

5 Verwendung der „Kosten pro Leistungseinheit“

Durch die konsequente Durchführung dieses Kostenanalyseprozesses erhalten die Leitung einer Versuchstierhaltung und andere Mitarbeiter ein wichtiges Managementwerkzeug. Wer mit hinreichender Präzision die Kosten für Dienstleistungen der Versuchstierhaltung kennt, kann damit Deckungsbeiträge planen und Leistungsentgelte festlegen. Mit den Ergebnissen des Kostenanalyseprozesses kann die Tierhaltungsleitung eine vorausschauende Budgetplanung erstellen und Trends in der Kostenstruktur der Versuchstierhaltung frühzeitig erkennen. Sie dienen auch als Hilfsmittel für den Vergleich zwischen den tatsächlichen entstandenen Kosten und den ursprünglich erwarteten Kosten. Schließlich stellt die Kostenanalyse eine solide Basis für die Kostenkontrolle und eine Kosten-Nutzen-Abschätzung dar.

5.1 Ermittlung von Leistungsentgelten

5.1.1 Grundsätzliche Überlegungen

Die Kosten pro Leistungseinheit sind die wichtigste Information zur Einrichtung einer innerbetrieblichen Leistungsverrechnung. Korrekt ermittelte Kostensätze lassen sie sich jedoch nicht zwingend linear immer in entsprechende Leistungsentgelte umsetzen. Auf Grund der Unterschiede zwischen Unternehmen mit Versuchstierhaltungen sind folgende Grundsatzfragen mit Auswirkung auf das Abrechnungssystem zu diskutieren:

1. Erwartet das übergeordnete Unternehmen, dass sich die Versuchstierhaltung finanziell selbst trägt?

Dieses Handbuch empfiehlt weder ein Subventionssystem noch rät es davon ab. Es weist jedoch darauf hin, dass diese Frage geklärt werden muss. Ein Unternehmen kann sich dafür entscheiden, die laufenden Kosten der Versuchstierhaltung zu bezuschussen, weil die Versuchstierhaltung einen grundsätzlichen Beitrag zur Leistungsfähigkeit der Forschung leistet, der weit über die dem einzelnen Wissenschaftler verrechenbaren Leistungen hinaus geht. Eine professionell geführte Versuchstierhaltung fördert durch ihre Existenz und ihre vielfältigen Leistungen das wissenschaftliche Ansehen des gesamten Unternehmens, z.B. durch die versuchstierkundlich und tierschutzrechtlich kompetente Projektberatung der Wissenschaftler oder entsprechend Weiterbildungsangebote nach innen und außen.

Auch wenn die Entscheidungsträger eines solchen Unternehmens diese messbaren und nicht-messbaren Beiträge der Versuchstierhaltung kennen und anerkennen, kann es zu jeder Zeit finanzielle Beschränkungen für das Unternehmen geben, die laufenden Kosten der Ver-

suchstierhaltung zu tragen. Die Bedingungen, unter denen ein Unternehmen arbeitet, sind schon von Natur aus unterschiedlich und verändern sich über die Zeit. Die finanzielle Unterstützung der Versuchstierhaltung durch das Unternehmen kann sich so mit der Zeit ändern. Der Leiter der Versuchstierhaltung und andere in die innerbetriebliche Leistungsverrechnung involvierte Personen sollten sich in regelmäßigen Abständen mit der Unternehmensleitung und der Finanzbuchhaltung zusammensetzen, um sich hier Hilfe und Unterstützung für eine ausgeglichene Tierhaltungsbilanz zu holen.

2. Wie sieht es mit der Subventionsgerechtigkeit aus, wenn ein Unternehmen sich dafür entscheidet, die laufenden Kosten der Versuchstierhaltung teilweise zu übernehmen?

Möglicherweise sollen diese Subventionen gezielt nur für ganz bestimmte Kosten gelten. Es sollte darauf geachtet werden, z.B. keinen Unterschied zwischen drittmittelgeförderten und nicht-drittmittelgeförderten Projekten zu machen. Beispiele einer gezielten Förderung durch das Unternehmen innerhalb der Versuchstierhaltung sind zentrale Servicebereiche z.B. im Bereich Tiergesundheit, Tier-OP oder Röntgen. Solche Leistungs- bzw. Gerätevorhaltungen sind für eine Vielzahl von Tierversuchsvorhaben essentiell, auch wenn sie nur sporadisch genutzt werden. Der Unterhalt dieser Infrastruktur erhöht die Kosten pro Leistungseinheit. Es verbietet sich jedoch in den meisten Fällen, diese Kosten direkt an den Wissenschaftler weiterzugeben. Um die Wissenschaftler dahingehend zu beeinflussen, dass sie diese zentralen Einrichtungen und die an diesen Stellen in der Regel konzentrierte Expertise zu nutzen, kann die Kostenstruktur der Leistungsentgelte für diesen Dienstleistungen tiefer angesetzt werden als es den tatsächlichen Kosten entspricht, indem man Ressourcen des Unternehmens zur Herabsetzung der Entgelte verwendet.

Feste wie bewegliche Einrichtungsgegenstände der Versuchstierhaltungen sind durch die intensive Nutzung hohem Verschleiß ausgesetzt, was eine ständige Forderung nach Ersatz oder Verbesserung wichtiger Ausstattungselemente hervorruft. Daher entscheiden sich manche Unternehmen dafür, speziell Investitionen zu bezuschussen.

3. Werden bei Tierhaltungen mit örtlich verstreuter, dezentraler Struktur oder stark unterschiedlicher Infrastruktur an allen Stellen einheitliche Leistungsentgelte erhoben?

Die Organisation und die Ausstattung von Versuchstierhaltungen können sich sehr stark unterscheiden. Abhängig von der Größe und der Gebäudestruktur findet man zentrale Versuchstierhaltungen, in denen alle Tierarten in einem Gebäude gehalten werden oder örtlich verstreute, dezentrale Tierhaltungen.

Speziell in Unternehmen mit dezentraler Struktur muss entschieden werden, ob die abgerechneten Kostensätze an allen Stellen für alle

Wissenschaftler quer durch die verschiedenen Einrichtungen gleich sein sollen oder nicht. Wenn der Prozess der Kostenanalyse alle Versuchstierhaltungen des Unternehmens umfasst, sollte auch eine einheitliche Kostenstruktur unabhängig von der jeweiligen Unterbringung auf alle Tierversuchsvorhaben angewendet werden. Es anders zu machen (d.h. unterschiedliche Kostensätze zu verwenden) würde heißen, dass Wissenschaftler in einem Bereich des Unternehmens möglicherweise die Wissenschaftler in einem anderen ähnlichen Bereich quersubventionieren. Standortbezogen uneinheitliche Leistungsentgelte werden intern wie extern zu Kritik führen und die Akzeptanz der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung verringern. Ob hiervon bei betriebsfremden Nutzern abgewichen wird, muss ebenfalls festgelegt werden.

4. Nach welchen Kriterien werden die Leistungsentgelte angepasst?

Unabhängig von der Entscheidung eines Unternehmens für eine bestimmte Kostendeckungsstrategie in der Versuchstierhaltung werden von Zeit zu Zeit Anpassungen erforderlich sein, um die Versuchstierhaltung zu einem finanziell stabilen Unternehmensteil zu machen. Eine konsequente Kostenrechnung wird dem Leiter der Versuchstierhaltung dabei helfen, die Notwendigkeit und den Umfang von Preisanpassungen so zu belegen, dass diese berechtigt erscheinen. Aus der Praxis sei darauf hingewiesen, dass die den Nutzern gestellten Rechnungen sich überwiegend gegen drittmittelgeförderte Projekte auswirken, die üblicherweise mit vorab festgelegten Jahresbudgets arbeiten. Die Konsequenz daraus ist, dass eine unterjährige Anpassung der Tarife in der Regel nicht praktikabel ist. Darüber hinaus sollte der Zeitpunkt für eine Anpassung der Tarife mit einer relativ langen Vorlaufzeit gewählt werden, damit Wissenschaftler mit drittmittelgeförderten Projekten diese zusätzlichen Kosten frühzeitig in ihre Kostenbudgets einplanen können.

