

RECHNUNGSLEGUNG STAATLICHER HOCHSCHULEN: Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme



BAYERISCHES STAATSIKITUT
FÜR HOCHSCHULFORSCHUNG
UND HOCHSCHULPLANUNG



MÜNCHEN

Impressum

© Bayerisches Staatsinstitut für Hochschulforschung und Hochschulplanung,
Prinzregentenstraße 24, 80538 München
Tel.: 0 89 / 2 12 34-405, Fax: 0 89 / 2 12 34-450
E-Mail: Sekretariat@ihf.bayern.de, Internet: <http://www.ihf.bayern.de>

Umschlagentwurf und Layout: Bickel und Justus, München

Das Bild zeigt das historische Gebäude in der Prinzregentenstraße 24, in dem das Staatsinstitut für Hochschulforschung und Hochschulplanung seit 1994 untergebracht ist.

Herstellung: Dr. Ulrich Scharmer, München

Druck: Steinmeier, Nördlingen

Waltenberger, Monika

Rechnungslegung staatlicher Hochschulen:
Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme

München, 2006

Zugl.: München Univ., Diss., 2006 / D 19

u.d.T.: Waltenberger, Monika: Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme einer externen Rechnungslegung staatlicher Hochschulen

ISBN 978-3-927044-55-5

MONIKA WALTENBERGER

**RECHNUNGSLEGUNG STAATLICHER HOCHSCHULEN:
Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme**

BAYERISCHES STAATSWINSTITUT FÜR HOCHSCHULFORSCHUNG UND HOCHSCHULPLANUNG
MONOGRAPHIEN: NEUE FOLGE, BAND 73
MÜNCHEN 2006

Geleitwort

Seit über einem Jahrzehnt gibt es an den deutschen Hochschulen erneut intensive Bemühungen, ein kaufmännisches Rechnungswesen anstelle der bisherigen Kameralistik einzuführen, das einerseits eine Kosten- und Leistungsrechnung, auf der anderen Seite Instrumente der externen Rechnungslegung umfasst. Die in dieser Schrift vorgeschlagene Konzeption einer finanziellen und leistungsbezogenen externen Rechnungslegung für staatliche Hochschulen zielt damit in ein äußerst aktuelles und interessantes Thema.

In überzeugender Weise wird herausgearbeitet, dass man zwar von den Rechnungslegungskonzepten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen ausgehen, diese aber nicht unmittelbar auf Hochschulen übertragen kann. Daher entwickelt Frau Waltenberger ein umfassendes System von Grundsätzen ordnungsmäßiger finanzieller und leistungsbezogener Rechnungslegung für staatliche Hochschulen, das vor allem auf die Entscheidungsnützlichkeit und die Vergleichbarkeit der Informationen ausgerichtet ist.

Zur konkreten Ausgestaltung der Rechnungssysteme wird das vom Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler vorgeschlagene Konzept der klassischen kaufmännischen Rechnung gegenübergestellt. Die eingehende Analyse beider Systeme untermauert die Notwendigkeit einer Anpassung der Rechnungslegung an die spezifischen Bedingungen staatlicher Hochschulen. Im Hinblick auf die leistungsbezogene Rechnungslegung schlägt die Verfasserin eine Dreiteilung in einen Bericht über das Intellektuelle Kapital mit den Komponenten Human-, Struktur-, Beziehungs- und Innovationskapital, einen Leistungsbericht und einen Erfolgsbericht vor. Die in diesen Berichten enthaltenen Daten sollten sich auf die einzelnen Lehr- und Forschungsbereiche, sonstigen Einrichtungen und die gesamte Hochschule beziehen.

Die in dieser Schrift entwickelten Grundsätze und Systeme zur externen Rechnungslegung greifen die Erfahrungen erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen auf, sind aber auf die spezifisch anderen Bedingungen staatlicher Hochschulen ausgerichtet. Damit bieten sie eine wertvolle Grundlage, um an diesen Fehl-

entwicklungen zu vermeiden und sie mit aussagefähigen Rechnungsinstrumenten auszustatten. Deshalb ist zu wünschen, dass die Erkenntnisse dieser Schrift von den Hochschulen und den für sie zuständigen Instanzen genutzt werden.

München, im Juli 2006

Prof. Dr. Dr. h. c. Hans-Ulrich Küpper

Vorwort

Das Vorwort einer Dissertation ist eigentlich ein Nachwort – eine Rückschau auf die Promotionszeit, die Reflexion der eigenen Arbeit, des Umfelds sowie der Menschen, die einen auf diesem Weg begleitet haben.

Motiviert durch sich konkretisierende Reformbestrebungen im deutschen Hochschulbereich sowie die verstärkte Hinwendung zu outputorientierten Steuerungsmechanismen wurde in dieser Arbeit die Frage einer zweckmäßigen Ausgestaltung der Informations- und Berichtssysteme von staatlichen Hochschulen angegangen. Relativieren die Ergebnisse die Zweckmäßigkeit der Anwendung einer am HGB orientierten Rechnungslegung, so werden unter Berücksichtigung der Besonderheiten des deutschen Hochschulwesens notwendige Anpassungen des kaufmännischen Rechnungslegungsinstrumentariums sowie hochschulspezifische Bilanzierungsprobleme diskutiert. Aufgrund des Fehlens einer marktlichen Bewertung von Hochschulleistungen werden für die leistungsbezogene, nicht-monetäre Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen Strukturierungsvorschläge erarbeitet und ihre geeignete Ausgestaltung sowie Erfassungs- und Aggregationsmöglichkeiten des Intellektuellen Kapitals sowie der Leistungen analysiert.

An dieser Stelle möchte ich all denen Dank sagen, die mich auf dem Weg zu dieser Arbeit in unterschiedlichster Weise begleitet haben. Mein besonderer Dank richtet sich an meinen Doktorvater und akademischen Lehrer Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Hans-Ulrich Küpper, der diese Arbeit durch die Gewährung wissenschaftlicher Freiräume sowie durch fachlich-konstruktive Hinweise erst ermöglichte. Seine intellektuelle Schärfe, aber auch sein menschliches Wesen werden mir stets ein Vorbild auf meinem weiteren Lebensweg sein. Danken möchte ich zudem Herrn Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Ballwieser für die bereitwillige Übernahme des Zweitgutachtens zu dieser Arbeit.

Die Promotionszeit beinhaltet aber nicht nur die fachliche Auseinandersetzung mit einem Thema, sondern auch einen intensiven zwischenmenschlichen Austausch. Für die herzliche Aufnahme, gute Zusammenarbeit und freundschaftliche Atmosphäre möchte ich mich bei den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern des Bayerischen Staatsinstituts für Hochschulforschung und Hochschulplanung bedanken. Derselbe Dank gebührt auch meinen Kolleginnen und Kollegen am

Lehrstuhl für Produktionswirtschaft und Controlling der Ludwig-Maximilians-Universität München, mit denen mich – nicht zuletzt durch die gemeinsamen außeruniversitären Aktivitäten – eine tiefe Freundschaft verbindet.

Ein herzliches Dankeschön gilt den Herren Dr. Eckhard M. Thomes und Dr. Jürgen Weichselbaumer für die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie die konstruktiven Hinweise und hilfreichen Anmerkungen. In den Dank einschließen möchte ich auch meinen langjährigen Kollegen Herrn Dipl.-Kfm. Wolfgang Götz, mit dem mich in besonderer Weise eine Vielzahl hochschulpolitischer Diskussionen beim alltäglichen Espresso verbindet.

Zu guter Letzt richtet sich der größte Dank an meine Familie, die mir stets Unterstützung auf meinem eingeschlagenen Weg gegeben hat. Ohne ihren Rückhalt wäre der Abschluss dieser Arbeit kaum möglich gewesen. Ihr widme ich daher diese Arbeit in Dankbarkeit.

München, den 26. Juli 2006

Monika Waltenberger

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	VI
Anhangsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis	IX
1 NOTWENDIGKEIT DER NEUKONZIPIERUNG DER RECHNUNGSLEGUNG STAATLICHER HOCHSCHULEN IN DEUTSCHLAND	1
1.1 ÖFFENTLICHE FINANZIERUNG VON HOCHSCHULLEISTUNGEN UND DEMOKRATIEPRINZIP	1
1.2 TRIEBKRÄFTE FÜR DIE NEUKONZIPIERUNG DER RECHNUNGS- LEGUNG VON STAATLICHEN HOCHSCHULEN	3
1.2.1 Beziehungen zwischen staatlichen Steuerungszielen, Budgetierung und der Rechnungslegung von Hochschulen	3
1.2.2 Kameralistisches Rechnungswesen und seine Defizite	6
1.2.3 Neue Steuerungsmodelle und Globalbudgetierung	8
1.3 EINORDNUNG DES UNTERSUCHUNGSGEGENSTANDS UND ABGRENZUNG DER ARBEIT	12
1.3.1 Prinzipien einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungs- legung als Untersuchungsgegenstand	12
1.3.2 Kennzeichnung der untersuchten Prinzipiensysteme einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung	15
1.3.3 Abgrenzung und Gang der Untersuchung	16
2 BESTIMMUNGSGRÖSSEN, STRUKTUR UND QUALITATIVER RAHMEN EINER RECHNUNGSLEGUNGSKONZEPTION STAATLICHER HOCHSCHULEN IN DEUTSCHLAND	18
2.1 UNTERSUCHUNG DER BESTIMMUNGSGRÖSSEN EINER RECHNUNGSLEGUNGSKONZEPTION VON HOCHSCHULEN	18
2.1.1 Kennzeichnung der Bestimmungsgrößen einer Rechnungs- legung von Hochschulen	18
2.1.2 Ziele und Rahmenbedingungen von staatlichen Hochschulen	21
2.1.2.1 Aufgaben von Hochschulen und Besonderheiten von Hochschulleistungen	21
2.1.2.2 Vermögensverhältnisse und nicht-erwerbswirtschaftlicher Charakter von Hochschulen	24
2.1.2.3 Ziel- und Erfolgskonzeption von staatlichen Hochschulen	27

2.1.3	Adressaten einer Hochschulrechnungslegung sowie ihre Aufgaben und Entscheidungsprobleme	29
2.1.4	Eigenschaften von Rechnungslegungsinformationen	32
2.1.5	Zweck einer Rechnungslegung von Hochschulen	34
2.2	GRUNDSTRUKTUR EINER RECHNUNGSLEGUNGSKONZEPTION VON HOCHSCHULEN	36
2.2.1	Komponenten und konzeptioneller Rahmen einer Hochschulrechnungslegung	36
2.2.2	Finanzielle Rechnungslegung von Hochschulen	39
2.2.2.1	Kennzeichnung der Determinanten und grundlegenden Gestaltungsalternativen eines finanziellen Rechnungssystemsystems	39
2.2.2.2	Bestimmung eines zweckmäßigen Rechnungskonzepts und Rechnungsstils für eine finanzielle Rechnungslegung von Hochschulen	48
2.2.3	Leistungsbezogene Rechnungslegung von Hochschulen	53
2.3	ERMITTLUNG VON RAHMENPRINZIPIEN EINER ORDNUNGSMÄSSIGEN HOCHSCHULRECHNUNGSLEGUNG AUS BESTEHENDEN RECHNUNGSLEGUNGSKONZEPTEN NACH HGB, IAS/IFRS UND US-GAAP	60
2.3.1	Qualitative Rahmenpostulate der Informationsvermittlung	61
2.3.1.1	Grundsatz der Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit	61
2.3.1.2	Grundsatz der Verständlichkeit und Vergleichbarkeit	63
2.3.1.3	Grundsatz der zeitnahen Berichterstattung	65
2.3.1.4	Grundsatz der vollständigen Offenlegung	66
2.3.1.5	Grundsätze der Einzelabbildung und des Bruttoausweises	67
2.3.2	Quantitative Rahmenpostulate: Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit	68
2.3.3	Grundsatz der Abwägung qualitativer und quantitativer Rahmenpostulate	71
2.3.4	Formelle Gestaltungsaspekte der Informationsgenerierung und -vermittlung	71
2.3.4.1	Dokumentationsprinzipien einer kaufmännischen Rechnungslegung	71
2.3.4.2	Ausweis- und Gliederungsprinzipien	72
2.3.5	Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung	73

3 KONZEPTION EINER ORDNUNGSMÄSSIGEN FINANZIELLEN RECHNUNGSLEGUNG STAATLICHER HOCHSCHULEN IN DEUTSCHLAND	76
3.1 ANALYSE BESTEHENDER REFERENZKONZEPTE EINER KAUFMÄNNISCHEN RECHNUNGSLEGUNG HINSICHTLICH IHRER ÜBERTRAGUNGSMÖGLICHKEITEN AUF STAATLICHE HOCHSCHULEN	76
3.1.1 Rechnungszweck und Rechnungsziel einer Rechnungslegung nach HGB, IAS/IFRS sowie US-GAAP und ihre Gültigkeit für Hochschulen	76
3.1.2 Untersuchung inhaltlich gestaltender Prinzipien einer kaufmännischen Rechnungslegung auf ihre Bedeutung für staatliche Hochschulen	80
3.1.2.1 Systemgrundsätze einer kaufmännischen Rechnungslegung	81
3.1.2.1.1 Grundlegende Annahmen: Periodenabgrenzung und Unternehmensfortführung	81
3.1.2.1.2 Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip	82
3.1.2.1.3 Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise	84
3.1.2.1.4 Grundsatz der Pagatorik	86
3.1.2.2 Periodisierungsgrundsätze einer kaufmännischen Rechnungslegung	90
3.1.2.2.1 Grundlegende Gewinnermittlungsprinzipien	91
3.1.2.2.2 Handelsrechtliche Kapitalerhaltungsprinzipien	93
3.1.2.3 Ansatzanforderungen an den Bilanzinhalt einer kaufmännischen Rechnungslegung	95
3.1.2.3.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit nach dem deutschen Bilanzrecht	96
3.1.2.3.2 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit in den internationalen Rechnungslegungskonzepten	101
3.1.2.3.3 Ableitung von hochschulspezifischen Ansatzkriterien	104
3.1.2.4 Bewertungsgrundlagen einer kaufmännischen Rechnungslegung	107
3.1.3 Prinzipiensystem einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung	111

3.2	KONZEPTION EINER KAUFMÄNNISCH ORIENTIERTEN RECHNUNGS- LEGUNG VON HOCHSCHULEN	113
3.2.1	Kennzeichnung des Grundkonzepts des Arbeitskreises Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitäts- kanzler	113
3.2.2	Bestimmung eines geeigneten Systems zur finanziellen Rechnungslegung von Hochschulen	115
3.2.3	Funktionsweise und Aussagegehalt eines kaufmännisch orientierten Rechnungslegungssystems von Hochschulen	120
3.3	AUSGESTALTUNG DER TEILSYSTEME EINER KAUFMÄNNISCH ORIENTIERTEN RECHNUNGSLEGUNG VON HOCHSCHULEN	124
3.3.1	Finanzrechnung von Hochschulen	124
3.3.2	Vermögensrechnung von Hochschulen	135
3.3.2.1	Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen bei der Erstellung der Jahresbilanz	136
3.3.2.1.1	Wirkungen des abgeleiteten Prinzipiengefüges auf den Inhalt der Hochschulbilanz	136
3.3.2.1.2	Spezifische Bilanzierungsprobleme von staatlichen Hochschulen und ihre Abbildung	147
3.3.2.2	Spezifische Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz	157
3.3.2.3	Aufbau und Gliederung der Hochschulbilanz	162
3.3.3	Vermögensänderungsrechnung von Hochschulen	164
3.3.4	Anhang von Hochschulen	167
4	KONZEPTION EINER ORDNUNGSMÄSSIGEN LEISTUNGSBEZOGENEN RECHNUNGSLEGUNG STAATLICHER HOCHSCHULEN IN DEUTSCHLAND	169
4.1	ERMITTLUNG VON PRINZIPIEN EINER ORDNUNGSMÄSSIGEN LEISTUNGSBEZOGENEN RECHNUNGSLEGUNG VON HOCHSCHULEN	170
4.1.1	Zweckneutrale Grundrechnung als Referenzmodell zur Erfassung leistungsbezogener Informationen von Hochschulen	170
4.1.1.1	Untersuchung der Grundlagen einer zweckneutralen Grundrechnung für Hochschulen	170
4.1.1.2	Grundsatz der hierarchischen Erfassung und Aggregation von Informationselementen	172
4.1.1.3	Grundsätze der sachlichen Eindeutigkeit und der Datenursprünglichkeit	177

4.1.2 Grundsatz der Validität kommunizierter Informationen	178
4.1.3 Prinzipiensystem einer ordnungsmäßigen leistungs- bezogenen Hochschulrechnungslegung	180
4.2 AUSGESTALTUNG DER TEILSYSTEME EINER LEISTUNGS- BEZOGENEN RECHNUNGSLEGUNG VON HOCHSCHULEN	182
4.2.1 Grunddaten einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen	182
4.2.1.1 Intellektuelles Kapital von Hochschulen	182
4.2.1.2 Leistungen von Hochschulen	190
4.2.2 Erfolgswissen einer leistungsbezogenen Rechnungs- legung von Hochschulen	198
4.2.3 Aufbau einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen	200
5 NEUKONZIPERUNG DER INFORMATIONS- UND BERICHTSSYSTEME ALS TEIL DES GESAMTREFORMWERKS DES STAATLICHEN HOCH- SCHULBEREICHS IN DEUTSCHLAND	204
Anhang	209
Rechtsquellenverzeichnis	221
Literaturverzeichnis	222

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Finanzautonomie von Hochschulen	9
Abbildung 2:	Bestimmungsgrößen einer Rechnungslegungskonzeption von staatlichen Hochschulen	19
Abbildung 3:	Leistungserstellung von Hochschulen	23
Abbildung 4:	Zielsystem von Hochschulen	29
Abbildung 5:	Vermögen und Kapital einer Hochschule	37
Abbildung 6:	Konzeptioneller Rahmen einer Rechnungslegung von Hochschulen	38
Abbildung 7:	Strukturelemente und Bestimmungsgrößen eines Rechnungssystems	39
Abbildung 8:	Synoptische Darstellung verschiedener Rechnungskonzepte	42
Abbildung 9:	Rechnungslogik der Verwaltungs- und Betriebskammeralistik	47
Abbildung 10:	Intellektuelles Kapital von Hochschulen	58
Abbildung 11:	Grundstruktur einer leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung	60
Abbildung 12:	Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen finanziellen und leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung	75
Abbildung 13:	Schuldarten nach dem HGB	100
Abbildung 14:	Leistungs- und Finanzierungsbeziehungen im staatlichen Hochschulbereich	107
Abbildung 15:	Ermittlungsverfahren für die Anschaffungs- und Herstellungskosten	110
Abbildung 16:	Grundsätze einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung	112
Abbildung 17:	Grundstruktur für ein finanzielles Rechnungslegungssystem von Hochschulen (AK HSReW)	114
Abbildung 18:	Informationsgehalt der Teilrechnungen klassischer Rechnungssysteme	116
Abbildung 19:	Vergleich alternativer doppischer Rechnungs- und Verbundsysteme	117
Abbildung 20:	Beziehungen in einem finanziellen Rechnungslegungssystem von Hochschulen und Aussagegehalt der Teilrechnungen	121
Abbildung 21:	Steuerliche Sphären von staatlichen Hochschulen	129

Abbildung 22:	Finanzrechnung von staatlichen Hochschulen	132
Abbildung 23:	Beispiel für eine vereinfachte Bilanzierung des Tiervermögens von Hochschulen	144
Abbildung 24:	Grundschema zur Liegenschaftswertermittlung nach dem Sachwertverfahren	160
Abbildung 25:	Vermögensrechnung von staatlichen Hochschulen	164
Abbildung 26:	Vermögensänderungsrechnung von staatlichen Hochschulen	166
Abbildung 27:	Organisatorisch-administrative Struktur von Hochschulen und Produktionsprozess von Hochschulleistungen	173
Abbildung 28:	Grundlegende Bezugsgrößenhierarchien einer Hochschulrechnungslegung im wissenschaftlichen sowie verwaltenden Hochschulbereich	177
Abbildung 29:	Grundsätze einer ordnungsmäßigen leistungs- bezogenen Hochschulrechnungslegung	181
Abbildung 30:	Grunddaten des nicht-wissenschaftlichen Humankapitals	183
Abbildung 31:	Grunddaten des wissenschaftlichen Humankapitals	185
Abbildung 32:	Grunddaten des Strukturkapitals	187
Abbildung 33:	Grunddaten des Drittmittelkapitals	188
Abbildung 34:	Grunddaten der Hochschullehre einschließlich Weiterbildung	191
Abbildung 35:	Grunddaten der Hochschulforschung und der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses	194
Abbildung 36:	Grunddaten der Internationalität einer Hochschule	196
Abbildung 37:	Beispiele für Erfolgsindikatoren im Hochschulbereich	199
Abbildung 38:	Aufbau einer leistungsbezogenen Hochschul- rechnungslegung	203

Anhangsverzeichnis

Anhang 1:	Koordinations- und Steuerungsalternativen im Hochschulbereich	209
Anhang 2:	GoB-System nach BAETGE	210
Anhang 3:	GoB-Übersicht nach FEDERMANN	211
Anhang 4:	Rahmenkonzept der US-amerikanischen Rechnungslegung	212
Anhang 5:	Rahmenkonzept der Rechnungslegung auf Basis der IAS/IFRS	213
Anhang 6:	Leistung von Hochschulen	214
Anhang 7:	Finanzierungsquellen von Hochschulen	215
Anhang 8:	Informationsgewinnung durch indirektes Messen	216
Anhang 9:	Implikationen des Grundsatzes der Bilanzwahrheit	216
Anhang 10:	Unterschiede in der grundsätzlichen Bilanzierungsfähigkeit nach dem HGB und den internationalen Rechnungslegungskonzepten	217
Anhang 11:	Durchschnittliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsmäßiger Instandhaltung (ohne Modernisierung)	218
Anhang 12:	Synopse möglicher Rückstellungsarten	219

Abkürzungsverzeichnis

A.d.V.	Anmerkung des Verfassers
AK HSReW	Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BayHSchG	Bayerisches Hochschulgesetz
BfD	Bezirksfinanzdirektion
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMVBS	Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung
BMVBW	Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen
CEUS ^{HB}	Computerbasiertes Entscheidungsunterstützungssystem für die bayerischen Hochschulen
CHE	Centrum für Hochschulentwicklung
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
DFG	Deutsche Forschungsgemeinschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
ECTS	European Credit Transfer System
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
F	Framework (Rahmenkonzept) der International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)
FASB	Financial Accounting Standards Board
FK	Fremdkapital
FLL	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
FR	Finanzrechnung
GASB	Governmental Accounting Standards Board
GASBS	GASB Statement of Standards
GG	Grundgesetz

GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoHR	Grundsätze einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVBl	(Bayerisches) Gesetz- und Verordnungsblatt
HBFG	Hochschulbauförderungsgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
HIS	Hochschul-Informationen-System GmbH
HRG	Hochschulrahmengesetz
HRK	Hochschulrektorenkonferenz
http	Hypertext Transfer Protocol
HZB	Hochschulzugangsberechtigung
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IT	Informationstechnologie
IuK	Information und Kommunikation
iVm	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LFB	Lehr- und Forschungsbereich
LfF	Landesamt für Finanzen
MÄ	Mitarbeiteräquivalent
NKR	Neues Kommunales Rechnungswesen
PS	Personalstelle
RBG1	Reichsgesetzblatt
Rn	Randnummer
RSt	Rückstellung
Rz	Randzeichen
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts (US-GAAP)
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards (US-GAAP)
Sp	Spalte
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StOK	Staatsoberkasse
UG	Universitätsgesetz (Österreich)

US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
UStG	Umsatzsteuergesetz
UV	Umlaufvermögen
VÄ	Vermögensänderung
VÄR	Vermögensänderungsrechnung
VLL	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
www	World wide web
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZfO	Zeitschrift für Führung und Organisation
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen
ZÜ	Zahlungsüberschuss

1 Notwendigkeit der Neukonzipierung der Rechnungslegung staatlicher Hochschulen in Deutschland

1.1 Öffentliche Finanzierung von Hochschulleistungen und Demokratieprinzip

Die Hochschulen eines Landes können seit ihren Anfängen¹ als wirtschaftlicher, politischer und kultureller Motor einer Gesellschaft angesehen werden. Durch die positiven externen Effekte von Hochschulleistungen auf die gesamtstaatliche Wohlfahrt² bei einer gleichzeitig verzerrten Werteinschätzung ihrer Abnehmer, welche auf den Vertrauensguteigenschaften³ von Bildungsleistungen, Informationsmängeln auf dem Bildungsmarkt sowie kurzsichtigen individuellen Kosten-Nutzenüberlegungen potentieller Studierender beruht,⁴ erfährt ihre öffentliche (Teil-)Finanzierung eine gesellschaftliche Rechtfertigung. Vor dem Hintergrund der angespannten Finanzsituation der öffentlichen Hand sowie dem aus der Globalisierung von Forschung und Lehre entstandenen Bewusstsein einer Leistungslücke erhöht sich der Rechtfertigungsdruck auf die Hochschulen, was zu einer Hinterfragung des gesellschaftlichen „*return on investment*“⁵ der Zuteilung knapper staatlicher Ressourcen an die Universitäten und Fachhochschulen anstelle ihres Einsatzes in konkurrierenden Sozialbereichen führt.

Gerade bei der Mittelverteilung ist in einem repräsentativ-demokratischen Staat das Demokratieprinzip nach Art. 20 Abs. 1 und 2 Grundgesetz (GG) einzuhalten.

¹ Zur historischen Entwicklung der Hochschulen und ihrem gesellschaftspolitischen Beitrag in Europa und in Deutschland vgl. mit weiteren Nachweisen Stegner, A. (Hochschulgestaltung 2000), S. 9 ff.

² Zentrale positive externe Ausstrahlungseffekte von Hochschulleistungen werden in ihrem Einfluss auf die wirtschaftliche Prosperität und die sozio-politische Stabilität eines Landes, d.h. die Wohlfahrt, Gleichheit, Sicherheit und Gerechtigkeit, gesehen. Vgl. Frackmann, E. (Selbststeuerung 1987), S. 32. Hochschulen entwickeln zudem die Persönlichkeit ihrer Absolventen, ordnen sie in die Gesellschaft ein und verteilen Lebenschancen. Zu den individuellen, gesellschaftlichen und staatlichen Funktionen des Hochschulwesens vgl. Karpen, U. (Hochschulplanung 1987), S. 9 ff. sowie S. 333 ff.

³ Vertrauensgüter können im Gegensatz zu Such- und Erfahrungsgütern gar nicht bzw. nur unter prohibitiv hohen Kosten bewertet werden. Vgl. Darby, M. R./Karni, E. (Competition 1973), S. 68 f.

⁴ Vgl. dazu Rosigkeit, A. (Reformdefizite 1995), S. 122 ff.

⁵ Vgl. Schenker-Wicki, A. (Universität 2000), S. 132.

ten, wonach staatliches Handeln und der Einsatz öffentlicher Ressourcen eines Beschlusses der Volksvertretung⁶ bedürfen, was sich in einer konkretisierten Maßnahmenplanung mit der Berechnung des Finanzmittelvoranschlags in der Haushaltsrechnung niederschlägt. Im Rahmen der demokratischen Kontrolle entsteht für das Parlament einerseits eine Aufsichtspflicht über die Tätigkeit der Exekutive, um Unregelmäßigkeiten aufzudecken und die Arbeit der Hochschulen zu entlasten. Andererseits muss es seiner Auskunftspflicht gegenüber dem Bürger als originären Financier des staatlichen Gemeinwesens nachkommen, wofür eine Berichterstattung über die ordnungsmäßige, wirtschaftliche sowie wirkungsvolle Verwendung der bezahlten Steuern und Abgaben erforderlich ist.⁷

Bislang erfolgt die Rechnungslegung gegenüber Regierung, Parlament und Öffentlichkeit, d.h. die Generierung und Kommunikation von nachprüfbareren Informationen über die Verwendung staatlicher Mittel sowie die erbrachten Leistungen⁸, hauptsächlich auf Basis der kameralistischen Jahresrechnung sowie der hochschulbezogenen Amtlichen Statistik. Dies führt formell zur Einhaltung des Demokratieprinzips, bringt jedoch auch unerwünschte Steuerungswirkungen mit sich.

⁶ Vgl. dazu und zum Folgenden Karpen, U. (Grundgesetz 1987), S. 782 ff.; Volkmar, H. (Budgetrecht 2001), S. 67 ff.; Göke, W. (Autonomie 2003).

⁷ Vgl. dazu insbesondere Merschbächer, G. (Rechnungssysteme 1987), S. 157 ff., der die Notwendigkeit einer Rechnungslegung im öffentlichen Sektor für den Funktionenschutz der Demokratie darlegt. Für **LOESER** ist die Berichterstattung öffentlich finanzierter Stellen ein wichtiges Instrument zur Verfassungssicherung. Vgl. Loeser, R. (Berichtswesen 1991), insbesondere S. 170. Der Funktionenschutz einer Rechnungslegung im privatwirtschaftlichen Bereich hingegen bezieht sich auf die Sicherung der Funktions- und Leistungsfähigkeit des Kapitalmarkts und somit eine effiziente Ressourcenallokation. Vgl. dazu Koch, H.-D./Schmidt, R. H. (Anlegerschutz 1981), S. 235 ff.; Hartmann-Wendels, T. (Rechnungslegung 1991), S. 6 ff. und S. 132 ff.

⁸ Zum Begriff der Rechenschaft bzw. Rechnungslegung vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 63 ff.; Schneider, D. (Rechnungswesen 1997), S. 7 f. Entsprechend auch **EISELE**: „Rechenschaftslegung durch Rechnungslegung bedeutet ... Informationsvermittlung durch geordnete und nachprüfbare Rechenwerke.“ Eisele, W. (Bilanzen 2005), S. 463 (Hervorhebung im Original).

1.2 **Triebkräfte für die Neukonzipierung der Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen**

1.2.1 **Beziehungen zwischen staatlichen Steuerungszielen, Budgetierung und der Rechnungslegung von Hochschulen**

In staatlich⁹ geprägten Hochschulsystemen erfolgt die Steuerung der Bildungseinrichtungen über die Allokation größtenteils öffentlicher Finanz- und Sachressourcen, die für eine angebotsseitig festgelegte Leistungserstellung nötig sind. Da ihre Verteilung durch das Parlament genehmigt werden muss und dieses dem Bürger gegenüber für seine Entscheidungen verantwortlich ist, muss die staatliche Mittelzuweisung bzw. -verwendung sorgfältig geplant und dokumentiert werden, was Ausfluss der verfassungsrechtlich vorgeschriebenen Haushaltsklarheit und Transparenz¹⁰ ist. Deswegen besteht eine starke Verbindung zwischen den Instrumenten der Budgetplanung und der Rechnungslegung, deren inhaltliche Gestaltung von den Steuerungszielen des Staates abhängt.

Bei einer **inputorientierten Steuerung** existiert keine systematische Verknüpfung zwischen der Finanz- und der Leistungsseite einer Hochschule.¹¹ In der Regel werden historisch gewachsene und detailliert vorgegebene Haushaltsansätze in zukünftige Perioden mit der Annahme fortgeschrieben, dass diese Mittel weiterhin für die Aufrechterhaltung eines zentral geplanten, staatlich festgelegten und homogenen Angebots an Lehr-, Forschungs- und sonstigen Dienstleistungen nötig sind.¹² Eine Rechnungslegung über die Hochschul-

⁹ Neben der zentralen Koordination von Hochschulsystemen durch den Staat ist auch eine marktliche Abstimmung möglich. Zu dieser Unterscheidung vgl. die Abbildung in Anhang 1. Da in Deutschland eine staatliche Hochschulsteuerung vorherrschend ist und darüber prinzipiell auch der gesellschaftliche Konsens besteht, wird in dieser Arbeit die Möglichkeit der Koordination über freie marktliche Wettbewerbskräfte nicht betrachtet; einbezogen dagegen wird die Abstimmung über die Institutionalisierung von Quasimärkten. Zu den Vor- bzw. Nachteilen von staatlich und wettbewerblich organisierten Hochschulsystemen vgl. Liefner, I. (Ressourcensteuerung 2001), S. 29 ff.

¹⁰ Vgl. Diehl, G. (Kontrolle 2001), S. 47.

¹¹ Vgl. Jessen, K.-O. (Ansätze 2001), S. 9.

¹² „Hochschulplanung ist in erster Linie Kapazitätsplanung“. Karpen, U. (Hochschulplanung 1987), S. 183.

aktivitäten erfolgt primär auf Basis des kameralistischen Rechnungswesens.¹³ Als Kontrolläquivalent einer gesetz- und ordnungsmäßigen, d.h. politisch vorgegebenen Bewirtschaftung des Haushaltsplans kann dieses Instrument zwar einen prozessorientierten Nachweis der Mittelverwendung und der Mittelherkunft liefern¹⁴, eine Anzeige der ebenfalls zu prüfenden wirtschaftlichen bzw. sparsamen¹⁵ Verausgabung öffentlicher Mittel ist dadurch jedoch nicht möglich.¹⁶ Hierfür werden zusätzlich Kosten-Nutzen-Analysen¹⁷, aber auch eine effektive Finanzkontrolle des Rechnungshofs¹⁸ nötig. Aufgrund der zentralen Regulierung inputbezogener Faktoren durch Richtlinien, Erlasse oder andere Vorgaben, beispielsweise die ministerielle Genehmigung von Prüfungs- und Studienordnungen, und somit der Annahme der qualitativen Gleichheit der erbrachten Hochschulleistungen¹⁹ an allen Landeshochschulen findet über diese Leistungen sowie ihre Beschaffenheit keine systematische Kontrolle statt. Die amtsstatistischen Berichte stellen hochschulbezogene Daten zur Einhaltung des Demokratieprinzips ohne spezifische Adressatenorientierung zur Verfügung.

¹³ Vgl. dazu detaillierter Kapitel 1.2.2. Ferner kommen noch die staatliche Rechts- und Fachaufsicht hinzu. Vgl. Bley, H. (Universitätskörperschaft 1963), S. 83 f.; Rollmann, C. (Universität 1987), S. 97 ff.

¹⁴ Vgl. Bräunig, D. (Ressourcenbewirtschaftung 2000), S. 222.

¹⁵ ‚Wirtschaftlichkeit‘, definiert als Verhältnis zwischen dem Ergebnis des Leistungserstellungsprozesses und den eingesetzten Mitteln, hat zwei Ausprägungen: nach dem Minimalprinzip soll die Erstellung einer bestimmten Leistung mit einem minimalen Mitteleinsatz erfolgen, bei Geltung des Maximalprinzips hingegen eine möglichst maximale Leistung bei einem gegebenen Mitteleinsatz erbracht werden. Das Minimalprinzip im Sinne einer Kostenwirtschaftlichkeit entspricht dem Kriterium der Sparsamkeit, welches bei einer inputorientierten Budgetierung durch die fehlende Verbindung zu den Leistungen anzulegen ist. Vgl. Eichhorn, P. (Wirtschaftlichkeit 1989), Sp. 1797.

¹⁶ Zu diesen vier traditionellen Kriterien der Finanzkontrolle. Vgl. Rollmann, C. (Universität 1987), S. 108.

¹⁷ Zu diesem Instrument vgl. Schmidt, H.-J. (Verwaltung 1998), S. 314 ff.

¹⁸ Vgl. dazu Sigg, W. (Rechnungshöfe 1983), S. 16 ff.

¹⁹ Vgl. dazu Müller-Böling, D./Küchler, T. (Hochschulen 1998), S. 19 f.; Hödl, E./Zegelin, W. (Hochschulreform 1999), S. 147 ff.

Grundlage der jungen Strömung des *New Public Management*²⁰ ist der Übergang von einem Modell enger staatlicher Planung und Kontrolle mit großer Regelungsdichte auf ein Modell der staatlichen Aufsicht mit eher indirekten Formen der staatlichen Steuerung und größerer institutioneller und finanzieller Autonomie („remote control“)²¹. Im Mittelpunkt der staatlichen Steuerung steht die Kopplung von Zielen und angestrebten Leistungen mit finanziellen, personellen sowie weiteren Ressourcen (**outputorientierte Steuerung**),²² was durch die Fokussierung des Outputs („Was“) anstelle eines detaillierten Verwendungsauftrags öffentlicher Mittel („Wie“)²³ auch eine Deregulierung des Hochschulbereichs sowie eine Dezentralisierung der Entscheidungs- und Finanzverantwortung auf die Hochschulen einschließt. Dies wird mit Informationsvorsprüngen auf der Ebene der Hochschulen, Fakultäten und Institute in einem komplexen und diskontinuierlichen Hochschulkontext²⁴ und somit der Möglichkeit zur Etablierung effektiverer und effizienterer Arbeitsstrukturen²⁵ begründet²⁶, bietet jedoch auch ein beträchtliches Maß an Missbrauchgelegenheiten. Da in diesem Zusammenhang das bisherige Kontrollinstrumentarium des Ministeriums und des Landtags an Aussagekraft verliert, muss mit dieser erhöhten Autonomie und Flexibilität zur Einhaltung des Demokratieprinzips eine erweiterte und transparente Rechnungslegung der einzelnen Hochschule einher-

²⁰ Synonym werden beispielsweise die Begriffe ‚Neues Steuerungsmodell‘ in Deutschland, ‚Wirkungsorientierte Verwaltungsführung‘ in der Schweiz oder ‚Reinventing Government‘ in den USA gebraucht. Vgl. Reinermann, H. (Verwaltungsmanagement 2000), S. 5 und S. 37.

²¹ Vgl. Kehm, B. M./Pasternack, P. (System 2001), S. 214.

²² Vgl. stellvertretend für viele Reinermann, H. (Verwaltungsmanagement 2000), S. 5; Schedler, K./Proeller, I. (New Public Management 2000).

²³ Vgl. Schedler, K./Proeller, I. (New Public Management 2000), S. 77.

²⁴ Vgl. dazu weiter Biedermann, H./Strehl, F. (Leistungsvereinbarung 2004), S. 219 ff.

²⁵ Der Begriff der Effektivität („doing the right things“) bezieht sich auf die Erreichung der Ziele einer Institution – im Hochschulbereich also auf die Erstellung qualitativ hochwertiger Lehr- und Forschungsleistungen. Die Effizienz („doing things right“) hingegen ist eine Maßgröße für die Wirtschaftlichkeit der Zielerreichung: Sie zeigt das Verhältnis zwischen dem durch die erbrachten Hochschulleistungen generierten Nutzen und den dafür eingesetzten Ressourcen an. Vgl. Drucker, P. F. (Management 1974), S. 41 ff.; Scholz, C. (Effektivität 1992).

²⁶ Vgl. Ziegele, F. (Finanzautonomie 1998), S. 46 ff.; Kern, H. (Autonomie 1998), S. 114.

gehen, welche an den Informationsbedürfnissen der Adressaten²⁷ ausgerichtet ist und das Wirtschaftlichkeitskriterium stärker in den Vordergrund stellt.²⁸

1.2.2 Kameralistisches Rechnungswesen und seine Defizite

Bei der bisher vorherrschenden inputorientierten Steuerung erfolgen die Planung des Haushalts sowie die Kontrolle seines Vollzugs auf Basis des kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens. Die Systematisierung der im Rechnungsjahr fälligen Einnahmen und Ausgaben²⁹ basiert einerseits auf der Gruppierung nach Einnahme- und Ausgabearten in Titel³⁰ (eingeteilt in Hauptgruppen, Obergruppen, Gruppen) und andererseits auf der Gliederung nach Ressorts in Einzelpläne sowie Kapitel, aus deren gemeinsamer Betrachtung sich die einzelnen Haushaltsstellen bzw. Buchungskonten einer Hochschule ergeben.³¹

Eine solche Haushaltsgliederung nimmt allerdings keine Rücksicht auf betriebliche Belange und zieht das Problem nach sich, dass die gesamten Ausgaben einer Hochschule nicht aus ihrem eigenen Kapitel zu ersehen sind, weil ein Teil aus anderen Ressorts stammt.³² Beispiele hierfür sind Mittel für ein verkehrspolitisches Forschungsprojekt, die im Einzelplan des Wirtschaftsministeriums budgetiert sind, ferner Ausgaben für bestimmte Neubauten oder Gelder aus Sammelansätzen bzw. aus speziellen Kapiteln wie der ‚High-Tech-Offensive Bayern‘. Durch die Zusammenfassung von Titeln zu Titelgruppen ergibt sich zudem das Problem, dass die sachlichen Ausgabenkategorien (Titel) mehrmals in der Haushaltsrechnung erscheinen und bewirtschaftet werden: einmal in allgemeiner Form und weitere Male innerhalb einer Titelgruppe als zweckbezogene Sach- und Personalmittel³³.

²⁷ Vgl. dazu weiterführend Kapitel 2.1.3.

²⁸ Vgl. auch Hoffacker, W. (Universität 2000), S. 125 ff.

²⁹ In dieser Arbeit werden die Worte Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich synonym zu Einzahlungen und Auszahlungen verwendet. Bei einer differenzierten Sicht auf die Begrifflichkeiten wird explizit darauf hingewiesen.

³⁰ Vgl. dazu weiter Bayerisches Staatsministerium der Finanzen (Haushaltssystematik 2001). Je nach Zweckbestimmung können diese wiederum in Titelgruppen, z.B. für Forschung und Lehre, zusammengefasst werden.

³¹ Vgl. Brixner, H. C. et al. (Verwaltungs-Kontenrahmen 2003), Rn A 36 ff.

³² Vgl. Bolsenkötter, H. (Ökonomie 1976), S. 476 f.; Sigg, W. (Rechnungshöfe 1983), S. 157.

³³ Vgl. Sorgenfrei, C. (Rechnungslegung 2000), S. 62.

Der Zweck des kameralistischen Rechnungswesens liegt in der Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen und Ausgaben sowie in der Einhaltung der Haushaltsansätze und weniger in der Überprüfung der Effizienz der Mittelverwendung.³⁴ Dies zeigt sich zum einen am Kassenwirksamkeitsprinzip³⁵, welches bewirkt, dass nur Zahlungsmittelzugänge und -abflüsse eines Haushaltsjahrs als eindeutig beobachtbare und messbare Größen³⁶ erfasst werden. Der Genauigkeit und Nachprüfbarkeit der Rechnung kommt folglich eine große Bedeutung zu.³⁷ Da der nicht-zahlungswirksame Wertverzehr in der verwaltungskameralistischen Jahresrechnung nicht dokumentiert wird, bietet dies aber keine geeignete Grundlage für ein wirtschaftliches, am Ressourcenverbrauch orientiertes Denken und Handeln im öffentlichen Bereich³⁸.

Zum anderen kommt dies durch die Bewirtschaftungsgrundsätze³⁹ des kameralistischen Haushaltswesens zum Ausdruck. Insbesondere die Grundsätze der zeitlichen sowie der sachlichen Spezialität schränken die Dispositionsfreiheit der Hochschulen ein. Nach dem Grundsatz der zeitlichen Spezialität (Jährlichkeit) können budgetierte Mittel grundsätzlich nur innerhalb des Bewilligungszeitraums in Anspruch genommen werden. Durch den Grundsatz der sachlichen Spezialität besteht lediglich die Möglichkeit zu ihrer titelgenauen und somit *ex ante* vorgegebenen Verausgabung; sind die für diesen Zweck zugewiesenen Gelder aufgebraucht, dürfen im laufenden Haushaltsjahr keine weiteren Ausgaben mehr dafür getätigt werden. Diese Regelungen höhlen nicht nur den Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit aus, sondern wirken

³⁴ Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 1997), S. 571; Seidler, H. H. (Hochschulen 2002), Sp. 686.

³⁵ Vgl. dazu Mülhaupt, L. (Theorie 1987), S. 225 ff. Durch die Trennung der Anordnungs- und Ausführungsbefugnis von Zahlungen im öffentlichen Bereich entstehen am Jahresende jedoch Kassenreste. Ihnen liegt im Gegensatz zu den Haushaltsresten bereits eine Kassenanordnung vor. Vgl. Bretzinger, O. N./Schaller, H. (Verwaltungsfachkunde 2000), Rn 534.

³⁶ Vgl. Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 237.

³⁷ Vgl. Küpper, H.-U./Tropp, G. (Kameralistik 2004), S. 86.

³⁸ Vgl. u.a. Brinckmann, H. (Universität 1998), S. 76 ff.

³⁹ Zu den im Folgenden behandelten Grundsätzen sowie zu weiteren, für den Fortgang dieser Arbeit weniger bedeutsamen Prinzipien des kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens vgl. mit weiteren Nachweisen Karpen, U. (Hochschulfinanzierung 1983), S. 44 ff.; Behrens, T. (Globalisierung 1996), S. 19 ff.; Winter, C. (Kontraktmanagement 1998), S. 39 ff.; Kronthaler, L./Weichselbaumer, J. (Kameralistik 2002), Sp. 924 f.

auch negativ auf die Leistungsentfaltung einer Hochschule: Der kurze Planungs- und Kontrollhorizont des Budgets verhindert eine effektive und langfristige Hochschulplanung, es bestehen keine Spar-, sondern vielfältige Ausgabeanreize, die Feinbudgetierung zwingt teilweise zu einer nicht ressourcenschonenden Verwendung von zugewiesenen Mitteln und die sehr rigide Ressourcensteuerung zu einer „Flucht aus dem Budget“.⁴⁰

Aus den genannten Gründen ist bei der Neukonzipierung einer Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen darauf zu achten, dass ihr finanzielles Rechnungssystem nicht nur technisch, sondern auch qualitativ wirkt⁴¹ und zu einem wirtschaftlichen und wirkungsvollen Einsatz von Ressourcen führt.

1.2.3 Neue Steuerungsmodelle und Globalbudgetierung

Das Ziel einer Fokussierung von erbrachten Leistungen und der Institutionalisierung von Wettbewerbsmechanismen liegt im effizienteren Einsatz öffentlicher Mittel sowie in der Verbesserung der Qualität von Hochschulleistungen.⁴² Erreicht werden soll dies durch die Gewährung einer weitreichenden Entscheidungs- und Handlungsautonomie mit globalisierten Haushalten, wettbewerbsinduzierenden Mittelverteilungsmodellen, Zielvereinbarungen und Evaluationen sowie durch flankierende deregulative Maßnahmen, beispielsweise beim Hochschulzugang.⁴³

Grundlage einer solchen staatlichen Steuerungskonzeption ist die Übertragung von Verantwortlichkeiten im Rahmen der Finanzverwaltung auf die einzelne Hochschule. Während in den verschiedenen Bundesländern unterschiedlich

⁴⁰ Vgl. Schedler, K./Knechtenhofer, B. (Schlussbericht 2000), S. 40 wie auch Hühne, H.-J. (Hochschulkostenrechnung 1979), S. 86 ff.

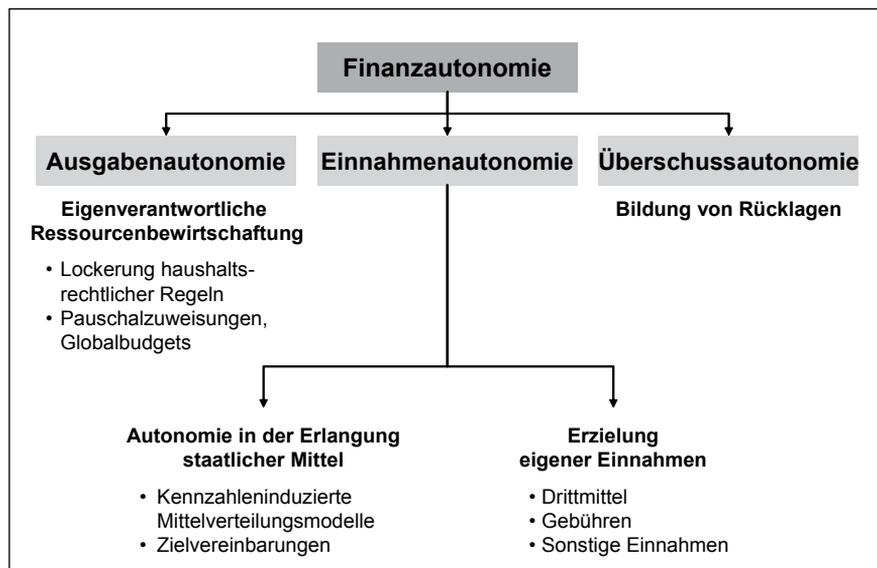
⁴¹ Vgl. Schedler, K./Knechtenhofer, B. (Schlussbericht 2000), S. 41. So auch **STREITFERDT**, der festhält: „Der Zweck der Steuerungs- und Entscheidungsunterstützung der Entscheidungsträger im öffentlichen Wirtschaftssektor wird vom öffentlichen Rechnungswesen in Deutschland so, wie es zur Zeit praktiziert wird, grundsätzlich nicht erfüllt.“ Streitferdt, L. (Rechnungswesen 1994), S. 869.

⁴² Vgl. dazu Liefner, I. (Ressourcensteuerung 2001), S. 34 f.

⁴³ Vgl. z.B. Lange, J. (Rahmenbedingungen 1997). Zu den verschiedenen Instrumenten einer staatlichen outputorientierten Hochschulsteuerung vgl. ferner Ziegele, F. (Hochschulsteuerung 2002); Schröder, T. (Ressourcensteuerung 2003), S. 56 ff. und S. 118 ff.

abgestufte Autonomiegrade der Hochschulhaushalte festzustellen sind⁴⁴, umschließt eine umfassende, die oben genannten Ziele fördernde Finanzautonomie neben der Ausgaben- auch die Einnahmen- und v.a. die Überschussautonomie (vgl. Abbildung 1).

Abbildung 1: Finanzautonomie von Hochschulen⁴⁵



In einer so verstandenen Finanz- und Steuerungskonzeption verliert das bisherige Kontrollinstrumentarium im staatlichen Hochschulbereich an Aussagekraft, wodurch sich die Notwendigkeit einer Neukonzipierung des öffentlichen Rechnungswesens und der Rechnungslegung ergibt. Vor diesem Hintergrund wird vornehmlich über die Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung

⁴⁴ Vgl. dazu die Vielzahl an Publikationen des Centrums für Hochschulentwicklung (CHE).

⁴⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Ziegele, F. (Finanzautonomie 1998), S. 59.

an Hochschulen diskutiert.⁴⁶ Als primär hochschulintern orientiertes Planungs- und Steuerungsinstrument ist sie eine notwendige Voraussetzung für die Führung einer Hochschule mit erhöhten finanziellen Freiheiten und kann zur Schaffung eines Kostenbewusstseins innerhalb der Organisation beitragen. Eine Berichterstattung gegenüber außenstehenden Dritten verfolgt jedoch andere Zwecke, so dass durch eine Kostenrechnung eine transparente Anzeige des verantwortlichen Umgangs mit staatlichen Ressourcen nicht möglich ist⁴⁷: Die auf der mangelnden Vergleichbarkeit beruhende Intransparenz der bisherigen Rechnungslegungsinformationen kann durch eine subjektiv geprägte, an den hochschulinternen Steuerungserfordernissen orientierte Rechnung nicht beseitigt werden. Daneben führt die in den verschiedenen Bundesländern feststellbare Tendenz zu einer Normierung der Kostenrechnung dazu, dass dieses „... interne Rechnungswesen für den eigentlichen internen Steuerungszweck immer weniger geeignet ist.“⁴⁸ Hieraus ergibt sich die Notwendigkeit, für die externe Rechnungslegung ein anderes Berichtsinstrument zu konzipieren.

Vor diesem Hintergrund erproben verschiedene Bundesländer im Rahmen von Pilotprojekten die Einführung einer finanziellen Rechnungslegung auf Basis der kaufmännischen Rechnungslegungsprinzipien des Handelsgesetzbuchs (HGB)⁴⁹. Diese für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelten Abbildungsregeln werden zu weiten Teilen übernommen, ohne die Besonderheiten des öffentlichen Bereichs im Allgemeinen und des Hochschulsektors im Be-

⁴⁶ Erste Projekte zu einer Kostenrechnung an Hochschulen wurden schon vor 30 Jahren durchgeführt. Vgl. dazu mit weiteren Nachweisen Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 731. Ihre konkrete Einführung wird jedoch erst seit einigen Jahren im Zuge der Flexibilisierung der Hochschulhaushalte vertraglich fixiert bzw. in einigen Landeshochschulgesetzen vorgeschrieben.

⁴⁷ Vgl. Ambrosy, R./Hinsenkamp, M. (Hochschulsteuerung 2001), S. 285 ff. Zu den unterschiedlichen Funktionen und Schwerpunkten des internen und externen Rechnungswesens vgl. Ballwieser, W. (Rechnungswesen 1991).

⁴⁸ Ambrosy, R./Hinsenkamp, M. (Hochschulsteuerung 2001), S. 286.

⁴⁹ Beispielsweise bilanzieren in Niedersachsen die Carl von Ossietzky Universität Oldenburg, die Technische Universität Clausthal und die Fachhochschule Osnabrück sowie in Baden-Württemberg die Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg auf der Basis kaufmännischer Rechnungslegungsgrundsätze.

sonderen zu reflektieren.⁵⁰ Zur Sicherung des Informationsgehalts eines solchen Berichtsinstruments wie auch der Qualität der dargelegten Informationen ist es allerdings nötig, die finanzielle Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen auf allgemein gültigen, die Besonderheiten des Hochschulsektors in Deutschland einbeziehenden Abbildungsregeln zu basieren.

Daneben sind leistungsbezogene Rechnungslegungsinformationen nicht nur für die eingesetzten neuen Steuerungsinstrumente im Verhältnis zwischen Staat und Hochschule(n) von zentraler Bedeutung, sondern auch im Rahmen der politisch angestrebten Differenzierung im Hochschulbereich⁵¹ sowie der zunehmenden Internationalisierung der Hochschulbildung⁵². Um im internationalen Wettbewerb um die besten Studierenden, Forscher sowie um Finanzierungsquellen bestehen zu können, müssen die Qualität der erbrachten Leistungen sowie Vorzüge, Möglichkeiten und Potentiale der Hochschule und ihrer Fachbereiche in nachvollziehbarer Form kommuniziert werden.

Das zentrale Problem einer regelmäßigen und informativen Berichterstattung von Hochschulen liegt im Aufbau eines an den Bedürfnissen der Adressaten orientierten Informations- und Berichtssystems. Hierfür sind konsensfähige, die Informationsgenerierung und -kommunikation leitende „**Grundsätze einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung (GoHR)**“ nötig, die im Rahmen dieser Arbeit herausgearbeitet werden sollen.

⁵⁰ Zur Kritik an der Rechnungslegung der Modellhochschulen in Niedersachsen vgl. insbesondere Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000).

⁵¹ Vgl. Brinckmann, H. (Universität 1998), S. 178 ff.; Schröder, T. (Ressourcensteuerung 2003), S. 121.

⁵² Zur (möglichen) Globalisierung der Hochschulbildung im Rahmen des *General Agreement on Trade in Services* (GATS) sowie zum Bologna-Prozess und dessen Ziel, einen europäischen Studien-, aber auch Forschungsraum zu schaffen vgl. Heß, J. (Hochschulraum 2003).

1.3 Einordnung des Untersuchungsgegenstands und Abgrenzung der Arbeit

1.3.1 Prinzipien einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung als Untersuchungsgegenstand

Informations- und Berichtssysteme, welche als Messinstrumente empirische Zusammenhänge abbilden sollen, werden in starkem Maße durch Normen bestimmt. Neben der Festlegung der Rechnungsinhalte sind insbesondere bei Informationen, an die Entscheidungen Dritter knüpfen bzw. die dem Vermögens- und Interessenschutz der Kapitalgeber dienen, weitere Bestimmungen in Bezug auf die Erfassung, Aggregation und Zurechnung der Daten nötig.⁵³ Intersubjektiv nachprüfbar Normen dienen somit einerseits der zweckgerichteten Ausgestaltung des Berichtsinstruments und umschreiben in allgemeiner Form, wie die Rechnungslegung beschaffen sein muss, um ihren Aufgaben gerecht werden zu können⁵⁴. Andererseits führen sie durch die Beschränkung der Entscheidungsfreiheit der Rechnungslegenden zu einer transparenteren Berichterstattung, indem die Informationsgewährung vereinheitlicht und durch das Wissen über die angewandten Regeln für die Informationsempfänger nachvollziehbar⁵⁵ wird. Hinzu kommt die Justiziabilität⁵⁶ der Berichte.

„Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB) bzw. „Generally accepted accounting principles“ (GAAP) stellen nicht nur für alle Beteiligten der Rechnungslegung eine Handlungsleitlinie bzw. einen Orientierungsrahmen dar. Durch den Verweis auf diese unbestimmten Rechtsbegriffe sollen zudem Regelungslücken, welche aus der Unmöglichkeit einer abschließenden Regelung aller denkbaren rechnungslegungsrelevanten Sachverhalte und Verfahrensweisen entstehen, geschlossen sowie das Abbildungsinstrument flexibel gehalten werden. So können Bilanzierungsweisen an neue bzw. geänderte Sachverhalte und Notwendigkeiten der Praxis angepasst und weiterentwickelt werden, sofern dies mit dem auf einem möglichst breiten Konsens zwischen Wissenschaft,

⁵³ Einen Überblick über die unterschiedlichen Theoriezweige einer Rechnungslegung als Informations- und Berichtsinstrument im privatwirtschaftlichen Bereich gibt Ballwieser, W. (Theorie 1993).

⁵⁴ Vgl. Moxter, A. (Grundsätze 2003), S. 9.

⁵⁵ Vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 81 ff.

⁵⁶ Durch eine (externe) Prüfung der generierten Informationen kann der Unsicherheitsgrad verringert und ihre Glaubwürdigkeit erhöht werden.

fachkundigen Praktikern, Rechtsprechung und normgebenden Institutionen beruhenden Ordnungsmäßigkeitspostulat übereinstimmt.⁵⁷

Bei der Entwicklung von Messinstrumenten wird eine Reihe solcher normativer Aussagen nötig. Da deren Wahrheitsgehalt weder logisch noch empirisch⁵⁸ überprüft werden kann⁵⁹, ist der wissenschaftliche Maßstab in der Offenlegung und Diskussion möglichst aller Pro- und Contra-Argumente zu sehen, die zu einer Aussage geführt haben.⁶⁰ Bei der Konzipierung eines Berichtsinstruments als System von Prinzipien muss zudem auf die Minimierung einander möglicherweise entgegenstehender Normen geachtet werden. Dies setzt das Wissen über das Gesamtkonzept und dessen Zweck voraus.

Für die Gewinnung handlungsleitender Grundsätze einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung haben sich in der Privatwirtschaft unterschiedliche Vorgehensweisen herausgebildet. Bei ihrer **induktiven Ermittlung** wird aus der beobachteten Abbildungs- bzw. Bilanzierungsweise eines ordentlichen und ehrenwerten Kaufmanns auf allgemeingültige Prinzipien geschlossen.⁶¹ Dem gegenüber steht das Problem eines induktiven Fehlschlusses⁶², was bei der Ableitung von Normen noch durch den Verhaltensaspekt verschärft werden dürfte⁶³. Objektive Prinzipien einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung sind

⁵⁷ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 104 ff. Dies kommt auch durch die folgende Umschreibung des Begriffes 'GAAP' zum Ausdruck: „... generally accepted accounting principles is a technical accounting term referring to the conventions, concepts, standards, rules, principles, and procedures that are necessary to define accepted accounting at a particular time.“ Smith, J. L. et al. (Accounting 1993), S. 530.

⁵⁸ Logische Aussagen können bewiesen werden, da unter Anwendung der Regeln der Logik eine tautologische Transformation von Prämissen in Ergebnisse stattfindet, d.h. es wird bereits in den Obersätzen enthaltenes Wissen offenbart. Die Prüfinstanz empirischer Aussagen stellt hingegen die Realität dar. Vgl. Küpper, H.-U. (Unternehmensethik 2006), S. 34.

⁵⁹ Vgl. Raffée, H. (Grundprobleme 1993), S. 29 f.

⁶⁰ Vgl. dazu Küpper, H.-U. (Unternehmensethik 2006), S. 37.

⁶¹ Zur Bedeutung der Gewohnheiten und Ansichten der Kaufleute sowie deren Risiken für die Entwicklung von objektiven Bilanzierungsgrundsätzen vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 113 ff.

⁶² Vgl. Chalmers, A. F. (Wissenschaft 2001), S. 39 ff. Zur Induktion und Deduktion als wissenschaftliche Forschungsmethode vgl. statt vieler Popper, K. R. (Logik 2002), S. 3 ff.

⁶³ Darauf verwies schon **SCHMALENBACH** mit dem Hinweis, dass Mißbräuche niemals GoB werden können. Vgl. Schmalenbach, E. (Grundsätze 1933), S. 232.

deswegen in erster Linie **deduktiv**, durch „Nachdenken“⁶⁴ über die erkennbaren Zwecke und Messziele zu entwickeln⁶⁵; dies fördert auch die nötige System-sichtweise für ein Rechnungslegungskonzept und beugt einer einseitigen und nicht geschlossenen Sammlung von Einzelergebnissen vor. Bei der deduktiven Ermittlung ist allerdings problematisch, dass eine logisch einwandfreie Ableitung von Grundsätzen nur bei Bestehen eines dominanten und einheitlichen Rechnungslegungszwecks durchführbar ist.⁶⁶

Im Rahmen der Ermittlung von Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung ist der Fokus auch deshalb auf die deduktive Vorgehensweise zu legen, da sich im Hochschulbereich bisher keine „Berichtskultur“ mit aussagekräftigen Abbildungsweisen hochschulspezifischer Sachverhalte herausgebildet hat und somit die empirische Basis für verallgemeinernde Aussagen fehlt. Für die Ableitung einer praktisch umsetzbaren Rechnungslegungskonzeption dürfen aber die Belange der Hochschulen nicht vernachlässigt werden, so dass ein Blick in die Empirie bzw. die „Hochschulrealität“ unumgänglich wird.

Sowohl für die finanzielle als auch die leistungsbezogene Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen, welche bisher weitgehend auf starren, wenig zweckgerichteten Meldevorgängen an die Amtliche Statistik basiert, können zum einen die Grundsätze einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung auf Basis des Handelsgesetzbuchs (HGB), der *International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)*⁶⁷ und der *United States-Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)* wichtige Anhaltspunkte liefern. Für die Entwicklung eines Rechnungslegungskonzepts von Universitäten und Fachhochschulen wichtige Einblicke in hochschulspezifische Vorgänge, Gegebenheiten und Probleme müssen zum anderen an einer Hochschule gewonnen werden, welche der Verfasserin durch eine Kooperation mit der Technischen Universität München ermöglicht wurden.

⁶⁴ So Döllerer, G. (Grundsätze 1959), S. 656.

⁶⁵ Vgl. hierzu Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 29 ff.

⁶⁶ Vgl. Schneider, D. (Deduktion 1983), insbesondere S. 144.

⁶⁷ Derzeit werden auch die *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* entwickelt. Vgl. dazu u.a. Adam, B. (IPSAS 2004). Durch ihre bisherige überwiegende Anlehnung an die IAS/IFRS bieten sie wenig zusätzlichen Neuigkeitsgehalt im Hinblick auf die Fragestellung und werden deswegen nicht weiter behandelt.

1.3.2 Kennzeichnung der untersuchten Prinzipiensysteme einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung

Die Art und Struktur der in den erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungskonzepten enthaltenen Normen werden von der Rechtsphilosophie sowie institutionellen und ökonomischen Rahmenbedingungen beeinflusst.⁶⁸ Diese Merkmale sollen nachfolgend mit Blick auf die bessere Einordnung und Interpretierbarkeit der verschiedenen Grundsätze im Laufe der Arbeit kurz skizziert werden.

Die Rechnungslegung in **Deutschland** weist aufgrund ihrer Einbettung in das Gesamtrechtssystem eine starke Kodifizierung von Grundsätzen mit einem hohen Abstraktionsgrad („code law“) auf, denen aber eine explizit vorgegebene Zwecksetzung fehlt⁶⁹. Ihre inhaltliche Bestimmung erfolgt primär hermeneutisch-deduktiv⁷⁰ durch Schrifttum und Rechtsprechung und kulminiert in der Entwicklung umfassender GoB-Systeme⁷¹, welche zudem nicht kodifizierte Prinzipien⁷² aufnehmen.

Im Gegensatz dazu ist die Rechnungslegung nach den **IAS/IFRS** und **US-GAAP**⁷³ durch das angelsächsische Rechtssystem („common law“) geprägt, wonach die einzelfallbezogene Rechtsprechung („case law“) die wichtigste Rechtsquelle für

⁶⁸ Vgl. dazu Ballwieser, W. (Vergleich 1997); Hiltz, C. (Rechnungslegung 2004), S. 86 ff.

⁶⁹ Vgl. Ballwieser, W. (Vergleich 1997), S. 375.

⁷⁰ Zu unterschiedlichen Methoden der Gewinnung und Auslegung von GoB vgl. beispielsweise Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 28 ff.; Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 106 ff.

⁷¹ Einen Überblick über die wichtigsten Vorschläge der GoB-Systematisierung einer Rechnungslegung auf Basis des HGB gibt Jüttner, U. (GoB-System 1993), S. 47 ff. Das umfassendste System von Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung, welches in dieser Arbeit für eine Erarbeitung von Rechnungslegungsprinzipien staatlicher Hochschulen zugrundegelegt wird, findet sich in Anhang 2. Eine weitere umfassende Zusammenstellung von Bilanzierungsprinzipien ist Anhang 3 zu entnehmen.

⁷² GoB sind grundsätzlich Fachnormen, denen auch ohne gesetzliche Grundlage Gültigkeit zukommt. Vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 27.

⁷³ Die US-GAAP stellen nationale Rechnungslegungsvorschriften dar. Deswegen dürfte ihre Geltung für deutsche staatliche Hochschulen nicht zur Diskussion stehen. Da sie jedoch das Vorbild für die schwerpunktmäßig untersuchten IAS/IFRS waren und sich u.U. zusätzliche Anregungen für eine Hochschulrechnungslegung ergeben können, werden sie in dieser Arbeit subsidiär zu den IAS/IFRS betrachtet.

die Beurteilung später auftretender vergleichbarer Sachverhalte darstellt.⁷⁴ Sie ist jedoch kein Teil des Gesamtrechtssystems, sondern basiert auf Vertragsverhältnissen, insbesondere zwischen Investoren und Unternehmen.⁷⁵ Ihre inhaltliche Normierung erfährt sie durch dafür eingesetzte privatrechtliche Institutionen mittels einer Vielzahl von detaillierten Einzelfallregelungen zu unterschiedlichen Bilanzierungsproblemen.⁷⁶ Rahmenkonzepte⁷⁷ mit einer explizit formulierten Zielsetzung geben dem induktiv geprägten System einen Fokus.⁷⁸

1.3.3 Abgrenzung und Gang der Untersuchung

Wie aus den vorangegangenen Ausführungen zu entnehmen ist, liegt die Gegenleistung für die Gewährung weitreichender finanzieller und institutioneller Freiheiten an öffentlich finanzierte Universitäten und Fachhochschulen in der erhöhten, an den Informationsbedürfnissen der Adressaten ausgerichteten Rechnungslegung der Hochschulen, insbesondere gegenüber ihren Geldgebern sowie einer weiteren interessierten Öffentlichkeit. Trotz der Einführung globalisierter Hochschulhaushalte in mehreren Bundesländern in Verbindung mit Pilotprojekten zu einer veränderten Hochschulberichterstattung hat sich dafür noch kein allgemeingültiges Modell herausgebildet. Daran anknüpfend ist es das Ziel der vorliegenden Arbeit, ein Konzept für die Rechnungslegung von staatlichen, mit umfassenden finanziellen Entscheidungs- und Handlungsfreiheiten ausgestatteten Hochschulen vor dem Hintergrund spezifisch deutscher Gegebenheiten zu entwickeln. Im Mittelpunkt steht die Ermittlung von übergeordneten „Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungs-

⁷⁴ Vgl. Haller, A. (Rechnungslegung 1994), S. 13 ff.

⁷⁵ Vgl. Pellens, B. et al. (Rechnungslegung 2006), S. 35 ff.

⁷⁶ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 51.

⁷⁷ Die nachfolgend betrachteten Rahmenkonzepte der IAS/IFRS und US-GAAP finden sich in Anhang 4 und 5. Ihre Zitierweise erfolgt mit ‚F.‘ für *Framework* (IAS/IFRS) bzw. ‚SFAC‘ für *Statement of Financial Accounting Concepts* (US-GAAP) gefolgt vom jeweiligen Paragraphen.

⁷⁸ Vgl. Ballwieser, W. (Vergleich 1997), S. 375. Insbesondere in den USA wurde das Rahmenkonzept erst nach der Veröffentlichung einer Vielzahl von Rechnungslegungsstandards mit hohem Spezifitätscharakter eingeführt, was dazu führt, dass vorrangig gültige Einzelvorschriften u.U. nicht mit dem übergeordneten Rahmen vereinbar sind. Im Vergleich zum umfangreichen US-amerikanischen Regelungswerk mit seinen vielen Einzelregelungen sind die IAS/IFRS allerdings in stärkerem Maße prinzipienbasiert, weniger umfangreich und komplex. Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 108.

legung (GoHR)“, welche die inhaltliche Ausgestaltung der Hochschulberichterstattung beeinflussen und übereinstimmende Erwartungen zwischen Hochschulen und Adressaten in Bezug auf die Informationsbereitstellung und -interpretation erzeugen können.

Im zweiten Kapitel werden zunächst die Bestimmungsgrößen für eine zweckmäßige Rechnungslegungskonzeption von Universitäten und Fachhochschulen untersucht. Aus den Besonderheiten des staatlichen Hochschulbereichs kann eine Zielkonzeption für Hochschulen abgeleitet werden, welche einen wichtigen Ansatzpunkt für ihre Berichterstattung liefert. Daneben nehmen aber auch die Berichtsadressaten und ihre Informationsbedürfnisse sowie der Rechnungszweck Einfluss auf die inhaltliche Gestaltung des Berichtssystems, die im Anschluss analysiert werden. Darauf folgt die Entwicklung einer Grundstruktur für eine geeignete Rechnungslegung von Hochschulen; sie umfasst neben der finanziellen auch eine leistungsbezogene Berichtskomponente. Während bei ersterer ein geeignetes Rechnungskonzept bestimmt sowie die Wirkungen des kameralistischen und doppischen Rechnungsstils auf den Inhalt der Rechnungen behandelt werden, erfolgt bei letzterer die Diskussion zweckmäßiger Strukturierungsdimensionen. Die Ableitung von qualitativen Rahmenprinzipien einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung bildet den Abschluss dieses Kapitels.

Das dritte Kapitel widmet sich der finanziellen Rechnungslegungskomponente staatlicher Hochschulen. Vor dem Hintergrund der politischen Forderung einer finanziellen Rechnungslegung auf Basis kaufmännischer Rechnungslegungsprinzipien im Zuge der Gewährung von Globalhaushalten werden diese Grundsätze bzw. Abbildungsregeln der nationalen sowie der internationalen Referenzkonzepte einer kaufmännischen Rechnungslegung zunächst auf ihre Übertragungsmöglichkeiten auf den staatlichen Hochschulbereich in Deutschland analysiert und ein grundlegendes Prinzipiensystem für eine ordnungsmäßige finanzielle Hochschulrechnungslegung erarbeitet. Daran schließt die Diskussion einer unter ökonomischen Gesichtspunkten zweckmäßigen inhaltlichen Ausgestaltung des entwickelten Grundkonzepts für eine kaufmännisch orientierte Rechnungslegung staatlicher Hochschulen an. Hierbei werden auch Erfahrungen und Probleme der Technischen Universität München verarbeitet, die schon im Jahre 2002 im Zuge der Einführung des SAP R/3-Systems auf

eine doppische Finanzbuchhaltung übergegangen ist und inzwischen in einem Pilotprojekt eine Eröffnungsbilanz⁷⁹ erstellt hat.

Die Konzipierung einer ordnungsmäßigen leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen steht im Mittelpunkt des letzten Hauptkapitels. Seine Aussagefähigkeit ist ebenfalls von Definitionen und Normen, d.h. einer extern nachvollziehbaren Standardisierung des Berichtsformats und der Berichtselemente sowie ihrer Erfassung abhängig. Hierfür werden zunächst das Modell einer zweckneutralen Grundrechnung für Hochschulen sowie zweckmäßige Segmentierungsdimensionen untersucht und ein grundlegendes Prinzipiensystem ermittelt. Eine Diskussion ihrer inhaltlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten findet im Anschluss statt.

2 Bestimmungsgrößen, Struktur und qualitativer Rahmen einer Rechnungslegungskonzeption staatlicher Hochschulen in Deutschland

2.1 Untersuchung der Bestimmungsgrößen einer Rechnungslegungskonzeption von Hochschulen

2.1.1 Kennzeichnung der Bestimmungsgrößen einer Rechnungslegung von Hochschulen

Informations- und Berichtssysteme dienen als Mittel zur Erreichung eines Zwecks⁸⁰, weswegen die Bedeutung von Informationen hauptsächlich in ihren Verwendungsmöglichkeiten begründet ist⁸¹. Das zentrale Kriterium bei der Konzipierung eines Informations- und Berichtssystems von Hochschulen liegt somit im Einfluss der damit generierten Daten auf die Entscheidungen und Handlungen seiner (berechtigten) Nutzer⁸². Eine Illustration der wichtigsten

⁷⁹ Diese hat bisher allerdings keinerlei verpflichtenden Charakter, da aufgrund landeshaushaltsrechtlicher Vorschriften immer noch ein kameralistischer Parallelabschluss erstellt werden muss.

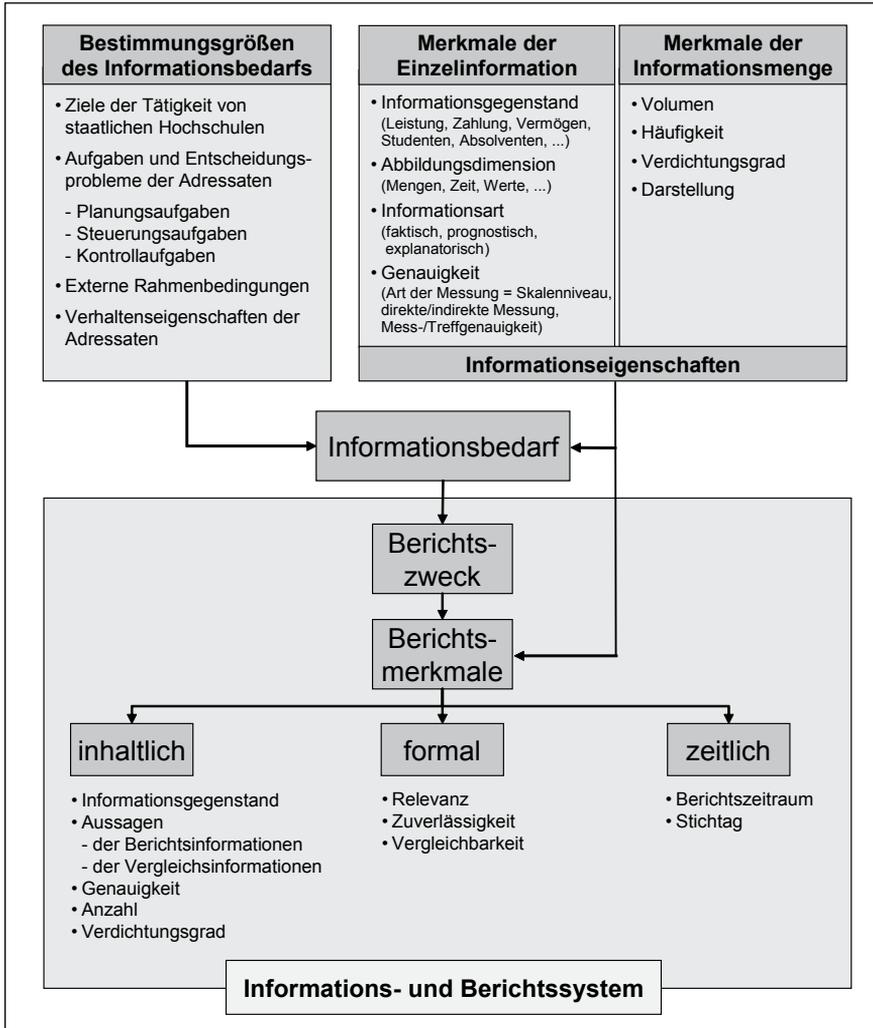
⁸⁰ Zum Instrumentalcharakter von Informationssystemen vgl. z.B. Kruse, H. W. (Grundsätze 1978), S. 94.

⁸¹ Vgl. Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 160.

⁸² Der Wert einer Information, welchen speziell die auf den Erkenntnissen der betriebswirtschaftlichen Entscheidungstheorie aufbauende Informationsökonomie untersucht, wird dadurch wesentlich beeinflusst. Vgl. dazu weiterführend Ballwieser, W. (Begründbarkeit 1982); Ballwieser, W. (Informationsfunktion 1985); Wagenhofer, A./Ewert, R. (Unternehmensrechnung 2003), S. 53 ff.

Determinanten einer Rechnungslegungskonzeption von Hochschulen ist Abbildung 2 zu entnehmen.

Abbildung 2: Bestimmungsgrößen einer Rechnungslegungskonzeption von staatlichen Hochschulen⁸³



⁸³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 156 ff. und S. 175 ff.

Primärer Ansatzpunkt für die Ausgestaltung einer Rechnungslegung von Hochschulen ist die Bestimmung der Adressaten, ihrer Informationsbedürfnisse sowie des Berichtszwecks. Aus dem Informationsbedarf, welcher durch das Informationssystem zu decken ist und vornehmlich aus den Aufgaben und Entscheidungsproblemen der Adressaten, ihrer zeitlichen Rhythmik sowie den Tätigkeitszielen von Hochschulen abgeleitet wird, können wichtige Anhaltspunkte für die „... Art, Menge und Beschaffenheit von Informationen, die ein Aufgabenträger für die Erfüllung seiner Aufgabe benötigt ...“⁸⁴, gewonnen werden.

Neben Planungsaufgaben kommt im staatlichen Hochschulbereich insbesondere Kontroll- bzw. Aufsichtsaufgaben über öffentliche Mittel und die erbrachten Leistungen eine bedeutende Stellung zu, da eine marktliche Regulierungsinstanz fehlt. Zudem setzt eine zweckmäßige Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen einerseits eine Ziel- bzw. Erfolgskonzeption ihrer Tätigkeit voraus, welche aus ihren Aufgaben, Charakteristika und spezifischen Rahmenbedingungen abgeleitet werden kann. Andererseits zieht die Umgestaltung der externen Rahmenbedingungen im Sinne eines modifizierten staatlichen Steuerungsinstrumentariums einen veränderten Informationsbedarf nach sich. Über diese sachlichen Kriterien hinaus müssen für eine nutzbringende Berichterstattung auch subjektiv⁸⁵ als zur Problemlösung bedeutsam empfundene Informationen einbezogen werden.⁸⁶ Auswirkungen auf den Informationsbedarf sowie die inhaltlichen, formalen und zeitlichen Berichtsmerkmale haben auch die Eigenschaften der Rechnungslegungsinformationen, beispielsweise im Hinblick auf ihren gewünschten Zuverlässigkeitsgrad oder ein adressatenadäquates Aggregationsniveau. Die in diesem Kapitel erläuterten Determinanten einer Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen werden in den nachfolgenden Kapiteln untersucht.

⁸⁴ Koreimann, D. S. (Informationsbedarfsanalyse 1976), S. 6.

⁸⁵ Zum objektiven, subjektiven und dem geäußerten Informationsbedarf, welcher die dem Entscheidungsträger bewusste Teilmenge der subjektiven Komponente darstellt, vgl. Nüsselein, M. (Data Warehouse 2003), S. 50 ff.; Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 159 f.

⁸⁶ Solche Informationsbedürfnisse können in einer für mehrere unterschiedliche Adressatengruppen konzipierten externen Rechnungslegung jedoch nur bedingt berücksichtigt werden. Sie werden – auch durch die überwiegend deduktive Vorgehensweise bedingt – in dieser Arbeit nicht weiter betrachtet.

2.1.2 Ziele und Rahmenbedingungen von staatlichen Hochschulen

2.1.2.1 Aufgaben von Hochschulen und Besonderheiten von Hochschulleistungen

In den gesetzlich fixierten Aufgaben liegt ein erster Anhaltspunkt für den gesellschaftsbezogenen Zweck von Hochschulen und die von ihnen primär zu verfolgenden Ziele, an denen sich eine zweckmäßige Rechnungslegung orientieren muss. Ihr grundlegender Leistungsauftrag⁸⁷ liegt in der Pflege und Entwicklung der Wissenschaften und der Künste, wobei Wissenschaft die „...Forschung als methodisch gesicherte Erkenntnis und systematische Darstellung eines Gegenstandes sowie [die] Lehre als Vermittlung des forschend Erkannten“⁸⁸ umfasst. Neben einer berufsbefähigenden wissenschaftlichen Ausbildung und der Persönlichkeitsentwicklung von Studierenden bestehen weitere Aufgaben in der fachlichen und pädagogischen Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses, dem Angebot und der Durchführung von Weiterbildungsmaßnahmen sowie dem Wissens- und Technologietransfer. Von politischer Seite werden zudem eine Erhöhung des Frauenanteils in der Wissenschaft und die nationale sowie internationale Zusammenarbeit im Hochschulbereich und die Vernetzung von staatlichen Forschungs- sowie Bildungseinrichtungen gefordert (§§ 2, 3 und 5 HRG; Art. 2 BayHSchG).

Aufgrund ihrer bedarfswirtschaftlichen Ausrichtung⁸⁹ sind die Leistungen bzw. Erfolge von Hochschulen in der Erfüllung ihrer Aufgaben in Forschung, Lehre und Service bzw. weiteren Dienstleistungen⁹⁰ zu sehen. Zur Beurteilung der Aufgabenerfüllung einer Hochschule muss neben der quantitativen Output- auch die qualitative Wirkungskomponente einbezogen werden, da angesichts fehlender Marktelemente und eines geringen Wettbewerbs im Hochschul-

⁸⁷ Vgl. § 2 Hochschulrahmengesetz (HRG) sowie Art. 2 Bayerisches Hochschulgesetz (BayHSchG).

⁸⁸ Karpen, U. (Hochschulplanung 1987), S. 19.

⁸⁹ Zu dieser Abgrenzung von den Erwerbswirtschaften vgl. Thiemeyer, T. (Wirtschaftslehre 1975), S. 30 ff.; Oettle, K. (Betriebserfolge 1976), S. 38 ff.

⁹⁰ Diese Grobeinteilung der Leistungskategorien einer Hochschule liegt dem Projekt ‚Optimierung von Universitätsprozessen‘ zugrunde. Vgl. dazu Bodendorf, F. et al. (Optimierung 1996); Küpper, H.-U./Sinz, E. (Gestaltungskonzepte 1998) und stellvertretend Sinz, E. (Universitätsprozesse 1998); Küpper, H.-U. (Planung 1998), S. 146; Küpper, H.-U. (Hochschul-Controlling 1998), S. 160.

bereich keine Transformation der Qualitätsdimension eines Gutes oder einer Dienstleistung in steigende bzw. fallende Preise erfolgt⁹¹, was nur ihre mengenmäßige Erfassung nötig machen würde⁹². Hochschulleistungen sind somit durch die Verknüpfung beider Dimensionen gekennzeichnet, deren Ausprägungen gemeinsam zu betrachten sind.⁹³

Forschung und Lehre als primäre Hochschulleistungen weisen typische Merkmale der Dienstleistungsproduktion auf. Ihre Basis bildet – wie in Abbildung 3 dargestellt – die Vorhaltung eines Leistungspotentials⁹⁴, das durch die Kombination von Ressourcen geschaffen wird und mit hohen Fixkosten verbunden ist. Neben materiellen Vermögenswerten wie Investitionsgütern (z.B. Immobilien, Großgeräte etc.) sowie Gebrauchs- und Verbrauchsgütern (Chemikalien, Versuchstiere usw.) müssen im wissenschaftlichen Bereich v.a. personelle Kapazitäten bereitgestellt werden, über die personengebundenen Wissen und Informationen in den Produktionsprozess eingehen; ein überwiegender Anteil der Gesamtausgaben für Personal ist ein Indikator für eine starke Humankapitalabhängigkeit von Hochschulleistungen.

Durch die notwendige Integration des externen Faktors ‚Student‘ in den Lehrprozess ist die Ausbildungsleistung einer Hochschule in Form einer Wissens-erweiterung und Persönlichkeitsentwicklung der Studierenden nicht nur von der Qualität des Hochschulpersonals, sondern auch von den vorhandenen Fähigkeiten und Fertigkeiten der angehenden Akademiker abhängig. Immaterielle (Informations-)Güter werden ebenso im Bereich der Forschung erstellt. Mit den auf die Gesellschaft wirkenden positiven externen Effekten der Wissensmehrung

⁹¹ Vgl. ähnlich auch Schoder, T. (Budgetierung 1999), S. 38 f.

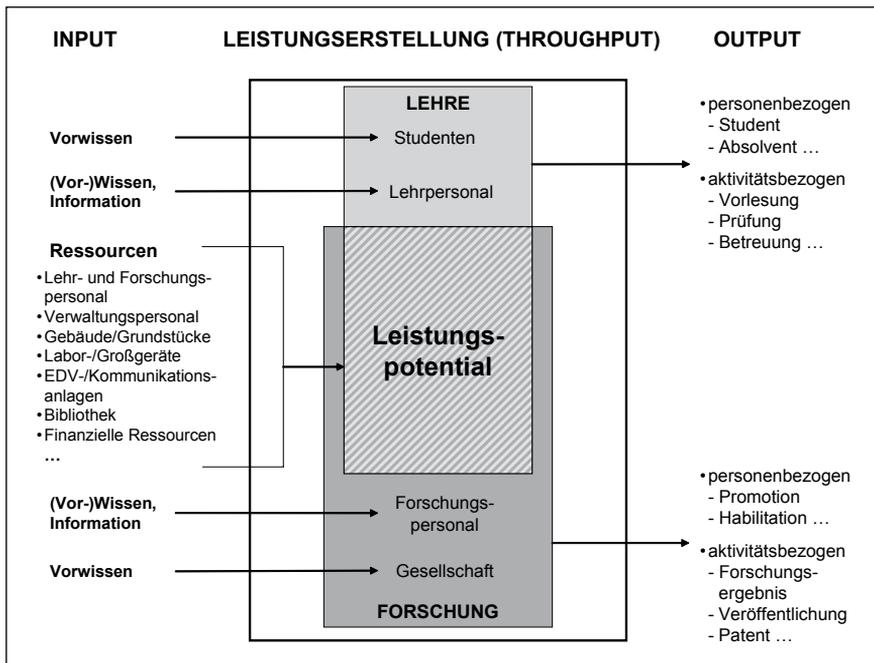
⁹² Eine vollständige Aggregation von Präferenzen in Preise ist allerdings nur auf vollkommenen Märkten, d.h. unter restriktiven Annahmen, möglich. Zum Marktmechanismus vgl. grundlegend Schumann, J. et al. (Grundzüge 1999), S. 22 ff. und S. 207 ff. Ein markträumender Wettbewerb im Hochschulbereich ist aber nicht nur aufgrund der Verletzung der grundlegenden Annahmen in der Realität unmöglich, sondern auch aufgrund der Gutseigenschaften von Hochschulleistungen (vgl. dazu Kapitel 1.1).

⁹³ Vgl. dazu auch Schenker-Wicki, A. (Hochschulleistungen 1996), insbesondere S. 106 ff. Eine die Ebenen von Hochschulleistungen verdeutlichende Abbildung ist Anhang 6 zu entnehmen.

⁹⁴ Dies stellt neben der Leistungserbringung an einem externen Faktor, beispielsweise am Studenten, das zentrale Merkmal der Dienstleistungsproduktion dar. Vgl. Meyer, A. (Marketing 1991), S. 198 f.

entzieht sich die Leistungskomponente jedoch weitgehend einer objektiven, standardisierbaren Bewertung, da der Nutzen von Forschungsergebnissen, z.B. durch Grundlagenforschung ermöglichte neue medizinische Behandlungsmethoden oder darauf zurückführbare technologische Innovationen, u.U. erst Jahre später bei der Markteinführung eines Produkts deutlich wird.

Abbildung 3: Leistungserstellung von Hochschulen⁹⁵



Weitere Charakteristika von Hochschulleistungen liegen in ihrer Heterogenität sowie der Fächerabhängigkeit ihres Erstellungsprozesses, mit dem unterschiedliche Lehr- und Forschungsstile mit stark differierenden Kosten, internationaler Präsenz sowie Chancen der Drittmittelwerbung einhergehen. Die Hauptleistungsprozesse von Hochschulen sind somit nur in eingeschränktem Maße standardisierbar.⁹⁶ Im Hinblick auf die Deckung des Informationsbedarfs

⁹⁵ Eigene Darstellung in teilweiser Anlehnung an Massimiani, R. (Lehre 2001), S. 165.

⁹⁶ Vgl. u.a. Küpper, H.-U. (Transformation 1998), S. 241.

weist dies auf die Notwendigkeit einer disaggregierten bzw. segmentierten Form der Informationsvermittlung hin.

2.1.2.2 Vermögensverhältnisse und nicht-erwerbswirtschaftlicher Charakter von Hochschulen

Wichtige Einflussgrößen auf die Struktur der Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen in Deutschland sind zudem in ihrer Finanzierung sowie den Vermögensverhältnissen zu sehen, die eng mit der Rechtsform von Hochschulen⁹⁷ verbunden sind.⁹⁸ Der die Wissenschaftsfreiheit begründende Art. 5 Abs. 3 Grundgesetz (GG) wirkt sich dabei nicht nur auf die bisherige Rechtsform aus, welche Ausfluss der unterschiedlichen Handlungsspielräume in Bezug auf die wissenschaftliche Leistungserstellung und die Gestaltung „äußerer“⁹⁹ Hochschulangelegenheiten ist. Aus ihm wird auch die finanzielle (Grund-)Verantwortlichkeit des Staates für den Hochschulbereich abgeleitet.¹⁰⁰ Neben den öffentlichen Mitteln, welche bisher primär der Finanzierung von Hochschulleistungen dienen und in Grund-, Ergänzungs- und Drittmittel¹⁰¹ differenziert werden können, bestehen verschiedene weitere Finanzierungsquellen, deren Anteil am gesamten Finanzvolumen einer Hochschule jedoch noch gering ist; sie können Anhang 7 entnommen werden.

Für die Erfüllung des öffentlichen Leistungsauftrags errichtet, ist die Hochschulkörperschaft voll vermögensfähig und verwaltet grundsätzlich sowohl das histo-

⁹⁷ Nach § 58 Abs. 1 HRG und Art. 4 Abs. 1 BayHSchG sind Hochschulen in der Regel Körperschaften des öffentlichen Rechts und zugleich staatliche Einrichtungen. Seit der Novelle des Hochschulrahmengesetzes im Jahre 1998 können Hochschulen auch in einer anderen Rechtsform, z.B. einer Stiftung oder eines Landesbetriebs, geführt werden, wovon jedoch bisher noch selten Gebrauch gemacht wird.

⁹⁸ Zur historischen Entwicklung der Finanzverfassung, Rechtsform und Entscheidungsbefugnisse von Universitäten in Deutschland vgl. insbesondere Bley, H. (Universitätskörperschaft 1963), S. 11 ff.

⁹⁹ Zur den „inneren“ und „äußeren“ Hochschulangelegenheiten vgl. Karpen, U. (Hochschulplanung 1987), S. 19 ff. und zur institutionellen Struktur insbesondere S. 76 ff.; Homburg, G. et al. (Hochschul-Controlling 1997), S. 69 ff.; Thieme, W. (Hochschulrecht 2004), S. 144 ff.

¹⁰⁰ Vgl. Karpen, U. (Hochschulfinanzierung 1983), S. 16.

¹⁰¹ Vgl. Sorgenfrei, C. (Rechnungslegung 2000), S. 34. Zur Differenzierung nach der Mittelherkunft vgl. ferner Schoder, T. (Budgetierung 1999), S. 64.

risch gewachsene Körperschaftseigene Stammvermögen¹⁰² als auch Zustiftungen und sonstige Zuwendungen mit besonderer Zweckbindung selbst.¹⁰³ Im Rahmen der Wirtschafts- und Bedarfsverwaltung ist sie dagegen als nichtrechtsfähige Anstalt Teil der staatlichen Verwaltung und prinzipiell nicht vermögensfähig. Faktisch¹⁰⁴ kann eine Hochschule bisher aber nur über ein geringes Körperschaftsvermögen sowie zusätzliche, zumeist zweckgebundene Zuwendungen und private Spenden eigenständig im Rahmen ihrer Primäraufgaben in Forschung und Lehre disponieren¹⁰⁵, was die Möglichkeit zur Vermögensanlage und Erzielung von Zinsen sowie Miet- und Pachteinnahmen eröffnet.

Vor diesem Hintergrund ist die Bedeutung von Überschüssen („Gewinnen“) bei Hochschulen in staatlicher Trägerschaft zu untersuchen, wofür ein Vergleich zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen sinnvoll erscheint. Privatwirtschaftliche Betriebe erstellen Produkte und Leistungen, um über deren Verkauf finanzielle Überschüsse zu erzielen, welche an die das Risiko des Erfolgs und des Fortbestands der Institution tragenden Unternehmenseigner verteilt werden. Die Unternehmung ist in der Wahl der zu verfolgenden Ziele sowie bei der Bestimmung der angebotenen Leistungen weitgehend autonom. Monetäre Erfolgsziele gehören in der Regel zu den wichtigsten Unternehmenszielen, da die Erwirtschaftung von Überschüssen die Kapitalbasis und somit den Unternehmensbestand nachhaltig sichern kann sowie der Selbstfinanzierung der Institution dient¹⁰⁶. Somit steht die Ausgestaltung der Leistungskonzeption (Art, Menge, Qualität) in einer Mittel-Zweck-Relation zum ökonomischen Hauptziel der Unternehmung und determiniert dieses maßgeblich: Den Sachzielen, d.h. der Erstellung dauerhaft hochwertiger Produkte bzw. Leistungen, kommt ein

¹⁰² Eine Untersuchung des Körperschaftsvermögens der Universität Freiburg im Breisgau findet sich bei Bley, H. (Universitätskörperschaft 1963), S. 102 ff.

¹⁰³ Vgl. hierzu Bley, H. (Universitätskörperschaft 1963), S. 57 und S. 60 ff.

¹⁰⁴ Eine paradoxe Situation entsteht in Bezug auf die körperschaftseigenen Vermögenswerte des Grundstocks; sie verblieben nach der Übernahme der Finanzierung des Grundbedarfs durch den Staat im 18./19. Jahrhundert zum Teil bei den Hochschulen, stellen jedoch Werte zu seiner Deckung dar. Ihre Erhaltung ist deshalb über den Trägerhaushalt zu finanzieren, womit auch Einschränkungen der Verfügungsfreiheit verbunden sind. Vgl. Bley, H. (Universitätskörperschaft 1963), S. 70 ff.

¹⁰⁵ Vgl. dazu Blümel, W. et al. (Hochschulhaushalte 1993), S. 4 f.

¹⁰⁶ Vgl. Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 33 f. Eigentümer von Personen- wie auch Kapitalgesellschaften sind im Allgemeinen nur bereit, einem Unternehmen Kapital zur Verfügung zu stellen, wenn dieses risikoadäquat entlohnt wird.

instrumenteller Charakter zur Erreichung des Gewinnziels und zur Existenzsicherung der Institution im Wettbewerb zu.

Bei Universitäten und Fachhochschulen dagegen erfolgt der Zufluss von Ressourcen überwiegend von Kapitalgebern, die weder eine Rückzahlung noch andere monetäre Rückflüsse und ökonomische Vorteile für die Gewährung von Risikokapital verlangen, z.B. in Form von Dividenden oder der Steigerung des Markt- bzw. Börsenkurswerts eines Unternehmens; es fehlen definierte finanzielle Eigentümerinteressen.¹⁰⁷ Durch den primären Fokus auf eine effektive Erbringung von Lehr-, Forschungs- und sonstigen Serviceleistungen können finanzielle Erfolgsziele wie die Gewinnerwirtschaftung oder das Kapitalwertkalkül für Hochschulen solange keine Bedeutung besitzen, wie ihre vielfältigen, verschiedenartigen und qualitativ unterschiedlichen Leistungen nicht über die monetäre Bewertung auf Märkten, beispielsweise durch die Erhebung von wettbewerbsorientierten Studiengebühren, zu einer einheitlichen Erfolgsgröße aggregiert werden können.¹⁰⁸

Für nicht-erwerbswirtschaftliche¹⁰⁹ Institutionen gilt aber auch, dass nachhaltiges Handeln nur durch die langfristige Sicherung ihrer Leistungsfähigkeit möglich ist. Dies führt zu einer Trennung des Überschussziels der Institution zur Befriedigung der monetären Forderungen ihrer Eigentümer von seinem instrumentellen Charakter als Mittel zur Sicherung einer effektiven Erfüllung der Sachziele¹¹⁰, insbesondere der Erbringung exzellenter Lehr- und Forschungsleistungen. Die Einhaltung des ökonomischen Prinzips im Sinne eines ressourcenschonenden Umgangs mit knappen Gütern ist in diesem Bestreben eine von der Betriebsart unabhängige Leitmaxime nachhaltigen Handelns.¹¹¹ Ermittelte Überschüsse, die z.B. auf Effizienzgewinnen beruhen, dürfen somit nicht als abschöpfbare Gelder interpretiert werden, da ihnen eine Leistungssicherungs- bzw. Finanzierungsfunktion für zukünftige Investitionen in das Leistungspotential der Hoch-

¹⁰⁷ Zu diesen Merkmalen vgl. auch SFAC 4.6.

¹⁰⁸ Vgl. dazu Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 350 f.

¹⁰⁹ Der entscheidende Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ist in der fehlenden Gewinnverteilungsabsicht an die Träger zu sehen. Vgl. Schulze, M. (Nonprofit-Organisation 1997), S. 45 ff.

¹¹⁰ Vgl. Haßemer, K. (Nonprofit 1994), S. 18.

¹¹¹ Vgl. Chmielewicz, K. (Forschungskonzeptionen 1994), S. 23.

schule zukommt. Da der Zugriff der Träger auf finanzielle Überschüsse aufgrund von Gesetzen bzw. kameralen Bewirtschaftungsgrundsätzen im deutschen Hochschulbereich bisher stark ausgeprägt ist, könnte es für selbstverantwortliche, nachhaltig handelnde und an der Erhaltung ihrer Leistungsfähigkeit orientierte staatliche Universitäten und Fachhochschulen zweckmäßig sein, eine Ausschüttungsrestriktion („Non-Distribution-Constraint“)¹¹² analog zum Vorgehen im Non-Profit-Bereich¹¹³ (gesetzlich) zu fixieren.

2.1.2.3 Ziel- und Erfolgskonzeption von staatlichen Hochschulen

Die Ausführungen der vorhergehenden Kapitel zeigen, dass die Hochschulen in Deutschland nur eine eingeschränkte Ziel-, Produkt- und Finanzierungsautonomie haben: In den Hochschulgesetzen werden Aufgaben vorgegeben, mit Hilfe der Kapazitätsverordnung das Lehrangebot im Umfang determiniert und durch haushaltsrechtliche Bestimmungen ihre Selbst- und Fremdfinanzierungsmöglichkeiten¹¹⁴ beschränkt.

Durch den gesellschaftlichen Nutzen, den Universitäten und Fachhochschulen stiften und aus dem sich ihre öffentliche (Teil-)Finanzierung ableiten lässt, liegt das der Hochschultätigkeit übergeordnete Ziel in der Erhöhung der gesamtgesellschaftlichen Wohlfahrt durch eine dauerhaft effektive, d.h. wirkungsvolle Erfüllung der gesetzlich festgelegten Aufgaben (vgl. Abbildung 4). Im Vordergrund steht die Bedarfsdeckung mit Leistungen, die das Wissen in einer Gesellschaft durch die Weitergabe von wissenschaftlich gesicherten Erkenntnissen mehren (Lehre) und diese weiterentwickeln (Forschung). Darin sind neben weiteren gesetzlichen Aufträgen der primäre „Erfolg“ bzw. die zu verfolgenden Hauptziele einer Hochschule zu sehen.

Aus Trägersicht kann angesichts der dauerhaften gesellschaftlichen Nachfrage nach Hochschulleistungen die Notwendigkeit der Erhaltung des Leistungs-

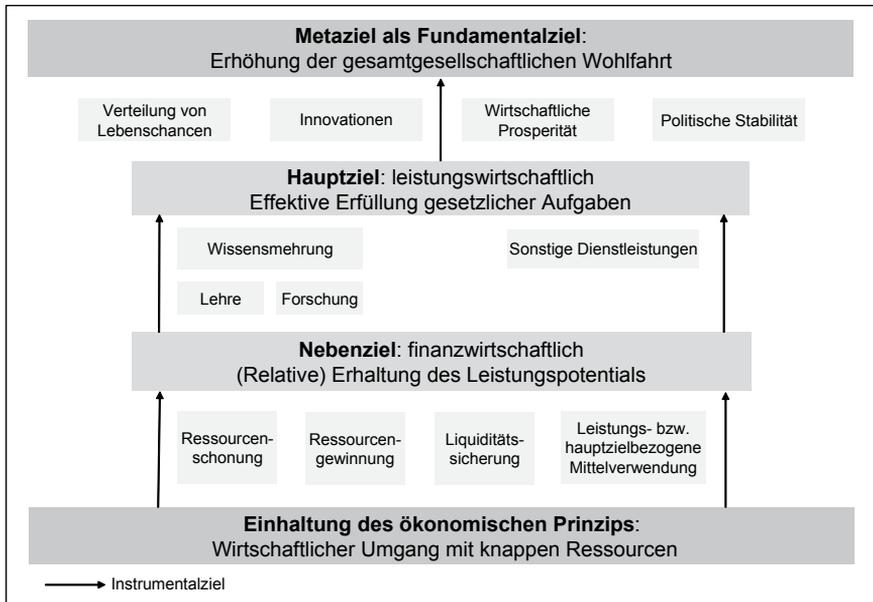
¹¹² Zu diesem Begriff vgl. Hansmann, H. (Nonprofit 1987).

¹¹³ Vgl. Löwe, M. (Rechnungslegung 2003), S. 16 f.

¹¹⁴ Während die Möglichkeit zur Selbstfinanzierung durch den haushaltsrechtlichen Grundsatz der Jährlichkeit und dessen Konsequenz einer Rückvereinnahmung von nicht verausgabten Mitteln in den allgemeinen Haushalt beschnitten wird, ist die Fremdfinanzierung von reinen Regiebetrieben, welche über den allgemeinen Haushalt zuschussfinanziert werden, gänzlich ausgeschlossen.

potentials einer Hochschule, welches hauptsächlich aus monetär quantifizierbaren sachlichen und finanziellen Ressourcen sowie personellen Kapazitäten besteht, gefolgt werden – es sei denn, besondere Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidungen des staatlichen Eigentümers zum Aufbau oder Abbau von Kapazitäten stehen dem gegenüber (relative Erhaltung). Der dauerhafte Erhalt der Leistungsfähigkeit wird daneben im Rahmen der Einführung von Studienentgelten für die Studierenden relevant, welche eine adäquate Ausbildung während ihrer gesamten Studienzeit erwarten. Werden den tertiären Bildungseinrichtungen globalisierte Budgets ohne detaillierten Verwendungsauftrag zugewiesen, geht dieses Erhaltungsziel auf die einzelne Hochschule über, welche im Rahmen der eigenverantwortlichen Ressourcenbewirtschaftung den relativen Selbsterhalt als Nebenbedingung der Hochschultätigkeit in ihr Zielsystem integrieren muss. Der effiziente Einsatz von Ressourcen, ihre Gewinnung, die Sicherstellung einer hauptzielfokussierten und leistungsbezogenen Mittelverwendung sowie die Sicherung der Liquidität sind dann als Neben- bzw. finanzwirtschaftliche Instrumentalziele der Erbringung von Hochschulleistungen anzusehen. Abbildung 4 zeigt das aus externen Vorgaben und internen Erfordernissen abgeleitete Zielsystem von staatlichen Hochschulen in Deutschland.

Abbildung 4: Zielsystem von Hochschulen¹¹⁵



Das primäre Ziel der Hochschultätigkeit liegt somit darin, mit gegebenen Mitteln eine quantitative und/oder qualitative Maximierung der wissenschaftlichen Hauptleistungen in Forschung und Lehre unter einer relativen Erhaltung des Leistungspotentials zu erreichen. Dort ist ihr Erfolg zu sehen. Die Minimierung der Kosten im verwaltenden Bereich stellt ein sekundäres Ziel dar, da durch eine möglichst effiziente Bereitstellung notwendiger Sekundärleistungen mehr Mittel zur Erreichung des Primärziels zur Verfügung stehen.

2.1.3 Adressaten einer Hochschulrechnungslegung sowie ihre Aufgaben und Entscheidungsprobleme

Da durch eine Berichterstattung Informationen für Entscheidungen bereitgestellt bzw. damit Fehlentscheidungen vermieden werden sollen, stellt sich die Frage nach ihren Adressaten und deren Informationsbedürfnissen. Bei Hochschulen bezieht sich der Entscheidungskontext zum einen auf Kapitalallokationsent-

¹¹⁵ Eigene Darstellung in teilweiser Anlehnung an Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 69.

scheidungen unterschiedlicher Finanzmittelgeber in ihr Leistungspotential, welches das Hauptziel der effektiven Erbringung von Lehr- und Forschungsleistungen wesentlich beeinflusst. Zum anderen sind damit institutionelle Selektionsentscheidungen im Wettbewerb verbunden. Als explizite **Adressaten** einer Hochschulrechnungslegung können deshalb alle Personen und Institutionen angesehen werden, welche durch die (mögliche) Gewährung von Finanzmitteln einen wirtschaftlichen Einfluss auf die Hochschultätigkeit nehmen sowie durch das Einbringen von Wissensressourcen – wie dies z.B. bei hervorragenden Studenten, reputierten Professoren, leistungsfähigen wissenschaftlichen Mitarbeitern sowie potentiellen Forschungspartnern der Fall ist – auf die Leistungsfähigkeit einwirken. Ebenso sind die Informationen an die Abnehmer von Hochschulleistungen gerichtet, beispielsweise an Unternehmen, welche die ausgebildeten Studierenden beschäftigen.

Der im privatwirtschaftlichen Bereich auf einem gesetzlich durchsetzbaren Informationsrecht begründete Adressatenstatus¹¹⁶ ist für öffentliche Hochschulen zu eng, da auch Gruppen zu berücksichtigen sind, die kein gesetzlich oder vertraglich festgehaltenes Recht besitzen. Spendern, Studenten, Alumni, Professoren und weiteren Wissenschaftlern würde dadurch beispielsweise keine Adressatenstellung zugebilligt. Gerade sie benötigen jedoch Informationen zur personellen und sachlichen Ausstattung, dem wissenschaftlich-institutionellen Umfeld und dem Bildungsangebot einer Hochschule wie auch zu den Erfolgsaussichten und Arbeitsmarktchancen eines Studiums an dieser Universität bzw. Fachhochschule sowie ihrer Vernetzung mit regionalen bzw. global agierenden Betrieben, um daraus Handlungen in Bezug auf die Ressourcenausstattung oder die Wahl des Studien- bzw. Forschungsorts ableiten zu können.

Aufgrund ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für die Hochschulen und ihrem umfassenden Informationsanspruch durch das Demokratieprinzip¹¹⁷ ist die Ausgestaltung des Rechnungslegungsinstrumentariums insbesondere an den Informationsbedürfnissen des Wissenschaftsministeriums sowie des Parlaments als Hauptadressaten auszurichten, wobei ersterem eine zentrale Stellung im Hinblick auf die Vorbereitung von (Investitions-)Entscheidungen des Landtags zukommt.

¹¹⁶ Im Gegensatz zum bloßen Informationsinteressenten vgl. Moxter, A. (Fundamentalsätze 1976), S. 95 f.

¹¹⁷ Vgl. dazu näher Kapitel 1.1.

Weitere unmittelbare Informationsberechtigte sind die innerhalb und außerhalb der Hochschule stehenden Aufsichts- und Kontrollgremien, welche die Recht- und Zweckmäßigkeit der Geschäftsführung überprüfen (z.B. Hochschulrat¹¹⁸, Rechnungshof). Hochschulinterne Entscheidungsträger stellen keine expliziten Adressaten einer externen Rechenschaftslegung dar, da ansonsten ihre aus internen Steuerungserfordernissen abgeleiteten Informationsbedürfnisse die Berichterstattung an externe Adressaten beeinflussen würden, deren Informationsnachteile auf möglichst neutrale Weise verringert werden sollen. Auch wenn faktisch interne Investitions- und Mittelvergabeentscheidungen auf Daten einer externen Rechnungslegung aufbauen können, müssen dafür jedoch spezielle interne Informations- und Berichtssysteme aufgebaut werden.

Für die Bestimmung des Informationsbedarfs der Adressaten müssen im Weiteren ihre **Aufgaben und Entscheidungsbereiche** untersucht werden. Neben bürokratischen Routinen wie dem Vollzug von Hochschulbau-, Ausstattungs- und Forschungsprogrammen sowie der Festsetzung von Studentenzulassungszahlen bestehen wichtige Aufgaben des Wissenschaftsministeriums¹¹⁹ in der rechtlichen Normsetzung im Hochschulbereich, der Schaffung von Voraussetzungen zur Umsetzung gezielter politischer Aufträge (Internationalisierung, Frauenförderung, Technologietransfer etc.) und weiteren Arbeiten wie der Beantwortung von Landtagsanfragen. Eine zentrale, umfangreiche und zeitintensive Arbeit liegt in der Aufstellung des Ressorthaushalts, wofür eine Fülle unterschiedlicher Informationen nötig ist. Das Ministerium nimmt außerdem bei der strategischen Landeshochschulentwicklungsplanung eine gestaltende Funktion ein, welche mit Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidungen des Landes als dem Eigentümer der Universitäten und Fachhochschulen verbunden ist. Hier müssen vorrangig Entscheidungsgrundlagen z.B. im Hinblick auf die Errichtung, den Umbau oder die Schließung von Hochschulen, die Neugliederung von Fachbereichen sowie die Einrichtung, Zusammenlegung, Reformie-

¹¹⁸ Zur Stellung des Hochschulrats im Rahmen der Bemühungen um eine Stärkung der Hochschulautonomie vgl. Weichselbaumer, J. (Kostenrechnung 2001), S. 85.; Titscher, S. (Universitätsgesetz 2004), S. 94 ff.; Raschauer, B. (Aufsicht 2004), S. 194 ff.

¹¹⁹ Die Ausführungen zu den Aufgaben des Wissenschaftsministeriums basieren insbesondere auf einer vor einigen Jahren am Bayerischen Staatsministerium für Wissenschaft, Forschung und Kunst durchgeführten Informationsbedarfsanalyse im Rahmen des Projekts CEUS^{HB}. Vgl. dazu Küpper, H.-U. et al. (Informationsbedarfsanalyse 1999), insbesondere S. 31 ff., S. 68 ff. und S. 72 ff.

rung oder Einstellung von Studiengängen, Graduiertenkollegs und Forschungsverbänden erarbeitet und in einer Bau-, Ausstattungs-, Personalbedarfs- und Finanzplanung quantifiziert werden.

Aufgrund des Demokratieprinzips liegt ein weiterer zentraler Aufgabenkomplex des Ministeriums in der Aufsicht über die ordnungs- bzw. zweckmäßige Verwendung öffentlicher Mittel, die damit erbrachten Leistungen in Forschung, Lehre und Service sowie die Umsetzung konkreter politischer Vorgaben. Bei der Anwendung eines outputorientierten Steuerungsinstrumentariums müssen zudem die Erfüllung der vereinbarten Ziele kontrolliert sowie die Datenbasis der in ein indikatorgestütztes Mittelverteilungsmodell eingehenden Parameter eingefordert werden. Solche Leistungsdaten sind zudem für Studenten, Wissenschaftler, Drittmittelgeber und Unternehmen von Interesse, welche Entscheidungen im Hinblick auf die Wahl der Ausbildungs- bzw. Forschungsstätte, die Förderung einer Hochschule sowie die Aufnahme ihrer Absolventen treffen müssen und somit auf Informationen bezüglich der Leistungsfähigkeit einer Universität bzw. Fachhochschule, ihrer Personal- und Sachausstattung sowie der Qualität ihrer Lehr- und Forschungsleistungen angewiesen sind.

2.1.4 Eigenschaften von Rechnungslegungsinformationen

Der Informationsbedarf der Adressaten wird auch durch die Merkmale der Informationen¹²⁰ determiniert, insbesondere im Hinblick auf den gewünschten Zuverlässigkeitsgrad sowie ein angemessenes Aggregationsniveau der bereitgestellten Daten. Im Mittelpunkt der Rechnungslegung steht mit Blick auf Abbildung 2 die Erfassung empirisch relevanter Sachverhalte (= Informationsgegenstand), deren Präzision der Messung vom zugrundegelegten Skalenniveau¹²¹ und der Möglichkeit einer direkten Messung abhängig sind. Sind die empirischen Strukturen nicht direkt beobachtbar und erfassbar, so muss eine Annäherung an die Realität über theoretische Konstrukte erfolgen, welche reale

¹²⁰ Vgl. hierzu und zu den nachfolgenden Ausführungen in diesem Abschnitt Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 156 ff.

¹²¹ Neben einer Verhältnisskala, welche den höchsten Genauigkeitsgrad aufweist und allein zur Erfassung quantitativer, durch Rechenoperationen weiterverarbeitbarer Daten geeignet ist, bestehen noch Intervall-, Ordinal- und Nominalskalen. Vgl. dazu Bortz, J./Döring, N. (Forschungsmethoden 2002), S. 70 ff. Falls nichts anderes vermerkt ist, liegt den Ausführungen in dieser Arbeit grundsätzlich eine Verhältnisskala zugrunde.

Gegebenheiten indirekt abbilden.¹²² Ein- und Auszahlungen oder die Anzahl der C4-Professoren einer Hochschule sind beispielsweise direkt und ohne Willkür erfassbar. Solche Grunddaten¹²³ besitzen einen hohen Zuverlässigkeitsgrad¹²⁴, ihr Informationsgehalt für prospektive Entscheidungen ist allerdings aufgrund der reinen Vergangenheitsorientierung oftmals beschränkt. Mit dem Ziel, die Bedeutung der Informationen zu steigern, ergeben sich Probleme v.a. durch Bewertungen, Zurechnungen sowie Verteilungen auf Basis von (subjektiven) Hypothesen über Ursache-Wirkungsbeziehungen: Die Daten werden indirekt generiert und dadurch manipulationsanfälliger bzw. für die externen Adressaten unsicherer.

Vor diesem Hintergrund kommt dem Wissen über die Art der Information und die Genauigkeit ihrer Ermittlung eine besondere Bedeutung zu: „Eine unklare Vermischung verschiedener Informationsarten kann zu einer fehlerhaften Interpretation und Verwendung von Informationen durch den Empfänger führen.“¹²⁵ In der deutlichen Trennung zwischen erfassten Grunddaten und zweckadäquat ausgewerteten Informationen liegt eine Möglichkeit, diesen Trade-Off zwischen sicheren und bedeutsamen Informationen abzuschwächen. Aufgrund ihres unterschiedlichen Zuverlässigkeitsgrads sind deshalb die faktischen Aussagen über vergangene Tatsachen („Ist-Aussagen“) von den prognostischen und explanatorischen Informationen zu trennen, welche versuchen, mit Hilfe von Annahmen, Erwartungen oder Hypothesen zukünftige bzw. vermutete Zustände und Zusammenhänge abzubilden.

¹²² Zum indirekten Messen vgl. Randolph, R. (Indikatoren 1979), S. 19 ff. sowie S. 65 ff. Eine die indirekte Abbildung verdeutlichende Graphik findet sich in Anhang 8.

¹²³ Zum Begriff der Grund- und Auswertungsrechnungen vgl. Schmalenbach, E. (Wirtschaftslenkung 1948), S. 66 ff.; Schmalenbach, E. (Kostenrechnung 1963), S. 268 ff. und S. 426 ff.; Riebel, P. (Einzelkostenrechnung 1994), S. 149 ff.; Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 52 f.

¹²⁴ Bei solchen Informationen bestehen aber auch weiterhin Manipulationsmöglichkeiten, wie z.B. die Verschiebung von Zahlungen in folgende Abrechnungsperioden.

¹²⁵ Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 157.

2.1.5 Zweck einer Rechnungslegung von Hochschulen

Wichtige Zwecke von Informationsinstrumenten in privatwirtschaftlichen Unternehmen bestehen in der Abbildung, Planung, Steuerung und Kontrolle betrieblicher Gegebenheiten.¹²⁶ Ihre Abbildung dient dabei als Basis „... für die Analyse von Zusammenhängen und die Erarbeitung von Hypothesen als Grundlage für Prognosen“¹²⁷ und ist somit Voraussetzung für die Verfolgung der anderen Zwecke¹²⁸. Die Informationssysteme der staatlichen Hochschulen in Deutschland bisher nur in geringem Maße ausgebaut bzw. einseitig auf die Darlegung und Ausführung zahlungsbezogener Transaktionen fokussiert sowie an den Erfordernissen der Amtlichen Statistik ausgerichtet. Deswegen liegt der zentrale Zweck einer Berichterstattung gegenüber Adressaten, die faktisch keinen direkten und detaillierten Einblick in die einzelne Hochschule haben, jedoch unterschiedlichsten Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben nachkommen müssen, in der objektiven und vergleichbaren Abbildung bzw. Schaffung von Transparenz über die in den Universitäten und Fachhochschulen ablaufenden Prozesse, ihre Potentiale, Strukturen und Leistungen.¹²⁹ Hierdurch können die Adressaten rationalere Entscheidungen treffen¹³⁰, zudem sind starke Verhaltenswirkungen der Entscheidungsträger in den Hochschulen zu erwarten¹³¹. Daneben bildet die Schaffung von Transparenz eine wichtige Grundvoraussetzung für die Funktionsfähigkeit von Wettbewerbsmechanismen im Hochschulbereich¹³².

¹²⁶ Vgl. Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 131 ff. Da ein unterschiedlicher Betrachtungsfokus Einfluss auf die Abbildung von Sachverhalten nimmt, ist es nicht möglich, mit einem Informationsinstrument gleichermaßen bedeutsame Informationen für Planung und Kontrolle sowie zur Verhaltenssteuerung zu generieren.

¹²⁷ Küpper, H.-U. (Hochschul-Controlling 1998), S. 158.

¹²⁸ Vgl. Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 26 ff.

¹²⁹ Vgl. Küpper, H.-U. (Transformation 1998), S. 254; Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 349 und S. 366 f.; Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 931. Ferner Block, H.-J. (Wettbewerb 1989), S. 154 ff.

¹³⁰ So z.B. auch **KÜPPER**, der schreibt: „Transparenz scheint .. die wesentliche Grundlage für fundierte Reformen zu sein.“ Küpper, H.-U. (Hochschulplanung 1998), S. 123. Vgl. auch Ballwieser, W. (Informationsfunktion 1985), S. 26.

¹³¹ Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 367; Küpper, H.-U. (Rechnungswesen 2000), S. 223.

¹³² Vgl. u.a. Kielmansegg, P. v. (Wettbewerb 1984), S. 52 ff.; Wissenschaftsrat (Wettbewerb 1985), S. 24 ff.; Rosigkeit, A. (Reformdefizite 1995), S. 147 ff.; Schoder, T. (Budgetierung 1999), S. 9 f.; Liefner, I. (Ressourcensteuerung 2001), S. 34.

Eine solche Sichtweise korrespondiert mit dem Schutzzweckgedanken einer externen Rechnungslegung („Rechenschaft durch Information“)¹³³, wonach die Berichtsadressaten aufgrund asymmetrischer Informationsverteilung zwischen ihnen und dem Management vor Vermögensverlusten durch Fehlentscheidungen bewahrt werden sollen, indem ihnen die Informationen übermittelt werden, welche sie zur Unterstützung ihrer Entscheidungen benötigen.¹³⁴ Durch die Verpflichtung zur Übermittlung von Informationen sollen zudem Rechenschaft über die vom Unternehmen getroffenen Entscheidungen¹³⁵ abgelegt und somit eine Disziplinierung der Entscheidungsträger auf dezentraler Ebene in der Weise erreicht werden, dass diese die ihnen übertragenen Entscheidungs- und Handlungsrechte im Sinne der Interessen der Eigentümer ausüben¹³⁶. Eine weitere Aufgabe der Rechnungslegung besteht somit darin, „... Dritte zu einem bestimmten Verhalten zu beeinflussen und das gewünschte Verhalten im Nachhinein zu kontrollieren.“¹³⁷ Hierfür wird ein möglichst wenig manipulierbares Berichtssystem notwendig.

Im Mittelpunkt einer Hochschulrechnungslegung steht somit die Transparenzschaffung durch Informationen und folglich die Gewährung von nachvollzieh-

¹³³ In der betriebswirtschaftlichen Literatur wird eine Vielzahl von Jahresabschlusszwecken bzw. Funktionen einer Rechnungslegung diskutiert. Vgl. dazu auch Sandberg, B. (Grundsätze 2001), S. 97 ff. Die Ableitung übergeordneter Zwecke erfolgt durch die Zusammenfassung von Unter- zu Oberzielen („Ziel-Mittel-Ketten“), wie beispielsweise in Bezug auf den Dokumentationszweck, der als Mittel zur Erreichung des übergeordneten Informationszwecks angesehen werden kann. Vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 59 ff.; Otte, R. (Jahresabschlüsse 1990), S. 38.

¹³⁴ Vgl. dazu Moxter, A. (Grundsätze 2003), S. 223 und für den öffentlichen Bereich Merschbäcker, G. (Rechnungssysteme 1987), S. 144 ff. und S. 157 ff.; Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 14 ff.

¹³⁵ Vgl. dazu auch Hartmann-Wendels, T. (Rechnungslegung 1991), S. 11 sowie **LEFFSON**, der anführt: „Rechenschaft umfaßt Retrospektive und Prospektive.“ Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 63.

¹³⁶ Vgl. Streim, H. (Zwecke 1986), S. 11. Solche Probleme, die sich aus einer Informationsasymmetrie und eigennützig handelnden Auftragnehmern ergeben, werden in der betriebswirtschaftlichen Principal-Agent-Theorie behandelt. Vgl. grundlegend z.B. Ross, S. A. (Agency 1973); Holmström, B. R. (Moral Hazard 1979); Grossmann, S. J./Hart, O. D. (Analysis 1983). Des Weiteren überblicksartig Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 66 ff. und in Bezug auf Hochschulen Schoder, T. (Budgetierung 1999), S. 78 ff.; Tropp, G. (Kennzahlensysteme 2002), S. 32 ff.

¹³⁷ Ballwieser, W. (Informationsfunktion 1985), S. 26.

baren, an den Entscheidungen der Adressaten orientierten finanziellen sowie leistungsbezogenen Informationen, welche durch möglichst eindeutig definierte Begriffe, geeignete Kategorisierung und Aggregation von Daten sowie durch plausible Abbildungskonventionen vergleichbar gemacht werden. Sie müssen geeignet sein, den Adressaten valide Vergleichsinformationen zur Verfügung zu stellen, auf deren Basis beispielsweise durch eine (Verhältnis-)Kennzahlenbildung weitergehende, an den jeweiligen Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben ausgerichtete Aussagen abgeleitet werden können.¹³⁸

2.2 Grundstruktur einer Rechnungslegungskonzeption von Hochschulen

2.2.1 Komponenten und konzeptioneller Rahmen einer Hochschulrechnungslegung

Aus den Ausführungen zu den Zielen und Rahmenbedingungen der Hochschul-tätigkeit ergibt sich, dass eine zweckmäßige Rechnungslegungskonzeption von Hochschulen neben einer finanziellen auch eine leistungsbezogene Komponente umfassen muss. Diese nimmt die nicht-bilanzierbaren Potentiale der teritären Bildungseinrichtung auf. Dem stehen Ansprüche auf die Erbringung von Leistungen gegenüber. Da aufgrund fehlender Marktelemente keine monetäre Bewertung der Leistungen stattfindet und somit keine Aggregation in eine finanzielle Erfolgsgröße möglich ist, müssen statt dessen „... mehrere nichtmonetäre Größen zur Kennzeichnung des Erfolgs von Hochschulen herangezogen werden ..“¹³⁹. Die folgende Graphik illustriert die grundlegenden Zusammenhänge.

¹³⁸ Diese Meinung vertritt auch **LEFFSON**, der den Zweck der (erwerbswirtschaftlichen) Rechnungslegung in der „... Offenlegung der Verwendung anvertrauten Kapitals in dem Sinne [sieht], dass dem Informationsberechtigten ... ein so klarer und zutreffender Einblick in die Geschäftstätigkeit gegeben wird, dass dieser sich ein eigenes Urteil über das verwaltete Vermögen und die damit erzielten Erfolge bilden kann.“ Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 64.

¹³⁹ Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 932 (Hervorhebung im Original).

Abbildung 5: Vermögen und Kapital einer Hochschule¹⁴⁰

Hochschulbilanz		
Finanzielle Rechnungslegung „offizielle Bilanz“	(aktivierbares) Vermögen	Nettvermögen (passivierbare) Schulden
Leistungsbezogene Rechnungslegung „verborgene Werte“	(nicht aktivierbare) Potentiale: Humankapital Strukturkapital Beziehungskapital = Intellektuelles Kapital	(Ansprüche auf) Leistungen der Hochschule

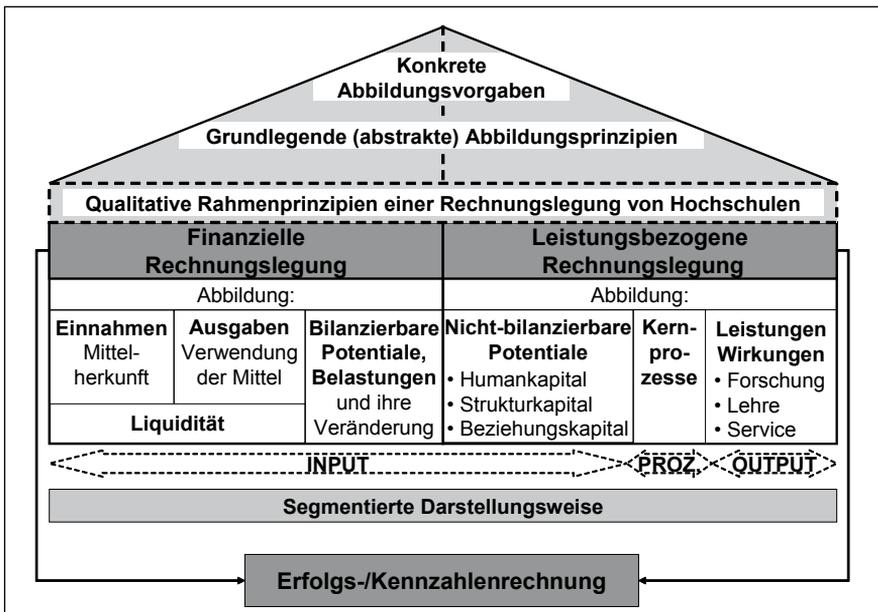
Im finanzwirtschaftlichen Bereich liegen wichtige Instrumentalziele für eine nachhaltige, effektive Hochschultätigkeit. Deswegen muss die **finanzielle Rechnungslegung** von globalbudgetierten Hochschulen Informationen über die Mittelherkunft und insbesondere die auf das Hauptziel fokussierte, leistungsbezogene Mittelverwendung sowie die Liquiditätsposition der Universitäten und Fachhochschulen liefern (vgl. Abbildung 6). Ferner hat sie Auskunft über die Veränderung der bilanzierbaren, zumeist materiellen Hochschulressourcen zu geben, was über die Bestände und ihre unterjährige Erhöhung durch Investitionen bzw. ihre Verminderung, beispielsweise durch die Leistungserstellung, abgebildet werden kann. Ebenso bedeutsam sind Informationen über zukünftige Belastungen. Die Ausrichtung an Bedarfsdeckungszielen sowie die starke Humankapitalabhängigkeit der Leistungen in Forschung, Lehre und Service führen dazu, dass der **leistungsbezogenen Rechnungslegung** in Form von gezielt aufbereiteten Informationen über die nicht in einer Finanzberichterstattung abbildbaren Hochschulpotentiale, -leistungen sowie -prozesse eine große

¹⁴⁰ Obwohl die in der Graphik benannten immateriellen Potentiale den Charakter von Vermögenswerten haben, wird in der Literatur durchgängig von Human-, Struktur- und Beziehungskapital gesprochen. Um Unklarheiten zu vermeiden, soll diesen Begrifflichkeiten auch in dieser Arbeit gefolgt werden.

Bedeutung zukommt. Für eine informative Rechnungslegung wird aufgrund der Fächerabhängigkeit des Erstellungsprozesses von Lehr- und Forschungsleistungen eine disaggregierte bzw. segmentierte Darstellung der Daten notwendig. Durch die Verknüpfung der inputbezogenen Finanzdaten mit den berichteten Outputgrößen sowie weiteren leistungsbezogenen Informationen kann eine **Erfolgsrechnung** auf Basis von Kennzahlen abgeleitet werden.¹⁴¹

Soll die Rechnungslegung eine Schutzfunktion erfüllen, so wird ein Normensystem nötig, welches den Hochschulen einen Orientierungsrahmen für die Informationsgenerierung und -bereitstellung bietet und den Adressaten die Interpretation der Information erleichtert. Das Fundament dazu bilden qualitative Rahmenprinzipien, die durch grundlegende Abbildungsprinzipien und konkrete Darstellungsvorgaben auf finanzwirtschaftlicher wie auch leistungsbezogener Seite ergänzt werden und die jeweiligen Inhalte konkretisieren.

Abbildung 6: Konzeptioneller Rahmen einer Rechnungslegung von Hochschulen



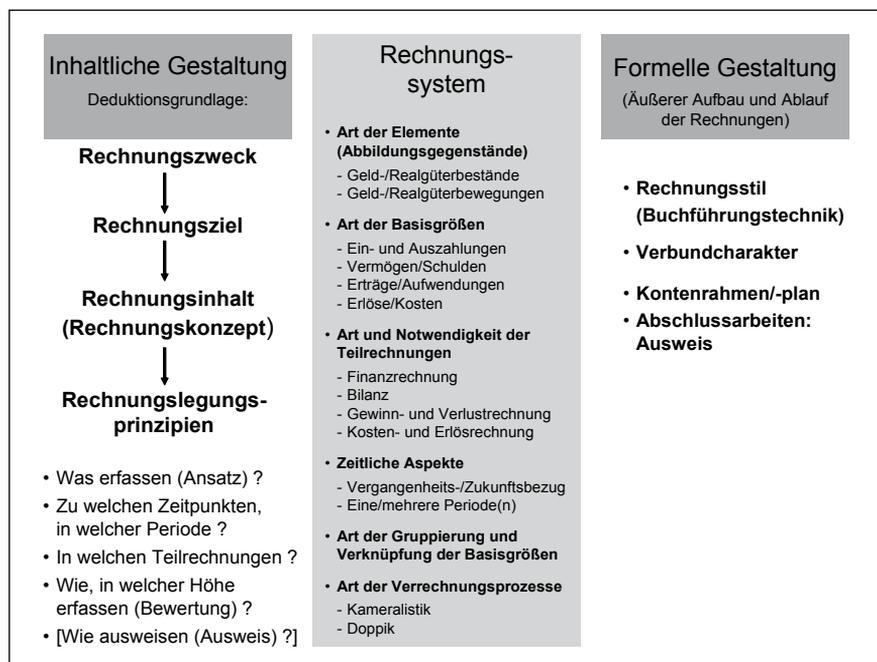
¹⁴¹ Vgl. dazu Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 932 ff.; Weichselbaumer, J. (Hochschulrechnungswesen 2004), S. 179 ff.

2.2.2 Finanzielle Rechnungslegung von Hochschulen

2.2.2.1 Kennzeichnung der Determinanten und grundlegenden Gestaltungsalternativen eines finanziellen Rechnungssystems

Die Basis einer strukturierten Erfassung, Abbildung und Verarbeitung finanzwirtschaftlicher Daten ist das Rechnungssystem¹⁴², das durch verschiedene Strukturelemente beschrieben werden kann. Abbildung 7 zeigt ihre bedeutenden Ausprägungen sowie inhaltliche und formelle Bestimmungsgrößen für die Gestaltung des Systems.

Abbildung 7: Strukturelemente und Bestimmungsgrößen eines Rechnungssystems¹⁴³



¹⁴² Vgl. Merschbächer, G. (Rechnungssysteme 1987), S. 5.

¹⁴³ Eigene Darstellung mit teilweiser Anlehnung an Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 7 ff. sowie mit weiteren Nachweisen Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 9 ff.

Die im Rahmen der finanziellen Rechnungslegung in einem Rechnungssystem zu erfassenden Abbildungsgegenstände werden maßgeblich durch die spezifischen Vorgänge der betrachteten Institution sowie die eingenommene Sichtweise darauf determiniert, welche in der Fokussierung von Zahlungsmittelbewegungen einerseits oder durch die Leistungserstellung bedingten Ressourcenveränderungen andererseits liegen kann. Die finanzwirtschaftlichen Ereignisse werden mit Hilfe von beobachtbaren und/oder prinzipiengestützt definierten Maßausdrücken (= Basisgrößen) quantifizierbar und in unterschiedlichen Teilrechnungen erfasst. Daneben wirken auch zeitliche Aspekte auf das Rechnungssystem ein, wie z.B. der Einbezug von Prognose- neben Istdaten. Bei der Erstellung der Abschlussrechnung können die nach sachlichen Kriterien geordneten, auf Konten erfassten Rechengrößen dem Informationsbedarf der Adressaten angepasst, d.h. in unterschiedlichster Weise zusammengefasst, verknüpft und aggregiert ausgewiesen werden. Die angewandte Buchführungstechnik bestimmt primär die Art der Verrechnungsprozesse; weitergehende und umqualifizierende Verrechnungsmechanismen müssen eingeführt werden, wenn der Buchführungsstil gewissermaßen nicht „automatisch“ zu den gewünschten Rechnungsinhalten führt und beispielsweise Vermögenswerte auf Basis der bisherigen verwaltungskameralistischen Rechnung abgeleitet werden sollen.

Für die **inhaltliche Gestaltung** des Rechnungssystems einer Institution sind die Rechnungszwecke und die Rechnungsziele maßgebend.¹⁴⁴ Ausgehend von den Rechnungszwecken, welche die globalen Wissenswünsche der Informationsempfänger¹⁴⁵ im Hinblick auf die Verwendung der Informationen bzw. die Aufgaben, die der Rechnungslegung „von außen“ übertragen werden¹⁴⁶, beinhalten, sind die am Informationsbedarf orientierten Rechnungsziele und somit die unterschiedlichen Teilrechnungen, z.B. eine Bilanz, Finanz- und Erfolgsrechnung, zu bestimmen. Als Maßgrößen für das jeweilige Ergebnis der Teilrechnungen, das sich aus den zu ermittelnden Rechengrößen ergeben soll, konkretisieren sie die Rechnungszwecke durch die Angabe der im Einzelnen

¹⁴⁴ Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 349; Küpper, H.-U. (Rechnungslegung 2001), S. 583.

¹⁴⁵ Vgl. Schneider, D. (Grundlagen 1995), S. 205 ff.

¹⁴⁶ Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 38.

benötigten quantitativen Daten.¹⁴⁷ Die inhaltliche Ausgestaltung des mit Blick auf die abgeleiteten Rechnungsziele geeigneten Rechnungskonzepts, welches nach der Art der zu verarbeitenden Daten sowie nach dem Sachumfang der geführten Teilrechnungen den Rechnungsgegenstand beschreibt¹⁴⁸, erfolgt durch Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere für den Ansatz, die Bewertung und den Ausweis finanzwirtschaftlicher Transaktionen.

Abhängig von der eingenommenen Sichtweise auf finanzwirtschaftliche Vorgänge sind verschiedene **Rechnungskonzepte** zu unterscheiden, welche grundlegend bestimmen, wann welche abzubildenden Wertgrößen in welcher Höhe in den verschiedenen Teilrechnungen zu erfassen sind.¹⁴⁹ Zur Schaffung eines besseren Verständnisses für die Ausführungen in dieser Arbeit werden im Folgenden die unterschiedlichen Rechnungskonzepte skizziert; eine synoptische Darstellung der anschließend ausgeführten Konzepte ist Abbildung 8 zu entnehmen.¹⁵⁰ Die Diskussion eines zweckmäßigen Rechnungskonzepts für Hochschulen findet im nächsten Kapitel statt.

¹⁴⁷ Vgl. Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 131. „Der Rechnungszweck bestimmt somit über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt.“ Schneider, D. (Rechnungswesen 1997), S. 45 (Hervorhebung im Original).

¹⁴⁸ Vgl. Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 10.

¹⁴⁹ Vgl. hierzu auch Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 8; Lüder, K. (Rechnungskonzept 1993); S. 29 sowie GASBS 11.3: „*Measurement focus* refers to *what* is being expressed in reporting an entity's financial performance and position. A particular measurement focus is accomplished by considering not only *which* resources are measured, but also *when* the effects of transactions or events involving those resources are recognized ...“ (Hervorhebungen im Original).

¹⁵⁰ Die Kategorisierung sowie die Inhalte der nachstehend behandelten Rechnungskonzepte basieren insbesondere auf den Erkenntnissen der umfangreichen internationalen Vergleichsstudien zum öffentlichen Rechnungswesen von **KLAUS LÜDER** der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer.

Abbildung 8: Synoptische Darstellung verschiedener Rechnungskonzepte¹⁵¹

	Cash-Accounting-Konzepte		Accrual-Accounting-Konzept		Full-Accrual-Accounting-Konzepte	
	Reines Zahlungskonzept	Erweitertes Zahlungskonzept	Einnahmen-Ausgaben-Konzept	Kosten-Leistungs-Konzept	Aufwands-Ertrags-Konzept	
Periodisierung	Keine Periodisierung	Periodisierung durch Abgrenzung periodenfremder Zahlungen	Periodisierung durch Abgrenzung antizipativer Posten	Periodisierung nach dem Verursachungsprinzip (Abgrenzung antizipativer und transitorischer Posten)		
Basisgrößen der Finanzrechnung	Einzahlungen, Auszahlungen	Einzahlungen, Auszahlungen	Einzahlungen, Auszahlungen	(Keine Finanzrechnung)	Einzahlungen, Auszahlungen	
Messgröße der Finanzrechnung	Primäres Rechnungsziel: Zahlungsüberschuss, Zahlungsdefizit	Zahlungsüberschuss, Zahlungsdefizit	Zahlungsüberschuss, Zahlungsdefizit	---	Zahlungsüberschuss, Zahlungsdefizit	
Basisgrößen der Erfolgsrechnung	(Siehe Finanzrechnung)	Güter-/leistungsbezogene Einzahlungen, Auszahlungen	Güter-/leistungsbezogene Einnahmen, Ausgaben	Erlöse, Kosten (Gütererzielung, Güterverbrauch)	Erträge, Aufwendungen	
Messgröße der Erfolgsrechnung	(Siehe Finanzrechnung)	Güter-/leistungsbezogener Periodenzahlungsüberschuss bzw. -defizit	Güter-/leistungsbezogener Periodeneinnahmen- bzw. ausgabenüberschuss	Primäres Rechnungsziel: Veränderung des betrieblichen, ordentlichen Realgüterbestands	Primäres Rechnungsziel: Veränderung des Reinvermögens (Nettvermögens)	
Basisgrößen der Vermögensrechnung	Liquide Mittel	Geldvermögen (liquide Mittel, Liquiditätsreserven, Darlehen, Finanzanlagen) Geldschulden (lang- und kurzfristige Kredite)	Finanzvermögen (Geldvermögen, FLL, einseitige Forderungen) Gesamtschulden (Geldschulden, VLL, einseitige Verbindlichkeiten, Rückstellungen)	(Keine Vermögensrechnung)	Gesamtvermögen (Finanzvermögen, Sachvermögen, z.B. Mobilien, Immobilien, Vorratsgüter) Gesamtschulden	
Messgröße der Vermögensrechnung	Ermittlung des Kassenbestands und dessen Veränderung zum Vorjahr	Primäres Rechnungsziel: Ermittlung des Nettogeldvermögens bzw. der Nettogeldschulden und deren Veränderungen	Primäres Rechnungsziel: Ermittlung des Nettofinanzvermögens bzw. der Nettogesamtschulden und deren Veränderungen	---	Ermittlung des Reinvermögens (Nettvermögens) und deren Veränderungen	

¹⁵¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an Lüder, K. et al. (Querschnittsanalyse 1990), S. 47 ff.; Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 50 ff.; Lüder, K. (Rechnungskonzept 1993), S. 29 ff. und S. 47 ff.; Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 21 ff.

Buchungspflichtige Transaktionen im reinen Zahlungskonzept („cash accounting“) sind ausschließlich tatsächliche Zahlungsmittelbewegungen (Ein- und Auszahlungen), wodurch der Fokus der Rechnung auf die Ermittlung der Zu- bzw. Abnahme des Kassenbestands während eines Abrechnungszeitraums gerichtet ist. Es erfolgt keine Trennung der Zahlungen nach ihrer Ursächlichkeit z.B. in Ertragseinzahlungen aus dem Verkauf von Leistungen und Schuldeinzahlungen aus der Aufnahme eines Darlehens. Zumal auch nicht nach der Periodenzugehörigkeit der den Zahlungen zugrunde liegenden Ereignisse differenziert wird, führt dieses Vorgehen zu einer Identität der Finanz- und Erfolgsrechnung. Die Vermögensrechnung reduziert sich auf den Posten ‚Liquide Mittel‘.

Im Gegensatz dazu besteht der Unterschied beim erweiterten Zahlungskonzept („modified cash accounting“) darin, dass nur die in der Abrechnungsperiode erfolgten Zahlungen ergebniswirksam werden, welche mit einem Güter- bzw. Leistungszugang oder -abgang der laufenden Periode verbunden sind: Beispiele dafür sind Warenverkäufe bzw. die Anschaffung von Investitions- und Verbrauchsgütern, wenn sie in der Rechnungsperiode bezahlt wurden. Güter- und leistungsbezogene Zahlungen, die der Abrechnungsperiode nicht zugerechnet werden können, gehen als ‚Periodenfremde Ein- und Auszahlungen‘ im Posten ‚Liquide Mittel‘ der Vermögensrechnung auf, in welche auch die sonstigen Zahlungen (z.B. Schuldeinnahmen und -ausgaben) aufgenommen werden. Eine solche Trennung gestattet die Ermittlung des Nettogeldvermögens bzw. der Nettogeldschulden sowie eines güter- und leistungsbezogenen Periodenzahlungsüberschusses.

Neben den güter- und leistungsbezogenen Bewegungen des Kassenbestands der Abrechnungsperiode werden im Einnahmen-Ausgaben-Konzept¹⁵² („accrual accounting“) auch die bisher vernachlässigten, während des Rechnungszeitraums entstandenen, aber noch nicht zahlungswirksam gewordenen Ansprüche auf Einzahlungen bzw. Verpflichtungen zu Auszahlungen (antizipative Posten) erfasst. Als Saldogröße der Erfolgsrechnung ergibt sich ein güter- und

¹⁵² Zu der in diesem Konzept notwendigen differenzierten Betrachtungsweise der Begriffe Ein- und Auszahlungen sowie der Einnahmen und Ausgaben vgl. insbesondere Weber, H. K. (Definition 1972).

leistungsbezogener Periodeneinnahmen- bzw. ausgabenüberschuss.¹⁵³ Im Rahmen der Abgrenzung der Rechnungsperioden gehen diese güter-/leistungsbezogenen und einseitigen¹⁵⁴ Forderungen sowie Verbindlichkeiten und möglicherweise zu bildende Rückstellungen, z.B. für Pensionen, auch in die Bestands- bzw. Vermögensrechnung ein: Dies ermöglicht eine Ermittlung der zentralen Messgröße des Konzepts, das Nettofinanzvermögen bzw. die Nettogesamtschulden.

Eine im Messziel der periodischen Veränderung der institutionellen Ressourcen begründete Fokusverschiebung auf die Erfolgsrechnung ergibt sich beim Übergang auf das Nettoressourcenkonsumkonzept („full accrual accounting“). Durch die zusätzliche Erfassung von transitorischen Posten führt es zu weiteren zeitlichen Differenzen zwischen der Erfassung von Zahlungen und ihrer Ergebniswirksamkeit. In der Ausprägung des vollständigen Aufwands-Ertrags-Konzepts¹⁵⁵ wird die Rein- bzw. Nettovermögensänderung eines Abrechnungszeitraums durch die Erfassung von sowohl nutzungs- und leistungsbedingten als auch exogen verursachten, außerordentlichen und betriebsfremden Wertänderungen des Vermögens ermittelt. Hierfür muss zum einen neben den gesamten Schulden auch das Vermögen in der Bestandsrechnung vollständig erfasst werden, was den zusätzlichen Ansatz des Sachvermögens nötig

¹⁵³ Konkret bedeutet dies: „Die in der Zahlungsrechnung erfaßten Ein- und Auszahlungen werden für die Ergebnisermittlung rechnerisch derart korrigiert, als ob sämtliche entgeltlich erworbenen oder abgegebenen Güter und Leistungen der Periode tatsächlich auch in dieser Periode bezahlt worden wären und die in früheren oder späteren Perioden erworbenen oder abgegebenen Güter und Leistungen in dieser Periode tatsächlich nicht bezahlt worden wären.“ Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 52.

¹⁵⁴ Einseitige Forderungen bzw. Verbindlichkeiten bestehen aufgrund gesetzlicher Ansprüche bzw. Verpflichtungen sowie auf Basis verbindlicher vertraglicher Zusagen, denen kein Leistungsaustausch zugrunde liegt (z.B. Steuerforderungen oder Subventionsverbindlichkeiten). Vgl. Lüder, K. et al. (Querschnittsanalyse 1990), S. 49.

¹⁵⁵ Eine zweite Variante des Nettoressourcenkonsumkonzepts ist das Kosten-Leistungs-Konzept, in dem Realgüterbewegungen, d.h. durch die Leistungserstellung bewirkte Wertzugänge sowie dadurch bedingte bewertete Güter- und Leistungsverbräuche (Erlöse und Kosten) und nicht Geld oder geldwerte Ansprüche erfasst werden. Vgl. dazu Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 53 ff.; Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 8. Da durch eine solche Betrachtung die pagatorische, auf tatsächlichen Zahlungen aufbauende Rechnungsebene der Finanzbuchhaltung durch den (subjektiven) Einbezug kalkulatorischer Größen verlassen wird, ist dieses Konzept für die Fragestellung einer objektivierten externen Rechnungslegung von Hochschulen weniger bedeutsam, weswegen darauf nicht weiter Bezug genommen wird.

macht.¹⁵⁶ Anders als bei den bisher betrachteten Konzepten knüpft zum anderen das Verursachungsprinzip¹⁵⁷ die Ergebniswirksamkeit von Zahlungen an die Entstehung sowie den Verbrauch von Ressourcen durch die Leistungserstellung sowie exogen bedingte Faktoren.¹⁵⁸

Den **formellen Gestaltungsaspekt** eines Rechnungssystems bilden der Rechnungsstil und Verbundcharakter der Teilrechnungen. Auch die Entwicklung von Kontenrahmen und darauf basierenden Kontenplänen sowie die geeignete Zusammenfassung von Konten zu Ausweispositionen sind hier einzuordnen. Da in der Diskussion über ein neues staatliches Rechnungswesen in erster Linie die Ablösung der Kameralistik durch die Doppik gefordert wird¹⁵⁹, stellt sich die Frage, ob die zugrunde liegende **Buchführungstechnik** einen materiellen Einfluss auf die Rechnungsergebnisse nimmt. In Anlehnung an **WALB** kann hierfür festgehalten werden, dass grundsätzlich beide Techniken – nur abhängig von der Zugrundelegung einer zahlungs- oder ressourcenorientierten Sichtweise auf finanzwirtschaftliche Transaktionen – zu jeweils gleichen Ergebnissen in der Bestands-, Finanz- und Erfolgsrechnung führen können.¹⁶⁰

¹⁵⁶ Vgl. Lüder, K. et al. (Querschnittsanalyse 1990), S. 49 f.

¹⁵⁷ Vgl. dazu auch Kapitel 3.1.2.1.1.

¹⁵⁸ Im weiteren Verlauf der Arbeit soll deswegen das Full-Accrual-Accounting-Konzept in Abgrenzung zu den zahlungsorientierten, überwiegend Nominalgüterbewegungen abbildenden Cash-Accounting- sowie Accrual-Accounting-Konzepten als ressourcenorientiertes Rechnungskonzept bezeichnet werden. Dessen ungeachtet basiert auch das Aufwands-Ertrags-Konzept auf Zahlungen (vgl. dazu die Ausführungen zum pagatorischen Prinzip in Kapitel 3.1.2.1.4); der Unterschied ist nur, dass ihre ergebniswirksame Berücksichtigung aus der Betrachtung von Wertänderungen des Vermögens bzw. von Ressourcen resultiert.

¹⁵⁹ Eine Abgrenzung der Verwendung dieser Begrifflichkeiten für Buchführungstechniken einerseits und umfassende Rechnungssysteme andererseits wird aber oftmals nicht getroffen. In ihrer grundlegenden Bedeutung beziehen sie sich nur auf die Buchführungsmethode. Vgl. dazu insbesondere Oettle, K. (Finanzwirtschaft 1991), S. 167 ff.

¹⁶⁰ Ausgehend von der „gemeinsamen Wurzel“ der doppelten Verrechnung des entgegengesetzt verlaufenden Stroms von Leistungen und Zahlungen sowie ihrer Verbuchung über Konten der Zahlungs- und Leistungsreihe zeigt **WALB** die materielle Gleichheit des kameralistischen und doppischen Rechnungsstils. Vgl. Walb, E. (Erfolgsrechnung 1926), insbesondere S. 284 f. Vgl. ferner Burret, G. F. (Kameralistik 1965), S. 4; Kronthaler, L./Weichselbaumer, J. (Kameralistik 2002), Sp. 927 f.

Für ein kaufmännisches, ressourcenorientiertes Rechnungskonzept muss bei Anwendung einer verwaltungskameralistischen, rein zahlungsbezogenen Buchführung, in der die Veränderung des Geldbestands nur mit einer Bewegungskalkulation verknüpft ist, zusätzlich eine Bestands- und Ressourcenänderungskalkulation aufgestellt werden. Aufbauend auf der verwaltungskameralistischen Buchführung wurde zu diesem Zweck die Betriebskalkulation entwickelt¹⁶¹, welche eine kameralistisch-ressourcenorientierte Verbuchung finanzieller Transaktionen ermöglicht.¹⁶² Die hierfür nötige und in Abbildung 9 dargestellte abweichende Interpretation des kameralistischen Rechengerüsts beruht zum einen auf der Ausweitung des Restebegriffs und zum anderen auf der rechnerischen Trennung und dem besonderen Ausweis der Bestände und der Erfolgskomponenten¹⁶³. Zudem besteht die Notwendigkeit zu wechselbezüglichen (doppelten) Verrechnungs- und fiktiven Istbuchungen.¹⁶⁴ Analog zur Verwaltungskalkulation lässt sich der Erfolg entweder auf Basis der Leistungs- oder der Zahlungsreihe ermitteln.¹⁶⁵

¹⁶¹ Sie geht insbesondere auf **ERNST WALB** und **RUDOLF JOHNS** zurück. Vgl. grundlegend Walb, E. (Erfolgsrechnung 1925); Johns, R. (Betriebsrechnung 1950).

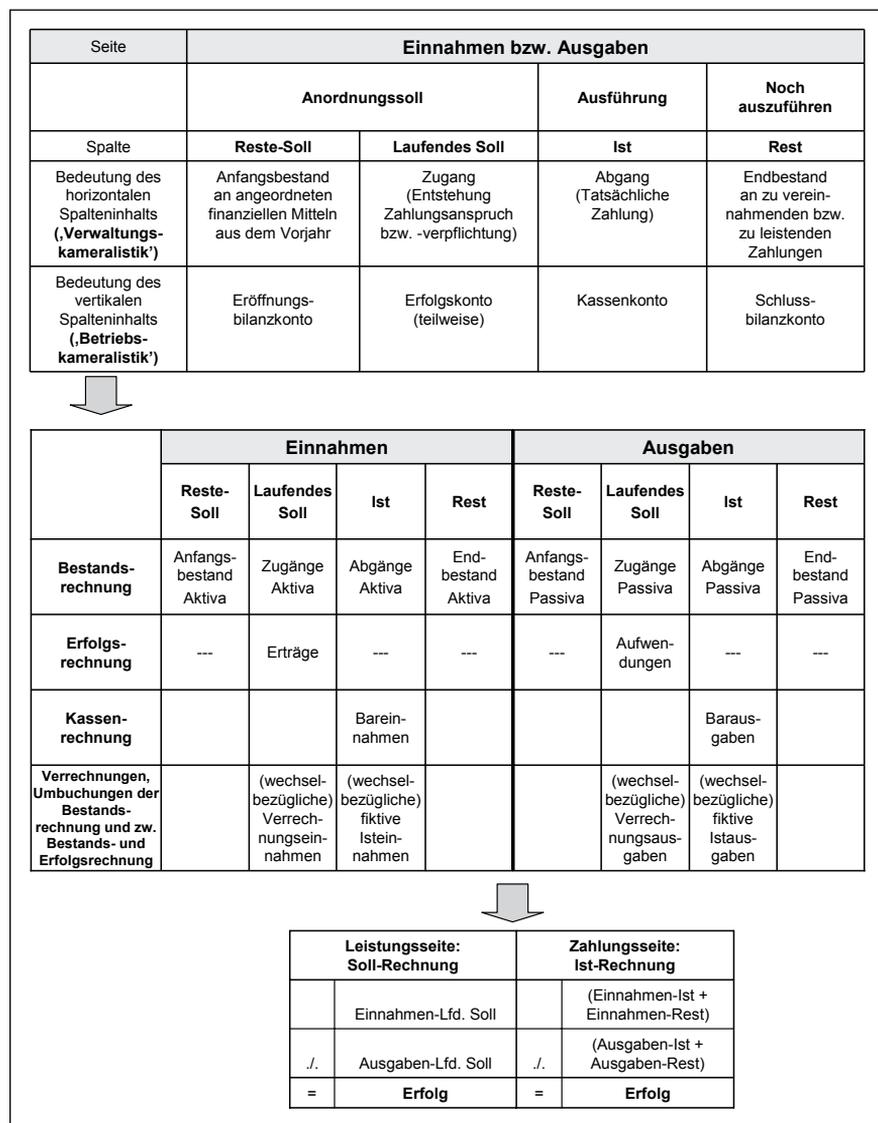
¹⁶² Zu den verschiedenen Anwendungsformen der Kalkulation vgl. ausführlich Mülhaupt, L. (Theorie 1987); Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 31 ff. Ferner Burret, G. F. (Kalkulation 1965).

¹⁶³ Vgl. Winkelmann, H. (Rechnungslegung 1950), S. 92 ff.

¹⁶⁴ Vgl. dazu weiter Wysocki, K. v. (Rechnungswesen 1965), S. 57 ff. Zu Beispielen der Funktionsweise einer betriebskalkulation vgl. z.B. Wysocki, K. v. (Rechnungswesen 1965), S. 46 ff.; Mülhaupt, L. (Theorie 1987), S. 119 ff.

¹⁶⁵ Vgl. Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 30.

Abbildung 9: Rechnungslogik der Verwaltungs- und Betriebskameralistik¹⁶⁶



¹⁶⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an Oettle, K. (Kameralistik 1993), Sp. 1049 ff. Ferner Wysocki, K. v. (Rechnungswesen 1965), S. 60; Schuster, F./Steffen, D. (Rechnungswesen 1987), S. 90 ff.; Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 28 ff.

Das Charakteristikum der doppelten Buchführung liegt in der Institutionalisierung einer Verbindung zwischen der Bewegungs- und Bestandsrechnung, was für eine das Vermögen und den Ressourcenverzehr einer Periode abbildende Rechnung bedeutsam wird. Sollen jedoch mit dem kaufmännischen, doppelten Buchführungsstil nur die tatsächlichen sowie die angeordneten, aber noch auszuführenden Zahlungen des Abrechnungszeitraums erfasst werden, würde dies dazu führen, dass die verbundene Vermögensrechnung nur die Position ‚Liquide Mittel‘ sowie die Ausgabe- und Einnahmereste in Form von Verbindlichkeiten und Forderungen ausweist.¹⁶⁷

Vor diesem Hintergrund der grundsätzlichen Anwendbarkeit und materiellen Gleichheit beider Buchführungstechniken zur Generierung zahlungs- und/ oder ressourcenorientierter Informationen kann aus wissenschaftlicher Sicht keine Aussage zur Vorziehwürdigkeit eines Rechnungsstils erfolgen.¹⁶⁸ Eine Entscheidung darüber kann lediglich durch das Abwägen der Vorzüge und Schwachstellen der Buchführungstechniken im Hinblick auf das zur Erreichung des Rechnungszwecks und der Rechnungsziele geeigneten Rechnungskonzepts sowie mit Kostengesichtspunkten begründet werden.

2.2.2.2 Bestimmung eines zweckmäßigen Rechnungskonzepts und Rechnungsstils für eine finanzielle Rechnungslegung von Hochschulen

Wurde die Frage nach dem Rechnungszweck einer finanziellen Hochschulrechnungslegung schon in Kapitel 2.1.5 mit der Transparenzschaffung durch Informationen beantwortet, so sollen in diesem Abschnitt die Rechnungsziele und daraus abgeleitet das notwendige Rechnungskonzept mit seinen Teilrech-

¹⁶⁷ Entsprechend auch Lüder, K. (Vergleich 1989), S. 272 f. sowie Lüder, K./Jones, R. (Governmental accounting 2003), der in zwei europäischen Vergleichsstudien zum Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen zeigt, dass in einer Vielzahl von Ländern die doppelte Buchführung auch bei einem zahlungsorientierten Rechnungskonzept vorherrschend ist.

¹⁶⁸ Indes kann *in praxi* festgestellt werden, dass die doppelte Buchführung aufgrund der durch gesetzliche (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB) oder privatrechtliche Vorschriften festgelegten Ressourcenorientierung im Rahmen der Ermittlung einer Perioden-Überschussgröße v.a. im erwerbswirtschaftlichen Bereich Anwendung findet, wohingegen im öffentlichen Sektor in Deutschland mit einer bisher vorherrschenden zahlungsorientierten Sichtweise eher die verwaltungskameralistische Buchführung eingesetzt wird.

nungen sowie die geeignete Buchführungstechnik für ein zweckmäßiges Rechnungssystem von Hochschulen diskutiert werden. Ansatzpunkte dafür ergeben sich aus den in Kapitel 2.1 analysierten Determinanten einer hochschulspezifischen Rechnungslegungskonzeption.

Bei der Konstruktion eines geeigneten Rechnungssystems für Hochschulen kommt den **Rechnungszielen** der unterschiedlichen Teilrechnungen als Messzielen bzw. Maßgrößen der Informationsvermittlung eine zentrale Bedeutung zu. Ihre Bestimmung ist untrennbar mit den Aufgaben, Zielen sowie der Finanzierung staatlicher Hochschulen verbunden, welche eine abweichende Struktur von privatwirtschaftlichen Unternehmen aufweisen. Finanzielle Ziele von staatlichen Universitäten und Fachhochschulen können danach lediglich eine Leistungssicherungsfunktion besitzen, so dass der übergeordnete Rechnungszweck der finanziellen Rechnungslegungskomponente neben der Transparenzschaffung über finanzwirtschaftliche Vorgänge in der Abbildung der (dauerhaften) Leistungsfähigkeit der Institution¹⁶⁹ liegt.

Die überragenden Zwecke des bisher praktizierten staatlichen Rechnungswesens liegen in der Überwachung der Ordnungsmäßigkeit des Haushaltsvollzugs sowie der Kontrolle der Budgeteinhaltung, was dem Gedanken des Demokratieprinzips entspricht. Daraus ergibt sich, dass dem Zuverlässigkeitsgrad von Informationen, deren Nachprüfbarkeit und Genauigkeit eine zentrale Bedeutung im öffentlichen Bereich zukommt.¹⁷⁰ Die Notwendigkeit einer **Finanzrechnung** als Instrument zur Schaffung von Transparenz über die periodischen Zahlungsvorgänge mit direkt beobachtbaren und nachweisbaren Ein- und Auszahlungen als Basisgrößen sowie dem Rechnungsziel der Ermittlung eines Zahlungsüberschusses/(-defizits) bzw. der Anzeige der globalen Einhaltung des Budgets kann auch aus der Schutzfunktion einer externen Rechnungslegung abgeleitet werden. Zudem muss eine Zahlungsrechnung aufgrund des Fehlens eines ökonomischen Erfolgs- und somit primären Rechnungsziels von staatlichen Hochschulen weiterhin den Ausgangspunkt einer finanziellen Hoch-

¹⁶⁹ Zu diesem Informationszweck einer finanziellen Rechnungslegung im öffentlichen Bereich vgl. Anthony, R. N. (Nonbusiness 1978), S. 48 f.; Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 20 ff.

¹⁷⁰ Vgl. dazu auch Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 1997), S. 582 f.; Küpper, H.-U. (Rechnungswesen 2000), S. 218.

schulrechnungslegung bilden, da mit der Einführung einer auf erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungskonzepten basierenden Erfolgsrechnung ansonsten „... auf Hochschulen ein Instrument zur Messung einer Größe angewandt [würde], die es bei diesen nicht gibt bzw. die völlig unklar wäre.“¹⁷¹

Für eine umfassendere Beurteilung des Finanzgebarens einer Hochschule sind zudem Informationen über die finanziellen Auswirkungen der in einer Periode durchgeführten Transaktionen in der Zukunft nötig. Erst mit der vollständigen Erfassung von Schulden als Vorbelastungen folgender Abrechnungszeiträume sowie von Vermögenswerten, die künftige Nutzenpotentiale darstellen, kann die dauerhafte Leistungsfähigkeit einer öffentlichen Bildungseinrichtung abgebildet werden. Die Notwendigkeit der Aufstellung einer **Bilanz** zur Transparenzschaffung über das Vermögen und die Schulden einer Hochschule ist somit unter Kontroll- bzw. Schutzzweckgesichtspunkten einerseits aus dem im Verhältnis zu einer alleinstehenden periodenbezogenen Finanzrechnung erweiterten Nachweis der sachzielorientierten und langfristig wirkenden Verwendung der von den Finanzmittelgebern zur Verfügung gestellten Mittel abzuleiten¹⁷². Andererseits können auf diese Weise die durch Entscheidungen der einzelnen Hochschule sowie weitere Begleitumstände der Berichtsperiode verursachten Auswirkungen auf ihren zukünftigen finanziellen Dispositionsspielraum erfasst werden. Eine weitere Begründung erfährt der Einbezug einer ressourcenorientierten Bestandsrechnung in das Rechnungskonzept einer Hochschule durch die Verknüpfung von vergangenen mit zukunftsbezogenen Daten¹⁷³: Gerade in Bezug auf die Vermögensseite können hieraus wichtige Informationen zur Fundierung von (Re-)Investitionsentscheidungen der Hochschulträger und weiterer Finanzmittelgeber in das Leistungspotential der Universitäten und Fachhochschulen gezogen werden. Neben der anvisierten Transparenzschaffung über die zumeist materiellen Hochschulressourcen und die finanziellen Verpflichtungen liegt das Ziel dieser Teilrechnung in der Ermittlung des der

¹⁷¹ Küpper, H.-U. (Rechnungslegung 2001), S. 584. Vgl. dazu auch die Ausführungen in Abschnitt 3.1.2.

¹⁷² Es gilt: „Je größer der Entscheidungsspielraum der Rechenschaftspflichtigen, desto mehr sollte das Rechnungssystem auf eine inhaltliche Rechenschaft im Sinne des ‚full disclosure‘ [A.d.V.: full disclosure = vollständige und umfassende Publizität] ausgerichtet sein.“ Merschbächer, G. (Rechnungssysteme 1987), S. 205.

¹⁷³ Dazu entsprechend LEFFSON, der ausführt: „Rechenschaft umfaßt Retrospektive und Prospektive.“ Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 63.

Hochschule nachhaltig für die Leistungserstellung zur Verfügung stehenden Rein- bzw. Nettovermögens.

Für den Rechnungszweck der Abbildung der dauerhaften Leistungsfähigkeit einer Hochschule bedeutsam ist darüber hinaus die Erfassung der **periodischen Ressourcenänderungen**, welche zum einen durch die Leistungserbringung entstehen, zum anderen aber auch durch weitere interne und externe Faktoren bedingt sind. Daraus kann neben der Transparenzschaffung über die strukturellen Veränderungen des bilanziellen Leistungspotentials das Rechnungsziel der Ermittlung seiner periodischen Erhöhung oder Verminderung abgeleitet werden.

Aus der Betrachtung der Zwecksetzungen einer finanziellen Rechnungslegung von Hochschulen und den Informationsbedürfnissen der Adressaten ergibt sich in Bezug auf die abgeleiteten Rechnungsziele und Inhalte die Notwendigkeit des Übergangs von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Rechnungskonzept („full accrual accounting“).

Voraussetzung für eine nachvollziehbare sowie vergleichbare Rechnungslegung und somit eine effektive staatliche Aufsicht über die Verwendung bereitgestellter Mittel ist ferner der Übergang von der Buchungsstellengliederung im Gesamthaushalt auf eine überschneidungsfreie Kontengliederung nach sachlichen Aspekten über alle Hochschulen hinweg. Hierfür wird die Entwicklung einheitlicher Kontenrahmen für Hochschulen nötig.

Durch die materielle Gleichheit des kameralistischen mit dem doppischen Rechnungsstil ist bei der Bestimmung einer geeigneten **Buchführungstechnik** zur Generierung der oben geforderten Informationen eine Abwägung der jeweiligen Vorzüge und Schwachstellen erforderlich. Vorteile der Anwendung des doppischen Rechnungsstils liegen v.a. in der Schaffung eines geschlossenen Systems mit eingebauten, zuverlässigen Kontrollmechanismen¹⁷⁴, welche sich aus der dieser Methodik immanenten Verbindung zwischen Bestands- und Bewegungsrechnung mit Zwang zur Vollständigkeit ergeben.¹⁷⁵ Dies impliziert bei einer ressourcenorientierten Sichtweise auf finanzwirtschaftliche Trans-

¹⁷⁴ Vgl. Lüder, K. (NKR 1999), S. 30 f.

¹⁷⁵ Vgl. hierzu und zum Folgenden Zahradnik, S. (Rechnungswesen 1997), S. 165 ff.

aktionen eine höhere Fehler- und Manipulationsresistenz gegenüber dem kameralen Rechnungsstil mit seinen Erweiterungsmöglichkeiten: Mit diesem kann kein saldentechnisch systematischer, sondern nur ein künstlich generierter Verbund zwischen den Teilrechnungen durch parallel zu führende Nebenbuchhaltungen¹⁷⁶ sowie fiktive Zahlungsbuchungen¹⁷⁷ geschaffen werden. Damit wird dieses Vorgehen kompliziert und weniger transparent.¹⁷⁸ Zudem kann bei der Anwendung des doppischen Buchführungsstils auf betriebswirtschaftliche Softwareprodukte zurückgegriffen werden, so dass kostspielige Eigenentwicklungen für die erweiterte Kameralistik nicht erforderlich sind.¹⁷⁹ Neben der einfachen Handhabbarkeit, insbesondere bei der Aufstellung einer Vermögensrechnung und der Verbuchung nicht-zahlungswirksamer Transaktionen wird auch die Konsolidierung der Rechnung einer Verwaltungseinheit in einem Gesamt- bzw. „Konzernabschluss“ der Gebietskörperschaft¹⁸⁰ erleichtert.¹⁸¹

Diesen Vorzügen stehen allerdings die anfänglich hohen Kosten der Umstellung von der kameralen auf die doppelte Buchführung gegenüber, welche u.a. in der Entwicklung eines Kontenrahmens für Hochschulen, dem Kauf und der Anpassung einer neuen Software für ihre Finanzbuchhaltung, der Schulung von Mitarbeitern sowie in der Veränderung des Ablaufs der Budgeterstellung und der inneruniversitären Organisation liegen können.

Hinsichtlich des Rechnungsstils ist der doppelten Buchführungstechnik – trotz materieller Gleichheit des kameralistischen Buchführungsstils – auf mittel- bis langfristige Sicht der Vorzug gegenüber dem kameralistischen Rechnungsstil

¹⁷⁶ Vgl. Bestgen, R. (Einführung 2002), S. 90.

¹⁷⁷ Es besteht die Notwendigkeit zur Verbuchung einer Vielzahl „fiktiver Zahlungen“ (bis zu fünf Buchungen pro Geschäftsvorfall). Vgl. dazu Lüder, K. (Vergleich 1989), S. 277.

¹⁷⁸ Vgl. Schierenbeck, H. (Integration 1987), S. 119.

¹⁷⁹ Vgl. Bestgen, R. (Einführung 2002), S. 90. Zu den Funktionalitäten sowie den Vor- und Nachteilen von Softwareprodukten unterschiedlicher Hersteller für die Buchhaltung bzw. Haushaltsführung sowie eine Kostenrechnung im öffentlichen Bereich vgl. Eberhardt, T. (Informationssysteme 2003), S. 239 ff.

¹⁸⁰ Zur Konzernrechnungslegung von Gebietskörperschaften vgl. Otte, R. (Jahresabschlüsse 1990); Knechtenhofer, B. (Gemeinde 2003); Srocke, I. (Gebietskörperschaften 2004).

¹⁸¹ Dies veranlasst **EISELE** zur Aussage, dass die Kameralistik auch in ihrer gehobenen Form „... für kaufmännische Zwecke ... in der Praxis völlig ungeeignet ...“ erscheint. Eisele, W. (Technik 2002), S. 508.

zu geben, da der Kontrollzweck der Buchführung durch eine verbundene, zweiseitig ausgeglichene Rechnung besser verfolgt¹⁸² sowie die Inhalte einer ressourcenorientierten Rechnungslegung einfacher generiert werden können. Wird der Übergang auf ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen mit doppischer Buchführung angestrebt, kann in einem ersten Schritt „[e]ine Verknüpfung von Doppik und Kameralistik .. im Prinzip schon durch geschickte Gliederung der Kontenpläne und des Haushaltsplanes erfolgen“¹⁸³, da beide Buchführungstechniken in der Bewegungsrechnung die Arten der Mittelverwendung (Ausgabearten bzw. Aufwendungen) fokussieren. Diese Ausgangsbasis kann anschließend sukzessive um weitere Einnahme- sowie Bestandskonten erweitert werden.

2.2.3 Leistungsbezogene Rechnungslegung von Hochschulen

Aufgrund der bedarfswirtschaftlichen Ausrichtung von Hochschulen kommt auch der Berichterstattung über Fakten entlang ihres Leistungsprozesses eine große Bedeutung zu. Hinweise zum weiteren Informationsbedarf verschiedener Adressatengruppen, der nicht über die finanzielle Rechnungslegung gedeckt werden kann, sind aus den Zielen bzw. Aufgaben und Rahmenbedingungen der Tätigkeit von tertiären Bildungseinrichtungen abzuleiten¹⁸⁴. Dabei ist auch der unterschiedliche Leistungsauftrag von Universitäten und Fachhochschulen mit der Verschiebung der Schwerpunkte zwischen Forschung und Lehre zu berücksichtigen. Vor diesem Hintergrund wird nachfolgend die Grundstruktur einer zweckmäßigen leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung diskutiert. Die Erarbeitung von Prinzipien zur Erfassung und Generierung leistungsbezogener Informationen ist Inhalt des nachfolgenden Abschnitts sowie des Kapitels 4. Dort findet ferner eine Diskussion weiterer Inhalte statt.

Der erste Informationsbereich erstreckt sich auf die für die Leistungserstellung einer Hochschule erforderlichen Inputfaktoren und führt zu einer erweiterten Rechnungslegung über ihre **Potentiale und Ressourcen** am Abschlusstag sowie deren Veränderungen zum Vorjahr. Von den verschiedenen für den erwerbswirtschaftlichen Bereich entwickelten Konzepten zur Erfassung nicht-

¹⁸² Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 359.

¹⁸³ Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 42.

¹⁸⁴ Vgl. dazu auch Kapitel 2.1.

bilanzierbarer Werte erscheinen für staatliche Hochschulen nur die induktiv-analytischen Ansätze¹⁸⁵ sinnvoll. Wenngleich sich noch keine allgemeingültige Taxonomie des sogenannten „Intellektuellen Kapitals“ herausgeschält hat, so besteht doch weitgehend Einigkeit über die Hauptkomponenten Human-, Struktur- und Beziehungskapital.¹⁸⁶

Umfasst das Humankapital das „... gesamte geistige und körperliche Potenzial der Mitarbeiter eines Unternehmens ...“¹⁸⁷, so enthält das Beziehungskapital die Faktoren bzw. Grundlagen guter sozialer Kontakte zu unterschiedlichen Institutionen oder Personengruppen, die den Wert eines Unternehmens wesentlich beeinflussen können¹⁸⁸, z.B. Markenname, Kundenloyalität, Kooperationen, strategische Allianzen, Verträge mit günstigen Konditionen, einfache Zugänge auf verschiedene Beschaffungsmärkte etc.¹⁸⁹ Im Strukturkapital hingegen sind alle Komponenten subsumiert, welche die Produktivität des Humankapitals fördern.¹⁹⁰ Es beinhaltet das Wissen, welches in der Institution verbleibt, wenn

¹⁸⁵ Die Basis der induktiv-analytischen Ansätze bilden v.a. Kategorisierungsvorschläge mit unterschiedlichen Kennzahlen für das nicht-bilanzierbare Vermögen einer Institution. Dem stehen die deduktiv-summarischen Ansätze gegenüber, welche vom Marktwert eines Unternehmens ausgehend versuchen, die nicht bilanzierten Teile des Firmenwerts aufzuspalten und zu beziffern, um Änderungen im Zeitablauf erklärbar zu machen. Zu dieser Unterscheidung vgl. North, K. et al. (Wissen 1998), S. 159 ff.

¹⁸⁶ Vgl. dazu die verschiedenen Konzepte zur Erfassung und Bewertung des Intellektuellen Kapitals, welche durch den starken Bezug zum Wissensmanagement jedoch zum Teil sehr qualitativ gehalten sind. Vgl. zusammenfassend Schäfer, A. (Intellektuelles Kapital 2001), S. 63 ff. Ferner Roos, J. et al. (Intellectual Capital 1997); Stewart, T. A. (Produktionsfaktor 1998); Sveiby, K. E. (Wissenskapital 1998); Edvinsson, L./Brünig, G. (Wissenskapital 2000); Arbeitskreis „Immaterielle Werte im Rechnungswesen“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V. (Kategorisierung 2001). Dies sind zudem die Dimensionen, die in § 13 Abs. 6 Satz des österreichischen Universitätsgesetzes (UG Österreich) als Berichtskategorien benannt werden. Eine Diskussion über das Format der geforderten Wissensbilanz findet in der diesbezüglichen Literatur jedoch weitgehend auf qualitativer Ebene statt. Vgl. dazu mit weiteren Nachweisen Leitner, K.-H. et al. (Wissensbilanzierung 2001); Österreichische Rektorenkonferenz (Wissensbilanz 2003); Biedermann, H. (Wissensbilanzierung 2004); Eckardstein, D. v./Güttel, W. H. (Wissensbilanzierung 2005).

¹⁸⁷ Edvinsson, L./Brünig, G. (Wissenskapital 2000), S. 28.

¹⁸⁸ Vgl. auch Roos, J. et al. (Intellectual Capital 1997), S. 43 ff.

¹⁸⁹ Vgl. u.a. Dzikowski, R. (Capital 2000), S. 33; Maul, K.-H. (Wissensbilanzen 2000), S. 2012.

¹⁹⁰ Vgl. Schäfer, A. (Intellektuelles Kapital 2001), S. 83.

die Mitarbeiter diese verlassen¹⁹¹, und wird in das Organisations- bzw. Prozesssowie das Innovationskapital unterteilt.¹⁹² Repräsentiert ersteres das Netzwerk, das den Fluss des Wissens durch die Institution ermöglicht bzw. fördert (u.a. durch die Unternehmensphilosophie), so erfolgt seine Konkretisierung insbesondere durch das Prozesskapital, welches v.a. formalisierte Arbeitsabläufe sowie unterstützende Technologien enthält, die einen Beitrag zur Steigerung der Produktivität der Leistungserstellung leisten.¹⁹³ Im Innovationskapital werden die wertsteigernden Ergebnisse der Kombination von menschlichen Fähigkeiten, struktureller Umgebung und den Beziehungen zu unterschiedlichen Stakeholdergruppen zusammengefasst, welche die Fähigkeit zur Erneuerung und Weiterentwicklung erkennen lassen¹⁹⁴, wie beispielsweise Patente, Lizenzverträge oder neue Produkte.

Eine solche Einteilung kann weder vollständig¹⁹⁵ sein, noch ist sie überschneidungsfrei, da das Intellektuelle Kapital einer Institution nicht nur durch die einfache Addition seiner Wertkomponenten, sondern auch und insbesondere durch die Interaktion zwischen ihnen erzeugt wird¹⁹⁶. Unbeschadet des Ausweises von Informationen in der einen oder anderen Kategorie bietet sie den Hochschulen erste Anhaltspunkte für eine an den Adressatenbedürfnissen ausgerichtete Berichterstattung über ihre Ressourcen und Potentiale. Eine hochschulspezifische Untergliederung der diskutierten Hauptkomponenten des Intellektuellen Kapitals wird in den nachfolgenden Absätzen erarbeitet.

Für Kapitalallokationsentscheidungen verschiedener Adressaten sowie die Auswahl einer Universität bzw. Fachhochschule als Arbeits- oder Studienort ist ihre Reputation eine wichtige Entscheidungsgrundlage. Diese zeigt sich v. a. in ihrem **Humankapital**, welches in quantitativer Form die Anzahl der nach verschiedenen Gruppen differenzierten Universitätsmitglieder umfasst und qualitativ von deren Kompetenzen, Fähigkeiten und ihrer Leistungsbereitschaft abhängt. Da auch die Studenten am Produktionsprozess von Hochschulleistungen

¹⁹¹ Vgl. Stewart, T. A. (Produktionsfaktor 1998), S. 113.

¹⁹² Ähnlich Edvinsson, L./Brünig, G. (Wissenskapital 2000), S. 44.

¹⁹³ Vgl. Edvinsson, L./Brünig, G. (Wissenskapital 2000), S. 30.

¹⁹⁴ Vgl. Roos, J. et al. (Intellectual Capital 1997), S. 40 und S. 51 ff.

¹⁹⁵ Vgl. Haller, A./Dietrich, R. (Intellectual Capital 2001), S. 1046.

¹⁹⁶ Vgl. Bukowitz, W. R./Williams, R. L. (Management 2000), S. 222.

maßgeblich beteiligt sind, ist das Humankapital sinnvollerweise in das Wissenschaftlerkapital als wichtigste Komponente sowie das Studentenkapital zu unterteilen. Es enthält zudem das in effektiven und effizienten Hochschulprozessen liegende Wissen des administrativen Personals, was den Einbezug des nicht-wissenschaftlichen Humankapitals erforderlich macht (vgl. Abbildung 10).

Das **Strukturkapital** bilden nicht-personengebundene Faktoren oder Objekte, die zu einem schnellen und wirkungsvollen Ablauf der Hochschulprozesse beitragen und/oder eine wettbewerbsdifferenzierende Grundlage bilden. Inhalt des Prozesskapitals sind analog die Arbeitsabläufe bzw. -verfahren sowie die technologische Infrastruktur, die einen Beitrag zur Unterstützung der Prozesse im verwaltenden Bereich leisten, was u.a. in der Ermöglichung von Self-Service-Aktivitäten der Studenten¹⁹⁷ oder reorganisierten Arbeitsabläufen zur Verringerung der Verwaltungstätigkeiten im wissenschaftlichen Bereich liegt. Eine weitere Komponente bildet das wissenschaftliche Unterstützungskapital, welches nicht-personenbezogene Faktoren zur Förderung der Hauptprozesse der Hochschultätigkeit aufnimmt. Beispiele hierfür wären unterschiedliche Formen und Instrumente zur Virtualisierung¹⁹⁸ der Forschung und der Lehre, die durch neue Informations- und Kommunikationstechnologien ermöglicht wird. Der Potentialcharakter ist allerdings nur dann gegeben, wenn die Tätigkeiten und Mittel über ein bisher schon gewöhnliches Nutzungsmaß, z.B. E-mailkontakt zwischen Forschern oder zu Studenten im Rahmen der Betreuung bzw. das Einstellen von Vorlesungsskripten ins Internet, hinausgehen. Dies ist beispielsweise bei der Telekooperation in verteilten Forscherteams oder bei der Bereitstellung bzw. Konzipierung von interaktiven Lernmaterialien, elektronischen Tutorien oder virtuellen Laboratorien (derzeit noch) gegeben. Weitere wichtige hochschulspezifische Inputfaktoren stellen zudem die angebotenen wissenschaftlichen Leistungsobjekte wie Studiengänge, spezielle Lehrveranstaltungen oder Forschungsprogramme dar. Über bestehende sowie neue Studiengänge, Weiterbildungsangebote, interdisziplinäre Forschungszentren, aber auch besondere Ausstattungsgegenstände, die nicht allen Hochschulen zur Verfügung

¹⁹⁷ Anhaltspunkte dazu finden sich bei Bodendorf, F. (Self-Service 1998), der eine detaillierte Untersuchung des Self-Service-Potentials in Hochschulen durchgeführt hat.

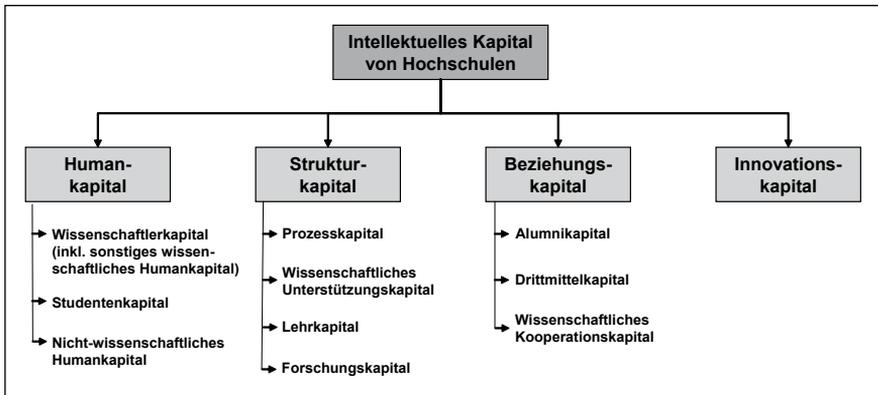
¹⁹⁸ Unter Virtualisierung ist die „... IT-gestützte, zunehmende zeitliche und räumliche Entkopplung in der Erstellung des Dienstleistungsangebots ...“ zu verstehen. Vgl. Schneidewind, U./Holtmann, H. (Universität 2001), S. 459.

stehen (z.B. Forschungsreaktoren etc.), ist entsprechend im Lehr- bzw. Forschungskapital zu berichten.

Werden im **Innovationskapital** die – zwar wiedereingesetzten – Ergebnisse einer geschickten Kombination unterschiedlicher Einsatzfaktoren dargestellt, so sollte es aus sachlogischen Gründen aus dem rein inputbezogenen Strukturkapital herausgenommen werden und bei Universitäten bzw. Fachhochschulen als eigene Hauptkomponente in Erscheinung treten. In ihm sind z.B. Informationen zu Patenten, Rezepturen, aber auch zu Lizenzverträgen und -einnahmen zu geben.

Die nutzenstiftenden Verbindungen zu unterschiedlichen Geldgebern und wissenschaftlichen Institutionen sind die Grundlage des **Beziehungskapitals**. An erster Stelle stehen Informationen zur Bindung ehemaliger Absolventen an ihre Alma Mater: Sie sind potentielle Mäzene der Hochschule, aber auch wichtige Multiplikatoren für ihre Ausbildungsleistung sowie Ansprechpartner für bzw. Rezeptoren von aktuellen Studierenden. Neben dem Alumnikapital bildet das Drittmittelkapital eine weitere Unterkategorie des Beziehungskapitals. Werden dort u.a. die monetären Zuflüsse verschiedener Kooperationen mit privatwirtschaftlichen Unternehmen, z.B. in Form von Public-Private-Partnerships oder Auftragsforschungsprojekten, abgebildet, so sind diese mengenmäßig mit weiteren Aktivitäten auch im wissenschaftlichen Kooperationskapital auszuweisen. Dieses enthält zudem Informationen zu den Forschungs- und Lehrverbänden zwischen verschiedenen Universitäten, Fachhochschulen oder außeruniversitären Forschungseinrichtungen sowie zur Zusammenarbeit unterschiedlicher Disziplinen im Rahmen der wissenschaftlichen Leistungserstellung. Abbildung 10 zeigt abschließend die Komponenten des Intellektuellen Kapitals von Hochschulen.

Abbildung 10: Intellektuelles Kapital von Hochschulen



Im Mittelpunkt des zweiten Rechenschaftsbereichs einer leistungsbezogenen Rechnungslegung stehen die Ergebnisse der Hochschultätigkeit bzw. der **Output und seine Wirkungen**. Er ist eng mit den gesetzlich vorgeschriebenen und/oder in einer Zielvereinbarung ausgehandelten Aufgaben von tertiären Bildungseinrichtungen verbunden. Somit werden grundlegend Informationen zu Leistungen in den Bereichen Forschung, Lehre, Weiterbildung, Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses, Wissens- und Technologietransfer, Erfüllung des Gleichstellungsauftrags, internationale Zusammenarbeit im Hochschulbereich, Vernetzung mit staatlichen Forschungs- und Bildungseinrichtungen sowie Aktivitäten nötig, die auf das Ziel der Netzwerkbildung mit Ehemaligen ausgerichtet sind.¹⁹⁹ Weitere Informationskomplexe können sich aus den sonstigen Tätigkeiten von Hochschulen (z.B. wissenschaftliche Dienstleistungen für Dritte, sonstige allgemeinbildende Studienangebote wie Sprachkurse, weitere wissenschaftliche Aktivitäten im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art etc.) sowie aus der Strategie einer höheren Bildungseinrichtung im Wettbewerb ergeben.

Da die Art, Menge sowie die Qualität von Hochschulleistungen nicht durch Marktkräfte in eine eindimensionale monetäre Größe transformiert werden, hat die leistungsbezogene Rechnungslegung von Hochschulen grundsätzlich einen

¹⁹⁹ Vgl. dazu §§ 2, 3 und 5 HRG; Art. 2 BayHSchG.

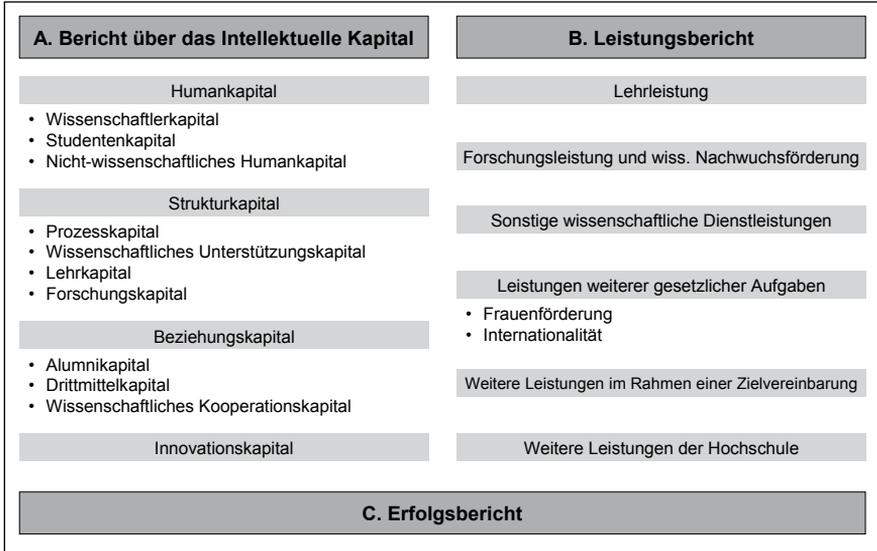
mehrdimensionalen Charakter.²⁰⁰ Durch eine entsprechend den vorangegangenen Ausführungen skizzierte Unterteilung der Teilrechnungen in verschiedene Informationskomplexe, über die alle Hochschulen berichten müssen, kann den Adressatenbedürfnissen in adäquater Weise Rechnung getragen werden. Zudem kann das Problem gelöst werden, dass Informationselemente zum Teil mehrfach ausgewiesen werden müssen bzw. eine trennscharfe Differenzierung zwischen verschiedenen Leistungen nicht immer möglich ist. So werden im Rahmen der (gesetzlich geforderten) Aufgaben zum einen Intellektuelle Kapitalien bzw. Ressourcen generiert, welche der Hochschule zugute kommen und wiederum Einsatzfaktoren im Rahmen der zukünftigen Hochschultätigkeit sind, sowie zum anderen „Endleistungen“ der Universität oder Fachhochschule geschaffen: Beispielsweise sind Leistungen in Bezug auf die Vernetzung und Zusammenarbeit wissenschaftlicher Einrichtungen, die Pflege der Beziehungen von Universitäten und Fachhochschulen zu ihren ehemaligen Absolventen sowie den Wissens- und Technologietransfer im Intellektuellen Kapital einer Hochschule auszuweisen. Sie gehen mit anderen Potentialen in den **Bericht über das Intellektuelle Kapital** ein (vgl. Abbildung 11).

Der **Leistungsbericht** hingegen muss Informationen zu den Lehr-, Forschungs- und sonstigen wissenschaftlichen Dienstleistungen sowie zur Internationalität der Hochschulen und den Anstrengungen in der Frauenförderung enthalten. Können (Selbst-)Verwaltungstätigkeiten abgebildet werden, so sind weitere Informationen zu den Inhalten von Zielvereinbarungen aufzunehmen. Ferner sollte über andere „Endleistungen“, möglicherweise in Bezug auf die strategische Ausrichtung einer höheren Bildungseinrichtung, berichtet werden.

Durch eine geeignete Verknüpfung unterschiedlicher input- bzw. output-bezogener finanzieller und/oder leistungsbezogener Grunddaten können zweckmäßige Verhältnisgrößen gewonnen und auf diese Weise „Erfolgsindikatoren“ der Hochschultätigkeit generiert werden. Sie sind Inhalt des **Erfolgsberichts** der Universität bzw. der Fachhochschule. Vor diesem Hintergrund ergibt sich folgende Grundstruktur der leistungsbezogenen Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen.

²⁰⁰ Vgl. auch Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 350 f.

Abbildung 11: Grundstruktur einer leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung



2.3 Ermittlung von Rahmenprinzipien einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung aus bestehenden Rechnungslegungskonzepten nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP

Die Basis für die Untersuchung von Rahmegrundsätzen einer ordnungsmäßigen finanziellen sowie leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung bilden die in Anhang 2 bis Anhang 5 enthaltenen GoB-Systeme und Rahmenkonzepte, deren Grundlagen in Kapitel 1.3.2 dargelegt wurden. Daneben folgt diese Arbeit der von **KUHLEWIND**²⁰¹ vorgenommenen Klassifizierung der Grundsätze in qualitative und quantitative Rahmenpostulate, wobei zweitens die nach den qualitativen Merkmalen erforderliche Informationsübermittlung an die Adressaten einschränken. Da zwischen den Rahmenkonzepten der internationalen Rechnungslegungswerke nur graduelle Unterschiede bestehen, wird die Analyse grundsätzlich auf den IAS/IFRS aufgebaut; die US-GAAP werden nur subsidiär zur Auslegung einzelner Prinzipien sowie für interessante Ergänzungen in die Betrachtung einbezogen.

²⁰¹ Vgl. Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997).

2.3.1 Qualitative Rahmenpostulate der Informationsvermittlung

2.3.1.1 Grundsatz der Entscheidungsrelevanz und Verlässlichkeit

Die Erreichung des obersten Ziels der Entscheidungsnützlichkeit der Rechnungslegung ist in den internationalen Rechnungslegungskonzepten eng an die grundlegende Anforderung²⁰² der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes einer Institution („true and fair view“ bzw. „fair presentation“)²⁰³ gebunden: Die Informationen müssen geeignet sein, den Adressaten eine Hilfestellung für zukünftige Entscheidungen durch die Beurteilung von früheren Ereignissen zu geben.²⁰⁴

Zentrale Basisanforderungen dafür sind die **Entscheidungsrelevanz** der generierten Informationen für die Adressaten sowie ihre Verlässlichkeit.²⁰⁵ Im deutschen Handelsrecht ist eine solche Adressatenorientierung aufgrund des fehlenden primären Zwecks der Rechnungslegung weniger stark ausgeprägt, was u.a. darin zum Ausdruck kommt, dass entsprechende Grundsätze fehlen.²⁰⁶

Das Merkmal der Relevanz fordert den Bezug der kommunizierten Informationen zu den Entscheidungen der Adressaten, was im Rechnungslegungswerk der US-GAAP wie folgt konkretisiert wird: Die Informationen müssen rechtzeitig verfügbar, d.h. möglichst aktuell sein, einen Vorhersagewert zur Einschätzung der Auswirkungen vergangener, gegenwärtiger und zukünftiger Ereignisse und einen Rückkopplungswert zur Korrektur von Erwartungen besitzen.²⁰⁷ Unter Bezugnahme auf das im Weiteren behandelte Postulat der Wesentlichkeit wird ersichtlich, dass die Qualität der Rechnungslegung als vorrangig von einer

²⁰² Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 119.

²⁰³ Vgl. F.46. In den USA ist diese Generalklausel nicht explizit im Rahmenkonzept enthalten, sondern wird aus dem Wortlaut des Prüfungstestats abgeleitet. Vgl. hierzu ausführlicher Baetge, J./Roß, H.-P. (Fair presentation 2000), S. 34. Sie soll eine Leitmaxime für die Rechnungslegenden in Fragen der Ausnutzung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen darstellen, wobei ihr in den Referenzkonzepten keine überragende, Spezialregelungen beschränkende Funktion zukommt.

²⁰⁴ Vgl. F.26.

²⁰⁵ Vgl. F.26 ff.

²⁰⁶ Vgl. Egger, A. et al. (Jahresabschluss 2002), S. 426 f.

²⁰⁷ Vgl. dazu Baetge, J./Roß, H.-P. (Fair presentation 2000), S. 33.

gezielten Informationsvermittlung abhängig angesehen wird, in welche keine für die Entscheidungsfindung unbedeutenden Daten eingehen.

Bei stark subjektiv geprägten Informationen ergibt sich allerdings ein Glaubwürdigkeitsproblem, das sich grundsätzlich negativ auf die Nützlichkeit auswirken dürfte, da manipulierte Informationen Fehlentscheidungen nach sich ziehen können, und somit manipulierbare Daten das Risiko dazu beinhalten. Für eine wahrheitsgemäße und angemessene Darstellung der Unternehmenslage ist es deswegen wichtig, dass die Daten **verlässlich**²⁰⁸ sind. Dies kann nur erreicht werden, wenn sie intersubjektiv nachvollziehbar und abbildungstreu sind sowie unverzerrt bzw. unabhängig von erwarteten wirtschaftlichen Konsequenzen²⁰⁹ dargestellt werden. Das Verlässlichkeitspostulat dient der Objektivierung²¹⁰ des Berichtsinhalts, was die Glaubwürdigkeit der gelieferten Informationen und somit ihre Aussagekraft erhöht.

Eine Hilfestellung zur Konkretisierung des Verlässlichkeitgebots kann der im deutschen GoB-System enthaltene Grundsatz der **Bilanzwahrheit** liefern, der allgemein die Übereinstimmung der Rechnungslegungsinformationen mit den betrieblichen Fakten und Verhältnissen fordert.²¹¹ Er umfasst das Postulat der **(objektiven) Richtigkeit**²¹² der Informationen in Bezug auf das geltende Gefüge von Abbildungsnormen, wodurch allerdings nur eine relative, normenabhängige Richtigkeit erreicht wird²¹³. Auf dem allgemeinen Rechtsgrundsatz von ‚Treu und Glauben‘ aufbauend bezieht sich seine zweite Komponente auf die (subjektive) Wahrhaftigkeit des Rechnungslegenden.²¹⁴ Dieser Grundsatz der **Willkürfreiheit** impliziert nicht nur, dass der Bilanzierende „... solche Werte

²⁰⁸ Dieses Prinzip umfasst nach dem deutschen Verständnis Grundsätze wie die Willkürfreiheit, Wahrheit und Klarheit der Rechnungslegung. Vgl. hierzu und zum Folgenden Haller, A. (Principles 1990), S. 768.

²⁰⁹ Vgl. Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 88.

²¹⁰ Zum Objektivierungsprinzip und seiner Notwendigkeit für eine Rechnungslegung gegenüber externen zu schützenden Adressaten vgl. Moxter, A. (Grundsätze 2003), S. 16 f.

²¹¹ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 39 f.

²¹² Vgl. dazu in übersichtlicher Form auch die Graphik in Anhang 9.

²¹³ Vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 196 f. Dies setzt wiederum die Kenntnis der Bilanzierungsregeln durch die Informationsempfänger voraus.

²¹⁴ Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 154 f.

wählt, die aus realitätsnahen und von ihm für zutreffend gehaltenen Hypothesen abgeleitet sind ...“²¹⁵, sondern auch die Schätzparameter offen legt.

Gerade bei der Gestaltung von Informationssystemen, die zu einer Umverteilung von Informationen zwischen den Hochschulen und ihren Financiers führen sollen, ist aufgrund des bisherigen Informationsdefizits verstärkt die Generierung entscheidungsbezogenen zuverlässiger, oftmals stark objektivierter Informationen notwendig.²¹⁶ Hieraus ergibt sich für eine Hochschulrechnungslegung, dass Informationen mit einem hohen Zuverlässigkeitsgrad (häufig Grunddaten) von solchen mit subjektiven Bewertungen, Schätzungen und Zurechnungen getrennt dargestellt bzw. kenntlich gemacht werden sollen (**Grundsatz der Trennung von Grund- und Auswertungsinformationen**²¹⁷). Zur Transparenzschaffung im Hochschulbereich werden für letztere aber zum Teil auch sehr konkrete Abbildungs- bzw. Ermittlungsvorgaben nötig. Sachlich bezieht sich das Relevanzkriterium bei staatlichen Hochschulen einerseits auf die (Re-) Investitionsentscheidungen ihres Trägers und weiterer Financiers in das Leistungspotential der Universitäten und Fachhochschulen eines Landes bei begrenzten finanziellen Ressourcen sowie auf die Entscheidung von Professoren, Studenten, Forschungspartnern etc. für eine Institution im Wettbewerb mit anderen. Hierfür muss die Transparenz über die Leistungen sowie die (leistungsadäquaten) Vermögensverhältnisse und sonstigen Potentiale hergestellt werden. Andererseits sollen durch eine Rechnungslegung Entlastungsentscheidungen, z.B. des Hochschulrats oder des Landtags, über eine ordnungsmäßige im Sinne einer zweckmäßigen Mittelverwendung der Hochschulleitung unterstützt werden.

2.3.1.2 Grundsatz der Verständlichkeit und Vergleichbarkeit

Zur Erreichung der Entscheidungsnützlichkeit der Informationen grundlegend sind weiterhin ihre Verständlichkeit sowie ihre Vergleichbarkeit. Als adressa-

²¹⁵ Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 203.

²¹⁶ Vgl. dazu auch die Ausführungen zum Zweck einer Hochschulrechnungslegung in Kapitel 2.1.5.

²¹⁷ Vgl. z.B. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 1997), S. 584 f.; Kronthaler, L. (Grundsätze 1999), S. 583; Küpper, H.-U. (Rechnungswesen 2000), S. 223 ff.

tenabhängiges Kriterium fordert der Grundsatz der **Verständlichkeit**²¹⁸, dass sich ein fachkundiger, interessierter Dritter auf Grundlage der Rechnungslegungsinformationen binnen angemessener Zeit ein Bild über die Institution verschaffen kann. Das Prinzip bezieht sich hauptsächlich auf die Darstellungsart der Informationen und nicht auf ihre Auswahl.²¹⁹ Somit ist ein enger Bezug zum handelsrechtlichen Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit gegeben²²⁰, der v.a. die formelle Ausgestaltung der Berichterstattung und beispielsweise Gliederungs-, Ausweis- und (Dis-)Aggregationsfragen betrifft.²²¹ Als qualitatives Rahmenpostulat hat er aber weiterreichende Implikationen, die z.B. in der Abwägung der Offenlegung zusätzlicher bzw. erläuternder Informationen zu unsicheren und/oder komplexen Sachverhalten liegen.

In den internationalen Rechnungslegungswerken wird die **Vergleichbarkeit** von Abschlüssen²²² besonders unterstrichen: Als notwendige Voraussetzung zur Fundierung von Investitionsentscheidungen sind in diesen kapitalmarkt-orientierten Konzepten die potentiellen Investitionsobjekte in sachlicher und zeitlicher Hinsicht vergleichbar darzustellen.²²³ Nach der in den vorhergehenden Kapiteln geführten Diskussion steht dieses Prinzip auch im Mittelpunkt für ein Berichtssystem von Hochschulen. Obwohl dieser Grundsatz sowohl die horizontale, zwischenbetriebliche als auch die vertikale, intertemporale Vergleichbarkeit umfasst²²⁴, fokussieren die Regelungen dazu v.a. das zweite Prinzip, den Stetigkeitsgrundsatz („consistency“). Durch ihn soll insbesondere die Willkür der Rechnungslegenden beschränkt werden. Hierfür fordert er, dass von den bisher angewandten Bewertungsmethoden, Ansatz- und Ausweismodalitäten oder der Erfassungsweise von Informationselementen nur dann abgewichen werden darf, wenn durch die neue Abbildungsweise anhaltend nütz-

²¹⁸ Vgl. F.25; § 238 Abs. 1 HGB.

²¹⁹ Vgl. Fuchs, M. (Jahresabschlusspolitik 1997), S. 79. Entscheidungsnützliche, komplexe Informationen dürfen deswegen nicht weggelassen werden. Vgl. F.25.

²²⁰ Vgl. Risse, A. (Abschluss 1996), S. 100.

²²¹ Vgl. dazu weitergehend Kapitel 2.3.4.2.

²²² Vgl. F.39 ff.

²²³ Vgl. Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 92.

²²⁴ Vgl. Risse, A. (Abschluss 1996), S. 106.

lichere Informationen für die Adressaten generiert werden.²²⁵ Bei einer Änderung der Darstellung und der Struktur von Posten im Abschluss werden umfangreiche Angaben notwendig.²²⁶ Ein so verstandenes zeitliches Vergleichbarkeitsgebot bei der Erfassung und Darstellung von finanziellen sowie leistungsbezogenen Sachverhalten muss auch für die Transparenzschaffung im Hochschulbereich gefordert werden.

Zur Herstellung der horizontalen Vergleichbarkeit sind durch diesen Grundsatz besonders die „Regulierungsinstanzen“ der Hochschulberichterstattung, in der Regel (hochschul-)politische Instanzen oder exekutive Verwaltungseinheiten, aufgefordert, die Grundlagen so zu schaffen, dass vergleichbare Sachverhalte auf die gleiche Art erfasst und abgebildet werden können.²²⁷ Dies kann durch die Vorgabe der Anwendung eines als geeignet angesehenen Rechnungslegungssystems mit verbindlichen Standards, z.B. in Form einer Bilanzierungsrichtlinie für die Hochschulen, erreicht werden. Vor dem Hintergrund ihrer historischen, regionalen oder sonstigen Spezifika ist die sachliche, zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit der vermittelten Informationen auch von den Universitäten oder Fachhochschulen durch ergänzende Erläuterungen zu gewährleisten. Zudem müssen Annahmen von Schätzungen sowie die Grundlagen der Auswertung von Grunddaten dargelegt werden.

2.3.1.3 Grundsatz der zeitnahen Berichterstattung

Relevante Informationen für Entscheidungen müssen möglichst früh verfügbar und aktuell sein. Der Grundsatz der zeitnahen Berichterstattung („timeliness“)²²⁸

²²⁵ Vgl. Kieso, D. E. et al. (Accounting 2004), S. 33 f. Dies impliziert aber auch, die bisherige Darstellungsweise, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht getreu vermitteln kann, beizubehalten, wenn die Änderung keinen Nutzenüberhang hat. Vgl. IAS 1.27 f. Demgegenüber ist das im deutschen Handelsrecht kodifizierte Stetigkeitsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB weniger streng und den Anforderungen der internationalen Rechnungslegungskonzepte nicht gleichwertig. Vgl. mit weiteren Nachweisen Risse, A. (Abschluss 1996), S. 106 f.

²²⁶ Vgl. IAS 1.38 f. Die nachdrücklich vertretene Forderung der Generierung intertemporal vergleichbarer Informationen für Anlageentscheidungen konkretisiert sich u.a. auch in der Verpflichtung zur Anpassung vergangener Jahresabschlusszahlen an die neue Bilanzierungsweise. Siehe dazu IAS 8.41 ff.

²²⁷ Vgl. hierzu sowie nachfolgend auch Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 93.

²²⁸ Vgl. F.43; § 243 Abs. 3 HGB.

verlangt die an den Informationsbedürfnissen der Adressaten orientierte Abwägung zwischen der im Zeitablauf abnehmenden Relevanz stichtagsbezogener Informationen und der zunehmenden Konkretisierung unsicherer Sachverhalte des Bilanzstichtags²²⁹. Zu seiner Präzisierung werden im deutschen Handelsrecht Fristen von drei bis sechs Monaten für die Bilanzaufstellung²³⁰ angenommen, in den USA gelten für börsennotierte Unternehmen Einreichungsfristen von 90 Tagen²³¹. Auch für die Berichterstattung von Hochschulen müssen eher kürzere Offenlegungsfristen festgelegt werden, da die Informationen Basis für unterschiedliche Entscheidungen staatlicher Stellen und anderer Adressaten sind und ihr Zuverlässigkeitsgrad prinzipiell schon durch eine stärkere Objektivierung der Informationsermittlung mittels Regeln und Konventionen als hoch eingestuft werden kann.²³²

2.3.1.4 Grundsatz der vollständigen Offenlegung

Ein weitaus stärkeres Vollständigkeitsprinzip als nach dem HGB und den IAS/IFRS kann im Grundsatz der vollständigen Offenlegung („full disclosure“) gesehen werden, der in der US-amerikanischen Rechnungslegung enthalten ist.²³³ Danach sind den Berichtsempfängern die zur Entscheidungsfindung notwendigen Informationen zu vermitteln. Dies ist gerade für das sich im Aufbau befindliche Informations- und Berichtsinstrument von Hochschulen ein wesentliches Prinzip, da es sicherstellt, dass in einer vorliegenden Rechnungslegungskonzeption möglicherweise unberücksichtigte oder neu hinzu-

²²⁹ Vgl. dazu auch die Ausführungen zum Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip in Kapitel 3.1.2.1.2.

²³⁰ Nach herrschender Meinung ist die Bilanz allerdings schon dann als aufgestellt anzusehen, wenn eine Vermögensübersicht aus den Ergebnissen der Buchführung und Inventur unter Ausübung von Wahrechten abgeleitet wird. Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 136.

²³¹ Vgl. Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 84.

²³² Vgl. hierzu auch die Ausführungen in Kapitel 2.3.1.1. Das Postulat kürzerer Offenlegungsfristen wird auch durch die Vorgaben in Österreich unterstützt, wo die geforderten Berichte bis zum 30. April eines jeden Jahres vorzulegen sind. Vgl. Altenburger, O. A. (Rechnungslegung 2004), S. 11 ff.

²³³ Im US-amerikanischen Rahmenkonzept gibt es keine zu § 239 Abs. 2 iVm § 246 Abs. 1 HGB analoge Regelung zur „relativen Vollständigkeit“. Vgl. hierzu und zur Diskussion des Prinzips Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 56 und S. 222 ff.

kommende Informationswünsche der Adressaten dennoch befriedigt werden müssen²³⁴.

Vor dem Hintergrund der notwendigen Beschränkung des subjektiven Ermessens von Bilanzierenden durch mehr oder minder konkrete Prinzipien bzw. Abbildungsregeln kommt diesem Grundsatz außerdem eine kompensatorische Funktion objektivierungsbedingter Informationsverluste zu – beispielsweise dann, wenn voll abbeschriebene Gegenstände des Hochschulvermögens weiterhin für Forschungs- und Lehrzwecke zur Verfügung stehen oder relevante Sachverhalte wie die Investitionen von Universitäten und Fachhochschulen in exzellente Wissenschaftler nicht in der Bilanz abgebildet werden können. Er beinhaltet zudem die Notwendigkeit, die angewandten Abbildungskonventionen anzugeben und dient der Objektivierung von Unsicherheiten in der Berichterstattung, „... indem nicht eindeutig normierbare Schätzungen durch die Offenlegung von Randbedingungen und Schätzdeterminanten nachvollziehbar werden sollen“²³⁵. Dies wird z.B. bei der Erfassung von Rückstellungen erforderlich. Für Hochschulen bedeutet das ferner, dass Informationen, die auf Auswertungen von Grunddaten beruhen, durch Erläuterungen nachprüfbar gemacht werden müssen, z.B. bei der Angabe von Lehrexporten eines Fachs an andere Disziplinen oder der Berechnung von Drop-Out-Quoten. Eine so verstandene Rechnungslegung kann auch das für die Haushaltsaufstellung und -kontrolle geltende Prinzip der Öffentlichkeit²³⁶ erfüllen.

2.3.1.5 Grundsätze der Einzelabbildung und des Bruttoausweises

Aufgrund seiner objektivierenden Funktion muss für eine Hochschulrechnungslegung ferner das Prinzip der **Einzelabbildung**²³⁷ finanzieller sowie leistungsbezogener Sachverhalte Geltung besitzen, weil eine ökonomische, auf Kapitalwerten beruhende Gesamtbewertung staatlicher Universitäten und Fachhochschulen ausgeschlossen ist. Durch die grundsätzlich ansatz-, ausweis- und

²³⁴ Vgl. Otte, R. (Jahresabschlüsse 1990), S. 26.

²³⁵ Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 212.

²³⁶ Vgl. dazu Lüder, K. et al. (Analyse 1991), S. 33 f.

²³⁷ § 243 Abs. 1 iVm § 240 Abs. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB. In den IAS/IFRS ist es in abgeschwächter Form durch explizite Einzelbewertungsgebote in verschiedenen Standards enthalten. Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 124.

wertmäßig gesonderte Behandlung von Bilanzierungseinheiten sollen „... die Genauigkeit bei der faktischen Bestimmung, bei der gliederungsmäßigen Zuordnung, bei der Durchsetzung der Ge- oder Verbote der Aufnahme von Bilanzierungsgegenständen [erhöht] und eine exakte Wertbemessung dieser Bewertungsobjekte ...“²³⁸ erreicht werden. In diesem Zusammenhang ist für eine zuverlässige und transparente Rechnungslegung auch der Grundsatz des **Bruttoausweises**²³⁹ zu nennen, der verbietet, sich faktisch kompensierende Informationskomponenten, z.B. Forderungen und Verbindlichkeiten an denselben Drittmittelgeber, zu saldieren.

2.3.2 Quantitative Rahmenpostulate: Wesentlichkeit und Wirtschaftlichkeit

Die quantitativen Rahmengrundsätze nehmen ebenfalls einen Einfluss auf die Rechnungslegung von Hochschulen, da sie die nach den qualitativen nutzer- und entscheidungsorientierten Merkmalen nötige Informationsübermittlung an die Adressaten einschränken. Mit dem Grundsatz der **Wesentlichkeit**²⁴⁰ soll einer Überlastung der Berichterstattung mit grundsätzlich entscheidungsrelevanten, jedoch aufgrund ihres geringen Einflusses unbedeutenden Informationen in materieller und formeller Hinsicht, d.h. bei Inhalts- und Ausweisfragen, vorgebeugt werden.²⁴¹ Als wesentlich wird eine Information dann angesehen, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen kann, wobei immer auf den Einzelfall abzustellen ist.²⁴²

Im Hochschulbereich kommt diesem Prinzip v.a. im Rahmen der notwendig werdenden Aufstellung einer Eröffnungsbilanz Bedeutung zu. So kann eine eingeschränkte monetäre Ersterfassung von über den Bilanzstichtag hinaus genutzten Posten des Hochschulvermögens beispielsweise damit begründet

²³⁸ Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 148.

²³⁹ Vgl. § 246 Abs. 1 HGB; IAS 1.32 ff.

²⁴⁰ Vgl. F.29 f.

²⁴¹ Vgl. Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 95.

²⁴² Vgl. dazu Pellens, B. (Rechnungslegung 2001), S. 439. Es ist aber zu beachten, dass mehrere unwesentliche Informationen zusammen betrachtet wiederum relevant bzw. wesentlich werden können, z.B. bei der Aggregation von Daten.

werden, dass diese nur noch eine geringe Restnutzungsdauer besitzen, in naher Zukunft abgenutzt sind und somit in der Eröffnungsbilanz keine relevanten Positionen darstellen. Dadurch wird eine grundsätzliche Begrenzung des Ansatzes auf die technischen Anlagen und Maschinen, anderen Anlagen oder Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung möglich, welche z.B. in den letzten fünf Jahren erworben wurden. Wesentlich und damit ansatzpflichtig sind dagegen einzelne Vermögenswerte, die eine längere Nutzungsdauer, z.B. zehn Jahre und mehr, haben.

Das Wesentlichkeitskriterium nimmt auch Einfluss auf den Ausweis: Eine weitere Unterteilung der u.U. in einer Bilanzierungsrichtlinie für die Hochschulen vorgegebenen Ausweispositionen wird danach im Umkehrschluss dann und nur dann nötig, wenn bei einer Hochschule eine Vermögenswert- oder Schuldkategorie im Verhältnis zum Bilanzposten übermäßig groß ist und der zusätzliche Ausweis der Information für die Adressaten einer Hochschulrechnungslegung relevant ist. Entsprechendes gilt für eine detailliertere Darstellung der Informationen einer leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung. Eine Informationskategorie, z.B. Studierende, ist nur dann zu untergliedern, wenn sie für die Adressaten der Rechnungslegung relevante und wesentliche, ansonsten nicht erkennbare Informationsbestandteile enthält, z.B. Studierende in der Erstausbildung, Promotionsstudenten usw. Ähnlich ist es bei relevanten Informationen in Bezug auf ein Fach, welches innerhalb einer Fächergruppe einen hohen Stellenwert einnimmt: Mit Hilfe von ‚Davon-Vermerken‘ können dessen entscheidungserhebliche Informationselemente zusätzlich ausgewiesen werden.

In einem engen Zusammenhang zum Wesentlichkeitsprinzip steht der **Wirtschaftlichkeitsgrundsatz**²⁴³. Er soll auch bei Hochschulen sicherstellen, dass nur solche Informationen offen gelegt werden müssen, deren adressatenbezogener Nutzen die Kosten ihrer Ermittlung übersteigen. In den betrachteten Rechnungslegungswerken wird die Quantifizierung dieser Komponenten allerdings weitgehend offen gelassen bzw. nur sehr global umschrieben mit dem Verweis auf den Einbezug direkter, indirekter, sofortiger und zukünftiger Kosten-/Nutzenwirkungen²⁴⁴ wie z.B. wettbewerblicher Nachteile durch zu detaillierte Informationen.

²⁴³ Vgl. F.44. Dort wird er als „vorherrschender Sachzwang“ bezeichnet.

²⁴⁴ Vgl. beispielsweise SFAC 2.142 und Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 63.

Aus diesen Prinzipien ergeben sich neben Implikationen für die Erfassung, den Ansatz und Ausweis kleinerer Werte auch Konsequenzen für die Bewertung von Bilanzpositionen, welche sich z.B. in Form von Bewertungsvereinfachungsverfahren²⁴⁵, dem Anschaffungskostenprinzip²⁴⁶ sowie vereinfachten Konventionen zur Ermittlung von Wertänderungen am Hochschulvermögen²⁴⁷ konkretisieren.

Diese Grundsätze können den (hochschul-)politischen Instanzen einen Orientierungsrahmen für die Entwicklung von Regelungen und Vorgaben bieten²⁴⁸, eröffnen aber im Individualkontext der einzelnen Hochschule erhebliche Ermessensspielräume und Möglichkeiten für das Weglassen von Informationen. Deswegen sind sie stets in Bezug auf die Zwecksetzung der Rechnungslegung auszulegen bzw. den qualitativen Kriterien nachgeordnet zu betrachten.²⁴⁹ Für eine zuverlässige Berichterstattung werden dann u.U. ergänzende Informationen notwendig. Durch eine Vorgabe verbindlicher Erfassungsgrenzen bzw. Abbildungswege für verschiedene Rechnungslegungsbereiche kann eine allzu große Subjektivität bei ihrer Auslegung zumindest teilweise begrenzt werden. Zweckmäßige Grenzen werden sich im Hochschulbereich allerdings erst allmählich herauskristallisieren, so dass diese Prinzipien in der Aufbauphase des Berichtssystems freizügiger interpretiert werden können, wenn die Hochschule entsprechende verbale Ersatzinformationen gibt.

²⁴⁵ Trotz des Fehlens eines Wirtschaftlichkeitspostulats wird auch im Handelsrecht explizit – unter Durchbrechung des Grundsatzes der Einzelbewertung – die Möglichkeit zur Festwert-, Gruppen- und Durchschnittsbewertung sowie die Zugrundelegung von Verbrauchsfolgeannahmen eingeräumt (§§ 240 Abs. 3 und 4, 256 HGB) und eine Pauschalbewertung ermöglicht. Vgl. dazu Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 345 ff. sowie die Darstellung in Abschnitt 3.1.2.4.

²⁴⁶ Vgl. dazu Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 143 f. und die Ausführungen zum Grundsatz der Pagatorik in Kapitel 3.1.2.1.4.

²⁴⁷ Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 358.

²⁴⁸ Vgl. dazu auch Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 100.

²⁴⁹ Vgl. Fuchs, M. (Jahresabschlußpolitik 1997), S. 95.

2.3.3 Grundsatz der Abwägung qualitativer und quantitativer Rahmenpostulate

Analog zu den IAS/IFRS muss auch die Berichterstattung von Hochschulen unter einer an den Zwecken der Hochschulrechnungslegung sowie den Informationsbedürfnissen ihrer Adressaten orientierten Abwägung²⁵⁰ der diskutierten Rahmengrundsätze erfolgen: Mögliche Ermessensspielräume bei der Erfassung und Abbildung von Sachverhalten sind unter Beachtung und (situativer) Abwägung aller Rahmenpostulate auszufüllen. Ein Beispiel dafür wäre die Frage nach dem (bewerteten) Ansatz von Hochschulpatenten in der Bilanz und/oder der tendenziell verlässlicheren Berichterstattung darüber in der leistungsbezogenen Rechnungslegung. Da der Entscheidungswert dieser Information gerade im bedarfswirtschaftlichen Bereich durch eine nicht-monetär quantifizierte Abbildung kaum beeinträchtigt wird und ihre Ermittlung aufwendig ist, erscheint die zweite Alternative aus Wesentlichkeits-, aber auch aus Wirtschaftlichkeitsgründen zweckmäßig.

2.3.4 Formelle Gestaltungsaspekte der Informationsgenerierung und -vermittlung

Nach der Diskussion von Prinzipien, die einen grundlegenden Orientierungsrahmen für den Inhalt einer nützlichen Berichterstattung liefern, aber auch Einfluss auf ihre Form nehmen, werden in diesem Kapitel weitere formelle, den äußeren Aufbau und Ablauf der Rechnungen betreffende Aspekte einer Hochschulrechnungslegung analysiert.

2.3.4.1 Dokumentationsprinzipien einer kaufmännischen Rechnungslegung

Das Fundament einer Rechnungslegung auf aggregiertem Niveau ist eine gezielt und zuverlässig geführte Finanzbuchhaltung bzw. Datenbasis. Der grundlegende Zweck der Dokumentation ist dabei nicht nur in der Informationsvermittlung zu sehen. Sie erfüllt auch Beweis- und Sicherungsaufgaben²⁵¹, indem sie die Unterschlagung von Mitteln nachweisbar macht, dolosen Hand-

²⁵⁰ Vgl. F.45.

²⁵¹ Vgl. hierzu und zum Folgenden Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 47.

lungen vorbeugt, die sachliche Nachvollziehbarkeit der finanzwirtschaftlichen Transaktionen ermöglicht und das Bestehen von Verpflichtungen und Ansprüchen der Organisation festhält.

Für ordnungsmäßig geführte Bücher werden Dokumentationsprinzipien nötig, welche dazu führen, dass alle in Zahlenwerten festgehaltenen, wirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge (Geschäftsvorfälle) chronologisch, systematisch und lückenlos²⁵² erfasst und nach sachlich zweckmäßigen Kriterien geordnet werden. Vor diesem Hintergrund gelten die von **BAETGE** postulierten Dokumentationsgrundsätze²⁵³ ohne Einschränkung auch für staatliche Hochschulen. Sie fordern u.a. den systematischen Aufbau der Buchführung durch die Entwicklung von zweckadäquaten Kontenrahmen und -plänen, die vollständige und verständliche Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle auf Grundlage von Belegen (Belegprinzip), die Einhaltung von Aufbewahrungs- und Aufstellungsfristen sowie die Einrichtung eines internen Überwachungssystems zur Qualitätssicherung der Buchführungsprozesse.

2.3.4.2 Ausweis- und Gliederungsprinzipien

Einen wichtigen Beitrag zur Transparenzschaffung im Hochschulbereich kann eine an den Adressaten und deren Informationsbedürfnissen ausgerichtete Darstellungsweise hochschulspezifischer Sachverhalte liefern. Durch die Grundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit²⁵⁴ werden die Rechnungslegenden angehalten, verständliche, intersubjektiv eindeutige, ausreichend detaillierte sowie übersichtlich gegliederte Angaben zu machen.²⁵⁵ Den Adressaten die Aussagen der Rechnung unmissverständlich zu vermitteln, so dass bei ihnen keine Zweifel bezüglich des Inhalts auftreten können, fordert das **Klarheitspostulat**²⁵⁶. Konsequenz lassen sich daraus folgende, auch in einer Hochschulrechnungslegung zu beachtende Ausweisanforderungen ableiten:

²⁵² Vgl. Eisele, W. (Technik 2002), S. 15.

²⁵³ Vgl. dazu Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 114 f.

²⁵⁴ Vgl. § 243 Abs. 2 HGB. Sie stehen in enger Verbindung zum Grundsatz der Verständlichkeit in Kapitel 2.3.1.2.

²⁵⁵ Vgl. Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 96.

²⁵⁶ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 40.

- Keine Verwendung verschiedener Postenbezeichnungen für Sachverhalte, die in ihren relevanten Merkmalen gleich sind;
- kein Zusammenziehen von Sachverhalten unter eine Postenbezeichnung, die in ihren relevanten Merkmalen unterschiedlich sind;
- keine Verwendung missverständlicher, unbestimmter bzw. den Inhalt nicht eindeutig charakterisierender oder unüblich abgekürzter Bezeichnungen;
- Erläuterung des Zustandekommens der Bilanzaussage, zumindest bei ungewöhnlichen Postenzusammenfassungen oder Ausweisänderungen.²⁵⁷

Der Grundsatz der **Übersichtlichkeit** bezieht sich dagegen auf die Gliederung der Berichterstattung. Dies beinhaltet vornehmlich die Abwägung des Detaillierungsgrads der Rechnungslegungsinformationen und -zusammenhänge mit ihrer subjektiven Erfassbarkeit durch die Adressaten.²⁵⁸ In den internationalen Rechnungslegungswerken werden mit Verweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise und eine unternehmensspezifisch aussagekräftigere Gestaltung weniger detaillierte Mindestgliederungsschemata für die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung vorgegeben als nach dem deutschen Handelsrecht.²⁵⁹ Im Gegensatz dazu muss die Entwicklung hochschulbezogener, verbindlicher Gliederungsschemata gerade vor dem Hintergrund des zentralen Grundsatzes der Vergleichbarkeit im Mittelpunkt der Überlegungen zu einer Rechnungslegung tertiärer Bildungseinrichtungen stehen.²⁶⁰

2.3.5 Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung

Die Untersuchung der qualitativen und quantitativen Rahmenpostulate sowie der Dokumentations-, Ausweis- und Gliederungsprinzipien der betrachteten Referenzkonzepte zeigt, dass diese in ihrer Bedeutung für eine zweckmäßige finanzielle sowie leistungsbezogene Hochschulrechnungslegung weitgehend

²⁵⁷ Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 146 f.

²⁵⁸ Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 147.

²⁵⁹ Vgl. Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 76 f.; IAS 1.42 ff.

²⁶⁰ Vgl. dazu auch AK HSRew (Schlußbericht 1999).

Geltung besitzen; es besteht somit ein starker Bezug zu den Rahmenkonzepten einer erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung. In ihrer Funktion als übergeordnete sowie Regelungslücken ausfüllende Grundsätze nehmen sie Einfluss auf die Rechnungsinhalte und ihre formelle Darstellung, wobei jedoch die Verschiebung ihres objektbezogenen Fokusses auf Kapitalallokations- und institutionelle Wahlentscheidungen der Adressaten einer Rechnungslegung staatlicher Hochschulen zu berücksichtigen ist.

Nach dem in Abbildung 12 dargestellten Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen finanziellen und leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung liegt die Voraussetzung für die im Mittelpunkt stehende Entscheidungsnützlichkeit der Berichterstattung in der vollständigen Offenlegung der zur Entscheidungsfindung benötigten Informationen in adressatenorientiert verständlicher Form. In formeller Hinsicht wird dies durch die Ausweis- und Gliederungsprinzipien der Klarheit und Übersichtlichkeit präzisiert. Da der Zweck einer Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen in der Schaffung von Transparenz über ihre jeweiligen Potentiale, Strukturen und Leistungen liegt, kommt dem Vergleichbarkeitspostulat der Informationen zwischen den Hochschulen sowie im Zeitablauf eine wichtige Stellung zu: Die Gewährung von vergleichbaren finanziellen sowie leistungsbezogenen Informationen stellt im öffentlichen Hochschulbereich ein Wettbewerbssurrogat für die bisher fehlenden Marktmechanismen dar. Wie die Forderung ihrer Abwägung wirkt das Vergleichbarkeitspostulat auf die Interpretation der weiteren Basisgrundsätze der Relevanz und Verlässlichkeit, die ihrerseits durch den Grundsatz der hohen Wahrscheinlichkeit des angenommenen Szenarios im Rahmen der Abbildung zukünftiger Ereignisse²⁶¹ ergänzt werden. Während der Wesentlichkeitsgrundsatz nur in Bezug auf das Relevanzkriterium gilt, determinieren Wirtschaftlichkeitsüberlegungen als „vorherrschender Sachzwang“²⁶² das ganze Rechnungslegungssystem.

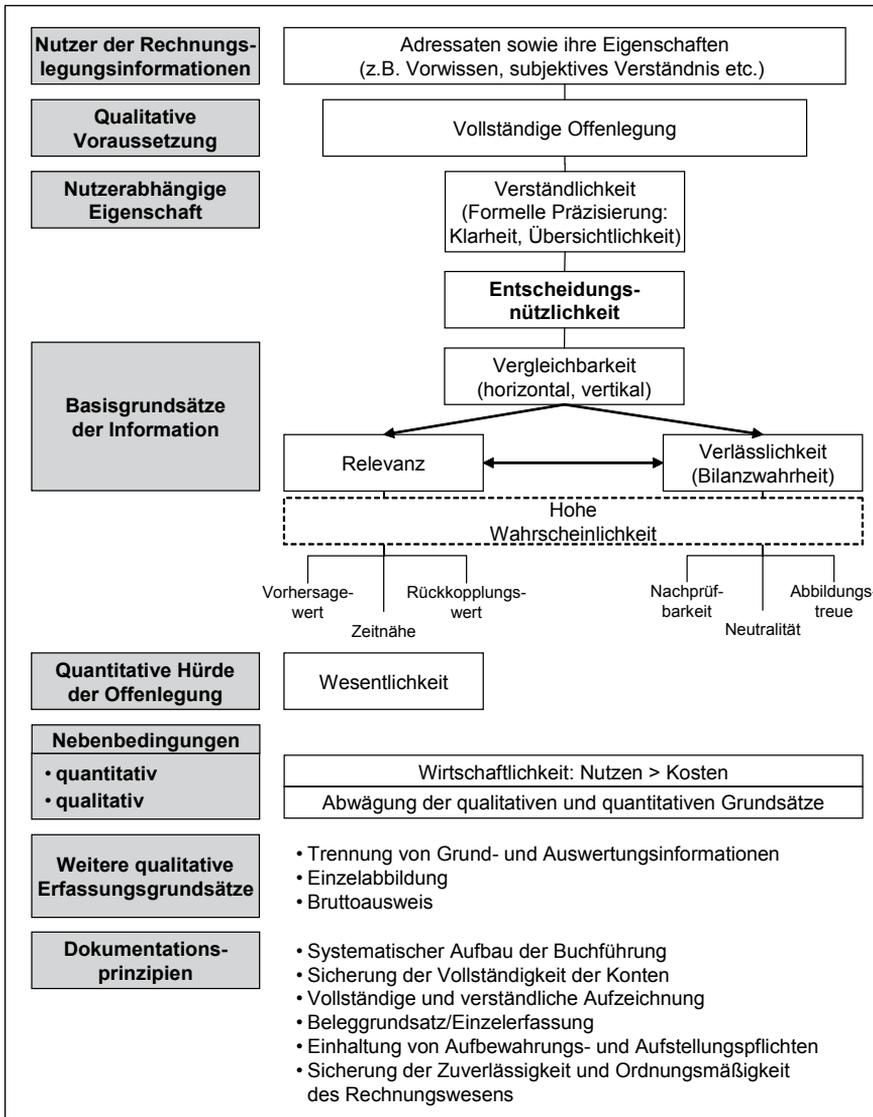
Darüber hinaus wird die Qualität der kommunizierten Informationen zum einen durch die Erfassungsgrundsätze der Trennung zwischen Grund- und Auswertungsdaten, der Einzelabbildung sowie des Bruttoausweises und zum anderen durch die Dokumentationsprinzipien des kaufmännischen Rechnungswesens

²⁶¹ Vgl. dazu die Ausführungen in Kapitel 3.1.2.2.2.

²⁶² Vgl. F.44.

gesichert, welche in ihrer Bedeutung analog auch für eine leistungsbezogene Rechnungslegung von Hochschulen Geltung besitzen müssen.

Abbildung 12: Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen finanziellen und leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung



3 Konzeption einer ordnungsmäßigen finanziellen Rechnungslegung staatlicher Hochschulen in Deutschland

Auf Basis der erarbeiteten Rechnungsziele und des darauf aufbauenden Rechnungskonzepts²⁶³ wird in diesem Kapitel die inhaltliche Ausgestaltung einer zweckmäßigen finanziellen Rechnungslegung staatlicher Hochschulen näher untersucht. Anhaltspunkte dafür können die Prinzipien bestehender Rechnungskonzepte liefern, die Mindestanforderungen bezüglich Inhalt und Form der Berichterstattung formulieren²⁶⁴. Sie werden zunächst auf ihre Eignung für den staatlichen Hochschulbereich untersucht und vor dem hochschulspezifischen Kontext interpretiert. Anschließend findet die Diskussion eines geeigneten kaufmännisch orientierten Rechnungslegungssystems für Hochschulen statt. Vorschläge zur Lösung konkreter Bilanzierungsprobleme von staatlichen Universitäten und Fachhochschulen werden in Kapitel 3.3 erarbeitet.

3.1 Analyse bestehender Referenzkonzepte einer kaufmännischen Rechnungslegung hinsichtlich ihrer Übertragungsmöglichkeiten auf staatliche Hochschulen

3.1.1 Rechnungszweck und Rechnungsziel einer Rechnungslegung nach HGB, IAS/IFRS sowie US-GAAP und ihre Gültigkeit für Hochschulen

Voraussetzung für eine unveränderte Übertragung bestehender Rechnungskonzepte des erwerbswirtschaftlichen Bereichs auf staatliche Hochschulen ist die Übereinstimmung ihrer wichtigsten Bestimmungsgrößen, insbesondere des Rechnungszwecks und des Rechnungsziels, welche die grundsätzliche Ausrichtung der Rechnungen angeben.

Der **handelsrechtliche** Rechnungszweck ist auf die Bemessung von finanziellen Verpflichtungen²⁶⁵ eines Kaufmanns bzw. einer Institution gegenüber Residualanspruchsberechtigten sowie dem Fiskus gerichtet. Hierdurch wird das Rechnungsziel der Ermittlung eines Jahresüberschusses oder -fehlbetrags aus der Unternehmenstätigkeit determiniert. Als Ziel- bzw. Erfolgsgröße wird ent-

²⁶³ Vgl. dazu Kapitel 2.2.2.

²⁶⁴ Vgl. Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 94.

²⁶⁵ Vgl. Schneider, D. (Rechnungswesen 1997), S. 5 f.

sprechend dem in Deutschland vorherrschenden Gläubigerschutzgedanken eine vorsichtig ermittelte, dem Unternehmen nachhaltig entziehbare Ausschüttungsrichtgröße anvisiert.²⁶⁶ Diesem Zweck ist die Funktion der Rechenschaft gegenüber nicht-geschäftsführenden Gesellschaftern untergeordnet²⁶⁷, welche durch eine Berichterstattung über die Erfüllung von Aufgaben, die Offenlegung der Verwendung des anvertrauten Kapitals sowie die wirtschaftliche Lage der Institution Informationsnachteile externer Entscheidungsträger ausgleichen soll, um diesen eine bessere Disposition über ihren Kapitaleinsatz zu ermöglichen²⁶⁸.

Für Hochschulen hat der primäre Zweck der Einkommensbemessung keine Bedeutung.²⁶⁹ Im Rahmen ihrer Haupttätigkeiten in Forschung und Lehre sind sie weder zur Steuerzahlung²⁷⁰ verpflichtet noch ist die Ausschüttung finanzieller Überschüsse an ihre Kapitalgeber nötig, um die Kapitalbasis nachhaltig zu sichern; diese kann nur durch die Erbringung qualitativ hochwertiger Hochschulleistungen langfristig gefestigt werden. Auch der Gläubigerschutz spielt für Hochschulen bislang keine Rolle, da durch ihre staatliche Trägerschaft sowie die fehlende Fremdfinanzierung faktisch kein Ausfallrisiko besteht. Für die finanzielle Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen bedeutet dies, dass ihre inhaltliche Gestaltung grundsätzlich nur an solchen handelsrechtlichen Prinzipien ausgerichtet werden darf, die nicht einseitig auf das oben dargestellte Rechnungsziel fokussiert sind.

²⁶⁶ Vgl. Moxter, A. (Bilanzrecht 1986), S. 18; Moxter, A. (Jahresabschluß 1987), S. 361 ff.

²⁶⁷ Der in § 264 Abs. 2 HGB geforderten Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage kommt nur eine sekundäre Funktion zu. Siehe dazu auch die Moxtersche Abkopplungsthese der vorsichtigen Gewinnermittlung von der Informationsfunktion der Rechnungslegung. Vgl. Moxter, A. (Bilanzrecht 1986), S. 67 f.

²⁶⁸ Vgl. Sandberg, B. (Grundsätze 2001), S. 99.

²⁶⁹ Vgl. hierzu auch Küpper, H.-U. (Rechnungslegung 2001), S. 584.

²⁷⁰ Aufgrund ihrer öffentlich-rechtlichen Stellung sind staatliche Hochschulen im Umkehrschluss des § 1 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG keine Steuersubjekte und somit von der Körperschaftsteuer ausgenommen; ihre Betriebe gewerblicher Art sind dagegen uneingeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Für die Bemessung der Steuerzahlungen für steuerpflichtige Hochschulaktivitäten ist dessen ungeachtet eine Steuerbilanz aufzustellen.

Eine bessere Basis der Rechnungslegung von Hochschulen könnte in den Konzepten der **IAS/IFRS**²⁷¹ bzw. **US-GAAP** liegen. Im Mittelpunkt steht bei ihnen die Entscheidungsnützlichkeit („decision usefulness“)²⁷² der bereitgestellten Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, die als Basis für Entscheidungen eines großen Kreises von Adressaten dienen können²⁷³. Dieser global formulierte Rechnungszweck gilt ebenfalls für Hochschulen.²⁷⁴

Als kapitalmarktorientierte Regelungen richten sie sich v.a. auf die Anlageentscheidungen gegenwärtiger und potentieller Investoren des Unternehmens. Hieraus wird deutlich, dass sich die Entscheidungsnützlichkeit der Informationen primär auf die Mehrung des Anlegervermögens bzw. die Beurteilung der Kreditwürdigkeit bezieht: Durch Informationen über die wirtschaftliche Lage des Investitionsobjekts „Unternehmung“ mit seinen ökonomischen Potentialen und Verpflichtungen, geplanten und durchgeführten Transaktionen und ihren Wirkungen auf die zukünftigen Zahlungsströme zwischen der Umwelt, dem Unternehmen und dem Anleger sollen eine Prognose zukünftiger Ausschüttungen ermöglicht und eine Annäherung an die langfristige Zielgröße der Institution sowie der Anteilseigner erreicht werden, die in der Steigerung des Unternehmenswerts bzw. des Shareholder Value liegt.²⁷⁵ Das Rechnungsziel besteht wiederum in der Ermittlung einer Periodenerfolgsgröße, welche jedoch nicht der Anspruchsbemessung dient, sondern möglichst unverzerrt ermittelt²⁷⁶ und tendenziell einen intertemporal vergleichbaren Überschuss abbilden soll²⁷⁷

²⁷¹ Diese Rechnungslegungsvorschriften gelten ab 2005 u.a. auch für deutsche öffentliche Unternehmen, die zur Konzernrechnungslegung verpflichtet sind.

²⁷² Vgl. F.12.

²⁷³ Vgl. IAS 1.7; Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 117.

²⁷⁴ Vgl. dazu auch Kapitel 2.3.

²⁷⁵ Vgl. dazu Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 38; F.15 ff.

²⁷⁶ Vgl. Kleekämper, H./Kuhlewind, A.-M. (Rechnungslegung 2002), Sp. 781.

²⁷⁷ Dies ergibt sich aus der eher an die dynamische Bilanztheorie nach **SCHMALENBACH** angelehnten, erweiterten Sicht der IAS/IFRS und US-GAAP auf die Bilanzaktiva in Verbindung mit dem nachdrücklich betonten Stetigkeitsprinzip. Vgl. dazu Schruff, W. (Vereinheitlichung 1993), S. 414 f. in Verbindung mit Moxter, A. (Bilanztheorie 1984), S. 46 und Schmalenbach, E. (Dynamische Bilanz 1988). Zur Unterscheidung zwischen der statischen und dynamischen Bilanztheorie vgl. grundlegend Moxter, A. (Bilanztheorie 1984).

sowie zur Kontrolle prognostizierter ‚cash flows‘ herangezogen werden kann²⁷⁸.

Ein weiterer Zweck der Finanzberichterstattung auf Basis der internationalen Rechnungslegungskonzepte ist die Rechenschaftslegung des Unternehmens gegenüber seinen Kapitalgebern zum Schutz der Anleger vor Vermögensverlusten durch ein eigennützig bzw. nicht kompetent handelndes Management.²⁷⁹ Aufgrund einseitig finanzieller Interessen und der Orientierung der Informationsvermittlung am Aktionärsvermögen kann die Aufgabenerfüllung der Unternehmung mit fremden Kapitalien ebenfalls über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Berichtsperiode dargestellt werden. Ihre Veränderung ist u.a. Ausfluss von Managemententscheidungen.

Eine Rechnungslegung auf Basis der IAS/IFRS ist primär auf das Investorenvermögen sowie seine Mehrung ausgerichtet und nimmt zu dessen Abbildung eine ökonomische, stärker am Unternehmenswert orientierte und auf den erwerbswirtschaftlichen Bereich fokussierte Sichtweise ein. Der Staat als Hauptinvestor im Hochschulbereich verfolgt hingegen eine Steigerung des „Hochschulwerts“ nicht durch monetäre Rückflüsse, sondern mittels exzellenter Lehr- und Forschungsleistungen, die über das bereitgestellte Leistungspotential²⁸⁰ ermöglicht und in ihrer Qualität beeinflusst werden. Eine ökonomische Bewertung der Hochschulpotentiale ist aber aufgrund der fehlenden Orientierung an einer finanziellen Erfolgsgröße und in Ermangelung von Marktpreisen mit großen Problemen verbunden. Dies gilt sowohl in Bezug auf die materiellen Güter wie nicht veräußerbare Universitätsgebäude als auch hinsichtlich der immateriellen Hochschulressourcen, die einen großen Teil des Leistungspotentials einer Universität bzw. Fachhochschule ausmachen: Beispielsweise ist der „Wert“ eines Professors, welcher durch dessen Reputation bestimmt wird, nicht bezifferbar bzw. willkürlich, da den wissenschaftlichen Leistungen keine monetären Rückflüsse gegenüberstehen; einer in Analogie zur Bestimmung eines

²⁷⁸ Vgl. dazu Moxter, A. (Unternehmensbewertung 1983), S. 107 ff.

²⁷⁹ Vgl. hierzu und zum Folgenden Haller, A. (Ziele 2000), S. 10 f. und SFAC 1.50 ff.

²⁸⁰ Vgl. dazu die Ausführungen zur Leistungserstellung an Hochschulen in Kapitel 2.1.2.1.

Markenwerts im erwerbswirtschaftlichen Bereich ermittelten Größe fehlt somit die Basis zur Wertableitung.²⁸¹

Obwohl auch für Universitäten und Fachhochschulen die Notwendigkeit zu einem ressourcenorientierten Rechnungskonzept besteht, zeigt die Analyse der Rechnungsziele der für erwerbswirtschaftliche Unternehmen bestehenden Rechnungslegungswerke, dass diese nicht uneingeschränkt auf Hochschulen übertragbar sind. Ihre Prinzipien, die Mindestanforderungen an den Inhalt der Berichterstattung umfassen²⁸², können jedoch Anhaltspunkte und Einsichten für die Ausgestaltung der finanziellen Rechnungslegungskomponente von staatlichen Hochschulen liefern, welche deren institutionelle Charakteristika und spezifischen Elemente einbezieht und darauf aufbaut.

3.1.2 Untersuchung inhaltlich gestaltender Prinzipien einer kaufmännischen Rechnungslegung auf ihre Bedeutung für staatliche Hochschulen

Die Strukturierung der nachfolgenden Analyse einer Übertragbarkeit kaufmännischer Rechnungslegungsprinzipien auf Hochschulen orientiert sich an der von **BAETGE** vorgenommenen Kategorisierung²⁸³. Da zwischen den Grundsätzen der internationalen Rechnungslegungskonzepte nur graduelle Unterschiede bestehen, basiert die Untersuchung grundsätzlich auf den IAS/IFRS; es wird nur auf für Hochschulen interessante weitere Erkenntnisse in den US-GAAP eingegangen.²⁸⁴

²⁸¹ Unabhängig davon kann das Humankapital auch in einer erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung nicht angesetzt werden, da es aufgrund seiner „Flüchtigkeit“ nicht zuverlässig bewertbar ist: Es kann nicht besessen werden.

²⁸² Vgl. Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 94.

²⁸³ Vgl. dazu weiter Anhang 2.

²⁸⁴ Die untersuchten Prinzipien beziehen sich grundsätzlich auf die jährliche Rechnungslegung einer Institution; für die Eröffnungsbilanz, welche im staatlichen Bereich anfangs erstellt werden muss, können Durchbrechungen der Grundsätze notwendig werden.

3.1.2.1 Systemgrundsätze einer kaufmännischen Rechnungslegung

Einen Bezugsrahmen für die inhaltliche Ausgestaltung eines kaufmännischen Rechnungskonzepts liefern Systemgrundsätze. Sie schaffen hierfür eine einheitliche, rechnungszweck- und rechnungszielorientierte Basis, die eine konsistente Auslegung einzelner Prinzipien ermöglichen soll.²⁸⁵

3.1.2.1.1 Grundlegende Annahmen: Periodenabgrenzung und Unternehmensfortführung

Den untersuchten Referenzkonzepten liegt die Annahme einer **Periodenabgrenzung nach dem Verursachungsprinzip** („[full] accrual accounting“)²⁸⁶ zugrunde, was die Basis für eine ressourcenorientierte Sichtweise auf finanzwirtschaftliche Transaktionen bildet.²⁸⁷ Dadurch sollen die finanziellen Auswirkungen von Geschäftsvorfällen sowie von anderen Ereignissen und Umständen, welche Konsequenzen auf den Zahlungsmittelbestand einer Organisation haben, grundsätzlich in den Perioden erfasst werden, in denen sie verursacht wurden, d.h. dann, wenn die Ursache eintritt, die in einem Wirkungszusammenhang zu einer Ressourcenbewegung steht²⁸⁸: Ursächlich für Abschreibungen ist beispielsweise die Nutzung einer Anlage im Rahmen der Leistungserstellung, oder für die Erfassung einer Personalausgabe bzw. von Pensionsrückstellungen die Arbeitsleistung eines Arbeitnehmers.

Auf Basis dieses Grundsatzes muss neben einer Bewegungs- auch eine Bestandsrechnung (Bilanz) erstellt werden, welche zukünftige Zahlungsverpflichtungen und Potentiale²⁸⁹ aufnimmt, die der Leistungserbringung der Institution über den betrachteten Zeitraum hinaus dienen. Diese Verbindung von vergangenen Geschäftsvorfällen und zukünftigen Wirkungen erweist sich auch für eine Hochschulrechnungslegung als zweckmäßig, da dies im Verhältnis zur

²⁸⁵ Zum Begriff der Systemgrundsätze vgl. Fey, D. (GoB-System 1987), S. 104 f.

²⁸⁶ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB; F.22.

²⁸⁷ Vgl. dazu auch Abschnitt 2.2.2.1 sowie weitergehend Kapitel 3.1.2.2.

²⁸⁸ Vgl. ähnlich Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 134. Die Darstellung erfolgt aber keineswegs losgelöst von Zahlungen, sondern nur vom Zeitpunkt ihres Anfalls. Vgl. dazu auch die Ausführungen zum Grundsatz der Pagatorik in Kapitel 3.1.2.1.4.

²⁸⁹ Deswegen wird die Bilanz auch als „Kräftespeicher“ der Unternehmung bezeichnet. Vgl. Schmalenbach, E. (Dynamische Bilanz 1988), S. 74.

verwaltungskameralistischen Jahresrechnung zu einer vollständigeren Informationsvermittlung führt²⁹⁰. Im Gegensatz zur kameralistischen Jahresrechnung werden zusätzliche Informationen generiert, die u.a. für Entscheidungen der Finanzmittelzuteilung an Hochschulen nützlich sind und in staatliche Budgetierungsprozesse Eingang finden können, aber auch die Kontrollbasis des Ministeriums und des Landtags erweitern.

Zur Sicherung der Qualität der Rechnungslegung zwischen einzelnen Rechnungsperioden ist zudem der Grundsatz der **Bilanzidentität**²⁹¹ nötig. Er fordert, dass sowohl die Werte als auch der Ausweis von Posten der Vermögensrechnung am Schluss einer Rechnungsperiode und am Anfang des nächsten Berichtszeitraums übereinstimmen.

Die Annahme der **Unternehmensfortführung** („going-concern“)²⁹² steht einer Rechnungslegung von Hochschulen nicht entgegen, da in Folge ihrer staatlichen Trägerschaft ein Illiquiditätskonkurs faktisch ausgeschlossen ist und grundsätzlich Fortführungswerte angesetzt werden müssen. Sie objektiviert die Berichterstattung erwerbswirtschaftlicher Organisationen, die mit dem Risiko des Scheiterns²⁹³ behaftet sind. Am Zerschlagungsfall ausgerichtete Bilanzansätze werden durch diese Annahme solange ausgeschlossen, wie dem Fortbestand des Unternehmens keine sachlichen oder rechtlichen Gegebenheiten widersprechen.

3.1.2.1.2 Stichtags- und Wertaufhellungsprinzip

Die Abgrenzung der Berichtsperioden wird durch das **Stichtagsprinzip**²⁹⁴ konkretisiert, das die bilanzielle Abbildung der betrieblichen Realität zu einem

²⁹⁰ Vgl. dazu insbesondere die Ausführungen in Kapitel 2.2.2.2.

²⁹¹ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB. Er soll v.a. die Willkür der Rechnungslegenden beschneiden. Vgl. Ballwieser, W. (Bewertungsgrundsätze 2002), Sp. 373.

²⁹² Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB; F.23. Sie ergibt sich aus der Forderung nach Vergleichbarkeit der Jahresabschlussinformationen sowie aus dem Grundsatz der Bilanzwahrheit. Vgl. Coenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 47.

²⁹³ Vgl. Diemer, R. (Neukonzeption 1996), S. 228.

²⁹⁴ Vgl. § 242 Abs. 1 HGB. Implizit ist es einzelnen Standards der IAS/IFRS entnehmbar. Vgl. dazu Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 124.

bestimmten Zeitpunkt verlangt²⁹⁵. In der Entscheidung über das „Geschäftsjahr“ sind die Unternehmen anfänglich²⁹⁶ relativ frei; es besteht einerseits die Möglichkeit eines unterjährigen Bilanzstichtags, andererseits stellen zwölf Monate nur die Obergrenze des Bilanzzeitraums²⁹⁷ dar.²⁹⁸

Eng mit dem Stichtagsprinzip verbunden ist das **Wertaufhellungsprinzip**²⁹⁹, das im Sinne einer möglichst wahrheitsgetreuen Abbildung der Verhältnisse am Bilanzstichtag die Berücksichtigung aller relevanten Sachverhalte fordert, die zu diesem Zeitpunkt vorlagen, aber erst in der Zeit bis zur Vollendung der Jahresabschlussaufstellung bekannt wurden.³⁰⁰

Diese Grundsätze sind auch für eine periodische verlässliche Rechnungslegung von Hochschulen notwendig. Das Stichtagsprinzip bedarf indes einer inhaltlichen Klärung, da der leistungsbezogene Rhythmus einer Hochschule vom staatlichen, kalenderjährigen Budget- und Finanzzyklus abweicht und nur beide Seiten zusammen zu einer aussagefähigen Hochschulrechnungslegung führen können, wenn mit den gelieferten Informationen Vergleiche durchgeführt bzw. valide Kennzahlen gebildet werden sollen. Da vermutet werden kann, dass eine Verlegung des haushaltsbezogenen Stichtags nicht erfolgt³⁰¹, könnte in der Forderung einer umfassenden finanziellen und leistungsbezogenen Berichterstattung zum Kalenderjahresende in Verbindung mit einer semesterendbezogenen Darstellung der erbrachten Leistungen einer Universität bzw. Fach-

²⁹⁵ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 121.

²⁹⁶ Aufgrund des Stetigkeitsgebots sind sie jedoch nach der erstmaligen Wahl in den Folgeperioden gebunden.

²⁹⁷ Vgl. § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB. *In praxi* wird die Zwölf-Monatsfrist im Allgemeinen aufgrund des hohen Arbeitsaufwands bei der Abschlusserstellung sowie der steuerlichen Veranlagung eingehalten.

²⁹⁸ Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 137 ff.

²⁹⁹ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; IAS 10.

³⁰⁰ Vgl. Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 140 ff. Dagegen dürfen relevante Ereignisse, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, im Abschluss nicht erfasst werden.

³⁰¹ Deswegen ist das akademische Jahr als möglicher Stichtag einer Rechnungslegung von Hochschulen schon angesichts des Semesterbezugs der Leistungen und des Kalenderjahresbezugs der Finanzverwaltung nicht weiter zu betrachten.

hochschule in einer Art Zwischenberichterstattung³⁰² ein akzeptabler Kompromiss bestehen. In die zwölf Monate umfassende Berichterstattung am Jahresende gehen dann die summierten unterjährigen Leistungen ein. Dieses Vorgehen bietet aber auch den Vorteil, dass schon bereinigte Bestände an Informationsobjekten, z.B. Studentenzahlen mit Hochschul-/Fachwechslern und Nachrückern, dargelegt werden.

3.1.2.1.3 Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Zentral für die Rechnungslegung einer ökonomisch handelnden Einheit ist der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise („economic substance over legal form“)³⁰³, der u.a. das Prinzip der horizontalen, zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit konkretisiert³⁰⁴, indem berichtspflichtige Elemente grundsätzlich nicht von der rechtlichen bzw. vertraglichen Gestaltung von Sachverhalten abhängig sind. Zur Vermeidung von Willkür und der Ableitung von „Wunsch-GoB“ ist er allerdings vor dem Hintergrund des Willens des Gesetzgebers bzw. der Vertragsparteien und somit des Normzwecks auszulegen.³⁰⁵ Im Mittelpunkt steht die Bereitstellung von Informationen, welche wirtschaftliche Zusammenhänge im Rahmen der Tätigkeit einer Institution abbilden. Aus diesem Prinzip ergeben sich primär Ansatzkonsequenzen für die Bilanz, die einerseits zur Erfassung von genutzten und geleasteten Vermögenswerten ohne rechtliche Eigentumsgrundlage und andererseits zur Bilanzierung von wirtschaftlichen Verpflichtungen führen, die nicht vom Eintritt rechtlicher Voraussetzungen abhängig sind.³⁰⁶

Bedeutung kommt einem solchen Grundsatz für Hochschulen im Hinblick auf das zentrale Postulat der Vergleichbarkeit ihrer Finanzberichterstattung zu. Die

³⁰² Die Universität Zürich z.B. ist nach der Verordnung über das Globalbudget zu einer Zwischenberichterstattung der Kosten und Leistungen per Ende April und per Ende August verpflichtet. Vgl. Waldvogel, S. (Hochschulinformationssystem 2002), S. 90.

³⁰³ Vgl. § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB; F.35.

³⁰⁴ Vgl. Krönert, B. (Grundsätze 2001), S. 112.

³⁰⁵ Vgl. Moxter, A. (Grundsätze 2003), S. 15 f.

³⁰⁶ Vgl. hierzu Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 66 ff. Daneben hat dieser Grundsatz auch Auswirkungen auf die Konzernrechnungslegung und äußert sich in erhöhten Freiheiten des Ausweises von Posten sowie in Bezug auf die Gliederung eines Abschlusses nach den IAS/IFRS und US-GAAP.

auf ihrer Rechtsform beruhende Vermögensfähigkeit³⁰⁷ in Verbindung mit dem vornehmlich historisch gewachsenen Körperschaftsvermögen würde ansonsten bei möglicherweise faktisch verhältnismäßig gleichen Vermögensverhältnissen zu ungleichen bilanziellen Werten führen, die der Transparenzschaffung durch Vergleiche zwischen Hochschulen entgegenstünden. Finanzierungsbedarfe könnten unter Zugrundelegung einer rein rechtlichen Sichtweise aus der Rechnungslegung weiterhin nur unvollständig abgeleitet werden. Das bilanzielle Leistungspotential einer Hochschule würde ebenso lückenhaft dargestellt, wenn drittmittelfinanzierte wissenschaftliche Gegenstände wie z.B. die Leihgeräte der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG)³⁰⁸, welche regelmäßig erst nach einem bestimmten Nutzungszeitraum in das Eigentum der Hochschule übergehen, nicht erfasst würden. Sie könnten zudem von leistungsfokussierten Adressatengruppen wie z.B. Forschern und Studenten nicht wahrgenommen werden.

Dies führt zu einer hochschulspezifischen Interpretation des genannten Prinzips als **Grundsatz der leistungspotentialbezogenen Betrachtungsweise**, nach dem von Hochschulen dauerhaft zur Leistungserstellung genutzte Vermögensgegenstände bei ihnen zu bilanzieren sind und entstandene finanzielle bzw. das Leistungspotential mindernde zukünftige Verpflichtungen ohne rechtliche Grundlage in die Vermögensrechnung aufgenommen werden müssen. Ein Ansatz der Vermögenswerte erfolgt im Allgemeinen dann, wenn Besitz und Nutzen einer Sache bei der Universität oder Fachhochschule liegen; die daraus erwachsenden Lasten und Gefahren sind zwar in die Ansatzüberlegungen miteinzubeziehen und mit den Nutzenstiftungen gemeinsam zu betrachten, sie dürfen jedoch im staatlichen Hochschulbereich aufgrund unterschiedlicher Regelungen³⁰⁹ keine kumulative Voraussetzung für den Ansatz von zur Leistungserstellung zur Verfügung gestellten Gegenständen bilden.

³⁰⁷ Vgl. die Ausführungen in Kapitel 2.1.2.2.

³⁰⁸ Zur Diskussion dieses Bilanzierungsproblems vgl. weiterführend Kapitel 3.3.2.1.2.

³⁰⁹ Beispielsweise gehen die Gefahren und Lasten bei DFG-Leihgeräten nicht vollständig auf die Hochschule über, da diese entsprechend dem Leihschein der DFG nur für Schäden bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit haftet: Der Entleiher hat Veränderungen bzw. Verschlechterungen der Leihsache bei deren vertragsgemäßem Gebrauch ohne Verschulden nicht zu vertreten.

3.1.2.1.4 Grundsatz der Pagatorik

Ausdrücklich festgehalten und verfolgt wird der Grundsatz der Pagatorik³¹⁰ im deutschen Handelsrecht. Danach dürfen grundsätzlich nur Sachverhalte in die Jahresrechnung einbezogen werden, die auf Zahlungen basieren. Er dient somit der Objektivierung und intersubjektiven Nachprüfbarkeit der Finanzberichterstattung, da er die Bewertung von Vermögenswerten zu Wiederbeschaffungspreisen ausschließt und den Wertansatz auf die gezahlten Anschaffungs- und Herstellungskosten begrenzt³¹¹; kalkulatorische, auf individuellen Wertvorstellungen basierende Größen dürfen nicht aufgenommen werden.³¹²

Eine rein pagatorische Prägung weist nur die kameralistische Jahresrechnung auf, welche ausschließlich Sachverhalte aufnimmt, die während einer Periode unmittelbar mit Zahlungsmittelbewegungen verbunden sind. In einer Rechnungslegung, welche die Ressourcenbewegungen einer Periode abbildet, die zum Teil zeitlich nicht mit den ihnen zugrunde liegenden Zahlungen zusammenfallen, können die Werte im Jahresabschluss v.a. in Bezug auf die Rückstellungen³¹³ von den faktischen Zahlungen abweichen. Das pagatorische Prinzip führt in einer ressourcenorientierten Rechnungslegung also dazu, dass aktivierte Vermögenswerte nur auf tatsächlichen Zahlungen basieren; für passivierte Rückstellungen wird im Gegensatz dazu nur eine hohe Wahrscheinlichkeit des tatsächlichen pagatorischen Zusammenhangs gefordert.

³¹⁰ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB. Implizit basieren auch die internationalen Rechnungslegungswerke weitgehend auf dem pagatorischen Prinzip, wovon allerdings ausnahmsweise abgewichen werden darf. Vgl. dazu Schildbach, T. (Zeitwertbilanzierung 1998); Ballwieser, W. et al. (Fair value 2004); Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 128.

³¹¹ Bezüglich des Ansatzes betont **KOSIOL**, dass in Ausnahmefällen die Möglichkeit besteht, einen Zu- oder Abgang von Realgütern ohne Zahlungsbewegung, z.B. bei geschenkten Sachgütern, durch die Unterstellung eines fiktiven pagatorischen Werts in der Jahresrechnung erfassen zu können. Zur pagatorischen Bilanzauffassung vgl. Kosiol, E. (Bilanz 1976), zu dieser Ausnahme insbesondere S. 360.

³¹² Vgl. hierzu Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 126 f.

³¹³ Sie umfassen entstandene, wahrscheinlich erst in zukünftigen Perioden zu Zahlungen führende Verpflichtungen, deren stichtagsbezogene Quantifizierung in der Bilanz Schätzungen über zukünftige Auszahlungen voraussetzt. Vgl. auch Kapitel 3.1.2.3.

Eine solche strenge, an das Handelsrecht angelehnte Geltung dieses Grundsatzes ist vor dem Hintergrund des bisherigen finanziellen Rechnungslegungsinstrumentes im öffentlichen Bereich sowie vor den Zwecken einer Hochschulrechnungslegung zu betrachten. Da der Zweck des kameralistischen Rechnungswesens aufgrund des Demokratieprinzips primär in der Überwachung der Ordnungsmäßigkeit des Haushaltsvollzugs liegt, kommt dem Zuverlässigkeitsgrad von Informationen, deren Nachprüfbarkeit und Genauigkeit eine zentrale Bedeutung im öffentlichen Bereich zu.³¹⁴ Deshalb müssen direkt beobachtbare und überprüfbare Ein- und Auszahlungen als primäre Basisgrößen des kameralistischen Rechnungswesens auch bei der Ausgestaltung einer ressourcenorientierten Rechnungslegung von Hochschulen der zentrale Bezugspunkt der Rechnung bleiben.

Dem gegenüber könnte die Meinung stehen, dass gerade den Informationsinteressen der Adressaten im nicht-erwerbswirtschaftlich ausgerichteten Bereich eine stichtagsbezogene Neubewertung des Vermögens besser entspricht.³¹⁵ Dies kann einerseits mit der Bedeutung der Vermögenslage für die Leistungserstellung und ihrer Betrachtung im Rahmen von Mittelvergabeentscheidungen begründet werden, da über eine zeitnahe Bewertung eine bessere Approximation an die tatsächliche Vermögenslage möglich wird. Andererseits verhindert die fehlende Gewinnverteilungsabsicht³¹⁶ eine Ausschüttung ermittelter, der Organisation aber faktisch nicht nachhaltig entziehbarer Überschüsse.

Auf Basis dessen wird für Non-Profit-Organisationen eine Anpassung der Definition der durch das Rechnungssystem ermittelten Gewinngröße als Überschuß über das ursprünglich eingesetzte Sachkapital diskutiert.³¹⁷ Dieses Ziel

³¹⁴ Vgl. dazu Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 1997), S. 582 f.; Küpper, H.-U. (Rechnungswesen 2000), S. 218.

³¹⁵ Vgl. u.a. Löwe, M. (Rechnungslegung 2003), S. 214 f. Auch das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) sieht den Ansatz von Vermögensgegenständen zu Zeitwerten für spendensammelnde Organisationen und Stiftungen als zulässig an. Vgl. IDW (Stiftungen 2000), Rn 49.

³¹⁶ Vgl. dazu Kapitel 2.1.2.2.

³¹⁷ Vgl. z.B. Kirsch, H. (Leistungserhaltung 1992), S. 158; Sandberg, B. (Grundsätze 2001), S. 144 ff.

der substantiellen Vermögenserhaltung³¹⁸ in Form eines reproduktiven oder leistungsäquivalenten Substanzerhalts³¹⁹ erscheint auch für die öffentliche Leistungen erstellenden Hochschulen bedeutsam. Gewinn als Rechnungsziel wird dann als „... Überschuß über eine zu erhaltende Gütermenge ...“³²⁰ definiert und ergibt sich erst, nachdem die (anteiligen) Reinvestitionsausgaben für die Ersatzbeschaffung der bei der Leistungserstellung verbrauchten Vermögenswerte abgezogen wurden. Durch eine jährliche Neubewertung könnten diese zu ersetzenden Vermögensänderungen über den Vergleich der Werte an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen genauer ermittelt werden.³²¹

Obwohl eine solche Sichtweise auf den ersten Blick sinnvoll erscheint, bringt eine Orientierung am konzeptionell fundierten Reproduktionswert³²² der leistungsbezogenen Potentiale bei staatlichen Hochschulen mehrere Probleme mit sich. Zunächst einmal können die Humanressourcen, die einen Großteil des Leistungspotentials von Hochschulen bilden, aufgrund ihrer fehlenden verlässlichen Bewertbarkeit nicht in die Substanzwertermittlung einbezogen werden, so dass das zu erhaltende Vermögen nur sehr unvollständig abgebildet wird. Eine solche eingeschränkte Sichtweise könnte u.U. zu falschen Investitionsentscheidungen, z.B. in materielle Güter anstatt in gutes Lehr- und Forschungspersonal führen.³²³

Daneben ergeben sich auch bei der Bestimmung von Wiederbeschaffungs (alt)werten ansetzbarer Vermögensgegenstände unüberwindbare Objektivierungshürden. Da ein Großteil der aktivierbaren Vermögensteile von Hochschu-

³¹⁸ In der betriebswirtschaftlichen Literatur werden verschiedene Erhaltungskonzeptionen diskutiert. Zusätzlich zur Sachkapitalerhaltung sind die ebenfalls vergangenheitsbezogene Erhaltung des Geldkapitals (nominal oder real) und die zukunftsorientierte Erhaltung des Erfolgspotentials von Bedeutung. Vgl. weiterführend Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 1183 ff. Auf Basis des pagatorischen Prinzips ist nur eine nominelle Kapitalerhaltung möglich.

³¹⁹ Der Unterschied liegt in der Berücksichtigung des technischen Fortschritts bei der Neubewertung des Leistungsvermögens. Vgl. Hax, K. (Substanzerhaltung 1957), S. 19.

³²⁰ Schneider, D. (Betriebswirtschaftslehre 1987), S. 423 f.

³²¹ Planmäßige Abschreibungen sind in einem solchen Konzept nicht vorgesehen.

³²² Zur Substanzwertermittlung auf Basis von Reproduktionswerten vgl. Mandl, G./Rabel, K. (Unternehmensbewertung 1997), S. 47 ff. und S. 275 ff.

³²³ Vgl. hierzu Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 358.

len wie z.B. Universitätsgebäude oder Campusgelände ein historisch gewachsenes öffentliches Vermögen darstellt, welches einzig der Erfüllung gesetzlicher Aufgaben dient und nicht zum Verkauf bestimmt ist, kann Marktwerten³²⁴ als den aussagefähigsten Hilfswerten für ihre Wiederbeschaffung keine große Bedeutung zukommen. Fehlt jedoch diese Objektivierung durch den Markt, ist die Verlässlichkeit des Werts nicht sichergestellt³²⁵, was seinen Informationswert verringert.

Zudem wird eine jährliche Neubewertung bei staatlichen Hochschulen vermutlich mit sehr hohen Kosten verbunden sein, ohne einen adäquaten Informationsnutzenzuwachs für die Adressaten einer Hochschulrechnungslegung zu generieren, so dass diese Vorgehensweise auch gegen das Wirtschaftlichkeitsgebot der Berichterstattung verstoßen würde.

Aus dieser Diskussion wird ersichtlich, dass die finanzielle Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen grundsätzlich an Zahlungen ausgerichtet werden sollte. Dadurch können zuverlässige Informationen mit verhältnismäßig geringen Kosten generiert werden, welche einen wichtigen Beitrag zur Schaffung der bisher fehlenden Transparenz über das Hochschulvermögen leisten können. Eine veränderte Definition der Überschussgröße ist nicht nötig und vor dem Hintergrund eines sparsamen Umgangs mit öffentlichen Mitteln auch nicht erstrebenswert, da durch eine jährliche Neubewertung keine erkennbaren zusätzlichen Informationsbedürfnisse der Adressaten gedeckt werden. Notwendige bzw. politisch gewollte Durchbrechungen des Grundsatzes der Pagatorik, beispielsweise für den Ansatz von Vermögenswerten zu Zeitwerten in der Eröffnungsbilanz, sind explizit in Regelungen zur finanziellen Rechnungslegung von Hochschulen festzuhalten.

³²⁴ In den Bewertungskategorien der IAS/IFRS ist damit v.a. der Tageswert gemeint, der „... den Betrag an Zahlungsmitteln ... erfasst, der für den Erwerb desselben oder eines entsprechenden Vermögenswertes zum gegenwärtigen Zeitpunkt gezahlt werden müsste.“ F.100.

³²⁵ Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 567. Kritisch dazu auch Ballwieser, W. et al. (Fair value 2004).

3.1.2.2 Periodisierungsgrundsätze einer kaufmännischen Rechnungslegung

Den materiellen Kern einer ressourcenorientierten Rechnungslegung in den erwerbswirtschaftlichen Referenzkonzepten bilden die Gewinnermittlungsprinzipien, die der periodengerechten Messung des Ergebnisses unabhängig von den Zahlungszeitpunkten und der Darstellung der Unternehmensentwicklung in zeitlichen Abständen dienen. Führt das Periodenabgrenzungsprinzip grundlegend zur Einführung einer Bestandsrechnung (Bilanz), welche vergangene und zukünftige Abrechnungszeiträume verbindet, so wird der Bilanzinhalt auf Basis der nachfolgend diskutierten Abgrenzungsprinzipien prinzipiell über antizipative³²⁶ sowie transitorische³²⁷ Abgrenzungsposten erklärt³²⁸, welche die zukünftigen bzw. vergangenen Einzahlungen und Auszahlungen mit wirtschaftlicher Entstehung in der betrachteten sowie vergangener Perioden aufnehmen. Sie liefern einen ersten Anhaltspunkt für die Abbildung finanzwirtschaftlicher Transaktionen in der Bilanz und/oder der Gewinn- und Verlustrechnung.

Durch ihre Ausrichtung auf erwerbswirtschaftliche Unternehmen liegt der grundsätzliche Fokus auf der Ermittlung einer Perioden-Gewinn- bzw. Überschußgröße, an die – je nach Referenzkonzept – unterschiedliche Anforderungen gestellt werden.³²⁹ Da für staatliche Hochschulen eine solche monetäre Erfolgsgröße fehlt, sind diese Grundsätze kritisch auf ihre Relevanz für eine Hochschulrechnungslegung zu untersuchen.³³⁰

³²⁶ Antizipative Posten („Accruals“) sind zukünftige Einzahlungen und Auszahlungen wie z.B. Forderungen oder Rückstellungen.

³²⁷ Transitorische Posten („Deferrals“) beinhalten Einzahlungen und Auszahlungen der betrachteten oder vergangener Perioden, die einerseits rein finanzielle Transaktionen ohne konkreten Leistungsbezug betreffen (z.B. Passivierung von Kreditaufnahmen) und andererseits der Leistungserstellung zukünftiger Perioden dienen (z.B. Aktivierung von Vermögensgegenständen).

³²⁸ Vgl. Ballwieser, W. (Buchführung 1999), Rz 16.

³²⁹ Vgl. dazu auch die Ausführungen zum Rechnungszweck und -ziel von privatwirtschaftlichen Unternehmen in Kapitel 3.1.1.

³³⁰ Falls kein expliziter Verweis auf ein bestimmtes Referenzkonzept erfolgt, gelten die folgenden grundsätzlichen Ausführungen zu einer kaufmännischen Rechnungslegung für alle Konzepte.

3.1.2.2.1 Grundlegende Gewinnermittlungsprinzipien

In den Periodisierungskonventionen der Referenzkonzepte spiegelt sich deren Ausrichtung auf eine erwerbswirtschaftliche Unternehmenstätigkeit wider, die das Ziel verfolgt, zur Befriedigung finanzieller Ansprüche der Eigentümer Überschüsse zu erwirtschaften. Im Mittelpunkt steht die Gewinn- und Verlustrechnung, die – als Unterkonto des Eigenkapitals bzw. des Reinvermögens – ihre finanziellen Reichtumsveränderungen messen bzw. abbilden soll, die sich v.a. aus monetären Rückflüssen der erstellten Leistungen ergeben. Das **Realisationsprinzip**³³¹ legt dabei fest, wann und unter welchen Voraussetzungen eine Leistung als erbracht sowie die damit verbundene Einzahlung als hinreichend sicher angesehen werden kann und so zu einer Steigerung des Vermögens durch ihren Wertsprung zum Absatzmarkt³³² führt.

Untrennbar mit dem Realisationsprinzip verbunden³³³ ist das **Prinzip der Abgrenzung der Sache nach**. Es fordert, bei der Realisation von Erträgen und ihrer Übernahme in die Erfolgsrechnung die ihnen zurechenbaren Aufwendungen, die bis dahin „erfolgsneutral“ in der Bestandsrechnung auszuweisen sind, z.B. im Posten ‚Fertige und unfertige Erzeugnisse‘, als negative Wertbestandteile ebenfalls in die Gewinn- und Verlustrechnung zu übernehmen, um den Erfolg der Leistungserstellung zu messen. Diese Beziehung impliziert, dass sämtliche, d.h. auch die zeitabhängigen und die den Leistungseinheiten nicht direkt, allenfalls über Schlüsselungen zurechenbaren Aufwendungen auf die realisierten und unrealisierten Erträge aufzuteilen sind.³³⁴ Nur so können die in der Bewegungs- bzw. Bestandsrechnung zu erfassenden Beträge konzeptionell richtig ermittelt werden.

Diesem eindeutigen Kriterium stehen *in praxi* unüberwindliche Objektivierungsprobleme gegenüber, so dass für die Approximation an diesen „Idealzustand“ ein weiterer Grundsatz nötig ist, der die Zuordnung zeitraumbezogener Ein- und

³³¹ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Halbsatz HGB; IAS 18.

³³² Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 130 ff. Ferner Ballwieser, W. (Buchführung 1999), Rz 25 ff.

³³³ Diese strenge Verbindung kommt auch durch die Alimentationsformel von **MOXTER** bzw. durch das ‚matching principle‘ in den Referenzkonzepten nach den IAS/IFRS und US-GAAP zum Ausdruck. Vgl. dazu Moxter, A. (Matching 1995).

³³⁴ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 133 f.

Auszahlungen als Ressourcenverbräuche der betrachteten Periode, z.B. in Form von planmäßigen Abschreibungen, regelt.³³⁵ Das **Prinzip der Abgrenzung der Zeit nach** ermöglicht zudem, außerordentliche sowie sonstige, nicht die Leistungserstellung betreffende Vermögensänderungen in die Erfolgsrechnung der Periode aufzunehmen, in der sie verursacht sind bzw. als solche erkannt werden.³³⁶

Dem Realisationsprinzip in Verbindung mit dem Prinzip der Abgrenzung der Sache nach kann für eine Hochschulrechnungslegung keine Bedeutung zukommen, da grundsätzlich die zentrale Verbindung zwischen der Leistungserbringung und ihrer Geldwerdung durch den Verkauf am Absatzmarkt fehlt. Die „Erträge“ einer Hochschule sind im Allgemeinen Einzahlungen, die schon vor der Erstellung der Leistungen vereinnahmt werden und nur in einer abstrakten Beziehung zu ihnen stehen; diese sollen dadurch ermöglicht, nicht aber zur Überschusserzielung instrumentalisiert werden. Somit mangelt es auch einer eindeutigen inhaltlichen Bezugsbasis für das Kriterium der Abgrenzung der Sache nach. Die Ermittlung einer aussagefähigen leistungsbezogenen Periodenüberschussgröße für staatliche Hochschulen ist daher nicht möglich bzw. rein willkürlich, aufgrund fehlender finanzieller Interessen des Staates und weiterer Kapitalgeber allerdings auch nicht nötig.

Im Gegensatz dazu muss eine ressourcenorientierte finanzielle Rechnungslegung von Hochschulen primär auf dem zeitlichen Abgrenzungskriterium aufbauen. Dies ergibt sich nicht nur aus der mangelnden Geltung der zentralen Abgrenzungsprinzipien einer erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung, sondern auch aufgrund der hohen Fixkosten im Hochschulbereich, die durch das Vorhalten des Leistungspotentials³³⁷ entstehen und den konkreten Lehr- und Forschungsleistungen wegen ihres Kuppelproduktionscharakters³³⁸ ursächlich kaum zurechenbar sind.

³³⁵ Vgl. u.a. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 330 f.

³³⁶ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 134. **WALB** spricht in diesem Zusammenhang von einem ‚Periodenverursachungsprinzip‘, welches eine rein zeitliche Zurechnung von Ressourcenveränderungen zu Bilanzierungsperioden regeln soll. Vgl. Walb, E. (Bilanz 1966), S. 79 f.

³³⁷ Vgl. die Ausführungen zur Erstellung von Hochschulleistungen in Kapitel 2.1.2.1.

³³⁸ Vgl. dazu u.a. Stieger, H. (Ökonomie 1980); Alewell, K. (Autonomie 1993), S. 23; Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002); Ott, R. (Kostenzuordnung 2003).

Während sich bei periodenbezogenen Auszahlungen, z.B. für Personal, kein Problem ergibt, sollte für die Zuordnung nicht-zahlungswirksamer Ressourcenverbräuche auf den Abrechnungszeitraum, wie z.B. bei Abschreibungen auf Großgeräte, von vereinfachten Periodisierungskonventionen³³⁹ ausgegangen werden, was sich aus dem zentralen Postulat der Vergleichbarkeit der Rechnungslegung von Hochschulen ableiten lässt. Zur Vermeidung willkürlicher Aufwandsverrechnung und zur Herstellung vergleichbarer Informationen können daher beispielsweise standardisierte Nutzungsdauern für verschiedene Vermögensgegenstände vorgegeben oder die Bildung unterschiedlicher Rückstellungen normiert werden.

3.1.2.2.2 Handelsrechtliche Kapitalerhaltungsprinzipien

Während die drei bisher genannten Prinzipien der periodengerechten Ermittlung einer Überschussgröße dienen, an die gesetzlich oder vertraglich geregelte Ansprüche wie Ausschüttungen oder zu zahlende Steuern anknüpfen können, soll diese Verwendung des Gewinns durch das handelsrechtliche **Vorsichts- und Imparitätsprinzip**³⁴⁰ beschränkt werden. Geprägt durch den Gläubigerschutzzweck orientieren sie sich am Ziel des nachhaltigen Bestandsschutzes der Unternehmung durch eine Verminderung der gewinnbezogenen Zahlungen an externe Anspruchsgruppen, was mittels einer Schmälerung des Gewinns bzw. des Ausschüttungspotentials schon *ex ante* erreicht werden soll. Die Gewinnermittlung erfolgt dann unter dem Blickwinkel der Gewinnverwendung.

Das Vorsichtsprinzip beinhaltet die allgemeine Forderung einer „vorsichtigen“ Rechnungslegung, welche die Lage der Unternehmung nicht zu optimistisch vermittelt.³⁴¹ In seiner handelsrechtlichen Interpretation wirkt es sich stark auf den Ansatz³⁴² und die Bewertung³⁴³ von Bilanzpositionen aus. Zur Minderung

³³⁹ Vgl. dazu Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 358.

³⁴⁰ Vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 1. Halbsatz HGB.

³⁴¹ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 45.

³⁴² Beispielsweise bei der Frage des grundsätzlichen Ansatzes von selbsterstellten immateriellen Vermögenswerten des Anlagevermögens oder bei Rückstellungen.

³⁴³ Hier stellt sich z.B. die Frage nach der Bewertung von Vermögensgegenständen über den Anschaffungs- und Herstellungskosten.

des ermittelten Überschusses soll insbesondere das Imparitätsprinzip beitragen.³⁴⁴ Es führt zu einer Antizipation unrealisierter negativer Erfolgsbeiträge als Aufwand in der Erfolgsrechnung des abzuschließenden Geschäftsjahrs, soweit ihre Verursachung bereits in der betrachteten Periode liegt.³⁴⁵ Schon aus diesem Widerspruch zum Realisationsprinzip als zentralem Grundsatz der Überschussermittlung zeigt sich seine bedeutende Stellung im Regelungsgefüge des HGB.³⁴⁶

Die Frage der Überschussverwendung betrifft das grundlegende Unterscheidungsmerkmal von Hochschulen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen. Bei öffentlichen Universitäten und Fachhochschulen dient ein potentiell ermittelter Überschuss nicht der Befriedigung finanzieller Ansprüche von Eigentümern oder des Fiskus, sondern der (Re-)Finanzierung von Potentialen für zukünftige Hochschulleistungen. Deswegen ist die Geltung solcher einseitig auf die Gewinnverwendung ausgerichteter Periodisierungsregeln für Hochschulen nicht begründbar und vor dem Hintergrund der Bereitstellung nützlicher Informationen für die Adressaten, z.B. über notwendige Investitionen, unzumutbar.

Mit Blick auf die Abbildung von zum Teil zukunftsbezogenen, unsicheren Sachverhalten in der Bilanz ist ein Vorsichtsprinzip („prudence“ bzw. „conservatism“)³⁴⁷ auch in den internationalen Referenzkonzepten enthalten. Als Objektivierungsprinzip soll es die sachliche Zuverlässigkeit der Berichterstattung steigern und subjektives Ermessen der Rechnungslegenden beschränken, findet jedoch seine Grenzen – im Gegensatz zu einer HGB-Bilanzierung – in der Beeinträchtigung bzw. Verzerrung des Aussagegehalts der Information.³⁴⁸

³⁴⁴ Vgl. Ballwieser, W. (Buchführung 1999), Rz 36.

³⁴⁵ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 135.

³⁴⁶ Zum Imparitätsprinzip und seiner kritischen Betrachtung im System der handelsrechtlichen Rechnungslegung vgl. Leffson, U. (Grundsätze 1987), S. 339 ff. In den IAS/IFRS ist es kein grundlegendes Aufwandsrealisationsprinzip, sondern wird nur in einzelnen Standards gefordert. Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 152.

³⁴⁷ „Vorsicht bedeutet, dass ein gewisses Maß an Sorgfalt bei der Ermessensausübung, die für die erforderlichen Schätzungen unter ungewissen Umständen erforderlich ist, einbezogen wird ...“ F.37.

³⁴⁸ Es wird gleichrangig mit anderen Prinzipien gesehen, zwischen denen abgewogen werden muss. Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 121 f.

So verstanden handelt es sich um ein Sorgfaltsgebot an den Rechnungslegenden, das neben der Verpflichtung zur Informationseinholung über möglichst alle relevanten zukünftigen Szenarien des betrachteten Bilanzierungsproblems v.a. die Forderung der Annahme der wahrscheinlichsten Alternative³⁴⁹ im Rahmen der (Nicht-)Abbildung des Ereignisses in der Rechnungslegung beinhaltet. Dies wird besonders bei der Frage des Ansatzes und der Bewertung von Rückstellungen bedeutsam. Daneben ist ein in der betrachteten Periode entstandener Wertverlust erst dann zu antizipieren, wenn er mit hinreichend hoher Wahrscheinlichkeit eintreten wird; eine (willkürliche) Bildung von stillen Reserven ist untersagt.³⁵⁰ Ein so begriffener **Grundsatz der hohen Wahrscheinlichkeit** des Eintritts des zur Abbildung angenommenen Szenarios in Verbindung mit der Zugrundelegung von Erwartungswerten bei der Erfassung von Massenfällen, beispielsweise bei der möglichen Aufnahme von Pensionsverpflichtungen, ist ebenso für eine Hochschulrechnungslegung zweckmäßig und dient als ergänzende Konkretisierung der qualitativen Postulate der Relevanz und Verlässlichkeit.

3.1.2.3 Ansatzanforderungen an den Bilanzinhalt einer kaufmännischen Rechnungslegung

Zur Darstellung einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage einer Institution müssen im Rahmen der Periodenabgrenzung neben die grundlegenden Gewinnermittlungsprinzipien weitere, die Qualität der Bestandsrechnung sichernde Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden treten, da die im letzten Kapitel behandelten Grundsätze – im Dienste der zutreffenden Einblicksgewährung in die Ertragslage stehend – zu einer Interpretation des Bilanzinhalts als reine Abgrenzungsposten³⁵¹ führen würden, die u.U. nicht werthaltig sind.

Mit Blick auf die mangelnde Geltung zentraler erwerbswirtschaftlicher Periodisierungsgrundsätze für staatliche Hochschulen stellt die Frage der Bilanzie-

³⁴⁹ Vgl. Pellens, B. (Rechnungslegung 2001), S. 167.

³⁵⁰ Vgl. Pellens, B. et al. (Rechnungslegung 2006), S. 110; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 70.

³⁵¹ Vgl. dazu den Aufbau der „Dynamischen Bilanz“ nach Schmalenbach, E. (Dynamische Bilanz 1988), S. 66 ff.

rungsfähigkeit von (Abschluss-)Posten einen wichtigen Anknüpfungspunkt zur Periodenabgrenzung im Rechnungskonzept von Hochschulen dar. Die Grundlage hierfür bildet die abstrakte Bilanzierungsfähigkeit eines realen Gegenstands bzw. finanzwirtschaftlichen Vorgangs: Unabhängig von den konkreten Umständen des Einzelfalls zeigt sie durch eine Umschreibung der Objekteigenschaften die grundsätzliche Eignung eines Postens auf, in der Bilanz erfasst zu werden.³⁵² Der in diesem Kapitel nicht behandelte Übergang zur konkreten Bilanzierungsfähigkeit eines potentiellen Bilanzpostens erfolgt durch seine Betrachtung vor dem Hintergrund der Systemgrundsätze, der Rahmenprinzipien und des Zwecks der Rechnungslegung sowie durch die Berücksichtigung möglicher expliziter (Einzelfall-)Regelungen wie Bilanzierungsgebote, -verbote und -wahlrechte.³⁵³ Die in den betrachteten Referenzwerken eingenommenen unterschiedlichen Sichtweisen auf Aktiv- und Passivpositionen werden im Folgenden dargelegt und auf ihre Eignung für Hochschulen untersucht.

3.1.2.3.1 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit nach dem deutschen Bilanzrecht

Im Handelsgesetzbuch wird lediglich in allgemeiner Form gefordert, sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in die Bilanz aufzunehmen sowie eine Eigenkapitalposition auszuweisen.³⁵⁴ Eine Legaldefinition des materiellen Gehalts dieser Bestandteile besteht jedoch nicht, so dass Kriterien für ihre abstrakte Bilanzierungsfähigkeit aus der Gesamtheit mehrheitlich akzeptierter GoB entwickelt werden müssen³⁵⁵. Der gemeinsame Kern von hierfür im Schrifttum unterbreiteten Vorschlägen liegt im historisch gewachsenen Gläubigerschutzgedanken einer Bilanzierung nach dem HGB sowie der daraus abgeleiteten, als notwendig angesehenen Eigenschaft von **Vermögensgegenständen**, gegenüber Dritten in Geld umgewandelt

³⁵² Vgl. dazu Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 195.

³⁵³ So auch Baetge, J. (Bilanzen 1996), S. 146, der für eine Bilanzierung auf Basis des deutschen HGB noch die Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung nennt.

³⁵⁴ §§ 246 Abs. 1 Satz 1, 247 Abs. 1 iVm 240 Abs. 1, 242 Abs. 1 Satz 1 HGB.

³⁵⁵ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 76.

und somit zur Deckung der Schulden eines Unternehmens herangezogen werden zu können³⁵⁶.

In der handelsrechtlichen Literatur wird gegenwärtig überwiegend die ‚selbständige Verwertbarkeit‘ eines wirtschaftlichen Potentials als grundlegende Voraussetzung seiner Erfassung als Vermögenswert angesehen.³⁵⁷ Sie liegt vor, wenn „... ein Gut auf irgendeine Weise außerhalb des eigenen Unternehmens ... in Geld umgewandelt werden kann“³⁵⁸. Dabei schließt sie für die Aktivierung eines Postens neben der konkreten Veräußerungsfähigkeit auch die entgeltliche Einräumung von Nutzungsrechten und den bedingten Verzicht (z.B. bei Konzessionen) ein, muss jedoch sinnvollerweise über die Möglichkeit einer Verwertung im Wege der Zwangsvollstreckung bei Objekten ergänzt werden, die mit einem vertraglichen Verwertungsausschluss belegt sind.³⁵⁹

³⁵⁶ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 156 f. Die diskutierten Kriterien resultieren dabei hauptsächlich aus unterschiedlichen Annäherungen an die Frage der Behandlung immaterieller Güter und Rechte sowie aus der zugrunde gelegten Annahme einer (hypothetischen) Zerschlagung des Unternehmens am Bilanzstichtag oder seiner Fortführung in der folgenden Periode.

³⁵⁷ Vgl. mit weiteren Nachweisen Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 155. Daneben wurden im Laufe der Jahre weitere Kriterien diskutiert. Güter wären sowohl nach der ‚konkreten‘ wie auch der ‚abstrakten Verkehrsfähigkeit/Einzelveräußerbarkeit‘ in die Bilanz aufnehmen, wenn sie im Rechtsverkehr allein übertragen werden können. Durch die Unterstellung der Unternehmensfortführung muss das Objekt im zweiten Vorschlag nur „seiner Natur nach“ veräußerbar sein, so dass einer Aktivierung weder ein gesetzliches bzw. schuldrechtliches Veräußerungsverbot noch das Fehlen von Kaufinteressenten entgegenstehen. Stärker beachtet wurde weiterhin die auf dem Zwangsvollstreckungsrecht basierende ‚Einzelvollstreckbarkeit‘ sowie das Kriterium der ‚Einzelbeschaffbarkeit‘, welches v.a. für den Ansatz von immateriellen Gütern und ideellen Werten den entgeltlichen Erwerb und somit die Konkretisierung ihrer Werthaltigkeit durch den Markt fordert. Vgl. dazu Roß, N. (Aktivierungskonzeptionen 1996); Ballwieser, W. (Grundsätze 2002), Rz 7 ff.

³⁵⁸ Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 157.

³⁵⁹ Vgl. dazu Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 159.

Aufgrund der starken Verbindung zwischen Handels- und Steuerbilanz über die (Umkehr-)Maßgeblichkeit³⁶⁰ wird zudem die sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ergebende steuerrechtliche Ansatzkonzeption³⁶¹ relevant, welche auf die kumulativ geltenden Merkmale der ‚bilanziellen Greifbarkeit‘ von wirtschaftlichen Potentialen sowie ihrer ‚selbständigen Bewertbarkeit‘ zurückführbar ist. Aktivierbar sind danach neben Gegenständen des bürgerlichen Rechts auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sämtliche Vorteile für das Unternehmen, die einen über die Dauer der betrachteten Abrechnungsperiode hinausgehenden Nutzen versprechen und deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt. Obgleich nur auf ihre mit der Gesamtbetriebsveräußerung zusammenhängende Übertragbarkeit abgestellt wird³⁶², müssen Vermögenswerte innerhalb des Gesamtvermögens als Einzelheit bewertet werden können, d.h. abgrenzbar sein und sich dabei nicht in dem Maße ins Allgemeine verflüchtigen, dass sie nur in Form einer allgemeinen Unternehmenswertsteigerung in Erscheinung treten.

Die Saldogröße „Reinvermögen“ bzw. Eigenkapital wird zudem wesentlich von der Konkretisierung des abstrakten Schuldbegriffs beeinflusst³⁶³. In der Litera-

³⁶⁰ § 5 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) formuliert die Maßgeblichkeit handelsrechtlicher GoB für die steuerliche Gewinnermittlung. Die grundlegende Basis zur Erstellung der Steuerbilanz bildet somit das Handelsrecht. Im Gegensatz dazu führt die umgekehrte Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG zu einer Rückwirkung steuerrechtlicher Spezialvorschriften auf die handelsrechtliche Gewinnermittlung. Vgl. dazu detaillierter Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 182 ff.; Herzig, N. (Maßgeblichkeit 2002).

³⁶¹ Vgl. hierzu und zum Folgenden sowie zu den entsprechenden Quellen der BFH-Rechtsprechung Moxter, A. (Bilanzrechtsprechung 1999), S. 10 ff.; Ballwieser, W. (Grundsätze 2002), Rz 14 ff.; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 76 f.; Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 159 ff.

³⁶² Roß spricht in diesem Zusammenhang von einer Art ‚Gesamtveräußerungsfähigkeit‘ im Gegensatz zur oben diskutierten handelsrechtlichen Vorstellung einer ‚Einzelveräußerungsfähigkeit‘, was auch mit der tendenziell stärkeren Prägung des Wirtschaftsgutbegriffs durch die dynamische Bilanztheorie zusammenhängt. Vgl. Roß, N. (Aktivierungskonzeptionen 1996), S. 242 f.

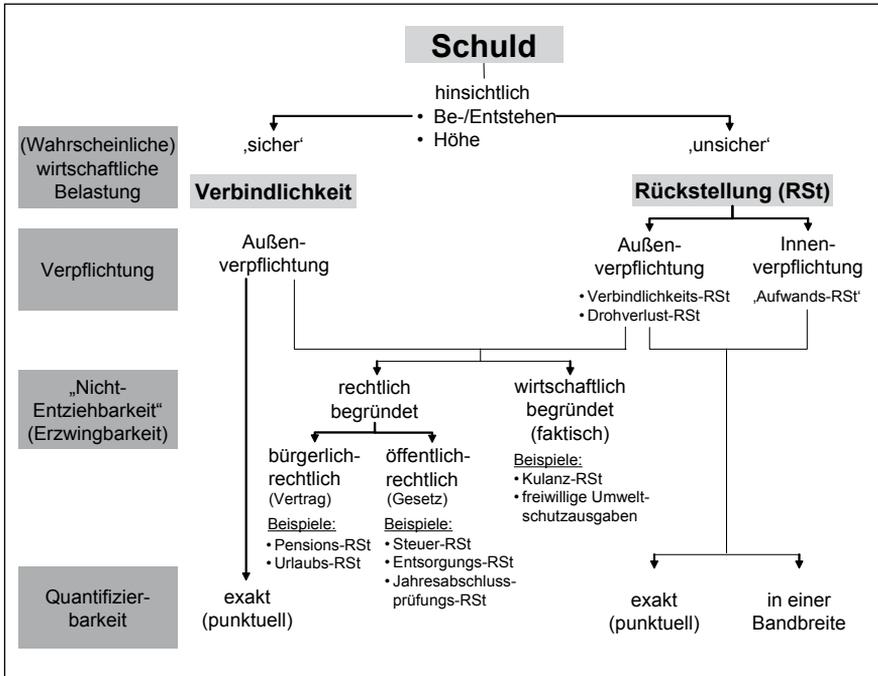
³⁶³ Dies folgt aus der Bilanzgleichung. Es gilt: Vermögen = Schulden + Eigenkapital bzw. Eigenkapital = Vermögen – Schulden.

tur wird eine **Schuld**³⁶⁴ als bestehende oder hinreichend sicher erwartete zukünftige Belastung des Vermögens durch eine Auszahlungs- oder Leistungsverpflichtung mit Verursachung in der Vergangenheit aufgefasst, welcher sich die bilanzierende Institution aus rechtlichen oder wirtschaftlichen bzw. faktischen³⁶⁵ Gründen nicht entziehen kann; sie muss zudem selbständig bewertbar sein, d.h. abgrenzbar, quantifizierbar und nicht nur Ausfluss des allgemeinen Unternehmensrisikos. Abbildung 13 zeigt die unterschiedlichen Schuld-kategorien nach dem HGB, welche größtenteils auch in den internationalen Rechnungslegungskonzepten vorkommen.

³⁶⁴ Vgl. Freericks, W. (Bilanzierungsfähigkeit 1976), S. 224 ff.; Ballwieser, W. (Grundsätze 2002), Rz 86 ff.; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 76; Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 168 ff.

³⁶⁵ Faktische Leistungszwänge müssen durch den Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise angesetzt werden. Neben geschäftlichen Gründen können sie sich u.a. auch aus moralischen sowie sittlichen Erwägungen ergeben oder auf dem Grundsatz von Treu und Glauben beruhen. Vgl. Adler/Düring/Schmaltz (ADS 1998), § 249 HGB Rn 52.

Abbildung 13: Schuldarten nach dem HGB³⁶⁶



Im Gegensatz zu entstandenen, exakt quantifizierbaren Verbindlichkeiten, die z.B. aus aufgenommenen Krediten oder aus Zielkäufen resultieren, eröffnen sich bei den Rückstellungen, welche hinsichtlich ihres Be- bzw. Entstehens³⁶⁷ und/oder ihrer Höhe nach mit Ungewissheit behaftet sind, erhebliche Ermessensspielräume in Bezug auf den Ansatz und die Bewertung. Eine Objektivierung ihrer Bildung erfolgt durch die Forderung einer Mindesteintrittswahrscheinlichkeit, die nach herrschender Meinung durch die starke Betonung des Vor-

³⁶⁶ Eigene Darstellung mit teilweiser Anlehnung an Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 169; Daub, S. (Rückstellungen 2000), S. 71 ff. und zur ‚Nichtentziehbarkeit‘ Kayser, M. (Rückstellungen 2002), S. 66 und S. 86 ff.; Siegel, T. (Unentziehbarkeit 2002).

³⁶⁷ In der Literatur wird zum Teil keine Unterscheidung zwischen der Wahrscheinlichkeit des Be- bzw. Entstehens der Verpflichtung und der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme durch den Gläubiger getroffen: Fehlt aber die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, so besteht auch keine Leistungsverpflichtung. Vgl. Daub, S. (Rückstellungen 2000), S. 75 und S. 80 ff.; Kußmaul, H. (Bilanzierungsfähigkeit 2002), Rn 26.

sichtsprinzips der Bilanzierung auf Basis des HGB unterhalb von 50 % liegt³⁶⁸. Bei Außenverpflichtungen besteht die wirtschaftliche Belastung darin, dass „...entweder aufgrund einer bereits erbrachten Leistung eines Dritten eine Gegenleistung in Form einer Geld-, Sach- oder Dienstleistung des Bilanzierenden noch erbracht werden muss oder der Bilanzierende ohne die Gegenleistung eines Dritten zu einer Leistung an einen Dritten verpflichtet ist.“³⁶⁹ Ergeben sich beispielsweise Rückstellungen für nicht eingebrachten Urlaub v.a. aus dem Gedanken einer richtigen zeitlichen Periodenabgrenzung, so ermöglicht das Handelsrecht zudem die Erfassung bestimmter Innenverpflichtungen³⁷⁰ gegenüber sich selbst, welche v.a. aus dem Realisationsprinzip in Verbindung mit einer sachgerechten Periodenabgrenzung abgeleitet werden können³⁷¹.

3.1.2.3.2 Abstrakte Bilanzierungsfähigkeit in den internationalen Rechnungslegungskonzepten

Besonders in der Ansatzkonzeption der internationalen Rechnungslegungswerke spiegelt sich ihr Rechnungszweck der Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für gegenwärtige und zukünftige Investoren eines Unternehmens wider. Durch die Fokussierung auf das Aktionärsvermögen und seine Veränderungen erfolgt die Interpretation des Bilanzinhalts vorrangig finanziell nutzenorientiert, was sich in den expliziten Definitionskriterien für die abstrakte Aktivierungs- und Passivierungsfähigkeit von (Abschluss-) Posten niederschlägt.

³⁶⁸ Zwar sollten nach der BFH-Rechtsprechung mehr (gute) Gründe dafür als dagegen sprechen, in der handelsrechtlichen Literatur werden jedoch Wahrscheinlichkeiten zwischen 10 % und 35 % diskutiert. Vgl. mit entsprechenden Hinweisen Kayser, M. (Rückstellungen 2002), S. 92 ff.

³⁶⁹ Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 173.

³⁷⁰ Vgl. § 249 Abs. 1 Satz 2 iVm mit Abs. 2 HGB. Kritisch dazu Kußmaul, H. (Bilanzierungsfähigkeit 2002), Rn 26 f.

³⁷¹ Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 170 f. Hieran zeigt sich die tendenziell stärker von der dynamischen Bilanzauffassung geprägte Interpretation der handelsrechtlichen Passiva, welche die Erfolgsermittlung in den Mittelpunkt rückt: „Nicht die Bilanz, sondern die Gewinn- und Verlustrechnung ist es, der in der Abschlußrechnung der Vorrang gebührt.“ Schmalenbach, E. (Dynamische Bilanz 1988), S. 51 (Hervorhebung im Original).

Ein **Vermögenswert**³⁷² wird dabei als wirtschaftliches Nutzenpotential (Resource) angesehen, das in der Verfügungsmacht der Institution steht und ein Ergebnis vergangener Ereignisse darstellt. Es muss erwartet werden, dass es allein oder zusammen mit anderen Vermögenswerten zukünftige Erträge alimentiert und zum Zufluss von Zahlungsmitteln bzw. Zahlungsmitteläquivalenten führt bzw. den Abfluss ökonomischer Ressourcen verhindert.³⁷³

Im Gegensatz dazu ist eine aus vergangenen Ereignissen entstandene gegenwärtige Verpflichtung³⁷⁴ der rechnungslegenden Institution gegenüber Dritten am Bilanzstichtag als **Schuld**³⁷⁵ in die Bilanz aufzunehmen, falls für ihre Erfüllung der Abfluss von Ressourcen, die einen wirtschaftlichen Nutzen verkörpern, erwartet werden kann. Dies ist dann gegeben, wenn es rechtlich oder wirtschaftlich nahezu ausgeschlossen ist, sich der Vermögensbelastung zu entziehen. Eine solche entsteht oftmals durch die Einbringung eines Vermögenswerts, z.B. in Form von monetären Ressourcen bei erhaltenen Anzahlungen.

Zur Sicherung der Qualität von Bilanzinformationen müssen daneben eine **hohe Wahrscheinlichkeit** des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens bzw. Disnutzens sowie die hinreichende Verlässlichkeit ihrer Bewertung gegeben sein³⁷⁶. Während der Ansatz von Vermögenswerten in der Bilanz nach den IAS/IFRS erst ab einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit (ca. 70 % bis 80 %)³⁷⁷ des Nutzenzuflusses möglich ist, wird für Schulden eine Mindestwahrscheinlichkeit des zukünftigen Disnutzens von über 50 % gefordert³⁷⁸; dies entbindet jedoch nicht von Offenlegungspflichten im Anhang, wenn die betrachteten Sachverhalte für die Entscheidungsfindung der Rechnungslegungsadres-

³⁷² Vgl. dazu und zum Folgenden F.49 ff. und F.53 ff.

³⁷³ Durch dieses Nutzenkriterium werden beispielsweise weder die Einzelbewertbarkeit, Austauschbarkeit, rechtliche Konkretisierung oder der entgeltliche Erwerb explizit als Kriterien eines Vermögenswerts gefordert. Vgl. dazu Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 153.

³⁷⁴ „Eine Verpflichtung ist eine Pflicht oder Verantwortung, in bestimmter Weise zu handeln oder eine Leistung zu erbringen.“ F.60.

³⁷⁵ Vgl. dazu und zum Folgenden F.49 ff. und F.60 ff.

³⁷⁶ Vgl. F.82 ff.

³⁷⁷ Vgl. IAS 37.33; Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 135.

³⁷⁸ Vgl. IAS 37.23; Hayn, S. (Wiley 2004), Rn 64; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 79.

saten relevant sein könnten. Interessant erscheinen zudem die in der US-amerikanischen Rechnungslegung gebildeten Wahrscheinlichkeitskategorien im Rahmen der Behandlung unsicherer Verpflichtungen.³⁷⁹ Eine Rückstellung darf nur dann passiviert werden, wenn eine Verpflichtung wahrscheinlich („probable“) ist und zu ca. 70 % erfüllt werden muss. Zur Vorbeugung der Gefahr, dass die Adressaten bestimmte in der Vergangenheit verursachte Belastungen nicht oder zu spät erkennen, ist über mögliche („reasonably possible“) Ereignisse, d.h. über Eventualverpflichtungen³⁸⁰, im Anhang zu berichten. Unwahrscheinliche („remote“) Belastungen mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit bis zu 15 % dürfen aus Wesentlichkeitsgründen nicht in die Finanzberichterstattung aufgenommen werden. Einer allzu willkürlichen Bildung von Rückstellungen für potentiell existierende Zwänge wirken außerdem der Ausschluss des Ansatzes von Verpflichtungen gegenüber sich selbst³⁸¹ sowie die restriktive Erfassung von unsicheren wirtschaftlichen bzw. faktischen Außenverpflichtungen³⁸² entgegen.

Ermessensspielräume werden beim Ansatz wirtschaftlicher Ressourcen und Verpflichtungen zudem durch das zweite Kriterium der **zuverlässigen Mess-**

³⁷⁹ Zur folgenden Kategorisierung vgl. SFAC 6.35 und SFAS 5.3; Kieso, D. E. et al. (Accounting 2004), S. 631. Zur (empirischen) Quantifizierung der Wahrscheinlichkeitsgrenzen vgl. Kayser, M. (Rückstellungen 2002), S. 97 f. und die dort zitierte Literatur.

³⁸⁰ Nach IAS 37.10 ist eine Eventualschuld „... eine mögliche Verpflichtung, die aus vergangenen Ereignissen resultiert und deren Existenz durch das Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen ...“.

³⁸¹ Für den Ansatz wird stets das Vorhandensein einer dritten Partei vorausgesetzt (= Außenverpflichtung). Vgl. explizit IAS 37.20. Innenverpflichtungen im Sinne von Aufwandsrückstellungen nach dem HGB, z.B. für unterlassene Instandhaltung, dürfen nicht bilanziert werden; solche Beträge sind bei Wertänderungen aktivisch durch Abschreibungen zu berücksichtigen.

³⁸² Das objektivierende Kriterium für den Ansatz faktischer Verpflichtungen liegt im Aufbau einer Erwartungshaltung in Bezug auf die Übernahme gewisser Verpflichtungen. Dies kann durch das bisher übliche Geschäftsgebaren, öffentlich angekündigte Maßnahmen oder eine ausreichend spezifische, eine konkrete Handlungsweise andeutende Aussage anderen Parteien gegenüber erfolgen. Vgl. IAS 37.10. Das im Exposure Draft für IAS 37 enthaltende Abgrenzungskriterium der potentiellen Schädigung der Reputation einer Institution durch die Unterlassung einer konkreten Handlung wurde verworfen, da es die bestehende Willkür nicht zu beseitigen vermochte. Vgl. dazu Kayser, M. (Rückstellungen 2002), S. 91.

barkeit bzw. monetären Bewertbarkeit³⁸³ – auch im Hinblick auf die Folgeperioden – begrenzt.

3.1.2.3.3 Ableitung von hochschulspezifischen Ansatzkriterien

Die Ausführungen der beiden vorhergehenden Kapitel zu den Ansatzkriterien der analysierten erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungskonzepte zeigen unterschiedliche Sichtweisen auf Bilanzpositionen, die jedoch zu ähnlichen Rechnungsinhalten³⁸⁴ führen. Da eine Hochschulbilanz durch das Fehlen eines zu schützenden Gläubigers nicht das Schuldendeckungspotential, sondern das bilanzierungsfähige, nachhaltig zur Erstellung von Hochschulleistungen zur Verfügung stehende Leistungspotential abbilden soll, müsste auch bei Universitäten und Fachhochschulen eine an die internationalen Rechnungslegungskonzepte angelehnte Sicht auf Bilanzposten eingenommen werden. Gläubigerschützende Ansatzzeigenschaften und eine daraus abgeleitete (über-)vorsichtige Interpretationsweise der weiteren, in den untersuchten Rechnungswerken enthaltenen Grundsätze, welche in modifizierter Form auch für ein zweckmäßiges Rechnungskonzept von staatlichen Hochschulen notwendig werden, können für sie keine Geltung besitzen.

Im Fokus der Überlegungen zum Ansatz und zur Bewertung von Vermögenswerten und Schulden von Hochschulen in der Bilanz müssen die Auswirkungen auf die Saldogröße „Reinvermögen“ (= Eigenkapital, Nettovermögen) im Sinne des am Bilanzstichtag nachhaltig zur Zweckerfüllung der Hochschule vorhandenen Vermögens stehen. Es stellt das stichtagsbezogen abgegrenzte, auf vergangenen Transaktionen und Ereignissen beruhende „verpflichtungsfreie“ bilanzielle Leistungspotential dar, das für dauerhaft hochwertige Forschungs- und Lehraktivitäten sowie sonstige Serviceleistungen eine Grundvoraussetzung ist.

Daraus folgt, dass das Hochschulvermögen wahrscheinliche, zuverlässig bewertbare wirtschaftliche Nutzenpotentiale zukünftiger Perioden umfasst, die durch Ereignisse der Vergangenheit, z.B. Kauf, Drittmittelinwerbung oder

³⁸³ Hieran zeigt sich auch die vom HGB abweichende Sichtweise auf Vermögenswerte, für welche die Liquidierbarkeit das entscheidende Ansatzkriterium darstellt. Vgl. dazu auch Kuhlewind, A.-M. (Grundlagen 1997), S. 117.

³⁸⁴ Vgl. dazu auch die Abbildung in Anhang 10.

Schenkung, entstanden sind und in der Verfügungsmacht der Hochschule stehen bzw. ihr die hauptsächliche Nutzungsmöglichkeit daran zusteht (**Aktivierungsgrundsatz**).³⁸⁵ Das in den IAS/IFRS genannte monetäre Zuflusskriterium des wirtschaftlichen Nutzens muss bei staatlichen Hochschulen größtenteils durch das Merkmal der Unterstützung der Leistungserbringung in Forschung, Lehre und Service ersetzt werden, was zu einer Konkretisierung des Aktivierungsgrundsatzes durch das **Kriterium der Leistungspotentialbezogenheit** führt. Es hat jedoch weiterhin Geltung in Bezug auf das einnahmengenerierende Vermögen, dem beispielsweise vermietete Liegenschaften bzw. zinsbringende Finanzanlagen des Körperschaftsvermögens oder zum Verkauf anstehende Geräte zuzurechnen sind, deren Erlös von der Bildungseinrichtung vereinnahmt wird³⁸⁶. Das wirtschaftliche Nutzenpotential wird hier durch das **Zuflusskriterium** monetärer Werte präzisiert.³⁸⁷ Eine Konkretisierung des Kriteriums der hinreichend zuverlässigen Bewertbarkeit erfolgt im Hochschulbereich durch das pagatorische Prinzip in Verbindung mit dem Einzelabbildungsgrundsatz.

Am Bilanzstichtag aus rechtlichen oder faktischen Gründen entstandene, hochwahrscheinliche und hinreichend verlässlich bewertbare zukünftige Verpflichtungen bzw. Verpflichtungsüberschüsse einer staatlichen Hochschule gegenüber Dritten, denen sich die Bildungseinrichtung nicht entziehen kann oder nachdrücklich nicht will, sind als Schuld zu erfassen, wenn sie zum Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen, d.h. zu einer zukünftigen nachhaltigen Vermögens-

³⁸⁵ Eine solche geänderte Sichtweise auf Bilanzposten kann auf der Aktiva zu sehr ähnlichen Ansätzen führen wie eine Bilanzierung auf Basis des HGB. Aufgrund des Wirtschaftlichkeitsgebots bleibt aber auch fraglich, ob Posten, die nach dem HGB grundsätzlich nicht aktiviert werden dürfen, z.B. Hochschulpatente oder selbsterstellte Rezepturen, zusätzlich in die Bilanz aufgenommen werden, da darüber auch in der leistungsbezogenen Rechnungslegung berichtet wird und der Informationsnutzenzuwachs für die Adressaten einer Rechnungslegung staatlicher Hochschulen beschränkt sein dürfte. Vgl. dazu auch die Ausführungen in Abschnitt 3.3.2.1.2.

³⁸⁶ Ist eine (Teil-)Abführung an den allgemeinen Haushalt verpflichtend, z.B. in Höhe von 10 % des Verkaufserlöses, so müsste entweder ein entsprechender Korrekturposten auf der Passiva eingestellt werden oder eine aktivische Kürzung erfolgen.

³⁸⁷ Liquide Mittel, die nach diesen Kriterien kein unmittelbares Nutzenpotential umfassen, sind auch Bestandteil der Aktiva und stellen ein „Vermögen besonderer Art“ dar, welches die Möglichkeit der Schaffung einer Ressource beinhaltet.

belastung führen (**Passivierungsgrundsatz**).³⁸⁸ Passivische Posten einer Hochschule berühren die Vermögensseite kommender Perioden entweder durch den Abfluss finanzieller Ressourcen und/oder die Abnutzung des Leistungsvermögens ohne entsprechende zukünftige Gegenleistung eines Dritten. Hierfür ist bei der Frage des Ansatzes von Verbindlichkeiten und Rückstellungen staatlicher Hochschulen v.a. ihre vom erwerbswirtschaftlichen Sektor abweichende Finanzierung zu beachten.

Die Passivierung beruht oftmals auf der vergangenen Einbringung eines Vermögenswerts, z.B. in Form von Finanzmitteln, wodurch wie bei Einzahlungen im Rahmen der Aufnahme eines Kredits oder für mehrere Perioden im Voraus erhaltenen Anzahlungen von Drittmittelgebern eine zukünftige Leistungsverpflichtung entstanden ist.³⁸⁹ Das gegenwärtige Vermögen wird aber durch eine im abzuschließenden Bilanzierungszeitraum verursachte zukünftige Gegenleistungsverpflichtung, z.B. auf Basis eines Vertrags, nicht geschmälert, wenn ihr eine entsprechende jährliche Mittelzuweisung des Staates oder anderer Finanzmittelgeber für diesen (globalen) Zweck gegenübersteht, wie dies beispielsweise bei einer kontinuierlichen Bereitstellung von Berufungsmitteln im Hochschulhaushalt³⁹⁰ für die in der Regel fünfjährigen Berufungszusagen der Fall ist (vgl. Abbildung 14, Teil a). Es kann allenfalls ein Verpflichtungsüberschuss im Sinne der Differenz zwischen kommenden zu erfüllenden Verpflichtungen und zukünftigen Zuweisungen bzw. Einzahlungen als Schuld passiviert werden, wenn die Hochschule dadurch nachdrücklich anzeigen will, dass sie bereit ist, die fehlenden Beträge zu übernehmen und die Mittel dazu selbst aufzubringen. Werden staatliche Zuschüsse zur Deckung entstandener Leistungsverpflichtungen jedoch nicht in der Ausgleichsperiode, sondern wie bei der Übernahme von Pensionslasten durch die Hochschule kontinuierlich im Voraus gewährt, so ist – wie in Abbildung 14, Teil b illustriert – ein Passivposten anzusetzen, da Vermögenswerte eingebracht wurden, denen eine allein von der Hochschule zu erfüllende Leistungsverpflichtung gegenübersteht. Der

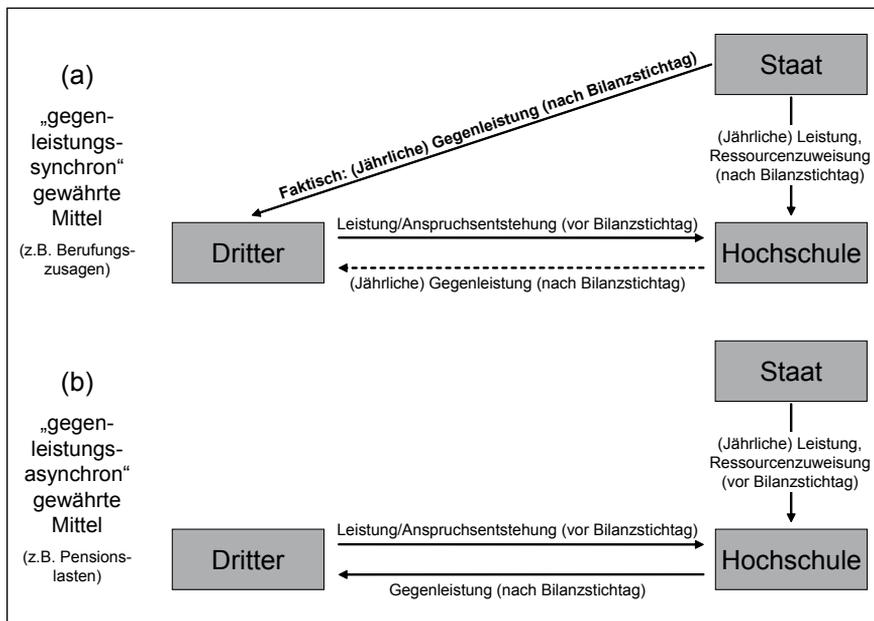
³⁸⁸ Dadurch wird der Ausschluss des Ansatzes von Innenverpflichtungen bzw. Aufwandsrückstellungen erreicht, welche ein großes Potential zu bilanzpolitischen Maßnahmen enthalten. Vgl. dazu auch Ballwieser, W. (Aufwandsrückstellungen 1993), S. 65.

³⁸⁹ Vgl. auch F.61.

³⁹⁰ Diese Mittel werden in Bayern beispielsweise in der Titelgruppe 76 „Einrichtung und Ausstattung neuer sowie Ergänzung der Einrichtung und Ausstattung bestehender Hochschuleinrichtungen“ zugewiesen.

Passivierungsgrundsatz wird also neben dem in analoger Weise zur Vermögensseite interpretierten **Abflusskriterium** monetärer Werte insbesondere durch das **Kriterium der nachhaltigen Vermögensbelastung** der zukünftigen Aktiva durch Ereignisse vor dem Bilanzstichtag konkretisiert. Qualitative Voraussetzungen der Erfassung sind wiederum die hinreichende Verlässlichkeit der Bewertung der einzelnen passivischen Posten der Hochschulbilanz sowie die hohe Wahrscheinlichkeit des Bestehens der Verpflichtung.

Abbildung 14: Leistungs- und Finanzierungsbeziehungen im staatlichen Hochschulbereich



3.1.2.4 Bewertungsgrundlagen einer kaufmännischen Rechnungslegung

Neben der Frage des Ansatzes von Bilanzposten nimmt auch ihre Bewertung einen wesentlichen Einfluss auf die Ermittlung der (Rein-)Vermögensänderungen. Während das HGB aus Vorsichtsgründen eine generelle Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. zum Rückzahlungsbetrag fordert (§ 253 Abs. 1 HGB),

sind in den internationalen Rechnungslegungswerken mit den historischen Kosten, dem Gegenwartswert, dem derzeitig realisierbaren Betrag sowie dem Zeit- bzw. Barwert unterschiedliche Wertbegriffe verankert³⁹¹. Sie werden im Folgenden dargestellt und auf ihre Bedeutung für eine finanzielle Hochschulrechnungslegung untersucht.

Die Basis der ersten **Bewertungskategorie** bilden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Vermögenswerte bzw. der im Austausch für eine eingegangene Verpflichtung erhaltene oder noch zu zahlende Betrag in Bezug auf die Schulden. Bei einer Bewertung zum Gegenwartswert werden die Vermögensgegenstände mit dem Betrag angesetzt, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt für einen gleichartigen Gegenstand gleicher Beschaffenheit aufgewendet werden müsste (Wiederbeschaffungskosten); Schulden hingegen sind mit dem vollen Betrag in die Bilanz aufzunehmen, welcher zu bezahlen wäre, wenn die Verpflichtung sofort beglichen würde. Die Bewertungsgrundlage der anzusetzenden Aktiven in der dritten Kategorie ist ihr momentaner Marktwert bzw. Verkaufspreis; dagegen sind die Passiven mit der nicht-diskontierten Summe an Mitteln anzusetzen, die im gewöhnlichen Geschäftsverlauf erwartungsgemäß zur Tilgung der Verpflichtung benötigt werden. Vermögenswerte und Schulden können in der Rechnungslegung nach den IAS/IFRS zudem mit dem Barwert der aus ihnen erwachsenden zukünftigen Nettoeinzahlungen bzw. der voraussichtlich anfallenden Nettoauszahlungen bewertet werden.

Das in Abschnitt 3.1.2.1.4 ausführlich diskutierte und für eine Rechnungslegung von Hochschulen postulierte pagatorische Prinzip kann nur durch die Zugrundelegung der ersten Bewertungskategorie eingehalten werden. Analog zu einer Bilanzierung nach dem HGB stellen somit die Anschaffungs- und Herstellungskosten die Bewertungsbasis der Vermögenswerte von Universitäten und Fachhochschulen dar. Dies bewirkt zugleich eine Objektivierung der dargelegten Informationen und stärkt ihre Zuverlässigkeit und Vergleichbarkeit. Die Schulden hingegen sind zu ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen, welcher den sicheren oder wahrscheinlichen Betrag darstellt, der bei „normalem“ Geschäftsgang zur Erfüllung bzw. Ablösung der entstandenen Verpflichtung notwendig ist³⁹². Dies

³⁹¹ Vgl. hierzu und zum Folgenden F.100; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 89 ff.

³⁹² Vgl. Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 213.

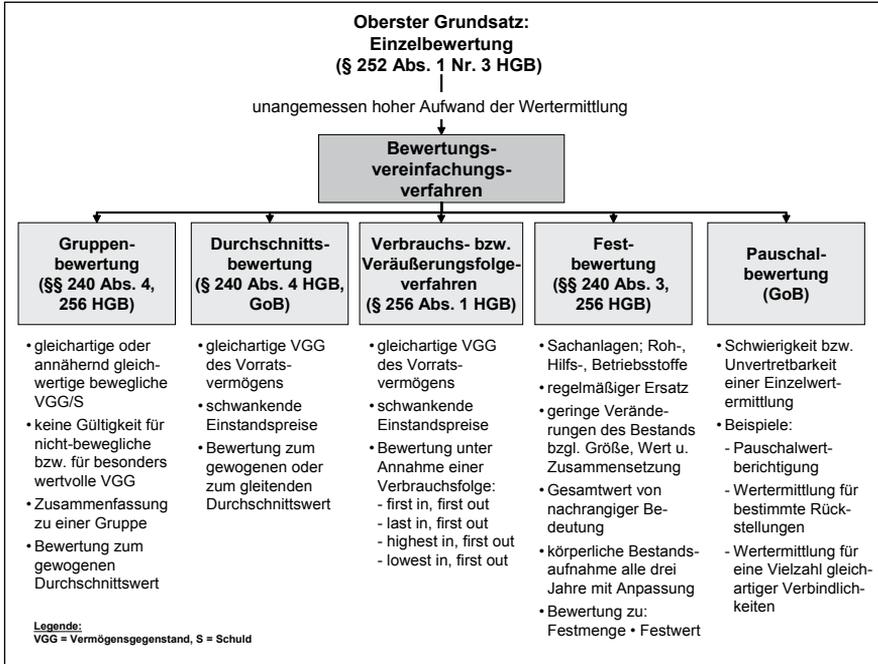
entspricht grundsätzlich dem Nennbetrag der im Austausch für eine eingegangene Verpflichtung erhaltenen Finanzmittel bzw. dem voraussichtlich noch zu zahlenden Geldbetrag³⁹³. Wenngleich die drei anderen Wertbegriffe keine Bedeutung für eine pagatorisch basierte Hochschulrechnungslegung besitzen können, so sind sie doch wichtige Bezugspunkte bei der Wertermittlung des vorhandenen Hochschulvermögens im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz – v.a. dann, wenn die Anschaffungskosten nicht mehr nachvollzogen werden können.

Aus Wirtschaftlichkeitsgründen sowie durch die Forderung vereinfachter Periodisierungskonventionen für eine finanzielle Hochschulrechnungslegung rückt die Frage nach **Bewertungsvereinfachungsverfahren** in den Vordergrund. Eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes ist insbesondere bei der Erstbewertung des den Universitäten und Fachhochschulen zur Verfügung stehenden Vermögens und ihrer Schulden sowie bei der Folgebewertung von gruppierbaren Bilanzpositionen in Betracht zu ziehen. Während das HGB mehrere Möglichkeiten der Sammelbewertung zulässt, dürfen diese in den internationalen Rechnungslegungskonzepten zum Teil nur in eingeschränkter Weise bzw. gar nicht angewandt werden.³⁹⁴ Einen Überblick über die alternativen, im Handelsrecht genannten Verfahren mit ihren wesentlichen Anwendungsvoraussetzungen gibt die nachstehende Abbildung.

³⁹³ Vgl. auch Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 103 f. Für öffentliche Hochschulen bedeutet dies aber auch, dass entstandene langfristige Leistungsverpflichtungen der Bildungseinrichtung, zu deren zukünftigen Ausgleich in vorhergehenden Perioden staatliche Zuschüsse gewährt wurden, jährlich aufgezinst werden müssen, wenn sich die Schuld durch Geldentwertung, Lohnsteigerungen o.Ä. erhöht. Dies ist beispielsweise bei Pensionslasten der Fall, deren Ausgleich die Hochschule übernimmt und für diesen Zweck jährliche Zuschüsse im Budget vorgesehen sind. Vgl. auch Kapitel 3.3.2.1.2.

³⁹⁴ Bewertungsvereinfachungsverfahren sind nach den IAS/IFRS bis auf wenige Ausnahmen, welche in den verschiedenen Standards explizit vermerkt sind, allein für das Vorratsvermögen zulässig und können nur dann angewendet werden, wenn die betrachteten Bilanzierungsobjekte austauschbar sind und es sich um eine große Stückzahl von Vermögensgegenständen handelt. Vgl. dazu IAS 2.24 sowie Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 348 ff.; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 203 ff.

Abbildung 15: Ermittlungsverfahren für die Anschaffungs- und Herstellungskosten³⁹⁵



Der Graphik können erste Anhaltspunkte für die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren entnommen werden, deren Einsatz aus Vergleichbarkeitsgründen allerdings durch Vorgaben konkretisiert werden sollte. Gerade die Bewertung gruppierter gleichartiger Vermögenswerte und Schulden sowie die Möglichkeit einer Fest- und Pauschalbewertung, aber auch die Durchschnittsbewertung können zu einer effizienten Aufnahme von Posten in die Bilanz staatlicher Hochschulen beitragen. Die Ermöglichung unterschiedlicher Verbrauchsfolgeannahmen ist abzulehnen, da solche nur in der erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung mit ihrer ausschließlichen Orientierung auf ein finanzielles Rechnungsziel begründbar erscheinen und zudem dem Vergleichbarkeitsprinzip entgegenstehen.

³⁹⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 348 ff.; Coenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 203 ff.

3.1.3 Prinzipiensystem einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung

Aus der Analyse der Zwecke, Ziele sowie der inhaltlichen Ausgestaltung der Rechnungslegung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen in diesem Kapitel wird ersichtlich, dass eine bloße Übertragung kaufmännischer Rechnungslegungsinstrumente auf Hochschulen mit erhöhten finanziellen Dispositionsfreiheiten nicht zielführend ist. Ihre Prinzipien können jedoch wichtige Anhaltspunkte für die Ausgestaltung eines auch für staatliche Universitäten und Fachhochschulen notwendig werdenden ressourcenorientierten Rechnungskonzepts liefern.

Abbildung 16 zeigt die grundlegenden Prinzipien einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung, die in den vorangegangenen Kapiteln erarbeitet wurden. Sind die Systemgrundsätze in leicht adaptierter, hochschulspezifisch interpretierter Form auch auf eine finanzielle Rechnungslegung von Universitäten und Fachhochschulen übertragbar, so können die Periodisierungsprinzipien der erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungskonzepte bis auf den zeitlichen Abgrenzungsgrundsatz für diese keine Geltung besitzen. Der ressourcenorientierte Verbund muss deswegen primär durch hochschulspezifische Ansatzprinzipien in Verbindung mit dem Grundsatz der Abgrenzung der Zeit nach definiert werden. Während die Bewertung der Vermögensseite grundsätzlich zu Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen muss, sind die Erfüllungsbeträge die relevante Bewertungskategorie der passiven Posten.

Abbildung 16: Grundsätze einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung³⁹⁶



Flankiert werden diese inhaltlich wirkenden Grundsätze durch die in Kapitel 2.3 diskutierten qualitativen und quantitativen Rahmenpostulate sowie die formell wirkenden Dokumentations-, Ausweis- und Gliederungsprinzipien.

³⁹⁶ Zum Prinzip der zahlungs- und der vermögensorientierten Betrachtungsweise vgl. die Ausführungen in Kapitel 3.2.2.

3.2 Konzeption einer kaufmännisch orientierten Rechnungslegung von Hochschulen

3.2.1 Kennzeichnung des Grundkonzepts des Arbeitskreises Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler

Vor dem Hintergrund der unreflektierten Übernahme erwerbswirtschaftlicher Rechnungslegungskonzepte für staatliche Hochschulen wurde vom Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler (AK HSReW)³⁹⁷ in Anlehnung an die kaufmännische, ressourcenorientierte Rechnungslegung auf doppischer Basis eine Grundstruktur für die Finanzberichterstattung staatlicher Universitäten und Fachhochschulen in Deutschland erarbeitet und in den „Greifswalder Grundsätzen“³⁹⁸ verankert. Sie soll nachfolgend kurz dargelegt werden.³⁹⁹

Das in Abbildung 17 skizzierte dreiteilige Rechnungssystem umfasst zum einen eine Bestandsrechnung (**Bilanz**), die v.a. den Charakter einer Vermögensübersicht hat und unter Einbezug der Schulden dem Rechnungsziel der Vermögensermittlung dient. Zum anderen werden durch die strikte Trennung der Erfassung monetärer Wirkungen finanzwirtschaftlicher Transaktionen und ihrer bonitären („ressourcenorientierten“) Effekte⁴⁰⁰ zwei mit der Bilanz voll verbundene, doppisch bebuchte Bewegungsrechnungen, die Finanz- und Vermögensänderungsrechnung, eingeführt: Auf diese Weise können wichtige Informationen für staatliche Hochschulen und ihre Finanzmittelgeber auf einem unterschiedlichen Zuverlässigkeitsniveau generiert werden.

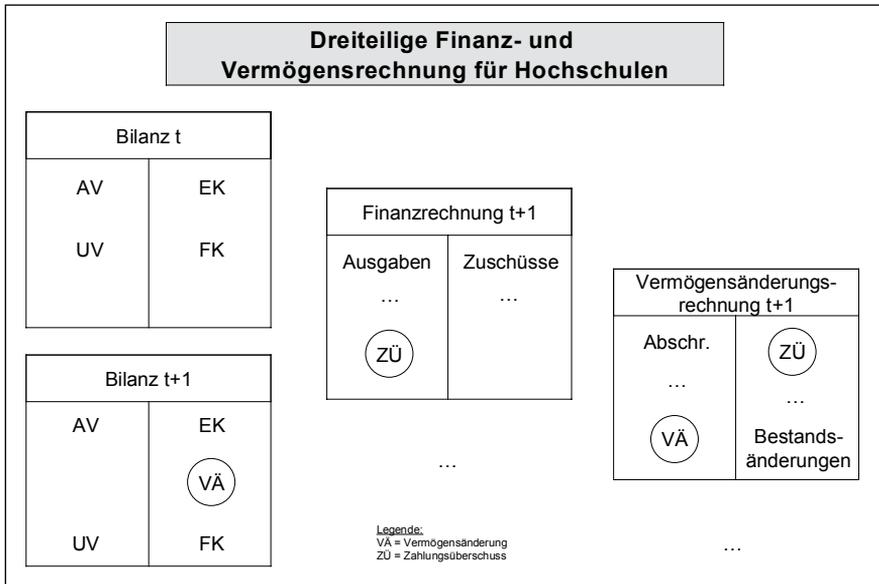
³⁹⁷ Weiterführend vgl. die Homepage des AK HSReW (http://portal.tum.de/cop/ak_hsrew [Stand: 23. Februar 2006]).

³⁹⁸ Vgl. dazu Kronthaler, L. (Grundsätze 1999), S. 583.

³⁹⁹ Vgl. hierzu und zu den folgenden Ausführungen AK HSReW (Schlußbericht 1999); Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000); Küpper, H.-U. (Rechnungswesen 2000); Küpper, H.-U. (Rechnungslegung 2001); Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002).

⁴⁰⁰ Vgl. hierzu Kosiol, E. (Buchhaltung 1977), insbesondere S. 135 ff.

Abbildung 17: Grundstruktur für ein finanzielles Rechnungslegungssystem von Hochschulen (AK HSReW)⁴⁰¹



In der **Finanzrechnung (FR)** werden sämtliche, mit faktischen Ein- und Auszahlungen verbundene Transaktionen abgebildet. Sie stellt ein nach sachlichen Kriterien geordnetes, feiner gegliedertes Unterkonto des Bilanzpostens ‚Liquides Finanzvermögen‘ (Kasse, Bank) dar. Wie die traditionelle kameralistische Rechnung dient sie der Aufsicht über die Verwendung öffentlicher Mittel sowie der Kontrolle der Einhaltung des Budgets durch die Ermittlung eines Zahlungsüberschusses (ZÜ) der betrachteten Periode.

Durch den Einbezug einer ressourcenorientierten Vermögensrechnung müssen daneben die Wertänderungen der bilanzierungsfähigen Produktionsfaktoren (VÄ) – auch diejenigen ohne periodenbezogene Zahlungswirkung, beispielsweise in Form von Abschreibungen oder bei Rückstellungen – abgebildet werden (bonitäre Komponente). In der **Vermögensänderungsrechnung**

⁴⁰¹ Entnommen aus Küpper, H.-U. (Rechnungswesen 2000), S. 227; Küpper, H.-U. (Rechnungslegung 2001), S. 588 sowie Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 361 ff.

(VÄR), welche wie die Gewinn- und Verlustrechnung in erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos ist und die Bewegungen des Nettovermögens einer Hochschule aufnimmt, sind zudem Ressourcenbewegungen durch zahlungswirksame (Des-)Investitionsaktivitäten zu erfassen. Ohne den Anspruch auf eine periodengerechte Erfolgsermittlung zu stellen, soll sie unter Berücksichtigung des Zahlungsüberschusses der Finanzrechnung approximativ die Veränderungen des Hochschulvermögens anzeigen.

3.2.2 Bestimmung eines geeigneten Systems zur finanziellen Rechnungslegung von Hochschulen

Wird aus den in Kapitel 2.2.2.2 abgeleiteten Rechnungszwecken und -zielen einer finanziellen Hochschulrechnungslegung zum einen die Notwendigkeit eines ressourcenorientierten Rechnungskonzepts auch für staatliche Bildungseinrichtungen ersichtlich, so zeigen die Ausführungen zu den Übertragungsmöglichkeiten erwerbswirtschaftlicher Rechnungskonzepte zum anderen, dass deren zentrale Bilanzierungsgrundsätze für staatliche Hochschulen nur eingeschränkt gelten können und in modifizierter Form ausgelegt werden müssen. Vor diesem Hintergrund – zumal auf mittel- bzw. langfristige Sicht auch ein Übergang auf den doppischen Buchführungsstil zweckmäßig erscheint⁴⁰² – müssen die Teilrechnungen, insbesondere die Stellung einer Erfolgs- bzw. Vermögensänderungsrechnung und der Finanzrechnung wie auch ihre geeignete Einbindung in den doppischen Buchungsverband untersucht werden. Hierfür sind speziell die in Abbildung 18 dargestellten Zusammenhänge in Bezug auf den Informationsgehalt der jeweiligen Komponenten des traditionellen kameralistischen Rechnungswesens sowie des kaufmännischen Rechnungs- und Verbundsystems zu berücksichtigen.

⁴⁰² Vgl. ebenfalls Kapitel 2.2.2.2.

Abbildung 18: Informationsgehalt der Teilrechnungen klassischer Rechnungssysteme⁴⁰³

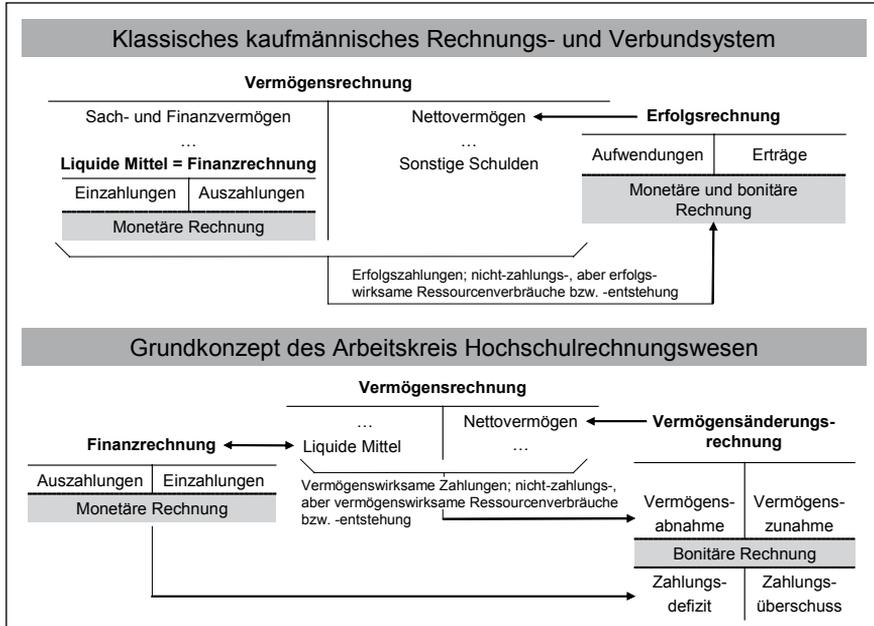
Traditionelle Rechnungssysteme \ Teilrechnungen	Finanzrechnung	Vermögensrechnung	Erfolgsrechnung (GuV)
Verwaltungskameralistik (Zahlungsorientierte Informationen)	detailliert	(global)	---
Kaufmännische Rechnungslegung (Ressourcenorientierte Informationen)	---	global	detailliert

Ausgangspunkt der Struktur einer finanziellen Rechnungslegung staatlicher Hochschulen ist neben dem Zweck der Transparenzschaffung durch vergleichbare, zuverlässige und hochschulspezifisch dargestellte Informationen die Tatsache, dass laufenden Zahlungsvorgängen im öffentlichen Bereich eine große Bedeutung zukommt sowie ein ökonomisches Erfolgs- und somit monetäres Rechnungsziel als Bezugsbasis für eine zielorientierte Ausgestaltung eines ressourcenorientierten Rechnungskonzepts fehlt.⁴⁰⁴ Zum einen ist deshalb weiterhin eine Finanzrechnung für die Aufsicht über die Verwendung zugewiesener Mittel, aber auch für die unterjährige Finanzdisposition der einzelnen Hochschule notwendig. Zum anderen ist festzuhalten, dass die im erwerbswirtschaftlichen Bereich vorherrschende Fokussierung der Erfolgsrechnung für eine zweckmäßige Hochschulrechnungslegung nicht begründet werden kann. Zur Entscheidung über ein geeignetes Rechnungs- und Verbundsystem für Universitäten und Fachhochschulen auf doppischer Grundlage müssen deswegen die Möglichkeiten und Schwachpunkte der klassischen kaufmännischen Rechnungsvariante und des Grundkonzepts des Arbeitskreises Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler gegeneinander abgewogen werden. Abbildung 19 illustriert die jeweiligen Inhalte sowie die rechentechnischen Beziehungen.

⁴⁰³ Eigene Darstellung in Anlehnung an Chmielewicz, K. (Finanzplanung 1972), S. 40.

⁴⁰⁴ Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 361.

Abbildung 19: Vergleich alternativer doppischer Rechnungs- und Verbundsysteme



Die Abbildung zeigt, dass eine direkt bebuchte Finanzrechnung⁴⁰⁵ in das traditionelle kaufmännische Verbundsystem durch die Erfassung von Zahlungsvorgängen auf nach sachlichen Kriterien gegliederten Unterkonten des Bilanzpostens ‚Liquide Mittel‘ (z.B. in Form von Personal-, Material- oder Investitionsauszahlungen) anstatt einer Buchung auf dem Kassen- oder Bankkonto integriert werden könnte.⁴⁰⁶ Es besteht aber weiterhin das Problem, dass für die Bestimmung der Erfassung einer finanzwirtschaftlichen Transaktion entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Bilanz ein Kriterium zur Trennung

⁴⁰⁵ Die in den erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungswerken auf Konzernebene geforderte Kapitalflussrechnung wird normalerweise indirekt aus den Ergebnissen der Erfolgs- und Vermögensrechnung ermittelt. Zur indirekten sowie direkten Vorgehensweise vgl. z.B. Bieg, H. (Kapitalflussrechnung 2000), S. 186 f.; Petersen, K. et al. (IFRS 2005), S. 341 ff.

⁴⁰⁶ Einen integralen Bestandteil des Rechnungssystems bildet die Finanzrechnung z.B. im Konzept des ‚Neuen Kommunalen Rechnungswesen (NKR)‘. Vgl. dazu Lüder, K. (NKR 1999), S. 10 ff. und S. 24.

von Erfolgs- und Nichterfolgszahlungen nötig ist: Mit dem Ziel, in der Erfolgsrechnung einen Periodenüberschuss zu ermitteln, gehen die Nichterfolgs-, d.h. die vermögenswirksamen Zahlungen dort nicht ein. Durch die Abspaltung der nur das liquide Finanzvermögen berührenden, rein zahlungsorientierten von der bonitären, das übrige Vermögen und die Schulden der Hochschule betreffenden Komponente liegt das Kriterium für die Vermögensänderungsrechnung im Konzept des AK HSReW demgegenüber in der Erfassung von vermögenswirksamen Zahlungen. Beiden Varianten gemeinsam ist die Erfassung von nicht-zahlungs-, aber vermögenswirksamen Ressourcenverbräuchen in der Erfolgs- bzw. Vermögensänderungsrechnung. Während ihre Bestimmung in der erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung ebenfalls an das Erfolgskriterium geknüpft ist, muss die Finanzberichterstattung von staatlichen Hochschulen dafür auf vereinfachten Periodisierungskonventionen aufbauen.⁴⁰⁷

Die Fokussierung der bilanziellen Auswirkungen finanzwirtschaftlicher Transaktionen in der Ressourcenänderungsrechnung des AK HSReW bietet nicht nur den Vorteil, auch ohne Erfolgskriterium approximativ die Wertänderungen des Hochschulvermögens in der Berichtsperiode anzeigen zu können, welche einerseits den Vermögensaufbau im Sinne einer nachhaltigen Verwendung von der Hochschule zur Verfügung gestellten Mitteln und andererseits den Ressourcenverbrauch durch die periodische Leistungserstellung abbilden: Eine solche ressourcenorientierte Bewegungsrechnung liefert somit detaillierte Informationen über die periodische Änderung des der Hochschule langfristig zur Verfügung stehenden Vermögens, was mit dem in Kapitel 2.2.2.2 abgeleiteten Rechnungsziel korrespondiert. Positiv erscheint auch, dass dieses Vorgehen eine veränderte Sichtweise auf die in einer Rechnungslegung erwerbswirtschaftlicher Betriebe notwendig werdenden Ansätze in der Bilanz unterstützt, z.B. in Bezug auf die Aufnahme von (Un-)Fertigen Erzeugnissen in die Vermögensrechnung oder die Berücksichtigung von Investitionszuschüssen.⁴⁰⁸ Hinzu kommt, dass das Konzept durch die Separation der eindeutig beobachtbaren, willkürfrei meßbaren periodischen Zahlungsdaten von prinzipiengestützt ermittelten, mit Ermessensspielräumen verbundenen Vermögens- und Schuldenänderungen die Einhaltung des Grundsatzes der Trennung von Grund- und

⁴⁰⁷ Vgl. dazu auch Kapitel 3.1.2.2.1.

⁴⁰⁸ Eine Diskussion der Bilanzierung solcher Posten im Hochschulbereich findet in Kapitel 3.3.2.1.1 statt.

Auswertungsinformationen ermöglicht.⁴⁰⁹ Durch den Einbezug einer direkten Finanzrechnung können unter der Voraussetzung einer Angleichung der Kontenrahmen auch kameralistisch-zahlungsorientiert mit kaufmännisch Rechnung legenden Hochschulen verglichen werden.⁴¹⁰

Als problematisch könnte sich erweisen, dass für die adäquate Erfassung eines Geschäftsvorfalles u.U. zwei Buchungen notwendig werden – dann, wenn vermögenswirksame Zahlungen zu erfassen sind. Vermögensänderungen in analoger Weise zum Anlagen- bzw. Schuldengitter einer erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung über eine Nebenrechnung im Anhang in Form eines „Gesamtvermögensspiegels“ abzubilden anstatt in einer integrierten Rechnung aufzunehmen, könnte einen weiteren Einwand darstellen.

Das Konzept des AK HSReW muss allerdings gerade im Hinblick auf die abgeleiteten Rechnungsziele und die zweckmäßigere Abbildung spezifischer Gegebenheiten des staatlichen Hochschulbereichs bevorzugt werden. Durch den Einsatz moderner leistungsfähiger EDV-Systeme und an die Bedürfnisse der Hochschulen anpassbarer Standardsoftwareprodukte, wie beispielsweise SAP R/3, dürfte sich auch die Umgestaltung der Erfolgsrechnung als weniger kritisch erweisen.

Bei der Anwendung des Konzepts des AK HSReW wird für die inhaltliche Ausgestaltung einer ordnungsmäßigen finanziellen Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen insofern ein weiterer Systemgrundsatz notwendig: Der **Grundsatz der zahlungs- und der vermögensorientierten Betrachtungsweise**⁴¹¹ finanzwirtschaftlicher Sachverhalte soll sicherstellen, dass die monetären und bonitären, das Vermögen einer Hochschule betreffenden Auswirkungen finanzwirtschaftlicher Transaktionen in zwei Bewegungsrechnungen, der Finanz- und der Vermögensänderungsrechnung, getrennt erfasst werden.

Das Rechnungssystem des AK HSReW bildet die Basis für die folgenden konkretisierenden Ausführungen zu den Teilrechnungen einer finanziellen

⁴⁰⁹ Dazu auch Küpper, H.-U. (Unternehmensrechnung 2004), S. 102 f.

⁴¹⁰ Vgl. auch Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 365 f.

⁴¹¹ Zu den weiteren Prinzipien einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung vgl. Kapitel 3.1.3.

Hochschulrechnungslegung. Aufgrund seiner explizit vom erwerbswirtschaftlichen Erfolgs- und Rechnungsziel abstrahierenden Sichtweise ist es zudem als Bezugspunkt für auftretende Bilanzierungsfragen anzusehen, die sich bei der Anwendung des traditionellen kaufmännischen Rechnungs- und Verbundsystems ergeben sollten.

3.2.3 Funktionsweise und Aussagegehalt eines kaufmännisch orientierten Rechnungslegungssystems von Hochschulen

Erwies sich für staatliche Hochschulen das kaufmännisch orientierte Rechnungslegungssystem auf Basis des Konzepts des AK HSReW als vorteilhaft, werden nachfolgend die sich daraus ergebenden Beziehungen aufgezeigt und anschließend die damit generierten Ergebnisse erläutert. Einen Überblick bietet Abbildung 20.

Abbildung 20: Beziehungen in einem finanziellen Rechnungslegungssystem von Hochschulen und Aussagegehalt der Teilrechnungen⁴¹²



Eine zentrale Stellung kommt im Rechnungslegungssystem von Hochschulen der Bilanz zu. Durch die Darstellung sämtlicher aktivierbarer Potentiale einer Hochschule sowie ihrer passivierbaren Schuldpositionen wird einerseits die bisher fehlende Transparenz in Bezug auf das (Netto-)Vermögen geschaffen, welches neben dem aufgrund des Zuverlässigkeitspostulats nicht-bilanzierbaren Humankapital eine wichtige Grundlage zur nachhaltigen Erstellung von Hochschulleistungen bildet. Andererseits ist sie Ausgangs- und Endpunkt des Rechnungsverbunds mit der Finanz- und Vermögensänderungsrechnung.

⁴¹² Da die Finanzrechnung im Konzept des AK HSReW in die Vermögensänderungsrechnung abgeschlossen wird, ist sie zur Illustration in der Abbildung in diese integriert. Sie bildet jedoch eine eigenständige Teilrechnung.

Die monetären Wertzuwächse und -abnahmen, d.h. die Bewegungen des Bilanzpostens ‚Liquide Finanzmittel‘ werden in detaillierter Form in der direkten Finanzrechnung dargelegt, deren Saldo den periodischen (Einzahlungs-)Überschuss oder möglicherweise ein Zahlungsdefizit anzeigt (hellgrau schraffierter Bereich). Dagegen gehen der sich durch die Leistungserstellung ergebende nicht-zahlungswirksame Werteverzehr sachlicher Ressourcen sowie die Wertänderungen der restlichen Bilanzpositionen (dunkelgrau schraffierter Bereich) in die Vermögensänderungsrechnung ein. Während v.a. aktivierbare Investitionen zu einem bonitären Wertzuwachs führen, stellen Abschreibungen und Rückstellungen die wesentlichen negativen bonitären Wertkomponenten dar, welche insbesondere durch den Passivierungsgrundsatz und das Prinzip der Abgrenzung der Zeit nach bestimmt werden. Auf diese Weise bildet ihr originärer Saldo (‚VÄR 1‘) die Wertänderung des sachlichen sowie des sonstigen bilanziellen Leistungspotentials durch Tätigkeiten der Hochschule und weitere Ereignisse in der vergangenen Periode ab. Auf diese Weise kann die Rechnung Anhaltspunkte für den (Re-)Investitionsbedarf, aber auch die Entwicklung finanzieller Verpflichtungen liefern.

Unter Einbezug der in der Finanzrechnung ermittelten jährlichen Veränderung der Zahlungsmittel, welche durch die Möglichkeit der Beschaffung von Ressourcen einen Teil des Leistungspotentials der Hochschule bilden, wird in einem zweiten Schritt durch den in der Vermögensänderungsrechnung ermittelten Endsaldo (‚VÄR 2‘) über die periodische Zu- bzw. Abnahme des gesamten, der Hochschule nachhaltig zur Verfügung stehenden bilanziellen Leistungspotentials bzw. des Nettovermögens in der vergangenen Periode Rechnung gelegt. Wenn von Seiten des staatlichen Eigentümers keine außergewöhnlichen Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidungen getroffen wurden, bildet dieser Saldo bei einem positiven Ergebnis annähernd den Vorfinanzierungsbetrag⁴¹³ zukünftiger Periodenleistungen oder aber das Finanzierungsdefizit der Abrechnungsperiode ab, das im Rahmen der Erstellung von Hochschulleistungen entstanden ist: Es stellt somit das Resultat der eigenverantwortlichen Ressour-

⁴¹³ Mit Bezug auf die Ausführungen zur Behandlung ermittelter Überschüsse in Kapitel 2.1.2.2 ist an dieser Stelle auch ein „... weitverbreitetes Mißverständnis auszuräumen: Der Gewinn ... liegt nicht automatisch ausschüttungsreif in der Kasse. Er stellt einen Kapitalzuwachs dar und ist als Bilanzposition auf der Passivseite zu suchen, während die für eine Ausschüttung notwendigen Geldbeträge auf der Aktivseite der Bilanz stehen.“ Witte, E./Hauschildt, J. (Unternehmung 1966), S. 109.

cenbewirtschaftung durch die Hochschule dar. Falls in der Abrechnungsperiode von staatlicher Seite jedoch bedeutende und nicht „kostenneutrale“⁴¹⁴ (Des-)Investitions- bzw. Restrukturierungsentscheidungen getroffen werden, beispielsweise beim Aufbau eines speziellen Forschungszentrums an einer Universität, so sollte dies in den Teilrechnungen als außergewöhnliche Transaktion zum Ausdruck gebracht werden.

Da dieses Ergebnis stark von der Investitionstätigkeit der Hochschule beeinflusst wird, dürfte es größeren zwischenzeitlichen Schwankungen unterliegen, so dass eine einperiodische Interpretation der Saldogröße, die den Ressourcenerhalt nur approximativ mit Hilfe vereinfachter Bilanzierungskonventionen anzeigt, nicht möglich ist. Erst die Betrachtung gleitender drei- bis fünfjähriger Durchschnittswerte⁴¹⁵ lässt zuverlässigere Aussagen über die Ressourcenänderung durch die Erstellung von Forschungs- und Lehrleistungen zu. Im Idealfall schwankt dieser mittel- bis langfristige Durchschnitt um einen Wert von Null: Ein negatives Ergebnis zeigt die Substanzverringerung des zur Leistungserstellung benötigten bilanziellen Vermögens an, was z.B. möglicherweise auf zu wenig generierte Einzahlungen, zu hohe laufende Ausgaben und somit eine ineffiziente Produktion von Hochschulleistungen oder eine zu geringe Investitionstätigkeit⁴¹⁶ zurückzuführen ist. Ist der Saldo dagegen langfristig positiv⁴¹⁷, kann dies darauf hindeuten, dass die Hochschule leistungsbezogen gewährte Mittel u.U. nicht zweckgebunden verwendet, sondern beispielsweise in Wertpapieren angelegt hat. Fehlende Sachinvestitionen führen mittel- bis langfristig zu sinkenden Abschreibungen und tendenziell positiveren Salden. In Verbindung mit Einsparungen bei nicht-aktivierbaren Leistungsressourcen wie dem wissenschaftlichen Personal entsteht dann eine Effektivitätslücke bei

⁴¹⁴ „Kostenneutral“ könnte z.B. der Aufbau eines neuen Studiengangs unter Einstellung eines anderen Studienschwerpunkts sein.

⁴¹⁵ In den ersten Jahren kann eine Finanzberichterstattung von Hochschulen auf Basis des entwickelten Konzepts deswegen vornehmlich nur die Dokumentationsaufgabe erfüllen.

⁴¹⁶ Problematisch an einer solchen Interpretation ist allerdings, dass Investitionen in Humankapital in Form von Personalausgaben in der Rechnung als negative Wertkomponenten betrachtet werden.

⁴¹⁷ Ein kurz- bis mittelfristig positiver Saldo kann im Hinblick auf die Ansparung von Abschreibungsgegenwerten und ihre (rollierende) Reinvestition als normal eingestuft werden.

der Hochschule, die mit vorhandenen Ressourcen qualitativ hochwertigere Leistungen erstellen könnte.

Für die Validität solcher Aussagen ist es jedoch notwendig, das in den Teilrechnungen dargelegte Zahlenmaterial mit den Methoden der Bilanzanalyse⁴¹⁸ tiefergehend zu untersuchen und es mit den Rechnungslegungsinformationen anderer Hochschulen zu vergleichen bzw. daran zu spiegeln. Hierfür werden zweckmäßig gegliederte und aggregierte Daten nötig, was u.a. Gegenstand der Ausführungen des nachfolgenden Kapitels ist. Aufgrund der hohen Humankapitalabhängigkeit sowie der fehlenden monetären Bewertung der Aktivitäten von Universitäten und Fachhochschulen sind in eine solche Kennzahlenanalyse darüber hinaus Informationen über nicht-bilanzierbare Hochschulpotentiale und -leistungen aus der leistungsbezogenen Rechnungslegungskomponente⁴¹⁹ einzubeziehen.

3.3 Ausgestaltung der Teilsysteme einer kaufmännisch orientierten Rechnungslegung von Hochschulen

Auf die Entscheidung über das für den öffentlichen Hochschulbereich am zweckmäßigsten erscheinende Rechnungs- und Verbundsystem für die finanzielle Rechnungslegung folgt in diesem Kapitel die Diskussion eines geeigneten Aufbaus ihrer Teilrechnungen. Des Weiteren werden hochschulspezifische Bilanzierungsprobleme behandelt.

3.3.1 Finanzrechnung von Hochschulen

Auf Basis des in Kapitel 2.2.2.2 abgeleiteten Rechnungsziels der Ermittlung von Zahlungsüberschüssen einer Hochschule bzw. der Anzeige einer Einhaltung des Budgets in der abzuschließenden Periode werden in der Finanzrechnung mit den Basisgrößen ‚Ein- und Auszahlungen‘ Grunddaten, d.h. direkt beobachtbare, von Bewertungen und Zurechnungen unabhängige und somit willkürfrei messbare Finanzdaten erfasst. Zur Erhöhung des Aussagegehalts der Rechnung für die Adressaten müssen allerdings noch eine zweckmäßige

⁴¹⁸ Vgl. dazu weiterführend Coenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 949 ff. Ferner Baetge, J. et al. (Bilanzanalyse 2004).

⁴¹⁹ Zur leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung vgl. weiterführend Kapitel 4.

Gliederung der Mittelflüsse sowie geeignete hochschulspezifische Ausweiskategorien herausgearbeitet werden, was Inhalt der folgenden Ausführungen ist. Eine zusammenfassende Darstellung der Ergebnisse ist Abbildung 22 auf S. 132 zu entnehmen.

Die grundlegende **Gliederung** der Finanz- bzw. Kapitalflussrechnung erfolgt in allen in die Analyse einbezogenen Referenzkonzepten nach dem sog. Aktivitätsformat⁴²⁰. Hierbei werden die Mittelflüsse nach drei verschiedenen Entscheidungsbereichen der unternehmerischen Tätigkeit erfasst und Zahlungssalden aus der laufenden Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit, der Investitions- sowie der Finanzierungstätigkeit ermittelt.⁴²¹ Eine entsprechend unterteilte, in Staffelform dargestellte Rechnung über die periodischen Zahlungsströme erscheint gerade für die Überwachungsaufgabe der Verwendung von Finanzmitteln sinnvoll, die den Hochschulen für ihre Zwecke zur Verfügung gestellt wurden. Dadurch können die operativen von den längerfristig wirkenden Auszahlungen in Form von Investitionen in das der Leistungserstellung der Hochschule dienende Anlagevermögen getrennt ausgewiesen und diese wiederum von den Finanzierungstätigkeiten bzw. reinen Finanzmittelumschichtungen abgegrenzt werden.

Gibt es in einem Globalhaushalt nur einen Zuschusstitel, müssen von den gesamten staatlichen sowie sonstigen Einzahlungen die Auszahlungen in dreifach gegliederter Form abgezogen werden. Wenn dagegen mehrere Zuschusstitel⁴²² existieren, sollten mit dem getrennten Ausweis der Zuflüsse monetärer Mittel differenzierte Zahlungssalden ausgewiesen werden. Während ein Zahlungsdefizit aus der operativen Hochschultätigkeit in diesem Fall darauf hinweisen könnte, dass für langfristige Zwecke gewährte Mittel kurzfristig verwendet wurden, kann ein negativer Saldo der Investitionstätigkeit (,Investitionsüberschuss') anzeigen, dass der Wille der Zuschussgeber eingehalten und für

⁴²⁰ Vgl. Pfuhl, J. (Kapitalflußrechnung 1991), S. 1674.

⁴²¹ Das Mindestgliederungsschema einer direkt ermittelten Kapitalflussrechnung ist Bieg, H. (Kapitalflussrechnung 2000), S. 186 sowie Petersen, K. et al. (IFRS 2005), S. 343 f. zu entnehmen.

⁴²² Das niedersächsische Globalbudget besteht beispielsweise aus vier Zuschusstiteln: die Zuführungen für laufende Zwecke, für Bauunterhaltung, für Investitionen sowie für sonstige Zwecke. Vgl. dazu Sorgenfrei, C. (Rechnungslegung 2000), S. 80.

laufende Zwecke gewährte Mittel noch in den kommenden Perioden auf die Leistungserstellung wirken.

An die Festlegung des grundsätzlichen Aufbaus der Finanzrechnung schließt sich die Frage nach der zweckmäßigen **Abgrenzung der Teilbereiche** bzw. der darin zu erfassenden Ein- und Auszahlungen an. Soll mit dem Ergebnis der Investitionstätigkeit dargestellt werden, inwieweit die Hochschule Zukunftsvorsorge zur Aufrechterhaltung bzw. Verbesserung ihrer Leistungsfähigkeit betreibt⁴²³, so sind in diesem Teilbereich die Investitions- bzw. Desinvestitionsaktivitäten in das Anlagevermögen zu erfassen. Da das Umlaufvermögen definitionsgemäß nicht langfristig zur Verfügung steht, sondern in der kommenden Periode verbraucht wird, müssen Auszahlungen dafür im ‚Mittelzufluss bzw. -abfluss aus der laufenden Hochschultätigkeit‘ erfasst werden. Im Unterschied zu den erwerbswirtschaftlichen Referenzkonzepten dürfen lang-, aber auch kurzfristige Geldanlagen und ihre Auflösung nicht in den Investitionsbereich eingehen, da ihnen der Leistungspotentialbezug fehlt. Ihnen kommt im bedarfswirtschaftlichen Bereich eine Finanzierungsfunktion für zukünftige Investitionen zu. Unter Einbezug der aus reinen Finanzierungstätigkeiten resultierenden Mittelzu- und -abflüsse, z.B. bei Kreditaufnahmen und -rückzahlungen, wäre es bei staatlichen Hochschulen für den dritten Bereich angebrachter, von Zahlungsmittelveränderungen aus ‚sonstigen Finanztätigkeiten‘ zu sprechen.⁴²⁴ Sinnvoll erscheint auch die Konvention⁴²⁵, dass die Finanzmittelveränderungen, welche weder dem Investitions- noch dem sonstigen Finanzbereich zugeordnet werden können, in das Ergebnis der operativen Hochschultätigkeit eingehen.

⁴²³ Vgl. ähnlich Wysocki, K. v. (Kapitalflußrechnung 1998), S. 21 f.

⁴²⁴ Solche Positionen sind im staatlichen Hochschulbereich bisher von keiner bzw. nur von untergeordneter Bedeutung: Zur Geldanlage kommen allenfalls Mittel des Körperschaftsvermögens in Frage, Kredite dürfen von bayerischen Hochschulen, welche aus Finanzsicht reine Regiebetriebe darstellen, nicht aufgenommen werden. Bei erhöhten finanziellen Freiheiten und einer u.U. ressourcenorientierten Budgetierung wird die zinsbringende Anlage von Finanzmitteln zwar im Rahmen der sukzessiven Ansammlung von Abschreibungsgegenwerten für Reinvestitionen zunehmen, sie dürften sich jedoch durch rollierende Reinvestitionen eher im kurzfristigen Bereich bewegen. Ob den Hochschulen die Möglichkeit zur Kreditaufnahme zugestanden wird, bleibt abzuwarten.

⁴²⁵ Vgl. Wysocki, K. v. (Kapitalflußrechnung 1998), S. 14.

Mit dem Ziel, das Finanzgebaren einer Hochschule transparenter zu gestalten, ist die Frage nach einer zweckmäßigen **Gruppierung der Einzahlungen und Auszahlungen** innerhalb der drei Teilbereiche zu beantworten. Mit Blick auf die verschiedenen Aufgaben der Adressaten einer Hochschulrechnungslegung ist es für sie wichtig zu erfahren, woher die Gelder kommen, gegebenenfalls ob diese einer Zweckbindung unterliegen und wofür bzw. für welche Zwecke sie ausgegeben wurden. Die Rechnungslegungsdaten müssen vor diesem Hintergrund auch in disaggregierter Form dargestellt werden. Analog zur Segmentberichterstattung⁴²⁶ in den betrachteten Referenzkonzepten sind deshalb sowohl das primäre Berichtsformat der Rechnung, welches ihr Haupttrennkriterium beinhaltet, als auch das sekundäre Berichtsformat zu definieren, das zu einer nochmaligen Unterteilung der primär segmentierten Daten führt.

Eine Zusammenfassung der **Einzahlungen** nach der Mittelherkunft erscheint als primäres Berichtsformat zweckmäßig. Wird der größte Teil der Hochschulfinanzmittel über öffentliche Haushalte bereitgestellt, so besteht daneben auch die Möglichkeit, durch die Nutzung des Vermögens, Fundraisingaktivitäten sowie dem Angebot extern gewünschter Leistungen gegen Entgelt weitere Einzahlungen zu generieren. Als sekundärem Trennkriterium der Mittelzuflüsse kommt der Steuerpflichtigkeit der abgegebenen Leistungen bzw. der Aktivitäten einer Hochschule eine besondere Bedeutung zu. Gemäß den Ausführungen in den folgenden Abschnitten ist diese im Allgemeinen dann gegeben, wenn mit der Leistungserbringung eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen verbunden ist. Da solche Einnahmen in der Regel mit mehr oder minder konkreten Gegenleistungen einhergehen, kann durch das Kriterium der Steuerpflichtigkeit eine Zweckbindung der erhaltenen Mittel angezeigt, aber auch die finanzielle Abhängigkeit der Bildungsinstitution von verschiedenen Kapitalgebern und Tätigkeiten abgebildet werden. Dieses Merkmal erscheint zudem geeignet, da es durch die Steuergesetzgebung und -rechtsprechung sowie professionelle Gremien aus Hochschulpraktikern und Fachleuten der Finanzverwaltung fortlaufend konkretisiert wird sowie die Universitäten oder Fachhochschulen intern ohnehin entsprechende Vorkehrungen für eine adäquate Umsetzung treffen müssen. Dies trägt zum einen zur Objektivierung der Rechnungslegung bei, zum anderen kann dadurch das Wirtschaftlichkeitsprinzip einer Hochschulrechnungslegung eingehalten werden.

⁴²⁶ Vgl. IAS 14 sowie weiterführend Hacker, B. (Segmentberichterstattung 2002).

In Bezug auf die Steuerpflichtigkeit von Hochschulleistungen sind zwei Bereiche zu unterscheiden, die der nachfolgenden Abbildung 21 entnommen werden können. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG besteht Körperschaftsteuerpflicht nur für Betriebe gewerblicher Art (BgA)⁴²⁷, die Hoheitssphäre von Hochschulen bleibt davon unberührt (§ 4 Abs. 5 KStG). Ebenfalls von der Körperschaftsteuerzahlung ausgenommen sind gemeinnützige BgA bzw. Zweckbetriebe⁴²⁸. Im Gegensatz dazu sind BgA und somit auch die Zweckbetriebe grundsätzlich umsatzsteuerbar⁴²⁹, wobei Umsatzsteuerbefreiungen oder -ermäßigungen möglich sind. Durch die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Auftragsforschung gegen Entgelt von öffentlich-rechtlichen Hochschulen in Deutschland⁴³⁰ wird ein höheres Aufkommen steuerrelevanter Vorgänge an Hochschulen erwartet⁴³¹.

⁴²⁷ BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts umfassen „... alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.“ (§ 4 Abs. 1 KStG)

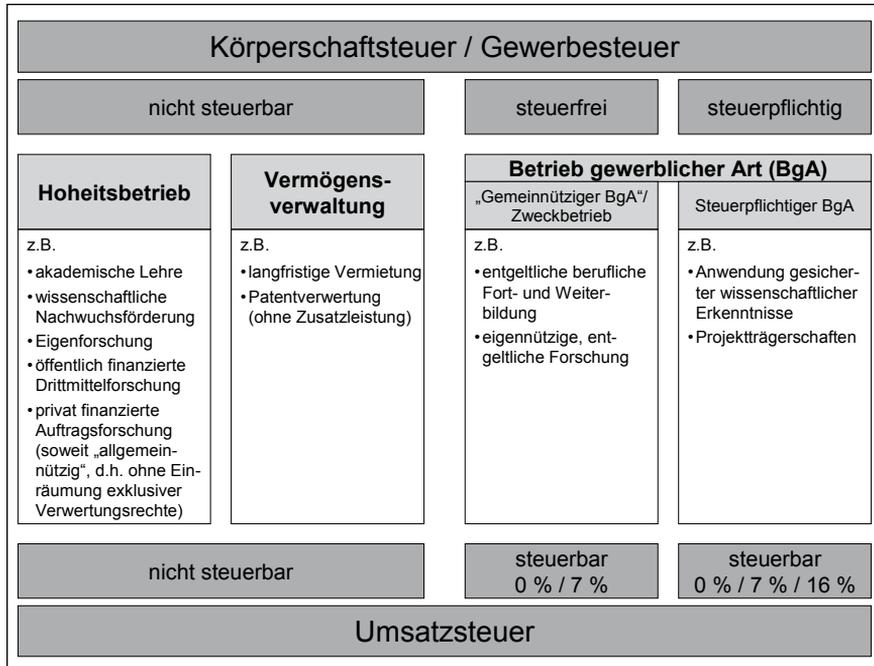
⁴²⁸ Nach § 65 Abgabenordnung (AO) ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn „... 1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamteinrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, 2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und 3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.“

⁴²⁹ Die Umsatzsteuerpflicht knüpft an das Körperschaftsteuerrecht an. Nach § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer BgA und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe als gewerblich oder beruflich tätig und somit umsatzsteuerbar.

⁴³⁰ Vgl. dazu ausführlich Kessler, W./Gastl, C. (Hochschulen 2002).

⁴³¹ Vgl. Weichselbaumer, J. (Betriebe 2003).

Abbildung 21: Steuerliche Sphären von staatlichen Hochschulen⁴³²



Innerhalb einer tertiären Bildungseinrichtung sind BgA als Zweckbetriebe und/oder steuerpflichtige BgA⁴³³ beispielsweise in folgenden Bereichen zu erwarten: Forschungstätigkeiten gegen Entgelt, Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse stützen (z.B. Materialprüfämter, Blutalkoholuntersuchungen etc.), Weiterbildungsveranstaltungen, Rechts- oder Unternehmensberatung, gewerbliche Vermietung bzw. Verpachtung (z.B. Hörsaalverpachtung, Sportstättenüberlassung), Patentverwertung mit Zusatzleistungen, Werbung/Sponsoring, Mensen/Cafeterien, Hochschul-

⁴³² Eigene Darstellung in Anlehnung an Weichselbaumer, J. (Betriebe 2003) sowie Kessler, W./Gastl, C. (Hochschulen 2002) und Brummer, K. et al. (Abgabenordnung 2000), S. 157.

⁴³³ Die Kategorisierung der Aktivitäten einer tertiären Bildungseinrichtung in einen Zweckbetrieb und/oder einen steuerpflichtigen BgA ist vom Ausmaß der Tätigkeiten an einer Hochschule wie auch von ihrer Behandlung an dem für die jeweilige Hochschule zuständigen Finanzamt und u.U. der Sichtweise der Finanzgerichte abhängig.

sport sowie studentische Aktivitäten wie z.B. Uni-Ball, Betreuung ausländischer Studenten gegen Entgelt etc.⁴³⁴ Da bei einer Betrachtung dieser Aktivitäten ersichtlich wird, dass gerade auch in gemeinnützigen BgA zweckgebundene Einnahmen generiert werden dürften, ist in der Umsatzsteuerzahlung das ausschlaggebende Trennkriterium für das sekundäre Berichtsformat zu sehen.

Zur Anzeige des Ressourcenverbrauchs empfiehlt sich eine an den Industriekontenrahmen angelehnte, aber an die Besonderheiten der Hochschulen angepasste Ordnung der **Auszahlungen**.⁴³⁵ Als sekundäres Berichtsformat dieser ressourcenorientierten Gliederung eignet sich eine Trennung der Mittelabflüsse nach ihrem Verwendungszweck. Auszahlungen, die für den verwaltenden Hochschulbereich angefallen sind, müssen von denjenigen getrennt ausgewiesen werden, welche für die Erbringung der wissenschaftlichen Hauptleistungen, inklusive wissenschaftlicher Serviceleistungen (z.B. Gehälter für das technische Personal oder wissenschaftliche Hilfskräfte), getätigt wurden. So werden Vergleiche zwischen den tertiären Bildungsinstitutionen ermöglicht, was zur Überprüfung der Effizienz und Effektivität⁴³⁶ des Mitteleinsatzes erforderlich ist.

Bei Zweifelsfragen bezüglich des Ausweises von monetären Finanzflüssen ist auf das Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung Bezug zu nehmen. Faktische Zahlungen sind der Leistungskategorie zuzuordnen, für die sie getätigt wurden bzw. aus Verlässlichkeitsgründen dort zu erfassen, wo sie in stärkerem Maße verursacht wurden. Dies kann beispielsweise bei der Trennung von Zahlungen im wissenschaftlichen und verwaltenden Bereich durch Nutzungs- oder Beanspruchungsanteile beim Personal geschehen. Unter dem Postulat der vertikalen bzw. zeitlichen Vergleichbarkeit sind bei einer Verwendungsveränderung nach der erstmaligen Zuordnung

⁴³⁴ Hierzu und weiterführend zu Fragen der steuerrechtlichen Stellung und Behandlung von staatlichen Hochschulen sowie ihren Aktivitäten vgl. Brummer, K. et al. (Abgabenordnung 2000), S. 157; Oberfinanzdirektion Münster (Besteuerung 2004); Schutter, E. G. (Drittmittel 2005) sowie die Arbeit des Arbeitskreises Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler.

⁴³⁵ Vgl. auch AK HSReW (Schlußbericht 1999).

⁴³⁶ Aus dem Zielsystem einer staatlichen Hochschule (Kapitel 2.1.2.3) kann abgeleitet werden, dass die Auszahlungen für den ersten Bereich möglichst gering zu halten sind, wenn *ceteris paribus* mehr Finanzmittel für die Erbringung von Forschungs- und Lehrtätigkeiten zur Verfügung stehen sollen, was die institutionelle Effektivität steigern kann.

erläuternde Angaben im Anhang zu machen, beispielsweise bei der Umwidmung von Personal.

Im Anhang erläuterte, eng abgegrenzte **außerordentliche Posten** werden auch in der Finanzrechnung von Hochschulen notwendig. Nach herrschender Auslegung des HGB, aber auch in einer Rechnungslegung auf Basis der US-GAAP nehmen sie insbesondere ungewöhnliche und selten auftretende Geschäftsvorfälle⁴³⁷ auf. Für eine Hochschulrechnungslegung erscheinen die analog zu den US-GAAP restriktiv interpretierten⁴³⁸ und kumulativ geltenden⁴³⁹ Eigenschaften der Ungewöhnlichkeit und Seltenheit von Ereignissen (z.B. in Bezug auf Erdbeben oder andere Naturkatastrophen) zweckmäßig. Wichtig ist zudem das Kriterium außergewöhnlicher Investitions- bzw. Desinvestitionsentscheidungen des staatlichen Investors, welche sich beispielsweise beim Aufbau eines Forschungszentrums oder der Einstellung eines Studiengangs an einer Universität oder Fachhochschule in Form zusätzlicher Zuweisungen bzw. dem Abzug entsprechender Mittel äußern können.

Abbildung 22 zeigt den Entwurf einer Finanzrechnung von öffentlichen Hochschulen mit Erläuterungen zum Inhalt der Posten und Hinweisen, bei welchen Positionen Untergliederungen zum sekundären Berichtsformat sowie zu weiteren Kriterien sinnvoll sind. Diese detaillierteren Informationen („Davon-Vermerke“) sind zur besseren Lesbarkeit der Rechnung im Anhang darzustellen. Zudem können Anpassungen der nachstehenden Struktur aufgrund landeshaushalts- bzw. hochschulspezifischer Gegebenheiten, aber auch auf Basis des Grundsatzes der Verständlichkeit der Informationen für ihre Adressaten geboten sein. Entsprechend dem Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung müssen von den Universitäten und Fachhochschulen daneben zusätzlich aufgegliederte Informationen dargelegt werden, wenn das Wissen darüber für die Adressaten relevant ist und es sich um wesentliche Posten handelt.

⁴³⁷ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 489 ff. Im Unterschied dazu darf die Position ‚Außerordentliches Ergebnis‘ in einer Rechnungslegung auf Basis der IAS/IFRS seit 2005 nicht mehr ausgewiesen werden, was jedoch der Interpretation der Jahresabschlussdaten aufgrund des einmaligen Charakters außerordentlicher Posten nicht unbedingt zuträglich ist. Vgl. dazu auch Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 441.

⁴³⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 493 f.

⁴³⁹ Vgl. Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 444.

Abbildung 22: Finanzrechnung von staatlichen Hochschulen

Finanzrechnung
Zuweisungen des Landes für die laufende Hochschultätigkeit ⁴⁴⁰ <ul style="list-style-type: none">• für laufende Zwecke; Bauunterhaltung (globale Zuschusstitel)• aus Sondermitteln (Sammelansätze, ‚High Tech Offensive‘ Bayern etc.)• Staatszuschuss Planstellenpersonal
+ Drittmitelezahlungen, davon für steuerpflichtige Auftragsforschung <ul style="list-style-type: none">• aus Bundesmitteln• aus Landesmitteln• aus Mitteln der Europäischen Union• von sonstigen nationalen und internationalen öffentlichen Institutionen• der Deutschen Forschungsgemeinschaft, davon für Sonderforschungsbereiche• von sonstigen nationalen und internationalen Stiftungen• der privaten Wirtschaft• von sonstigen Geldgebern
+ Einzahlungen aus Studienentgelten, davon für steuerpflichtige Studienangebote <ul style="list-style-type: none">• für Erststudium, davon von ausländischen Studierenden• für Aufbaustudium, davon von ausländischen Studierenden• für Fort- und Weiterbildungsangebote• für sonstige Studienangebote
+ Einzahlungen aus sonstigen Leistungen <ul style="list-style-type: none">• aus sonstigen nicht-steuerpflichtigen Leistungen (Gebühren für Hochschulsport, Mahngebühren Universitätsbibliothek, Abgabe von Energie etc.)• aus sonstigen steuerpflichtigen Leistungen, davon aus ‚Betrieben gewerblicher Art‘ (z.B. für Beratung/Begutachtung, Materialprüfung etc.)
+ Einzahlungen aus Fundraising-Aktivitäten, davon steuerpflichtige Aktivitäten <ul style="list-style-type: none">• aus Spenden, Schenkungen und Stiftungen• aus Sponsoringverträgen• aus sonstigen Fundraising-Aktivitäten
+ Einzahlungen aus der Nutzung von Vermögensgegenständen, davon steuerpflichtige Aktivitäten <ul style="list-style-type: none">• aus Vermietung und Verpachtung• aus der Verwertung von Patenten
+ Erhaltene Erstattungen, davon steuerpflichtig
+ Sonstige ordentliche Einzahlungen, davon steuerpflichtig

⁴⁴⁰ Für Hochschulen, die keinen vollglobalisierten Haushalt haben, können weitere Posten wie z.B. Kapitalisierungserlöse oder die (Wieder-)Zuweisung von Haushaltsresten notwendig werden.

- + Abzuführende („erhaltene“) Umsatzsteuer im Rahmen von Verkäufen⁴⁴¹
- Personalauszahlungen
 - Bezüge der Beamten, davon wissenschaftlicher Bereich; davon befristet
 - Bezüge der Angestellten, davon wissenschaftlicher Bereich; davon befristet
 - Bezüge der Arbeiter; davon befristet
 - Sonstige Bezüge (der Gastdozenten, wissenschaftlichen Hilfskräfte, Tutoren etc.)
 - Soziale Abgaben und Unterstützungsleistungen (für Versorgungsleistungen, Beihilfen, Alters(zusatz-)versorgung etc.)
 - Sonstige Personalauszahlungen (Überstundenvergütungen, Zulagen etc.)
- Auszahlungen für Stipendien und sonstige Studienunterstützungsleistungen
- Auszahlungen für bezogene Materialien
 - Wissenschaftliches Verbrauchsmaterial (Chemikalien, Tiere, Pflanzen etc.)
 - Sonstiges Verbrauchsmaterial, davon wissenschaftlicher Bereich
- Auszahlungen für bezogene Leistungen, davon wissenschaftlicher Bereich (Druck-/Kopierkosten, externe Gutachten und Dienstleistungen, EDV-Dienstleistungen und -Entwicklungsaufträge)
- