

BEITRÄGE

ZUR

HOCHSCHULFORSCHUNG

Heft 1/2-2000

Bayerisches Staatsinstitut für Hochschulforschung und Hochschulplanung

Facetten der Hochschulforschung

Stefan Lullies zum 60. Geburtstag

<i>Küpper, Hans-Ulrich; Harner, Louis von: Anlass und Fragestellungen des Themenheftes</i>	1
<i>Teichler, Ulrich: Hochschulforschung, Sachstand und institutionelle Basis</i>	7
<i>Lischka, Irene; Olbertz, Jan-Hendrik: Hochschulforschung in den neuen Bundesländern, Wurzeln und Perspektiven</i>	21
<i>Buck-Bachler, Gertraude: Hochschule zwischen fremdgesteuertem Veränderungsdruck und selbstgesteuerten Entwicklungskonzeptionen</i>	31
<i>Sörle, Johann: Die Entwicklung des Hochschulrechts in Bayern. 25 Jahre Bayerisches Hochschulgesetz</i>	47
<i>Steinmann, Wulf: Fusionen an der Universität</i>	63

<i>Fries, Marlene; Gensch, Sigrid; Schindler, Götz: Bachelor-Studiengänge an deutschen Universitäten. Ein neues Modell oder Orientierung am angelsächsischen oder am amerikanischen Modell?</i>	69
<i>Prokop, Ernst: Bilanz und Perspektiven wissenschaftlicher Weiterbildung. AUE 2000</i>	85
<i>Griesbach, Heinz; Heine, Christoph: Trends beim Hochschulzugang in den neuen und den alten Ländern. Gemeinsamkeiten und Unterschiede</i>	101
<i>Sandfuchs, Gabriele: Hochschulzugang und –zulassung in der Bundesrepublik Deutschland aus rechtlicher Sicht</i>	125
<i>Stewart, Gerd: Archäologie – und was danach?</i>	139
<i>Hewig, Dirk: Studienvorbereitende Förderungen in der Musik und Fördermaßnahmen beim Übergang vom Studium in das Berufsleben</i>	151
<i>Wagemann, Carl-Heinrich: Bei den Ingenieuren ist es anders</i>	161
<i>Geipel, Robert: Qualifikationshierarchien und Konfessionen am Beispiel Münchens</i>	169
<i>Berning, Ewald; Harner, Louis von; Hofmann, Yvette: Die gegenwärtige Praxis und die Zukunft des Habilitationswesens an den Universitäten in Bayern</i>	191
<i>Schmidt, Siegfried H.: Interesse am Studium im Ausland</i>	207
<i>Küpper, Hans-Ulrich: Hochschulen steuern mit kaufmännischem Rechnungswesen – aber richtig!</i>	217
<i>Tropp, Gerhard; Nüsselein, Mark: Methodik einer Informationsbedarfsanalyse als Grundlage der Konzeption von Entscheidungsunterstützungssystemen am Beispiel des Projektes CEUS</i>	233
abstracts	245

2 Ersatz des kameralistischen durch das kaufmännische Rechnungswesen?

2.1 Strukturelle Unterschiede von kameralistischem und kaufmännischem Rechnungswesen

Das in den Hochschulen bisher übliche *kameralistische Rechnungswesen* knüpft an der Verbuchung der kassenmäßigen Vorgänge an und ist völlig auf Zahlungen gerichtet. Es liefert einen Überblick über die verschiedenen Klassen von Einnahmen und dient der korrekten sowie vollständigen Einziehung der zugewiesenen Einnahmen. Auf der Ausgabe Seite werden in ihm die Einhaltung der zugewiesenen Haushaltsmittel und die Kassenanordnungen kontrolliert. Man stellt fest, ob die für bestimmte Maßnahmen sowie zur Erteilung von Auszahlungsanordnungen benötigten Ausgabenmittel verfügbar sind.

Für die kameralistische Rechnung von Hochschulen ist die Systematik der öffentlichen Haushaltsplanung nach *Titeln* relevant. Die Einteilung in den Hochschulhaushalten hängt damit von den Zwecken ab, die für den gesamten staatlichen Haushalt bestimmend sind. Im Vordergrund steht die Einhaltung der Haushaltsansätze, nicht die Effizienz der Mittelverwendung. In der Kameralistik spielt ferner das Prinzip der *Jährlichkeit* eine zentrale Rolle (vgl. *Wiesner, Rechnungswesen, S. 21 ff.*). Haushaltspläne werden nach dem Prinzip der *Vorherigkeit* im Voraus aufgestellt, ihre Ansätze beziehen sich aber jeweils auf ein Jahr und sollen in diesem erreicht werden. Eine *Überragbarkeit* von Ausgabenresten auf das Folgejahr ist nur eingeschränkt möglich.

Eine grundlegende Zwecksetzung der kameralistischen Rechnung besteht in der Sicherung der Ordnungsmäßigkeit von Einnahmen und Ausgaben sowie der Einhaltung der Haushaltsansätze. Deshalb spielt die *Genauigkeit* und *Nachprüfbarkeit* der Rechnung eine große Rolle. Diese Aufgabe wird in privatwirtschaftlichen Unternehmungen von der Finanzbuchhaltung übernommen. Die rein finanzwirtschaftliche Ausrichtung der Kameralistik zeigt sich daran, dass in ihr nur die Einhaltung von vorgegebenen Haushaltsansätzen verfolgt und keine Erfolgsgrößen ermittelt werden.

Ein maßgeblicher Grund für die Unterschiede in den wichtigsten Prinzipien und Verfahrensregeln von kameralistischem und kaufmännischem Rechnungswesen ist in den tendenziellen *Denkmustern* zu sehen, die hinter ihnen stehen. Das erstere ist bestimmt durch Kategorien der *Rechtmäßigkeit* und *Ordnungsmäßigkeit*, also eines stärker juristisch geprägten Denkens. Für die kaufmännische Rechnung ist hingegen eine *ökonomische Orientierung* charakteristisch. Zudem hat der politische Hochschulträger durch die Vorgabe von Titeln über den Haushalt ein zentrales Steuerungsinstrument in der Hand. Soweit er keine Deckungsfähigkeit zwischen verschiedenen Titeln zulässt, will er damit bewirken, dass sich die Hochschulen und ihre Teileinheiten so verhalten, wie es den mit der parlamentarischen Verabschiedung des Haushalts festgelegten Erwartungen entspricht.

218

Hochschulen steuern mit kaufmännischem Rechnungswesen - aber richtig!

Hans-Ulrich Küpper

1 Betriebswirtschaftlicher Reformdruck auf die Hochschulen

Die Universitäten haben in den letzten drei Jahrzehnten eine stark steigende Zahl an Studierenden bewältigt, ohne dass ihre Kapazitäten im gleichen Umfang ausgeweitet wurden und trotzdem ein insgesamt hohes Ausbildungsniveau gehalten. Zudem haben sie in kurzer Zeit den Aufbau in den neuen Bundesländern bewältigt. Trotzdem sind sie in den vergangenen Jahren zu einem zentralen Gegenstand der öffentlichen Kritik geworden. Der zunehmende Druck von Gesellschaft und Politik auf die Universitäten könnte auf die Erkenntnis zurückzuführen sein, welche zentrale Bedeutung sie in Forschung und Lehre für die künftige Wettbewerbsfähigkeit unseres Landes besitzen. Die Internationalisierung in Politik und Gesellschaft macht deutlich, dass ein Land wie Deutschland einen intensiven Austausch von Studierenden und Wissenschaftlern benötigt.

Während in den siebziger Jahren konzeptionelle Fragen insbesondere der Demokratisierung im Vordergrund standen, haben jetzt eher Fragen des Managements und der Prozessgestaltung ein hohes Gewicht (*Küpper, Universitäten, S. 236 ff.*). Mehrere Bundesländer, wie Hessen und Niedersachsen, meinen, der Übergang auf ein kaufmännisches Rechnungswesen, das sich möglichst eng an der doppelten Buchführung für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen und das HGB anlehnt, sei ein wichtiges Instrument zur Verbesserung des Führungssystems von Hochschulen. Darin wird häufig eine Voraussetzung für eine größere Autonomie der Hochschulen und die Einführung von Globalhaushalten gesehen. Deshalb ist zu prüfen, ob die teilweise sehr hoch gesteckten Erwartungen an eine Übertragung des kaufmännischen Rechnungswesens auf Hochschulen erfüllbar sind oder ob diese eigenständige Rechnungssysteme benötigen.

2.2 Problematik einer unmittelbaren Übertragung des kaufmännischen Rechnungswesens auf Hochschulen

Die Problematik einer unmittelbaren Übertragung der kaufmännischen Buchhaltung auf staatliche Hochschulen untermauert eine nähere Analyse des *Modellvorhabens* für die Erprobung einer globalen Steuerung von Hochschultatbeständen, welches das Land *Niedersachsen* seit 1995 durchführt (zu dem Modellverstellen in Niedersachsen vgl. allgemein *Kraany/Ziegele, Modellvorhaben*). In ihm erstellen die Universitäten Clausthal-Zellerfeld und Oldenburg sowie die Fachhochschule Osnabrück Jahresabschlüsse auf der Basis einer doppelten Buchführung, die von renommierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geprüft werden.

Obwohl sich der Aufbau ihrer Jahresabschlüsse am Handelsrecht orientiert, gibt es mehrere strukturelle Besonderheiten. Bei den *Aktiva der Bilanz* (vgl. Abb. 1) bilden im Anlagevermögen die Grundstücke, die Bauten sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung die wichtigsten Positionen. Innerhalb des Umlaufvermögens überwiegen die liquiden Mittel deutlich, eine Konsequenz der äußerst begrenzten Handlungsspielräume von Hochschulen im Finanzierungsbereich.

Abb. 1: Bilanz einer Hochschule des Modellversuchs¹

Anlagevermögen:	TDM	Eigenkapital:	TDM
Immaterielle Anlagen	1.000	Kapitalrücklage	100.000
Grundstücke, Bauten	400.000	Gewinnrücklagen, Sonderrücklagen	2.000
Techn. Anlagen, Maschinen	2.000	Ergebnisvortrag	4.000
Beitr.- und Geschäftsausstattung	72.000	Jahresergebnis	1.500
Gelenkte Anzahlungen	5.000	Einstellungen-/Auflösungen (+) von Rücklagen	-1.000
Zwischensumme	480.000	Zwischensumme	106.500
Umlaufvermögen:		Sonderposten Invest. Zuschüsse	380.000
Vorräte	1.800	Fremdkapital:	
Liefer- und Leistungsfordernungen gg. Niedersachsen	200	Rückstellungen	9.000
Forderungen gg. Niedersachsen	6.000	Bankschulden	50
Forderungen sonst. Zuschussgeber	1.000	Anzahlungen	550
Liquide Mittel	35.000	Liefer- und Leistungsverbindlichkeiten	3.400
Sonstige Aktiva	1.000	Verbindlichk. gg. Niedersachsen	16.000
Bilanzsumme	525.000	Verbindlichkeiten gg. Sonstige	5.000
		Zuschussgeber	4.500
		Sonstige Passiva	525.500
		Bilanzsumme	525.500

¹ Die Beispiele in Abb. 1 und 2 orientieren sich an der Snokur tatsächlicher Werte, geben diese jedoch nicht exakt wieder.

Auf der *Passivseite* fällt auf, dass es trotz der Anlehnung an das HGB unter dem Eigenkapital keine Position für gezeichnetes Kapital gibt. Als Kapitalrücklagen wird der Wert der Grundstücke ausgewiesen, während für das gesamte restliche Anlagevermögen mit dem *Sonderposten für Investitionszuschüsse* eine eigene neue Passivposition gebildet wurde, die den mit Abstand größten Passivposten darstellt. Diese Spezifika wurden im Modellvorhaben explizit in dieser Weise festgelegt. Insgesamt erscheint die Passivseite der Bilanz *wenig aussagefähig*, ihr *Hauptgewicht* liegt auf der *Vermögensseite*.

In den *Erfolgsrechnungen* bilden entsprechend Abb. 2 die Zuschüsse des Landes für laufenden Aufwand sowie für Investitionen die wichtigsten Ertragspositionen, auf der Aufwandsseite überwiegen die Personalaufwendungen. Eine zentrale Aufwandsposition der Periodenerfolgsrechnungen erwerbswirtschaftlicher Unternehmen bilden die *Abschreibungen*. Die Erfolgsrechnungen der niedersächsischen Hochschulen weisen ebenfalls Abschreibungen aus. Diese werden aber durch eine Ertragsbuchung „Sonderposten für Investitionszuschüsse (s. Bilanz)“ an Auflösung Investitions-Sonderposten (s. Erfolgsrechnung) in exakt gleicher Höhe neutralisiert. Damit werden sie in ihrer Wirkung aus der Erfolgsrechnung herausgenommen.

Abb. 2: Erfolgsrechnung einer Hochschule des Modellversuchs

Erträge:	TDM
Zuschüsse f. lfd. Aufwand:	
Niedersachsen	160.000
Dritte	16.000
Investitionszuschüsse:	
Niedersachsen	10.000
Dritte	100
Bestandsänderungen	100
Aktiverte Eigenleistungen	400
Zwischensumme	186.600
Auflösung Invest. Sonderposten	20.000
Zinsträge	0
Sonstige Erträge	5.000
Summe Erträge	211.600
Aufwendungen:	
Aufwendungen für Lehrmittel, Lehrmaterial	6.000
Aufwendungen für Fremdleistungen	5.990
Personalaufwand	140.000
Abschreibungen auf Anlagen	20.000
Zuführung Invest. Sonderposten	16.000
Zinsaufwand	0
Sonstige Steuern	10
Sonstige Aufwendungen	22.100
Jahresergebnis:	
Ergebnisvortrag	1.500
Veränderung Rücklagen	4.000
Veränderung Rücklagen	-1.000
Bilanzgewinn:	4.500

Eine entsprechende Besonderheit zeigt sich an den Zuführungen zu dem Sonderposten für Investitionszuschüsse. Seine Erhöhung ergibt sich nicht wie bei bilanziellen Eigen- oder Fremdkapitalaufnahmen aus den Investitionszuschüssen des Landes oder von Dritten, sie hängt vielmehr von den Zugängen im Anlagevermögen ab. Dies heißt, dass Investitionsausgaben in voller Höhe als Aufwendungen gebucht werden.

Sowohl die Neutralisierung der Abschreibungen als auch die Verbuchung von Investitionsausgaben als Aufwendungen sind Fremdkörper in einer Periodenerfolgsrechnung und entsprechen nicht den Regelungen des HGB. Interpretiert man die erfolgswirksame Buchung der Investitionsausgaben (= Zuführung zu Sonderposten für Investitionszuschüsse) als Sofortabschreibung, werden die Anlagegüter doppelt abgeschrieben, wobei jedoch die erste Abschreibung (Abschreibungen an Anlagevermögen) durch einen Ertrag (Auflösung des Investitions-sonderpostens) neutralisiert wird. Berücksichtigt man ferner, dass die anderen Aufwendungen für Lehrmittel, Fremdleistungen, Personal usw. zumindest weitgehend den Ausgaben und die Zuschüsse den Einnahmen entsprechen, so wird deutlich, dass diese Erfolgsrechnungen keine Gewinn- und Verlustrechnungen im eigentlichen Sinn, sondern *Einnahmen- und Ausgabenrechnungen* darstellen. Die als *Jahresergebnis* bezeichnete Position gibt in Wirklichkeit den Einnahmehüberschuss oder *Ausgaberes* eines Jahres wieder.

Solange den Zuschüssen keine zumindest marktähnliche Bewertung der Lehr-, Forschungs- und Serviceleistungen der Hochschulen zugrunde liegen, ist es irreführend, den Ausgaberes wie den handelsrechtlichen Jahresüberschuss als *Erfolgsindikator* zu interpretieren. Tatsächlich handelt es sich bei dieser Erfolgsrechnung für Hochschulen um eine *Finanzrechnung*. Wie in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ist seine periodische Höhe deshalb ein schlechter Indikator für den Erfolg. Insgesamt wird erkennbar, dass eine unmittelbare Übertragung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses auf Hochschulen unmöglich ist. Die im Modellversuch vorgenommenen Anpassungen führen zu Begriffsverwirrungen und Unklarheiten. Die daraus folgenden Fehlinterpretationen, z. B. eines Ausgaberes als Erfolgsindikator, können gefährliche Fehlsteuerungen bewirken. Hochschulen benötigen Rechnungssysteme, die an ihren spezifischen Merkmalen, Erfolgszielen und Rechnungszwecken ausgerichtet sind, wenn man sie effizient führen will.

3 Grundbedingungen für die Gestaltung einer leistungsfähigen Hochschulschulrechnung

Das kaufmännische Rechnungswesen für erwerbswirtschaftliche Unternehmen ist auf die Ermittlung eines Periodenerfolgs gerichtet (*Eiseler, Rechnungsweisen, S. 67*). Die genaue Abgrenzung dieser Erfolgsgröße muss die Struktur der Rechnung bestimmen und nicht die Struktur der Rechnung die Erfolgsgröße (vgl. *Schneider, Rechnungsweisen, S. 33 ff.*). Daraus ergibt sich, dass kaufmännische Rechnungssysteme nicht ohne gewichtige Anpassungen auf Hochschulen übertragen werden können, sofern und ggf. solange die Erwirtschaftung eines Periodenerfolgs keine (wesentliche) Zielgröße für Hochschulen darstellt.

3.1 Abhängigkeit vom Charakter der Leistungsprozesse und der Erfolgsziele von Hochschulen

Hochschulen sind *Dienstleistungsunternehmen*, die verschiedenartige Produkte der Forschung und der Lehre erstellen. Ihre Ziele liegen einerseits in der Erkenntnisgewinnung und andererseits in der Aus- und Weiterbildung¹. Deshalb bilden Forschung sowie Studium und Lehre ihre Hauptprozesse, die durch eine Reihe von Serviceprozessen der Personalwirtschaft, des Bibliothekswesens usw. unterstützt werden. In diesen werden Leistungen oder „Produkte“ erstellt, die sich durch eine große *Individualität, Verschiedenartigkeit und Vielfalt* auszeichnen und vielfach gemeinsam, d. h. als „Kuppelprodukte“ erstellt werden. Für die Kennzeichnung und Bewertung der Ergebnisse spielt zudem die *Qualität* der Leistungen eine zentrale Rolle.

Hinzu kommt die Bedeutung und verfassungsrechtlich gesicherte Einordnung der Hochschulen als *öffentliche Lehr- und Forschungseinrichtungen*. Für sie ist maßgeblich, dass die Hochschulgesetze mehrere Ziele in Forschung, Lehre und Service setzen, diese Ziele qualitativ formuliert sind und keine eindeutigen, einheitlich akzeptierten Maßstäbe zu ihrer jeweiligen Messung bestehen oder festgelegt sind. Für Hochschulen muss es *mehrere Erfolgsmaßstäbe* geben. Ein einziger Maßstab wäre nur erreichbar, wenn die verschiedenartigen Leistungen in einer einheitlichen Größe wie Geld bewertet würden. In der Wirtschaft erfolgt diese Bewertung durch das Verhalten der Anbieter und Abnehmer auf den Märkten für Güter und Dienstleistungen (vgl. *hierzu und zum folgenden Küpper, Hochschulschulrechnung, S. 170 ff.*). Das gegenwärtige System staatlicher Hochschulen weist jedoch nur wenige Marktelemente auf (vgl. *Küpper, Hochschulschulrechnung, S. 171*). Ihre Leistungen werden nicht auf Märkten ökonomisch bewertet. Auch die Verfahren einer leistungs- und belastungsorientierten Mittelverteilung bieten keine ausreichende Basis für eine fundierte Zuordnung monetärer Werte².

Die Erfolgsgrößen, die Ziele staatlicher Hochschulen bilden könnten und deren Messung damit zum Rechnungsziel einer Hochschulschulrechnung wird, unterscheiden sich in ihrem Charakter deutlich von den Erfolgszielen erwerbswirtschaftlicher Unternehmen. Sie sind im Hochschulrahmengesetz und den Landesgesetzen als nicht-ökonomische Ziele vorgegeben. Dies erscheint auch gerechtfertigt, weil und solange man das Ziel der Hochschulen nicht in einer ökonomischen Gewinnerwirtschaftung sieht.

¹ Das Hochschulrahmengesetz nennt in § 2 anschließend spezifische Aufgaben wie die Förderung des wissenschaftlichen und künstlerischen Nachwuchses, die als Konkretisierung dieser Aufgaben verstanden werden können.

² In den verschiedenen Bundesländern ist z. T. gesetzlich festgelegt, daß die finanziellen Mittel zwischen den Hochschulen „leistungs- und belastungsorientiert“ verteilt werden. Im bayerischen Hochschulgesetz regelt dies Art. 7 Abs. 1 BayHschG. Zur Budgetierung als Instrument des Hochschulschulcontrolling vgl. Schoder (Budgetierung) 106 ff.

3.2 Rechnungszwecke der Hochschulrechnung

Maßgeblich für die Gestaltung einer Hochschulrechnung sind die mit ihr zu erfüllenden Rechnungszwecke. Während in den bisherigen kameralistischen Rechnungssystemen der Kontrollzweck dominiert, treten für eine auf die Führung von Hochschulen ausgerichtete Rechnung andere Zwecke in den Vordergrund. Von grundlegender Bedeutung ist die Schaffung von **Transparenz**. Ihre Einsetzung wird in Universitäten nicht geringe Verhaltenswirkungen auslösen. Zugleich bildet sie die Basis für die Verfolgung der anderen Rechnungszwecke. Je mehr Entscheidungskompetenz in die Hochschulen verlagert wird, um so notwendiger wird es, dass sie wie in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen Informationen zur **Planung** erhalten. Mit zunehmender Autonomie von Hochschulen müssen diese ihre Entscheidungsprozesse mehr durch leistungsfähige Planungssysteme und -verfahren unterstützen. Darüber hinaus gewinnt der Rechnungszweck der **Verhaltenssteuerung** zunehmende Bedeutung. Auch in Hochschulen sind die Anreizsysteme auf die ihnen übertragenen Ziele auszurichten. Eine Verhaltensbeeinflussung allein durch Transparenz reicht nicht aus. Wird beispielsweise die Verteilung von Mitteln an Indikatoren geknüpft, zeigt sich die Bedeutung dieses Rechnungszwecks unmittelbar.

Die Schaffung von Transparenz bildet auch die Basis für die Durchführung von Kontrollen. Diese dienen einerseits zur Überprüfung der Planung und ihrer Umsetzung, andererseits haben sie verhaltenssteuernde Wirkungen. Damit ordnet sich der Rechnungszweck der **Kontrolle** diesen beiden Rechnungszwecken unter.

3.3 Grundsätze für die Gestaltung der Hochschulrechnung

Aufgrund der spezifischen Merkmale und Rechnungszwecke von Hochschulen gewinnen zwei Grundsätze für die Gestaltung einer leistungsfähigen Hochschulrechnung eine grundlegende Bedeutung:

- (1) Basis der Rechnung sollten die *Zahlungen* bzw. (synonym verwendet) die *Einnahmen und Ausgaben* bilden.
- (2) Es sollte eine strikte Trennung zwischen *Grund-* und *Auswertungsberechnungen* vorgenommen werden.

Der erste Grundsatz ergibt sich aus dem Fehlen eines einheitlichen Erfolgszieles. Im Hinblick auf die Verfolgung unterschiedlicher Rechnungszwecke und -ziele sollte man von den unmittelbar beobachtbaren Größen ausgehen. Dies sind aus ökonomischer Sicht die Zahlungen. Für diesen Grundsatz spricht auch, dass sich die Rechnungen damit an die bisher üblichen kameralistischen Systeme anbin-

¹ Sie entspricht dem Rechnungszweck der Abbildung und Dokumentation in den traditionellen Systemen der Unternehmensrechnung.

den lassen. Zudem bilden die Zahlungen auch die Basis der handelsrechtlichen Rechnungen.

Da in Hochschulen Forschung und Lehre sowie häufig auch unterschiedliche Studiengänge und Forschungsprojekte eng miteinander verbunden sind, wirft die Zurechnung von Ausgaben auf einzelne Leistungen schwierige Zurechnungsprobleme auf. Diese "Kuppelproduktion" verhindert in zahlreichen Fällen eine verursachungsgemäße Ermittlung der Kosten oder Erfolge der einzelnen Leistungen bzw. Leistungsarten. Deshalb sollte streng zwischen *Grund- und Auswertungsrechnungen* getrennt werden. Da Hochschulrechnungen unterschiedlichen Informationsanforderungen, Rechnungszwecken und -zielen dienen sollen, wird die Existenz einer zweckneutralen oder *multi-zweckorientierten Grundrechnung* unabdingbar. Eine Zurechnung von Größen, die nicht auf empirischen Beziehungen beruht, sondern mithilfe von Mengen- oder Wertschlüssen vollzogen wird, ist in der Grundrechnung ebenso (weitgehend) zu vermeiden wie Bewertungen, die sich stets an letztlich subjektiven Kriterien orientieren. Um die Auswertbarkeit in verschiedenartigen Richtungen zu gewährleisten, muss sie die Grunddaten enthalten, die noch nicht im Hinblick auf bestimmte Zwecke geschlüsselt, aggregiert oder in anderer Weise verarbeitet sind. Dann können darauf regelmäßig oder für sporadische Informationsbedarfe Auswertungsrechnungen durchgeführt werden. Das grundlegende Prinzip dieser Trennung besteht darin, Daten möglichst unverfälscht verfügbar zu halten.

Wesentliche Komponenten der dargestellten Rechnungszwecke und Grundsätze für die Gestaltung von Hochschulrechnungen haben Eingang in die vom Plenum deutscher Universitätskanzler verabschiedeten "Greifswalder Grundsätze zum Hochschulrechnungswesen" (vgl. Abb. 3) gefunden.

4 Struktur einer leistungsfähigen Hochschulrechnung

4.1 Systeme der Geld- und Vermögensrechnung in Hochschulen

Aus dem aufgestellten ersten Grundsatz ergibt sich, dass im Zentrum der Hochschulrechnung die Finanzrechnung stehen sollte. Sie nimmt die Bewegungen der Zahlungsmittelbestände während der Periode auf. Ihr Rechnungsziel liegt in der Ermittlung des Zahlungsüberschusses einer Periode. Mit ihr kann die Hochschulrechnung zugleich an das kameralistische System angebunden werden. Wenn die Finanzrechnung einen eigenständigen Bestandteil des Rechnungssystems bildet, wird eine Lücke des handelsrechtlichen Systems geschlossen, das viele Unternehmen zur freiwilligen Veröffentlichung von Kapitalflussrechnungen veranlasst. Ein gewichtiges Informationsdefizit liegt bislang für viele Hochschulen darin, dass man keinen Überblick über ihre Vermögenswerte besitzt. Durch die Aufstellung einer Bilanz, die den Charakter einer Vermögensübersicht erhält, kann daher der Informationsgehalt gegenüber dem bisherigen kameralistischen System deutlich erweitert werden. Da der Erfolg zumindest staatlicher Hochschulen nicht an einer einzigen Größe gemessen werden kann und sie kein ökonomisches Erfolgsziel verfolgen, fehlt für eine monetäre Gewinn- und Verlustrechnung entsprechend dem traditionellen kaufmännischen

Abb. 3: Greifswalder Erklärung der Kanzler deutscher Universitäten von 1999

1. Hochschulen müssen Transparenz schaffen über ihre Leistungen sowie die damit verbundenen „Produktionskosten“. Sie haben insoweit eine Bringschuld gegenüber Öffentlichkeit, Parlamenten und Ministern.
2. Die Transparenz dient ebenso der Vergleichbarkeit von Kosten und Leistungen in und zwischen den Hochschulen und ist damit eine wesentliche Wettbewerbsgrundlage. Das Hochschulrechnungsweesen ist ein unerlässliches Informationsinstrument für eine professionelle Hochschulsteuerung.
3. Ein großer Teil der Leistungen von Hochschulen lässt sich nicht in monetären Erfolgsgrößen (Umsatz, Gewinn, Vermögen) ausdrücken, solange eine nachfrageorientierte Steuerung durch den Markt nur in Teilbereichen stattfindet. Sie müssen daher art-, meinungs- und qualitätsmäßig dargestellt und ihren Kosten gegenübergestellt werden. Die Evaluierung der akademischen Qualität selbst ist eine endogene Aufgabe der Wissenschaft.
4. Als Rechnungsgrundlage können gleichermaßen **kameral** wie **kaufmännische** Rechnungssysteme in Betracht, wobei ein kaufmännisch eingerichtetes Rechnungswesen wegen der ausgeprägten Instrumentelle Vorteile (insbesondere Auswertungen durch Standardsoftware, Übersichtlichkeit, integrierte Lösungen), aber einen höheren Aufwand verursacht. Die Ziele und Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften haben für Hochschulen (noch) keine Bedeutung, weil hier weder die Ermittlung ausschüttungsfähiger oder grundsätzlich zu versauernder Gewinne noch Gläubigerschutzinteressen eine Rolle spielen. Die sich hierauf beziehenden Regelungen können daher für das Hochschulrechnungswesen entfallen.
5. Die Basis des gesamten Rechnungswesens bildet eine **monetäre Grundrechnung**, die auf tatsächlichen Zahlungsvorgängen beruht. Dadurch können nach wie vor bestehende kameralistische Anforderungen erfüllt und gleichzeitig ein „unverfälschtes“, d. h. unperiodisiertes und unverrechnetes Zahlenwerk, sichergestellt werden. Daraus lassen sich beliebige Auswertungsrechnungen ableiten.
6. Die Kosten für Forschung und Lehre sind untrennbar miteinander verbunden („Kuppelproduktion“) und können für **Auswertungsrechnungen** allenfalls durch willkürliche Schätzungen aufgeteilt werden. Die Auswertungsrechnung muss aber deutlich machen, dass keine Schätzung, kein Verteilungs- oder Verrechnungsschlüssel die tatsächlichen Verhältnisse abbilden kann.
7. Die **monetäre Hochschulrechnung** sollte aus folgenden Elementen bestehen:
 - Finanzrechnung
 - Vermögensübersicht („Bilanz“)
 - Vermögensänderungsrechnung
 - Investitionsplanungsrechnung
 - Kosten- und Leistungsrechnung
8. Als **standardisierte Auswertungsrechnung** wird die vom Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen erarbeitete **Hochschulfolgerechnung** eingerichtet, in der den wesentlichen nichtmonetären Erfolgen (z. B. Absolventen, Publikationen) je Leistungseinheit (z. B. Professur, Fach) das Budget und die Kosten zugeordnet werden. Inband der realen Organisationsstrukturen der jeweiligen Hochschule werden in einer mehrstufigen Einzelkostenrechnung die Kosten schrittweise transparent aggregiert, so dass eine beliebige Vergleichbarkeit zwischen den Hochschulen hergestellt wird.
9. Es wird vorgeschlagen, den vom Arbeitskreis vorgelegten **Kontenrahmen** verpflichtend an den Hochschulen einzuführen.

System die Basis. Jedoch erscheint es zweckmäßig, Vermögensänderungen wie die Abnutzung oder extern bedingte Veränderung von Anlagegütern u.ä. in einer eigenen Rechnung zu erfassen. Eine derartige Vermögensänderungsrechnung zeigt an, wie sich das vom Hochschult Träger eingesetzte Kapital verringert oder erhöht. Sie stellt daher wie eine Gewinn- und Verlustrechnung eine Art Unterkonto des Eigenkapitalkontos dar. Da sich die zugrunde liegende Bewertung nicht wie in der handelsrechtlichen Rechnungslegung an einer Periodenfortschrittsgröße, sondern an den eher statischen Vermögenswerten des Bilanzstichtags orientiert, wäre es sprachlich irreführend, sie als Gewinn- und Verlustrechnung zu bezeichnen.

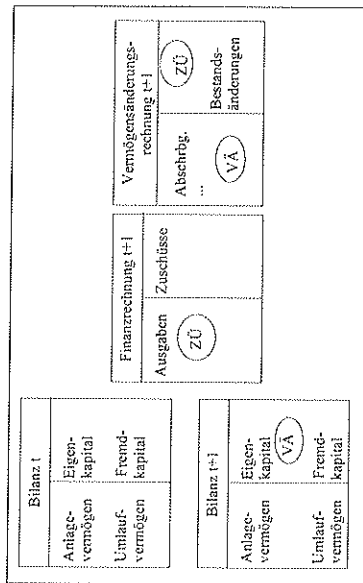
Man erhält dann anstelle der Teilsysteme des handelsrechtlichen Jahresabschlusses entsprechend Abb. 4 ein dreiteiliges System, in dem die Bilanz die Bestände an einem Stichtag wiedergibt, die Finanzrechnung die rein monetäre und die Vermögensänderungsrechnung eine bilanzielle Rechnung darstellt. In ihnen werden den drei für Hochschulen wichtige Kennzahlen als Rechnungsziele ermittelt. In der *Finanzrechnung* erhält man den *Zahlungsüberschuss* (ZÜ) und weist damit die Größe aus, die bislang in der kameralistischen Rechnung als wichtig angesehen wird. Er bildet den in einer Periode (t bis t+1) erzielten Überschuss vor Berücksichtigung der Veränderungen am Vermögen ab. Deshalb ist der Saldo der Finanzrechnung in die *Vermögensänderungsrechnung* zu übertragen. In dieser stehen dem Zahlungsüberschuss insbesondere Abschreibungen und Materialaufwendungen gegenüber. Personalaufwendungen erscheinen nicht in dieser Rechnung, weil ihnen keine Veränderung an aktivierbarem Vermögen zugrunde liegt. Hinzu kommen die Verpflichtungen, die sich aus noch nicht erbrachten Leistungen für Zuschüsse von Dritten oder anderen ergeben. Der Saldo *Vermögensveränderung* (VA) zeigt an, inwieweit sich der Wert des in einer Hochschule angelegten Vermögens nach Abzug aller Schulden und Verpflichtungen verändert hat. Im Unterschied zur bisherigen kameralistischen Rechnung wird damit sichtbar, ob den Hochschulen von ihrem Träger und von Dritten soviel Mittel zugeführt worden sind, dass sie ihr Vermögen erhalten konnten. Da die Höhe des Saldos von den verwendeten Bewertungsverfahren insbesondere bei den Abschreibungen abhängt, liefert sie eine eher approximative Information. Diese erscheint für die Hochschulen dennoch von Wert. Vor allem haben die Hochschulen ein Interesse, zumindest näherungsweise zu verdeutlichen, welche Mittel für einen Vermögensschalt erforderlich sind. Über ein derartiges Rechnungssystem erhält man also zwei *ökonomische Größen* (ZÜ und VA), welche für die Führung von Hochschulen wesentlich sind.

Ein beachtlicher Vorteil dieses Konzepts liegt darin, dass diese drei Teilsysteme sowohl im Rahmen einer kameralistischen Rechnung als auch aus einer doppelten Buchführung (vgl. hierzu Kipper, *Hochschulrechnung*) ableitbar sind. Wenn Hochschulen zusätzlich zur kameralistischen Rechnung eine Erfassung und Bewertung ihres Vermögens und ihrer Schulden vornehmen, lassen sich daraus

¹ Daran zeigt sich die Ähnlichkeit der Bilanz zur Vermögensaufstellungen, wie sie im Rahmen der stichtischen Bewertung nach dem Bewertungsgezet aufzustellen ist. Vgl. hierzu § 9 BewG.

nicht nur die als Vermögensübersicht konzipierte Bilanz, sondern auch die Vermögensänderungsrechnung herleiten. Hierdurch wird es möglich, dass alle Hochschulen unabhängig vom gewählten kanaralistischen oder kaufmännischen Rechnungssystem vergleichbare Abschlussrechnungen aufstellen und veröffentlichen.

Abb. 4: Dreiteilige Finanz- und Vermögensrechnung



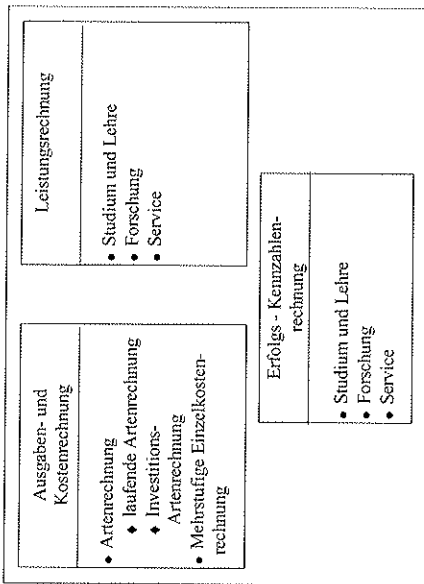
4.2 Systeme der Erfolgsrechnung in Hochschulen

Um Erfolgsgrößen von Hochschulen zu bestimmen, benötigt man zusätzliche Rechnungen, deren Struktur sich zu Teilen am Aufbau von Kostenrechnungen orientieren kann. Da der Output von Hochschulen nicht monetär an Märkten bewertet wird, bietet es sich an, einer monetären *Ausgaben- und Kostenrechnung* für den Input eine *Leistungsrechnung* mit weitgehend nicht-monetären Mengengrößen gegenüberzustellen. Aus der Verknüpfung von Output- und Inputgrößen kommt man zu Kennzahlen als Indikatoren ihres Erfolgs. Damit bietet es sich an, entsprechend Abb. 5 die erfolgsbezogenen Rechnungen in Kosten-, Leistungs- und *Erfolgskennzahlenrechnung* zu gliedern (Küpper/Zboril, *Rechnungszwecke*, S. 340 ff.).

Als operative Systeme erstrecken sich diese Rechnungen im allgemeinen auf ein Jahr und erfassen damit den bevorstehenden kurzfristigen Planungszeitraum und den jeweiligen Vollzug mit dessen Kontrolle. Daneben müssen auch in Hochschulen längerfristig ausgerichtete Rechnungen treten. Ein Schwerpunkt hat dabei auf der *Investitionsplanung* zu liegen, da ein wesentlicher Teil der Entscheidungen in Hochschulen mittel- bis langfristigen Charakter hat. Hierzu gehören insbesondere die Einrichtung von Studiengängen, die Festlegung und Aufnahme von Studierenden, die Einrichtung, Ausstattung und Besetzung von Professuren, die Übernahme von Forschungsprojekten u.ä. Derartige Maßnahmen

men sind einerseits in ihren Auswirkungen auf die Auszahlungen, andererseits in ihren positiven Erfolgswirkungen zu prognostizieren. Wegen des Fehlens eines rein ökonomischen Erfolgsziels können für sie keine Investitionsrechnungen im üblichen Sinne durchgeführt werden. Dem für sie erforderlichen Input können jedoch wie in der kurzfristigen Rechnung die mit ihnen angestrebten Leistungen gegenübergestellt werden, die zumindest teilweise in quantitativen Größen ausdrückbar sind. Aus der Verknüpfung von Input- und Outputgrößen kann man auch in dieser Planungsebene zu *Erfolgsindikatoren* gelangen, anhand derer sich die jeweiligen Vorhaben analysieren und bewerten lassen.

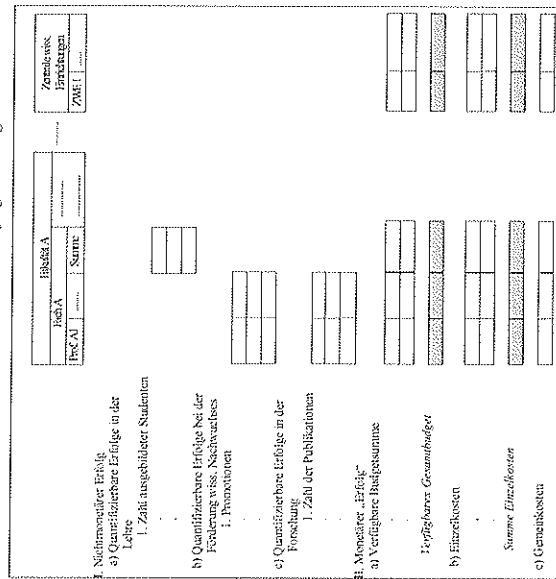
Abb. 5: Systeme einer umfassenden Hochschulerfolgsrechnung



Hochschulen wird als Forschungs- und Lehrinrichtungen eine große Bedeutung für die künftige Entwicklung eines Landes beigemessen. Ihre grundlegenden Entscheidungen in Forschung und Lehre können daher eine über die Investitionsplanung hinausreichende *strategische* Bedeutung besitzen. Dies spricht dafür, dass es gerade bei ihnen notwendig ist, Systeme zu entwickeln, mit denen sich ihre Erfolgspotentiale erfassen und prognostizieren lassen. Für deren Strukturierung und Weiterentwicklung wird die Kenntnis beispielsweise des (Erfolgs-) Potentials einzelner Institute, Fakultäten, Forschungsverbünde, Serviceeinheiten oder anderer Einrichtungen eine zentrale Grundlage. Ansätze derartiger *Erfolgspotentialrechnungen* könnten möglicherweise Komponenten kapitaltheoretischer Konzepte (*Breid, Erfolgspotentialrechnung*) und der Humanvermögensrechnung (*Streim, Human Resource Accounting*) nutzen und für Hochschulen zweckentsprechend anpassen.

Die Informationsadressaten einer Hochschulerechnung haben ein Interesse daran, die für sie wichtigen Daten in geeigneter Berichtsform zu erhalten. Daher sollte die Vielzahl an Daten in periodische *Erfolgsübersichten* münden, welche den jeweiligen Einheiten von den Professoren über die Fakultäten bis zur Hochschulleitung zur Verfügung gestellt werden. Für die Leitungsebene der Hochschule hat der Arbeitskreis "Hochschulrechnungswesen" der Universitätskanzler (*Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler, Schlussbericht*, S. 45; *Kronhaier, Neuorientierung*, S. 324) den in Abb. 6 vereinfacht wiedergegebenen Vorschlag einer solchen Erfolgsübersicht erarbeitet. Ihr Aufbau ähnelt dem Betriebsabrechnungs- oder Kostensammelbogen (vgl. *Schweizer/Kipper, Systeme*, S. 137 ff. und S. 495 ff.) traditioneller Kostenrechnungen, geht aber insbesondere durch die Einbeziehung nichtmonetärer Leistungsgrößen sowie Erfolgsindikatoren deutlich darüber hinaus.

Abb. 6: Grundstruktur einer universitären Erfolgsrechnung



5 Einbindung der Hochschulrechnung in das Führungssystem von Hochschulen

Die Analyse macht deutlich, dass kaufmännische Rechnungssysteme nicht einfach auf Hochschulen übertragen werden können, sondern an deren spezifische Merkmale und Ziele angepasst werden müssen. Dies gilt zumindest so lange, wie zentrale Vorgaben sowie Vertriebsverfahren und das Fehlen von Studiengebühren eine monetäre Bewertung ihrer Leistungen auf Märkten verhindern. Zugleich zeigt sich, dass ein Ausbau ihres Rechnungswesens für ihre effiziente Führung unumgänglich ist. Die hierzu erforderlichen Systeme gehen über die Einführung einer doppelten Buchführung hinaus. Bei dem überwiegend mittel- bis langfristigen, auf jeden Fall über eine einzelne Periode hinausreichenden Charakter der meisten in Hochschulen zu treffenden Entscheidungen müsste der Schwerpunkt nicht auf Investitionsplanungs- und Erfolgspotentialrechnungen liegen.

Zudem stellt das Rechnungswesen nur ein Informationssystem dar. Die erwarteten Wirkungen treten erst dann ein, wenn die von ihm bereitgestellten Daten in den verschiedenen Teilsystemen der Unternehmensführung genutzt werden. Sein Ausbau in Hochschulen ist wichtig, um zu einer effizienteren Führung von Hochschulen zu gelangen (*Kipper, Hochschul-Controlling*), reicht aber nicht aus. Während bisher in Bezug auf Hochschulen vor allem Organisationsprobleme diskutiert wurden, erscheinen ein Ausbau und verstärkter Einsatz von Systemen der Planung und Kontrolle sowie vor allem zweckgerichtete Anreizsysteme auch in Hochschulen und deren Koordination unabdingbar. Hierin liegt eine wichtige Aufgabe für einen umfassenden Ausbau des Führungssystems der Hochschulen (*Kipper/Sinz, Gestaltungskonzepte: Kipper, Controlling*, S. 422 ff.).

Literaturverzeichnis

- Albers, S. (*Allokation*): Optimale Allokation von Hochschul-Budgets. In: Die Betriebswirtschaft (59) 1999, S. 583-598
- Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler (*Schlussbericht*): Schlussbericht. Unveröffentlichtes Manuskript. München 1999
- Breid, V. (*Erfolgspotentialrechnung*): Erfolgspotentialrechnung – Konzeption im System einer finanzierungstheoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung. 1. Auflage. Stuttgart 1994
- Eisele, H. (*Rechnungsweisen*): Technik des betrieblichen Rechnungswesens. 6. Auflage. München 1999
- Krasny, E.; Ziegele, F. (*Modellvorhaben*): Das Modellvorhaben zur globalen Steuerung von Hochschulhaushalten in Niedersachsen. Ostersloh 1997
- Kronhaier, L. (*Neuorientierung*): Neuorientierung der technischen Universität München: organisatorisches, akademisches Controlling im Hochschulrechnungswesen. In: Controlling & Finance. Aufgaben, Kompetenzen und Tools effektiv koordinieren. S. 310-325. Hrsg. von P. Horváth. Stuttgart 1999

- Küpper, H.-U. (*Controlling*): Controlling – Konzeption, Aufgaben und Instrumente. 2. Auflage. Stuttgart 1997
- Küpper, H.-U. (*Hochschul-Controlling*): Struktur, Aufgaben und Systeme des Hochschul-Controlling. In: Beiträge zur Hochschulforschung 1996, S. 147-179
- Küpper, H.-U. (*Hochschulrechnung*): Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB? In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (62), 2000, S. 348-369
- Küpper, H.-U. (*Universitäten*): Transformation von Universitäten zu wettbewerbsorientierten Forschungs- und Lehrinstitutionen. In: Unternehmen im Wandel und Umbruch. Hrsg. von M. Becker, J. Kloock, R. Schmidt und G. Wäcker, S. 235-257. Stuttgart 1998
- Küpper, H.-U., Zboril, N. (*Rechnungswesen*): Rechnungswesen und Struktur einer Kosten-, Leistungs- und Kennzahlenrechnung für Fakultäten. In: Kostenrechnung – Stand und Entwicklungsperspektiven. Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag, S. 337-366. Hrsg. von W. Becker und J. Weber. Wiesbaden 1997
- Küpper, H.-U., Sinz, E. (*Gestaltungskonzepte*): Gestaltungskonzepte für Hochschulen. Hrsg. von H.-U. Küpper und E. Sinz. Stuttgart 1998
- Oetle, K. (*Kameralistik*): Kameralistik. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens, Sp. 1048-1085. Hrsg. von K. Chlentevitz und M. Schweitzer, 3. Auflage. Stuttgart 1993
- Schäfer, Th. (*Budgetierung*): Budgetierung als Koordinations- und Steuerungsinstrument des Controlling in Hochschulen. Dissertation. München 1999
- Schneider, D. (*Rechnungswesen*): Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Rechnungswesen. München/Wien 1994
- Schweitzer, M., Küpper, H.-U. (*Kostenrechnung*): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung. 7. Auflage. München 1998
- Streim, H. (*Human Resource Accounting*): Human Resource Accounting. In: HWR, Sp. 743-750. Hrsg. von E. Kostol u. a. 2. Auflage. Stuttgart 1981
- Wjocki, K. v. (*Rechnungswesen*): Kameralistisches Rechnungswesen. Stuttgart 1965
- Wiesner, H. (*Rechnungswesen*): Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen. 3. Auflage. Heidelberg 1990

Anschrift des Verfassers:

Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper
Institut für Produktionswirtschaft und Controlling
der Universität München,
Bayerisches Staatsinstitut für Hochschulforschung
und Hochschulplanung
Prinzregentenstr. 24

80538 München