Auch noch aus einem anderen Grund muss sich das Unternehmen mit der Entscheidung über die Häufigkeit und den Zeitpunkt von Kostenanpassungen in der Versuchstierhaltung beschäftigen. Eine plötzliche Finanznotlage des Unternehmens kann dessen Möglichkeit oder Bereitschaft, die Betriebskosten der Tierhaltung zu subventionieren, stark beeinträchtigen und es kann notwendig erscheinen, zusätzliche Einnahmen aus einer Erhöhung der Leistungsentgelte zu realisieren. Hätten die Wissenschaftler in diesem Fall nicht genügend Zeit und Gelegenheit, zusätzliche Drittmittel zu beantragen, sind so Forschungsprojekte gefährdet oder die vorhandenen Projekte werden heruntergefahren und die erwarteten Mehreinnahmen aus der Erhöhung der Leistungsentgelte lassen sich nicht realisieren oder beides. Die finanziellen Schwierigkeiten für die Tierhaltung wie für das Unternehmen werden so nicht gelöst.

5.1.2 Festlegung von Leistungsentgelten und Tierhaltungskosten

Wenn die Versuchstierhaltung und das übergeordnete Unternehmen zu den vorgenannten Grundsatzfragen Entscheidungen getroffen haben, existiert ein stabiler finanzieller Rahmen für die Tierhaltung. Die Festlegung auf eine bestimmte Kostenstruktur der Versuchstierhaltung setzt einen iterativen Prozess in Gang, in dem immer wieder alle Variablen überprüft und nach neuen Möglichkeiten gesucht wird. Ausgehend von den Gesamtkosten der Versuchstierhaltung und den daraus abgeleiteten Leistungsentgelten, sollten die Einnahmen ohne Berücksichtigung der Zuschüsse durch das Unternehmen die Betriebskosten ausgleichen. Wie vorher bereits erwähnt sollten diese Entgelte für alle betriebsinternen Nutzer einheitlichen sein.

Die Festlegung von Leistungsentgelten in der Versuchstierhaltung beruht auf einer Reihe von Annahmen und Schätzungen. Größere Kostenfaktoren können sich mit einer geringen Vorwarnzeit ändern und die erwartete Inanspruchnahme einer Dienstleistung durch die Nutzer kann weit vom erwarteten Umfang abweichen. Es kann daher immer wieder vorkommen, dass die erwirtschafteten Einnahmen mehr oder weniger weit von den tatsächlich anfallenden Kosten in einem Betrachtungszeitraum abweichen.

Grundsätzlich sollten die Einnahmen aus der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung in der Summe die Kosten für den Betrieb der Versuchstierhaltung nicht überschreiten. In jedem Jahr können Gewinne oder Verluste auftreten, die ins Folgejahr fortgeschrieben werden können. Es sollte allerdings festgelegt werden, dass ein festgelegter finanzieller Zuschuss des Unternehmens nicht als Verlust betrachtet werden darf und auf dieser Basis auch nicht ins Folgejahr fortgeschrieben werden kann. Sollte ein Gewinn oder Verlust auftreten, ist das Tierhaltungsmanagement verpflichtet, die geltenden Entgelte zu überprüfen und sie in geeigneter Weise nach oben oder unten anzupassen.

Diese Differenzbeträge werden zur Anpassung der Entgeltordnung als Gewinn oder Verlust ins Folgejahr fortgeschrieben. Die Leistungsentgelte sollten auf Basis geschätzter Kosten festgelegt werden (plus oder minus der Fortschreibungen eines früheren Jahres). Diese Anpassungen auf Grund der Gewinn- bzw. Verlustfortschreibungen können sich nicht unmittelbar auf das Folgejahr beziehen, da die Entgeltordnung für das Folgejahr in der Regel bereits festliegt bevor der genaue Umfang der notwendigen Anpassungen bekannt ist. Konsequenterweise wird man diese Anpassungen daher in der Regel im zweiten oder dritten Folgejahr vornehmen. So sollte die Versuchstierhaltung über die Zeit betrachtet nicht mehr in Rechnung stellen als an tatsächlichen Kosten entsteht. Das Kalkulationsblatt V demonstriert, wie sich Fortschreibungen auf die projizierten Kosten pro Leistungseinheit eines künftigen Geschäftsjahres auswirken. Das Kalkulationsblatt V macht zugleich deutlich, wie der finanzielle Zuschuss durch das Unternehmen mit eingerechnet wird. Im diesem Beispiel hat sich das

Unternehmen entschlossen, einen Teil der Defizite für die Rattenzucht und für die Hunde- und Meerschweinchenhaltung zu übernehmen, so dass der Entgeltanstieg für diese Tierkategorien gemildert werden konnte.

Egal welche Unterstützung die Tierhaltung durch das Unternehmen erfährt, die Entgelte werden durch die wissenschaftlichen Nutzer zumeist als zu hoch empfunden. Die Kostenanalyse bietet die Basis, um zu erklären, wie Leistungsentgelte zustande kommen und welche Kostenelemente darin enthalten sind. Ein besseres Verständnis für den Umgang mit den Ressourcen in der Tierhaltung kann einen vor solcher Kritik bewahren. Eine detaillierte Kostenanalyse liefert die beste Antragsgrundlage für die Erstattung von Tierhaltungskosten durch Drittmittelgeber.

5.2 Budgetplanung

Ausgabenübersichten vergangener Jahre - insbesondere wenn sie auf die verschiedenen Dienstleistungen oder Kostenstellen in der Versuchstierhaltung umgelegt wurden, sind die Basis einer Budgetplanung für zukünftige Geschäftsjahre. Zur Ermittlung des Folgebudgets sollte der Leiter der Versuchstierhaltung die Kosten jeder Dienstleistung überprüfen und unter Berücksichtigung aktueller Trends in der Nutzung von Dienstleistungen bzw. unvorhersehbarer Kostensteigerungen ggf. Entgeltanpassungen vornehmen. Ein Budget auf solider Kostenbasis ist viel leichter zu rechtfertigen als eines, das auf unvollständigen Daten und allgemeinen Schätzungen beruht.

5.3 Kostenkontrolle

Das Verfahren der Kostenanalyse und seine statistischen Nebenprodukte können auch für die Kostenkontrolle nützlich sein. Der Vergleich der aktuellen zu den budgetierten Kosten im Verhältnis zu den erbrachten Leistungen, kann Bereiche erkennbar werden lassen, in denen Kosten reduziert werden können. Wenn die Ergebnisse der Kostenanalyse vom Management und von den Mitarbeitern der Tierhaltung verstanden werden, sollte sich auch ein entsprechendes Kostenbewusstsein entwickeln.

Als weiteres Ergebnis der Kostenanalyse können Kosten-Nutzen-Betrachtungen von Tätigkeiten durchgeführt und mit alternativen Vorgehensweisen verglichen werden, die dasselbe Ergebnis erzielen. Dies kann in der Folge zur Aufgabe einer Leistung oder auch zur Etablierung neuer Dienstleistungen führen.

Die Kostensituation von Tierhaltungen kann miteinander verglichen werden. Wenn ähnliche Tierhaltungen verglichen werden und ähnliche Methoden für die Kostenanalyse verwendet wurden, können solche Vergleiche sehr nützlich sein. Falls eine Tierhaltung in der Lage ist, eine bestimmte

Leistung zu beträchtlich geringeren Kosten zu erbringen als eine andere, ist es für die andere Einrichtungen zweifellos interessant zu erfahren, wie dies möglich ist. Kostenunterschiede zwischen Versuchstierhaltungen besagen zunächst einmal nur, dass Unterschiede existieren, ohne diese zu bewerten. Daraufhin kann weiter untersucht werden, ob die Unterschiede bedingt sind durch z.B. ineffiziente Strukturen, mangelhafte Kostenkontrolle, bauliche Voraussetzungen, Unterschiede in Qualitätsstandards der jeweiligen Leistung, die geographische Lage, unterschiedliche Personalkosten, Unterschiede im Verwendungszweck der Tiere oder Sonstiges. Das Ziel eines Kostenvergleiches zwischen Tierhaltungen (oder zwischen verschiedenen Betrachtungszeiträumen innerhalb einer Tierhaltung) ist es, Unterschiede zu erkennen und Bereiche zu finden, für die sich die Ermittlung von Gründen für diese Unterschiede später als lohnend erweist.