtungen orientieren sich an den von Weiss, F. J., 1973, S. 86 ff. ausgewiesenen Daten für 1971. Zu allen anderen Werten siehe Bundesministerium für Bildung und Wissenschaft und Statistisches Bundesamt, 1974, S. 35, S. 37, S. 88, S. 90, S. 117, S. 119, und S. 161.

allgemein- und berufsbildenden Schulwesen angesiedelt ist, und dieses Subsystem des Bildungswesens sei deshalb im folgenden kurz Schulwesen genannt¹².

2.3.2 Schulwesen und trägerspezifisches Schulsystem

Stellt man im Bereich des Schulwesens die drei oben skizzierten Funktionsebenen der hier gewählten konzeptionellen Ausrichtung einer Kostenrechnung gegenüber, so wird deutlich, daß diese die rechnerische Abbildung von Austauschbeziehungen, Verteilungsvorgängen, Einsatzakten und Transformationsprozessen auf und zwischen der primären und sekundären Ebene des Schulwesens zum Inhalt haben muß. Wenngleich ihren Ergebnissen – nach Häufigkeit, Umfang, Aggregationsgrad, Genauigkeit und Gewicht differenziert – durchaus für alle drei Ebenen entscheidungsrelevanter Informationsgehalt beizumessen ist, wird sie doch primär auf die Informationsbedürfnisse, Kontroll- und Steuerungsaufgaben der sekundären Ebene abstellen müssen. Auf der primären Ebene steht nämlich die zieladäquate Strukturierung von relativ kleinen und überschaubaren Interaktionsgruppen und -prozessen im Mittelpunkt, bei der es um die Zuordnung und Anwendung von vorgegebenen Mengengrößen wie Lehrer, Schüler, Räume, Flächen, Lehr- und Lernmittel usw. geht. Eine Überführung solcher Realgrößen in Kosten brächte für die damit verbundenen Planungs- und Entscheidungsaufgaben keinen Gewinn, würde aber die relevanten Informationen herausfiltern, weil sie die besonderen Charakteristika der Ressourcen wegen ihrer Generalisierung nicht mehr erfaßt. Die Aktivitäten auf der tertiären Ebene hingegen konzentrieren sich auf Prioritätensetzungen zwischen umfassenden Teilbereichen des Schulwesens, zwischen dem Schulwesen und anderen gesellschaftlichen Bereichen und auf die Aufrechterhaltung beziehungsweise Reform und Veränderung der gemeinsamen Struktur des gesamten Schulwesens eines Landes. Die damit verbundenen Überlegungen, Verfahren und Entscheidungen, deren Ergebnisse sich etwa in Gesetzen und Rahmenplänen niederschlagen, können und müssen notwendigerweise eine Form der Allgemeinheit haben, die von den zahlreichen Detailproblemen der nachgelagerten Ebenen weitgehend abstrahiert. Soweit in diesem Zusammenhang Kostenbetrachtungen eine Rolle spielen, müssen sie sich an entsprechend groben und aggregierten Kennziffern in Form stark generalisierter Durchschnittswerte orientieren. Dadurch bleiben viele spezielle Kosteninformationen, die auf den nachgeordneten Ebenen den unterschiedlichen Aussagegehalt von Kostenrechnungen einerseits und Haushaltsrechnungen andererseits ausmachen, für Handlungen auf der tertiären Ebene irrelevant.

Es ließe sich deshalb durchaus der Standpunkt vertreten, daß auf der tertiären Ebene verbleibende Differenzen zwischen diesen beiden Rechnungen den Aufwand, der mit einer zusätzlichen Kostenrechnung verbunden ist, allein nicht ausreichend rechtfertigen können, weil Kennziffern, die aus den ohnehin vorhandenen Haushaltsrechnungen und Finanzplanungen abgeleitet werden können, das Informationsbedürfnis auf dieser Ebene bereits annähernd abdecken. Gleichwohl verneint eine solche Einstellung die Bedeutung von Kosteninformationen auf der tertiären Ebene nicht prinzipiell. Vielmehr ist sie dahingehend zu interpretieren, daß entsprechend aufbereitete Kostenrechnungsergebnisse auf dieser Ebene zwar einen grundsätzlich wünschenswerten Informationsgewinn bedeuten, daß aber hinreichende Argumente für Kostenrechnungen aus Problembereichen des Schulwesens gewonnen werden müssen, die durch andere dispositive Hilfsmittel nur unzureichend gesteuert werden können und für die sie dann auch vorrangig zu konzipieren wären.

In unserem analytischen Konzept rückt demnach die sekundäre Ebene als Bezugspunkt für die weitere Herleitung eines Kostenrechnungsmodells in den Mittelpunkt. Ihr fällt als vermittelnder Instanz zwischen der tertiären und primären Ebene die Aufgabe zu, auf der tertiären

12 Zum Problembereich „Kostenrechnungen in Hochschulen“ siehe als eine frühere Arbeit Lenz, H., 1953. Zu neueren Überlegungen siehe Wedekind, J., 1971. WIBERA-Projektgruppe Hochschulkostenrechnung, 1972; Kahlert, H., und Döring, P. A., 1973. Im Rahmen der hier vorgelegten Arbeit sei besonders verwiesen auf Angermann, A., und Blechschmidt, U., 1972.

Ebene für das gesamte Schulwesen eines Landes entwickelte generelle Strategien unter Beachtung der zahlreichen konkreten Detailbedingungen und -probleme des Einzelfalles zu spezialisieren und ortsspezifische Lösungen für den Handlungsrahmen der primären Ebene zu entwickeln, zu verwirklichen und zu sichern; diese Aufgabenstellung schließt eine laufende Kontrolle hinsichtlich der fördernden und behindernden Auswirkungen der gewählten Konzeptionen auf die Gestaltung der Primärprozesse und ihren Einfluß auf das Leistungsergebnis ebenso ein wie die Durchführung daraus eventuell notwendig werdender Strukturreformen und Korrekturen. Konkret geht es dabei zum Beispiel um Fragen der Errichtung, Ausstattung, Änderung, Aufhebung und Unterhaltung von schulischen Funktionen gewidmeten Einrichtungen, um die Bestimmung von Unterrichtszielen, -verfahren und -methoden sowie um die inhaltliche und zeitliche Dimensionierung von Unterrichtsangeboten¹³. Der sekundären Ebene obliegt die Rekrutierung von Lehr- und anderem Personal und seine Verteilung auf einzelne Organisationseinheiten, sie überwacht die Unterrichtsarbeit in den Schulen und hat für die Erfüllung der vorgeschriebenen Rahmenrichtlinien, für Stundentafeln beziehungsweise das pädagogische Programm zu sorgen. Diese Aufzählung führt beispielhaft vor Augen, welche Bedeutung der sekundären Ebene für die Leistungserstellung im Schulwesen zukommt, und verdeutlicht, daß auf ihr unter anderem jene Planungs- und Entscheidungskompetenzen angesiedelt sind, deren Wahrnehmung durch differenzierte Kosteninformationen zu fördern wäre¹⁴.

Nach diesen Ausführungen bedarf die Herleitung des Kostenrechnungsmodells der Orientierung an Dispositionsbereichen des Schulwesens, die aus der institutionellen Verankerung von Planungs-, Entscheidungs- und Kontrollfunktionen der sekundären Ebene und dem Aktionsbereich der sie wahrnehmenden Instanzen und Gremien resultieren. Betrachtet man die in den Bundesländern vorfindliche empirische Lösung für die organisatorische Ansiedlung von Funktionen der sekundären Ebene, so zeigt sich, daß – unbeschadet länderspezifischer Abweichungen bei der Kompetenzregelung für einzelne Aufgaben – jeweils eine Vielzahl von Institutionen und Gremien mit ihnen betraut ist. Zu ihnen gehören sowohl die Verwaltungen der einzelnen, der Unterrichtsfunktion gewidmeten Einrichtungen – also jener Organisationseinheiten, an die man gemeinhin denkt, wenn von der „Einzelschule“ die Rede ist – als auch Verwaltungen von Gemeinden, Gemeindeverbänden, Zweckverbänden, Kreisen und Ländern mit ihren Ämtern und Ressorts, wie beispielsweise Schulamt, Bauamt, Finanzabteilung usw. Dabei existieren jedoch Unterschiede in ihren Zuständigkeitsdimensionen; zum Beispiel können sie mehr auf Probleme der Unterrichtsinhalte, -methoden und -organisation fixiert sein oder auf die Beschaffung, Verteilung und Finanzierung von Ressourcen nach Art und Umfang oder auf Fragen der Aufsicht und Kontrolle. Innerhalb dieser Aufgabenkomplexe können sie weiter ausgerichtet sein auf bestimmte Organisationseinheiten der primären Ebene, die aus einer Differenzierung der Unterrichtsfunktion unter curricularen Aspekten resultieren – etwa berufliche und allgemeinbildende Schulen und ihre weitere Unterteilung etwa in Volksschulen, Realschulen und Gymnasien –, und sie können sich auf eine unterschiedliche Anzahl von schulischen Einrichtungen erstrecken, wie die einer Gemeinde, eines Kreises usw. Je nachdem, wie die darin zum Ausdruck kommenden unterschiedlichen Kompetenzaus-

13 Zum Teil werden derartige Funktionen natürlich auch auf der tertiären Ebene wahrgenommen. Da dort aber nicht alle Nebenbedingungen des einzelnen konkreten Falles in die Überlegungen einfließen können, bedarf es auf den nachgelagerten Ebenen der weiteren inhaltlichen Konkretisierung und Spezialisierung dieser allgemeinen Normensetzungen, Planungen und Anweisungen für die Gestaltung und Lenkung des gesamten Schulwesens. Dabei strukturiert jedoch auch die sekundäre Ebene das Geschehen auf der primären Ebene nicht total. Vielmehr bleiben Handlungsräume erhalten, deren Ausfüllung aber durch die sekundäre Ebene kontrolliert und überwacht wird. Diese im nächsten Satz mit angesprochene Kontrolle kann gewissermaßen als Negativkoordination bezeichnet werden. Sie führt in der Regel dann zu Eingriffen der sekundären Ebene, wenn auf der primären Ebene das Spektrum der potentiell akzeptablen Handlungsalternativen verlassen wird.

14 Sie macht außerdem sichtbar, daß die hier gewählten analytischen Ebenen nicht identisch sind mit der im Schrifttum sonst üblichen Unterscheidung zwischen staatlichen und kommunalen schulischen Aufgaben oder der Unterteilung in innere und äußere Schulangelegenheiten. Vielmehr ziehen sich unsere Ebenen gewissermaßen quer durch die so definierten Handlungskomplexe.

prägungen im konkreten Fall miteinander kombiniert sind, ergibt sich auf der sekundären Ebene eine Fülle spezialisierter und segmentierter empirischer Teilsysteme. Diese sind zwar – bedingt durch die umfassende gemeinsame Aufgabenstellung – hinsichtlich ihrer Handlungsmöglichkeiten noch in einen gewissen wechselseitigen Beziehungszusammenhang gestellt, jedoch determinieren sie sich gegenseitig nicht vollständig in ihren Strukturierungseinflüssen auf die primäre Ebene; vielmehr setzen sie einander Rahmenbedingungen und Orientierungsfaktoren, die dem einzelnen Subsystem einen mehr oder weniger großen Handlungsspielraum belassen.

Theoretisch könnte nun für jedes der durch die verschiedenen Entscheidungstypen definierten (Handlungs-)Teilsysteme eine Kostenrechnung durchgeführt werden: beispielsweise eine Kostenrechnung für den Amtsbereich des Kreisschulrats, der für die Einzelschulen einer Schulart mehrerer Gemeinden zuständig sein kann, oder eine Kostenrechnung für den Zuständigkeitsbereich einer Lehrpersonalverwaltung, die sich in allen Bundesländern auf fast die Gesamtheit der Einzelschulen bezieht. Eine auf so definierte Bereiche bezogene Kostenrechnung würde aber weitgehend von der für die primäre Ebene (die Vielzahl der Einzelschulen) unmittelbar relevanten Zuständigkeitsregelung für die Ressourcenbeschaffung und -verteilung abstrahieren. Da Kostenrechnung aber grundsätzlich als ein Instrument zur besseren Bewältigung gerade dieser Aufgaben konzipiert ist, sollte ihre Bereichskomponente für die Ressourcenverwaltung der primären Ebene definiert werden.

Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, daß sich auch für die Erfüllung dieses Funktionskomplexes Formen der Spezialisierung und Segmentierung herausgebildet haben. Die Spezialisierung äußert sich darin, daß in der Regel die Kompetenzen für die Rekrutierung, Finanzierung und Einsatzplanung des Lehrpersonals einerseits, die Zuständigkeiten für den Bereich des sonstigen Personals und der Sachmittel andererseits verschiedenen Verwaltungseinheiten übertragen sind. Sie sind auf unterschiedlichen Stufen der öffentlichen Verwaltungshierarchie (Landes-, Kreis-, Gemeindeverwaltungen) angesiedelt (in dieser Arbeit global als „sekundäre Ebene“ bezeichnet) und sind mit mehr oder weniger stark ausgeprägten und formalisierten wechselseitigen Weisungs-, Beteiligungs- und Mitwirkungsrechten beziehungsweise -pflichten ausgestattet. Segmentierung liegt insofern vor, als unterschiedliche Verwaltungseinheiten für definierte Untermengen von Organisationseinheiten der primären Ebene äquivalente Aufgaben erfüllen. In dieser Situation wird hier dafür plädiert, sich bei der Abgrenzung der kostenmäßig abzubildenden Wirtschaftseinheit Schule am Zuständigkeitsbereich jener wirtschaftlich relativ selbständigen Verwaltungseinheiten¹⁵ zu orientieren, die in einem durch wirtschaftliche und sonstige Verflechtungen zwischen den Verwaltungseinheiten belassenen Entscheidungsspielraum relativ selbständig Wahlentscheidungen im Bereich der Sachmittelbeschaffung, -finanzierung und -verwendung treffen können. Auf diese Weise gelingt es, die Kostenrechnung auf Aktions- und Organisationsgefüge auszurichten, für deren weitere Sachmittelentscheidungen und ihre Integration mit extern vorgegebenen Rahmendaten je spezifische Probleme und Kosteninformationsbedürfnisse auftreten. Damit lehnt sich die vorliegende Arbeit bei der Abgrenzung des Sozialsystems Schule unter kostenrechnerischen Gesichtspunkten an den Dispositionsbereich jener Verwaltungseinheiten an, die in aller Regel unter dem Begriff Schulträger subsumiert werden; Schule als Wirtschaftseinheit findet deshalb ihre institutionelle Fixierung prinzipiell im schulträgerspezifischen Schulsystem.

15 Sie sind dadurch charakterisiert, daß sie institutionell abgrenzbare Handlungssysteme darstellen, die bei der Zielsetzung und bei der Auswahl von Mitteln zur Erreichung der Ziele eine gewisse Eigenorientierung aufweisen, die sowohl hinsichtlich ihres Einflßbereiches als auch hinsichtlich ihrer Arbeitsorganisation eine Trennung von Binnenstruktur und Außenbeziehungen zuläßt und einen Bereich der Einzelverantwortlichkeit absteckt, der seinen Niederschlag in der Regel auch in ihrem rechtlichen Status findet (Rechtsfähigkeit). Um es plastisch, wenn auch nicht analytisch präzise mit einer Formulierung von Wolff zur Kennzeichnung des der kommunalen Selbstverwaltung zugrunde liegenden Gedankens zu umschreiben: sie haben „das Recht, auf eigene Kosten Dummheiten zu machen“. Wolff, H. J., 1962, § 84 V.b) 2 B.

2.3.3 Schulträgerspezifisches Schulsystem und Einzelschule

Abweichend von der hier vertretenen Ansicht besteht nun in der Literatur die Neigung, in jenen empirischen Teilsystemen des Schulwesens, in denen unter eigener „technischer“ Leitung die konkreten Unterrichtsprozesse ablaufen („Einzelschule“), gleichzeitig auch die Struktureinheiten zu erblicken, die für die Herleitung eines Kostenrechnungsmodells für Schulen konstitutiv zu sein hätten. Zweifellos muß dieser Ansatz insofern einleuchtend erscheinen, als er auf organisatorisch selbständige Leistungsbereiche mit geschlossenem Unterrichtsprogramm abstellt, die einer gesonderten kostenmäßigen Betrachtung bedürfen. Andererseits ist zu bedenken, daß der Gestaltungs- beziehungsweise Entscheidungsspielraum ihrer Leitungen sich überwiegend in der zweckentsprechenden Zuordnung von vorgegebenen realen Gütermengen erschöpft, auf deren verfügbares Volumen und artmäßige Zusammensetzung sie formell nahezu keinen unmittelbaren Einfluß haben. Organisatorische und wirtschaftliche Selbständigkeit fallen also auseinander.

Die entscheidende Prägung des Kostenbildes und der Wirtschaftlichkeit der Einzelschule hängt deshalb von Dispositionen anderer Verwaltungsstellen ab, zu deren Zuständigkeitsbereich meistens mehrere organisatorisch verselbständigte schulische Leistungsbereiche gehören werden, die dann zusammen in einem wirtschaftlichen Planungs- und Entscheidungszusammenhang stehen¹⁶. Einzelschulen sind also Teilstrukturen jener Aktionseinheit unter „einheitlicher“ Leitung, die als „trägerspezifisches Schulsystem“ bezeichnet wurden. In solchen Fällen wird man weder für Kostenvergleiche zwischen verschiedenen trägerspezifischen Schulsystemen noch für die Beurteilung von bestimmten Einzelentscheidungen im Hinblick auf ihre Auswirkungen auf beziehungsweise ihre Verträglichkeit mit der wirtschaftlichen Erfüllung der Gesamtaufgabe des einzelnen Schulträgers auf die kostenmäßige Belegung seines Schulsystems als ganzem beziehungsweise größerer, über die Einzelschule hinausgehender Strukturbereich völlig verzichten können. Dies um so weniger, je stärker Bemühungen um die Integration verschiedener allgemeinbildender beziehungsweise allgemeinbildender und berufsbildender Schulen in den Vordergrund treten und je ausgeprägter bestimmte, für die Aufgabenerfüllung der Einzelschulen notwendige Funktionen in zentralen Einrichtungen wahrgenommen werden – etwa in Mediotheken, Werkstätten und Übungskontoren. Eine von vornherein auf Einzelschulen als umfassendsten Abrechnungsbezirk ausgerichtete Kostenrechnung würde hier systematisch zu kurz greifen, weil sie Gefahr läuft, Kosten derartiger Einrichtungen entweder unberücksichtigt zu lassen, nur einer Einzelschule anzulasten (wenn ihr solche Einrichtungen angegliedert sind) oder aber im Sinne ihrer Aufgabenstellung unzweckmäßige, ihren Informationswert schmälernde Verrechnungen zu wählen.

Dem kann entgegengewirkt werden, wenn prinzipiell vom trägerspezifischen Schulsystem als weitestem potentiellen Abrechnungsbereich ausgegangen wird. Ein Kostenausweis für Einzelschulen wird dabei insofern Berücksichtigung finden, als es natürlich eines tiefgegliederten und umsichtig abgestuften Rechnungsapparates bedarf, um die speziell für systeminterne Steuerungs- und Kontrollaufgaben relevanten Informationen gewinnen zu können. Dabei bilden Einzelschulen dann spezifische Abrechnungsbereiche einer bestimmten Abrechnungsstufe (es sei denn, ein trägerspezifisches Schulsystem bestünde aus nur einer Einzelschule).

2.3.4 Die Z-Schule als Bezugssystem einer Schulkostenrechnung

Die prinzipielle Anbindung des kostenmäßig abzubildenden Sozialsystems Schule am trägerspezifischen Schulsystem sollte aber nicht dahingehend interpretiert werden, daß beide immer voll identisch sind. Das trägerspezifische Schulsystem umfaßt die dem Träger zur Wahrneh-

¹⁶ In den Haushaltsplänen kommt dieser Sachverhalt zum Beispiel darin zum Ausdruck, daß Mittel für mehrere Einzelschulen einer Schulart gesamthaft ausgewiesen werden, wobei bestimmte Ansätze zwischen den Schularten wechselseitig deckungsfähig sein können, aber auch im Ausweis eines eigenen Haushaltsabschnitts „Allgemeine Schulverwaltung“ oder darin, daß bestimmte Ausgaben für mehrere Schularten nur bei einer ausgewiesen werden.

mung übertragene Unterrichtsfunktion und alle in seine Entscheidungskompetenz fallenden Neben- und Hilfsfunktionen, die in einem weiten Sinne zur Bewältigung der Voraussetzungen und Folgen der Hauptfunktion dienen.

Demgegenüber zielt eine Schulkostenrechnung, wie sie hier konzipiert werden soll, darauf ab, im Dispositionsbereich des Schulträgers liegende Zentralfunktionen, -strukturen und -prozesse des Schulwesens kostenmäßig abzubilden. Mit anderen Worten, sie richtet ihr Augenmerk auf jenen Ressourceneinsatz, der die Erreichung des Leistungszieles im Hauptfunktionsbereich Unterricht gewährleisten soll und berücksichtigt Neben- und Hilfsfunktionen nur insoweit, wie sie ihrer Primärorientierung nach für die Wahrnehmung der Unterrichtsfunktion als sachlich notwendig anzusehen sind. Je loser und vermittelter zum Beispiel der wirtschaftlich-funktionale Bezug von Hilfs- und Nebendiensten zum Unterrichtsbereich ist und je stärker damit ihre wirtschaftliche Eigenproblematik in den Vordergrund tritt, desto weniger lassen sich von ihrem Einbeziehen in die Schulkostenrechnung positive Auswirkungen auf die Abarbeitung der Wirtschaftlichkeitsprobleme schulischer Zentralbereiche erwarten. Zudem muß die Einschränkung auf den schulischen Zentralbereich auch unter dem Gesichtspunkt der zwischen-schulischen Vergleichbarkeit von Kostenrechnungen befürwortet werden, die nicht durch allzu zahlreiche Differenzen aufgrund mehr ortsspezifischer Besonderheiten erschwert werden sollte. Andererseits wird durchaus anerkannt und empfohlen, daß bestimmte aus der Schulkostenrechnung auszuklammernde Aufgabenbereiche eines trägerspezifischen Schulsystems auch kostenrechnerisch analysiert werden sollten, zumal wenn angesichts des Umfangs und der Struktur ihrer Kosten und/oder ihrer Leistungen und der Organisation ihrer Leistungsprozesse für eine wirtschaftliche Aufgabenerfüllung detailliertere Daten benötigt werden, als sie die Haushaltsrechnung bereitstellt. Ebenso wenig wird übersehen, daß Kostenrechnungen, die umfassendere Bereiche des trägerspezifischen Schulsystems abbilden als die hier empfohlene Schulkostenrechnung, in bestimmten Fällen zusätzlichen Informationsgewinn bringen können. Wollte man deswegen aber von vornherein nur eine einzige, das gesamte trägerspezifische Schulsystem umfassende Kostenrechnung durchführen, so würden deren Aussagemöglichkeiten für bereichsspezifische Betrachtungen unnötig geschmälert, beziehungsweise die dafür benötigten Informationen müßten nachträglich zum Teil wieder mühsam herausgefiltert werden. Vor diesem Hintergrund scheint es am sinnvollsten und zweckmäßigsten zu sein, wenn für den zentralen Leistungsbereich des trägerspezifischen Schulsystems und für daneben verbleibende kostenmäßig bedeutsame Neben- und Hilfseinrichtungen gesondert Rechnungen durchgeführt werden, die bei Bedarf von Fall zu Fall immer noch konsolidiert werden können¹⁷.

Nach diesen Ausführungen bleibt zu klären, was für die weitere Untersuchung als „Zentralbereich eines trägerspezifischen Schulsystems“, der von nun an Z-Schule genannt wird, gelten soll. Dabei sei zweckmäßigerweise so verfahren, daß ausgehend vom trägerspezifischen Schulsystem in einer Negativabgrenzung diskutiert wird, welche seiner Elemente in einer Schulkostenrechnung nicht abgebildet werden sollten.

Aufschluß über die möglichen Einrichtungen und Funktionen eines trägerspezifischen Schulsystems gibt der Haushaltsplan der Gemeinden, der aufgrund seines funktionalen Gliederungsprinzips den vorangehenden Überlegungen zur Bestimmung des Rechenmodells Schule weitgehend Rechnung trägt. Dort werden im Einzelplan 2 „Schulen“ als zur sekundären und primären Ebene des Schulwesens gehörende Einrichtungen berücksichtigt¹⁸: Allgemeine Schulverwaltung, Grundschulen und Hauptschulen beziehungsweise Volksschulen, Vorklassen und vorschulische Erziehung in Schulkindergärten, Sonderschulen, Realschulen, Gymnasien, Berufsschulen, Fachschulen, Fachoberschulen, Berufsoberschulen, Gesamtschulen und sonstige schulbezogene Einrichtungen wie Schülerbeförderung, Ausbildungsförderung, Schulbildstellen, Schullandheime, Schülerunfall- und Haftpflichtversicherung, Schülerlehrgarten,

17 Das setzt allerdings gewisse Vereinheitlichungen in der Rechnungsstruktur voraus, wofür sich aus der Schulkostenrechnung jedenfalls Anhaltspunkte gewinnen lassen.

18 Siehe dazu auch: Vorschriften über die Gliederung und Gruppierung der Haushaltspläne der Gemeinden und der Gemeindeverbände, 1972 d (im folgenden nur noch zitiert als „Vorschriften . . .“).

Schülerlotsendienst, Schülerversorgung. Sie alle zusammen dienen der Wahrnehmung der Hauptfunktion Unterricht und der Bewältigung von Neben- und Hilfsfunktionen, die sich grob gruppieren lassen in die Funktionsbereiche: Verwaltung, soziale Funktionen, technische Dienste und Infrastruktur, Freizeitaktivitäten und Jugendpflege; neuerdings auch: didaktische Forschung und Entwicklung, sonstiger Bereich. Welche ihrer Elemente sollten nun nicht als Bestandteile der Z-Schule angesehen werden? ¹⁹

Funktionsbereich Unterricht

Grundsätzlich hat eine Schulkostenrechnung alle Unterrichtsveranstaltungen kostenmäßig zu erfassen, die unter Beachtung der vorgenommenen Abgrenzung zwischen dem Schulwesen und anderen gesellschaftlichen Subsystemen im Rahmen festgesetzter staatlicher Curricula oder darüber hinausgehender Lernangebote stärker verselbständigter Schuleinrichtungen durchgeführt werden. Zusätzlicher Unterricht für Kinder ausländischer Arbeitnehmer, der zunehmend wichtiger wird, gehört zum Beispiel ebenso dazu wie Ergänzungsunterricht durch die Schülervertretung. In beiden Fällen handelt es sich um spezielle Förderungsmaßnahmen als Ausdruck individualisierten Unterrichts. Zu überlegen bleibt jedoch, ob der Unterricht in Einrichtungen der Sozial- und Jugendhilfe sowie des Strafvollzugs ausgeklammert werden sollte. Dafür spricht vor allem, daß es sich hier insofern um spezifische Teilbereiche des trägerspezifischen Schulsystems handelt, als ihre Strukturierungserfordernisse und -möglichkeiten nicht primär unter dem Aspekt ihrer Auswirkungen auf dessen übrige Bereiche beurteilt werden können. Die organisatorische Ansiedlung und die Gestaltungsprobleme dieses Unterrichts müssen vielmehr im Zusammenhang mit den besonderen, außerhalb des Schulwesens liegenden Erziehungs- und Resozialisierungsaufgaben gesehen werden, auf deren Erfüllung hin solche Anstalten primär konzipiert sind. Über diese Verknüpfung werden aber Einflüsse auf die Kostenstruktur wirksam, deren Auswirkungen zweckmäßigerweise in einer eigenständigen Kostenrechnung verfolgt werden. Weitere Abgrenzungsprobleme ergeben sich vor allem im Bereich der

Freizeitaktivitäten und Jugendpflege

Sofern bei diesen Einrichtungen, Veranstaltungen und Maßnahmen der Gesichtspunkt der allgemeinen Jugendpflege und -betreuung dominiert, was meistens schon in Bezeichnungen wie „Jugendpflege“, „Jugendaustausch im Rahmen von Städtepartnerschaften“, „Betreuung von Jugend- und Studentengruppen“, „Förderung internationaler Begegnungen“ und dergleichen zum Ausdruck kommt, sind sie nicht als Elemente der Z-Schule zu werten²⁰. Der gleiche Standpunkt läßt sich auch für Ferienprogramme und -kurse (zum Beispiel Ferienschwimmlehrgang, den die Teilnehmer zudem häufig vergüten müssen) vertreten. Schwieriger hingegen gestaltet sich die Abgrenzung bei den übrigen außerunterrichtlichen Veranstaltungen, für die die Schule bisher als Begegnungsstätte im Sinne von Sozialinstitution dient. Zwar werden sie durch das Bereitstellen von Räumen und gewissen öffentlichen Zuschüssen für die Anschaffung von Geräten und Material in Grenzen gefördert, im übrigen aber bleiben sie der Privatinitiative und dem zeitlichen und materiellen Engagement von Lehrern (zum Beispiel keine Anrechnung auf das Stundendeputat) und Schülern beziehungsweise Eltern und Fördervereinen und nicht zuletzt dem Goodwill des Hausmeisters überlassen. Zu solchen, vornehmlich als private Freizeitaktivitäten charakterisierbaren Veranstaltungen zählen zum Beispiel freiwillige Arbeitsgruppen und Förderkurse, Schulchöre und Orchester, Diskussions- und Informationsveranstaltungen mit schulexternen Personen und Gruppen. Aufgrund ihrer mangelnden Verbindung zum Unterricht sollten sie nicht zur Z-Schule gerechnet werden.

19 Angesichts der Mannigfaltigkeit trägerspezifischer „Schulaufgaben“ in der Praxis erheben die Ausführungen keinen Anspruch auf Vollständigkeit; in nicht ausdrücklich genannten Fällen wäre deshalb entsprechend zu verfahren. Offen bleiben muß auch, ob bestimmte ausgegrenzte Aufgaben überhaupt dem schulträgerspezifischen Schulsystem zugerechnet werden sollten.

20 Zum Teil gehören sie auch nach dem Verständnis des Schulträgers zu anderen öffentlichen Aufgabenbereichen. So ordnet zum Beispiel die Stadt Kiel seit 1970 „Schülerbegegnungen“ dem Bereich „Auslandsbeziehungen, Bevölkerungskontakte“ innerhalb des Einzelplans 3, „Kultur“, zu.

Diese Aussage bedarf jedoch insofern der Korrektur, als sie sich an den Gegebenheiten und der Definition der herkömmlichen Halbtagsschule orientiert und nur für sie als plausibel angesehen werden kann. Demgegenüber geht die Konzeption der Ganztagschule davon aus, daß der explizite Aufgabenbereich von Schule auch auf außerunterrichtliche Aktivitäten auszuweiten sei, so daß sie den Primärfunktionen der Schule zugeordnet werden müssen. Folglich bietet allein ihr äußerst vermittelter Bezug zu den formalisierten Lernprozessen im Einzelfall keinen hinreichenden Grund mehr, sie aus der Z-Schule auszuschließen. Das sollte deshalb erst dann geschehen, wenn sie auch strukturell nicht abgesichert sind und sie sich damit dem skizzierten Status solcher Veranstaltungen an Halbtagsschulen nähern.

Landschulheime und Schullandheime schließlich bleiben im folgenden ebenfalls unberücksichtigt. Der Internatscharakter der ersteren und der Jugendherbergscharakter der letzteren lassen es angebracht erscheinen, derartige Einrichtungen kostenmäßig gesondert zu behandeln.

Technische Dienste und Infrastruktur

In diesem Bereich können Zweifel hauptsächlich hinsichtlich der Behandlung von Schulbildstellen, des Schülerspezialverkehrs und der Schulverpflegung auftreten.

Bildstellen sind in einer Schulkostenrechnung prinzipiell dann kostenmäßig zu belegen, wenn bei ihnen der Charakter von Mediotheken als zentraler Einrichtung des trägerspezifischen Schulsystems vorherrschend ist. Diesem Kriterium genügen die derzeit in der Realität vorfindbaren Bildstellen in aller Regel jedoch nicht. Zum einen verstehen sie sich als Institutionen der Bildungsarbeit im weitesten Sinne (also auch öffentlicher und privater Jugendarbeit, Erwachsenenbildung, Dokumentationswesen usw.), zum anderen bedienen sie weder ausschließlich Einrichtungen ihres Trägers noch müssen Bildstellen- und Schulträgerschaft zusammenfallen.

Eine eigene Kostenrechnung empfiehlt sich jeweils auch für den Schülerspezialverkehr und die Schulverpflegung. Dabei wird durchaus anerkannt, daß der Übergang zu stufenspezifischen und größeren Bildungseinrichtungen ohne den flankierenden Ausbau von speziellen Schülertransportsystemen – besonders in ländlichen Gebieten – schwerlich realisiert werden kann und daß Substitutionsbeziehungen zwischen Transportkosten und anderen Kosten des Schulwesens bestehen, deren wirtschaftliche Nutzung grundsätzlich anzustreben ist. Die damit verbundenen Abstimmungsprobleme betreffen aber überwiegend langfristige Strukturfestlegungen, denen spezielle Planungsrechnungen vorausgehen müssen, für die allerdings Kostenrechnungen Eingabedaten bereitstellen können. Die kurzfristige Harmonisierung der dann vorgegebenen Strukturdaten und Kapazitäten wird aber hauptsächlich Mengenbetrachtungen zugrunde legen müssen. Für die gleichwohl notwendige kostenmäßige Abbildung und Analyse des Schülertransportsystems ist aber sowohl wegen seiner spezifischen Leistungsmerkmale und Kosteneinflußgrößen als auch aufgrund der Tatsache, daß Schülertransportsysteme durchaus nicht immer nur das Schulsystem eines Trägers bedienen, von einer eigenen Kostenrechnung der bei weitem höhere Informationswert zu erwarten, zumal aufschlußreiche Kostenvergleiche mit anderen öffentlichen und privaten Personennahverkehrssystemen dadurch wesentlich vereinfacht und begünstigt werden.

Ähnliche Argumente lassen sich für den Bereich der Schulverpflegung anführen, die natürlich notwendiger Bestandteil von Ganztagschulen ist. Zusätzlich ist hier zu berücksichtigen, daß in der Regel von den Eltern die Kosten der Mahlzeiten in gewisser Höhe vergütet werden müssen, wodurch besondere Kostenaufbereitungen erforderlich werden können²¹.

21 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß auch Zuschüsse zur Schülerverpflegung keine Kosten der Z-Schule sind. Ebenso wenig haben Aufwendungen für die an Schüler ausgegebenen Fahrkarten, Fahrkostenpauschalerstattungen an Schüler bei Benutzung eigener PKWs oder Aufwendungen für angemietete Busse Kostencharakter, soweit es sich dabei letztlich um funktionale Äquivalente für die Unterhaltung eines eigenen Schulbusparks oder ähnlicher, keine Kosten der Z-Schule darstellenden Erziehungsbeihilfen handelt (zum letzten Punkt vgl. die folgenden Ausführungen). Demgegenüber stellen Fahraufwendungen für Ausflüge und Exkursionen, für Fahrten ins Schullandheim und vor allem für Fahrten zu Unterrichtsveranstaltungen außerhalb der jeweiligen Einzelschule selbstverständlich Kosten der Z-Schule dar.

Soziale Funktionen

Ebenfalls nicht zum Aufgabenbereich der Z-Schule werden hier alle jene Maßnahmen gezählt, für die primär soziale Gesichtspunkte bestimmend sind und die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit unterrichtlichen Aktivitäten der normalen Halbtagsschulen beziehungsweise der unterrichtlichen und außerunterrichtlichen Aktivitäten an Ganztagschulen stehen. Ausbildungs- und Erziehungsbeihilfen aufgrund bundes- und landesrechtlicher Vorschriften zum Beispiel bleiben in der Schulkostenrechnung unberücksichtigt. Das gilt auch für Schülerwohnheime, die – meistens in der Trägerschaft anderer Organisationen und Verbände liegend – in gewisser Weise als funktionales Äquivalent für bestimmte Arten von Erziehungsbeihilfen angesehen werden können (zum Beispiel Beihilfen zu den Kosten auswärtiger Unterbringung und Zuschüsse zu den Kosten der Fahrt zwischen Wohnung und Schulort, jeweils bei größerer Entfernung). Doch auch unabhängig davon, handelt es sich bei ihnen um selbständige Institutionen, deren Errichtung und Unterhaltung nicht unmittelbar aus der Wahrnehmung der Unterrichtsfunktion hergeleitet werden kann²². Demgegenüber werden Unterstützungen und Beihilfen für spezielle schulische Veranstaltungen (zum Beispiel Schulwanderungen, Lehrfahrten, freie Lernmittel) in die Schulkostenrechnung einbezogen.

Strittiger mag die kostenrechnerische Behandlung der Schülerunfall- und -haftpflichtversicherung sein. Einerseits läßt sie sich als primär sozialpolitische Einrichtung interpretieren, andererseits liegt es nahe, sie als eine der öffentlichen Hand mit der Einführung der Schulpflicht zugewachsene Sorgspflicht gegenüber Schülern, Lehrern und Eltern zu betrachten. Im Hinblick auf den letzten Aspekt erscheint es sinnvoll, derartige Kollektivversicherungen gesamthaft auszuweisen.

Als Einrichtungen, deren Kosten dagegen nicht in die Schulkostenrechnung gehören, müssen noch von Schulträgern bereitgestellte Dienstwohnungen und Werkdienstwohnungen angesehen werden. In Grenzfällen – wie etwa in besonders strukturschwachen Regionen – können sie zwar als Anreiz bei der Personalbeschaffung äußerst wichtig werden, doch sind sie insofern als spezifische Aufwandsposition anzusehen, die gegenüber den Kosten der Z-Schule abgegrenzt werden sollte.

Didaktische Forschung und Entwicklung

In den diskutierten Modellen zur stärkeren Verselbständigung der Schulen wird die Forderung erhoben, Lehrer, Schüler und Eltern an der Curriculumrevision zu beteiligen und den Schulen in curricularen Fragen Handlungs- und Entscheidungsspielräume zu eröffnen. Soweit zu deren Ausschöpfung an den Schulen Arbeitsgruppen bestehen werden, die sich im Rahmen der Unterrichtsplanung mit der Überarbeitung und Erweiterung existierender curricularer Einheiten oder der Neuentwicklung curricularer Bausteine beschäftigen, sind sie als integraler Bestandteil der Z-Schule zu betrachten. Demgegenüber bilden Einrichtungen wie regionale pädagogische Zentren, „in denen Curriculumentwicklungs-, Lehrerfortbildungs- und Beratungsfunktionen wahrgenommen werden“ (Gerbaulet, S., u.a., 1972, S. 129), trotz ihrer notwendigerweise engen Kooperation mit den Schulen kostenmäßig gesondert zu belegende Subsysteme des Schulwesens. Maßgebend für diese Trennung sind sowohl ihre Aufgabenstellung als auch ihre organisatorische und wirtschaftliche Verselbständigung sowie ihr vom trägerspezifischen Schulsystem abgehobenes Wirkungsfeld²³, weswegen eine eigenständige Kostenrechnung erheblich informativer sein dürfte als eine ohnehin nicht sinnvoll durchführbare Zurechnung ihrer Kosten auf einzelne Z-Schulen.

Der Z-Schule nicht zuzurechnende Forschungsaktivitäten sind zum Beispiel in der begleitenden Forschung an Versuchsschulen zu sehen, was ohne weitergehende Begründung unmittelbar einleuchten dürfte.

22 In den Haushaltsplänen der Gemeinden werden sie in treffender Charakterisierung den Einrichtungen der Jugendhilfe im Einzelplan 4, „Soziale Sicherung“, zugeordnet.

23 Siehe dazu im einzelnen Gerbaulet, S., u.a., 1972.

Verwaltung

Eine Schulkostenrechnung muß auf jeden Fall die Verwaltungen und Entscheidungsorgane der Einzelschulen in ihre Betrachtungen mit einbeziehen, einschließlich der Elternvertretungen beziehungsweise -beiräte und der Schülervertretungen. Bei den letzteren wird man allerdings nur jene Aktivitäten berücksichtigen, die sich aus ihrer Stellung im schulischen Entscheidungsprozeß herleiten und für die der Schulträger dementsprechend Haushaltsmittel bereitstellt. Alle übrigen Aktivitäten der Schülervertretungen, für deren Finanzierung überwiegend von den Schülern erhobene Beiträge oder Spenden anderer Personen und Organisationen maßgebend sind, sollten hingegen von der Schulkostenrechnung ausgeschlossen bleiben.

Das für die Verwaltungen der Einzelschulen Gesagte gilt natürlich auch für die Verwaltungen organisatorisch verselbständigter Einrichtungen des Neben- und Hilfsfunktionsbereichs, soweit sie nach den bisherigen Abgrenzungen zur Z-Schule gerechnet werden müssen.

Eingehender Erörterung bedarf jedoch noch die kostenrechnerische Behandlung jener Verwaltungskomplexe, die außerhalb der genannten Einrichtungen angesiedelt sind und zu denen in weiter Auslegung des Begriffs Schulverwaltung zu rechnen wären:

- die Schulaufsicht,
- die Bildungsberatung,
- die Verwaltung der sogenannten äußeren Schulangelegenheiten durch Verwaltungseinrichtungen des Schulträgers, die wir zur Vereinfachung in diesem Kapitel kurz Schulverwaltung nennen wollen.

Ausgehend von dem in Art. 7 Abs. 1 GG niedergelegten Grundsatz, daß das gesamte Schulwesen unter der Aufsicht des Staates steht, bezeichnet Schulaufsicht in herkömmlicher Interpretation die Gesamtheit der das Schulwesen betreffenden staatlichen Organisations-, Planungs-, Leitungs- und Beaufsichtigungsbefugnisse (vgl. auch Heckel, H., und Seipp, P., 1969, S. 86 und S. 119 ff.). Sie umfaßt dabei einmal Aufgaben, die in unserem eingangs skizzierten, zur Beschreibung unterschiedlich allgemeiner Funktionskomplexe des Schulwesens verwendeten analytischen Schema auf der tertiären Ebene liegen, andererseits beinhaltet Schulaufsicht aber auch eine Reihe von Aufgaben der sekundären Ebene. Im ersten Fall ist beispielsweise an die Aufgabe der Gliederung des Schulwesens zu denken, an die Erarbeitung von verbindlichen Lehrplänen und Stundentafeln, an die Festsetzung von Lehrer-Schüler-Relationen und Lehrermindestzahlen für bestimmte Schulgrößen, aber auch an die Entwicklung von Schulbau-, Schuleinrichtungs- und -ausstattungsrichtlinien, an den Erlaß und die Durchführung von Zulassungsverfahren für Lehr- und Lernmittel und dergleichen mehr. Als Beispiele für Funktionen des zweiten Typs seien die Fachaufsicht für die Unterrichtsgestaltung an den einzelnen Schulen, die Mitwirkung bei beziehungsweise Genehmigung zur Errichtung, Aufhebung oder Organisationsänderung von Schulen oder die Kontrolle und Genehmigung von Lehrpersonalversetzungen zwischen verschiedenen Schulen genannt. Nun scheiden Schulaufsichtsfunktionen, die auf der tertiären Ebene angesiedelt sind, bei dem hier gewählten Ansatz bereits systematisch als Elemente der Z-Schule aus. Aber auch die der sekundären Ebene zuweisbaren Schulaufsichtsfunktionen, deren kostenmäßige Erfassung in einer Schulkostenrechnung immerhin in Betracht gezogen werden könnte, sind nicht als solche zu werten. Denn hier handelt es sich immer noch um Funktionen, die nicht als aus der Schulträgerschaft erwachsender Aufgabenbereich interpretiert werden können und selbst in den Fällen staatlicher Schulträgerschaft nur aus der dem Staat obliegenden Aufsicht über das Schulwesen herzuleiten sind. Das wird besonders deutlich daran, daß den Organen, Verwaltungen und Mitgliedern der Einzelschulen und nichtstaatlicher Schulträger hinsichtlich der Schulaufsicht keine Zuständigkeiten und Kompetenzen eingeräumt sind. Zwar ist die Mitwirkung kommunaler Schulträger bei der Ausübung der Schulaufsicht möglich, doch handelt es sich dann stets „um die Übertragung staatlicher Aufgaben ‚zur Erfüllung nach Weisung‘“ (Heckel, H., und Seipp, P., 1969, S. 124 f.). Der jeweils mit Schulaufsichtsaufgaben betraute kommunale Beamte handelt als Beauftragter des Staates und ist an die Weisungen der übergeordneten Schulaufsichtsinstanz gebunden.

Diese funktional begründete Ausklammerung der Schulaufsicht kann aber in ihrer prak-

tischen, kostenrechnerischen Entsprechung zu erheblichen Schwierigkeiten führen, wenn man bedenkt, daß Schulaufsicht und Schulverwaltung des Staates in ihrer praktischen Handhabung häufig eng miteinander verquickt und institutionell integriert sind. Abgesehen davon, daß in solchen Fällen eine eigenständige Kostenrechnung für diese bezeichnenderweise sowohl als Schulaufsichts- als auch Schulverwaltungseinrichtungen bezeichneten Ämter am informativsten sein dürfte, wäre die Isolierung von Kosten der beiden unterschiedlichen Aufgabenbereiche in der Hauptsache nur über Kostenschlüsselungen möglich, die aber nicht nur aufwendig wären, sondern auch keine hilfreichen Ergebnisse für die Abarbeitung von Kontroll- und Steuerungsproblemen erwarten lassen (vgl. Abschnitt 2.4.2). Damit wird letztlich auch die Einbeziehung der Schulverwaltung in die Schulkostenrechnung problematisch, zunächst jedenfalls, soweit es sich beim trägerspezifischen Schulsystem um ein staatliches handelt. Denn hinzu kommt, daß Teilbereiche der Schulverwaltung sich nicht nur auf Verwaltungsaufgaben für die staatlichen Schulen, sondern auch auf Verwaltungstätigkeiten beziehen, die dem Staat aus seiner Beteiligung an der Unterhaltung nichtstaatlicher Schulen zufallen. Außerdem vollzieht sich Schulverwaltung auch in Verwaltungen, die keinesfalls zum Schulwesen gehören, wie beispielsweise in der Finanzverwaltung und der Bauverwaltung, ohne daß sich dafür aussagefähige Kostengrößen ohne weiteres und immer isolieren ließen.

Parallelen zu diesen organisatorischen Regelungen finden sich mehr oder weniger stark ausgeprägt auch bei allen kommunalen Schulträgern, bei denen allerdings die Abgrenzungsprobleme gegenüber Schulaufsichtskosten in der Regel nicht auftreten. Lediglich bei einigen größeren Schulträgern, die der Staat an der Schulaufsicht beteiligt, können sich in dieser Frage Schwierigkeiten einstellen, die dann aber erheblich weniger gravierend sein dürften als beim Staat. Bei den kommunalen Schulträgern steht deshalb vor allem die Miterledigung von Schulverwaltungsaufgaben durch schulsystemfremde Verwaltungen im Mittelpunkt. Am stärksten machen kleine Schulträger von ihr Gebrauch, für die sich vom Verwaltungsaufwand her die Etablierung spezieller Schulverwaltungen nicht lohnt. Hier werden sich deshalb spezifische Schulverwaltungskosten in der Regel gar nicht belegen lassen beziehungsweise der Höhe nach sowieso vernachlässigbar klein sein. Größere Schulträger dagegen wickeln bestimmte Aufgaben der Schulverwaltung über spezielle Schulverwaltungen ab, die dann jedoch auch Leistungen für aus der Z-Schule auszuklammernde Funktions- und Strukturbereiche erbringen.

Nun wird man, da Kostenschlüsselungen als generelles Verfahren der Kostenzuordnung abzulehnen sind, sinnvollerweise nur dann erwägen, Schulverwaltungsfunktionen in eine Schulkostenrechnung einzubeziehen, wenn sie auf das im übrigen als Z-Schule eines Trägers definierte Handlungssystem ausgerichtet sind und wenn sie sich kostenmäßig getrennt belegen lassen. Das wird immer dann möglich sein, wenn sie sich als organisatorisch verselbständigter Aufgabenkomplex gegenüber den übrigen Verwaltungsbereichen des Schulträgers abheben und wenn bei eventuell noch verbleibender Funktionenintegration die von der Erledigung anderer Verwaltungsaufgaben ausgehenden Einflüsse auf die Kostenstruktur sich weitgehend eliminieren lassen beziehungsweise wenn sie von vornherein so gering sind, daß sie als relativ unbedeutend anzusehen sind. Ihre Aufnahme in eine Schulkostenrechnung würde jedoch diese unter anderem mit recht unterschiedlichen Kosteneinflußgrößen befrachten, die zu einem guten Teil eher aus den Strukturgegebenheiten der Gesamtverwaltung des jeweiligen Schulträgers als aus denen der Z-Schule resultieren und die speziell bei zwischenschulischen Kostenvergleichen erheblich störend wirken. Daher schlagen wir vor, für die Schulverwaltung eine eigene Kostenrechnung zu erstellen (vgl. auch Heckel, H., 1953, S. 203).

Als letzter Komplex bleibt hier die Bildungsberatung²⁴ in ihrer Stellung zur Z-Schule zu erörtern. Da für ihre Institutionalisierung verbindliche Konzeptionen noch nicht vorliegen und in der Praxis sich abzeichnende Versuche recht unterschiedliche Vorstellungen darüber erkennen lassen, wie dieses für das Schulwesen neue oder doch zumindest von Umfang, Zielrichtung und Inhalt her entscheidend gewandelte Aufgabenbündel zu definieren, zu orga-

24 Siehe zum folgenden Deutscher Bildungsrat, 1970, S. 91 ff. und S. 274.

nisieren und durchzuführen sei, scheint es zweckmäßig, sich an den vom Deutschen Bildungsrat aufgezeigten, wenn auch sehr globalen Perspektiven zu orientieren, die als Hinweise auf die tendenziell zu vermutende Entwicklung dienen können. Danach steht zu erwarten, daß Bildungsberatung in ihren Ausprägungsformen als individualpsychologische Beratung, Reformberatung und Schullaufbahnberatung sich in einem eigenständigen, von Schule, Schulverwaltung und Schullaufsicht unabhängigen staatlichen Beratungssystem vollziehen wird²⁵. Es scheint deshalb sinnvoll, für diesen Funktionsbereich eine eigenständige Kostenrechnung zu entwickeln.

Sonstiger Bereich

Zum Abschluß unserer Abgrenzungsüberlegungen für die Z-Schule sei noch kurz auf den schulärztlichen Dienst, Schülerlehr- und Verkehrsgärten sowie auf Schulmuseen eingegangen. So vertritt etwa Heckel (1953, S. 204) die Ansicht, daß der schulärztliche Dienst kostenmäßig zur Schule gehöre. Dem kann insoweit zugestimmt werden, wie es sich nicht ausschließlich um eine auf den Klienten gerichtete Therapie handelt, sondern gleichzeitig Auswirkungen auf die Organisationsstruktur der Schule zu beachten sind. Das wird regelmäßig in bestimmten Sonderschulen der Fall sein, in denen zum Beispiel Heilgymnastik und dergleichen Aktivitäten als integraler Bestandteil des Unterrichtsgeschehens angesehen werden müssen. Demgegenüber ist die Interpretation des Schulgesundheitsdienstes als Teil der Z-Schule abzulehnen, wenn er sich hauptsächlich in Reihenuntersuchungen erschöpft und seine Bezeichnung vornehmlich aus der Tatsache hergeleitet werden muß, daß diese in den Schulen beziehungsweise an Schülern durchgeführt werden, der unmittelbare Bezug zum Unterricht aber fehlt. Aus dem letztgenannten Grund sollte sich eine Schulkostenrechnung auch nicht auf den Schülerlotsendienst erstrecken, selbst wenn man sich nicht der Interpretation anschließen vermag, daß hier – grob gesprochen – Schüler Polizisten substituieren, die man kostenmäßig auch nicht zur Schule zählen würde.

Um eigenständige Einrichtungen handelt es sich auch bei Schulmuseen, selbst wenn sie einer Schule angegliedert sein sollten. Das gleiche gilt auch für sonstige in Schulen untergebrachte Museen und Sammlungen. Lediglich wenn sie als Quasi-Lehrmittelsammlung in das Unterrichtsgeschehen regelmäßig mit einbezogen werden, bietet sich eine andere Regelung an. Ebenso haben Schülerlehr- und Verkehrsgärten den Status von Z-Schuleinrichtungen, wenn sie überwiegend der Wahrnehmung von schulischen Unterrichtsveranstaltungen dienen.

Die nach den gesamten vorgenannten Abgrenzungen als Z-Schule verbleibenden Funktionen, Strukturen und Prozesse bilden das Ausgangssystem der zu entwickelnden Schulkostenrechnung. Im folgenden meint Schule deshalb immer Z-Schule, wenn aus erläuternden Zusätzen beziehungsweise aus dem Zusammenhang nichts anderes hervorgeht.

²⁵ Das bedeutet nicht, daß nicht Außenstellen des Beratungssystems auch in Schulen eingerichtet werden können, was bei der Schullaufbahnberatung unumgänglich sein wird. Aufgrund der Zuständigkeitsverteilung bilden sie dennoch keinen Bestandteil des trügerspezifischen Schulsystems.

2.4 Generelle Merkmale einer Schulkostenrechnung

2.4.1 Verzicht auf Kostenträgerrechnung

Um ihren Aufgaben als Planungs-, Kontroll- und Steuerungsinstrument gerecht werden zu können, müssen Kostenrechnungen generell auf verschiedene Rechnungsziele hin orientiert werden. Dementsprechend gliedert sich der Gesamtkomplex der Kostenrechnung in rechnungszielspezifische und durch je spezielle Verfahrensfragen gekennzeichnete Teilgebiete oder Phasen. Wie bei anderen Betrieben auch lassen sich unter diesem Gesichtspunkt für Schulen zunächst die beiden Hauptgebiete der Kostenermittlung und der auf ihr aufbauenden Kostenauswertung unterscheiden.

Innerhalb der Ermittlungsrechnung, die üblicherweise gemeint ist, wenn von Kostenrechnung die Rede ist und deren Gestaltung auch bei dieser Arbeit im Vordergrund steht, werden allgemein drei weitere Teilgebiete unterschieden:

- die Kostenartenrechnung,
- die Kostenstellenrechnung,
- die Kostenträgerrechnung.

Diese klassische Dreiteilung, die sich an den Verhältnissen in Industriebetrieben orientiert, hat im Zuge der allgemein üblichen Analogiebildung zwischen ihnen und Schulen auch Eingang in die bisher gemachten Vorschläge für eine Schulkostenrechnung gefunden²⁶. Von diesem Vorgehen wird hier jedoch abgewichen. Um das näher zu begründen, seien zunächst kurz Aufgaben und Ziele der drei Rechnungsphasen skizziert.

Aufgabe der Kostenartenrechnung ist es, alle im Abrechnungszeitraum entstandenen Kosten – gegliedert nach der Art der verbrauchten Wirtschaftsgüter und gegenüber dem neutralen Aufwand abgegrenzt – mengen- und wertmäßig zu erfassen. Sie ist der notwendige Ausgangspunkt für die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Darüber hinaus vermag sie bei sinnvoller Auswertung erste Kontrollfunktionen zu erfüllen, indem sie eine summarische Überwachung der Kostenstruktur und des Kostenverlaufs ermöglicht, aus der sich Hinweise für weitergehende Analysen gewinnen lassen.

Die sich an die Kostenartenrechnung anschließende Kostenstellenrechnung widmet sich der Frage nach den Entstehungsorten der Kosten, das heißt, sie legt offen, wo, in welchen Tätigkeitsbereichen und für welche Funktionen wieviel Kosten insgesamt und pro Kostenart angefallen sind. Sie gewinnt damit hervorragende Bedeutung für die Beobachtung und Ermittlung von Ursachen der Kostenentstehung und Kostenhöhe und zeigt, wo kostenwirksame Dispositionen ansetzen können und müssen. Außerdem liefert sie in vielen Wirtschaftsbetrieben Unterlagen für das dritte Teilgebiet der Kostenermittlung, die Kostenträgerrechnung.

Die Aufgabe der Kostenträgerrechnung besteht üblicherweise darin, Hilfestellungen für die Preisstellung und Preiskontrolle zu geben. Sie zielt deshalb darauf ab, die Kosten der einzelnen betrieblichen Leistungen – der Kostenträger²⁷ – zu ermitteln.

Nach diesen Ausführungen dürfte einsichtig sein, daß außer der Kostenartenrechnung auch eine Kostenstellenrechnung für Schulen angezeigt ist. Gegen eine Kostenträgerrechnung als festem Systembestandteil der Schulkostenrechnung spricht hingegen folgendes: Als Kostenträger bezeichnet man üblicherweise die aus dem betrieblichen Leistungsprozeß hervorgehenden Wirtschaftsgüter, also Leistungen im Sinne von Outputeinheiten. Ihre Bestimmung bereitet in Industriebetrieben insofern keine Schwierigkeiten, als sie sich in Form materieller Güter darstellen und daher leicht erfaßbar sind. In Schulen hingegen – wie in Dienstleistungsbe-

26 Siehe unter anderem Ottwaska, D., 1967, S. 151; Krommweh, B., 1971, S. 68; Kahlert, H., und Döring, P. A., 1973, S. 170 ff.; Windel, A., 1968, S. 6.

27 Der Begriff Kostenträger wird hier also in anderem Sinne verwendet als üblicherweise in der öffentlichen Verwaltung, die als Kostenträger natürliche und juristische Personen bezeichnet, die die Finanzmittel für die Erfüllung bestimmter Aufgaben aufzubringen haben.

etrieben überhaupt – werden keine materiellen Outputs erstellt, so daß eine Outputmessung in Form physischer Substanzmessung nicht möglich ist. Einen eindeutigen, für jeden objektiv erkennbaren Kostenträger gibt es deshalb nicht. Hinzu kommt, daß absatzwirtschaftliche Entscheidungen und damit die Notwendigkeit der Ermittlung von Selbstkostenpreisen als primäres Anliegen der Kostenträgerrechnung für Schulen entfallen. Eine Kostenträgerrechnung scheint deshalb für Schulen unangebracht zu sein.

Unberührt von dieser negativen Entscheidung bleibt die mit der Kostenträgerrechnung jedoch nicht zu verwechselnde Aufbereitung der Kostendaten im Sinne der Kennziffernbildung, die zur Kostenauswertung gehört. Denn um die Kosten beurteilen und Schlüsse für die zukünftige Planung und Steuerung des schulischen Geschehens ziehen zu können, ist es zweifellos sinnvoll und notwendig, die für die Schule und ihre Kostenstellen jeweils insgesamt und/oder pro bestimmter Kostenart angefallenen Kosten zu je spezifischen Einfluß-, Proportionalitäts- beziehungsweise Maßgrößen in Beziehung zu setzen. Je nach Auswertungsziel können dabei auch Bezugsgrößen in Frage kommen, die mit den für Kostenträgerrechnungen üblicherweise zugrunde gelegten Leistungsgrößen in Form von Endprodukten oder Ersatzmaßstäben in keiner Weise identisch sind. Um beispielsweise Höhe und Entwicklung der Heizkosten beurteilen und kontrollieren zu können, kann es durchaus zweckmäßig sein, sie zu den Außentemperaturen in Relation zu setzen. Zwar wird man im Rahmen der Kostenanalyse auch die fälschlicherweise häufig als „Kostenträger der Schule“ bezeichneten Größen wie zum Beispiel Unterrichtsstunden, Schülerplätze, Schüler oder Schülerstunden mit Gewinn als Kostenbezugsgrößen heranziehen, doch handelt es sich bei dieser Kennziffernbildung weder dem Vorgehen noch dem Erkenntnisinteresse nach um Kostenträgerrechnungen im Sinne industrieller Kalkulation²⁸.

2.4.2 Einzelkostenrechnung

Nach der Zurechenbarkeit der Kosten auf bestimmte Bezugsbasen im Sinne betrieblicher Leistungsbezirke, -bereiche oder -komplexe ist zwischen Einzel- und Gemeinkosten zu unterscheiden. Einzelkosten sind dadurch gekennzeichnet, daß sie im Sinne der Leistungsbezogenheit als einer definierten Bezugsbasis unmittelbar zugehörig erkennbar sind und dieser deshalb direkt zugeordnet werden können. Demgegenüber spricht man von Gemeinkosten, wenn Kosten aus der Sicht einer bestimmten Bezugsbasis nur für einen umfassenderen Bereich als eindeutig zugehörig identifiziert werden können, so daß eine Verteilung auf die spezifisch engere Bezugsbasis nur indirekt, das heißt im Wege der sogenannten Kostenschlüsselung möglich ist. Das Gehalt eines fachbereichsübergreifend eingesetzten Lehrers zum Beispiel stellt für den einzelnen Fachbereich Gemeinkosten dar, aber Einzelkosten der spezifischen Fachbereichsgruppe. Bei dieser Unterscheidung von Einzel- und Gemeinkosten muß also die Relativität der Begriffe beachtet werden, die für ihren eindeutigen Gebrauch stets die Anbindung an eine bestimmte Bezugsbasis voraussetzen²⁹.

Innerhalb der Gemeinkosten ist ferner zwischen „echten“ und „unechten“ Gemeinkosten zu unterscheiden. Erstere können den einzelnen Bezugsobjekten, für die sie gemeinsam anfallen, auch bei Anwendung bester Erfassungsmethoden nicht zugerechnet werden. Unechte Gemeinkosten liegen dagegen vor, wenn eine spezifischere direkte Erfassung und Zuteilung zwar möglich wäre, man aber aus Wirtschaftlichkeitsgründen darauf verzichtet. Sieht man beispiels-

28 Im übrigen werden selbst in Wirtschaftsbetrieben mit Kostenträgerrechnungen im Rahmen der Kostenanalyse Kosten-Leistungs-Kennziffern gesondert erstellt.

29 Traditionellerweise werden die Begriffe Einzel- und Gemeinkosten nur auf den einzelnen Kostenträger bezogen, das heißt, Einzelkosten meinen immer die einem bestimmten Kostenträger direkt zurechenbaren Kosten – in Industriebetrieben also zum Beispiel das in die Sachleistungen eingehende Material –, während alle anderen Kosten unter dem Begriff Gemeinkosten subsumiert werden. Eine entsprechende Sprachregelung für Schulen scheidet wegen des fehlenden eindeutigen Kostenträgers jedoch aus.

weise davon ab, den Wasserverbrauch einzelner Labors je gesondert über Meßgeräte zu ermitteln, so daß der gesamte Verbrauch etwa als Einzelkosten einer Kostenstelle „Ver- und Entsorgung“ ausgewiesen wird, dann handelt es sich aus der Perspektive des einzelnen Labors um unechte Gemeinkosten.

Kostenrechnungen traditionellen Typs sind nun im Prinzip dadurch gekennzeichnet, daß sie die in der Kostenartenrechnung insgesamt nach Arten belegten Kosten in der Kostenstellenrechnung zunächst als Einzelkosten definierter Haupt- und Hilfskostenstellen abbilden. Hauptkostenstellen stehen in direkter Beziehung zu den betrieblichen Endleistungen, Hilfskostenstellen (in Schulen zum Beispiel Verwaltung, Heizung, Druckerei, Lager, Bibliothek) hingegen dienen der betrieblichen Leistungserstellung nur mittelbar, indem sie entweder für den gesamten Betrieb beziehungsweise für Kostenstellen mehrerer Bereiche (zum Beispiel Unterrichtsbereich und Sozialbereich) tätig werden (Allgemeine (Hilfs-)Kostenstellen) oder aber Leistungen für andere Stellen eines Bereiches erbringen (Bereichs-Hilfskostenstellen).

Entsprechend diesen Leistungsbeziehungen werden in weiteren Verteilungsschritten die Kosten der allgemeinen und Hilfskostenstellen stufenweise auf die ihnen jeweils nachgelagerten Kostenstellen weiterverrechnet, so daß letztlich alle Kosten auf den Hauptkostenstellen – unter rechnungstechnischen Gesichtspunkten auch Endkostenstellen genannt – gesammelt sind, von denen sie dann den Kostenträgern zugerechnet werden.

Dieses – primär im Hinblick auf die Kostenträgerrechnung entwickelte – Konzept der generellen Weiterverrechnung aller Kosten auf jeweils spezifischere Bezugsbasen bis hin zu den Kostenträgern kann für den Fall der hier zur Diskussion stehenden Schulkostenrechnung nicht empfohlen werden. Einmal sollte – wie bereits ausgeführt wurde – auf eine Kostenträgerrechnung verzichtet werden, womit bereits ein wesentlicher Grund für seine Übernahme entfällt. Zum anderen sind gegen ein solches Vorgehen aber auch deshalb Vorbehalte anzumelden, weil es im Hinblick auf Kontroll-, Planungs- und Dispositions-zwecke überflüssig, wenn nicht gar irreleitend ist.

Die Weiterverrechnung von Kosten einer bestimmten Kostenstelle auf die von ihr Leistungen empfangenden nachgelagerten Stellen ist nur dann unproblematisch, wenn es sich bei den Einzelkosten der liefernden Stelle auch um Einzelkosten meßbarer Leistungsabgaben handelt, deren Verbrauch in den abnehmenden Stellen direkt, das heißt ebenfalls als Einzelkosten, erfaßt wird. Diese Voraussetzungen dürften für Schulen in der Regel jedoch nicht erfüllt sein. Denn, abgesehen davon, daß es sich bei den Leistungen vorgelagerter Kostenstellen in der Hauptsache um Dienstleistungen handelt – mit entsprechenden Problemen hinsichtlich eines objektiven Leistungsmaßes –, sind die Einzelkosten dieser Stellen selbst im Falle meßbarer Leistungsabgabe beziehungsweise Inanspruchnahme von ihren Leistungen und den nachgelagerten Kostenstellen her gesehen echte Gemeinkosten. In den verbleibenden Fällen, in denen bestimmte Anteile der Einzelkosten einer Kostenstelle dennoch auch als Einzelkosten ihrer Leistungen direkt ermittelt werden könnten, wird man angesichts ihrer Höhe bis auf ganz wenige Ausnahmen – etwa im Falle einer ausgebauten schuleigenen Medienerzeugung – gleichwohl von ihrer direkten Erfassung und Weiterverrechnung absehen. Folglich ist in Schulen davon auszugehen, daß Einzelkosten einer Kostenstelle für die von ihr Leistungen empfangenden Stellen grundsätzlich Gemeinkosten sind. Diese sind aber gerade dadurch gekennzeichnet, daß sie verursachungsgerecht im Prinzip nicht weiterbelastet werden können³⁰. Eine mehr oder weniger willkürliche, mit Hilfe von Schlüsseln durchgeführte Weiterverrechnung ist aber unter dem Gesichtspunkt der Kostenkontrolle in jedem Falle überflüssig, weil Kosten ohnehin nur dort kontrolliert werden können, wo sie Einzelkostencharakter haben. Zwar werden die Kosten einer Kostenstelle mittelbar auch von den Verhältnissen in jenen Kostenstellen beeinflußt, für die sie tätig wird, doch kann derartigen Einflüssen nur durch gezielte, unmittelbare Untersuchungen und Aufschreibungen nachgegangen werden, nicht aber durch routinemäßige Kostenaufschlüsselungen. Ebenso wenig Hilfestellung vermag die generelle Weiterverrechnung von Gemeinkosten daher auch für die Bewältigung von Planungs- und Dispo-

30 Dazu näher Riebel, P., 1959 a, S. 41 f., und 1959 b, S. 216.

sitionsproblemen zu geben, etwa hinsichtlich der aufeinander abzustimmenden personellen und sachlichen Ausstattung vor- und nachgelagerter Kostenstellen beziehungsweise Leistungsbereiche. Denn als Hilfsmittel zur Ermittlung der kostenmäßigen Auswirkungen erwarteter oder geplanter Veränderungen in einem bestimmten Leistungsbereich auf vorgelagerte Bereiche und damit als entscheidungsrelevante Information sind geschlüsselte Kosten in aller Regel nicht brauchbar, weil der durch sie vorgetäuschte ursächliche und eindeutig quantifizierbare Zusammenhang zwischen Veränderungen der vor- und nachgelagerten Kostenstellen nicht gegeben ist.

Dieser Einwand wiegt um so schwerer, als es sich bei den Kosten vorgelagerter Bereiche überwiegend um Kapazitäts- und Betriebsbereitschaftskosten handelt, die unabhängig von innerhalb bestimmter Grenzen sich vollziehenden Wandlungen in nachgelagerten Stellen in ungefähr gleicher Höhe anfallen. So werden sich zum Beispiel die Kosten der Schulbibliothek kaum verändern, wenn im Fachbereich „Sprachen“ Unterrichtsaktivitäten nur noch vermindert oder etwas verstärkt entfaltet werden. Lediglich bei umfassenderen Veränderungen in den Leistungen empfangenden Stellen werden sie sich sprunghaft verändern, ein Sachverhalt, der durch die mit Hilfe irgendwelcher Schlüssel vorgenommene Proportionalisierung der Bereitschaftskosten eher verschleiert wird.

Für Planungs- und Dispositionszwecke kommt höchstens eine Schlüsselung unechter Gemeinkosten in Betracht, für die wegen ihrer grundsätzlich möglichen direkten Erfassung bei spezifischeren Bezugsbasen als der, bei der sie als Einzelkosten ausgewiesen werden, in der Regel hinreichend genaue Schlüssel gefunden werden können. Vornehmen wird man sie aber nur im Rahmen der die jeweiligen Entscheidungen vorbereitenden Sonderrechnungen, die in jedem Falle notwendig werden.

Nach diesen Überlegungen sollte eine Schulkostenrechnung neben der Kostenartenrechnung eine Kostenstellenrechnung beinhalten, die auf den einzelnen Kostenstellen lediglich deren Einzelkosten ausweist und insoweit Teilkostenrechnung ist³¹. Eine generelle Weiterverrechnung von Kosten vorgelagerter Kostenstellen auf nachgelagerte, wie sie für Schulen zum Teil als „Muß“ angesehen oder doch durchgeführt wird³², erscheint uns hingegen nicht gerechtfertigt, weil sie einerseits nur aufwendig und ohne zusätzlichen Aussagewert ist und andererseits wegen ihrer formellen Scheinexaktheit die Gefahr der Fehlinterpretation besteht. Demgegenüber besteht der Vorzug des hier vorgeschlagenen Konzepts darin, daß die Beziehungen zwischen Kosten einerseits und schulischen Strukturen und Leistungen andererseits frei von jeglichen Verzerrungen durch fragwürdige schlüsselmäßige Verrechnung unverfälschter zum Ausdruck kommt. Auf seiner Basis lassen sich besonders aussagefähige Kennzahlen für die Kostenkontrolle und die Dispositionsziele der Entscheidungsträger bilden (vgl. Kosiol, E., 1964, S. 173).

2.4.3 Zum Problem einer Plankostenrechnung

Im Zusammenhang mit der Forderung nach Kostenrechnungen für die öffentliche Verwaltung und ihre Einrichtungen wird vielfach betont, daß für eine wirtschaftliche Mittelverwendung erheblich durch die Einführung von Plankostenrechnungen profitiert werden könne³³. Solche Äußerungen, die sich mehr oder weniger explizit am allgemeinen Diskussionsstand in der industriellen Kostenrechnungsliteratur³⁴ orientieren, sind jedoch nicht frei von Fehlein-

31 Die damit angesprochene Unterscheidung zwischen Voll- und Teilkostenrechnung basiert allgemein auf dem unterschiedlichen Umfang der in eine Rechnung überhaupt eingehenden Kosten beziehungsweise ihrer Verteilung auf bestimmte Bezugsbasen.

32 Siehe zum Beispiel Koch, W., 1971, S. 78; Krommweh, B., 1971, S. 67; Kahlert, H. und Döring, P. A., 1973, S. 162 f.; Windel, A., 1968, S. 5.

33 Dazu unter anderem Bischofberger, P., 1964, S. 83 f.; Winckelmann, H., 1956, S. 565 und 1963, S. 329; Badenhoop, R., 1959, S. 593 f.; Memmert, K.-H., 1958, S. 71 f.

34 Siehe beispielsweise Kilger, W., 1970; Agthe, K., 1963; Kosiol, E., 1960.

schätzungen hinsichtlich der Aussage- und Gestaltungsmöglichkeiten von Plankostenrechnungen im Rahmen des zur Zeit herrschenden öffentlichen Rechnungs- und Planungswesens. Im folgenden sei deshalb kurz auf Aufgaben und Ausprägungsformen von Plankostenrechnungen im allgemeinen sowie ihre instrumentelle Bedeutung für Schulen im besonderen eingegangen.

Während die Kostenrechnung in ihrer Grundform als Ist-Kostenrechnung nachträglich registrierend die durch die abgelaufenen Betriebsvorgänge effektiv entstandenen Kosten ausweist, sind Plankostenrechnungen dadurch charakterisiert, daß in ihnen die kostenmäßigen Implikationen des Betriebsgeschehens bereits im voraus als realisierbare beziehungsweise als erreichbar erwartete Zielgrößen rechnerisch festgelegt werden³⁵.

Plankostenrechnungen können und sollen Ist-Kostenrechnungen jedoch keinesfalls ersetzen. Ihrer Einführung liegt vielmehr das Bestreben zugrunde, durch die Kombination beider Rechnungsformen die Kostenrechnung zu einem noch geeigneteren Instrument der Betriebsüberwachung und Steuerung zu machen. Einmal können der Vergleich von Plan- und Ist-Kosten und die Analyse etwaiger Abweichungen bessere Kontrollergebnisse und Dispositionsunterlagen liefern als eine Gegenüberstellung von älteren und jüngeren Vergangenheitsdaten. Zum anderen erhält die Kostenrechnung dadurch, daß die Plandaten stellenmäßig aufgegliedert und den jeweiligen Entscheidungsträgern als Richtschnur ihrer Dispositionen vorgegeben werden, einen aktiven Gestaltungscharakter, der der passiv nachzeichnenden Ist-Kostenrechnung abgeht.

Bei den Plankosten wird allgemein zwischen Standard- und Budgetkosten unterschieden. Dabei versteht man in Deutschland unter Standardkosten „mehr oder weniger absolute Maßstäbe oder Normen zur Messung der mengenmäßigen Wirtschaftlichkeit“ mit der Notwendigkeit, „sie als rationale Sollgrößen optimaler Wirtschaftlichkeit aufzufassen“³⁶. Ihre Bestimmung setzt in eindeutigen Quantitäten meßbare Leistungen voraus, und ihre Bewertung erfolgt zu festen Planpreisen. Demgegenüber handelt es sich bei Budgetkosten nicht um zukunftsbezogene Verbrauchsformen, sondern um Verbrauchserwartungen in Form voraussichtlich anfallender, mit erwarteten Marktpreisen bewerteter Verbrauchsmengen. Zur Beurteilung der mengenmäßigen, technischen Wirtschaftlichkeit sind sie folglich weniger geeignet als Standardkosten. Vielmehr gewinnen sie primär Bedeutung für die Vorausschau und Disposition unter Berücksichtigung betriebsexterner Ein- und Auswirkungen, das heißt für die Strukturierung des Betriebsgeschehens im Hinblick auf seine wertmäßige Wirtschaftlichkeit.

Versucht man, diese Konzepte auf die Schule zu übertragen, so wird deutlich, daß hier die Möglichkeit einer Plankostenrechnung als Standardkostenrechnung mit den skizzierten hohen Ansprüchen an die Exaktheit der Darstellungsmöglichkeit von Leistungserbringung und erforderlichen Inputs von vornherein ausfällt. Dagegen stellt die Budgetkostenrechnung mit ihren im Verhältnis zur Standardkostenrechnung weniger stringenten Anforderungen an die Zurechnungsmöglichkeit von Leistungen und erforderlichen Inputs eine Form der Plankostenrechnung dar, die durchaus Teil einer Kostenrechnung für Schulen sein könnte. Im Prinzip muß ihre Einführung auch als sinnvoll angesehen werden, weil alle Systeme und damit auch Schulen generell einen Strukturierungsbedarf im Sinne der Festlegung zukünftigen Verhaltens angesichts bestimmter Umweltbedingungen haben.

Nun ist aber zu berücksichtigen, daß dieser Strukturierungsbedarf, soweit er relativ kurze Zeiträume betrifft, für Schulen in öffentlicher Trägerschaft gegenwärtig vor allem durch den umfassendere finanzwirtschaftliche Gesichtspunkte präferierenden Prozeß der Haushaltsplanung sowie durch die verbindliche Vorgabe ihrer Ergebnisse in bestimmtem Umfang bereits

35 Allerdings enthalten auch Ist-Kostenrechnungen in der Regel Planelemente, etwa in Form von Abschreibungen, weil die ihrer Ermittlung zugrunde gelegte Nutzungsdauer der betroffenen Anlagegüter wegen der Unvorhersehbarkeit ihrer zeitlichen und mengenmäßigen Nutzungsmöglichkeit immer nur Erwartungs-, Schätz- beziehungsweise Plancharakter haben kann. Kalveram nennt Ist-Kostenrechnungen denn auch ein „Konglomerat von Soll- und Ist-Kosten“, doch werden in ihnen, wie Kilger betont, „Normal- oder Plankosten allein zum Zwecke der richtigen Erfassung und Abgrenzung der Kosten verwendet“. Kalveram, W., 1950, S. 390; Kilger, W., 1970, S. 28.

36 Kosiol, E., 1960, S. 62. Hierzu und zum folgenden siehe ferner Agthe, K., 1963, S. 16 ff.; Mellerowicz, K., 1968, S. 152 ff.

befriedigt wird. Somit ergibt sich die Frage, ob eine Plankostenrechnung so viel mehr an Strukturierungshilfe leisten kann, daß sie zusätzlich zur gegenwärtigen Form der Haushaltsplanung eingeführt werden sollte. Dabei ist – wie nachstehend noch deutlich wird – zwischen ihrer Funktion als Hilfsmittel der Haushaltsplanerstellung und ihrer Einsatzmöglichkeit als Strukturierungsinstrument nach Festlegung des Haushaltsplanes zu unterscheiden.

Der erste Fall betrifft Plankostenrechnungen als einen Vorbereitungsschritt für die Erarbeitung von Haushaltsvoranschlägen. Sie erlauben es, die die Haushaltsplanung berührenden ausgabenwirksamen Kosten des unter sachlichen Gesichtspunkten als notwendig beziehungsweise wünschenswert erachteten zukünftigen schulischen Geschehens ihrer erwarteten Höhe und Struktur nach anzugeben.

Im gegenwärtigen Prozeß der Haushaltsplanung sind Voranschläge für einen Haushaltsplan aber etwa ein Dreivierteljahr vor seiner Geltungsperiode zu erstellen³⁷, mit der Folge, daß ihnen zugrunde gelegte Kostenplanungen noch früher ansetzen müssen. Aufgrund dieser zeitlichen Distanz zwischen der Kostenplanung und der Rechnungsperiode, auf deren Geschehen sie strukturierend einwirken soll, stellen die Plankosten natürlich nur mehr oder weniger grobe Informationen dar. Dabei spielt nicht nur der Gesichtspunkt eine Rolle, daß Prognosen um so unsicherer sind, je weiter entfernt der Prognosezeitraum ist, sondern auch der Umstand, daß die Planungen für ein Haushaltsjahr häufig bereits einsetzen müssen, ohne daß die endgültigen Mittelbewilligungen für die Vorperiode bekannt sind³⁸. Daraus ergeben sich Probleme für die Einschätzung der Handlungsmöglichkeiten in der Vorperiode und die aus ihnen zu ziehenden Konsequenzen für das nachfolgende Planjahr.

Mit den angedeuteten Unvollkommenheiten muß die derzeitige Haushaltsplanung aber generell leben, so daß sie als Argumente gegen eine sie vorbereitende Kostenplanung nicht verwendet werden können. Da aber andererseits Planrechnungen auf Kostenbasis geeignet sind, mehr Rationalität in die Haushaltsplanung zu tragen und Mittelanforderungen fundierter zu erarbeiten und zu begründen als eine mehr oder weniger unreflektierte Fortschreibung von aus der Haushaltsrechnung entnommenen Vergangenheitswerten, ist ihnen für die ersten Phasen der Haushaltsplanung durchaus eine gewisse Bedeutung beizumessen. Allerdings kann man nicht davon ausgehen, daß auf Plankosten aufbauende Voranschläge beziehungsweise deren Verdichtungen ohne weiteres als Haushalt verabschiedet werden. Vielmehr muß gesehen werden, daß auf den Entscheidungsebenen, die den für die Entwicklung der Voranschläge zuständigen Verwaltungsstellen und Einzelschulen übergeordnet sind, zunehmend generellere Gesichtspunkte der Umweltbeziehungen von Schule relevant sind, die in aller Regel auf das endgültige Planungsergebnis durchschlagen. Struktur und Höhe der bewilligten Mittel können dabei erheblich von den Voranschlägen abweichen.

Unter diesem Aspekt gewinnt die Frage einer der Haushaltsplanung nachgelagerten Plankostenrechnung an Bedeutung. Sie hätte aufgrund entsprechender Analysen die im Rahmen der verfügbaren Mittel zu bevorzugende Gestaltung des schulischen Geschehens zu identifizieren, durch Kostenvorgaben auf seine Realisierung hinzuwirken und schließlich Soll-Ist-Vergleiche zu ermöglichen.

Bei der Beurteilung ihrer Einführung ist jedoch zu beachten, daß sich der materielle Gestaltungswille des Gesetzgebers nicht in der Vorgabe von Globalmitteln für den Schulbereich erschöpft, sondern daß die Finanzzuweisungen hinsichtlich ihrer Verwendungsmöglichkeit vielfältigen Spezifizierungen und Festlegungen unterliegen, die sich zum Beispiel in der Aus-

37 Im Falle der nach § 9 Abs. 1 HGrG beziehungsweise mit der in § 3 Abs. 3 der gesetzlichen Vorschriften des neuen Gemeindehaushaltsrechts gegebenen und zunehmend wahrgenommenen Möglichkeit, Haushaltspläne für zwei Jahre, nach Jahren getrennt, aufzustellen, erhöht sich dieser Zeitraum für das zweite Jahr entsprechend.

38 Zwar sollte der Haushaltsplan, da er die gesetzlich verbindliche Grundlage der Haushaltswirtschaft von Ländern und Gemeinden bildet – siehe etwa Unterausschuß . . ., 1971, § 4 Abs. 3 – zu Beginn des Haushaltsjahres vorliegen, seine Verabschiedung und Bekanntmachung erfolgen aber in durchaus zahlreichen Fällen später, etwa im April, Mai. Vgl. Frommberger, H., 1973, S. 42, sowie Herborn, K., 1973, S. 70. Entsprechende Mängel treten auch bei den im Falle zweijähriger Haushaltsplanung zu erwartenden größeren Nachtragshaushalten für das zweite Rechnungsjahr auf.

gabengliederung der Haushaltspläne und deren Geltungszeitraum niederschlagen, in der Zuordnung von Mitteln zu bestimmten Aufgabengebieten, Schularten, Schulformen oder zum Teil auch Einzelschulen sowie in Anmerkungen zu einzelnen Ausgabepositionen oder in sonstigen Gesetzen, Verordnungen und Erlassen. Wenngleich dadurch gesetzte Entscheidungsgrenzen der die Mittel verwaltenden Stellen, etwa durch das Institut der einseitigen beziehungsweise gegenseitigen Deckungsfähigkeit oder der Übertragbarkeit von Haushaltsmitteln, zum Teil auch wieder erweitert werden, liegt – unbeschadet gradueller örtlicher Unterschiede – allgemein eine Vorstrukturierung des Systems vor, die die Gestaltungsfunktion einer Plankostenrechnung in ihrer Entfaltungsmöglichkeit stark einengt. Hinzu kommt, daß Haushaltspläne – beziehungsweise bei zweijähriger Haushaltsplanung die Nachträge für das zweite Planjahr – gegenüber dem Beginn ihrer Geltungsperiode häufig verspätet verabschiedet werden. Das bedeutet, daß eine der Haushaltsplanung nachgelagerte Plankostenrechnung vielfach nur noch auf einen Teil der Rechnungsperiode strukturierend einwirken kann. Aber selbst dann bleiben gewisse Unsicherheiten bestehen, wenn zum Beispiel grundsätzlich bewilligte Mittel noch mit Sperrvermerken versehen sind oder wenn Ausgabeansätze der Haushaltspläne schulbereichsübergreifende Aufgabenkomplexe eines Ressorts betreffen, die Fixierung des schulbezogenen Anteils aber noch aussteht.

Bereits diese kurzen Hinweise dürften deutlich werden lassen, daß von einer periodischen Plankostenrechnung, die an verabschiedete Haushaltspläne anknüpfen muß, entscheidende Strukturierungshilfen für Schulen nicht erwartet werden können, weil sie sich im wesentlichen darauf beschränken muß, bereits vollzogene Dispositionen in anderen Kategorien zu reformulieren. Zwar schafft sie damit die Voraussetzung für Soll-Ist-Vergleiche, doch auch die Güte der durch sie zu gewinnenden Erkenntnisse leidet unter den geschilderten Bedingungen für die Festlegung von Soll-Kosten. Da andererseits bereits Ist-Kostenrechnungen bei entsprechender Differenzierung und eingehender kostenstellenmäßiger Kostenanalyse im zeitlichen Ist-Kosten-Vergleich durchaus wertvolle Unterlagen zu liefern vermögen und Plankostenrechnungen als Instrument der Haushaltskontrolle, wie Badenhoop (1959, S. 594) sie unter anderem verstanden wissen will, keinesfalls geeignet sind³⁹, dürfte das Mehr an Erkenntnissen, das allein auf eine der Haushaltsplanung nachgeschaltete Plankostenrechnung zurückzuführen ist, den mit ihrer Einführung verbundenen Aufwand nicht rechtfertigen.

2.4.4 Abrechnungsperiode

Die Überlegungen zur Plankostenrechnung sind auch im Hinblick auf die Festlegung einer generellen, unter dem Gesichtspunkt zwischenschulischer Vergleiche von Kostenrechnungen zudem für alle Schulen als verbindlich zu erklärenden Abrechnungsperiode von Bedeutung. Bei Durchführung einer der Haushaltsplanung nachgelagerten Plankostenrechnung wäre – dies legen die vorherigen Ausführungen nahe – die Übereinstimmung von Haushalts- und Kostenrechnungsperiode notwendig. Eine Ausrichtung der Kostenrechnung am Geltungszeitraum der Haushaltsrechnung und damit am Kalenderjahr schafft aber insofern Probleme, als die Rechnungsperiode dann – wegen des generellen Schuljahresbeginns nach den Sommerferien – Abschnitte zweier verschiedener Schuljahre betrifft, die zum Beispiel durch unterschiedliche Schüler- und Klassenzahlen sowohl insgesamt als auch auf den einzelnen Schulstufen und/oder ein nach Umfang und Inhalt verändertes Unterrichtsangebot gekennzeichnet sein können. Dadurch werden aussagefähige Kostenanalysen erheblich erschwert. Da die Durchführung einer Plankostenrechnung nach Verabschiedung des Haushaltsplanes aber nicht empfohlen werden kann, erscheint es deshalb sinnvoll, als Abrechnungsperiode für die Ist-Kostenrechnung das Schuljahr als geschlossene und strukturell relativ einheitliche Leistungsperiode zu wählen.

³⁹ Denn eine Haushaltskontrolle im Sinne einer laufenden Ausgabenüberwachung ist durch Kostenrechnungen deshalb nicht leistbar, weil Haushalts- und Kostenrechnung sich jeweils auf unterschiedliche Inhalte beziehen und mit unterschiedlichen Datengliederungen arbeiten.

3. Aufbau der Schulkostenrechnung

Die bisherigen Ausführungen dienten dazu, die mehr allgemeinen Fragen der Ausgestaltung einer Schulkostenrechnung zu erörtern. Sie lassen sich dahingehend zusammenfassen, daß Schulkostenrechnung ihrem Sachinhalt und Sachumfang nach in erster Linie Ist-Teilkosten zum Gegenstand ihrer Betrachtungen wird wählen müssen. Hinsichtlich des Rechnungszieles kristallisierten sich die aufeinander aufbauenden Formen der Ermittlungsrechnung als Kostenartenrechnung und Kostenstellenrechnung sowie die Kostenauswertungsrechnung heraus. In dieser Aufzählung kann gleichzeitig der Leitfaden für das weitere Vorgehen gesehen werden: Es gilt innerhalb des bisher bezeichneten Rahmens Kriterien und Verfahren für die Ausgestaltung der laufenden Ermittlungs- und Auswertungsrechnungen zu entwickeln, das heißt die strukturelle Gestaltung des Rechnungsaufbaus und -ablaufs.

Bevor jedoch im einzelnen auf die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung sowie die Kostenauswertung eingegangen wird, sollen in genereller Form zwei Aspekte angesprochen werden, die sich daraus ergeben, daß die obligatorische, rechtlich verbindliche Darstellung des Wirtschaftsgeschehens in Schulen in der im Kamerastil geführten Haushaltsrechnung erfolgt. Da deren Unterlagen und Daten folglich auch als Ausgangsmaterial für die Erstellung von Schulkostenrechnungen herangezogen werden müssen, ist einmal zu klären, wie Haushalts- und Kostenrechnung verfahrenstechnisch miteinander verbunden werden sollten. Zum anderen gilt es zu umreißen, wo in den Gliederungssystematiken der Haushaltsrechnung schulkostenrelevante Ausgaben erscheinen können beziehungsweise welche inhaltlichen Unterschiede zwischen Haushalts- und Kostenrechnung zu beachten sind.

3.1 Verfahrenstechnische und inhaltliche Gesichtspunkte der Verbindung zwischen Haushalts- und Kostenrechnung

3.1.1 Der Verfahrensaspekt

Im Zusammenhang mit der Erörterung und Durchführung von Kostenrechnungen für öffentliche Einrichtungen sind in Theorie und Praxis zahlreiche Vorstellungen über die verfahrenstechnische Herleitung der Kosten aus der Haushaltsrechnung diskutiert und verwirklicht worden¹. Von ihnen dürfte die nachträgliche Entwicklung der Kostenrechnung aus den Rechnungsergebnissen der Haushaltsrechnung für Schulen prinzipiell ausscheiden. Dieses Verfahren (vgl. dazu Schreml, A., 1970, S. 79 f.), das für einmalige oder in größeren Abständen zu erstellende Kostenrechnungen angebracht sein mag, leidet vor allem darunter, daß die für die nachträgliche kostenmäßige Abgrenzung, Neugliederung und Ergänzung der Zahlen der Haushaltsrechnung notwendigen Informationen häufig nicht mehr vorliegen. Dadurch können sich erhebliche Ungenauigkeiten und Einbußen in der Aussagekraft der Kostenrechnung ergeben. Hinzu kommen die Schwierigkeiten beim Verfügbarmachen kurzfristig benötigter Kostendaten. Geeigneter ist da schon das als „Erweiterte Kameralistik“ bekannte Verfahren², neben der Haushaltsrechnung zusätzliche betriebliche Periodenrechnungen zu erstellen.

Um zu den von ihr angestrebten Aussagen zu gelangen, bedient sie sich der für jede Haushaltsstelle³ einzurichtenden Haushaltsüberwachungskarte, die neben der für die Haushaltsüberwachung vorgeschriebenen Spalte für das Anordnungssoll um Spalten für die Erfolgs- und Vermögensänderungsrechnung erweitert wird. Jeder im Anordnungssoll zu buchende Betrag wird anschließend in eine der zusätzlichen Spalten übertragen. Der Abschluß dieser zusätzlichen Rechnungen führt dann zum Ausweis des betrieblichen und neutralen Erfolgs beziehungsweise der Vermögensänderung. Zu einer Kostenrechnung gelangt man bei diesem Verfahren dadurch, daß man die Haushaltsstellen des Haushaltsplanes in der Haushaltsüberwachungskarte nach Kostenartengesichtspunkten weiter untergliedert und die auf den jeweiligen „Kostenartenblättern“ beziehungsweise in „Kostenartenspalten“ zu buchenden Beträge auf die betroffenen Kostenstellen überträgt. Dabei ist jedoch unter anderem problematisch, daß die Gruppierungssystematik der Haushaltsrechnung, die anderen Zielsetzungen dient als die Kostenrechnung, den Rahmen für Gliederung und Inhalt der Kostenarten setzt, wodurch ein den Rechnungszielen der Kostenrechnung angemessener Ausweis des Güterverbrauchs nicht immer gewährleistet werden kann⁴.

Die Mängel der bisher skizzierten Möglichkeiten ließen sich vermeiden, wenn man die von Memmert und Sonnenberg gemachten Vorschläge aufgriffe⁵. Ihr Grundgedanke besteht darin, neben der kameralistischen Haushaltsrechnung ein den haushaltsrechnerischen Belangen und rechtlichen Vorschriften ebenfalls genügendes, in sich kostenmäßig geschlossenes betrieb-

1 Hier die Möglichkeit des Ersatzes der Verwaltungskameralistik durch die kaufmännische doppelte Buchführung zu erörtern, dürfte sich unter den gegebenen Verhältnissen erübrigen. Zum damit generell angesprochenen Problemkreis siehe Winkelmann, H., 1950. Zu den Unterschieden im Rechnungsziel zwischen Verwaltungs- und Betriebskameralistik siehe Winkelmann, H., 1950 sowie Wysocki, K., von, 1965.

2 Zur eingehenden Darstellung sei verwiesen auf Fuchs, M., und Zentgraf, H., 1970.

3 Haushaltsstelle meint im Verwaltungssprachgebrauch die einzelne, im Haushaltsplan geführte Ausgaben- beziehungsweise Einnahmenart und ist insofern nicht als Analogie zur Kostenstelle der Kostenrechnung zu deuten.

4 Siehe hierzu und zum folgenden unter anderem Sonnenberg, K., 1958, S. 226. – Zwar bietet der neue Gruppierungsplan der Gemeinden hier gewisse Verbesserungen, das Problem wird aber nicht behoben. Ferner sind die existierenden Ermessensspielräume bei der Zuordnung zu einzelnen Ausgabengruppen zu berücksichtigen und die abweichenden Gliederungssystematiken für die Haushaltsstellen in den Haushaltsplänen der kommunalen Gebietskörperschaften einerseits, der Länder andererseits, woraus sich zusätzliche Schwierigkeiten für die Erstellung zwischenschulisch vergleichbarer Kostenrechnungen ergeben.

5 Dazu näher Sonnenberg, K., 1958 und 1959; Memmert, K.-H., 1954 und 1958.

liches Rechnungswesen einzurichten, das Einnahmen/Ausgaben-Rechnung, Vermögensrechnung, Aufwand/Ertrag-Rechnung und Kosten/Leistung-Rechnung integriert und das sich dabei des Rechnungsstils der kaufmännischen doppelten Buchführung bedient. Verbindungsbeziehungsweise Abstimmungselement zur Kameralistik sind auch hier – wie in der Erweiterten Kameralistik – die für jede Haushaltsstelle des Haushaltsplanes nach Einnahmen und Ausgaben getrennt einzurichtenden Haushaltsüberwachungskarten. Sie treten an die Stelle der im Kontenrahmen erwerbswirtschaftlicher Betriebe erscheinenden Finanzkonten. Jede in der Kameralistik zu verbuchende Einnahme oder Ausgabe wird den betroffenen Haushaltsstellenkonten belastet beziehungsweise gutgeschrieben und über Gegenbuchungen auf die zuständigen, gesondert geführten Konten der Vermögensrechnung, Kostenrechnung usw. weitergeleitet. Damit können die Konten entsprechend den spezifischen Zielen der verschiedenen Rechnungen nach jeweils eigenständigen Gesichtspunkten gebildet werden.

Dieses Modell, dessen Einführung für zahlreiche öffentliche Einrichtungen und Betriebe sicher vorteilhaft ist, ist im Zusammenhang mit der Einführung von Schulkostenrechnungen jedoch zu aufwendig und wenig zweckmäßig. Denn angesichts der derzeitigen Organisationsform, Finanzierung und Zielsetzung öffentlicher Schulen bieten weder Bilanzen noch Erfolgsrechnungen im Sinne einer Aufwand/Ertrag-Rechnung sinnvoll verwertbare Informationen. Eine Vermögensrechnung ist nicht obligatorisch (vgl. Abschnitt 3.2.1.1.2) und kann für Belange der Kostenrechnung durch statistische Nebenrechnungen substituiert werden, was sogar Vorteile bietet⁶. Ferner spricht gegen dieses Modell, daß bei der überwiegenden Zahl der Schulträger, nämlich den Kommunen, die Lehrergehälter als bedeutendster Kostenposten ohnehin nicht aus der eigenen Haushaltsrechnung entnommen werden können.

Nach diesen Ausführungen wird man auf eine Integration von Haushalts- und Kostenrechnung verzichten und die Kostenrechnung auch losgelöst von der Haushaltsüberwachungskartei nach eigenen Ordnungsgesichtspunkten neben der Haushaltsrechnung durchführen⁷. Im Prinzip läuft das darauf hinaus, daß alle Ausgaben, die – unbeschadet eventuell notwendiger zeitlicher Abgrenzungen – auch Kosten sind, von vornherein und soweit möglich bereits im Zuge der Belegerstellung beziehungsweise -bearbeitung für die Haushaltsrechnung die für ihre Überleitung in die Kostenrechnung notwendigen Kontierungen erhalten. Bei Ausgaben, die in voller Höhe Kosten der Periode darstellen und bei denen die Kostenstellenzuordnung festliegt, wären also Kostenart und Kostenstelle anzugeben. In Fällen dagegen, in denen Ausgaben zeitlich abgegrenzt und/oder aufgrund spezifischer Verbrauchsfeststellungen auf Kostenstellen verteilt werden sollen, wären zunächst Abgrenzungs- beziehungsweise Materialvorrätekonten anzusprechen, von denen sie dann anhand weiterer Unterlagen (zum Beispiel Materialentnahmescheine) in die periodische Kostenrechnung übernommen werden. Gleichwohl sind Abstimmungsmöglichkeiten mit der Haushaltsrechnung vorzusehen, um zu garantieren, daß alle Kosten der Z-Schule in die Kostenrechnung eingehen. Die damit verbundenen Fragen können an dieser Stelle aber nicht weiter verfolgt werden.

3.1.2 Der inhaltliche Aspekt

Die Haushaltsrechnung erfaßt Einnahmen und Ausgaben, die sie für ihre Zwecke nach unterschiedlichen Gesichtspunkten ordnet. Zum einen erfolgt eine Untergliederung der Einnahmen und Ausgaben nach bestimmten Artgesichtspunkten, zum anderen werden derart gegliederte Einnahmen und Ausgaben unter bestimmten sachlichen Gesichtspunkten in Einzelplänen, die ihrerseits weiter in Abschnitte und Unterabschnitte (kommunale Gebietskörperschaften) beziehungsweise Kapitel (Länder) unterteilt werden, zusammengeführt.

6 Vgl. Müller, A., 1955, S. 88; Mellerowicz, K., 1966 a, S. 158 f.

7 Dieses Verfahren wird nach Auskünften des Organisationsamtes an den Verfasser beispielsweise von der Stadt Nürnberg angewendet. Siehe dazu auch: Richtlinien für die Durchführung der Betriebsrechnung bei der Stadt Nürnberg, 1965, Blatt 2, Ziffer 5.2. Ferner in diesem Zusammenhang WIBERA-Projektgruppe Hochschulkostenrechnung, 1972, S. 48 f.

Es stellt sich nun die Frage, in welchen Einzelplänen beziehungsweise deren Untergliederungen schulkostenrelevante Ausgaben enthalten sind und um welche Ausgabenarten es sich dabei handelt. Eine detaillierte Analyse der Haushaltsrechnung in dieser Hinsicht kann an dieser Stelle zweifellos nicht geleistet werden. Die Problematik sei im folgenden nur angerissen:

In der nach dem Realprinzip gegliederten Haushaltsrechnung der kommunalen Gebietskörperschaften werden die Ausgaben für das Schulwesen fast ausschließlich im Einzelplan 2 „Schulen“ zusammengefaßt, wobei die Ausgaben für viele Leistungsbereiche, die nach unserer Definition nicht zur Z-Schule gehören, bereits in Abschnitten beziehungsweise Unterabschnitten dieses Einzelplanes rechnerisch verselbständigt sind. Demgegenüber erscheinen Schulausgaben in den primär nach dem Ministerial- beziehungsweise Ressortprinzip strukturierten Haushaltsrechnungen der Länder an sehr verschiedenen Stellen, wenn auch die schulartspezifischen Kapitel des Einzelplans für den Geschäftsbereich des Kultusministers bereits eine gewisse Separierung schulbezogener Ausgaben bieten.

Im Einzelplan für den Geschäftsbereich des Kultusministers finden sich Personal- und Sachkosten außer in schulartspezifischen Kapiteln zum Beispiel in Kapiteln wie „Ministerium“ (Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz)⁸, „Allgemeine Bewilligungen“ (Nordrhein-Westfalen, Saarland, Baden-Württemberg), „Allgemeine Schulangelegenheiten“ (Baden-Württemberg), „Übrige Einnahmen und Ausgaben im Abschnitt Unterricht und Erziehung“ (Hessen), „Schulen gemeinsam“ (Nordrhein-Westfalen), „Jugendpflege, Erwachsenenbildung, Heimatpflege, Leibeserziehung“ (Baden-Württemberg). Im Einzelplan „Allgemeine Finanzverwaltung“ erscheinen sie zum Beispiel in Kapiteln wie „Allgemeine Bewilligungen“, „Anteile und Beiträge“, „Versorgung“, „Hochbaumaßnahmen des Landes“, „Gebäude und Grundstücke“, „Beihilfen und Unterstützungen“ oder auch in Einzelplänen für „Baumaßnahmen“ oder für „Hochbaumaßnahmen des Landes“, die ihrerseits in ressortspezifische Kapitel untergliedert sind.

Dabei existieren außerdem unterschiedliche Gepflogenheiten hinsichtlich des Ausweises bestimmter Ausgabearten in Einzelplänen und Kapiteln. Beispielhaft sei das an dieser Stelle für einige Ausgabearten aufgezeigt. So erscheinen in Schleswig-Holstein Zuschüsse zur Gemeinschaftsverpflegung und zu Gemeinschaftsveranstaltungen sowie Trennungsgelder und Umzugskostenvergütungen im Kapitel „Ministerium“ des Einzelplanes für den Geschäftsbereich des Kultusministers, während sie zum Beispiel in Rheinland-Pfalz und Nordrhein-Westfalen in den schulartspezifischen Kapiteln des nämlichen Einzelplanes ausgewiesen werden. Belegt Baden-Württemberg im Kapitel „Allgemeine Bewilligungen“ zum Beispiel Beihilfen und Unterstützungen, während zum Teil Fürsorgemaßnahmen für aktive Bedienstete und die entsprechenden Ausgaben für Versorgungsempfänger im Kapitel „Versorgung“ des Einzelplanes „Allgemeine Finanzverwaltung“ enthalten sind, so sind diese in Schleswig-Holstein im letzten Einzelplan in den Kapiteln „Versorgung, Unfallfürsorge, Ausgleichbeiträge“ und „Beihilfen und Unterstützungen“ zu finden. Hessen erfaßt derartige Positionen für aktive Bedienstete im Kapitel „Allgemeine Bewilligungen“ des Einzelplanes „Allgemeine Finanzverwaltung“. Dort führt Rheinland-Pfalz zwar auch Fürsorgeleistungen und zum Teil Unterstützungen auf, aber Beihilfen und Unterstützungen an aktive Bedienstete der Grund-, Haupt- und Realschulen werden im Kapitel „Ministerium“ im Einzelplan für den Geschäftsbereich des Kultusministers ausgewiesen, die entsprechenden Ausgaben für Personal an Gymnasien und berufsbildenden Schulen erscheinen wiederum in den schulartspezifischen Kapiteln dieses Einzelplanes.

Diese kurzen Illustrationen mögen genügen; bedacht sei außerdem, daß innerhalb der Kapitel Ausgaben für bestimmte Sachgebiete zum Teil wieder in sogenannten Titelgruppen gesondert zusammengeführt werden, und schließlich liegt in zahlreichen Fällen kein separater Ausweis von Ausgaben vor, die ausschließlich das trägerspezifische Schulsystem beziehungsweise bestimmte Schulen betreffen.

Welche in den Haushaltsrechnungen prinzipiell aufgeführten Ausgabearten kommen nun für

⁸ Länderangaben nur beispielhaft.

die Ableitung von Schulkosten in Frage, und welche Abgrenzungen sind dabei notwendig?

Maßgebend für die Gliederung der Einnahmen und Ausgaben nach Arten ist sowohl bei den Ländern als auch bei den kommunalen Gebietskörperschaften der Gruppierungsplan, der, nach dem dekadischen Ordnungsprinzip gegliedert, zunächst Hauptgruppen von Einnahmen und Ausgaben bezeichnet. Den hier interessierenden Ausgaben sind dabei die Hauptgruppen vier bis neun vorbehalten, allerdings mit zum Teil unterschiedlicher inhaltlicher Füllung bei Ländern und Gemeinden, wie eine Gegenüberstellung zeigen mag:

Ausgabenhauptgruppen des Gruppierungsplanes der Länder⁹

4. Personalausgaben
5. Sächliche Verwaltungsausgaben, Ausgaben für Schuldendienst
6. Ausgaben für Zuweisungen und Zuschüsse mit Ausnahmen von Investitionen
7. Baumaßnahmen
8. Sonstige Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen
9. Besondere Finanzierungsausgaben

Ausgabenhauptgruppen des Gruppierungsplanes kommunaler Gebietskörperschaften¹⁰

4. Personalausgaben
- 5/6. Sächlicher Verwaltungs- und Betriebsaufwand
7. Zuweisungen und Zuschüsse (nicht für Investitionen)
8. Sonstige Finanzausgaben
9. Ausgaben des Vermögenshaushaltes

Durch Hinzufügung einer zweiten und dritten Stelle zur Hauptgruppenziffer werden im Gruppierungsplan der Länder Obergruppen und Gruppen von Ausgaben gebildet, die verbindlich sind. Eine weitere Aufteilung ist in das Ermessen des einzelnen Landes gestellt. Insgesamt sind fünf Stellen für die Titelnummern als endgültige Bezifferung einer Ausgabeart vorgesehen.

Im Gruppierungsplan der kommunalen Gebietskörperschaften, der terminologisch statt mit Obergruppen und Gruppen mit Gruppen und Untergruppen zur weiteren Aufgliederung der Hauptgruppen arbeitet, ist die verbindliche Untergliederung der einzelnen Hauptgruppen unterschiedlich stark ausgeprägt. Der Tiefengliederung der einzelnen Hauptgruppen sind im übrigen keine Grenzen gesetzt. Die sich hieraus im einzelnen ergebende und in den Haushaltsrechnungen verbindlich beziehungsweise freiwillig ausgewiesene Vielzahl von Ausgabearten kann an dieser Stelle nicht wiedergegeben werden, doch ist in den weiteren Ausführungen der Arbeit zum Teil auf sie Bezug zu nehmen.

Welche Ausgabearten der Haushaltsrechnung können nun als Grundlage für die Herleitung der Schulkosten dienen und welche Abgrenzungen sind erforderlich¹¹?

Für Kostenbetrachtungen der Z-Schule sind zunächst alle Ausgabearten irrelevant, die keinen Güterverbrauch betreffen und lediglich zu Umgruppierungen in den Vermögens- und Kapitalposten des Schulträgers führen. Derartige Ausgaben sind alle Tilgungszahlungen, die im kommunalen Gruppierungsplan unter Gruppe 97 (Länder 58, 59) erscheinen, sowie die in Untergruppe 981 ausgewiesenen Rückzahlungen von Landesmitteln für Investitionen. Ebenso verhält es sich mit Ausgaben bei der Gewährung von Darlehen, 92 (85, 86), bei Rücklagenzuführungen, 91 (91), und bei Zuführungen zum Verwaltungs- beziehungsweise Vermögenshaushalt, 90 beziehungsweise 86. Diese Ausgaben erscheinen meistens auch nicht in schulbezogenen Einzelplänen beziehungsweise Kapiteln.

Nicht relevant sind ferner die Ausgaben für den Erwerb von Gebrauchsgütern, da diese nicht innerhalb der Rechnungsperiode verbraucht, sondern über einen längeren Zeitraum genutzt werden. Als Beispiele seien Gebäude, Maschinen, Einrichtungsgegenstände usw. genannt. Für

9 Nach Piduch, E. A., 1973, § 13, S. 2 ff., dort auch zu den weiteren Ausführungen.

10 Siehe: Vorschriften . . . , 1972 c und zu den weiteren Ausführungen: Vorschriften . . . , 1972 c und 1972 e.

11 Dabei sei vom Gruppierungsplan der Gemeinden ausgegangen. Die Gruppierungsziffern der Länderhaushalte erscheinen jeweils in Klammern.

ihre im Gebrauchszeitraum eintretende wirtschaftliche Wertminderung werden – wie noch im einzelnen ausgeführt wird – Verrechnungsposten in die Kostenrechnung aufgenommen, für deren Bemessung die Anschaffungsausgaben unter Umständen jedoch Ausgangsbeträge bereitstellen können. Das betrifft die Gruppen 93 „Vermögenserwerb“ und 94, 95, 96 „Baumaßnahmen“ (7, 81, 82, 83).

Auszuklammern für die Herleitung der Schulkosten sind weiter alle Ausgabearten der Haushaltsrechnung, die zwar für den Schulträger Aufwand sein mögen, aber nicht mit der Leistungsabgabe der Z-Schule verbundenen Güterverbrauch repräsentieren. Dabei handelt es sich um alle Umlagen, Zuweisungen und Zuschüsse an andere Schulträger beziehungsweise Gebietskörperschaften und sonstige öffentliche und private Einrichtungen, Organisationen und Personen. Soweit derartige Ausgaben in den schulspezifischen Kapiteln und Einzelplänen der Haushalte erscheinen, werden sie überwiegend unter den Hauptgruppen beziehungsweise Gruppen 7, 81, 82, 83, 98 (61, 62, 65, 66, 69, 88, 89) ausgewiesen¹². Klammert man noch entsprechend den Ausführungen in Abschnitt 2.2.3 die für Zinszahlungen reservierte Hauptgruppe 80 (56, 57) als kostenrelevante Ausgabeart aus, so verbleiben unbeschadet noch zu erörternder weiterer Abgrenzungen die Hauptgruppen 4, 5, 6 (4, 51/54 sowie Untergliederungen der Hauptgruppe 6 und 9¹³) für die Herleitung der Schulkosten.

In diesen grundsätzlich relevanten Ausgabegruppen sind jedoch Elemente enthalten, die ebenfalls keine Berücksichtigung finden dürfen. Dazu gehören sämtliche Personal- und Sachmittelausgaben für mitunterhaltene Schulen anderer Träger sowie zum Beispiel die an diese geleisteten Gast Schülerbeiträge und sonstigen Zahlungen, die in der kommunalen Haushaltsrechnung in der Gruppe 67 „Erstattungen von Verwaltungs- und Betriebsausgaben“ ausgewiesen werden. Auch Zuschüsse an Organisationen, die zum Beispiel in Berlin zusammen mit Mitgliedsbeiträgen unter Gruppe 685 erscheinen, sind keine Schulkosten. Bei den Mitgliedsbeiträgen, im kommunalen Gruppierungsplan der Untergruppe 661 „Sonstige“ allgemeine sächliche Ausgaben zugeordnet, wird man nur Beiträge an spezifisch schulbezogene Verbände, Vereine und dergleichen berücksichtigen, nicht dagegen solche für allgemeinen kulturellen Belangen dienende Organisationen¹⁴.

Speziell in den schulbezogenen Kapiteln der Länderhaushalte erscheinen zudem Ausgaben, die keineswegs Güterverbrauch der Z-Schule repräsentieren. Als markantes Beispiel seien die Unterhaltszuschüsse für Beamte im Vorbereitungsdienst genannt, denn bei der Lehrerausbildung handelt es sich um ein eigenständiges System in der Umwelt des Schulwesens¹⁵. Folglich müssen auch alle Nebenbezüge und Aufwandsentschädigungen für Lehrer, die als Mentoren, Ausbildungslehrer usw. in der Lehrerausbildung tätig sind, aus den Schulkostenbetrachtungen herausgenommen werden, ebenso wie derartige Zahlungen an Lehrer, die nebenamtlich in anderen schulfremden Bereichen tätig sind (wie zum Beispiel als Bildstellenleiter, als Berater an Erziehungsberatungsstellen, als Lehrer an Bundeswehrfachschulen oder bei der Polizeibereitschaft). Ausgaben für die Lehrerausbildung können zum Beispiel auch bei den

12 Allerdings enthält die Untergruppe 711 kommunale Anteilsbeträge an den Lehrpersonalausgaben des Landes, doch werden sie vorwiegend nur dann für die Kostenrechnung interessant, wenn dort eine Differenzierung der Kosten unter dem Aspekt ihrer finanziellen Belastung für den Träger erfolgt und wenn sie nach den für die Z-Schule des Trägers anfallenden Personalausgaben bemessen werden. Ansonsten wird man sie als neutralen Aufwand betrachten und für die Festsetzung der Lehrpersonalkosten die ohnehin benötigten Angaben über die vom Land vergüteten Bezüge heranziehen.

13 Soweit wir überblicken, erscheinen schulkostenrelevante Ausgaben dort hauptsächlich in den Gruppen beziehungsweise Obergruppen 643, 653, 671, 672, 681, 684, 685, 971 und 98.

14 Sind diese Beiträge in ihrer Höhe relativ unbedeutend, sollte zur Vermeidung übermäßig vieler Abgrenzungen auf ihre Isolierung allerdings verzichtet werden.

15 Die von Lehrern im Vorbereitungsdienst über den obligatorischen Ausbildungsunterricht hinausgehende Lehrtätigkeit muß dagegen kostenmäßig belegt werden. Nach eigenen Informationen werden solche Beschäftigungsaufträge in den Ländern zur Zeit vergütet; soweit das nicht der Fall sein sollte, könnten zum Beispiel die Sätze für nebenamtlichen und nebenberuflichen Unterricht als Grundlage für die Fixierung des Kostenbetrages dienen. Zur Regelung in den Ländern siehe die jeweiligen „Unterhaltszuschußverordnungen“ und die in den Jahren des Lehrermangels ergangenen Zusatzbestimmungen.

Ausgaben für Aus- und Weiterbildung sowie Umschulung des Personals erscheinen (525) oder unter anderem in dem Sammelsurium der unter (681) „Renten, Unterstützungen und sonstige Geldleistungen an natürliche Personen“ erfaßten Ausgaben.

Als schulfremde Ausgaben im Sinne der hier vertretenen Definition von Schule sind außerdem auch die zum Teil in Kapiteln der Schulen ausgewiesenen „persönlichen“ und „sächlichen Prüfungskosten“ anzusehen. Soweit es sich bei ihnen nicht ohnehin um Ausgaben für Abschlußprüfungen in der Lehrerbildung, für Prüfungen an privaten Schulen oder zum Beispiel um die Feststellung der Hochschulreife ausländischer Studierender handelt, die ja keinesfalls schulbezogene Ausgaben sind, müssen sie wohl primär als Zahlungen für die der staatlichen Unterrichtsverwaltung obliegende Sicherung der Reintegration von spezialisierten gesellschaftlichen Teilbereichen (Schulwesen – Umwelt) interpretiert werden.

Großreparaturen und -instandhaltungen, die im Gegensatz zu kleineren Instandhaltungsarbeiten in größeren Zeitabständen anfallen, hohe Kosten verursachen und auf mehrere Jahre hin wirken, sollten mit Verrechnungskosten und nicht den tatsächlichen Ausgaben Berücksichtigung finden. In der kommunalen Haushaltsrechnung zum Beispiel erscheinen diese unter den vermögensunwirksamen Ausgaben der Hauptgruppe 5, speziell unter den Gruppen 50 „Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen“ und 51 „Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens“.

Schließlich bleibt in der Schulkostenrechnung auch jener Güterverzehr unberücksichtigt, der bei der Erläuterung der Kostenbegriffe (vgl. Abschnitt 2.2.2.1) als außerordentlicher und aperiodischer, den Leistungen bestimmter Abrechnungszeiträume nicht sinnvoll zurechenbarer Aufwand bezeichnet wurde. Hierbei handelt es sich beispielsweise um Ausgaben für den Umzug und die Verlegung von Schulen, Gruppe 65 „Geschäftsausgaben“ (531–546 „Sonstiges“), für die Beseitigung von Unwetter-, Katastrophen-, Tumult-, Manöver- und Kriegsschäden, Gruppe 50 „Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen“, aber auch um sonstige ungewöhnliche Wertminderungen bei Vermögensteilen und Schadensfällen wie Maschinenbruch, Diebstahl, Feuer.

Die bisherigen Überlegungen bezogen sich auf die Kostenableitung aus der Haushaltswirtschaft des Schulträgers, aus der jedoch nicht alle in der Schulkostenrechnung zu erfassenden Kosten gewonnen werden können. Einzugliedern bleiben die Kosten für Einsatzgüter, die zusätzlich zu dem in der Haushaltswirtschaft des jeweiligen Schulträgers pagatorisch erfaßten Gütervolumen bei der Kostenerfassung zu berücksichtigen sind. In erster Linie betrifft das die von anderen Gebietskörperschaften vergüteten Arbeitsleistungen des Personals, von ihnen kostenlos zur Verfügung gestellte Lehr- und Lernmittel, Sachzuwendungen und die Überlassung von Nutzungsrechten durch sonstige öffentliche und private Einrichtungen, Organisationen, Verbände und Personen. Zu erwägen ist ferner der Ausweis bestimmter von den Eltern zu kaufender Lernmittel, und zwar aus Gründen zwischenschulischer Vergleiche, einer vollständigen Kostenabbildung und aufgrund der Tatsache, daß diese Kosten selbstverständlich bei den Entscheidungen der zuständigen Verwaltungen des Schulwesens mitbedacht werden müssen. Eine annähernde Abschätzung dieses Postens dürfte keine nennenswerten Schwierigkeiten bereiten¹⁶.

Im Zusammenhang mit der unmittelbaren Ableitung von Kosten aus der Haushaltsrechnung ist die zeitliche Abgrenzung als weiterer Aspekt anzusprechen. Nicht zu berücksichtigen sind nämlich alle Ausgaben, die Güterverbrauch und damit Kosten früherer¹⁷ beziehungsweise

16 Kosten einer betrieblichen Schulkostenrechnung sind jedoch nicht die Arbeitsleistungen der Schüler. Abgesehen von den methodischen Schwierigkeiten ihrer wertmäßigen Bestimmung, kommt ihnen für die Entscheidungen auf der sekundären Ebene auch keine Funktion zu. Vielmehr geht es hier darum, innerhalb der von der tertiären Ebene als Datum gesetzten Schulbesuchszeiträume, für deren Bemessung entgangene Arbeitseinkommen beziehungsweise wie auch immer definierte zukünftige Ertragszuwächse eine Rolle spielen mögen, die in der Schule beeinflussbaren Input-Output-Relationen zu ergründen und zu gestalten.

17 Dies gilt auch, wenn sie in der Periode ihrer Erfolgswirksamkeit nicht als Aufwand und Kosten berücksichtigt wurden. In Wirtschaftsbetrieben werden solche Aufwendungen dann zwar in der Erfolgsrechnung des Zahlungsjahres verrechnet, gegenüber den Kosten jedoch als periodenfremder Aufwand neutralisiert.

späterer Perioden betreffen, wohingegen Zahlungen für leistungsbezogenen Güterverbrauch des Abrechnungszeitraumes, die in Vorperioden erfolgten beziehungsweise in späteren Zeitabschnitten voraussichtlich anfallen werden, in die Kostenermittlung einzubeziehen sind. Solche zeitlichen Abgrenzungen können zum Beispiel Ausgaben für Mieten und Pachten, Versicherungsprämien, Steuern, den Bezug von Strom, Gas, Wasser sowie Personalausgaben betreffen. Um allzu zahlreiche Differenzen zur Haushaltsrechnung zu vermeiden, wodurch die Ableitung von Kosten aus deren Ausgabeposten erleichtert wird, erscheinen sie jedoch nur sinnvoll, wenn es sich um relativ bedeutende Beträge handelt, deren periodenungerechte Erfassung das Kostenbild der einzelnen Rechnungszeiträume empfindlich stören würde. Sie könnten und sollten immer dann unterbleiben, wenn im Prinzip zu periodisierende Ausgaben nach Art und Umfang etwa gleichbleibend periodisch wiederkehren.

Als wertmäßig bedeutsamer Ausgabeposten der Haushaltsrechnung, der Kosten früherer Perioden darstellt und deshalb nicht in die Kostenrechnung gehört, sind zum Beispiel die Versorgungs- und Sozialleistungen an frühere Beamte zu nennen. Denn zur schulischen Leistungserstellung des jeweiligen Betrachtungszeitraumes trägt dieser Personenkreis nicht mehr bei. Nun würden aber die Gesamtkosten pro Schule und Rechnungszeitraum erheblich zu niedrig ausgewiesen, wollte man auf die Veranschlagung dieser später zahlungswirksam werdenden Kosten für das aktive Personal verzichten. Aus diesem Grunde die gezahlten Versorgungsbezüge gleichwohl als Kosten anzusehen, muß aber aus mehreren Gründen als wenig geeigneter Weg angesehen werden. Einmal würde die Isolierung der Zahlungen an früheres Schulpersonal in den Fällen, in denen die von einer Gebietskörperschaft zu leistenden Versorgungsausgaben gesamthaft ausgewiesen werden, erhebliche Mühe bereiten, zum anderen vermag auch die von den Gemeinden geübte Praxis, die in der Gegenwart anfallenden Versorgungsleistungen entsprechend der Höhe der Bezüge der derzeit aktiven Beamten anteilig auf Einzelpläne, Abschnitte und Unterabschnitte zu verteilen¹⁸, nicht zu befriedigen. Man kann weder von einer dieses Verfahren rechtfertigenden Konstanz des Verhältnisses zwischen der Summe der Vergütungen der aktiven Beamten und der Summe der Versorgungsbezüge ausgehen, noch von der ebenfalls nötigen Voraussetzung, daß auch die Relation zwischen der Zahl der aktiven Beamten und der Zahl der Ruhestandsbeamten unverändert bleibt. Hinzu kommt, daß sich die Höhe der Versorgungsbezüge nach der Gesamtbeschäftigungsdauer im öffentlichen Dienst bemißt und nicht nach der Beschäftigungsdauer an der jeweiligen Schule.

Es sollte deshalb versucht werden, die zukünftigen Versorgungsbezüge als prozentualen Anteil der laufenden Aktiventgelte abzuschätzen. Beim Innenminister des Landes Schleswig-Holstein ist das mit einem modifizierten Umlageverfahren versucht worden, dessen Ergebnis den Resultaten von in diesem Zusammenhang sicherlich zu aufwendigen versicherungsmathematischen Berechnungen recht nahe kommen dürfte. Danach betrug die als Kosten anzusehende zukünftige Belastung durch Ausgaben für Versorgung in Schleswig-Holstein zum Zeitpunkt der Untersuchung rund 49 Prozent der Aktivbezüge¹⁹. Bei diesem Vorgehen entfällt auch die kostenrechnerische Berücksichtigung von Nachversicherungsbeiträgen für ausscheidende Beamte, denen allerdings ebenso wie Abfindungen und Übergangsgeldern der Kostencharakter ohnehin abzusprechen wäre, weil sie gewöhnlich für mehrere Beschäftigungsjahre geleistet werden und insofern periodenfremden Aufwand darstellen.

Abschließend seien noch einige Bemerkungen zur Abgrenzung zwischen Schulkosten und schulfremden Aufwand gemacht. Hierbei können Probleme auftauchen, wenn schulische Einrichtungen auch für andere öffentliche oder private Aktivitäten mitbenutzt werden, wie zum Beispiel für den Unterricht von Volkshochschulen, für Veranstaltungen von Vereinen, für Tagungen usw., aber auch in jenen Fällen, in denen Einzelschulen der hier gewählten Definition in Bildungszentren integriert sind. In diesen Fällen sollte nach dem Prinzip der Hauptsächlichkeit verfahren werden; das heißt, der Aufwand ist immer dann als Kosten der Schule

18 Siehe Unterausschuß . . . , 1972, § 14 Abs. 4 Satz 3.

19 Siehe zu diesen Ausführungen: Massat, D., und Vögele, K. E., 1971, S. 46 ff.; ferner Heubeck, G., 1972, S. 8 f.

zu verrechnen, wenn er primär durch ihre Leistungserstellung verursacht wird beziehungsweise wenn die gemischtgenutzten schulischen Kapazitäten als unabdingbare Voraussetzung für die Erfüllung zentraler schulischer Funktionen angesehen werden müssen. Entscheidend sind die bei isolierter Betrachtung des definierten Leistungsbereiches Schule zu erstellenden beziehungsweise planmäßig gewollten Kapazitäten.

Schließlich liegen auch bei Leistungen anderer Verwaltungen für die Schule nur dann Kosten vor, wenn es sich um Leistungsabgaben und Kosten handelt, die im einzelnen spezifizierbar sind und die über das von diesen Verwaltungen im Rahmen der örtlichen Zuständigkeitsregelungen allgemein zu erbringende Leistungsspektrum hinausgehen. Allgemeine Zuschlüsselungen von Kosten anderer Verwaltungen, die in Untergruppe 679 „Innere Verrechnungen“ (Obergruppe 98 „Haushaltstechnische Verrechnungen“) auftauchen können, erfüllen diese Voraussetzungen jedenfalls nicht.

3.2 Kostenermittlung

3.2.1 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung bildet die Grundlage für alle weiteren Rechnungsphasen und -stufen. Indem sie alle während der Abrechnungsperiode durch die schulische Leistungserbringung angefallenen Kosten nach Arten gegliedert erfaßt, dient sie sowohl der Verteilung von Kosten auf Kostenstellen als auch der Kostenauswertung. Um diesen Funktionen jedoch in wünschenswertem Maße gerecht werden zu können, bedarf es einer zweckgerechten Gestaltung der Kostenartenrechnung, die sich auf zwei Problemkreise erstreckt. Der erste betrifft die zu wählende Gliederung der Kostenarten, der zweite bezieht sich auf organisatorische und rechnungstechnische Fragen ihrer Erfassung.

3.2.1.1 Gliederung der Kostenarten²⁰

Bedenkt man, daß Kosten Wertansätze für durch die schulische Leistungserstellung verursachten Verbrauch von Wirtschaftsgütern sind, sie also einerseits von der Art der Kostengüter, ihrer Verbrauchsmenge und dem zur Bewertung gewählten Preisansatz abhängen, ihnen andererseits die mit ihnen erbrachten Leistungen gegenüberstehen, so wird deutlich, daß sich eine Fülle verschiedener Kostenarten bilden läßt. Die Aussage, die Kostenartenrechnung habe die Kosten nach Arten gegliedert zu erfassen, besagt deshalb noch nichts über die anzuwendenden Gliederungskriterien beziehungsweise darüber, was unter dem Begriff Kostenart zu verstehen sei.

Im Rahmen einer Schulkostenrechnung dürfte es die einfachste und entsprechend den Aufgaben der Kostenartenrechnung zweckmäßigste Lösung der damit aufgeworfenen Fragen sein, an die Art der verbrauchten Wirtschaftsgüter als oberstem Gliederungsgesichtspunkt anzuknüpfen. Folgt man bei der Gruppierung der Kosten diesem gütermäßigen Aspekt unter Kostenartengruppen (Kosiol, E., 1957, S. 68 f.):

1. Material- oder Stoffkosten
2. Kosten der Betriebsarbeit
3. Kosten der Fremddienste (Dienstkosten)
4. Kosten der Fremdrechte
5. Abschreibungen (materielle und immaterielle)
6. Wagniskosten
7. Abgaben
8. Zinsen (Nutzungskosten)

Setzt man die Kosten der Betriebsarbeit, die wir als Personalkosten bezeichnen wollen, wegen ihrer Dominanz in Schulen an die erste Stelle, faßt man die Kosten der Fremddienste und -rechte unter Kosten der Fremdleistungen zusammen, zu denen hier auch die Fremdversicherungen gezählt werden, und geht man davon aus, daß weitere Wagniskosten in Schulen in der Regel nicht gesondert in Ansatz zu bringen sein werden, so erhält man in einer Grundgliederung folgende Kostenartengruppen:

1. Personalkosten
2. Materialkosten
3. Kosten der Fremdleistungen
4. Abschreibungen
5. Abgaben

Dieses Schema soll uns für die weitere Untersuchung als Orientierung dienen. Für die prak-

²⁰ Mehr oder weniger ausgearbeitete Ansätze und Empfehlungen für eine Kostenartengliederung in Schulen finden sich im deutschsprachigen Raum unter anderem bei: Riesen, H., 1954, S. 153 ff.; Kahlert, H., 1970, S. 192 f.; Krommweh, B., 1971, S. 68; Koch, W., 1971, S. 78 f.; Kahlert, H., und Döring, P. A., 1973, S. 167.

tische Anwendung der Kostenrechnung wird jedoch eine weitere Untergliederung dieser vorrangig gütermäßig geordneten Kostenartengruppen notwendig sein. Als zusätzliche, getrennt oder gemeinsam anzuwendende Differenzierungskriterien kommen dafür vor allem in Betracht:

- eine tiefere Aufschlüsselung nach der Kostengüterart,
- eine Unterteilung nach Bezugsgrößen der weiteren Rechnungsstufen (zum Beispiel Leistungsbezirke).

Der Tiefengliederung der Kostenarten sind jedoch zum einen dort Grenzen gesetzt, wo der Erfassungsaufwand für spezifische Kostenarten angesichts ihres relativen mengen- und/oder wertmäßigen Anteils an den Gesamtkosten oder die Möglichkeit ihrer Kontrolle und Beeinflussung mit dem auch für die Kostenrechnung geltenden Grundsatz der Wirtschaftlichkeit kollidieren. Zum anderen sollte darauf geachtet werden, daß Kostenaufbereitungen, die systematisch in Rechnungsstufen gehören, die sich an die Kostenartenrechnung anschließen, nicht bereits in dieser vorgenommen werden und ihre Aussagefähigkeit dadurch über Gebühr beeinträchtigen. Beim Verlassen dieser Grundsätze bedarf es in jedem Fall neben einer sorgfältigen Begründung einer präzisen Definition des spezifischen Kostenarteninhaltes, um Fehlbuchungen und Informationsverlusten entgegenzuwirken.

Hier wird noch einmal deutlich, warum eine Orientierung der Kostenartengliederung an der Ausgabengliederung der Haushaltsrechnungen – abgesehen von den dort ohnehin auftretenden Unterschieden zwischen Ländern und Kommunen – bereits an früherer Stelle abgelehnt wurde (vgl. Abschnitt 3.1.1). Zwar ließen sich die Ausgabenhauptgruppen der Gruppierungspläne, die für die Herleitung von Kosten vorrangig und unmittelbar in Frage kommen (Kommunen Hauptgruppen 4 und 5, Länder 4, 5 und 6), durchaus in gütermäßig bestimmte Ausgabearten aufspalten, die dann formal mit Kostenarten korrespondierten, doch ständen einer kostenrechnungsgemäßen Kostenartengliederung die den gütermäßigen Ordnungsaspekt dominierenden primären Kriterien der Ausgabenruppenbildung zum Teil entgegen. Sie würden dazu führen, daß aus dem Blickwinkel der Kostenartenrechnung zusammengehörender Verbrauch von Gütern zum Teil auseinanderdividiert beziehungsweise unzweckmäßig geordnet würde.

Gleichwohl lassen sich aus den Gruppierungsplänen und Haushalten der öffentlichen Verwaltungen wichtige Hinweise für eine zweckmäßige Kostenartengliederung gewinnen. Sie geben Aufschlüsse über Art und Umfang der in Schulen verbrauchten Güterarten, zeigen, inwieweit obligatorisch auszuweisende Ausgabearten bereits mit Kostenarten korrespondieren, die dann beim Vorliegen hoher Wertbeträge in die Kostenartengliederung eingestellt werden sollten, und sie sind heranzuziehen für die im folgenden darzulegende Zuordnung von Ausgabeelementen zu Kostenarten. Im Zusammenhang mit dem letzten Punkt sei jedoch darauf hingewiesen, daß ein im konkreten Einzelfall anwendbares Transformationsschema für die Überleitung von Ausgabearten der Haushaltsrechnung in Kostenarten nicht gegeben werden kann. Dem stehen sowohl die voneinander abweichenden Pflichtgruppierungen der Ausgaben in Ländern und Kommunen entgegen, ferner die sehr unterschiedliche Wahrnehmung und Ausgestaltung der ihnen überlassenen Freiheitsräume bei der Ausgabengliederung, welche zum Beispiel selbst im Haushaltsplan einer Gemeinde von Abschnitt zu Abschnitt desselben Einzelplanes zu variierenden Inhalten ein und derselben Gruppierungsnummer führen können, sowie die Einführung von Titelgruppen und der Ausweis in unterschiedlichen Einzelplänen und Kapiteln der Länderhaushalte. Aber auch die hier vorgeschlagene Kostenartengliederung darf nicht als eine Lösung betrachtet werden, die unbesehen in der Kostenrechnungspraxis einer konkreten Schule Anwendung finden kann. Je nach vorfindbarer Schulgröße und Zusammensetzung ihres Leistungsspektrums werden Zusammenfassungen oder weitere Aufteilungen der im folgenden entwickelten Kostenarten sinnvoll und zweckmäßig sein.

3.2.1.1.1 Personalkosten

Zur Gliederung der Personalausgaben in der Haushaltsrechnung

Personalkosten bilden den größten Posten innerhalb der Schulkosten. Ihrer Analyse kommt deshalb hervorragende Bedeutung zu; entsprechend große Sorgfalt ist auf ihre aussagefähige Gliederung und Zurechnung in der Kostenartenrechnung zu verwenden. In den Gruppierungsplänen für Länder und Gemeinden erscheinen Personalkosten betreffende Ausgaben zunächst übereinstimmend in der Hauptgruppe 4 „Personalausgaben“, jedoch mit formalen und inhaltlichen Abweichungen in der verbindlichen Tiefengliederung, die, soweit sie für Schulen hauptsächlich in Frage kommt, bei den Ländern folgendermaßen aussieht:

42 Dienstbezüge und dergleichen

- 422 Bezüge der Beamten
- 425 Vergütungen der Angestellten
- 426 Löhne der Arbeiter
- 427 Beschäftigungsentgelte, Aufwendungen für nebenamtlich und nebenberuflich Tätige
- 429 Nicht aufteilbare Personalausgaben

43 Versorgungsbezüge und dergleichen

- 432 Versorgungsbezüge der Beamten
- 439 Sonstige

44 Beihilfen, Unterstützungen und dergleichen

- 441 Beihilfen, soweit nicht für Versorgungsempfänger und dergleichen
- 442 Unterstützungen
- 443 Fürsorgeleistungen
- 446 Beihilfen für Versorgungsempfänger und dergleichen

45 Personalbezogene Sachausgaben

- 451 Zuschüsse zur Gemeinschaftsverpflegung und zu Gemeinschaftsveranstaltungen
- 453 Trennungsgeld, Umzugskostenvergütungen
- 459 Sonstiges

Demgegenüber sieht der Gruppierungsplan der kommunalen Gebietskörperschaften die folgende Gliederung vor, wobei in Klammern zur besseren Orientierung die Gruppierungsnummern der Länder angegeben sind beziehungsweise auf inhaltliche Divergenzen hingewiesen wird

<i>41 Dienstbezüge und dergleichen</i>	<i>(42)</i>
410 Beamte	(422)
414 Angestellte	(425)
415 Arbeiter	(426)
416 Beschäftigungsentgelte und dergleichen	(427)
<i>42 Versorgungsbezüge und dergleichen</i>	<i>(43)</i>
420 Beamte	(432)
<i>43 Beiträge zu Versorgungskassen²¹</i>	
430 Beamte	
434 Angestellte	

21 Die VBL-Umlage ist bei den Ländern (zum Beispiel Nordrhein-Westfalen) in den Dienstbezügen enthalten oder gesondert in unterschiedlichen Einzelplänen, Kapiteln und Titelnummern ausgewiesen. Zum Beispiel Hessen: in den Schulkapiteln des Einzelplanes des Kultusministers unter 98100 als haushaltstechnische Verrechnung mit dem Einzelplan „Allgemeine Finanzverwaltung“, Kapitel „Übrige Einnahmen und Ausgaben“ und dort unter 429 erfaßt; Baden-Württemberg: Einzelplan „Allgemeine Finanzverwaltung“, Kapitel „Versorgung“, Titel 43903.

435 Arbeiter

438 Sonstige

44 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung

444 Angestellte

445 Arbeiter

448 Sonstige

(in den jeweiligen Gruppen
der Dienstbezüge enthalten)

45 Beihilfen, Unterstützungen und dergleichen

(441, 442, 443, 446)

46 Personal-Nebenausgaben

(451, 453, 459)

Diese obligatorischen Gruppierungen erfahren durch das Ausfüllen belassener Freiheitsräume in der Ausgabengliederung zum Teil weitere Verfeinerungen. So gibt es etwa für Beamtenbezüge die Unterteilung nach planmäßigen Beamten und beamteten Hilfskräften – zum Beispiel Lehrer zur Anstellung (Rheinland-Pfalz, Schleswig-Holstein); unter Angestelltenvergütungen werden solche für weiter- und wiederbeschäftigte Ruhestandsbeamte (Nordrhein-Westfalen) oder für ständige, nur teilzeitbeschäftigte Kräfte (Schleswig-Holstein) gesondert in Ansatz gebracht, oder Dienstbezüge werden nach laufenden und einmaligen Zahlungen unterschieden (Hessen). Für die Kostenartenrechnung ergibt sich nun die Frage, inwieweit sie in den Haushaltsrechnungen berücksichtigte Gesichtspunkte zur Trennung beziehungsweise Zusammenfassung von Teilen der Personalausgaben für die Bildung eigenständiger Kostenartenpositionen übernehmen sollte. Dabei gilt es vorrangig drei Fragenkomplexe zu untersuchen. Einmal steht die Bildung von Kostenarten unter Berücksichtigung der verschiedenen, in Schulen tätigen Personalgruppen zur Diskussion, zum anderen die Differenzierung nach Kostenelementen wie Bezüge, Sozialabgaben, Beihilfen und dergleichen, und schließlich ist darüber zu befinden, wieweit beide Aspekte gleichzeitig Beachtung finden sollten.

Bevor auf diese Fragen jedoch näher eingegangen wird, verdient ein bisher unerwähnt gebliebener Tatbestand der Haushaltsgruppierungen Beachtung. Personalausgaben erscheinen dort nämlich nicht nur in der Hauptgruppe 4 „Personalausgaben“, sondern auch in Untergliederungen anderer Hauptgruppen. In Hessen (Einzelplan 04, Kapitel „Gymnasien“, Titel 67201) und dem Saarland (Einzelplan 06, Kapitel „Allgemeine Bewilligungen“, Titel 67101) etwa handelt es sich um Erstattungen an Kirchen für die Erteilung von Religionsunterricht, Ausgaben, die in Schleswig-Holstein zum Beispiel im Kapitel „Gymnasien“ als Unterposition der Angestelltenvergütungen im Titel 42503 „Vergütungen und Erstattungen für Religionsunterricht“ erscheinen. Ein weiteres Beispiel bietet Rheinland-Pfalz (Einzelplan 9, Kapitel für berufsbildende Schulen), das für Erstattung von Personalausgaben an Gemeinden und Gemeindeverbände für Schreibkräfte und stundenweise beschäftigte Arbeiter den Titel 64303 führt. Soweit solche Erstattungen für Personalausgaben von Sachausgabenerstattungen getrennt belegt werden beziehungsweise getrennt werden können, gilt es für die Kostenrechnung zu entscheiden, ob sie primär als Position der Personalkosten oder der Kosten für Fremddienste behandelt werden sollten. Es erscheint sinnvoll, dem geschlossenen Ausweis der durch Arbeitsleistungen verursachten Kosten in diesem Konflikt den Vorrang zu geben. Ist eine Trennung von Personal- und Sachkostenerstattung jedoch nicht möglich, wird man von diesem Vorgehen absehen müssen und den gesamten Erstattungsbetrag unter „Sonstige Fremdleistungen“ erfassen.

Einer Klärung ihrer Behandlung in der Kostenartenrechnung bedürfen vorab auch jene Ausgaben, die im Gruppierungsplan der Kommunen verbindlich in Gruppe 56 „Besondere Aufwendungen für Bedienstete“ zu erfassen sind und für die als weitere Unterteilung die Untergruppen 560 „Dienst- und Schutzkleidung, persönliche Ausrüstungsgegenstände“ sowie 562 „Aus- und Fortbildung, Umschulung“ empfohlen werden, die dann inhaltlich zunächst mit

den Gruppen 516 beziehungsweise 525 gleicher Bezeichnung der Länderhaushalte zu korrespondieren scheinen. Bei beiden Ausgabegruppen handelt es sich um ein Konglomerat von Geldleistungen an die Bediensteten (zum Beispiel Kleidergeld, Fortbildungsbeihilfen), von Ausgaben für Material (zum Beispiel Schutzkleidung, Lehr- und Lernmittel), Fremddienste (zum Beispiel Fremdreinigung, Reisekosten) und Personalkosten (Honorare für Vorträge auf Weiterbildungsveranstaltungen). Während aber der Ausweis von Ausgaben für die Dienst- und Schutzkleidung und persönliche Ausrüstungsgegenstände in den Haushalten vergleichsweise einheitlich behandelt wird, führt die Heterogenität der Ausgabenkomponenten für Aus- und Weiterbildung in den Ländern zu teilweise recht unterschiedlichen Zuordnungen zu Ausgabegruppen. So erscheint in Rheinland-Pfalz in den Schulkapiteln neben dem Titel 52501 „Aus- und Weiterbildung“ unter den Personalausgaben der Titel 42732 „Nebenamtliche und nebenberufliche Kräfte zur Aus- und Weiterbildung von Bediensteten“, und unter dem Titel 52401 „Lehr- und Lernmittel“ bei Grund-, Haupt- und Sonderschulen werden Ausgaben für Bücher und Einrichtungsgegenstände für die Junglehrerweiterbildung erfaßt. Baden-Württemberg und Hessen haben im Kapitel 0487 „Allgemeine Schulangelegenheiten“ beziehungsweise 0476 „Übrige Einnahmen und Ausgaben im Abschnitt Unterricht und Erziehung“ spezielle Titelgruppen für die Aus- und Fortbildung von Lehrkräften gebildet, in denen dann die Ausgaben für bestimmte Güter entsprechend der Systematik des Gruppierungsplanes aufgeführt werden, also zum Beispiel die Titel 42768 „Unterrichtsvergütungen und dergleichen“, 52468 „Lehr- und Lernmittel und dergleichen“, 52568 „Allgemeiner Sachaufwand“, 52768 „Reisekosten“, 81268 „Erwerb von Geräten und dergleichen“ (alles Baden-Württemberg), oder die Titel 42761 „Beschäftigungsentgelte der Lehrgangsstellen usw.“, 51261 „Bücher, Zeitschriften“, 54761 „Nicht aufteilbarer Sachaufwand“²² (Hessen).

An diesen unterschiedlichen Praktiken des Ausweises von Fortbildungsausgaben werden Probleme deutlich, die sich hinsichtlich der Behandlung sowohl von Kosten der Dienst- und Schutzkleidung als auch von Kosten der Weiterbildung in der Kostenartenrechnung stellen. Einmal wäre es möglich, gleichlautende Kostenartenpositionen zu bilden, unter denen dann im Sinne der eingangs herausgestellten Kostenartengliederung nach der Art der verbrauchten Güter und ihres Verzehrcharakters durchaus weiter differenzierbare Kostenkomponenten zu subsumieren wären, zum anderen könnten eben diese Differenzierung und entsprechend der Ausweis ihrer Ergebnisse in verschiedenen Kostengruppen angestrebt werden. Im ersten Fall ständen dann eine Einbeziehung in die Gruppe der Personalkosten oder – wegen der Heterogenität der in den entsprechenden Kostenarten zusammengefaßten Güter- und Verzehrarten – der Ausweis unter einer Gruppe „Sonstige Kosten“ zur Wahl. Im zweiten Fall wäre zu überlegen, ob – analog zu der Vorgehensweise zum Beispiel der Länder Hessen und Baden-Württemberg bei den Fortbildungsausgaben – die zunächst in weitere Kostenteile zerlegten Gesamtkosten für Dienst- und Schutzkleidung beziehungsweise Aus- und Weiterbildung wieder auf speziellen Kostenstellen zusammengeführt werden sollten.

Hier wird für die erste Lösung einschließlich des Ausweises unter den Personalkosten plädiert: Die für Dienst- und Schutzkleidung insgesamt anfallenden Ausgaben rechtfertigen ihrer Höhe nach keinesfalls eine weitergehende Aufteilung in der Kostenartenrechnung, sondern legen eher ihre Integration mit anderen, ebenfalls unbedeutenden Kostenarten nahe. Bereinigt man die für Aus- und Fortbildung anfallenden Ausgaben um jene, die in Bezug auf die Z-Schule ohnehin als betriebsfremder Aufwand zu gelten haben, weil sie als Aufwand des zur Umwelt des Schulwesens gehörenden eigenständigen Systems der Lehrerausbildung betrachtet werden müssen beziehungsweise weil sie aufgrund von Zurechnungsproblemen als Aufwand der staatlichen Unterrichtsverwaltung zu verrechnen sind, so dürfte zur Zeit auch hier bereits die Höhe der Gesamtkosten gegen ihre Disaggregation sprechen. Eventuell weitergehende Untergliederungswünsche wird man im Einzelfall zweckmäßigerweise in Sonderaufstellungen be-

22 Diese Nichtaufteilbarkeit verliert hier wie in anderen ähnlich unspezifiziert ausgewiesenen Ausgabeansätzen für Ist-Kostenrechnungen natürlich an Bedeutung, da bei Verausgabung dieser Mittel Verwendungsnachweise vorliegen müssen und damit eine Zuordnung zu bestimmten Kostenarten möglich wird.

friedigen. Für eine Einbeziehung in die Personalkosten spricht, daß es sich in beiden Fällen um Kosten handelt, die letztlich aus dem Einsatz von Personal resultieren. Sie sollten ebenso wie andere Teilpositionen der Personalkosten, für die sich ähnliche Zuordnungsprobleme ausmachen lassen²³, als Komponenten der Gesamtkosten für „Arbeitsleistungen“ interpretiert werden²⁴.

Personalgruppen in der Schule

Die Gliederung der Personalausgaben in den Haushaltsplänen wird vorrangig bestimmt durch die Unterteilung des Personals nach öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnissen. Dieses Kriterium auch als leitenden Grundsatz für die Bildung von Personalkostenarten übernehmen zu wollen, hieße jedoch, einen für Kostenanalysen in Schulen nachrangigen Gesichtspunkt überzubetonen²⁵. Gleichzeitig würde damit die Gewinnung informativer Aufschlüsse über Stand und Entwicklung der Personalstruktur in Schulen und ihre kostenmäßigen Implikationen erschwert, weil die nach Anstellungsverhältnissen gruppierten Arbeitsvergütungen in den Haushaltsrechnungen sich auf Personal in unterschiedlichen Aufgabenbereichen der Schule beziehen (zum Beispiel Unterricht, Verwaltung, außerunterrichtliche Veranstaltungen). Diesen Mängeln könnte in einer Kostenartenrechnung dadurch entgegengewirkt werden, daß man die nach Anstellungsverhältnissen gebildeten Personalgruppen zusätzlich nach Tätigkeitsbereichen und weiteren wertmäßig abzubildenden Strukturdeterminanten untergliedert. Allerdings ließe es sich selbst bei diesem Vorgehen nicht vermeiden, daß Aufschlüsse über die für die Wahrnehmung bestimmter Funktionen insgesamt anfallenden Personalkosten häufig nur durch zusätzliche Sonderaufbereitungen zu gewinnen wären. Gerade diese Informationen sollte aber bereits eine aussagekräftige Kostenartenrechnung zur Verfügung stellen, was nicht heißt, daß in ihr bereits eine vollständige Kostenstellenrechnung vorweggenommen werden soll.

Macht man sich diese Argumentation zu eigen, so wird eine Gliederung der Personalkosten von funktionsbezogenen Kriterien ausgehen müssen, mit dem Ziel, das unmittelbar mit der Wahrnehmung des Unterrichts betraute Lehrpersonal von den im außerunterrichtlichen Bereich unterweisend und betreuend Tätigen, die hier als „Sozialpersonal“ bezeichnet werden, zu trennen und beide Hauptgruppen gegeneinander als auch gegenüber den Bediensteten in der Verwaltung sowie den schulischen Hilfsdiensten wertmäßig abzugrenzen.

Die damit bereits vollzogene Grobgliederung des Personals genügt den an eine Kostenartenrechnung für Schulen zu stellenden Anforderungen jedoch noch nicht. Lehr-, Sozial- und sonstiges Personal umfassen nämlich nach verschiedensten Gesichtspunkten mehr oder weniger differenzierbare Personalteilmengen, deren gesonderter Kostenausweis anzustreben ist, weil dadurch wesentlich aussagekräftigere Informationen über die Personalstruktur und ihre kostenmäßigen Auswirkungen beziehungsweise exaktere Anhaltspunkte für Untersuchungen über Möglichkeiten ihrer Beeinflussung bereitgestellt werden.

Für eine weitere Feinteilung des Lehrpersonals erscheint es zweckmäßig, an dessen Qualifizierung anzuknüpfen. Denn einmal bestehen Verbindungen zwischen diesen Merkmalen und der Besoldungshöhe sowie der abzuleistenden Regelstundenzahl, zum anderen gelingt damit eine zusätzliche Umschreibung der unterschiedlichen Stellung des Lehrpersonals im Unterricht beziehungsweise seiner verschiedenen in der Praxis anzustrebenden Einsatzmöglichkeiten. Die Art der Ausbildung führt zu einer Trennung von Lehrpersonen, die wissenschaftlich als Lehrer ausgebildet wurden und die regelmäßig ein „vollverantwortetes Lehreram“ (Deutscher Bildungsrat, 1970, S. 244) bekleiden, und von Lehrpersonen, die aufgrund anderer Vorbildung

23 Zum Beispiel, ob Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung als Personalkosten oder Abgaben zu behandeln sind, wie Knoblauch es vorschlägt. Vgl. Knoblauch, H., 1943, S. 52.

24 Vgl. dazu im einzelnen auch Müller, A., 1955, S. 59 ff.

25 Bei dem Personal in Schulen handelt es sich vorwiegend um beamtete Mitarbeiter. Hinzu kommt, daß in der Vergangenheit eine arbeitsrechtliche Angleichung zwischen Arbeitern und Angestellten sowie zwischen diesen und Beamten zu beobachten ist. Vgl. dazu Freyer, H., 1961, S. 5, und Möllers, P., 1965, S. 37 und S. 50.

beziehungsweise Prüfungen mit der Unterrichtsdurchführung betraut sind. Ihr Tätigkeitsbereich umfaßt selbständigen Unterricht in bestimmten Curriculumbereichen und/oder die Mitwirkung im Rahmen des Unterrichts der ersteren Gruppe. Nach der schulartspezifischen Qualifikation lassen sich die nicht wissenschaftlich ausgebildeten Lehrer weiter nach Lehrkräften für allgemeinbildende Schulen und für berufsbildende Schulen unterteilen, die wissenschaftlich ausgebildeten nach Grund- und Hauptschullehrern, Sonderschullehrern, Realschullehrern usw. Löst man sich jedoch vom herkömmlichen Konzept der Lehrerbildung in der Bundesrepublik, das während der Übergangsphase zu neuen Formen zweifellos auch die Gliederung der Personalkostenarten bestimmen wird, und orientiert man sich statt dessen an der sich abzeichnenden zukünftigen Regelung²⁶, so könnten vorläufig als Lehrpersonalgruppen differenziert werden:

1. wissenschaftlich ausgebildetes Lehrpersonal

a) mit einfachem Lehramt²⁷

- Primarstufenlehrer
- Sekundarstufenlehrer I
- Sekundarstufenlehrer II

b) mit erweitertem Lehramt

- Primarstufenlehrer
- Sekundarstufenlehrer I
- Sekundarstufenlehrer II

2. nicht wissenschaftlich ausgebildetes Lehrpersonal

a) Lehrer für Fachpraxis an berufsbildenden Schulen

b) Lehrer für allgemeinbildende Schulen

Darüber hinaus bietet sich ein getrennter Ausweis von Voll- und Teilzeitlehrern an, weil ihre Verwendungsrelation unter anderem die Gesamthöhe der Personalkosten beeinflußt. Zu den Teilzeitlehrern wird man allerdings nur solche mit verminderter Stundenzahl tätigen Lehrpersonen rechnen, die während der gesamten Abrechnungsperiode planmäßig an der Schule unterrichten, also gewissermaßen zum „Stammpersonal“ gehören. Nur vorübergehend für kurzfristige Lehraufträge, Vorträge und dergleichen herangezogene Personen bilden dagegen eine weitere, gesondert aufzuführende Personalgruppe, wie auch Lehrpersonal, das gegen Erstattung der Bezüge von Kirchen und anderen Institutionen zur Verfügung gestellt wird, getrennt aufgeführt werden sollte.

Ferner könnte daran gedacht werden, die so isolierten Lehrpersonalgruppen noch weiter nach der Schulstufe zu untergliedern, auf der die Lehrer tätig sind. Beispielhaft sei das an den Lehrern mit erweitertem Lehramt aufgezeigt:

Lehrer mit erweitertem Lehramt

a) nicht stufenübergreifend eingesetzt

- Primarstufenlehrer
- Sekundarstufenlehrer I
- Sekundarstufenlehrer II

b) stufenübergreifend eingesetzt

- Primarstufenlehrer in der Primar- und Sekundarstufe I
- Sekundarstufenlehrer in der Primar- und Sekundarstufe I
- Sekundarstufenlehrer in der Primar-, der Sekundarstufe I und der Sekundarstufe II
- Sekundarstufenlehrer I in den Sekundarstufen I und II
- Sekundarstufenlehrer II in den Sekundarstufen I und II

²⁶ Siehe dazu im einzelnen unter anderem: Deutscher Bildungsrat, 1970, S. 233 ff.; Ständige Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland, 1970, S. 6 ff., und 1973; „Übereinkunft zur gegenseitigen Anerkennung von Lehramtsprüfungen“, 1972.

²⁷ Bei dieser Gliederung wird unterstellt, daß mit der Qualifizierung für ein einfaches oder erweitertes Lehramt Besoldungsunterschiede begründet werden, so daß unter Kostenrechnungsgesichtspunkten diesem Gliederungsaspekt der Vorrang vor der stufenpezifischen Grundqualifikation einzuräumen ist.

In einer solchen Tiefengliederung wäre der Versuch zu sehen, bereits in der Kostenartenrechnung Informationen über schulstufenspezifische Lehrpersonalkosten und Lehrpersonalszusammensetzungen bereitzustellen. Dabei gilt es aber folgendes zu beachten: Unterrichtet ein Lehrer nicht nur an einer Einzelschule, sondern zum Beispiel nebenamtlich noch an einer weiteren des Gesamtsystems Z-Schule, so ist es durchaus möglich, daß er an einer dieser Schulen zwar stufenübergreifend eingesetzt wird, nicht aber an der anderen oder daß zwar nicht stufenübergreifende Tätigkeit vorliegt, sich die Stufen aber gleichwohl an den Schulen unterscheiden. Auf der Ebene der Z-Schule gehört dieser Lehrer in beiden Fällen systematisch in die Gruppe der stufenübergreifend tätigen Lehrpersonen, während er bei den Einzelschulen im ersten Fall einmal der gleichen Kategorie zuzuordnen ist, das andere Mal aber beim nicht stufenübergreifend tätigen Lehrpersonal erfaßt werden muß, beziehungsweise ist im zweiten Fall zwar ausschließlich die Gruppe des nicht stufenübergreifend tätigen Personals anzusprechen, aber in unterschiedlichen Teilpositionen. Mit anderen Worten, die auf der Ebene der Z-Schule für einzelne Kostenarten ausgewiesenen Beträge stellen nicht mehr die Summe über die bei den Einzelschulen unter der Kostenart gleicher Bezeichnung aufgeführten Kosten dar. Dieses Dilemma läßt sich zwar durch die Berücksichtigung weiterer Gliederungskriterien, mit deren Hilfe solche Systembrüche ausgeschaltet werden können, beseitigen; allerdings muß ein solches Vorgehen unter mehreren Gesichtspunkten kritisch beleuchtet werden.

Zunächst ist zu fragen, worin der zusätzliche Informationsgewinn einer so tiefgehenden Gliederung besteht. Selbst bei der knapperen ersten Unterteilung des Personals wird in der vorgesehenen Kostenstellenrechnung sein stufenbezogener Einsatz an der Einzelschule weitgehend ersichtlich, sei es, weil sie nur eine Schulstufe umfaßt, sei es, weil bei stufenübergreifenden Einzelschulen unter bestimmten Bedingungen schulstufenspezifische Kostenstellen zu bilden sein werden. Ebenso lassen sich durch Addition der auf den Kostenstellen stufenbezogen ausgewiesenen Lehrpersonalkosten die gesamten Lehrpersonalkosten für einzelschulübergreifende Stufenbetrachtungen auf der Ebene der Z-Schule ermitteln, und zwar noch gegliedert nach wissenschaftlich und nicht-wissenschaftlich ausgebildeten Lehrern einschließlich der weiteren Unterteilungen nach Voll- und Teilzeitlehrern sowie der stufenspezifischen Grundqualifikation. Der durch die tiefere Personalgliederung zu erzielende Informationsgewinn besteht demnach nicht in Aussagen über die Höhe der Lehrpersonalkosten auf den verschiedenen Schulstufen und Rechenebenen, sondern im Aufzeigen des stufenbezogenen Lehrpersonaleinsatzes im Hinblick auf das Gesamtsystem Z-Schule. Solche Informationen mögen wichtig sein, wenngleich die Notwendigkeit ihrer laufenden Bereitstellung zu bezweifeln ist; von Fall zu Fall mit einmaligem Sonderaufwand durchgeführte statistische Zusatzerhebungen in dieser Richtung sind als angemessener zu betrachten.

Aber selbst wenn das Argument des nur gelegentlich auftretenden Informationsbedarfs zu verwerfen ist, muß für gesonderte statistische Datenbereitstellungen plädiert werden. Denn der über eine stärkere Tiefengliederung des Lehrpersonals in der Kostenartenrechnung erreichbare Informationszuwachs stünde nicht nur in einem Mißverhältnis zu dem zusätzlichen Kostenerfassungs- und Verteilungsaufwand, der über die Vervielfachung der Kostenarten und durch notwendig werdende Doppelausweisungen von Kostenbeträgen in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung ausgelöst würde. Vielmehr litte mit wachsendem Informationsgehalt der Kostenrechnung gleichzeitig ihre Übersichtlichkeit, und die Zugriffsmöglichkeit zu Spezialinformationen würde schwieriger²⁸. Von einer zusätzlichen Gliederung des Lehrpersonals nach seinem stufenbezogenen Einsatz wird deshalb abgesehen.

Gegenüber dem Lehrpersonal bilden Sozial- und sonstiges Personal mengen- und kostenmäßig den weitaus geringeren Teil der Schulbediensteten. Eine ebenso detaillierte Untergliederung, wie sie für das Lehrpersonal vorgeschlagen wurde, erscheint deshalb nicht sinnvoll. Die folgen-

28 Die hier am Problem der Lehrpersonalgliederung aufgezeigten Probleme gelten sinngemäß sowohl für die Unterteilung der anderen Kostengruppen als auch für das Bilden von Kostenstellen, ohne daß im weiteren Text immer explizit darauf zurückgekommen wird. Letztlich geht es dabei um die Abgrenzung zwischen Kostenrechnung und Betriebsstatistik, wobei letztere für eine gezielte Kostenauswertung unerlässlich ist. Als Beispiel sei nur an das Bereitstellen von Daten über die Dienstaltersstruktur des Lehrpersonals erinnert, die auf die Personalkostenhöhe erhebliche Auswirkungen hat.

de Klassifizierung sollte unter Zugrundelegung zukünftig zu erwartender Tendenzen im Schulbereich in der laufenden Kostenrechnung ausreichen:

Sozialpersonal

Vollzeitbeschäftigte

Teilzeit- und vorübergehend Beschäftigte

Personal für Verwaltung und technische Dienste

Leitung und allgemeine Verwaltung (Schulleiter, Sekretärinnen, Registrator usw.)

Mediotheks- und Bibliothekspersonal

Haus- und Grundstückspersonal (Hausmeister, Heizer, Gärtner, Reinigungskräfte usw.)

Technisches Personal (Werkstattmeister, Laboranten usw.)

Personal für Curriculumentwicklung

Es wäre nun natürlich möglich, die vorstehend herausgearbeiteten Teilmengen des Schulpersonals auch noch nach öffentlich-rechtlichen Anstellungsverhältnissen als zusätzlichem Gliederungskriterium weiter aufzuschlüsseln. Eine zwingende Rechtfertigung des damit verbundenen zusätzlichen Aufwandes ist aber nicht zu erkennen, da einmal der Art des Dienstverhältnisses von Schulbediensteten – wie bereits betont – aus kostenrechnerischer Sicht kaum Bedeutung beizumessen ist, zum anderen aber auch unsere Personalgruppen bereits annähernd Aufschluß über das Anstellungsverhältnis der ihnen zuzuordnenden Personen gewähren (zum Beispiel sind wissenschaftlich ausgebildete Lehrer in aller Regel Beamte).

Maßgebend für die Zuordnung von Schulbediensteten zu einer der funktionsdeterminierten Personalgruppen ist die von ihnen jeweils hauptsächlich wahrgenommene Funktion, nicht hingegen ihre Amtsbezeichnung beziehungsweise Dienststellung²⁹. Wird ein Lehrer beispielsweise überwiegend im außerunterrichtlichen Schüleraktivitätsbereich eingesetzt oder für Curriculumentwicklung freigestellt, gehört er zum Sozialpersonal beziehungsweise zum Personal für Curriculumentwicklung. Demgegenüber wäre ein Sozialpädagoge, der während des größten Teils seiner Zeit planmäßig für Lehraufgaben herangezogen wird, zum Lehrpersonal zu rechnen, selbst wenn er eine Planstelle für Sozialpersonal innehaben sollte. Entsprechend wird ein Schulleiter je nach den für Unterrichtstätigkeiten angesetzten Regelstunden entweder zum Lehr- oder zum Verwaltungspersonal zu rechnen sein. Eine Aufteilung der Bezüge auf die jeweiligen Teilaktivitäten muß als äußerst problematisch angesehen werden, weil eine solche Trennung sinnvoll und verursachungsgemäß meistens nicht möglich ist³⁰. Lediglich dann, wenn aus der Sicht des Hauptaufgabenfeldes miterledigte Nebentätigkeiten gesondert vergütet werden und für sie insofern abtrennbare Einzelkosten vorliegen, können und müssen diese in die Personalkosten des die Nebentätigkeit umfassenden Funktionenkomplexes integriert werden.

Besonderer Erörterung bedarf in diesem Zusammenhang ein Personenkreis, der im Zuge der Schulreform an Bedeutung gewinnen soll, nämlich die Schulassistenten³¹. Ihre Einordnung bereitet zur Zeit insofern Schwierigkeiten, als bisher unzureichend geklärt ist, ob es sich bei ihnen um einen Allroundassistenten handeln soll, der je nach Bedarf sowohl Verwaltungsaufgaben als auch mit technischer und pädagogischer Assistenz betraut werden kann, oder ob „Schulassistent“ lediglich eine Sammelbezeichnung für im wesentlichen auf einen dieser Aufgabenbereiche spezialisierten Assistenten darstellt. Im ersten, weniger wahrscheinlichen

29 Die Berücksichtigung dieses Grundsatzes ist allerdings nur dann möglich, wenn der kostenrechnenden Stelle entsprechende Informationen vorliegen. In der Regel sind sie bereits aus der Dienststellung der Bediensteten ablesbar, jedoch nicht immer, wie die weiter unten im Text genannten Beispiele zeigen. Wenn solche Abweichungen zwischen dienstlicher Stellung und dienstlicher Funktion relativ häufig auftreten, wird man deshalb regelmäßig spezielle Nachweise über die funktionale Stellung des Personals führen müssen. Gelegentliche Aufgabenverschiebungen könnten dagegen zur Vermeidung zusätzlichen Erfassungsaufwands unberücksichtigt bleiben.

30 Allerdings kann eine Ergänzung der Kostenrechnung durch Arbeitszeitanalysen in diesem Zusammenhang wertvolle Informationen liefern.

31 Vgl. hierzu und zum folgenden unter anderem Deutscher Bildungsrat, 1970, S. 244; Landtag Rheinland-Pfalz, 1971; Bund-Länder-Kommission für Bildungsplanung, 1973, S. 39 f.

Fall³² wäre denkbar, die Assistenten gesondert aufzuführen, eventuell weiter untergliedert nach der Haupttätigkeit. Läßt sich diese zusätzliche Differenzierung durchführen, wäre es sinnvoller, sie gleich mit dem übrigen Personal des durch die Haupttätigkeit charakterisierten Aufgabenbereiches zu integrieren, eine Vorgehensweise, die im zweiten Fall bereits durch die eindeutigere Aufgabenbestimmung der drei Assistententypen nahegelegt und erleichtert wird. Beim Beschreiten dieses Weges ist die Zuordnung von Verwaltungs- und technischen Assistenten unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen jedoch weniger problematisch als jene der pädagogischen Assistenten, weil zur Zeit für sie vorliegende Aufgabenkataloge ihren Einsatz sowohl im Unterrichts- als auch im Spiel- und Freizeitbereich vorsehen. Da eine endgültige Entscheidung jedoch erst möglich sein wird, wenn Aufgaben und Stellung der Schulasistenten stärker konkretisiert sind, sei dem skizzierten Problem an dieser Stelle nicht weiter nachgegangen.

Personalhaupt- und -nebenkosten

Das Bilden von Personalgruppen erfolgte hauptsächlich unter dem Aspekt, die gesamten Personalkosten in Schulen in Teilbeträge für die verschiedenen schulischen Aufgabenbereiche zu zerlegen. Demgegenüber zielen die hier angesprochene Unterscheidung von Personalhaupt- und -nebenkosten und deren weitere Unterteilung primär darauf ab, die Personalkosten im Hinblick auf Vergütungskomponenten zu differenzieren.

Unter Personalhauptkosten seien alle Kosten verstanden, die unmittelbar aus der Inanspruchnahme von Arbeitsleistungen resultieren. In aller Regel schlagen sie sich in den für laufende und einmalige Tätigkeiten gezahlten Entgelten nieder, weswegen sie sich auch als gehaltsabhängige Kosten charakterisieren lassen. Unter Beachtung der an früherer Stelle erfolgten Abgrenzung zwischen Ausgaben und Kosten umfassen sie von den im Haushaltsplan ausgewiesenen Personalausgaben die tariflichen und frei vereinbarten Vergütungen wie Grundvergütung, Orts- und Kinderzuschlag, Amts- und Stellenzulagen, Zulagen für Dienst zu ungünstigen Zeiten und Nachtzulagen, Überstunden- und Mehrarbeitsvergütungen, Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, zu Zusatzversorgungskassen und zur Krankenversicherung, Weihnachtsgeld, Jubiläumszuwendungen und Schulbeihilfen³³. Hinzu kommen die kalkulatorischen Versorgungsbezüge der Beamten. Von ihnen abgesehen, erscheinen die entsprechenden Ausgaben im Gruppierungsplan der kommunalen Gebietskörperschaften unter den Gruppen 41 „Dienstbezüge und dergleichen“, 43 „Beiträge zu Versorgungskassen“ und 44 „Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung“ jeweils weiter untergliedert nach Beamten, Angestellten, Arbeitern und Sonstigen. Demgegenüber erfolgt eine so weitgehende Unterteilung der Vergütungselemente im Gruppierungsplan der Länder nicht. Dort werden sie, lediglich unterteilt nach dem Dienstverhältnis der Empfänger, gesamthaft in der Hauptgruppe 42 „Dienstbezüge und dergleichen“ ausgewiesen. Dieser gesamthafte Ausweis könnte zur Vereinfachung der Überleitung von Ausgaben in Kostenarten auch für die Schulkostenrechnung angestrebt werden³⁴. Da aber die in der Rechnungsperiode zahlungsunwirksamen Versorgungsleistungen für Beamte auf jeden Fall gesondert aufzuführen sind, sollten auch die zahlungswirksamen funktionalen Äquivalente für die übrigen Bediensteten eine solche Behandlung erfahren, wobei die Zahlungen an die Zusatzversorgungskasse des Bundes und der Länder einschließlich

32 Die endgültige Regelung wird dabei natürlich von den Qualifikationen abhängen, die zur Erfüllung der dem Assistenten in einem der drei Einsatzbereiche übertragenen Aufgaben erforderlich sind. Denn mit zunehmend erforderlicher Spezialqualifikation werden sowohl sachliche als auch aus dem Selbstverständnis der Assistenten erwachsende Gründe gegen ihren Einsatz als „Mädchen für alles“ sprechen.

33 Vor allem die beiden letzten Positionen mögen im Hinblick auf die weiteren Ausführungen im Text in ihrer Zuordnung auf Skepsis stoßen. Angesichts der dafür anfallenden geringen Beträge und zur Vermeidung übermäßiger Abgrenzungsarbeiten gegenüber der Haushaltsrechnung kann die vorgeschlagene Handhabung aber durchaus vertreten werden. Bei den Arbeitgeberbeiträgen zur Sozial-, Zusatz- und Krankenversicherung sowie bei den kalkulatorischen Versorgungsbezügen der Beamten handelt es sich eindeutig um Arbeitsvergütungen, wenngleich sie bestimmter Zweckverwendung unterliegen.

34 Siehe zur analogen Problematik in anderen Bereichen unter anderem Möllers, P., 1965, S. 38.

der Verwaltungskostenumlage und der vom Arbeitgeber zu tragenden Lohnsteueranteile erfaßt werden sollten.

Darüber hinaus erscheint innerhalb der Personalhauptkosten eine Trennung der Haupt- und Nebenvergütungen als erstrebenswert, wobei Nebenvergütungen grob charakterisiert seien als gesondert gewährte Entgelte für Aktivitäten, die von der zeitlichen und inhaltlichen beziehungsweise zeitlichen oder inhaltlichen Festlegung der Haupttätigkeit abweichen. Zu ihnen gehören sowohl Zuwendungen für von hauptamtlichen Lehrern der Z-Schule an dieser übernommene zusätzliche Lehraufträge sowie Überstunden- und Mehrarbeitsvergütungen als auch Zulagen und Aufwandsentschädigungen für sonstige nebenamtliche Tätigkeiten an der Z-Schule (zum Beispiel Zulagen für die Betreuung der Bibliothek, für den Schulleiter usw.). Durch ihre Hervorhebung vermag die Kostenrechnung unter anderem gezieltere Hinweise auf eventuell bestehende Personalunterversorgung, aber auch auf Möglichkeiten des Kostenabbaus zu geben, Hinweise, deren Bereitstellung außerdem durch die oben empfohlene Bildung einer eigenständigen Personalgruppe für Lehrpersonen erleichtert wird, die nur vorübergehend ein Dienstverhältnis eingehen.

Im Gegensatz zu den Personalhauptkosten werden die Personalnebenkosten nicht alleine durch den Verbrauch von Arbeitsleistungen und ihre unmittelbare Vergütung begründet. Häufigkeit und Höhe ihres Auftretens werden vielmehr vom Vorhandensein bestimmter zusätzlicher Kriterien bestimmt, die gesetzlich, tariflich oder durch gesetzesähnlich wirkende allgemeine soziale Anschauungen fixiert sein können, beziehungsweise es handelt sich um allgemeine, mit dem Einsatz von Personal im Zusammenhang stehende Lasten. In Kostenrechnungen ist es deshalb allgemein üblich, sie in der Kostenartenrechnung gesondert auszuweisen, ein Vorgehen, das ebenfalls im Rahmen einer Schulkostenrechnung zur Erleichterung von Kostenanalysen sinnvoll erscheint. In gleicher Weise verfährt auch die Haushaltsrechnung, wenn sie die entsprechenden Ausgaben nach ihrem Entstehungsgrund weiter untergliedert, und zwar im Gruppierungsplan der Länder zum Beispiel in Beihilfen nach den Beihilfavorschriften, Unterstützungen nach den Unterstützungsgrundsätzen, Fürsorgeleistungen, Zuschüsse zur Gemeinschaftsverpflegung und zu Gemeinschaftsveranstaltungen³⁵, Trennungsgeld – Umzugskostenvergütungen – Fahrtkostenzuschüsse, Dienst- und Schutzkleidung, Aus- und Fortbildung. Eine so detaillierte Aufspaltung erscheint angesichts der im einzelnen anfallenden Beträge in der Kostenrechnung jedoch nicht erforderlich. Vielmehr dürfte entsprechend dem kommunalen Gruppierungsplan – wenn auch in anderer Abgrenzung³⁶ – die Zusammenfassung einiger dieser Positionen zweckmäßig sein. Als gesonderte Unterpositionen der Personalnebenkosten könnten dann Trennungsgelder – Umzugskostenvergütungen – Fahrtkostenzuschüsse, Beihilfen – Unterstützungen – Fürsorgeleistungen, Zuschüsse zur Gemeinschaftsverpflegung und zu Gemeinschaftsveranstaltungen sowie Kosten der Aus- und Weiterbildung geführt werden, während Kosten der Dienst- und Schutzkleidung mit weiteren beitragsmäßig geringen Kosten, wie beispielsweise Kosten der Personaluntersuchungen, in einer Position „Sonstige Personalnebenkosten“ integriert werden könnten³⁷.

Für ihre inhaltliche Abgrenzung ist zu beachten, daß mit Beihilfen nur jene aufgrund der Beihilfavorschriften zu gewährenden Zuwendungen in Krankheits-, Todes- und Geburtsfällen gemeint sind. Unter gleicher Bezeichnung an verschiedenen Stellen der Gruppierungssystematik ausgewiesene Zuschüsse zu Wanderfahrten, Exkursionen, Fortbildungsaufwendungen und dergleichen gehören je nach Anlaß systematisch in andere Kostenpositionen. Trennungsgelder, die gewährt werden, wenn Bedienstete an Aus- und Weiterbildungsveranstaltungen teilnehmen, müssen als Kosten der Aus- und Weiterbildung erfaßt werden. Zu ihnen sollten auch Reisekosten und Zuschüsse für die nicht dienstlich begründete Teilnahme von Beschäftigten

35 In den meisten Ländern werden diese Positionen getrennt aufgeführt.

36 Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, daß die dort in Gruppe 46 ausgewiesenen „Personal-Nebenausgaben“ nicht mit Personalnebenkosten in dem oben definierten Sinn korrespondieren.

37 Darüber hinaus sind jedoch noch stärkere Zusammenfassungen denkbar.

an Exkursionen und Fachtagungen gerechnet werden, die zum Beispiel in Rheinland-Pfalz, Kapitel „Grund- und Hauptschulen“, bereits in den Titel „Aus- und Weiterbildung“ integriert sind, die aber auch häufig unter der Gruppe 527 „Dienstreisen“ erscheinen. Für ihre Behandlung als Kosten der Aus- und Weiterbildung dürfte sprechen, daß auch derartige Veranstaltungen primär auf das Sammeln neuer Erkenntnisse und die Erweiterung des Erfahrungshorizonts ihrer Teilnehmer ausgerichtet sind. Im übrigen wurde bereits an früherer Stelle skizziert, daß gerade die Ausgaben für Aus- und Weiterbildung in den Haushaltsrechnungen auf recht unterschiedliche Gruppen verteilt sein können.

Im Zusammenhang mit Reisekosten, auf die später ausführlicher einzugehen ist, muß schließlich noch auf einen weiteren Aspekt der Personalkostenabgrenzung hingewiesen werden. Unter der Gruppe 427 „Beschäftigungsentgelte, Aufwendungen für nebenamtlich und nebenberuflich Tätige“ werden zum Teil auch Ausgaben für Reisen dieses Personenkreises aufgeführt (zum Beispiel Rheinland-Pfalz, Kapitel „Grund- und Hauptschulen“, Titel 42731), ein Vorgehen, dessen analoge Übertragung auf die Kostenrechnung aus systematischen Gründen abzulehnen ist. Lediglich in Fällen, in denen Reisekosten pauschal über die vereinbarten Arbeitsentgelte abgegolten werden und von diesen nicht separierbar sind, wird man Ausnahmen zulassen müssen. Ansonsten sind Reisekosten als eigenständige Kostenart zu verselbständigen³⁸.

Vorschlag für eine Gliederung der Personalkostenarten in Schulen

In den beiden vorstehenden Teilabschnitten wurden verschiedene Kriterien für die Gliederung der Personalkosten entwickelt. Offen blieb dabei zunächst, inwieweit sie allein oder parallel beziehungsweise in welcher Kombination zur Bildung eigenständiger Personalkostenarten herangezogen werden sollten, die Frage also, welche spezifischen Personalkosteninformationen unter den Gesichtspunkten

- der pro möglicher Kostenart zu erwartenden Betragshöhe und ihrem Anteil an den gesamten Personalkosten,
 - der unterschiedlichen Plan- und Beeinflußbarkeit dieser Kostenkomponenten,
 - ihrer funktionalen Nähe zueinander,
 - ihrer Aussagefähigkeit im Zusammenhang mit den weiteren Rechnungsstufen
- sowie unter Aufwands- und Ertragsgesichtspunkten als laufend bereitzustellend für wünschenswert und vertretbar erachtet werden. Unter Berücksichtigung dieser Aspekte sei folgende Gliederung der Personalkostenarten zur Diskussion gestellt:

1. Personalhauptkosten

Lehrpersonal

- a) Vollzeitlehrer mit einfachem Lehramt
 - Hauptvergütungen der Primarstufenlehrer
 - Nebenvergütungen der Primarstufenlehrer
 - Hauptvergütungen der Sekundarstufenlehrer I
 - Nebenvergütungen der Sekundarstufenlehrer I
 - Hauptvergütungen der Sekundarstufenlehrer II
 - Nebenvergütungen der Sekundarstufenlehrer II
- b) Teilzeitlehrer mit einfachem Lehramt
- c) Vollzeitlehrer mit erweitertem Lehramt
 - Hauptvergütungen der Primarstufenlehrer
 - Nebenvergütungen der Primarstufenlehrer
 - Hauptvergütungen der Sekundarstufenlehrer I
 - Nebenvergütungen der Sekundarstufenlehrer I
 - Hauptvergütungen der Sekundarstufenlehrer II
 - Nebenvergütungen der Sekundarstufenlehrer II
- d) Teilzeitlehrer mit erweitertem Lehramt

38 Siehe Teilabschnitt „Fremdleistungen und Sonstige Ausgaben in der Haushaltsrechnung“ im Abschnitt 3.2.1.1.3.

- e) Nicht wissenschaftlich ausgebildetes Lehrpersonal
 - Vollzeitlehrer für Fachpraxis an berufsbildenden Schulen
 - Hauptvergütungen
 - Nebenvergütungen
 - Teilzeitlehrer für Fachpraxis an berufsbildenden Schulen
 - Vollzeitlehrer an allgemeinbildenden Schulen
 - Teilzeitlehrer an allgemeinbildenden Schulen
- f) Vorübergehend beschäftigtes Lehrpersonal
- g) Kostenerstattungen für Lehrpersonal

Sozialpersonal

- a) Vollzeitbeschäftigte
- b) Teilzeit- und vorübergehend Beschäftigte

Personal in Verwaltung und technischen Diensten

- a) Leitung und allgemeine Verwaltung
- b) Mediotheks- und Bibliothekspersonal
- c) Haus- und Grundstückspersonal
- d) Technisches Personal

Personal für Curriculumentwicklung

Versorgung, Sozialversicherung

- a) Kalkulatorische Werte der Beamtenversorgung
- b) Arbeitgeberbeiträge zur Sozial- und Zusatzversicherung für Angestellte und sonstiges Personal
- c) Arbeitgeberbeiträge zur Krankenversicherung

2. Personalnebenkosten

- *Trennungsgelder, Umzugsvergütungen, Fahrtkostenzuschüsse*
- *Beihilfen, Unterstützungen, Fürsorgeleistungen*
- *Kosten der Gemeinschaftsverpflegung und -veranstaltungen*
- *Sonstige Personalnebenkosten (Dienst- und Schutzkleidung, Personaluntersuchungen usw.)*

3.2.1.1.2 Materialkosten

Zur Abgrenzung der Materialkosten

Diese Kostengruppe umfaßt den tatsächlichen beziehungsweise rechnerisch unterstellten kurzfristigen Verbrauch von Sachgütern. Zwar werden auch sie in der Regel von schulexternen Betrieben geliefert; von den Fremdleistungen unterscheiden sie sich jedoch dadurch, daß bei ihrem Verbrauch in erster Linie an den Einsatz des Stoffes gedacht wird und nicht so sehr an die Leistung des Lieferanten³⁹. Die Grenze bleibt hingegen durchaus fließend. Besonders im Falle von Wasser-, Gas- und Stromlieferungen, die wir zu den Fremddiensten rechnen, ließe sich über die Zuordnung streiten (vgl. Müller, A., 1955, S. 67).

Weiterhin muß festgelegt werden, was als tatsächlicher beziehungsweise unterstellter kurzfristiger Verbrauch angesehen werden sollte. In diesem Zusammenhang interessieren zwei Aspekte. Der erste bezieht sich auf die periodengerechte Abgrenzung des Verbrauchsgütereinsatzes. Dies wird bei der Behandlung der Kostenerfassung näher ausgeführt (vgl. Abschnitt 3.2.1.2.2). Der zweite betrifft die Abgrenzung zwischen Verbrauchsgütern und Gebrauchsgütern, auch Anlagegüter oder Betriebsmittel genannt. Für letztere werden Abschrei-

³⁹ Dazu näher: Mellerowicz, K., 1963, S. 82 f.

bungen oder sonstige Wertansätze, entsprechend der Leistungsabgabe im Zeitablauf, in der Kostenrechnung berücksichtigt. Als Abgrenzungskriterium steht die eine Rechnungsperiode überdauernde Nutzungsmöglichkeit der Güter im Vordergrund. Seine strikte Einhaltung wird jedoch in zahlreichen Fällen zu einem Erfassungsaufwand für die Kostenrechnung führen, die der praktischen und wertmäßigen Bedeutung vieler Güter nicht gerecht wird. Aus diesem Grunde ist es zweckmäßig, als zusätzliches Abgrenzungskriterium Wertgrenzen einzuführen, wobei auch Gebrauchsgüter unterhalb dieser Grenzen rechnungstechnisch so behandelt werden, als würden sie in der Rechnungsperiode ihres Zugangs voll verbraucht. Ihre Kosten können dann einmal mit den Materialkosten integriert werden, zum anderen kann es in bestimmten Fällen sinnvoll sein, auf die längere Gebrauchsfähigkeit der so behandelten Güter dadurch hinzuweisen, daß ihre Kosten in einer Position „Sofortabschreibungen“ unter den Kosten der Anlagennutzung ausgewiesen werden.

Die Erfassung der Materialkosten würde erheblich begünstigt, wenn bereits in den herkömmlichen Wirtschaftsrechnungen der öffentlichen Verwaltung eine für die Kostenrechnung akzeptable wertmäßige Unterscheidung zwischen Verbrauchsgütern und Gebrauchsgütern existierte. Als Unterscheidungsmerkmal wäre zum Beispiel an Wertgrenzen für die Einstellung in eine Vermögensrechnung zu denken. Im Falle der öffentlichen Verwaltung hilft das jedoch wenig weiter, als weder den Ländern noch den Gemeinden eine umfassende Vermögensrechnung vorgeschrieben ist⁴⁰. Über deren Notwendigkeit, Ziel und Ausgestaltung werden außerdem in der theoretischen Diskussion wie in der praktischen Durchführung – soweit es dazu kam – sehr unterschiedliche Meinungen vertreten⁴¹.

Es spricht jedoch einiges dafür, daß Vermögensrechnungen, sollten sie obligatorisch werden⁴², sich an den Abgrenzungen der Ausgabenrechnung orientieren werden, da die Möglichkeit der Integration beider Rechnungen prinzipiell eingeräumt wird⁴³ und bereits die Haushaltspläne zwischen Ausgaben für Gebrauchsgüter (Gemeinden Hauptgruppe 9 „Ausgaben des Vermögenshaushalts“, Länder Hauptgruppe 7 und Obergruppen 81, 82) und für vermögensunwirksame Verbrauchsgüter (Gemeinden Hauptgruppe 5/6, Länder Hauptgruppe 5) unterscheiden. Die dabei jeweils festgelegte Höhe der Wertgrenze differiert jedoch erheblich. Für die Gemeinden liegt sie bei 800,- DM, bei den Ländern kann von 10.000,- DM ausgegangen werden⁴⁴.

Ein anderes Bild ergibt sich, wenn man die in Ländern und Gemeinden zu führenden Bestandsverzeichnisse heranzieht, in denen ebenfalls eine Trennung zwischen Verbrauchs- und Verbrauchsgütern erfolgt. Die dort zugrunde gelegten Wertgrenzen weichen erheblich von jenen der Ausgabenrechnung ab. Auch hier gehen die Vorstellungen darüber, was als Material zu gelten habe, sowohl zwischen einzelnen Ländern als auch zwischen Ländern und Gemeinden auseinander. Baden-Württemberg und Rheinland-Pfalz beispielweise zählen zu den Ver-

40 Siehe dazu HGrG § 35 sowie entsprechende Vorschriften in den Landeshaushaltsordnungen bei Piduch, E. A., 1973, Anhang zu § 86, S. 1 f.; Eine Ausnahme bildet Niedersachsen, dazu ebenfalls Piduch, E. A., 1973, Anhang zu § 86; Ferner Unterausschuß . . . , 1972, §§ 37, 38, die insofern eine Zurücknahme der in Unterausschuß . . . , 1971, § 19 Abs. 1 Satz 1 enthaltenen Vorschrift, daß in der Jahresrechnung der Stand des Vermögens und der Schulden zu Beginn und Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen sei, bedeuten. Depiereux deutet diesen § 19 Abs. 1 Satz 1 deshalb auch lediglich als eine Ermächtigung zum Erlaß einer Vermögensordnung für die umfassende Angabe des Vermögens; vgl. Depiereux, S., 1973, S. 178.

41 Dazu im einzelnen Leimich, P., 1968.

42 Das ist jedoch angesichts des derzeitigen Diskussionsstandes eher unwahrscheinlich.

43 Siehe Unterausschuß . . . , 1972, § 39 Abs. 3 sowie § 35 Satz 2 HGrG.

44 Dazu Vorschriften . . . , 1972, S. 19, Ziffer 6.21; für Länder beispielsweise AVLHO Berlin, zu § 7 Ziffer 3(5). Zwar differieren die Wertgrenzen zur Zeit noch in den Ländern; im Rahmen der Vereinheitlichung ihrer Haushalte untereinander und mit der des Bundes ist aber in nächster Zeit die Umstellung auf generell 10.000,- DM als Wertgrenze zu erwarten. Bei den Kommunen gilt die Wertgrenze auch für Fahrzeuge, die bei den Ländern stets als Vermögenserwerb interpretiert werden. Zuordnungsprobleme können sich aus der Interpretation von „Sachgesamtheit“ beziehungsweise „nicht aufteilbare Maßnahmen“ ergeben, deren Ausgaben über den Wertgrenzen ebenfalls als „Investitionen“ gelten.

brauchsgütern bewegliche Sachen mit Anschaffungspreisen bis zu 10,- DM oder einer regelmäßigen Gebrauchsdauer von nicht mehr als drei Jahren, Niedersachsen legt die gleiche Zeitgrenze, aber einen Wert von 20,- DM Stückpreis zugrunde, und Nordrhein-Westfalen geht von diesem Geldbetrag, aber einer Nutzungsdauer bis zu einem Jahr aus⁴⁵. Die Gemeinden müssen bewegliche Sachen hingegen nur in Bestandsverzeichnisse beziehungsweise Anlagennachweise aufnehmen, wenn Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelfall oder für die Sachgesamtheit mehr als 100,- DM betragen haben⁴⁶.

Für eine Schulkostenrechnung gilt auf jeden Fall das Gebot, von einer einheitlichen Wertgrenze auszugehen, um die Vergleichbarkeit der Rechnungen verschiedener Schulen zu sichern. Dabei liegt die Wertgrenze von 10.000,- DM erheblich zu hoch, weil in der Schule die Beschaffung des größten Teils der eingesetzten beweglichen Gebrauchsgüter zu geringeren Ausgaben führt. Wollte man sie im Jahre ihres Erwerbs voll abschreiben, so ließe sich das erklärte Ziel einer Kostenrechnung, nämlich den leistungsbezogenen Güterverbrauch periodisch annähernd genau zu belegen, nicht mehr hinreichend exakt und aussagekräftig erreichen. Aber selbst bei Anwendung der in der kommunalen Ausgabenrechnung geltenden Wertgrenze von 800,- DM würde der Wertabbau zahlreicher Güter, die über mehrere Perioden Leistungen abgeben, unter den Gesichtspunkten der Kostenverursachung sowie der Lenkung und Kontrolle ihres wirtschaftlichen Einsatzes zu ungenau wiedergegeben. Andererseits kann die Übernahme so niedriger Wertgrenzen, wie sie für die Führung von Bestandsverzeichnissen der Länder gelten, nicht unbesehen befürwortet werden. Denn den kommunalen Gebietskörperschaften, die den schulischen Sachaufwand überwiegend tragen, könnte damit ein starker zusätzlicher Erfassungsaufwand aufgebürdet werden. Inwieweit das im Hinblick auf die Zwecke der Kostenrechnung zu rechtfertigen wäre, läßt sich an dieser Stelle jedoch nicht abschließend beurteilen, nicht zuletzt auch wegen unzureichender Unterlagen über Wert und Menge der davon betroffenen Güter. Festzuhalten bleibt jedoch, daß vor allem in den Gruppen 52 „Geräte, Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände“, 55 „Haltung von Fahrzeugen“, aber auch in den Gruppen 57 bis 63 „Weitere Verwaltungs- und Betriebsausgaben“⁴⁷ Zahlungen für bewegliche Vermögensgegenstände erscheinen, deren Verrechnung als Materialkosten in der Rechnungsperiode ihres Zugangs unter kostenrechnerischen Gesichtspunkten nicht empfohlen werden kann. Vor Einführung von Schulkostenrechnungen müßte deshalb eine überregionale einheitliche Regelung für die Abgrenzung von Verbrauchs- und Gebrauchsgütern getroffen werden.

Materialausgaben in der Haushaltsrechnung

Materialausgaben erscheinen in den Ausgabenrechnungen der Kommunen in den Hauptgruppen 5/6 „Sächlicher Verwaltungs- und Betriebsaufwand“, in der Haushaltsrechnung der Länder in den Obergruppen 51/54 „Sächliche Verwaltungsausgaben“. Je nach Güterart werden dabei die verschiedensten weiteren Untergliederungen der Gruppierungspläne angesprochen. So lassen sich beispielhaft folgende Pflichtgruppen der kommunalen Gebietskörperschaften nennen⁴⁸:

- 50 (519) „Unterhalt der Grundstücke und baulichen Anlagen“: Reparaturmaterial, Ersatzteile
- 51 (521) „Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens“: Reparatur-, Instandsetzungsmaterial

45 Siehe im einzelnen die in den Ländern erlassenen Vorschriften über die Führung von Bestandsverzeichnissen, Materialnachweisen usw. Hier zitiert (Stand 1973) nach dem Abdruck in der von Seipp, P. herausgegebenen Loseblattsammlung: Schulrecht. Bände: Baden-Württemberg, IX, A III, S. 5; Niedersachsen, IX, A II, S. 174; Nordrhein-Westfalen, 98, S. 128; Rheinland-Pfalz, IX, B III, S. 28.

46 Siehe Unterausschuß . . ., 1972, § 37 Abs. 2 Nr. 2 und § 38 Abs. 3.

47 Jeweils kommunaler Gliederungsplan, bei den Ländern entsprechend zum Beispiel die Gruppen 514, 515, 524.

48 In Klammern jeweils die nach Bezeichnung und Inhalt in etwa korrespondierenden Gruppierungsnummern der Länder; Materialausgaben können dort außerdem noch in den Gruppen 529–548 erscheinen.

- 52 (515) „Geräte, Ausstattungs-, Ausrüstungsgegenstände“: Reparaturmaterial, Ersatzteile, Werkzeuge, kleinere Arbeitsgeräte jeder Art
- 54 (517) „Bewirtschaftung der Grundstücke, baulichen Anlagen usw.“: Heizmaterial, Glühlampen, Leuchtstäbe
- 55 (514) „Haltung von Fahrzeugen“: Schmierstoffe, Treibstoffe, Reparaturmaterial, Ersatzteile
- 57–63 (522, 524) „Weitere Verwaltungs- und Betriebsausgaben“: Lehr-, Lern- und Unterrichtsmittel wie Bücher, Zeitschriften, Anschauungsmaterial, Experimentiermaterial, Werkstoffe, Filme, Tonbänder, Kreide, Tinte, Farben, Zeichenmaterial, Schwämme, Papier, Saat- und Düngemittel für Lehrgärten; Werkstätten- und Laborbedarf
- 65 (511, 512) „Geschäftsausgaben“: Schreib- und Zeichenmaterial, Formulare, kleine Bürogeräte wie Lineale, Locher, Scheren, Bücher, Zeitschriften, Amtsblätter, Landkarten

Innerhalb dieser Gruppen finden sich von Ort zu Ort abweichende weitere Untergliederungen, die auf den Ausweis von Ausgaben für bestimmte Funktionen, Gerätearten, Unterrichtsbereiche und -veranstaltungen, Einrichtungen usw. abstellen. In den Ländern erscheinen Materialausgaben auch in speziellen Titelgruppen wie beispielsweise „Sachaufwand für den Schulbetrieb“, „Ausgaben für Schulversuche“ usw., dort dann jedoch in aller Regel unter der entsprechenden Gruppierungsnummer des Gruppierungsplanes. Andererseits macht der Haushaltsplan von Nordrhein-Westfalen deutlich, daß speziell Ausgaben für Lehr- und Lernmittel durchaus nicht nur unter der dafür im Gruppierungsplan vorgesehenen Position 524 „Lehr- und Lernmittel“ erscheinen, die von Nordrhein-Westfalen gar nicht aufgeführt wird. Statt dessen werden Ausgaben für Lernmittel hier zum Teil im Kapitel 0530 „Schulen gemeinsam“, Titelgruppe 6 „Kosten der Lernmittelfreiheit“, Titel 6816 „Leistung zu den Kosten der Lernmittel“ erfaßt. Daneben werden zum Beispiel im gleichen Kapitel unter Titel 512 Ausgaben für die Beschaffung von Grundgesetz- und Landesverfassungstexten als Unterrichtsmaterial und Schülerentlastgaben ausgewiesen. Im Kapitel „Staatliche Gymnasien“ gibt es außerdem den Titel 533 „Schüler- und Schülerbücherei, Lehr- und sonstige Unterrichtsmittel einschließlich Hilfsbücherei“.

Wo und wie jedoch Ausgaben für in Schulen verbrauchtes Material in den Haushaltsrechnungen auch allein oder mit Ausgaben für andere Kostengüter aggregiert nachgewiesen werden, ist für die Kostenrechnung – abgesehen von den zu beachtenden Überleitungserfordernissen – ohne Belang. In ihr muß der Materialverbrauch pro Periode vollständig erfaßt beziehungsweise wertmäßig belegt werden, und zwar in einer ihren Aufgaben gemäßen Gliederung, für die es im folgenden Vorschläge zu entwickeln gilt.

Gliederung der Materialkosten

Die in der betriebswirtschaftlichen Literatur vielfach üblichen allgemeinen Einteilungen der Materialkosten nach Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen beziehungsweise nach Kostenträgereinzelkosten- und Kostenträgereinkostenmaterial⁴⁹, die sich an den Verhältnissen in *Sachleistungsbetrieben* orientieren, können für eine Materialkostengliederung in Schulen nicht übernommen werden. Statt dessen erscheint es zweckmäßig und sinnvoll, die nach dieser Terminologie überwiegend als Verbrauch von Betriebsstoffen zu interpretierenden Materialkosten in Schulen primär nach ihrem Verwendungszweck beziehungsweise nach den sie verbrauchenden schulischen Funktionsbereichen und Einrichtungen zu gliedern. Unter diesem Gesichtspunkt wird folgende Rahmeneinteilung vorgeschlagen:

49 Vgl. Wöhe, G., 1973, S. 881; Mellerowicz, K., 1966 a, S. 253; Meier, A., 1959, S. 52 f. – Roh- und Hilfsstoffe bezeichnen dabei in die Erzeugnisse eingehende Materialien, wobei die Unterscheidung danach getroffen wird, ob es sich um Hauptbestandteile der Erzeugnisse handelt oder nicht. Betriebsstoffe werden zwar für die Leistungserstellung benötigt, werden aber nicht Erzeugnisbestandteil.

Materialkosten

- Unterrichtsmaterial
- Spiel- und Freizeitmaterial
- Material für Curriculumentwicklung
- Büromaterial
- Reparatur-, Instandhaltungsmaterial
- Brenn- und Treibstoffe
- Reinigungsmaterial
- Sonstige Materialkosten

Diese Obergruppen sind in der praktischen Durchführung der Kostenrechnung zum Teil weiter zu untergliedern. Beim Unterrichtsmaterial zum Beispiel sollten Schulbücher und sonstiges verwendetes gedrucktes Material eine eigene Unterposition „Schulbücher“ bilden; zum einen, weil sie sowohl absolut als auch relativ den größten Anteil der Materialkosten ausmachen dürften, zum anderen, weil hier je nach praktiziertem Finanzierungsmodus (Land, Land und Kommune, Land und Kommune unter Elternbeteiligung) starke Kostenunterschiede zwischen Schulen zu erwarten sind⁵⁰. Vor allem aber handelt es sich hier um Kosten, die in besonders enger Beziehung zur Schülerzahl, zum Unterrichtsstundenaufkommen und zur fachlichen Zusammensetzung des Lehrprogramms stehen. Bei der Bestimmung der Kostenhöhe sollten auch die von Eltern geleisteten Finanzierungsbeiträge beziehungsweise die von ihnen allein gekauften Bücher mitberücksichtigt werden, weil nur so alle Kosten erfaßt werden und die Vergleichbarkeit zwischen Schulen verbessert wird. Das gilt auch für Länder mit Lernmittelfreiheit, in denen Eltern offenbar dennoch durch die Schule veranlaßt werden, einzelne Bücher zu kaufen⁵¹. Erwägenswert ist auch die Bildung jeweils gesonderter Kostenarten für im Rahmen der Lernmittelfreiheit übereignete und geliehene Bücher. Die Kosten letzterer wären unter Umständen nicht unter den Materialkosten, sondern unter den Kosten der Anlagennutzung auszuweisen.

Mögliche weitere Unterpositionen der Unterrichtsmaterialkosten könnten zum Beispiel auf die Hervorhebung von Kosten für Anschauungsmaterial, der Werkstoffe für Unterrichts- und Abschlußarbeiten, für Experimentiermaterial und für spezifisches Material der Labore, Werkstätten und Übungsräume abheben, wodurch vor allem auf der Ebene der Einzelschulen tiefere Einblicke in die leistungsprogrammabhängige Materialkostenstruktur ermöglicht würden. Eine Unterteilung nach Lehr- und Unterrichtsmitteln einerseits und Lernmitteln andererseits halten wir wegen der unzureichenden Trennschärfe der Begriffsdefinitionen dagegen für wenig aussagekräftig⁵².

Anschaffungen für Schüler- und Lehrerbibliotheken sind nicht zu den Unterrichtsmaterialien zu zählen, doch sollten angesichts der dafür zur Zeit anfallenden Beträge Sofortabschreibungen ausgewiesen werden. Mit fortschreitender Realisierung des für diese Einrichtungen angestrebten Ausbaus wird allerdings zu prüfen sein, ob statt dessen nutzungsdauerorientierte Abschreibungen angebracht sind⁵³.

Hinsichtlich der Zuordnung von Materialkosten zu den einzelnen Obergruppen dürften im übrigen kaum Schwierigkeiten auftreten. So gehört zum Beispiel der Materialverbrauch im

50 Hierzu und zum folgenden: Naumann, J., 1974, S. 50; Der Senator für Schulwesen, 1974, S. 12 f.

51 Siehe Naumann, J., 1974, S. 135, Anmerkung f zu Tabelle A 1. Außerdem ließen sich durchaus weitere Fälle nachweisen in denen die verfügbaren Haushaltsmittel zur Durchführung der Lernmittelfreiheit nicht ausreichten und Eltern deshalb finanziell einspringen mußten.

52 Nach Vorschriften . . ., 1972 e, S. 42, gelten als Lehr- und Unterrichtsmittel Sachmittel, die der Lehrer im oder zur Vorbereitung auf den Unterricht verbraucht oder benutzt. Lernmittel sind danach Gebrauchs- und Verbrauchsmittel in der Hand des Schülers. Angesichts des angestrebten Übergangs vom Demonstrations- zum Experimentalunterricht, der Einrichtung von Mediotheken usw. und den damit verbesserten Zugangsmöglichkeiten von Schülern zu verschiedenen Unterrichtsmitteln dürften diese Unterscheidungsmerkmale über die zur Zeit schon bestehenden Zuordnungsschwierigkeiten hinaus in ihrer praktischen Anwendbarkeit noch problematischer werden.

53 Siehe zu dem damit angesprochenen Problemkreis auch Mackert, J., 1954/55, S. 248–255; Oldorf, W., 1954/55, S. 256–266.

außerunterrichtlichen Erziehungsbereich zu den Kosten für Spiel- und Freizeitmaterial; ausschließlich der Curriculumentwicklung dienendes Material ist unter der dafür vorgesehenen Kostenobergruppe zu erfassen. Büromaterial umfaßt den für Leitung und Verwaltung erforderlichen Bedarf an Schreib- und Zeichenmaterial, Formularen und Vordrucken, Heften, Ordern, Landkarten, Büchern, Zeitschriften, Gesetz- und Verwaltungsblättern sowie an kleineren Arbeitsgeräten wie Stempel, Locher, Lineale usw., die unter zu fixierenden Wert- und/oder Nutzungsdauergrenzen liegen. Unter dem Gesichtspunkt ihres Wertes und ihrer Gebrauchsdauer werden auch unter den Kosten für Reparatur- und Instandhaltungsmaterial beziehungsweise für Reinigungsmaterial neben Ersatzteilen, Baumaterial, Sämereien usw. beziehungsweise neben Reinigungs- und Pflegemitteln kleinere Arbeitsgeräte und Verbrauchswerkzeuge zu subsumieren sein. Zu den Brenn- und Treibstoffen zählen Kohle, Heizöl und Benzin für Kraftfahrzeuge. Unter die sonstigen Materialkosten fällt schließlich aller Materialverbrauch, der sich anderen Positionen nicht zuordnen läßt, wie zum Beispiel Arzneimittel, Verbandstoffe und sonstiges Sanitätsverbrauchsmaterial, soweit es nicht unterrichtlichen Zwecken dient, Kosten von Entlaßschriften, Elternfibeln und ähnliches.

3.2.1.1.3 Fremdleistungen, Abgaben, Sonstige Kosten

Vorbemerkung zu Abgaben und Sonstigen Kosten

Soweit sich außer den Personal- und Materialkosten Schulkosten noch unmittelbar aus den Haushaltsrechnungen herleiten lassen, müßten sie unter Beachtung der eingangs gebildeten fünf Kostenhauptgruppen entweder den Kosten für Fremdleistungen oder den Abgaben zugewiesen werden. Von der Einführung einer Kostengruppe „Abgaben“, die in Anlehnung an die in der Betriebswirtschaftslehre allgemein übliche und vornehmlich auf die Verhältnisse in privaten Wirtschaftsbetrieben zugeschnittene Differenzierung von Kostengruppen zunächst mit aufgeführt wurde, kann in Kostenrechnungen öffentlicher Schulen jedoch abgesehen werden. Denn Steuern, um die es sich bei den Abgaben inhaltlich im wesentlichen handelt, fallen dort in aller Regel nicht an, und Ausnahmefälle (zum Beispiel Kfz.-Steuer) dürften einer solchen Regelung angesichts der geringen Höhe der Beträge nicht entgegenstehen. Statt dessen wird vorgeschlagen, eine Gruppe „Sonstige Kosten“ zu bilden, in der diese und andere Kosten, die einer der übrigen Kostenarten nicht eindeutig zurechenbar sind beziehungsweise deren absolute und relative Höhe eine solch differenzierte Behandlung oder das Bilden eigenständiger Unterpositionen in den übrigen Gruppen nicht rechtfertigt, gesamthaft oder nach bestimmten, ihre Heterogenität mildernden Gesichtspunkten grob differenziert ausgewiesen werden.

Hinsichtlich eines systematischen Aufbaus des gesamten Kostenartenschemas werden die „Sonstigen Kosten“ dann logischerweise die letzte Kostengruppe bilden müssen. Wenn sie hier gemeinsam mit den Kosten für Fremdleistungen abgehandelt werden, so geschieht das unter dem Gesichtspunkt der Darstellungsvereinfachung, weil bei getrennter Erörterung ihrer Verbindungen zu bestimmten Ausgabearten der Haushaltsrechnungen Wiederholungen nötig würden.

Fremdleistungen und Sonstige Ausgaben in der Haushaltsrechnung

Will man sich anhand der Haushaltsrechnungen einen Überblick über die Kostengüter verschaffen, deren Verbrauch unter den hier zur Diskussion stehenden Kostengruppen noch wertmäßig zu belegen ist, so muß man nahezu sämtliche Teilpositionen der Hauptgruppen 5 und 6 des kommunalen Gruppierungsplanes beziehungsweise der Gruppen 51 bis 54 des Ländergruppierungsplanes heranziehen, bei dem außerdem noch bestimmte Untergliederungen der Gruppen 63, 64, 67, 68 und 97 und 98 beachtet werden müssen. Ausgehend vom kommunalen Gruppierungsplan, lassen sich als relevante Positionen zum Beispiel nachweisen⁵⁴ in

⁵⁴ Hinweise auf die im Gruppierungsplan der Länder in etwa geübte Handhabung jeweils wieder in Klammern.

- 50 „Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen“,
- 51 „Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens“ und
- 52 „Geräte, Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände“: *Fremdreparaturen und -instandhaltung* (515, 519, 521)
- 53 „Mieten und Pachten“: *Mieten und Pachten* (518)
- 54 „Bewirtschaftung der Grundstücke, baulichen Anlagen und dergleichen“: *Strom-, Gas-, Wasser- und Wärmebezug, Abwasserbeseitigung, Müll- und Fäkalienabfuhr, Kaminreinigung, Versicherung gegen Gebäudebrand, Diebstahl, Einbruch, Feuer, Fremdreinigung* (517)
- 55 „Haltung von Fahrzeugen“: *Fremdreparaturen und -wartung, Kfz.-Steuer, Kfz.-Versicherung, TÜV-Gebühren, Mitgliedsbeiträge* (514)
- 64 „Steuern, Versicherungen, Schadensfälle“: *Versicherungen gegen Haftpflicht, Vermögensschäden, Unfall, Leistungen in nicht versicherungsmäßig gedeckten Schadensfällen*
- 65 „Geschäftsausgaben“: *Post- und Fernmeldegebühren* (513), *Dienstreisen* (527, 511), *Sachverständigen-, Gerichts- und ähnliche Kosten* (526), *Transport-, Fracht- und Lagerkosten* (511), *Bekanntmachungen, Kranzspenden, Nachrufe* (54)
- 66 „Mitgliedsbeiträge an Verbände, Vereine und dergleichen“: *Mitgliedsbeiträge* (Berlin zum Beispiel 685)
- 67 „Erstattung von Verwaltungs- und Betriebsausgaben“: *Ersatz von persönlichen und sächlichen Kosten an Dritte (soweit nicht aufteilbar)* (63, 64, 67), unter 679 „Innere Verrechnungen“: *bestimmte „Erstattungen“ an andere Verwaltungszweige des Schulträgers* (98)

Zum Teil werden diese Ausgaben, wenn auch örtlich durchaus unterschiedlich, in speziellen Titeln, in Untergruppen oder in Erläuterungen zum Haushaltsplan separat aufgeführt. Darüber hinaus können im kommunalen Haushalt als Unterpositionen hauptsächlich der Gruppen 57 bis 63 und 65, in den Länderhaushalten in Untergliederungen der Obergruppen 53 und 54 und zum Teil auch 68 zum Beispiel Ausgaben für „Schulwanderungen und Schulausflüge“, für „Besonderen Unterricht“, für „Schülerwettbewerbe und Bundesjugendspiele“, für „Schülerprämien und Preise“, für „Schulveranstaltungen“, für „Theaterbesuche und Lehrbesichtigungen“ oder für „Sachausgaben der Eltern- und Schülermitwirkung“ getrennt erscheinen, die aber in der Kostenrechnung weitgehend in andere Kostenpositionen zu integrieren sind und zum Teil auch Elemente der Materialkosten enthalten.

Abgrenzung und Gliederung der Fremdleistungskosten und der Sonstigen Kosten

Zu den Fremdleistungskosten zählen im einzelnen Fremdreparaturen und Instandhaltungen, Strom-, Gas-, Wärme- und Wasserbezug, Kosten der Entsorgungsleistungen wie Abwasserbeseitigung, Müll- und Fäkalienabfuhr, Kaminreinigung, ferner Fremdreinigung, Mieten und Pachten, Post- und Fernmeldekosten, Versicherungen und Reisekosten, die jeweils auch als eigenständige Kostenarten geführt werden sollten.

Einige dieser Positionen bedürfen jedoch noch der näheren Erläuterung. Zu den Post- und Fernmeldekosten zählen wir sowohl Porti, Rundfunk-, Fernseh- und Fernmeldegebühren als auch Gebühren für die Verlegung, Änderung und Wartung von Fernmeldeanlagen. Bei Mieten und Pachten könnte bei Vorliegen hoher Beträge eine zusätzliche Untergliederung nach Betriebsmittelarten entsprechend der Gliederung der Abschreibungen sinnvoll sein, ein Vorgehen, das ebenso für die Fremdreparaturen gilt, weil damit zusätzliche Informationen über die Folgekosten des Einsatzes bestimmter Betriebsmittel bereitgestellt würden.

Eine weitere Aufspaltung sollten auf jeden Fall die Reisekosten erfahren. Soweit sie im Zusammenhang mit der Aus- und Weiterbildung von Bediensteten anfallen, gehören sie zu deren Kosten und interessieren an dieser Stelle ebensowenig wie Fahrtkostenerstattungen für Familienheimfahrten und Zuschüsse an Bedienstete für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die gesondert erfaßt werden⁵⁵. Davon abgesehen, werden in den Haushaltsplänen

⁵⁵ Siehe Teilabschnitt „Personalhaupt- und -nebenkosten“ in Abschnitt 3.2.1.1.1.

aber noch recht unterschiedliche Spezifizierungen von Ausgaben für Reisen vorgenommen. In Titelgruppen beziehungsweise in Titeln unter Gruppe 527 des Ländergruppierungsplanes oder in Anmerkungen dazu wird, je nach Land, zum Beispiel differenziert nach: Inlandsreisen, Auslandsreisen, Reisen der Personalräte und der Vertrauensmänner der Schwerbeschädigten, Fahrten zu auswärtigen Unterrichtsräumen, Reisekostenpauschalvergütungen, Entschädigungen für die Benutzung des privaten PKWs, Lehr-, Besichtigungs-, Wanderfahrten und Exkursionen sowie dazu gewährten Beihilfen. Speziell Ausgaben der letzten Position, die im kommunalen Haushalt in Untergruppen oder Anmerkungen zu den Gruppen 57 bis 63 gesondert aufgeführt sein können, erscheinen bei den Ländern zum Teil auch in Titeln der Gruppen 533 bis 539 beziehungsweise 681. Darüber hinaus enthält die Gruppe 511 „Geschäftsbedarf“ Fahrgelder für Fahrten im Ortsbereich, die ebenfalls in die Reisekosten zu integrieren sind und dort auch von den Kommunen belegt werden. Schließlich sei daran erinnert, daß Ausgaben für Reisen auch in die Gruppe 427 „Vergütungen für nebenamtliche und nebenberufliche Tätigkeit“ fallen können.

Diese Vielzahl von Teilpositionen auch in die Kostenartenrechnung zu übernehmen, ist jedoch nicht sinnvoll. In ihr sollte darauf abgestellt werden, die Kosten des allgemeinen Dienstreiseverkehrs von jenen abzuheben, die unmittelbar im Zusammenhang mit unterrichtlichen Veranstaltungen anfallen. Die ersteren umfassen zum Beispiel die Kosten für Fahrten des Personals zu Behörden, Bildstellen usw., für Fahrten von Personalvertretern zu Versammlungen oder für dienstliche Reisen zu Fachtagungen und Kongressen. Sie schlagen sich nieder in den Fahrtkosten, zu denen auch Kilometergelder bei Benutzung privater Fahrzeuge zählen, und in Tage- und Übernachtungsgeldern. Zur zweiten Kategorie gehören Reisekosten aus Anlaß von Schulwanderungen, externen Lehr- und Besichtigungsveranstaltungen oder für Fahrten in Schullandheime. Inhaltlich handelt es sich dabei einmal um Fahrtkostenzuschüsse, Tage- und Übernachtungsgelder für die teilnehmenden Lehrer und Begleitpersonen, zum anderen aber auch um Reisekosten- und sonstige Exkursionsbeihilfen an die Schüler.

Außer den bisher genannten Teilkomponenten der Fremdleistungskosten dürfte eine Position „Sonstige Fremdleistungen“ zweckmäßig sein, in die zum Beispiel anderen Kostenarten nicht zurechenbare Erstattungen für Fremdleistungen eingehen sowie Sachverständigen-, Gerichts- und ähnliche Kosten. Wenn derartige Kosten in der Haushaltsrechnung gesondert aufgeführt werden, könnte in der Schulkostenrechnung des jeweiligen Trägers entsprechend verfahren werden.

Dieser letzte Aspekt gilt auch für die einzelnen Komponenten der „Sonstigen Kosten“, unter denen auf jeden Fall die Kosten der Eltern- und Schülermitwirkung getrennt belegt werden sollten. Im übrigen fallen unter die „Sonstigen Kosten“ zum Beispiel Repräsentationsmittel (Untergruppe 660 „Verfüugungsmittel“ im kommunalen Gruppierungsplan, Gruppe 529 bei den Ländern), Kfz.-Steuer und TÜV-Gebühren, Mitgliedsbeiträge, Entschädigungen, Kranzspenden, Nachrufe usw.

Zusammenfassend wird folgende Grundgliederung der Fremdleistungs- und Sonstigen Kosten vorgeschlagen:

Fremdleistungskosten

- Reparaturen und Instandhaltung
- Strom-, Gas-, Wärme-, Wasserbezug
- Entsorgungsleistungen
- Reinigung
- Mieten und Pachten
- Post- und Fernmeldekosten
- Versicherungen
- Reisekosten
 - allgemeiner Dienstreiseverkehr
 - Schülerexkursionen und dergleichen
- sonstige Fremdleistungen

Sonstige Kosten

- Kosten der Eltern- und Schülermitwirkung
- übrige Kosten

3.2.1.1.4 Abschreibungen – Kosten der Anlagenutzung

Diese Kostengruppe unterscheidet sich von den übrigen unter anderem in zweierlei Hinsicht. Während nämlich unter den bisher entwickelten Kostenarten einmal primär solche Schulkosten zu belegen sind, die aus dem sofortigen oder doch relativ kurzfristigen Verbrauch von Wirtschaftsgütern resultieren, handelt es sich hier um Kosten, die durch die Bereitstellung und Nutzung von langlebigen Wirtschaftsgütern, sogenannten Anlagegütern, entstehen. Zum anderen bestehen Unterschiede im Verhältnis zu den Ausgaben der Haushaltsrechnung. Personal-, Material-, Fremdleistungs- und Sonstige Kosten stehen – von gewissen Ausnahmen wie den kalkulatorischen Werten für die Beamtenversorgung abgesehen – mit laufenden Zahlungsvorgängen in Verbindung. Bis auf eventuelle Differenzen aufgrund einer zwischen Ausgaben und Kosten vorzunehmenden leistungsbezogenen Periodenabgrenzung werden sie im Prinzip auch während der jeweiligen Kostenrechnungsperiode als Ausgaben in öffentlichen Haushaltsrechnungen nachgewiesen. Bei den hier zur Diskussion stehenden Kosten fehlen demgegenüber solche Verbindungen zu laufenden Ausgaben. Zur Haushaltsrechnung haben sie lediglich insofern einen vermittelten Bezug, als vorwiegend unter Hauptgruppe 9 des kommunalen Gruppierungsplanes (Länder: Hauptgruppen 7 und 8) einmalige Ausgaben für die Beschaffung langlebiger Wirtschaftsgüter erfaßt werden, die – selbst keine Kosten – Ausgangsdaten für die Festsetzung jener Beträge liefern können, mit denen die Leistungsabgaben der Anlagegüter in der jeweiligen Betrachtungsperiode als Kosten verrechnet werden⁵⁶.

Bevor jedoch Vorschläge für die Gliederung dieser Kosten unterbreitet werden, muß noch auf ihre Bezeichnung als Abschreibungen eingegangen werden.

Unter Abschreibung versteht man einmal das Verfahren, mit dem aus dem Gebrauch resultierende Wertminderungen an Anlagegütern zahlenmäßig und als Güterverbrauch der Rechnungsperiode abgegrenzt werden: Ausgehend von den Entwertungsursachen, wird ein Geldbetrag, der für die gesamten Wertabgaben eines Anlagegutes steht, auf die Rechnungsperioden der geschätzten Nutzungsdauer des Abschreibungsgegenstandes verteilt. Zum anderen wird auch der so gewonnene, als Verbrauch der Periode angesetzte Wertminderungsbetrag als Abschreibung bezeichnet. Dabei können in der Kostenrechnung einerseits, der Aufwandsrechnung andererseits durchaus unterschiedliche Abschreibungsbeträge für ein und denselben Anlagegegenstand zum Ansatz gelangen. Denn während es sich bei den Abschreibungen der Aufwandsrechnung (Bilanzabschreibung) um eine Verteilung der Anschaffungsausgaben eines Anlagegutes auf seine voraussichtliche Nutzungsdauer handelt, in die auch spezifische betriebspolitische Gesichtspunkte, wie zum Beispiel Aspekte der Liquiditäts- oder Rücklagenpolitik hineinspielen können, geht es in der Kostenrechnung um die Erfassung des realen, von Zahlungsvorgängen unabhängigen Güterverbrauchs (kalkulatorische Abschreibung). Für seine Bemessungen kommen nur solche Wertminderungen in Frage, die durch den betrieblichen Leistungsprozeß hervorgerufen werden beziehungsweise auf ihn einwirken. Für Schulen gewinnt diese Unterscheidung jedoch nur dann an praktischer Bedeutung, wenn in einer eventuell vorliegenden öffentlichen Vermögensrechnung Abschreibungen nach Grundsätzen zu bemessen sind, die einer kostenrechnungsgemäßen Ermittlung des Wertabbaus an Anlagegütern entgegenstehen.

Nun sind Abschreibungen zwar die naheliegendste und gebräuchlichste Möglichkeit, Wertansätze für den Verbrauch des Leistungspotentials langlebiger Wirtschaftsgüter zu ermitteln, in

⁵⁶ Im Gruppierungsplan der kommunalen Gebietskörperschaften sind zwar in Durchbrechung der Haushaltsrechnungskonzeption als Ausgaben/Einnahmen-Rechnung in Untergruppe 680 Abschreibungen zu veranschlagen, doch gilt diese Vorschrift nur für überwiegend aus Entgelten finanzierte Einrichtungen, zu denen Schulen nicht zählen. Dazu Unterauschuß . . ., 1972, § 12.

einer Schulkostenrechnung wird aber aus später eingehender darzulegenden Gründen zu erwägen sein, ob bei bestimmten Vermögensgegenständen nicht andere Methoden zur Anwendung gelangen sollten. Zu denken ist dabei an den Ansatz kalkulatorischer Werte, die einem angemessenen durchschnittlich üblichen Mietsatz entsprechen, der für die Nutzungsüberlassung gleichartiger Wirtschaftsgüter durch Dritte an diese während der Rechnungsperiode zu zahlen wäre. Aus diesem Grunde sei von dem Ausdruck „Abschreibungen“ zur Kennzeichnung der hier zur Diskussion stehenden Kostengruppe abgerückt und statt dessen die kein bestimmtes Erfassungsverfahren implizierende Bezeichnung „Kosten der Anlagennutzung“ gewählt.

Für eine weitere Unterteilung dieser Kostengruppe erscheint es im Rahmen einer Schulkostenrechnung zweckmäßig, an die Art der eingesetzten Anlagegüter anzuknüpfen und dabei die sowohl im Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen als auch in privaten Unternehmungen allgemein übliche Differenzierung zwischen beweglichen und unbeweglichen Anlagegütern zu berücksichtigen. Letztere umfassen dann als kostenmäßig gesondert auszuweisende Positionen einmal Grundstücke und Außenanlagen, wie zum Beispiel Wege, Schulhöfe, Sportplätze, Grünflächen usw., zum anderen Gebäude einschließlich der mit ihnen fest verbundenen Einrichtungen, die primär der Gebäudebenutzung und nicht der Leistungserstellung dienen. Bei den beweglichen Anlagegütern wird vorgeschlagen, die aus ihrem Gebrauch resultierenden Kosten für Mobiliar und Einrichtungsgegenstände, für Bestände von Bibliotheken, Sammlungen usw., für Maschinen, technische Anlagen und Geräte sowie für darüber hinaus verbleibende sonstige Anlagegüter getrennt zu belegen. Die beiden letzten Anlagegruppen sollten außerdem weiter in Unterrichts- und Freizeitmittel einerseits und in Anlagen der Verwaltung und sonstigen Dienste beziehungsweise Einrichtungen andererseits aufgeteilt werden.

Eine noch weitergehende Differenzierung dieser Positionen nach der Art der Anlagegüter ist durchaus möglich und kann im konkreten Einzelfall zweckmäßig sein. So könnten für Maschinen, technische Anlagen und Geräte beispielsweise jeweils eigenständige Unterpositionen gebildet werden, oder man könnte zum Beispiel auf die Hervorhebung der Kosten für Werkstattausstattungen, Büromaschinen, Reinigungsmaschinen usw. abstellen. Die praktische Handhabung im Einzelfall wird dabei jedoch stark von schulindividuellen Gegebenheiten geprägt sein müssen, so daß dieser Gesichtspunkt bei der Fülle empirischer Erscheinungsformen von Schulen hier nicht weiter verfolgt werden kann.

Schließt man sich diesen Überlegungen an, so ergibt sich als Rahmengliederung für die Kosten der Anlagennutzung:

Kosten der Anlagennutzung

- Grundstücke
- Gebäude
- Maschinen, technische Anlagen und Geräte
 - Unterrichts- und Freizeitbereich
 - Verwaltung, sonstige Dienste
- Mobiliar, Einrichtungsgegenstände
- Bibliotheken, Sammlungen
- Sonstige Anlagegüter
 - Unterrichts- und Freizeitbereich
 - Verwaltung, sonstige Dienste

Je nachdem, ob dabei für die Leistungsabgaben der hier unterschiedenen Anlagegruppen als Kosten Mieten verrechnet werden, die für die Nutzung entsprechender mietweise überlassener Anlagegüter zu zahlen wären, oder Abschreibungen, sollte man die obigen Kostenartenbezeichnungen in der Praxis durch einen entsprechenden Zusatz präzisieren. Sofortabschreibungen wären wegen ihres speziellen Wertansatzes ebenfalls als solche zu kennzeichnen. Kommen dagegen innerhalb einer dieser Anlagegruppen sowohl Mieten als auch Abschreibungen als Kosten zur Verrechnung, so dürfte es beim Vorliegen von im einzelnen hohen Beträgen sinnvoll sein, in einer weiteren Untergliederung der betreffenden Betriebsmittelposition jeweils eigenständige Kostenarten zu bilden.

3.2.1.2 Erfassung der Kosten

Nachdem Vorschläge für die Gruppierung und Gliederung der Kostenarten entwickelt wurden, stellt sich nun die Frage nach der Gestaltung der Erfassungsprozesse. Im Vordergrund der damit angesprochenen Problematik stehen methodische Aspekte der Kostenbetragsbestimmung sowie organisatorische Fragen hinsichtlich der am Erfassungsprozeß zu beteiligenden Stellen und des zwischen ihnen zu regulierenden Informationsflusses.

Die Ausführungen beziehen sich primär auf die Verhältnisse der kommunalen Gebietskörperschaften als den wichtigsten Schulträgern; angesichts des Trends zu größeren Schulträgern und damit zu komplexeren Z-Schulen sowie zum Ausbau der elektronischen Datenverarbeitung (EDV) im Bereich des öffentlichen Rechnungswesens⁵⁷ wird ferner davon ausgegangen, daß Haushalts- und Kostenrechnung mit Hilfe der EDV durchgeführt werden und daß für die Schulkostenrechnung die zentrale Schulverwaltung des Schulträgers zuständig ist.

Bevor innerhalb der einzelnen Kostenartengruppen auftretende Erfassungsfragen näher thematisiert werden, muß jedoch auf einen weiteren Gesichtspunkt hingewiesen werden, der im Zusammenhang mit der Kostenstellenrechnung steht. Gemeint ist die verfahrenstechnische Verbindung von Kostenarten- und Kostenstellenrechnung. Kostenerfassung in der Kostenartenrechnung meint die Feststellung der insgesamt pro Kostenart und Abrechnungsperiode angefallenen Kosten, wogegen die Kostenverteilung in der Kostenstellenrechnung die Anteilsbeträge definierter Leistungsbezirke beziehungsweise -bereiche zu ermitteln trachtet. Obwohl beide Rechnungen aufgrund der spezifischen Zuordnungsprobleme analytisch zu trennen sind, lassen sie sich verfahrenstechnisch dadurch verbinden, daß Verbrauchsvorgänge kostenstellenweise festgehalten werden. Die sie dokumentierenden Belege werden nach Kostenart und Kostenstelle kontiert, so daß aus entsprechenden Belegzusammenstellungen einmal die Gesamtsummen der Kostenarten und zum anderen die Belastungen der Kostenstellen ersichtlich werden. Wegen dieser Verbindungen erscheint es zweckmäßig, im Rahmen der Kostenerfassung gleichzeitig auf gewisse Modalitäten der Kostenverteilung einzugehen.

3.2.1.2.1 Personalkosten

Für die Bestimmung der Personalkostenhöhe können grundsätzlich die für Tätigkeiten an der Z-Schule tatsächlich zu leistenden Arbeitsentgelte als Maßstab herangezogen werden, also die Lohn- und Gehaltsbeträge im engeren Sinne, die auf ihrer Basis ermittelten Arbeitgeberbeiträge zu Sozialversicherungen⁵⁸ sowie Beihilfen, Unterstützungen, Trennungsgelder, Zuschüsse zur Weiterbildung usw. Hinzu kommen die kalkulatorischen Werte der Beamtenversorgung, für deren Erfassung die als Kosten verrechneten Gehälter als Grundlage dienen (vgl. Abschnitt 3.1.2), und Wertansätze für eventuell unentgeltlich erbrachte Arbeitsleistungen, bei deren Bemessung man sich an den für die jeweiligen Tätigkeiten üblicherweise zu entrichtenden Entgelten orientieren kann⁵⁹. Dieses Vorgehen impliziert im Detail bestimmte Festsetzungen und Arbeitsschritte, die – sieht man von den beiden letztgenannten Positionen ab – bereits im etablierten öffentlichen Rechnungswesen als Grundlage der laufenden Personalentlohnung und als Vorbereitung der Ausgabenrechnungen geklärt sein müssen beziehungsweise durchgeführt werden. Um Doppelarbeiten zu vermeiden, liegt es deshalb nahe, im Rahmen der Kostenrechnung soweit wie möglich auf diesen Vorarbeiten aufzubauen beziehungsweise zu versuchen, zusätzliche kostenrechnungsspezifische Ermittlungsoperationen in den Ablauf der bestehenden Erfassungsvorgänge zu integrieren.

57 Siehe dazu beispielsweise die Verbundkonzeptionen im kommunalen Bereich der Länder Baden-Württemberg und Bayern und die Zusammenarbeit von Land und Kommunen in Hessen.

58 Beziehungsweise die anhand von Beitragsnachweisen gewährten Zuschußbeträge.

59 Zumindest beim Vorliegen hoher Beträge sollten auch diese Kosten aus der Kostenrechnung unmittelbar ersichtlich sein.

In diesem Zusammenhang wirkt es sich allerdings erschwerend aus, daß die Berechnung, Anweisung und Auszahlung von Personalentgelten in aller Regel außerhalb des Kompetenzbereiches von Einrichtungen der Z-Schule und der Schulverwaltung ihres Trägers liegen. Der Schulverwaltung stehen, wenn überhaupt, nur unzureichende Informationen zur Verfügung, weshalb sie auf die Kooperation mit anderen Verwaltungsstellen (selbst anderer Gebietskörperschaften) angewiesen ist⁶⁰.

Als Zielvorgabe für die Gestaltung dieser Zusammenarbeit könnte angesehen werden, daß der kostenrechnenden Stelle so weit wie möglich bereits nach Kostenarten- und Kostenstellensichtspunkten differenzierte Auflistungen der Personalkosten zugeleitet werden. Bei einmalig oder unregelmäßig zu zahlenden Entgelten, die überwiegend auf Unterlagen basieren, die aus dem Bereich der Z-Schule eingereicht werden, und für deren Bemessung die besonderen Konditionen des spezifischen Einzelfalles maßgeblich sind, könnte dies dadurch erreicht werden, daß von vornherein auf den Urbelegen (zum Beispiel Beihilfeanträgen) Hinweise auf die anzusprechende(n) Kostenart(en) und Kostenstelle(n) gegeben werden. Eine entsprechende Identifizierung von laufend zu leistenden Entgelten, die den Hauptteil der Personalkosten ausmachen, wäre möglich, indem der elektronischen Lohn- und Gehaltsabrechnung zugrunde liegende Datensatz (Personalstammsatz) aufgrund von Angaben der Schulverwaltung um die jeweiligen Kostenarten- und -stellenschlüssel ergänzt wird. Dieses Verfahren dürfte relativ problemlos sein, wenn einmal fixierte Zuordnungen von Personalentgelten zu Kostenarten und Kostenstellen über einen verhältnismäßig langen Zeitraum konstant bleiben. Soweit diese Voraussetzung nicht gegeben ist, ist es für seine Anwendung erforderlich, daß die zur Zuordnung notwendigen Informationen der Lohn- und Gehaltsabrechnung laufend zur Verfügung gestellt werden.

Das lückenlose und termingerechte Funktionieren dieses Informationsflusses kann wohl kaum gesichert werden. Unter den gegebenen Verhältnissen erscheint es deshalb realistisch, davon auszugehen, daß der kostenrechnenden Stelle regelmäßig Listen zugeleitet werden, in denen die Entgelte für Tätigkeiten an der Z-Schule nach Beschäftigten und Personalkostenelementen (zum Beispiel Hauptvergütung, Amtszulage, Mehrarbeitsvergütung, Arbeitgeberbeitrag zur Sozialversicherung usw.), die nur teilweise unmittelbar in die Kostenrechnung übernommen werden können, gegliedert sind. Der kostenrechnenden Stelle obliegt es dann, mit Hilfe von Zusatzinformationen eine vollständige Zuordnung zu Kostenarten und Verteilung nach Kostenstellen vorzunehmen.

3.2.1.2.2 Materialkosten

Die Festlegung der Materialkosten erfordert grundsätzlich die mengenmäßige Erfassung des Verbrauchs und seine Bewertung mit einem Preis je eingesetzter Mengeneinheit.

Hinsichtlich der Ermittlung der Verbrauchsmengen, die im Zusammenhang mit Umfang und Organisation der Lagerhaltung zu sehen ist, stehen die Wege der mittelbaren und unmittelbaren Erfassung zur Disposition. Im ersten Fall steht die als Befundrechnung oder Inventurmethode bezeichnete Vorgehensweise im Vordergrund, bei der sich der Verbrauch rechnerisch als Differenz zwischen dem um die Zugänge vermehrten Anfangsbestand der jeweils betrachteten Materialart und ihrem Endbestand ergibt. Eine Variante dieses Verfahrens, die dann zur Anwendung gelangen kann, wenn sich die Lagerbestände in ihrer Höhe und artmäßigen Zusammensetzung in lediglich vernachlässigbarem Umfang verändern, das heißt, wenn die Beschaffung von Material seinem Verbrauch angepaßt ist, besteht in der Gleichsetzung von Zugang und Verbrauch. Die im übrigen mit der umständlichen und zeitraubenden (wenn auch durch bestimmte Formen der Lagerorganisation vereinfachbaren) Inventur verbundene Befundrechnung liefert zwar genaue Ergebnisse, weil sie alle Materialabgänge erfaßt (zum Beispiel auch Diebstahl); sie kann allerdings nur dann als zweckmäßig angesehen wer-

60 Dazu auch Heckel, H., und Seipp, P., 1969, S. 89 und S. 92 ff.; Boehm, U., und Rudolph, H., 1971, S. 57 und S. 59 f.

den, wenn der Materialverbrauch für bestimmte Kostenstellen relativ einfach zu ermitteln ist. Anderenfalls wäre die unmittelbare Erfassung des Materialverbrauchs durch ständige Aufschreibungen zu favorisieren, ein Verfahren, das laufende Schreibearbeit erfordert und bei dem wegen der Nichterfassung irregulärer Materialabgänge beziehungsweise wegen der Möglichkeit von Belegverlusten oder vergessener Buchungen mit gewissen Ungenauigkeiten zu rechnen ist. Sein gewichtiger Vorteil liegt, neben der Möglichkeit einer buchmäßigen Bestandsrechnung⁶¹, darin, daß die Kosten unmittelbar nach Kostenart und Kostenstelle erfaßt werden können. Gelegentliche Inventuren werden aber auch bei diesem Verfahren erforderlich, um irreguläre Verluste abschätzen zu können. Des weiteren wird es unter erfassungswirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll sein, mengen- und wertmäßig geringe, am Ort ihrer Verwendung gelagerte Materialien bereits bei ihrem dortigen Zugang als Verbrauch zu verrechnen.

Die Bewertung der ermittelten Verbrauchsmengen ist insofern relativ unproblematisch, als dafür die aus den Zahlungsunterlagen ersichtlichen Einstandspreise herangezogen werden können. Bei der Schule unentgeltlich zur Verfügung gestellten Materialien, für die eigene Preisunterlagen nicht verwertbar sind, sind die am Markt üblichen Preise zu ermitteln, wohingegen die Bewertung bei selbsterstellten Materialien mit Kostenpreisen erfolgt, die anhand des diesen Materialien direkt zurechenbaren Güterverbrauchs zu berechnen sind.

Schließlich muß für das Einbringen der Materialkosten in die Kostenrechnung sichergestellt werden, daß dafür die erforderlichen Daten wie Art und Menge des verbrauchten Materials und sein Preis sowie die zu belastenden Kostenstellen mitgeteilt werden. Diese Informationen können vielfach von den Einzelschulen und der Schulverwaltung selbst bereitgestellt werden, aber sie müssen je nach den örtlichen Zuständigkeitsregelungen im Beschaffungs- und Lagerwesen sowie hinsichtlich der Mittelbewirtschaftung auch durch Kooperation mit anderen Verwaltungszweigen und Einrichtungen (zum Beispiel zentrale Beschaffungsstelle, Hauptamt, Maschinenamt) verfügbar gemacht werden.

3.2.1.2.3 Fremdleistungs- und Sonstige Kosten

Die Ermittlung dieser Kosten wird erheblich dadurch vereinfacht, daß bei ihrer Erfassung und Verteilung in vielen Fällen unmittelbar an die Wertbeträge der Ausgaben angeknüpft werden kann, sei es, daß diese in voller Höhe als Kosten einer Abrechnungsperiode übernommen werden können, sei es, daß Ausgaben, die den Wertverzehr mehrerer Rechnungszeiträume repräsentieren, lediglich saldenlos in pro Rechnungsperiode als Kosten zu verrechnende zeitproportionale Teilbeträge zu zerlegen sind. Bei dieser Zerlegung spricht man – ebenso wie in jenen Fällen, in denen die in voller Höhe für eine Rechnungsperiode übernehmbaren Ausgabenbeträgen außerhalb dieser Periode geleistet werden – je nach Zahlungszeitpunkt von Nach- oder Vorverteilung beziehungsweise -verrechnung von Ausgaben. Sie sollte jedoch – wie bereits früher dargestellt – ebenso wie zeitliche Abgrenzungen innerhalb der übrigen Kostenartengruppen nur dann durchgeführt werden, wenn ihre Unterlassung die relative Genauigkeit der Kostenrechnung signifikant vermindern würde.

Direkte Zugriffsmöglichkeiten zu den Daten der Fremdleistungs- und Sonstigen Kosten bestehen für die Schulverwaltung und damit für die kostenrechnende Stelle allerdings kaum, da die Bewirtschaftung der entsprechenden Haushaltsmittel überwiegend nicht zu ihren Obliegenheiten gehört, sondern auf zahlreiche andere Ämter und Einrichtungen aufgesplittert ist, wie – um eine Auswahl aus der Zuständigkeitsverteilung einer westdeutschen Großstadt anzuführen – zum Beispiel das Hochbauamt (Gebäudeunterhaltung), das Maschinenamt (Unter-

61 Sofern Materialbeschaffungen nicht gleich bei ihrem Eingang als Verbrauch verrechnet, sondern zunächst lediglich als Lagerzugänge behandelt werden, sind sie in jedem Fall erst einmal kostenrechnungsunwirksam auf statistischen Vorrätekonto zu verbuchen. Bei der Verbrauchserfassung mittels Materialentnahmescheinen können aber, anders als bei der Befundrechnung, die Abgänge laufend gegengebucht werden, so daß sich jederzeit der Material(soll)bestand als Differenz feststellen läßt.

haltung der Heizungsanlagen), das Hauptamt (Unterhaltung Büromaschinen), das Rechtsamt (Versicherungen) und das Personalamt (Reisekosten). Ferner kann zum Beispiel die Unterhaltung von Unterrichtsgerät zum Aufgabenbereich von Bildstellen gehören, und bei den Reisekosten sind die Kommunen in starkem Maße auf Informationen seitens der Länder angewiesen. Der letzte Fall weist Parallelen zu den Personalkosten auf, so daß hinsichtlich der Datenübermittlung entsprechend verfahren werden könnte.

3.2.1.2.4 Kosten der Anlagennutzung

Die Kosten der Anlagennutzung sollen die pro Rechnungsperiode verbrauchten leistungsverbundenen Nutzungsabgaben von Gebrauchsgütern wertmäßig belegen. Gewöhnlich ermittelt man sie, indem die Wertminderungen der dem langfristigen Verbrauch unterliegenden Wirtschaftsgüter zahlenmäßig erfaßt und über deren Nutzungsdauer angemessen verteilt werden, das heißt durch Abschreibungen. Da jedoch der Verbrauch des Leistungspotentials nicht unmittelbar, das heißt nicht am Gut selbst festgestellt werden kann, bereitet die Festlegung der tatsächlichen Wertminderung unüberwindbare Schwierigkeiten. Vielmehr muß man sich, von den Entwertungsursachen ausgehend, an sie herantasten, weshalb auch Abschreibungen ihrem Zweck, den periodischen leistungsverbundenen Anlagenverbrauch einwandfrei zu belegen, nicht in vollem Umfang gerecht werden können. Sie können lediglich Anhaltspunkte bieten, um die Tendenz des Wertverzehr annäherungsweise zu bestimmen.

Geht man davon aus, daß der Katastrophenverschleiß (zum Beispiel Feuerschäden) zum größten Teil über Versicherungskosten erfaßt wird, so verbleiben als kostenrechnerisch abschreibungsrelevante Entwertungsursachen:

- a) Der nutzungsbedingte *technische Verschleiß* und der auf Naturvorgängen (wie zum Beispiel auf Rosten und Verwitterung beruhende) natürliche Ruhe- oder *Zeitverschleiß*;
- b) *der Fristablauf*, bei dem materielle oder immaterielle Anlagegüter dadurch wirtschaftlich entwertet werden, daß der spezielle Verwendungszweck an sich noch nutzbarer Anlagen entfällt (Zweckablauf) oder daß befristete Rechte ablaufen (Rechtsablauf);
- c) die *technische und wirtschaftliche Überholung* von Anlagen, die zum Beispiel dann vorliegt, wenn Gebrauchsgüter trotz Fortbestehens ihrer technischen Leistungsfähigkeit an Wert einbüßen, weil infolge des technischen Fortschritts verbesserte und kostengünstiger einsetzbare Anlagen verfügbar werden oder wenn die Ausschöpfung des Nutzungspotentials von Anlagegütern durch Verschiebungen im Leistungsprogramm des Betriebes beeinträchtigt wird.

Entsprechend diesen drei Entwertungsursachen, von denen in Schulen die unter a) und c) genannten im Vordergrund stehen werden, kann zwischen Verschleiß-, Fristablauf- und Überalterungsabschreibungen unterschieden werden. Theoretisch mag es dabei naheliegen, diese einzelnen Abschreibungen jeweils gesondert durchzuführen, da die verschiedenen Abschreibungsverfahren den jeweiligen Entwertungsursachen in unterschiedlichem Maße Rechnung tragen. Das würde aber darauf hinauslaufen, daß zum Teil nach Zeit, zum Teil leistungsmengenabhängig abzuschreiben wäre. Abgesehen davon, daß eine solche Spaltung der Abschreibungen, wie Mellerowicz (1966 a, S. 308 ff.) betont, generell als äußerst problematisch anzusehen ist, weil sie wegen der Überlagerung der verschiedenen Entwertungsursachen immer willkürlich bleiben müsse, dürfte sie bereits wegen der Schwierigkeiten der Leistungsmessung in Schulen skeptisch zu beurteilen sein. Die genannten Wertminderungen sollten deshalb gesamthaft durch Zeitabschreibungen erfaßt werden.

Die Bestimmung der pro Rechnungsperiode als Kosten zu verrechnenden Abschreibungsbeiträge bedarf dann der Festlegung dreier Größen, nämlich

- a) der Abschreibungssumme,
 - b) des Abschreibungszeitraumes und
 - c) der Abschreibungsmethode,
- auf die im folgenden näher einzugehen ist.

Die Wahl der Abschreibungsmethode betrifft die Entscheidung darüber, ob ein Anlagegut in gleichen, fallenden oder steigenden Quoten abgeschrieben werden soll. Angesichts der bei einer Schulkostenrechnung im Vordergrund stehenden Aufgaben und wegen ihrer einfachen Durchführung sowie ihrer Transparenz und Stetigkeit ist als geeignetste Alternative die gleichbleibende Abschreibung anzusehen. Gleichbleibend meint in diesem Zusammenhang gleiche Abschreibungsquoten in den Rechnungsperioden. Denn Bemühungen, innerhalb der Zeitabschreibungen dadurch „leistungsnäher“ abgeschrieben zu wollen, daß man zum Beispiel mit konstanten Abschreibungssätzen pro Lauf- beziehungsweise Nutzungsstunde arbeitet, dürften lediglich als aufwendige Scheinexaktheit einzuschätzen sein: wegen der Unsicherheiten bei den dafür notwendigen Schätzungen hinsichtlich der im Nutzungszeitraum insgesamt zu erwartenden Betriebsstunden, wegen des Aufwandes bei der Feststellung der tatsächlichen Einsatzstunden pro Rechnungszeitraum und im Hinblick auf die gleichwohl verbleibenden Unwägbarkeiten im Verhältnis zwischen Nutzung und Wertminderung. Von den nicht mit gleichmäßigen Quoten arbeitenden Abschreibungsverfahren scheidet die progressive ohnehin aus (vgl. Müller, A., 1955, S. 83 ff.); und die Berücksichtigung des Überholungsrisikos, mit der für die – jedoch kompliziertere – degressive Abschreibung plädiert werden könnte, sollte im Rahmen der kalkulatorischen Abschreibung grundsätzlich bei der Bestimmung des Abschreibungszeitraumes erfolgen (vgl. auch Mellerowicz, K., 1966 a, S. 304).

Der Abschreibungszeitraum, das heißt die betriebliche Lebensdauer einer Anlage, muß, sofern er nicht durch vertragliche Abmachungen beziehungsweise durch von vornherein zeitlich klar begrenzte Einsatzmöglichkeiten fixiert ist, aufgrund bestimmter Annahmen bezüglich der zu erwartenden Entwertungsursachen geschätzt werden. Maßgebend ist dann die sich ergebende wirtschaftliche Nutzungsdauer. Trotz sorgfältiger Schätzung wird es sich dabei nicht vermeiden lassen, daß sich die angenommene Lebensdauer im Laufe der Anlagenverwendung als unrichtig erweist. In diesem Falle hätten eine Neuschätzung und entsprechende Angleichung der zukünftigen Abschreibungsquoten zu erfolgen. In der Praxis sollten solche Korrekturen aber nur dann vorgenommen werden, wenn sie sich relativ stark auf die Höhe der verrechneten Kosten auswirken, was speziell für Gebrauchsgüter des unbeweglichen Vermögens zutreffen wird. Bei den in der Regel erheblich kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer erreichenden beweglichen Anlagegütern dürfte sich – auch wegen der Höhe des Ausgangsbetrages – ein solcher Abschreibungsfehler jedoch in vertretbaren Grenzen bewegen.

Bei der Abschreibungssumme handelt es sich um den auf den Abschreibungszeitraum zu verteilenden Wertbetrag für das Leistungspotential einer Anlage, der sich aus dem Wert des Anlagegutes abzüglich eines eventuell zu berücksichtigenden Restwertes (zum Beispiel Schrottwert, Wiederverkaufswert) ergibt⁶². Probleme bereitet in diesem Zusammenhang die Wahl des zu verwendenden zweckgerechten Wertansatzes für die Anlage. Werte, wie zum Beispiel der Einheitswert oder der Versicherungswert, die auf einen spezifischen, eng umgrenzten Zweck ausgerichtet sind, scheidet dabei als allgemeiner Wertansatz aus; auch der sogenannte gemeine Wert nach § 9 Abs. 2 BewG, definiert als der Preis, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“, erweist sich in der Regel als ungeeignet. Denn einmal müßte dann bei unverkäuflichen Teilen des Anlagevermögens ein Nullwert angesetzt werden, zum anderen sinken selbst weiter veräußerbare Anlagen unmittelbar nach Ingebrauchnahme meistens so stark in ihrem Wiederverkaufswert, daß dieser den betrieblichen Nutzungswert des Leistungspotentials nicht hinreichend wiederzugeben vermag. In Frage kommen daher primär der zukünftige Wiederbeschaffungspreis im Ersatzzeitpunkt, der Tagesbeschaffungspreis oder der tatsächliche Anschaffungspreis.

Sofern man Abschreibungen neben ihrer Funktion, die Wertminderung der Anlagen auf die Rechnungsperioden ihrer Nutzungsdauer zu verteilen, auch als Instrument der substantiellen Kapitalerhaltung betrachtet, das heißt sie als Grundlage für Rücklagenzuführungen heran-

⁶² Gegebenenfalls ist er um zu aktivierende Instandsetzungsausgaben zu erhöhen, sofern diese nicht gesondert, und zwar dann ebenfalls in gleichen Quoten, auf die Nutzungsdauer verteilt werden.

ziehen will⁶³, wäre es theoretisch richtig, zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage vom Wiederbeschaffungswert auszugehen. Da sich aber die zukünftige Preisentwicklung nicht einmal halbwegs realistisch einschätzen läßt und auch die Fixierung des Ersatzzeitpunktes mit mehr oder weniger großen Unsicherheiten behaftet ist, muß von diesem Wertansatz Abstand genommen werden. Hinzu kommt, daß bei der Verwendung von Wiederbeschaffungswerten in die Abschreibungen Annahmen über zukünftige Preisentwicklungen eingehen würden, so daß sie die Kosten der Anlagennutzung im Zeitpunkt der Kostenrechnung verfälschten. Eine in dieser Hinsicht gegenwartsbezogene Erfassung der Wertabgaben müßte ausschließlich auf der Grundlage von Tageswerten erfolgen.

Deren strikte Anwendung bereitet in der praktischen Durchführung jedoch erhebliche Schwierigkeiten und ist äußerst aufwendig, selbst wenn nur der einfachste Fall dynamischer Preisentwicklung vorliegen sollte, bei dem das zu bewertende Gut noch in unveränderter Beschaffenheit auf dem Markt angeboten wird, so daß der am Bewertungsstichtag jeweils geltende Marktpreis übernommen werden kann. Vielfach ist die Situation hingegen dadurch gekennzeichnet, daß im Zuge der technischen Entwicklung auf dem Markt Güter mit veränderter wirtschaftlicher Nutzungscharakteristik (zum Beispiel höherem Wirkungsgrad, längerer Lebensdauer, Funktionszuwachs usw.) angeboten werden, die mit den vorhandenen nicht unmittelbar vergleichbar sind. Ihre Marktpreise wären demnach – um wenigstens Näherungswerte zu erhalten – nur unter Berücksichtigung derartiger Differenzen als Rechnungsgrundlage zu verwenden, wodurch weitere Analysen und Rechenaufwand entstehen. Bei Gebrauchsgütern schließlich, die in ihrer Art völlig vom Markt verschwunden oder überhaupt einmalig sind, müßten Tageswerte konstruiert werden, indem unter Hinzuziehung entsprechenden Sachverständes die zum Bewertungszeitpunkt voraussichtlich notwendigen Herstellkosten geschätzt werden.

Diese Feststellungen und Umbewertungen jährlich durchführen zu wollen, liegt aber zweifellos außerhalb eines vertretbaren Erfassungsaufwandes. Wenn man deshalb zu Vereinfachungen schreiten muß, die zum Beispiel Umbewertungen nur in bestimmten Jahresabständen oder beim Vorliegen fixierter Wertänderungsraten vorsehen (wobei dann eventuell noch der Anschaffungswert mit Hilfe eines Indexes umgerechnet wird, was selbst beim Vorliegen spezialisierter Indices zu weiteren Verzerrungen führen kann), stellt sich natürlich die Frage, ob angesichts des immer noch verbleibenden Aufwandes bei in ihrem Aussagegehalt zum Teil erheblich reduzierten Abschreibungsbeträgen zweckmäßigerweise nicht gleich vom Anschaffungswert abgeschrieben werden sollte⁶⁴. Für Anlagegüter des beweglichen Vermögens dürfte ihre Bejahung überwiegend gerechtfertigt sein, da innerhalb der bei ihnen anzunehmenden Nutzungsdauer einem solchen Vorgehen entgegenstehende gravierende Wertveränderungen in der Regel wohl nicht zu erwarten sind.

Eine andere Einschätzung der Problematik ist dagegen bei Gebrauchsgütern des unbeweglichen Vermögens, also bei Gebäuden und baulichen Anlagen, angezeigt, bei denen wegen der viel längeren Nutzung und spezifischer Marktfaktoren von im Zeitablauf erheblich größeren Wertverschiebungen ausgegangen werden muß. Zum gleichen Problem in Hochschulen⁶⁵ wird zum einen empfohlen, die Anschaffungswerte mit Indices auf Tageswerte umzurechnen⁶⁶, zum anderen wird befürwortet, die Nutzungsabgaben von Gebäuden nicht über Abschrei-

63 Da Sonderrücklagen in Form von Erneuerungsrücklagen nach dem neuen Gemeindehaushaltsrecht nicht mehr zulässig sind, wären nur Zuführungen zur allgemeinen Rücklage möglich. Um sicherzustellen, daß diese Mittel der Schule im Bedarfsfall auch verfügbar werden, müßten die Abschreibungen als jährlich eingegangene Verpflichtungen des Haushalts gegenüber der Schule sichtbar gemacht werden. Dazu Unterausschuß . . ., 1972, § 20 Abs. 4 und § 12.

64 In diesem Sinne äußert sich unter anderem Mellerowicz, wenn er anführt, daß „die praktische Durchführung der Rechnung wichtiger ist als die theoretische Richtigkeit“. Mellerowicz, K., 1966 b, S. 29.

65 Dazu und zum folgenden: Angermann, A., und Blechschmidt, U., 1972, S. 193 ff.; Wedekind, J., 1971, S. 34; WIBERA-Projektgruppe Hochschulkostenrechnung, 1972, S. 51.

66 WIBERA-Projektgruppe Hochschulkostenrechnung, 1972, S. 51.

bungen, sondern über den Ansatz von für „vergleichbare“ Gebäude und Räume zu zahlende Mieten in der Kostenrechnung zu berücksichtigen⁶⁷. Zur Einschätzung der erstgenannten Alternative bleibt anzumerken, daß Korrekturen aufgrund falscher Lebensdauerschätzungen durch sie nicht überflüssig werden und daß wegen ihrer Anbindung an den Anlagenwert in jenen zahlreichen Fällen, in denen bei älteren Gebäuden Anschaffungspreise nicht mehr verfügbar sind, auf der Grundlage von Schätzungen der im Bewertungszeitpunkt voraussichtlich notwendigen Herstellkosten die zu verwendenden Ausgangsbeträge erst errechnet werden müssen. Aber auch bei neuen Gebäuden, für die zunächst der Anschaffungswert selbst die Bemessungsgrundlage wäre, muß bei Abschreibungsbeginn vorübergehend mit Schätzwerten operiert werden; denn die Bauschlußabrechnungen, die Aussagen über den endgültigen Wert erlauben, liegen meistens erst mit einem ziemlichen time-lag gegenüber der Gebäudeindienststellung vor.

Demgegenüber bietet der Ansatz kalkulatorischer Mieten anstelle von Abschreibungen zwar Vorteile, problemlos ist aber auch er nicht. Denn sofern Schulen zum Teil tatsächlich Gebäude oder Räume angemietet haben und somit unmittelbar über Preisunterlagen verfügen, beziehen diese sich in der Regel auf Baulichkeiten mit nicht primär schulspezifischen Nutzungsmöglichkeiten, so daß die Anwendung dieses Ansatzes zwangsläufig eine mehr oder weniger große Vereinfachung darstellt. Das gleiche gilt, wenn man beim Fehlen derartiger Preisunterlagen darauf angewiesen ist, sich an ortsüblichen Mieten für Büroräume oder ähnlichem zu orientieren. Hinzu kommt, daß derartige Preise möglicherweise noch um darin enthaltene Anteile für Unterhaltungs- und Bewirtschaftungskosten zu korrigieren sind und daß auch Mieten der Preissteigerung unterliegen, somit also die Notwendigkeit von Wertberichtigungen nicht generell auszuschließen ist.

Nach den bisherigen Überlegungen, die Entscheidung für eine der beiden Alternativen aus der relativen Genauigkeit ihrer Ergebnisse herleiten zu wollen, dürfte sicherlich verfehlt sein: Beide führen lediglich zu äußerst groben Tendenzaussagen über die Kosten der Nutzung unbeweglicher Gebrauchsgüter, mit denen wirtschaftliche Entscheidungen unmittelbar nicht begründet werden können und auch nicht sollen. Wenn es deshalb nur noch darum gehen kann, über in etwa gegenwartsnahe Wertgrößen in Verbindung mit ergänzenden Statistiken Hinweise darauf zu bekommen, wo gezieltere Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen ansetzen könnten, die ohnehin genauerer Analysen und Daten bedürften, sollte die Entscheidung für das am wenigsten aufwendige Verfahren erfolgen.

Neben den bisher behandelten Problemen stellt sich im Rahmen der Erfassung von Kosten der Anlagennutzung ferner die Frage, an welche Unterlagen der Haushaltswirtschaft sie anknüpfen kann. In diesem Zusammenhang gewinnen namentlich die §§ 37 und 38 der Gemeindehaushaltsverordnung (Unterausschuß ..., 1972) an Bedeutung, in denen der Nachweis des kommunalen Vermögens geregelt wird. Danach ist eine umfassende, als Wertrechnung konzipierte Vermögensrechnung nicht vorgesehen. Vielmehr reduziert sich die Forderung nach Vermögensnachweisen in der Regel darauf, daß der Bestand an Vermögensgütern lediglich mengenmäßig nach Art und Belegenheit beziehungsweise Standort in Bestandsverzeichnissen zu belegen ist (§ 37).

Eine Ausnahme bilden sogenannte kostenrechnende Einrichtungen, für die Anlagennachweise unter Angabe ihres Wertes zur Pflicht gemacht werden, wobei nicht mehr der Anschaffungsbeziehungsweise Herstellungswert als alleiniger Wertansatz vorgeschrieben ist, sondern auch andere Wertansätze, wie beispielsweise der Wiederbeschaffungsbeziehungsweise Tageswert, grundsätzlich zugelassen sind (§ 38). Da aber kostenrechnende Einrichtungen als überwiegend aus Entgelten finanzierte definiert werden (Unterausschuß ..., 1972, § 12), muß zweifelhaft bleiben, ob die Vorschriften des § 38 im Falle einer Kostenrechnung für Schulen für diese als verbindlich anzusehen sind. Es kann davon ausgegangen werden, daß sich zukünftig Vermögensnachweise für Schulen in den mengenmäßig zu führenden Bestandsverzeichnissen erschöpfen. Zumindest ergab sich aus Gesprächen, die der Verfasser mit kommunalen Verwal-

67 Angermann, A., und Blechschmidt, U., 1972, S. 193 ff; Wedekind, J., 1971, S. 34.

tungsstellen geführt hat, daß eine Tendenz dazu vorherrscht. Selbst jene kommunalen Gebietskörperschaften, die im Hinblick auf die nach § 47 der neuen Gemeindehaushaltsverordnung gestrichenen §§ 55, 88 und 93 der KURVO (Reich) und ihre Nachfolgebestimmungen in den Ländern bisher weitergehende „Vermögensrechnungen“ durchführten, gedenken diese auf die durch das neue Haushaltsrecht begründete Minimalform zu reduzieren. Wenngleich die Vermögensnachweise damit keinesfalls den Anforderungen entsprechen, die an einen Anlagennachweis zum Zwecke der Erfassung von Kosten der Anlagennutzung zu stellen sind, dürften sie sich doch – ohne mit Vorschriften des Haushaltsrechts in Konflikt zu geraten – unter Beachtung der für die Kostenrechnung getroffenen Definition für Anlagen entsprechend ausbauen lassen. Dafür wäre einmal Voraussetzung, daß sie zum Beispiel um die Angabe des Anlagenwertes ergänzt werden, der sich für die Anschaffungskosten aus den Buchungsunterlagen der Haushaltsrechnung entnehmen läßt, zum anderen müßten ihre Daten in einer zentralen Anlagenrechnung beziehungsweise -datei integriert werden. Grundsätzlich wäre dabei jedes Anlagegut gesondert aufzuführen. Zusammenfassungen unter Angabe der Stückzahl sind jedoch möglich, sofern es sich um Anlagegüter gleicher Art handelt, die im gleichen Zeitraum beschafft wurden und für die bei gleichen Anschaffungskosten auch von einer gleichen Nutzungsdauer ausgegangen werden kann. Die Grenzen liegen allerdings dort, wo dieses Vorgehen mit der Einteilung der Kostenarten und der Möglichkeit einer direkten Kostenzuordnung zu Kostenstellen kollidiert. Aufgrund derartiger Anlagennachweise, die bei der Zuständigkeitsregelung in der öffentlichen Verwaltung nur in Zusammenarbeit zwischen der Schulverwaltung, den Einzelschulen und den die Investitionsmittel bewirtschaftenden Stellen (zum Beispiel Bauamt, Maschinenamt usw.) erbracht werden können, ließen sich die Kosten der Betriebsmittelnutzung im Prinzip anhand von in den Anlagendateien gespeicherten Abschreibungsquoten beziehungsweise Mietsätzen EDV-Anlagen-intern nach Kostenart und -stelle differenziert in die Kostenrechnung überleiten.

3.2.2 Kostenstellenrechnung

3.2.2.1 Aufgaben und generelle Ausrichtung

Gibt die Kostenartenrechnung darüber Auskunft, welche Kosten in welcher artenmäßigen Zusammensetzung pro Rechnungsperiode insgesamt angefallen sind, so führt die Kostenstellenrechnung die Differenzierung der Kosten einen Schritt weiter. Sie verteilt die nach Arten gegliederten Kosten auf betriebliche Bezirke beziehungsweise Bereiche, die gleichzeitig bestimmte Leistungskomplexe darstellen, und ermittelt so deren Kostenbelastung. Kostenstellen als rechnungstechnische Einheiten der Kostenstellenrechnung sind also ihrer Funktion nach Kostenzurechnungsbasen, die gebildet werden, um die Kosten für einen Bereich als gedanklichem Ort ihrer Entstehung zu sammeln. Ihre Einteilung kann sich prinzipiell an betrieblichen Funktionen, an Verantwortungsbereichen, an räumlichen und auch an rein rechen-technischen Gesichtspunkten orientieren. In der Praxis werden diese Kriterien mehr oder weniger zu kombinieren sein, und zwar je nach den mit der Kostenstellenrechnung verfolgten Zielen. Allgemein können genannt werden:

- a) genauere Zurechnung von Kostenträrgemeinkosten auf Kostenträger bei inhomogenem Leistungsprogramm;
- b) kostenmäßige Kontrolle organisatorisch abgegrenzter Verwaltungs-/Verantwortungsbereiche;
- c) Überwachung des wirtschaftlichen Gütereinsatzes in einzelnen Tätigkeitsbereichen beziehungsweise für bestimmte Leistungen;
- d) genauere Beobachtung der Auswirkung bestimmter Kostenverursachungs- beziehungsweise -einflußfaktoren;
- e) kostenmäßige Differenzierung und Durchleuchtung von Planungsbereichen.

Für eine Schulkostenrechnung ergeben sich gegenüber diesem allgemeinen Katalog jedoch Einschränkungen. Einmal ist der unter a) genannte Gesichtspunkt für sie irrelevant, weil der Komplex der Kostenträgerrechnung entfällt, der sich zum Beispiel in industriellen Kostenrechnungen an die Kostenstellenrechnung anschließt. Zum anderen dürfte angesichts der zur Zeit gängigen Kompetenzverteilung im Schulwesen auch der Kostenüberwachung in organisatorisch voneinander abgehobenen Verwaltungs-/Verantwortungsbereichen kaum Bedeutung beizumessen sein, sofern sie darauf abstellt, die Dispositionen der jeweiligen Leitungen zu kontrollieren und zu beeinflussen. Bei in der Regel normierten, geringen Finanzaufweisungen, vorgegebener Betriebsausstattung und sonstigen von außen verfügbaren Strukturierungen ihres Wirkungsfeldes haben sie nur einen geringen Ermessungsspielraum. Die von ihnen noch zu verantwortenden möglichen Unwirtschaftlichkeiten werden daher relativ unbedeutend sein gegenüber den viel gravierenderen wirtschaftlichen Konsequenzen jener Entscheidungen, die von Verwaltungsstellen außerhalb der Z-Schule getroffen werden. Wenn Verwaltungs-/Verantwortungsbereiche in einer Kostenstellenrechnung für Schulen gleichwohl eine wichtige Rolle spielen werden, so primär deshalb, weil sie in aller Regel gleichzeitig Leistungsbezirke darstellen, die im Hinblick auf die übrigen mit der Kostenstellenrechnung verfolgten Ziele einer rechnungsmäßigen Verselbständigung zuzuführen sind. Maßgebend für den Aufbau der Kostenstellenrechnung in Schulen sind folglich primär die unter c) bis e) genannten Auswertungsziele.

Diesen kann nun, macht man sich die Ergebnisse der in Abschnitt 2.4.2 entfalteten Überlegungen zum Problem Vollkostenrechnung oder Teilkostenrechnung in Schulen zu eigen, offenbar dadurch am besten entsprochen werden, daß man sich bei grundsätzlicher Verteilung der Kosten nach der Leistungsbezogenheit auf das Verfahren der direkten Kostenzuordnung beschränkt und von einer indirekten Verteilung durch Schlüsselung absieht (Einzelkostenrechnung)⁶⁸. Das bedeutet, daß Kosten schulischen Teilbereichen nur insoweit angelastet werden, wie sie für diese im Sinne der Leistungsbezogenheit noch als eindeutig zugehörig erkennbar sind. „So erhält man eine *Rangordnung* von über- und untergeordneten konzentrisch zusammenhängenden Bezugsbasen“ (Kosiol, K., 1964, S. 169), hier also Kostenstellen unterschiedlicher Allgemeinheit. Direkte Kostenverteilung bedeutet dabei jedoch nicht, daß diese Rangordnung so stark ausdifferenziert werden muß, wie es der Verteilungsgrundsatz noch zuließe. Vielmehr wird man auf die Ausbildung von Verteilungsbasen verzichten, wenn die Isolierung ihrer Einzelkosten nur mit unverträglich hohem Aufwand möglich wäre oder wenn bei gleichwohl unproblematischer Erfassung ihrer Einzelkosten Kostenstellen entstünden, die für die mit der Kostenstellenrechnung primär angestrebten Zwecke und Auswertungsziele generell nicht von Interesse sind⁶⁹. In diesen Fällen wird man die Kosten der jeweils nächst umfassenderen Verteilungsbasis auf einer höheren Rangstufe zuteilen. Diese Belastung generalisierterer Bezugsbasen sollte auch dann zur Anwendung gelangen, wenn die Separierung bestimmter Einzelkosten von ihnen nachgeordneten und rechnungsmäßig auch verselbständigten spezialisierteren Leistungsbereichen zu aufwendig wäre⁷⁰. Der Grundsatz der Einzelkostenrechnung, Kosten so weit zu verteilen, wie es direkt noch möglich ist, wird folglich im Hinblick auf die angestrebten Auswertungsziele und die Eigenwirtschaftlichkeit der Kostenrechnung relativiert. Bei Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte wird in bestimmten Fällen selbst eine Modifizierung der streng leistungsbezogenen Kostenverteilung dahingehend vertretbar und zweckmäßig sein, daß Kosten dem sie überwiegend verursachenden Bereich zugeschlagen werden.

Das Konzept der direkten Kostenverteilung bedarf ferner der Beleuchtung unter dem Aspekt,

68 Gelegentliche Abweichungen von diesem Grundsatz für bestimmte Auswertungen in Sonderrechnungen, deren Zweckmäßigkeit von Fall zu Fall durchaus gegeben sein kann, bleiben davon unberührt.

69 In Sonderfällen können ja jederzeit vorübergehend weitere Kostenstellen eingerichtet werden, wenn es für die Klärung bestimmter nur zeitweilig auftretender Fragen als ratsam anzusehen ist.

70 Angesprochen sind damit die sogenannten unechten Gemeinkosten. Siehe dazu Abschnitt 2.4.2.

daß Einzelkosten einer bestimmten Bezugsbasis sich auch solchen Verteilungsbasen zuordnen lassen, die auf generalisierteren Ebenen der Bezugsbasenrangordnung liegen. Riebel (1959 b, S. 215) bemerkt hierzu: Bei der Einzelkostenrechnung „ist es nicht zweckmäßig, in die Einzelkosten der ‚übergeordneten‘ Bezugsgröße auch die Einzelkosten der ‚untergeordneten‘ Bezugsgröße einzubeziehen. Die an irgendeiner Stelle der Bezugsgrößen-Hierarchie ausgewiesenen Kosten sind dann für die untergeordneten Bezugsgrößen Gemeinkosten.“ In diesem Zusammenhang ist es sinnvoll, das von Riebel später vorgeschlagene Begriffspaar „originäre“ und „aggregierte“ Einzelkosten einzuführen⁷¹. Originäre Einzelkosten einer Kostenstelle sind dann jene ihr direkt zurechenbaren Kosten, für die die jeweilige Kostenstelle in der Kostenstellenhierarchie die unterste Verteilungsbasis bildet. Aggregierte Einzelkosten einer Kostenstelle sind dagegen alle zwar ebenfalls direkt zurechenbaren Kosten, deren Erfassung als Einzelkosten einer Kostenstelle aber bereits auf tieferen Ebenen der Kostenstellenhierarchie erstmals möglich ist und dort auch erfolgt. Unter Verwendung dieser Begriffe besagt die Riebelsche Äußerung, daß als Kostenstelleneinzelkosten nur die jeweils originären Einzelkosten ermittelt werden sollten, die dann für einer Stelle nachgeordnete spezialisiertere Kostenstellen Gemeinkosten darstellen. Nun kann auf einen gesonderten Ausweis originärer Stelleneinzelkosten und damit der unmittelbaren Bereitstellung von Informationen darüber, in welcher Höhe und artmäßigen Zusammensetzung für welche Leistungskomplexe auf welchen übergeordneten Kostenstellenebenen Gemeinkosten anfallen, sicher nicht verzichtet werden. Andererseits dürfte es in der Schulkostenrechnung gleichwohl angezeigt sein, auch die gesamten Einzelkosten einer Kostenstelle als Summe aus ihren originären und aggregierten Einzelkosten sichtbar zu machen, weil dadurch weitere sinnvolle Auswertungen erleichtert werden, zumal auch zwischenschulische Vergleiche auf „mittleren“ Ebenen der Allgemeinheit eher durchführbar sein werden. Es erscheint deshalb zweckmäßig, auf Kostenstellen originäre und gesamte Einzelkosten nebeneinander auszuweisen. Verfahrenstechnisch läuft das im Prinzip darauf hinaus, daß originäre Kostenstelleneinzelkosten entsprechend leistungsmäßiger Verknüpfungen zwischen rechnerisch verselbständigten schulischen Teilbereichen, von der untersten Ebene der Kostenstellenhierarchie ausgehend, noch stufenweise Zusammenführungen erfahren.

Vor diesem Hintergrund gilt es, näher auf die Entwicklung eines Kostenstellenrasters für Schulen einzugehen, womit auch eine stärkere Konkretisierung der sehr allgemein gehaltenen vorstehenden Ausführungen verbunden sein wird. Dabei ist es an dieser Stelle nicht möglich, ein Kostenstellengerüst zu entwickeln, das die jeweils spezifischen Realitäten einer bestimmten Einzel- oder Z-Schule voll abzudecken vermag, weil die im konkreten Fall zu wählende Tiefen- und Breitengliederung des Kostenstellenschemas, je nach Schulgröße, Leistungsprogramm und organisatorischen Gegebenheiten von Schule zu Schule, mehr oder weniger starke Unterschiede aufweisen wird. Im folgenden wird deshalb unter Berücksichtigung bestimmter heute vorfindbarer Ausprägungen von Schule und sich andeutender Änderungstendenzen ein Gliederungsrahmen entwickelt, der im Anwendungsfall den konkreten Bedingungen angepaßt werden muß.

3.2.2.2 Entwicklung eines Kostenstellenschemas

Der einfachste Fall der Z-Schule ist folgender: Der umfassendste Rechnungsbezirk der Schulkostenrechnung besteht lediglich aus einer einzigen, der Schulverwaltung ihres Trägers nachgeordneten relativ autonomen Verwaltungseinheit (Einzelschule), die eine auf ein homogenes Ausbildungsprogramm ausgerichtete pädagogisch-organisatorische Einheit bildet. Dabei ist zum Beispiel an eine einzelne „xyz-Realschule“, „xyz-Grundschule“ oder „xyz-Hauptschule“ zu denken (oder – als realer Fall einer Z-Schule als Einzelschule weniger wahrscheinlich – an ein einzelnes mathematisch-naturwissenschaftliches, musikalisches oder neusprachliches Gymnasium oder zum Beispiel an eine kaufmännische, hauswirtschaftliche oder technisch-

71 Siehe dazu Riebel, P., 1972, S. 160, Anmerkung 7.

gewerbliche Berufsschule, Berufsfachschule oder Berufsaufbauschule mit je spezifischem Berufsschwerpunkt).

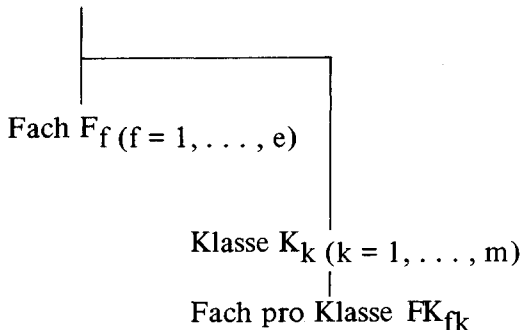
Die Charakterisierung einer derartigen Schule als homogene pädagogisch-organisatorische Einheit ist jedoch nur bei ihrer Betrachtung auf einem bestimmten analytischen Niveau möglich. Auf tieferen analytischen Niveaus dagegen ist sie durchaus weiter differenziert und segmentiert, und diese innere Strukturierung gilt es in der Kostenstellenrechnung kostenmäßig abzubilden, soweit es möglich und unter wirtschaftlichen und Auswertungsgesichtspunkten sinnvoll ist. Dabei mag es naheliegen, sich zunächst an den Hauptleistungskomplexen der Schule zu orientieren. Unter diesem Aspekt könnten als analytische Kategorien für die Untersuchung aller Schulen die spezielleren Bereiche Unterricht und außerunterrichtliche Aktivitäten – hier Sozialbereich genannt – vorgegeben werden. Diese Bereiche lassen sich auf tieferen Ebenen der Allgemeinheit weiter untergliedern. So ist im Unterrichtsbereich zum Beispiel an eine fachbezogene Unterteilung zu denken und entsprechend im Sozialbereich an verschiedene Aktivitätsbereiche. Weitere Gliederungsgesichtspunkte ergeben sich, wenn man zum Beispiel berücksichtigt, daß die Schule mehrere Schuljahrgänge umfaßt, die ihrerseits in Schülergruppen (Klassen) mit je spezifischem Leistungsangebot aufgeteilt sein können.

Ein Kostenstellenschema allein von theoretisch unterscheidbaren Hauptfunktionsbereichen (das heißt von einer funktionalen Orientierung) her zu begründen, ist jedoch nicht sinnvoll. Vielmehr ist in diesem Zusammenhang von Bedeutung, daß die Aktivitätsbereiche in bestimmter Form eine Verankerung in materiell-sachlichen, räumlichen und personellen Ressourcen finden, deren Struktur, zusammen mit Gesichtspunkten der funktionalen Gliederung, in die Kostenstellengliederung eingehen müssen. Das jeweilige Kostenstellenschema einer Schule wird dann die spezifischen Bezüge dieser unterschiedlichen Strukturierungsprinzipien widerspiegeln müssen.

So kann zum Beispiel eine Schule, in der die Lehrer jeweils wechselnd in mehreren Fächern unterschiedliche Klassen auf verschiedenen Schuljahrgangsebenen unterrichten, nach dem Stammklassenprinzip arbeiten, wobei für einige Fächer noch gesonderte Spezialeinrichtungen, wie zum Beispiel Physikraum, Werkraum und Turnhalle, existieren. In diesem Fall könnten – entsprechend der direkten Zuordnungsmöglichkeit von Kosten zu unterschiedlich spezialisierten Unterrichtskomplexen auf einander nachgeordneten Ebenen – zum Beispiel Kostenstellen für den gesamten Unterricht der Schule, für den gesamten Unterricht der Schule in bestimmten Fächern, für den gesamten Unterricht pro Klasse und für den Unterricht pro Fach und Klasse gebildet werden. Unter Zugrundelegung dieser Reihenfolge beständen die jeweiligen originären Stelleneinzelkosten zum Beispiel aus den gesamten Kosten des Lehrpersonals und der für die Einzelschule insgesamt in Anspruch genommenen Dienste und Einrichtungen, aus den Kosten der jeweiligen fachspezifischen Einrichtung, den trennbaren Kosten des Klassenraumes und schließlich den isolierbaren Kosten der fachspezifischen Unterrichtsmaterialien. Das sei schematisch noch einmal dargestellt:

Kostenstellen

Einzelschule



Originäre Einzelkosten

Lehrpersonalkosten, Kosten zentraler Einrichtungen und Dienste

Kosten fachspezifischer Einrichtungen

Kosten des Klassenraumes

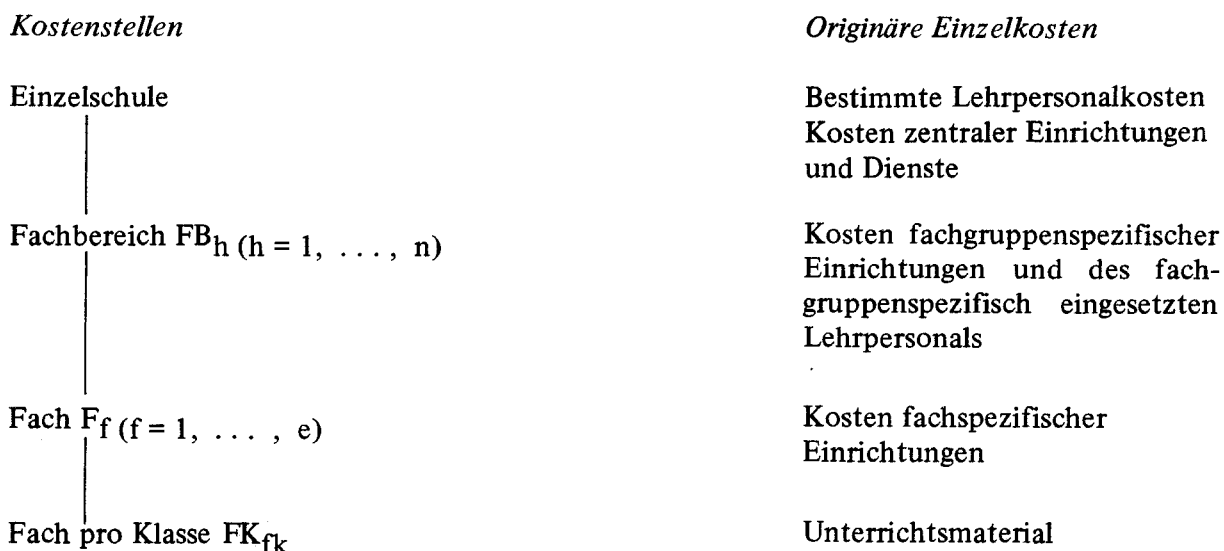
Fachspezifisches Unterrichtsmaterial

Demgegenüber sei der Unterricht in einer anderen Schule nach dem Fachraumprinzip organisiert, wobei es denkbar ist, daß

- a) für ein Fach jeweils mehrere Räume und verschiedene Spezialeinrichtungen (zum Beispiel Werkräume für die Bearbeitung unterschiedlicher Materialien) existieren,
- b) ein Set von Räumen und sonstigen Einrichtungen für mehrere Fächer ausgelegt ist (zum Beispiel Sprachlabor, Sprachenbibliothek, Vor- und Nachbereitungsräume) und daß
- c) bei gemeinsamen Räumen und Einrichtungen für mehrere Fächer daneben noch fachspezifische Einrichtungen vorhanden sind (zum Beispiel fachgruppenspezifische Übungsräume, aber fachspezifische Sammlungen).

Hinzu komme, daß die aufgrund gemeinsamer materieller Ressourcen kapazitativ verbundenen Fächer in ihrer Kombination mit den Einsatzprofilen bestimmter Lehrer übereinstimmen.

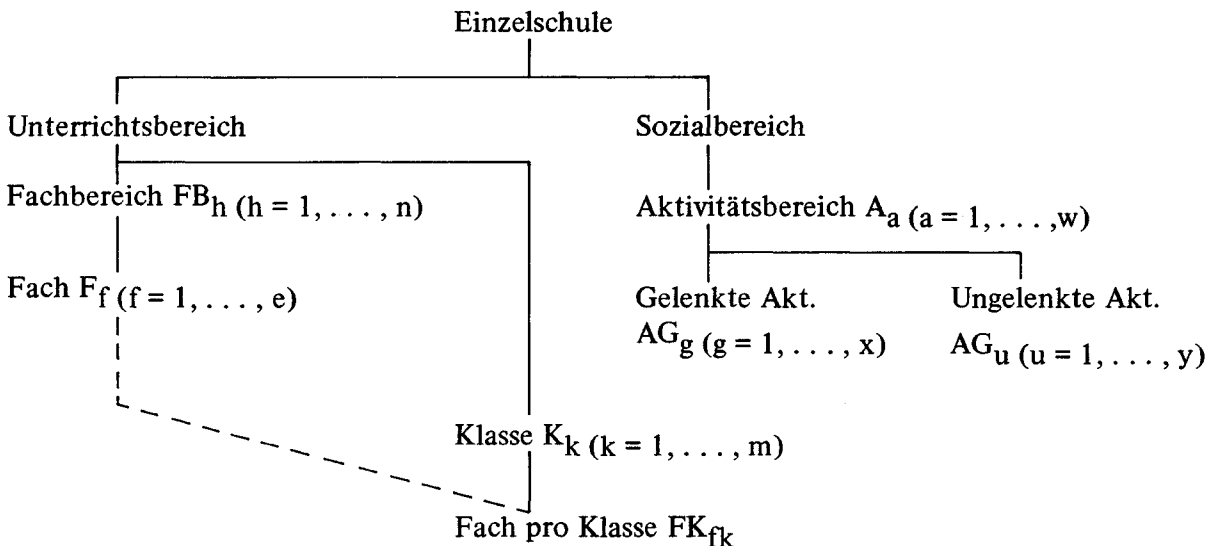
Hier nun würde gegenüber dem Bezugsbasenschema des erstgenannten Falles die Ebene der Klassen entfallen, weil nur fach- beziehungsweise fachgruppenspezifische Raumzuteilungen vorliegen, die sowohl klassen- als auch jahrgangübergreifend genutzt werden. Es ließe sich jedoch zwischen die Ebenen Schule und Fächer die Bezugsbasenebene „Fachbereiche“ eingliedern. In der Ausprägung a) würden „Fach“ und „Fachbereich“ dann als Kostenstellen zusammenfallen. In Ausprägung b) ließen sich oberhalb der Ebene „Fach pro Klasse“ direkte Kosten eines Faches nicht mehr ermitteln, und in der Variante c) schließlich wären dem Fachbereich die gemeinsamen Kosten der von ihm umfaßten Fächer anzulasten. Man erhielte als Grundschema der Kostenstellen und Kostenzuordnung:



Ein dritter Fall schließlich sei dadurch gekennzeichnet, daß bei überwiegend fachraumorientierter Unterrichtsorganisation in einer Variante I für einige Schuljahrgänge noch das Klassenraumprinzip gilt, in der Variante II hingegen zwar auch keinem bestimmten Fachbereich zugeordnete allgemeine Unterrichtsräume bestehen, diese aber während des Jahres von verschiedenen Klassen beziehungsweise Schülergruppen unterschiedlicher Jahrgänge genutzt werden. Entsprechend könnte das letzte Bezugsbasenschema für die Variante I wieder um die Kostenstellenebene „Klassen“ erweitert werden, bei der Variante II bliebe es unverändert. Hier wären dem Unterricht insgesamt jedoch noch die Kosten der Klassen- beziehungsweise jahrgangübergreifend genutzten Unterrichtsräume zuzuweisen.

Die bisherigen Annahmen seien nun dadurch erweitert, daß in den Schulen auch ressourcenmäßig zum Teil selbständig abgesicherte außerunterrichtliche Schüleraktivitäten stattfinden, deren Kosten sich ebenfalls als originäre Einzelkosten unterschiedlich generalisierter Aktivitätskomplexe ermitteln lassen. Zu denken wäre beispielsweise an Kostenstellen für alle

außerunterrichtlichen Aktivitäten, für bestimmte Aktivitätsbereiche, für bestimmte Schülerpopulationen, für gelenkte und ungelenkte Aktivitäten. Entsprechend ließe sich neben die nach unterschiedlich allgemeinen Unterrichtskomplexen gruppierte Kostenstellenhierarchie eine zweite für den außerunterrichtlichen Aktivitätsbereich stellen. Die Bezugsbasis Schule dient dann der Zusammenführung dieser beiden Teilbereiche des Kostenstellenschemas und hätte die für sie gemeinsam anfallenden Kosten aufzunehmen⁷². Das bedeutet gleichzeitig, daß für die nur dem gesamten Unterricht zurechenbaren Kosten, die in den obigen Kostenstellenschemata auf der Kostenstelle „Schule“ erfaßt würden, eine weitere Kostenstelle einzurichten wäre. Nach diesen Erweiterungen könnte dann das Kostenstellenschema für die Variante I der dritten Beispielschule etwa folgendermaßen aussehen:



In dieser Bezugsbasen-Pyramide ließen sich alle Kosten der Schule als originäre Einzelkosten bestimmter Hauptleistungskomplexe verteilen. Durch Zusammenführung der originären Einzelkosten einer Stelle mit denen der ihr nachgelagerten Verteilungsbasen können ferner die gesamten direkten Kosten des durch die übergeordnete Stelle repräsentierten Leistungskomplexes ermittelt werden. Zum Beispiel bestehen die gesamten Einzelkosten der Kostenstelle K_1 aus den ihr zugeteilten originären Einzelkosten, zuzüglich jener der ihr nachgelagerten Fach-Kostenstellen $FK_{f,1}$ ($f = 1, \dots, 1$). Die Summe der originären Einzelkosten aller Kostenstellen für den Unterricht ergibt die gesamten direkten Kosten des Unterrichtsbereiches, durch Addition der originären Einzelkosten aller Bezugsbasen schließlich erhält man die gesamten Kosten der Einzelschule. Allerdings wäre eine Kostenzusammenführung, die sich ausschließlich an die – im Schema mit durchgezogenen Linien gekennzeichneten – Stränge der Disaggregation der Kostenstellenhierarchie hält, unzureichend, wenn man im obigen Fall auch die gesamten direkten Kosten eines Faches stellenmäßig belegen wollte. Hier und in gleichgelagerten anderen Fällen wird man deshalb von der Möglichkeit Gebrauch machen müssen, auch Aggregationen über Kostenstellen verschiedener Disaggregationsstränge der Kostenstellenhierarchie durchzuführen⁷³. Im obigen Schema wird dieser Sachverhalt durch die gestrichelte Linie zwischen den Stellen „Fach pro Klasse FK_{fk} “ und „Fach F_f “ zum Ausdruck gebracht.

72 Zu ihnen gehören allerdings nicht die Kosten für zwar teilweise bereichsübergreifend eingesetzte Kapazitäten, bei denen aber die planmäßige Aufgabenerfüllung eines der beiden Bereiche im Vordergrund steht und die dann entsprechend zuzuteilen sind. Denn die Kostenstellenrechnung wird sich generell an den primär gewollten Strukturen orientieren müssen. Eventuell könnte eine beide Bereiche zusammenführende Kostenstelle „Pädagogischer Bereich“ gebildet werden. Vgl. dazu die weiteren Ausführungen.

73 Das heißt, daß im Zuge des Aggregationsprozesses Kosten von Stellen tieferer Ebenen in die gesamten direkten Kosten mehrerer auf höheren Ebenen gelegener Verteilungsbereiche eingehen können.

Solche – hier an stark vereinfachten Beispielen – ausschließlich unter dem Aspekt einer möglichst weitgehenden Verteilung von Schulkosten als originäre Einzelkosten unterschiedlich allgemeiner Hauptleistungskomplexe entwickelten Bezugsbasenschemata bedürfen jedoch einer kritischen Beleuchtung: sowohl hinsichtlich einer möglichen Reduzierung der Verteilungsbasen als auch unter dem Aspekt der Ausbildung weiterer als zweckmäßig zu erachtender Kostenstellen.

Der erste dieser beiden Aspekte sei beispielhaft an den in den obigen Kostenstellenrastern enthaltenen klassenbezogenen Kostenstellen verdeutlicht. Auf sie könnten unter den gemachten Annahmen noch bestimmte Kosten der Klassenräume beziehungsweise der Unterrichtsmaterialien verteilt werden. Damit würden aber – da es in der Schulkostenrechnung nicht darum geht, etwa die Kosten einer bestimmten Klasse möglichst genau zu ermitteln, um über ihre weitere Unterrichtung zu entscheiden – unter Umständen keine Informationen gewonnen, deren ständige Bereitstellung in der Kostenstellenrechnung im Hinblick auf die mit ihr verfolgten Zwecke und Auswertungsziele zu befürworten wäre. Denn welcher der für eine bestimmte Anzahl von Schülergruppen gegebenen Räume durch welche Klasse tatsächlich genutzt wird, kann kostenmäßig kaum von Belang sein, weil die Schule bei jeder Alternative mit den gleichen Kosten leben muß. Wie aber für bestimmte Aufgabenkomplexe geschaffene Kapazitäten – im Beispiel also Klassenräume – für die Erfüllung von Teilaufgaben jeweils eingesetzt werden sollten, läßt sich über die Wertgrößen der Kosten nicht lenken. Derartige Dispositionen erfordern in jedem Fall detaillierte, mit Mengengrößen⁷⁴ operierende Kapazitätsuntersuchungen, in denen die Auswirkungen unterschiedlicher Zuordnungen zwischen bestimmten Ressourcen und Unterrichtsaktivitäten auf die Durchführbarkeit des Lehrprogramms der Schule offengelegt werden⁷⁵.

Aufschlußreicher wäre bereits die Kenntnis über die direkten Kosten der gesamten allgemeinen, in der Ausstattung relativ einheitlichen Unterrichtsräume, wobei eventuell noch an eine jahgangsspezifische Untergliederung zu denken wäre, wenn zum Beispiel in dieser Hinsicht eindeutige, auf Dauer gerichtete organisatorische Abgrenzungen vorliegen. In aller Regel werden weitergehende Informationsbedürfnisse in diesem Fall in hinreichendem Maße über die Kostenauswertung zu befriedigen sein, unter anderem durch Hinzuziehung der Daten einer Raumdatei, die durch die Kostenrechnung keinesfalls substituierbar ist.

Was die Beurteilung der klassenspezifischen Differenzierung der Kosten für Unterrichtsmaterialien betrifft, kann man wohl davon ausgehen, daß sich zwischen den Klassen eines Schuljahrgangs – beziehungsweise den ihr funktionales Äquivalent bildenden Schülergruppen – größere Kostenunterschiede nicht ergeben. Die laufenden Informationsbedürfnisse dürften durch den Ausweis der Kosten für Unterrichtsmaterialien etwa auf Schuljahrgangsebene zu befriedigen sein⁷⁶. Weitere Einsichten vermitteln dann über Durchschnittsbildung mit der Zahl der Klassen beziehungsweise der Schüler als Bezugsgrößen gebildete Kennziffern, zu deren Vertiefung weitere, in aller Regel vorhandene Unterlagen herangezogen werden können.

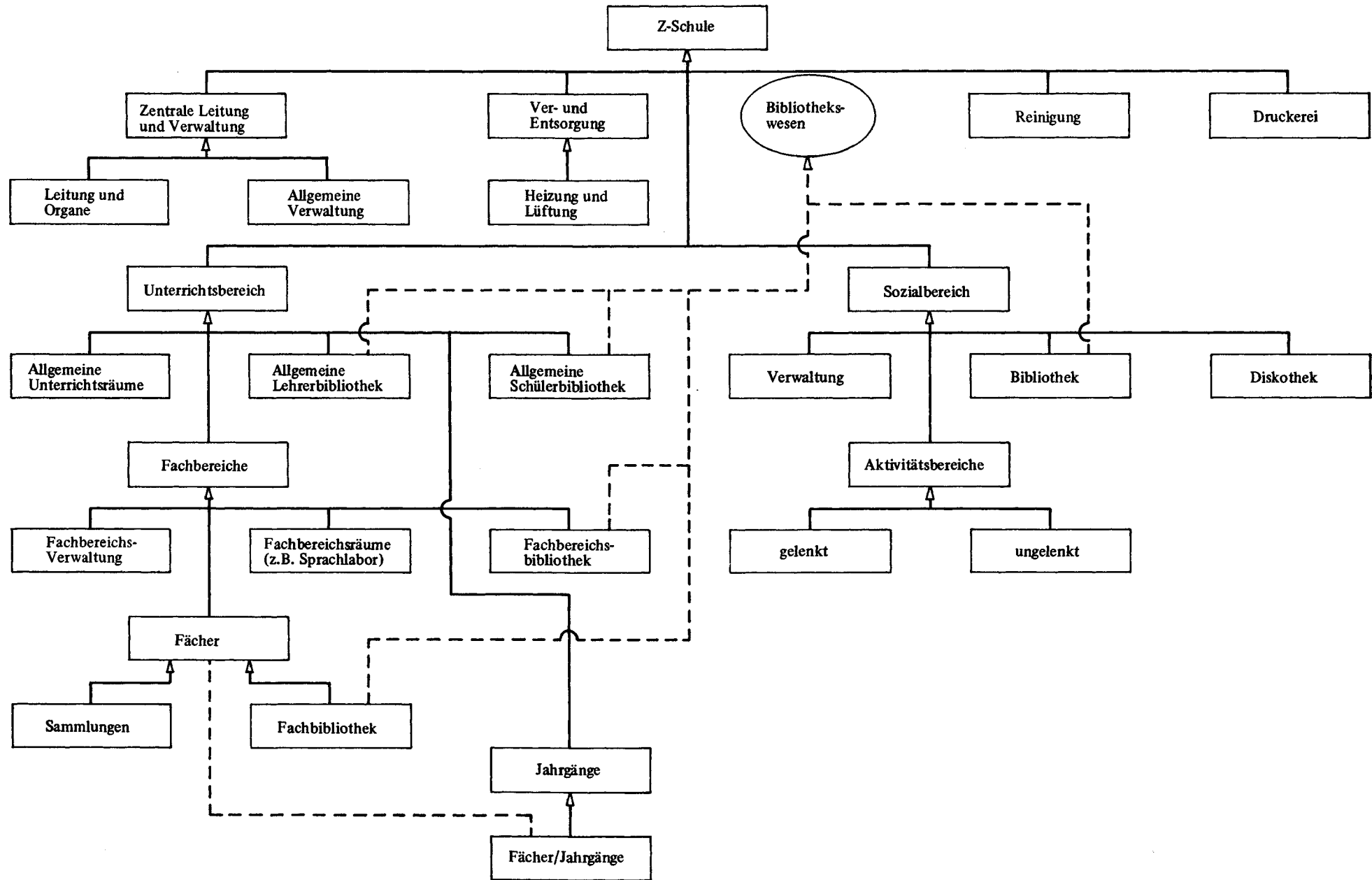
Um das Spektrum der kontrollbedürftigen und planungsrelevanten Kosteneinflußfaktoren und -bereiche hinreichend offenzulegen, kann die Einführung weiterer Kostenstellen sinnvoll sein. Hierbei ist einerseits daran zu denken, daß aus den originären Einzelkosten der Haupt-

74 Zum Beispiel Zahl der Schüler, Größe der Schülergruppen, Zahl und Dauer der Unterrichtsveranstaltungen, Zahl der verfügbaren Lehrer, Zahl und Größe der Raumarten usw.

75 Die mühsame Arbeit des Stundenplangestalters.

76 Das setzt voraus, daß eine entsprechende unterrichtsorganisatorische Gliederung vorliegt und auch sonst noch bedeutende Kosten auf Jahrgangsebene isolierbar sind. Bei jahrgangsübergreifendem Projektunterricht beziehungsweise Kursen stellt sich das Problem natürlich anders. Zu prüfen wäre, ob nicht bereits heute in Schulen vorliegende Unterlagen über auf dieser Ebene direkt zurechenbare Unterrichtsmaterialien ausreichen, um, eventuell nach stärkerer Systematisierung, solche jahgangs- beziehungsweise klassen- und gleichzeitig fachspezifischen Zuordnungen deutlich werden zu lassen. Man könnte sich dann in der Stellenrechnung zum Beispiel damit begnügen, ihre Kosten nur auf den Stellen Fach pro Schule auszuweisen und für die Auswertungsrechnung die Sonderaufbereitungen heranzuziehen.

Abb. 1: Beispielhaftes Kostenstellenschema für den einfachsten Fall einer Z-Schule als Einzelschule



leistungskomplexe die Kosten von Funktionen und Diensten, die bei einer differenzierteren Betrachtung jeweils eingenständige Aufgabenbereiche darstellen, ausgegliedert und als originäre Einzelkosten eigener Kostenstellen verteilt werden. Beispielsweise bietet es sich an, die Kosten der zentralen Verwaltung und anderer zentraler Einrichtungen und Dienste, wie zum Beispiel Schuldruckerei, Heizungsanlagen usw., nicht auf der umfassenden Kostenstelle „Schule“, sondern auf ihr nachgelagerten einzelnen Kostenstellen zu erfassen. Analoge Ausdifferenzierungen sind auch auf niedrigeren Ebenen denkbar (zum Beispiel Fach- beziehungsweise Fachbereichsverwaltungen oder Bibliotheken, Sprachlabore, einzelne Werkstätten oder Werkstattgruppen beziehungsweise andere didaktisch-technische Funktionsräume und Einrichtungen oder auch freiwillig erbrachter Zusatzunterricht). Andererseits werden aber auch auf bestimmten Betrachtungsebenen die gesamten Einzelkosten solcher spezifischeren Funktionen und Dienste interessieren, besonders für die ganze Schule, weil auf diesem Aggregationsniveau weniger vergleichsstörende Strukturunterschiede zwischen einzelnen Schulen bestehen werden. Das bedeutet, daß zusätzlich Kostenstellen, wie zum Beispiel „Bibliothekswesen“, „Didaktisch-Technische Dienste“, „Ver- und Entsorgung“ oder „Curriculumentwicklung“, einzurichten wären, auf denen die auf verschiedenen Stellen des Kostenstellenrasters ausgewiesenen Kosten der jeweiligen Funktion zusammengeführt werden.

Bei entsprechenden Überlegungen zur Erweiterung des Kostenstellenschemas ist jedoch zu berücksichtigen, daß spezifischere Funktionsgesichtspunkte zum Teil bereits in die Kostenartengliederung eingegangen sind. Ihre Berücksichtigung in der Kostenstellenrechnung wird deshalb nur dann in Frage kommen, wenn die damit bereits vorliegenden Informationen im Rahmen der laufenden Kostenrechnung als unzureichend angesehen werden müssen, sei es, weil bestimmte kostenmäßig als gesondert belegenswert erkannte Teilfunktionen und Dienste dort noch gar nicht angesprochen sind, sei es, weil hohe Anteilsbeträge an den funktionsunspezifisch gebildeten Kostenarten sonst unsichtbar bleiben oder weil einfach die Zahl der relevanten Kostenarten so groß ist, daß ihre Beträge laufend auf einer Stelle zusammengefaßt werden sollten. Dabei werden diese Fragen auf unterschiedlichen Disaggregationsebenen verschieden zu beantworten sein. Sofern aber für bestimmte Dienste und Funktionen auf irgendeiner Ebene zusammenführende Kostenstellen gebildet werden, ist dafür Sorge zu tragen, daß in ihre gesamten Einzelkosten nicht nur Kosten eingehen müssen, die auf tieferen Ebenen ebenfalls als Einzelkosten der jeweils betrachteten Funktion kostenstellenmäßig verselbstständigt sind, sondern auch alle Kosten, die zwar auf funktionsunspezifischen umfassenderen Kostenstellen erscheinen, dort aber innerhalb der Kostenarten eine entsprechende Kennzeichnung erfahren.

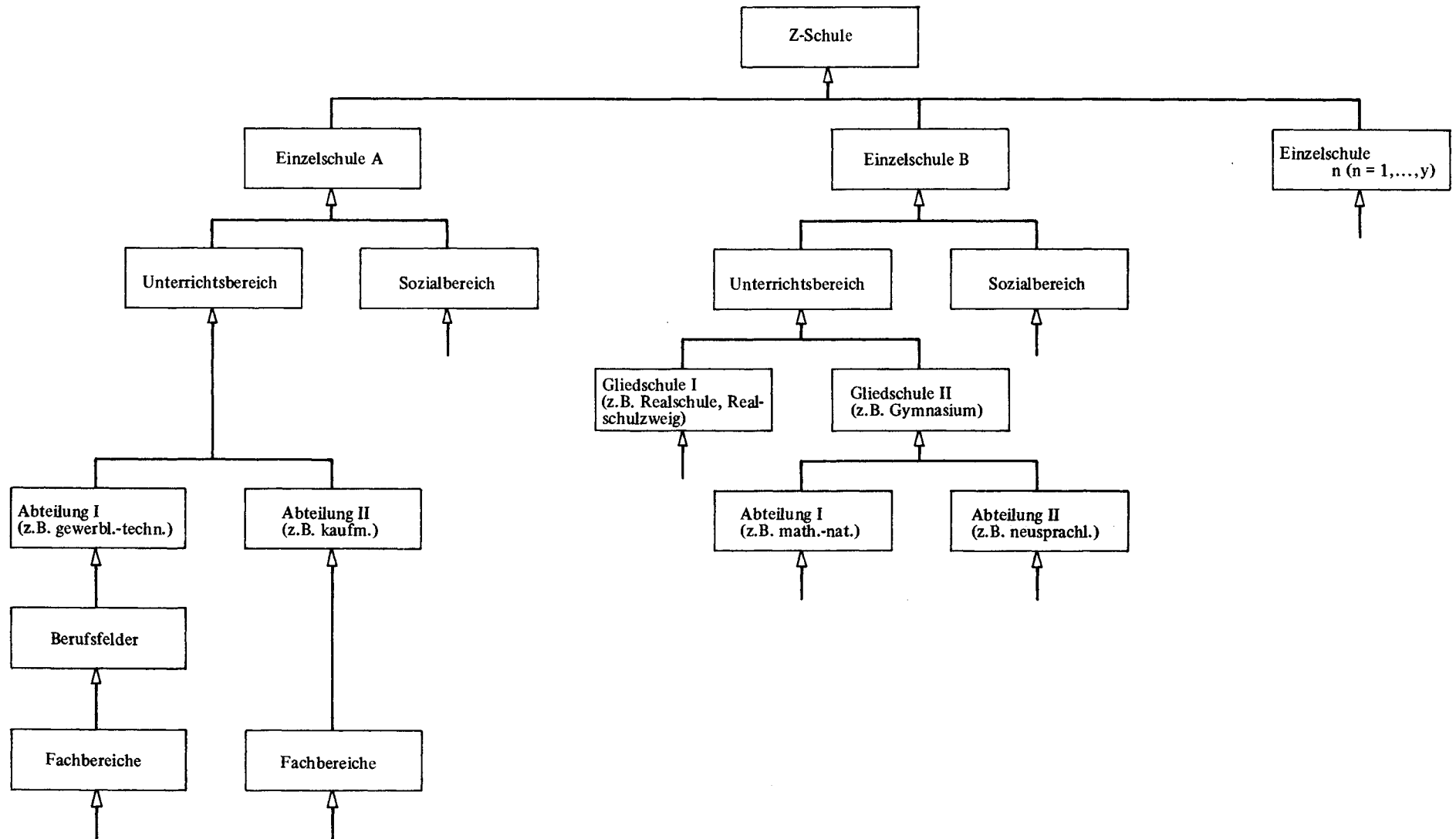
Unter Berücksichtigung dieser Ausführungen sei noch einmal ein Kostenstellenraster skizziert (vgl. Abb. 1). In ihm sollen die gestrichelten Pfeile und als Kreis gezeichneten Kostenstellen beispielhaft die Zusammenführung von Einzelkosten für ausgewählte Funktionen und Dienste beziehungsweise Leistungskomplexe andeuten, die auf verschiedenen Disaggregationsebenen und -strängen erfaßt werden.

Deutlich sei noch einmal darauf hingewiesen, daß es sich hier um ein Kostenstellenschema handelt, mit dem am Beispiel einer fiktiven Schule Gesichtspunkte für die Kostenstellengliederung aufgezeigt werden sollen. Im konkreten Einzelfall werden mehr oder weniger starke Erweiterungen und Reduzierungen beziehungsweise Modifikationen notwendig sein.

In einer Schule des Primarbereiches etwa, die in ihren Funktionen und Ressourcen nur rudimentär ausdifferenziert ist, sind zum Beispiel erheblich weniger Kostenstellen zu bilden. Andererseits scheint es angesichts der in den letzten Jahren üblich gewordenen stufenspezifischen Gliederung des Schulwesens und entsprechender bildungspolitischer und -planerischer Betrachtungen prinzipiell sinnvoll zu sein, soweit möglich derartige Gesichtspunkte zusätzlich in die Kostenstellengliederung aufzunehmen.

Das bisher entwickelte Kostenstellenschema für Einzelschulen wird eine weitere Ausdifferenzierung erfahren müssen, wenn – abweichend vom unterstellten einfachsten Fall – komplexere Systeme dargestellt werden sollen. Solche komplexeren Systeme könnten Z-Schulen sein, die in einer Einzelschule zum Beispiel mehrere Schultypen einer Schulform umgreifen

Abb. 2: Beispiel für die Grobstruktur eines Kostenstellenschemas für den Normalfall einer komplexen Z-Schule*



* Die möglicherweise auf verschiedenen Ebenen sinnvollerweise auszurichtenden „zentralen“ Kostenstellen wie auch Kostenstellen für die rechentechnische Zusammenfassung sind in diesem Schema aus Vereinfachungsgründen nicht aufgeführt.

oder unterschiedliche Schulformen in einer organisatorischen Einheit verbinden. Beispiele für den ersten Fall sind Gymnasien mit unterschiedlichen Zweigen (mathematisch-naturwissenschaftlich, altsprachlich, neusprachlich, musisch, sozialwissenschaftlich) und Berufsschulen, in denen sowohl kaufmännische als auch gewerblich-technische Lehrlinge in unterschiedlichen Lehrberufen unterrichtet werden. Der zweite Fall betrifft Kombinationen unterschiedlicher beruflicher oder allgemeinbildender Schulformen (zum Beispiel Berufs-, Berufsaufbau- und Berufsfachschule oder Grund- und Hauptschule) wie auch Zusammenfassungen aus beruflichen und allgemeinbildenden Schulen (zum Beispiel gymnasiale Oberstufe, Berufsfachschule und Berufsschule). Entsprechend können als weitere Kriterien zur Differenzierung des Kostenstellenschemas sowohl Schulform als auch Schultyp und Berufsfeld herangezogen werden.

Da jedoch nur eine direkte Kostenzuordnung vorgenommen werden sollte, hängen die Möglichkeiten eines solchen Vorgehens davon ab, ob aufgrund der im konkreten Einzelfall vorhandenen organisatorischen und ressourcenmäßigen Ausdifferenzierung dieser unterschiedlichen Bildungsangebote oder bestimmter Zusammenfassungen noch bedeutende Kostenbeträge isolierbar sind, die ihnen ausschließlich oder doch hauptsächlich zugerechnet werden können.

Das Kostenstellenschema einer aus mehreren Einzelschulen bestehenden Z-Schule schließlich würde sich aus den mehr oder weniger differenzierten Kostenstellenrastern der jeweiligen Einzelschulen zusammensetzen, ergänzt um Kostenstellen, die gegebenenfalls vorhandene zentrale Einrichtungen beziehungsweise Dienste aller oder mehrerer Einzelschulen kostenmäßig abbilden. Ferner können Kostenstellen für bestimmte Einzelschulgruppen, für schulstufenspezifische Kostenaufbereitungen sowie zum Beispiel für den einzelschulübergreifenden Ausweis der gesamten Kosten ausgewählter spezifischer Aufgabenkomplexe, Funktionen und Dienste hinzukommen.

Diese Ausführungen seien abschließend exemplarisch an folgendem groben Schema verdeutlicht, in dem in einer Einzelschule vertretene unterschiedliche Schulformen mit dem allgemeinen Terminus Gliederschule, die Schultypen einer Schulform mit dem Begriff Abteilung belegt werden (vgl. Abb. 2).

3.3 Kostenauswertung

Schulkostenrechnungen werden nicht schon allein dadurch zu einem hinreichenden Kontroll- und Steuerungsinstrument für die wirtschaftliche Aufgabenerfüllung in Schulen, daß sie im Rahmen der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung das kostenmäßige Ergebnis schulischer Aktivitäten nach Zeit und schulischem Bereich beziehungsweise Bezirk der Kostenentstehung sowie nach Kostenarten differenziert belegen. Zwar vermitteln die derart gegliederten und gruppierten Kostendaten bereits wichtige Einblicke in das schulische Geschehen, ihren Aufgaben vermögen Schulkostenrechnungen jedoch erst dann zu genügen, wenn die ermittelten Kostengrößen im Hinblick auf die mit der Kostenrechnung jeweils verfolgten spezifischen Ziele weiterverarbeitet beziehungsweise aufbereitet und analysiert werden.

Alle denkbaren und anwendbaren Verfahren, die sich in diesem Zusammenhang an die Kostenermittlung anschließen können, werden nach Kosiol unter dem Begriff „Kostenauswertungsrechnung“ zusammengefaßt, die sich „allgemein dadurch kennzeichnen (läßt), daß die ermittelten Kosten zu anderen Größen in Beziehung gesetzt werden“⁷⁷. Eine stärkere Konkretisierung dieser allgemeinen Formulierung für alle in Schulen denkbaren laufenden oder gelegentlichen Auswertungserfordernisse würde jedoch an dieser Stelle zu weit führen, selbst wenn man berücksichtigt, daß bestimmten Auswertungsrechnungen von der Aufgabenstellung der Schulkostenrechnung her von vornherein kein Gewicht beizumessen ist (zum Beispiel Preisrechnungen) und sie deshalb unberücksichtigt bleiben können. Es sollen daher nur einige grundsätzliche und für die weitere Beschäftigung mit diesem Problemkreis anregende Ausführungen zur vergleichenden Kostenanalyse als einem Kernstück der Kostenauswertung in Schulen gemacht werden⁷⁸.

In diesem eingeschränkteren Sinne meint Kostenauswertung die Durchleuchtung des schulischen Geschehens in seiner Auswirkung auf Höhe und Struktur der ermittelten Kosten. Sie dient damit der Beurteilung der abgelaufenen Schulaktivitäten, und mit ihrer Hilfe sollen Hinweise und zahlenmäßige Unterlagen für die Gestaltung der zukünftigen Strukturen und Prozesse in bestehenden und neu zu errichtenden Schulen gewonnen werden, indem – soweit möglich und unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten vertretbar – versucht wird, deutlich zu machen, wie das Ergebnis der Kostenermittlungsrechnung zustande gekommen ist, welche Faktoren es bewirkt haben und ob und inwieweit über eine gegebenenfalls mögliche Beeinflussung dieser Faktoren bessere Resultate zu erzielen wären. Das setzt aber voraus, daß Kriterien für die Interpretation der ermittelten Kostendaten gegeben sind oder konstruiert werden können.

Ein wichtiges Hilfsmittel bilden in diesem Zusammenhang Vergleiche zwischen den Kosten der auszuwertenden Rechnung mit jenen anderer Schulkostenrechnungen, wobei sich unter Heranziehung der in der Betriebswirtschaftslehre gebräuchlichen Terminologie ganz allgemein die beiden Hauptgruppen

- a) der zwischenbetrieblichen Vergleiche – auch externe oder mehrbetriebliche Vergleiche genannt – und
- b) der innerbetrieblichen Vergleiche – auch als interne, eigenbetriebliche oder einbetriebliche Vergleiche bezeichnet – unterscheiden lassen.

Als Betrieb wird dabei jeder auf unterschiedlich allgemeinen Betrachtungsebenen sinnvoll abgrenzbare, abrechnungstechnisch einheitliche Leistungs- beziehungsweise Kostenbereich bezeichnet, so daß sowohl die Gegenüberstellung von Kosten verschiedener Teilsysteme einer Z-Schule als auch der Vergleich von Kostendaten zweier oder mehrerer Z-Schulen zu den zwischenbetrieblichen Vergleichen gehören.

⁷⁷ Kosiol, E., 1964, S. 259. Siehe dort auch zur gleichwohl fließenden Grenze zwischen Kostenermittlungs- und Auswertungsrechnung. Vgl. dort ferner S. 262 ff. zu den weiteren Ausführungen.

⁷⁸ Zur ausführlichen allgemeinen Darstellung der Kostenauswertungsrechnung sei unter anderem verwiesen auf Auffermann, J. D., 1953; Kürpick, H., 1966; Schnettler, A., 1960 und 1961.

Eine weitere Differenzierung beziehungsweise Konkretisierung der Vergleichsrechnungen ergibt sich unter Berücksichtigung des Zeitbezuges und der Mengenansätze (tatsächlich realisierte oder geplante beziehungsweise erwartete, geschätzte) der verglichenen Kostendaten. So spricht man von Zeitvergleichen, wenn Daten mehrerer Perioden miteinander verglichen werden, während nach dem jeweiligen Mengenansatz der einander gegenübergestellten Kostengrößen Ist-Ist-, Soll-Ist- und Soll-Soll-Vergleiche unterschieden werden können. Da der innerbetriebliche Vergleich als Ist-Ist-Vergleich immer auch Zeitvergleich ist, während er sich als Soll-Ist-Vergleich auf den gleichen Zeitraum bezieht, andererseits bei zwischenbetrieblichen Vergleichen primär Ist-Kosten der gleichen Betrachtungsperiode zueinander in Beziehung gesetzt werden⁷⁹, wird in der Literatur häufig auch die Einteilung in Zeitvergleich, Soll-Ist-Vergleich und Betriebsvergleich verwendet, ergänzt um den hinsichtlich seiner Zuordnung zu den zwischen- oder innerbetrieblichen Vergleichen unterschiedlich behandelten⁸⁰ Verfahrensvergleich. Bei diesem, der sowohl als Soll-Ist- als auch als Soll-Soll-Vergleich auftreten kann, geht es um die für Rationalisierungsmaßnahmen bedeutungsvolle Untersuchung der wirtschaftlichen Konsequenzen wahlweise zur Verfügung stehender Verfahren, wie zum Beispiel unterschiedliche Organisation, Unterrichtsverfahren usw. Es handelt sich folglich um einen zukunftsgerichteten, für besondere Dispositionsfälle durchzuführenden Vergleich, für den laufende Periodenrechnungen zwar Ausgangsdaten bereitstellen können, der aber nicht ihrer unmittelbaren Analyse dient, sondern durch diese angeregt werden kann. Von den übrigen drei Vergleichsrechnungen ist der unter methodischen Gesichtspunkten allgemein als aussagekräftigste und zweckmäßigste Form der Vergleichsrechnung angesehene Soll-Ist-Vergleich (vgl. Mellerowicz, K., 1968, S. 510) mit den an früherer Stelle erörterten Problemen einer periodischen Plankostenrechnung für Schulen belastet.

Im Mittelpunkt der Auswertung der Schulkostenrechnung werden deshalb Zeit- und Betriebsvergleiche stehen, wobei den letzteren für Schulen erheblich größeres Gewicht zukommt als etwa für private Wirtschaftsbetriebe. Denn einmal können sie in gewisser Weise als funktionales Äquivalent für die steuernde Funktion der zwischen Wirtschaftsbetrieben mehr oder weniger ausgeprägten Marktkonkurrenz als wichtigstem Impuls für Wirtschaftlichkeitsüberlegungen angesehen werden; zum anderen werden ihre Aussagemöglichkeiten dadurch gefördert, daß Geheimhaltungsinteressen, die Betriebsvergleiche zwischen Privatunternehmungen häufig sehr behindern, im Bereich der öffentlichen Verwaltung weniger ausgeprägt sind. Besonders Vergleiche zwischen verschiedenen Schulen werden zur Erweiterung des Erkenntnishorizontes erheblich beitragen, speziell auch Vergleiche von Schulen verschiedener Bundesländer, weil dadurch auch Einflüsse auf die Kosten, die durch die unterschiedliche Schulgesetzgebung der Länder bedingt sind, deutlich werden können. Die Vorzüge des (innerbetrieblichen) Zeitvergleiches liegen hingegen darin, daß er leichter und stärker auf die jeweiligen betrieblichen Spezifika abgestellt durchgeführt werden kann. Das Sichtbarmachen von Kostenentwicklungen als Grundlage bestimmter weitergehender Analysen erfordert zudem immer den Zeitvergleich. Seine Schwäche besteht jedoch darin, daß die als Vergleichsgrundlage dienenden Zahlen früherer Perioden selbst Unwirtschaftlichkeiten widerspiegeln können, so daß sie nur begrenzt ein Urteil über das Ergebnis der auszuwertenden Rechnung erlauben. Betriebsvergleiche können hier weitergehende Einsichten vermitteln.

Allerdings vermögen Kostenvergleiche nur relativ bescheidene Anhaltspunkte für die kritische Beurteilung des abgelaufenen schulischen Geschehens sowie für zu treffende Betriebsdispositionen und Neuplanungen zu liefern, solange sie sich darauf beschränken, lediglich unmittelbar aus den Ermittlungsrechnungen entnehmbare Kostenzahlen einander gegenüberzustellen. Denn deren Vergleichbarkeit und damit die Deutung der Vergleichsergebnisse werden häufig darunter leiden, daß die zahlreichen sie beeinflussenden Faktoren von Rechnungsperiode zu Rechnungsperiode beziehungsweise zwischen verschiedenen Betrieben nach Art, Wirkung und

79 Darauf können allerdings auch zwischenbetriebliche Zeitvergleiche aufbauen.

80 Siehe dazu die unterschiedlichen Zuordnungen bei Schnettler, A., 1960, S. 47, und Wöhe, G., 1973, S. 980.

Gewicht mehr oder weniger variieren⁸¹; auch wird die Fülle der verschiedensten, zu ihrer Interpretation heranzuziehenden Daten des unter Kostenauswertungsgesichtspunkten eventuell noch zu erweiternden schulischen Rechnungswesens häufig zu unübersichtlich, um in ihren Beziehungen noch sinnvoll gedeutet werden zu können.

In der Regel wird es deshalb notwendig sein, das Zahlenmaterial des schulischen Rechnungswesens nach den Erfordernissen der Kostenauswertung zu komprimieren und zu bereinigen, indem die originären Kostengrößen in vergleichsvorbereitenden Operationen untereinander und zu anderen, die Höhe beeinflussenden quantifizierbaren Größen in Beziehung gesetzt werden. Dabei kann es sich um die Bildung von Summen und Differenzen, von Mittelwerten und Streuungsmaßen, die Errechnung von Korrelationen oder das Bilden von Verhältniszahlen handeln. Besonders Verhältniszahlen, in der betriebswirtschaftlichen Literatur auch als Kennzahlen bezeichnet⁸², werden für die laufende Analyse und Vergleichsarbeit eine wichtige Rolle spielen, wobei allgemein zwischen Gliederungs-, Index- und Beziehungszahlen unterschieden wird.

Gliederungszahlen dienen der Strukturanalyse und setzen Teilmengen zu einer sie umfassenden Gesamtmenge in Beziehung, also zum Beispiel im Rahmen der Gesamtkostenbetrachtung der Schule oder ihrer Teilbereiche einzelne Kostenarten zu den Gesamtkosten der Schule beziehungsweise des jeweiligen Teilbereiches, die Gesamtkosten oder die Kosten bestimmter Kostenarten schulischer Teilbezirke zu den Gesamtkosten der Schule beziehungsweise den Gesamtkosten der je spezifischen Kostenart oder auch einzelne Kostenarten oder -gruppen wie etwa Personalnebenkosten zu den gesamten Personalkosten. Auf diese Weise läßt sich die Zusammensetzung der Kosten deutlicher aufzeigen und überschaubarer machen als mit einem bloßen Nebeneinanderstellen der zahlreichen originären Kostengrößen. Die Bedeutung einzelner Kostenarten und -bereiche für das Kostenergebnis wird klarer, Vergleiche werden erleichtert und geben gezieltere Anhaltspunkte dafür, wo gegebenenfalls ergebnisverbessernde Maßnahmen einsetzen könnten.

Während Gliederungszahlen gleichartige, im Verhältnis der Subordination zur Bezugsbasis stehende Größen zu dieser in Beziehung setzen, um sie relativ vergleichbarer zu machen, setzen Indexzahlen gleichartige, im Verhältnis der Koordination stehende Größen zueinander in Beziehung. Sie messen im zeitlichen oder räumlichen Vergleich die relative Veränderung in der Größenordnung der zugrundeliegenden Ausgangsdaten, indem man eine der zu vergleichenden Größen oder den Durchschnitt der Bezugsreihe als Basis wählt und die anderen Größen zu ihr in Relation setzt. Indexzahlen eignen sich insbesondere dafür, die zeitliche Entwicklung bestimmter betrieblicher Daten besser zu veranschaulichen; die Bezugnahme auf einen Basiswert und die Setzung der Basis = 100 erlauben es, auch mehrere Reihen selbst unterschiedlicher Maßeinheiten in ihren relativen Veränderungen vergleichbar zu machen. Beispielsweise wird die Untersuchung der Kostenstrukturentwicklung anhand von Gliederungszahlen dadurch erschwert, daß eine Veränderung des prozentualen Anteils einer Kostenart auch eine Veränderung in den Anteilswerten der übrigen Kostenarten nach sich zieht. Hier hilft es weiter, wenn für die Gesamtkosten und einzelne Kostenarten beziehungsweise -gruppen je eine Indexreihe erstellt wird, aus deren Verlaufsvergleich durch das Aufdecken von gegenüber der Entwicklung der übrigen Kosten eventuell abweichenden Bewegungen bestimmter Kosten Hinweise auf die Wirkungen irgendwelcher Einflußgrößen gewonnen werden können. Oder man kann etwa die Entwicklung bestimmter Kosten und der Schülerzahlen in

81 Zum Beispiel andere Schülerzahlen, unterschiedliches Leistungsprogramm, verschiedene Ausprägungsformen der Zentralisierung beziehungsweise Dezentralisierung bestimmter Dienste und Einrichtungen, abweichende Differenzierungskonzepte, Veränderungen im zeitlichen Unterrichtsaufkommen, unterschiedliche Personalstruktur, verschieden starke Nutzung von Substitutionsmöglichkeiten zwischen Einsatzfaktoren usw.

82 Allerdings gehen die Meinungen darüber, ob nur Verhältniszahlen oder auch die anderen obengenannten Größen sowie bestimmte originäre Daten des Rechnungswesens als Kennzahlen bezeichnet werden sollten, auseinander. Zur eingehenden Darstellung der Aufgaben, Möglichkeiten und Grenzen betriebswirtschaftlicher Kennzahlen sei hingewiesen auf Staehle, W., 1969. Im Hinblick auf das hier behandelte Thema siehe ferner Gutsche, S., 1968.

ihren relativen Veränderungen vergleichbar machen, um Hinweise auf mögliche Zusammenhänge zu erhalten.

Beziehungszahlen werden gebildet, indem man verschiedenartige, in einem Koordinationsverhältnis zueinander stehende Massen in Beziehung setzt. Dabei werden nicht mehr – wie bei den Indexzahlen – relative Veränderungen der Kosten mit den relativen Änderungen anderer Größen verglichen, sondern die Kosten werden auf diese Größen direkt bezogen. Die Auswahl dieser Bezugsgrößen kann natürlich nicht beliebig geschehen, sondern muß insofern sinnvoll sein, als zwischen den Kosten und diesen Bezugsgrößen ein gewisser Zusammenhang angenommen werden kann, der einem mehr oder weniger abgesicherten Vorverständnis über Kosteneinflußgrößen entspringt. Die sich hieraus ergebenden Kennzahlen sollen den Einfluß verschiedener Kostenbestimmungsfaktoren isolieren beziehungsweise hervorheben, so daß eine Beurteilung der Kostenhöhe erleichtert wird und möglicherweise zutage tritt, welche Maßnahmen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit ergriffen werden können. Beispielsweise wird es sinnvoll sein, für die Z-Schule und ihre kostenrechnerisch unterschiedenen differenzierten und segmentierten Teilsysteme wie Einzelschulen, Gliederschulen, Abteilungen einerseits und Fachbereiche, Fächer usw. andererseits die jeweiligen Gesamtkosten wie auch die Kosten bestimmter Kostenarten – etwa für Lehrpersonal oder Unterrichtsmaterial – an den je spezifischen Schülerzahlen dieser Abrechnungsbereiche zu messen. Weitere zweckmäßige Bezugsgrößen für derartige Analysen können die Zahl der Klassen oder entsprechende Schülergruppen, die Anzahl der Schulstunden oder deren weitere Untergliederungen wie Unterrichtsstunden und Sozialbereichsstunden sein. Klassen werden speziell für die Bereiche in Frage kommen, die durch einen in sich geschlossenen Unterrichtskomplex charakterisiert sind – zum Beispiel Einzelschule, Abteilung oder auch Jahrgang –, Schulstunden etwa für Einzelschulen, Unterrichts- und Sozialbereichsstunden für die spezifischen Bereiche beziehungsweise deren weitere Untergliederungen in der dort jeweils anfallenden Höhe.

Bei Kosten von Werkstätten, Laboren und Übungsräumen können auch die Arbeitsplätze als Bezugsgrößen sinnvoll sein, und zur Analyse von Bibliothekskosten kann etwa die Anzahl der Bestände oder der Ausleihen herangezogen werden. Heizungskosten lassen sich an den Kubikmetern umbauten Raumes messen und Reinigungskosten an der zu reinigenden Fläche. Andererseits hängt zum Beispiel die Höhe der Kosten pro Schüler auch von der Auslastung der unter bestimmten Zukunftserwartungen erstellten Kapazitäten ab. Um derartige Einflüsse auf die Kostenrelationen deutlich werden zu lassen, wird es zweckmäßig sein, Kosten auch auf die Zahl der Schülerplätze zu beziehen. Unter Schülerplätze sei dabei die unter Berücksichtigung zeitlicher, räumlicher und sachlicher Beschränkungen als möglich angesehene Schülerzahl verstanden.

Die Beurteilung der Kosten kann zudem dadurch gefördert werden, daß man sich nicht nur auf die Bereitstellung von Kennziffern in Form von Kosten-Mengen-Relationen beschränkt, sondern flankierend auch Mengen-Mengen-Relationen errechnet: wie etwa das Verhältnis von Lehrerstunden zu Schülerstunden, von Lehrpersonal zu sonstigem Personal, von verschiedenen Lehrpersonalgruppen zueinander oder auch Schüler pro Verwaltungskraft, Anteil der Schüler unterschiedlicher Ausbildungsrichtung an der Gesamtzahl der Schüler einer in dieser Hinsicht komplexeren Einzelschule, Anteil der Nutzfläche an der Gesamtfläche usw.

Wie die bisherigen Beispiele bereits andeuten, läßt sich im Rahmen der Kostenanalyse eine schier unübersehbare Fülle von Kennzahlen bilden. Damit gerät man leicht in die Gefahr, das mit der Kennzahlenbildung angestrebte Ziel, Zusammenhänge transparenter und übersichtlicher darzustellen, mehr oder weniger zunichte zu machen. Es kommt deshalb darauf an, im Hinblick auf die laufenden Fragestellungen an die Kostenrechnung ein System weniger, sich gegenseitig ergänzender aber „strategisch“ wichtiger Kennzahlen zu entwickeln und detailliertere Analysen erst dann vorzunehmen, wenn sich in Vergleichen gravierende Abweichungen zeigen. Welche Kennzahlen beziehungsweise Kostenrelationen in diesem Zusammenhang als besonders charakteristisch zu gelten haben, wird man zunächst noch genauer untersuchen müssen. Davon wird nicht zuletzt auch die Gestaltung der Kostenarten- und Kostenstellen-

rechnung abhängen, da diese und die Kostenauswertung stets im Zusammenhang gesehen werden müssen.

Abschließend sei betont, daß die isolierte Betrachtung einzelner Kennziffern beziehungsweise Vergleichsergebnisse wenig aussagt und zu erheblichen Fehlschlüssen führen kann. Vielmehr müssen die jeweiligen Teilerkenntnisse in ihrem wechselseitigen Bezug gesehen und interpretiert werden, will man zu einem einigermaßen abgesicherten Urteil gelangen.

Dabei wird man zum Teil auch auf die den Kennzahlen zugrunde liegenden Ausgangsdaten zurückgreifen müssen, da den Kennzahlen nicht anzusehen ist, ob im Vergleich festgestellte Änderungen oder Gleichheiten auf Veränderungen des Zählers, Nenners oder beider zurückzuführen sind. Ferner gilt es zu berücksichtigen, daß sich in Kennzahlen nur quantifizierbare schulische Tatbestände einfangen lassen und daß es sich bei den Kosteneinflußgrößen beziehungsweise den sie repräsentierenden Bezugsgrößen zum Teil nur um mehr oder weniger mittelbar die Kosten beeinflussende Faktoren handelt. Zudem können festgestellte Zusammenhänge beziehungsweise aufgestellte Beziehungen nicht ohne weiteres als kausal begründete interpretiert werden. Vor allem aber ist zu bedenken, daß die festgestellten Ergebnisse zunächst nur für die jeweilige Situation Gültigkeit haben, für die sie errechnet wurden, und daß sie nicht unbesehen auf die Zukunft übertragen werden können. Zwar zielt die Kostenrechnung insgesamt darauf ab, die Informationsbasis für die zukünftige Gestaltung des Geschehens in Schulen zu verbessern, doch welche Schlüsse für die Zukunft naheliegen beziehungsweise zu ziehen sind, läßt sich nur unter Berücksichtigung und umsichtiger Abschätzung der erwarteten zukünftigen Einflüsse und Veränderungen beurteilen.

4. Literaturverzeichnis

- AGTHE, K.: Kostenplanung und Kostenkontrolle im Industriebetrieb. Baden-Baden 1963.
- ANGERMANN, A., und BLECHSCHMIDT, U.: Hochschulkostenrechnung, Hochschulplanung. Weinheim und Basel 1972 (Hochschul-Informationssystem GmbH, Bd. 12).
- ARBEITSKREIS RECHNUNGSWESEN BEIM BUNDESMINISTERIUM FÜR WISSENSCHAFTLICHE FORSCHUNG: Grundsätze für das Rechnungswesen von Forschungseinrichtungen. Loseblattsammlung, o.O., Stand 1.3.1971.
- AUFFERMANN, J. D.: Kostenauswertung. Stuttgart 1953.
- „AUSFÜHRUNGSVORSCHRIFTEN ZUR LANDESHAUSHALTSORDNUNG (AVLHO) vom 30. September 1971“. In: Dienstblatt des Senators von Berlin, Teil I: Inneres – Finanzen – Justiz, Berlin 1971, S. 235–298.
- BADENHOOP, R. K. J.: „System der kommunalen Verwaltungsrationalisierung“. In: Handbuch der kommunalen Wissenschaft und Praxis. Dritter Band: Kommunale Finanzen und kommunale Wirtschaft. Berlin, Göttingen und Heidelberg 1959, S. 555–610.
- Bewertungsgesetz (BewG 1965), Stand 17.4.1974. In: Rechts- und Wirtschaftspraxis. Steuerrecht. Loseblattsammlung. Textblatt Bewertung 1A2. Stuttgart, Forkel-Blattei.
- BISCHOFBERGER, P.: Durchsetzung und Fortbildung betriebswirtschaftlicher Erkenntnisse in der öffentlichen Verwaltung. Ein Beitrag zur Verwaltungslehre. Zürich und St. Gallen 1964: Veröffentlichungen der Hochschule St. Gallen für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften (Rechts- und Verwaltungswissenschaftliche Reihe, Bd. 2).
- BOEHM, U., und RUDOLPH, H.: Kompetenz- und Lastenverteilung im Schulsystem. Analyse und Ansätze zur Reform. Deutscher Bildungsrat, Gutachten und Studien der Bildungskommission, Bd. 20, Stuttgart 1971.
- BUND-LÄNDER-KOMMISSION FÜR BILDUNGSPLANUNG: Bildungsgesamtplan. Bd. I, Stuttgart 1973.
- BUNDESMINISTER FÜR BILDUNG UND WISSENSCHAFT und STATISTISCHES BUNDESAMT (Hrsg.): Bildung im Zahlenspiegel. Ausgabe 1974. Stuttgart und Mainz 1974.
- CASTNER, R.: „Die Typologie der Schulhaushalte und die Produktivität des Schulwesens“. In: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Bd. 120 (1964), S. 65–78.
- CASTNER, R.: „Die Schule als Betrieb“. In: Wirtschaft und Erziehung, 19. Jg. (1967), H. 4, S. 154–159. (1967 a)
- CASTNER, R.: „Bildungsökonomie und Schulbetrieb“. In: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 19. Jg. (1967), S. 136–151. (1967 b)
- CASTNER, T.: „Zur Rationalisierung des Unterrichts“. In: Wirtschaft und Erziehung, 16. Jg. (1964), H. 4, S. 161–166.
- CHMIELEWICZ, K.: „Überlegungen zu einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung“. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 41. Jg. (1971), H. 9, S. 583–610.

- DEPIEREUX, S.: Das neue Haushaltsrecht der Gemeinden. 3. ergänzte und überarbeitete Aufl., Siegburg 1973.
- DEUTSCHER BILDUNGSRAT: Strukturplan für das Bildungswesen. Bonn 1970 (Empfehlungen der Bildungskommission).
- DEUTSCHER STÄDTETAG (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch Deutscher Gemeinden 1973. 60. Jg., Braunschweig (1973?).
- DEUTSCHER STÄDTETAG (Hrsg.): Statistisches Jahrbuch Deutscher Gemeinden 1974. 61. Jg., Köln (1974?).
- EDDING, F.: Internationale Tendenzen in der Entwicklung der Ausgaben für Schulen und Hochschulen. Kiel 1958: Institut für Weltwirtschaft. (Kieler Studien, Nr. 47).
- EICHHORN, P.: „Kosten und Ausgaben in der öffentlichen Verwaltung. Das neue Kommunalabgaberecht aus der Sicht der Betriebswirtschaft“. In: Verwaltungsarchiv, Bd. 62 (1971), H. 1, S. 39–47.
- Erläuterungen zum einheitlichen Kontenplan gemeinnütziger, freier Schulen. O.O., o.J. (hektographiertes Manuskript).
- FETTEL, J.: „Ein Beitrag zur Diskussion über den Kostenbegriff“. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 29. Jg. (1959), H. 9, S. 567–569.
- FORSTHOFF, E.: Die Verwaltung als Leistungsträger. Stuttgart und Berlin 1938 (Königsberger rechtswissenschaftliche Forschungen).
- FORSTHOFF, E. (Hrsg.): Rechtsfragen zur leistenden Verwaltung. Stuttgart 1959 (res-publica-Beiträge zum öffentlichen Recht, Bd. 1).
- FREYER, H.: Die Situation der Bürokratie in der Mitte des 20. Jahrhunderts. Sonderdruck zu „Mitteilungen der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung“. Köln, Juni 1961.
- FROMMBERGER, H.: „Die Schule und ihr Haushalt“. In: schul-management, (1973), H. 2, S. 41–45.
- FUCHS, M., und ZENTGRAF, H.: Betriebsabrechnung in öffentlichen Einrichtungen. 2. Aufl. der Schrift: „Die erweiterte kameralistische Buchführung in den öffentlichen Einrichtungen der Gemeinden“. Göttingen 1970.
- FÜRST, D., und HANSMEYER, K.-H.: Die Gebühren. Zur Theorie eines Instrumentariums der Nachfragelenkung bei öffentlichen Leistungen. Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1968 (Schriftenreihe des Vereins für Kommunalwissenschaften e.V., Berlin, Bd. 18).
- GERBAULET, S., u.a.: Schulnahe Curriculumentwicklung. Ein Vorschlag zur Errichtung regionaler Pädagogischer Zentren mit Analysen über Innovationsprobleme in den USA, England und Schweden. Eine Denkschrift. Stuttgart 1972.
- Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsatzgesetz – HGrG) vom 19. August 1969. Abgedruckt in: Bundesgesetzblatt, Teil I, 23. August 1969, S. 1273–1283.

- GUTSCHE, S.: „Zur Schaffung eines Systems ökonomisch-pädagogischer Kennziffern“. In: Berufsbildung, 22. Jg. (1968), H. 2, S. 92–95 und S. 106.
- HÄBERLE, P.: „Grundrechte im Leistungsstaat“. In: Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtler (UUDStRL), H. 30, Berlin 1972, S. 43–141.
- HECKEL, H.: „Die Berechnung der Schulkosten“. In: Die Sammlung, 8. Jg. (1953), S. 197–216.
- HECKEL, H.: Schule und Reichssparkommissar. Berlin und Köln 1955.
- HECKEL, H., und SEIPP, P.: Schulrechtskunde. Ein Handbuch für Lehrer, Eltern und Schulverwaltung. Ein Studienbuch für die Lehrerbildung. 4. neu bearbeitete Aufl., Neuwied und Berlin 1969.
- HEINEN, E.: „Der entscheidungsorientierte Ansatz der Betriebswirtschaftslehre“. In: KORTZFLEISCH, G. von (Hrsg.): Wissenschaftsprogramm und Ausbildungsziele der Betriebswirtschaftslehre. Bericht von der wissenschaftlichen Tagung in St. Gallen vom 2. bis 5. Juni 1971. Tagungsberichte des Verbandes der Hochschullehrer der Betriebswirtschaft e.V., Bd. 1, Berlin 1971, S. 21–38.
- HERBORN, K.: „Der Schuletat“. In: schul-management, (1973), H. 2, S. 70–72.
- HEUBECK, G.: „Was ist die Beamtenpension wert? Ein Vergleich mit Nichtbeamten im öffentlichen und im nichtöffentlichen Dienst“. Sonderdruck aus der Frankfurter Zeitung (Blick durch die Wirtschaft) vom 12., 13. und 14. Juni 1972.
- KAHLERT, H.: „Kostenrechnung im Bildungswesen“. In: Die Deutsche Berufs- und Fachschule, 66. Jg. (1970), S. 187–196.
- KAHLERT, H., und DÖRING, P. A.: Schulausgaben und Bildungskosten. Bildungsökonomische Analysen eines kameralistischen Budgets – dargestellt am Beispiel der Fachhochschule (Ingenieurschule) Furtwangen i. Schwarzwald. Weinheim und Basel 1973: Deutsches Institut für Internationale Pädagogische Forschung (Studien zur ökonomischen Bildungsforschung, Bd. 1).
- KALVERAM, W.: „Rationalisierung und Kostenplanung. Förderung der Wirtschaftlichkeit durch Kostenplanung“. In: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 20. Jg. (1950), H. 7, S. 385–391.
- KILGER, W.: Flexible Plankostenrechnung – Theorie und Praxis der Grenzplankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung. 4. Aufl., Köln und Opladen 1970.
- KNOBLAUCH, H.: Grundlagen und Verfahren der Kostenstellenrechnung. Nürnberg: Diss. 1943.
- KOCH, H.: „Zur Diskussion über den Kostenbegriff“. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, N.F., 10. Jg. (1958), S. 355–399.

KOCH, W.: „Der monetäre Faktoreinsatz im Bildungsprozeß – Die Kostenrechnung im Bildungswesen“. In: WAGENFÜHR, R., u.a.: System und Organisation der Bildungsstatistik. Stuttgart 1971 (Bildung in neuer Sicht. Reihe A, Nr. 24. Schriftenreihe des Kultusministeriums Baden-Württemberg zur Bildungsforschung, Bildungsplanung, Bildungspolitik), S. 67–84.

Kommunalabgabengesetz vom 14. Juli 1893. Abgedruckt in: Gesetzsammlung (Preußen), S. 152.

Kontenplan gemeinnütziger, freier Schulen. o.O., o.J. (hektographiertes Manuskript).

KOSIOL, E.: Grundriß der Betriebsbuchhaltung. 3. Aufl., Wiesbaden 1957.

KOSIOL, E. (Hrsg.): Plankostenrechnung als Instrument moderner Unternehmensführung. 2. Aufl., Berlin 1960.

KOSIOL, E.: Kostenrechnung. Wiesbaden 1964.

KOSIOL, E.: Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. Reinbek b. Hamburg 1966 (Rowohlts Deutsche Enzyklopädie, Bd. 256/257).

KRAUS, H.: Grundriß einer Theorie der Verwaltung. Betriebswirtschaftliche Merkmale der Verwaltungstätigkeit. Wien und New York 1969.

KROMMWEH, B.: „Die Schule – ein Stiefkind der Rationalisierung“. In: Fortschrittliche Betriebsführung, 15. Jg. (1966), H. 3, S. 61–73.

KROMMWEH, B.: „Kostenrechnung im Schulwesen“. In: schul-management, (1971), H. 4., S. 65–68.

KROMMWEH, B.: „Zwei Jahre Fachausschuß Schulwesen“. In: Refa-Nachrichten, 27. Jg. (1974), H. 1, S. 53–56.

KÜRPICK, H.: Die Auswertung der Kostenrechnung. Berlin 1966 (Abhandlungen aus dem Industrieseminar der Universität Köln, H. 23).

LANDTAG RHEINLAND-PFALZ: Technische Assistenten an den Schulen. Drucksache 7/258 vom 1. September 1971.

LEIMICH, P.: Die Vermögensrechnung der öffentlichen Hand. Eine verwaltungswissenschaftliche Untersuchung der Grenzen einer wertmäßigen Nachweisung („Bilanz“) des öffentlichen Vermögens. Köln, Berlin, Bonn und München 1968 (Schriften zur Verwaltungslehre, H. 3).

LENZ, H.: Die Problematik der Rechnungsführung eines Betriebes mit hoheitlichen, gemeinwirtschaftlichen und erwerbswirtschaftlichen Aufgaben – Erläutert an der Rechnungsführung der Staatlichen Lehr- und Forschungsanstalt für Gartenbau in Weihenstephan. München: Diss. 1953.

LOHMANN, M.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre. 3. Aufl., Tübingen 1959.

LUHMANN, N.: „Kann die Verwaltung wirtschaftlich handeln?“ In: Verwaltungsarchiv, Bd. 51 (1951), H. 2, S. 97–115.

- LUHMANN, N.: „Die Grenzen einer betriebswirtschaftlichen Verwaltungslehre“. In: Verwaltungsarchiv, Bd. 56 (1965), H. 4, S. 303–313.
- LUHMANN, N.: Zweckbegriff und Systemrationalität. Über die Funktion von Zwecken in sozialen Systemen. Tübingen 1968 (Soziale Forschung und Praxis, Bd. 25).
- LUHMANN, N.: „Reflexive Mechanismen“. In: Ders.: Soziologische Aufklärung. Aufsätze zur Theorie sozialer Systeme. Köln und Opladen 1970, S. 92–112.
- MACKERT, J.: „Die Bibliotheken in der Vermögensrechnung des Bundes“. In: Der öffentliche Haushalt, 1. Jg. (1954/55), S. 248–255.
- MAHLBERG, W.: „Der Betriebsbegriff und das System der Betriebswirtschaftslehre“. In: MAHLBERG, W., u.a. (Hrsg.): Grundriß der Betriebswirtschaftslehre. Bd. 2: Die Betriebsverwaltung. Leipzig 1927.
- MANASSE, F. C.: „Industrial Engineering im Schulwesen“. In: Fortschrittliche Betriebsführung, 15. Jg. (1966), H. 2, S. 50–53.
- MASSAT, D., und VÖGELE, K. E.: Gutachten zur Ermittlung von Personalkosten (Beamte) in der Landesverwaltung Schleswig-Holstein. Kiel: Der Innenminister des Landes Schleswig-Holstein – Organisationsreferat – IV 19, 1971.
- MEIER, A.: Kostenprüfung. Köln und Opladen 1959 (Veröffentlichungen der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 26).
- MELLERROWICZ, K.: Kosten und Kostenrechnung. Bd. I: Theorie und Kosten. 4. durchgesehene Aufl., Berlin 1963. Bd. II: Verfahren: Erster Teil, Allgemeine Fragen der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung. 4. umgearbeitete Aufl., Berlin 1966 a. Zweiter Teil, Kalkulation und Auswertung der Kostenrechnung und Betriebsabrechnung. 4. umgearbeitete Aufl., Berlin 1968.
- MELLERROWICZ, K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Bd. 2, 12. durchgesehene Aufl., Sammlung Göschen, Bd. 1153/1153 a, Walter de Gruyter & Co., Berlin, 1966 b.
- MEMMERT, K.-H.: „Der kommunale Schlacht- und Viehhof und das neuzeitliche Rechnungswesen“. In: Deutsche Schlacht- und Viehhof-Zeitung, 54. Jg. (1954), S. 198–200 und S. 218 f.
- MEMMERT, K.-H.: Die doppelte Verwaltungsbuchführung. Stuttgart 1958 (Die blauen Taylorix Schriften, F 19).
- MENRAD, S.: Der Kostenbegriff – Eine Untersuchung über den Gegenstand der Kostenrechnung. Berlin 1965 (Betriebswirtschaftliche Schriften, H. 16).
- MEYER, H. L.: „Das ungelöste Deduktionsproblem in der Curriculumforschung“. In: ACHTENHAGEN, F., und MEYER, H. L. (Hrsg.): Curriculumrevision – Möglichkeiten und Grenzen. München 1971, S. 106–132.
- MÖLLERS, P.: Betriebsabrechnung im Handel. Kostenstellen- und Leistungsrechnung, ein Arbeitsergebnis der RGH. Frankfurt a.M. 1965.

MÜLLER, A.: Grundzüge der industriellen Kosten- und Leistungserfolgsrechnung. Köln und Opladen 1955 (Veröffentlichungen der Schmalenbach-Gesellschaft, Bd. 22).

NAUMANN, J.: Medienmärkte und Curriculumentwicklung in der BRD. Eine bildungsökonomische Studie zu den Entscheidungsbedingungen und Verbreitungsmechanismen von Lernmitteln und Unterrichtstechnologien. Berlin: Max-Planck-Institut für Bildungsforschung, 1974 (Studien und Berichte, Bd. 30).

OETTLE, K.: „Über den Charakter öffentlich-wirtschaftlicher Zielsetzungen“. In: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, N.F., 18. Jg. (1966), S. 241–259.

OLDORF, W.: „Die Bibliotheken in der Vermögensrechnung des Bundes“. In: Der öffentliche Haushalt, 1. Jg. (1954/55), S. 256–266.

OLIVERA, J. H. G.: „Die Universität als Produktionseinheit“. In: Weltwirtschaftliches Archiv, Bd. 96 (1967), H. 1, S. 50–63.

OTTWASKA, D.: „Die Schule als Bildungsbetrieb“. In: Wirtschaft und Erziehung, 19. Jg. (1967), H. 4, S. 145–153.

PARSONS, T.: „General Theory in Sociology“. In: MERTON, R. K., u.a. (Hrsg.): Sociology Today. Bd. 1: Problems and Prospects. New York und Evanston 1965, S. 3–38.

PIDUCH, E. A.: Bundeshaushaltsrecht. Kommentar (begründet 1969). Loseblattsammlung, Bd. 2, Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz, Stand 1973.

RECUM, H. von: „Die Schule in betriebswirtschaftlicher Sicht“. In: Zeitschrift des Verbandes Deutscher Privatschulen e.V., 44. Jg. (1968), H. 12, S. 346–359.

Richtlinien für die Durchführung der Betriebsabrechnung bei der Stadt Nürnberg. Nürnberg 1965, 4 Blatt.

RIEBEL, P.: „Richtigkeit, Genauigkeit und Wirtschaftlichkeit als Grenzen der Kostenrechnung“. In: Neue Betriebswirtschaft, (1959), H. 3, S. 41–45. (1959 a)

RIEBEL, P.: „Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen“. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, N.F., 11. Jg. (1959), S. 213–238. (1959 b)

RIEBEL, P.: Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmerrechnung. Opladen 1972 (Deckungsbeitragsrechnung und Unternehmungsführung, Bd. 1).

RIEGER, W.: Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 3. unveränderte Aufl., Erlangen 1964.

RIESEN, H.: Kostenstruktur und Rechnungswesen der Schulen und Internate. Bern 1954 (Unternehmung und Betrieb, Bd. 43).

SCHACHTNER, M.: Die Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Hand. Ein Beitrag zur Untersuchung der Rationalität öffentlichen Handelns. Köln: Diss. 1966.

SCHÄFER, E.: „Grundfragen der Betriebswirtschaftslehre“. In: HAX, K., und DESSELS, T. (Hrsg): Handbuch der Wirtschaftswissenschaften. Bd. 1: Betriebswirtschaft. Köln und Opladen 1958.

SCHLESINGER, H.: Kontrolle der Wirtschaftlichkeit im öffentlichen Haushalt, insbesondere in kommunalen Verwaltungen. München: Diss. 1951.

SCHLICHENMAIER, U.: Die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung. Betrachtungen zu Vorschlägen ihrer Messung. Tübingen: Diss. 1956.

SCHLIEPER, F.: „Wirtschaftlichkeit und Erziehung. Eine pädagogische Betrachtung zur Vorgeschichte der Bildungsökonomie in Deutschland“. In: KOSIOL, E., und SUNDHOFF, E. (Hrsg.): Betriebswirtschaft und Marktpolitik. Festschrift für Rudolf Seyffert. Köln und Opladen 1968, S. 431–458.

SCHNETTLER, A.: Betriebsanalyse. 2. neubearbeitete Aufl., Stuttgart 1960.

SCHNETTLER, A.: Betriebsvergleich, Grundlagen und Praxis zwischenbetrieblicher Vergleiche. 3. neubearbeitete Aufl., Stuttgart 1961.

SCHREML, A.: Einführung in die Kostenrechnung öffentlicher Einrichtungen. München 1970 (Schriften des Bayerischen Prüfungsverbandes öffentlicher Kassen, Bd. 7).

SCHWANTAG, K.: „Betriebswirtschaftliche Aspekte der öffentlichen Ausgaben“. In: DUNGER, F. von (Hrsg.): Die Wirtschaftlichkeit in der öffentlichen Verwaltung. Berlin 1953 (Schriftenreihe der Forschungsstelle für Staats- und Kommunalwissenschaft e.V., N.F.), S. 149–162.

SEIPP, P. (Hrsg.): Schulrecht. Loseblattsammlung. Neuwied und Berlin.

SENAT DER FREIEN UND HANSESTADT HAMBURG, SENATSAMT FÜR DEN VERWALTUNGSDIENST, ORGANISATIONSAMT: Kostenrechnung und Wirtschaftlichkeitsberechnung. Richtlinien für die Hamburgische Verwaltung. 2. Aufl., Hamburg 1969.

SENATOR FÜR SCHULWESEN, BERLIN (Hrsg.): Schulpolitik in Berlin, Zahlen, Daten, Fakten. Berlin, September 1974.

SONNENBERG, K.: „Das Buchungsverfahren in der Kostenrechnung gemeindlicher Gebührenhaushalte“. In: Der Gemeindehaushalt, 59. Jg. (1958), S. 225–227.

SONNENBERG, K.: „Nochmals ‚Buchungsverfahren in der Kostenrechnung gemeindlicher Gebührenhaushalte‘“. In: Der Gemeindehaushalt, 60. Jg. (1959), S. 136–138.

STAEHLE, W.: Kennzahlen und Kennzahlensysteme als Mittel der Organisation und Führung von Unternehmen. Wiesbaden 1969.

STÄNDIGE KONFERENZ DER KULTUSMINISTER DER LÄNDER IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND: „Presseerklärung der Kultusministerkonferenz zu Fragen der Lehrerbildung und Lehrerbesoldung vom 11. Dezember 1970“. In: KMK (Hrsg.): Sammlung der Beschlüsse der Ständigen Konferenz der Kultusminister der Länder in der Bundesrepublik Deutschland. Loseblattsammlung Nr. 45. Bd. 1, Neuwied, S. 6–8.

STÄNDIGE KONFERENZ DER KULTUSMINISTER DER LÄNDER IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND: Rahmenordnung für die Ausbildung und Prüfung der Lehrer für Fachpraxis im beruflichen Schulwesen. Beschluß der Kultusministerkonferenz vom 6. Juli 1973, 1 Blatt (hektographiert).

STREVELL, W. H.: School Fiscal Policy Study. U.S. Zone of Germany. Education and Cultural Relations Division, Office of the United States High Commissioner for Germany. APO 807. 1950 (a).

STREVELL, W. H.: „Analyse der Schulunterhaltungskosten“. In: Bildung und Erziehung, 3. Jg. (1950), H. 2, S. 104–121. (1950 b)

STROBEL, W.: „Betriebswirtschaftslehre und Wissenschaftstheorie“. In: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, N.F., 20. Jg. (1968), S. 129–145.

SZYPERSKI, N.: „Zur Anwendung des Terminus ‚pagatorisch‘. Mit einigen grundsätzlichen Bemerkungen zu der Kritik an einer Terminologie und den Methoden der Extensionsvariation“. In: GROCHLA, E. (Hrsg.): Organisation und Rechnungswesen. Festschrift für Erich Kosiol zu seinem 65. Geburtstag. Berlin 1964, S. 350–383.

THIEM, H.: „Die neuen Kommunalabgabengesetze in den Bundesländern“. In: Deutsches Verwaltungsblatt, 87. Jg. (1972), H. 4, S. 129–136.

„Übereinkunft zur gegenseitigen Anerkennung von Lehramtsprüfungen“ der Länder Berlin, Bremen, Hamburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen vom 23. Oktober 1972 in Hamburg (hektographiertes Manuskript).

Unterausschuß „Gemeindehaushaltsrecht“ des Arbeitskreises III der Innenministerkonferenz: Entwurf der gesetzlichen Vorschriften des neuen Gemeindehaushaltsrechts. Düsseldorf, Stand 22.4.1971 (hektographiertes Manuskript).

Unterausschuß Muster-Entwurf einer neuen Gemeindehaushaltsverordnung. O.O., Stand 22.3.1972 (hektographiertes Manuskript).

Verordnung über das Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden (KURVO) vom 2. November 1938“. Abgedruckt in: SCHMIDT, C. (Bearb.): Gemeindefinanzrecht. 7. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln und Mainz 1966, S. 105–187.

Vorschriften über die Gliederung und Gruppierung der Haushaltspläne der Gemeinden und der Gemeindeverbände. O.O., Stand 26.4.1972 (hektographiertes Manuskript) (1972 a).

– Anlage 1: Gliederung für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände (1972 b).

– Anlage 2: Gruppierungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände (1972 c).

– Anlage 3: Zuordnungsvorschriften zum Gliederungsplan für die Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände (1972 d).

– Anlage 4: Zuordnungsvorschriften zum Gruppierungsplan der Haushalte der Gemeinden und Gemeindeverbände (1972 e).

WEDEKIND, J.: Kostenermittlung und Kostenauswertung im Hochschulbereich. Köln und Opladen 1971 (Forschungsberichte des Landes Nordrhein-Westfalen, Nr. 2202).

WEISS, F. J.: „ABC der Bildungsstatistik“. In: PETERS, O., und GOLLHARDT, H. (Hrsg.): Jahrbuch für Wissenschaft, Ausbildung, Schule – WAS '74. Köln 1973, S. 82–106.

Welche Erfahrungen der Betriebswirtschaft können Staat und Kommunen für die wirtschaftliche Gestaltung ihrer Verwaltung und ihrer Ausgaben übernehmen? Gemeinsame wirtschaftliche Grundregeln in privater Wirtschaft und öffentlicher Verwaltung. Gutachten, erstattet im Auftrage des Herrn Bundesministers der Finanzen. Göttingen 1958 (Studien der Forschungsgesellschaft für Staats- und Kommunalwirtschaft e.V., Bd. 2).

WIBERA-PROJEKTGRUPPE HOCHSCHULKOSTENRECHNUNG: Kostenrechnung in Hochschulen. Bd. 1 einer Schriftenreihe des Ministers für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen. Ratingen, Kastellaun und Düsseldorf 1972.

WINCKELMANN, H.: Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben. Berlin 1950.

WINCKELMANN, H.: „Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Verwaltung“. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, N.F., 8. Jg. (1956), S. 557–573.

WINCKELMANN, H.: „Begriff und Aufgaben einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung“. In: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, N.F., 15. Jg. (1963), S. 321–336.

WINDEL, A.: „Ergänzung der Haushaltsbuchführung durch Kostenrechnung“. In: Deutsche Finanzwirtschaft, 22. Jg. (1968), H. 4, S. 4–7.

WITTE, E., und HAUSCHILDT, J.: Die öffentliche Unternehmung im Interessenkonflikt. Berlin 1966.

WÖHE, G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 11. neubearbeitete und erweiterte Aufl., München 1973.

WOLFF, H. J.: Verwaltungsrecht II (Organisations- und Dienstrecht). Ein Studienbuch. München und Berlin 1962.

WYSOCKI, K. von: Kameralistisches Rechnungswesen. Stuttgart 1965 (Sammlung Poeschel, Betriebswirtschaftliche Studienbücher, Reihe VI: Überbetriebliche Fragen).

WYSOCKI, K. von: „Betriebswirtschaftslehre und Staat“. In: Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, N.F., 18. Jg. (1966), S. 198–219.

**In der Reihe STUDIEN UND BERICHTE
des Max-Planck-Instituts für Bildungsforschung
sind bisher erschienen
(über den Klett-Verlag, Stuttgart, zu beziehen)**

- | | | | |
|-----|--|----|---|
| 1 | Marianne von Rundstedt (vergriffen)
Die Studienförderung in Frankreich in den Jahren 1950–1962.
108 S. Erschienen 1965. | 11 | Werner Kalb (vergriffen)
Stiftungen und Bildungswesen in den USA.
246 S. Erschienen 1968. |
| 2 | Fritz Joachim Weiß (vergriffen)
Entwicklungen im Besuch berufsbildender Schulen in den Ländern der Bundesrepublik Deutschland 1957 bis 1963.
108 S. Erschienen 1965. | 12 | Wolfgang Edelstein, Fritz Sang und Werner Stegelmann
Unterrichtsstoffe und ihre Verwendung in der 7. Klasse der Gymnasien in der BRD (Teil I).
Eine empirische Untersuchung.
319 S. Erschienen 1968.
ISBN 3-12- 98215 0-3 |
| 3 | Lothar Krappmann (vergriffen)
Die Zusammensetzung des Lehrkörpers an den Pädagogischen Hochschulen und entsprechenden Einrichtungen.
Wintersemester 1964/65.
155 S. Erschienen 1966. | 13 | Klaus Huhse
Theorie und Praxis der Curriculum-Entwicklung.
Ein Bericht über Wege der Curriculum-Reform in den USA mit Ausblicken auf Schweden und England.
227 S. Erschienen 1968.
ISBN 3-12- 98216 0-0 |
| 4 | Klaus Herzog (vergriffen)
Das Arbeiten mit Kostenlimits im englischen Schulbau. Ministry of Education, London.
Kostenstudie.
191 S. Erschienen 1965. | 14 | Willi Voelmy
Systematische Inhaltsanalysen von Quellentexten zum Polytechnischen Unterricht in der zehnklassigen allgemeinbildenden polytechnischen Oberschule der DDR 1959 bis 1966.
139 S. Erschienen 1968.
ISBN 3-12- 98217 0-8 |
| 5 | Marianne von Rundstedt (vergriffen)
Die Studienförderung in Belgien 1950 bis 1963.
115 S. Erschienen 1966. | 15 | Hedwig Rudolph
Finanzierungsaspekte der Bildungsplanung dargestellt am Beispiel des Schulsystems in Bayern.
146 S. Erschienen 1969.
ISBN 3-12- 98218 0-5 |
| 6 | Gerhard Kath, Christoph Oehler und Roland Reichwein (vergriffen)
Studienweg und Studienerfolg.
Eine Untersuchung über Verlauf und Dauer des Studiums von 2.000 Studienanfängern des Sommersemesters 1957 in Berlin, Bonn, Frankfurt/Main und Mannheim.
Mit einem Vorwort von Dietrich Goldschmidt.
228 S. Erschienen 1966. | 16 | Franz Scherer (vergriffen)
Ökonomische Beiträge zur wissenschaftlichen Begründung der Bildungspolitik.
193 S. Erschienen 1969. |
| 7 | Wolfgang Lempert (vergriffen)
Die Konzentration der Lehrlinge auf Lehrberufe in der Bundesrepublik Deutschland, in der Schweiz und in Frankreich 1950 bis 1963.
Eine statistische Untersuchung.
98 S. Erschienen 1966. | 17 | Klaus Hüfner
Traditionelle Bildungsökonomie und systemorientierte Bildungsplanung.
201 S. Erschienen 1969.
ISBN 3-12- 98219 0-2 |
| 8 | Rosemarie Nave-Herz (vergriffen)
Vorbereitender Unterricht in Europa und Nordamerika – eine Übersicht.
Eingeleitet von Wolfgang Lempert.
152 S. Erschienen 1966. | 18 | Ulrich Oevermann (vergriffen; Neuauflage Edition Suhrkamp)
Sprache und soziale Herkunft.
Ein Beitrag zur Analyse schichtenspezifischer Sozialisationsprozesse und ihrer Bedeutung für den Schulerfolg.
327 S. Erschienen 1970. |
| 9 A | Klaus Hüfner
Bibliographische Materialien zur Hochschulforschung.
Hochschulökonomie und Bildungsplanung.
Zweite erweiterte Auflage, 179 S. Erschienen 1968.
ISBN 3-12- 98212 0-1 | 19 | Wolfgang Berger
Zur Theorie der Bildungsnachfrage.
Ein Beitrag zur Identifizierung der Determinanten privater Nachfrage nach formaler Bildung.
162 S. Erschienen 1969.
ISBN 3-12- 98220 0-3 |
| 9 B | Susanne Kleemann
Bibliographische Materialien zur Hochschulforschung.
Sozialisationsprozesse und Einstellungsveränderungen in der Hochschule am Beispiel USA.
178 S. Erschienen 1969.
ISBN 3-12- 98213 0-9 | 20 | Adolf Kell
Die Vorstellungen der Verbände zur Berufsausbildung (2 Bände).
616 S. insgesamt. Erschienen 1970.
ISBN 3-12- 98221 0-0 |
| 10 | Klaus Herzog und Guy Oddie (OECD)
Technologische oder ökonomische Lösung des Schulbauproblems.
Wirtschaftlichkeit im Schulbau.
307 S. Erschienen 1968.
ISBN 3-12- 98214 0-6 | 21 | Frank Händle
Management in Forschung und Entwicklung.
Bibliographische Materialien mit einer Einführung.
167 S. Erschienen 1971.
ISBN 3-12- 98222 0-8 |
| | | 22 | Peter Müller (vergriffen)
Dokumentation zur Lehrerbildung (2 Bände).
550 S. insgesamt. Erschienen 1971. |

- 23 Wolfgang Armbruster
Arbeitskräftebedarfsprognosen als Grundlage der Bildungsplanung.
Eine kritische Analyse.
210 S. Erschienen 1971.
ISBN 3-12- 98223 0-5
- 24 Hartmut J. Zeiher
Unterrichtsstoffe und ihre Verwendung in der 7. Klasse des Gymnasiums in der BRD (Teil II).
Deutschunterricht.
261 S. Erschienen 1972.
ISBN 3-12- 98224 0-2
- 25 Claus Oppelt, Gerd Schrick und Armin Bremmer
Gelernte Maschinenschlosser im industriellen Produktionsprozeß.
Determinanten beruflicher Autonomie an Arbeitsplätzen von Facharbeitern und Technischen Angestellten in der Westberliner Industrie.
184 S. Erschienen 1972.
ISBN 3-12- 98225 0-X
- 26 Annegret Harnischfeger
Die Veränderung politischer Einstellungen durch Unterricht.
Ein Experiment zur Beeinflussung der Nationbezogenheit.
268 S. Erschienen 1972.
ISBN 3-12- 98226 0-7
- 27 Enno Schmitz
Das Problem der Ausbildungsfinanzierung in der neoklassischen Bildungsökonomie.
127 S. Erschienen 1973.
ISBN 3-12- 98227 0-4
- 28 Doris Elbers
Curriculumreformen in den USA
Ein Bericht über theoretische Ansätze und praktische Reformverfahren mit einer Dokumentation über Entwicklungsprojekte.
205 S. Erschienen 1973.
ISBN 3-12- 98228 0-1
- 29 Peter Matthias
Determinanten des beruflichen Einsatzes hochqualifizierter Arbeitskräfte.
Zur Berufssituation von Diplom-Kaufleuten.
205 S. Erschienen 1973.
ISBN 3-12- 98229 0-9
- 30 Jens Naumann
Medien-Märkte und Curriculumrevision in der BRD.
Eine bildungsökonomische Studie zu den Entstehungsbedingungen und Verbreitungsmechanismen von Lernmitteln und Unterrichtstechnologien.
ISBN 3-12- 98230 0-X
- 31 Gisela Klann
Aspekte und Probleme der linguistischen Analyse schichtenspezifischen Sprachgebrauchs.
304 S. Erschienen 1975.
ISBN 3-12- 98231 0-7
- 32 Dirk Hartung und Reinhard Nuthmann
Status- und Rekrutierungsprobleme als Folgen der Expansion des Bildungssystems.
184 S. Erschienen 1975.
ISBN 3-12- 98232 0-4
- 33 Helmut Köhler
Lehrer in der Bundesrepublik Deutschland.
Eine kritische Analyse statistischer Daten über das Lehrpersonal an allgemeinbildenden Schulen.
270 S. Erschienen 1975.
ISBN 3-12- 98233 0-1
- 34 A Hartmut-W. Frech
Empirische Untersuchungen zur Ausbildung von Studienreferendaren.
Berufsvorbereitung und Fachsozialisation von Gymnasiallehrern.
298 S. Erschienen 1976.
ISBN 3-12- 98234 0-9
- 34 B Roland Reichwein
Empirische Untersuchungen zur Ausbildung von Studienreferendaren.
Traditionelle und innovatorische Tendenzen in der beruflichen Ausbildungsphase von Gymnasiallehrern.
352 S. Erschienen 1976.
ISBN 3-12- 98237 0-0
- 35 Hans-Ludwig Freese
Schulleistungsrelevante Merkmale der häuslichen Erziehungsumwelt. Ergebnisse einer empirischen Untersuchung über Jungen und Mädchen der 7. Klasse des Gymnasiums.
141 S. Erschienen 1976.
ISBN 3-12- 98238 0-8
- 36 Peter Siewert
Kostenrechnung für Schulen in öffentlicher Trägerschaft.
Fragen und Ansätze.
105 S. Erschienen 1976.
ISBN 3-12- 98239 0-5
- Außerhalb der Schriftenreihe STUDIEN UND BERICHTE**
- OECD-Seminarbericht
Internationales Seminar über Bildungsplanung.
Berlin, 19. bis 28. Oktober 1966.
Referate und Diskussionen.
317 S. Erschienen 1967. DM 10,-
ISBN 3-12- 98211 0-4
- In der Buchreihe VERÖFFENTLICHUNGEN DES MAX-PLANCK-INSTITUTS FÜR BILDUNGSFORSCHUNG (früher: Texte und Dokumente zur Bildungsforschung) (Verlag Ernst Klett, Stuttgart; über den Buchhandel zu beziehen)**
- Günter Palm
Die Kaufkraft der Bildungsausgaben.
Ein Beitrag zur Analyse der öffentlichen Ausgaben für Schulen und Hochschulen in der Bundesrepublik Deutschland 1950 bis 1962.
183 S. Erschienen 1966. Kartoniert DM 26,-, Linson DM 32,-
- Torsten Husen und Gunnar Boalt
Bildungsforschung und Schulreform in Schweden.
254 S. Erschienen 1968. Kartoniert DM 28,-, Linson DM 26,50
- James B. Conant (vergriffen)
Bildungspolitik im föderalistischen Staat – Beispiel USA.
130 S. Erschienen 1968.
- Henry Chauncey und John E. Dobbin
Der Test im modernen Bildungswesen.
176 S. Erschienen 1968. Kartoniert DM 14,80, Linson DM 16,50
- Michael Jenne, Marlis Krüger und Urs Müller-Plantenberg (vergriffen)
Student im Studium.
Untersuchungen über Germanistik, Klassische Philologie und Physik an drei Universitäten.
Mit einer Einführung von Dietrich Goldschmidt.
464 S. Erschienen 1969.

- Ulrich K. Preuß (vergriffen)
Zum staatsrechtlichen Begriff des Öffentlichen untersucht am Beispiel des verfassungsrechtlichen Status kultureller Organisationen.
229 S. Erschienen 1969.
- Ingo Richter
Die Rechtsprechung zur Berufsausbildung.
Analyse und Entscheidungssammlung.
623 S. Erschienen 1969. Linson DM 39,50
- Klaus Hüfner und Jens Naumann (Hrsg.)
Bildungsökonomie – Eine Zwischenbilanz.
Economics of Education in Transition.
Friedrich Edding zum 60. Geburtstag.
275 S. Erschienen 1969. Kartoniert DM 20,-
- Helge Lenné †
Analyse der Mathematikdidaktik in Deutschland.
Aus dem Nachlaß hrsg. von Walter Jung in Verbindung mit der Arbeitsgruppe für Curriculum-Studien.
446 S. Erschienen 1969. Linson DM 39,-
- Wolfgang Dietrich Winterhager
Kosten und Finanzierung der beruflichen Bildung.
161 S. Erschienen 1969. Kartoniert DM 18,-
- Philip H. Coombs (vergriffen)
Die Weltbildungskrise.
248 S. Erschienen 1969.
- Klaus Hüfner (Hrsg.)
Bildungsinvestitionen und Wirtschaftswachstum.
Ausgewählte Beiträge zur Bildungsökonomie.
356 S. Erschienen 1970. Kartoniert DM 27,50
- Jens Naumann (Hrsg.)
Forschungsökonomie und Forschungspolitik.
Ausgewählte amerikanische Beiträge.
482 S. Erschienen 1970. Kartoniert DM 38,50
- Matthias Wentzel
Autonomes Berufsausbildungsrecht und Grundgesetz.
Zur Rechtsetzung der Industrie- und Handelskammern und Handwerksorganisationen in der Bundesrepublik.
229 S. Erschienen 1970. Kartoniert DM 28,-
- Dieter Berstecher
Zur Theorie und Technik des internationalen Vergleichs.
Das Beispiel der Bildungsforschung.
123 S. Erschienen 1970. Kartoniert DM 19,50
- Bernhard Dieckmann (vergriffen)
Zur Strategie des systematischen internationalen Vergleichs.
Probleme der Datenbasis und der Entwicklungsbegriffe.
188 S. Erschienen 1970.
- Dirk Hartung, Reinhard Nuthmann und Wolfgang Dietrich Winterhager
Politologen im Beruf.
Zur Aufnahme und Durchsetzung neuer Qualifikationen im Beschäftigungssystem.
250 S. Erschienen 1970. Kartoniert DM 19,-
- Saul B. Robinsohn u.a.
Schulreform im gesellschaftlichen Prozeß.
Ein interkultureller Vergleich.
Bd. I: Bundesrepublik, DDR, UdSSR.
602 S. insgesamt. Erschienen 1970. Linson DM 54,-
- Saul B. Robinsohn u.a.
Schulreform im gesellschaftlichen Prozeß.
Ein interkultureller Vergleich.
Bd. II: England und Wales, Frankreich, Österreich, Schweden.
595 S. Erschienen 1975. Linson DM 58,-
- Klaus Hüfner und Jens Naumann (Hrsg.)
Bildungsplanung: Ansätze, Modelle, Probleme.
Ausgewählte Beiträge.
362 S. Erschienen 1971. Kartoniert DM 32,-
- Pierre Bourdieu und Jean-Claude Passeron
Die Illusion der Chancengleichheit.
Untersuchungen zur Soziologie des Bildungswesens am Beispiel Frankreichs.
302 S. Erschienen 1971. Kartoniert DM 38,50
- Lothar Krappmann
Soziologische Dimensionen der Identität.
Strukturelle Bedingungen für die Teilnahme an Interaktionsprozessen.
231 S. Erschienen 1971. Kartoniert DM 26,50
- Wolfgang Karcher (vergriffen)
Studenten an privaten Hochschulen.
Zum Verfassungsrecht der USA.
240 S. Erschienen 1971.
- Marianne von Rundstedt (vergriffen)
Studienförderung.
Ein Vergleich der Förderungssysteme und Leistungen in der Bundesrepublik Deutschland, Belgien, Frankreich, England und Wales und in den Niederlanden.
189 S. Erschienen 1971.
- Helga Zeiher
Gymnasiallehrer und Reformen.
Eine empirische Untersuchung über Einstellungen zu Schule und Unterricht.
279 S. Erschienen 1973. Kartoniert DM 22,-
- Ingo Richter
Bildungsverfassungsrecht.
Studien zum Verfassungswandel im Bildungswesen.
365 S. Erschienen 1973. Kartoniert DM 28,-
- Peter Damerow, Ursula Elwitz, Christine Keitel und Jürgen Zimmer
Elementarmathematik: Lernen für die Praxis?
Ein exemplarischer Versuch zur Bestimmung fachüberschreitender Curriculumziele.
182 und 47 S. Erschienen 1974. Kartoniert DM 25,-
- Wolfgang Lempert und Wilke Thomssen
Berufliche Erfahrung und gesellschaftliches Bewußtsein.
Untersuchungen über berufliche Werdegänge, soziale Einstellungen, Sozialisationsbedingungen und Persönlichkeitsmerkmale ehemaliger Industrielehrlinge (Bd. I).
521 S. Erschienen 1974. Kartoniert DM 22,50
- Detlef Oesterreich
Autoritarismus und Autonomie.
Untersuchungen über berufliche Werdegänge, soziale Einstellungen, Sozialisationsbedingungen und Persönlichkeitsmerkmale ehemaliger Industrielehrlinge (Bd. II).
248 S. Erschienen 1974. Kartoniert DM 17,50
- Jürgen Raschert
Gesamtschule: ein gesellschaftliches Experiment.
Möglichkeiten einer rationalen Begründung bildungspolitischer Entscheidungen durch Schulversuche.
217 S. Erschienen 1974. Kartoniert DM 18,-
- Ulrich Teichler
Geschichte und Struktur des japanischen Hochschulwesens (Hochschule und Gesellschaft in Japan, Bd. I).
385 S. Erschienen 1975. Kartoniert DM 49,-
- Ulrich Teichler
Das Dilemma der modernen Bildungsgesellschaft.
Japans Hochschulen unter den Zwängen der Stauszuteilung (Hochschule und Gesellschaft in Japan, Bd. II).
In Herstellung.
- Achim Leschinsky und Peter M. Roeder
Schule im historischen Prozeß – Zum Wechselverhältnis von institutioneller Erziehung und gesellschaftlicher Entwicklung.
In Herstellung.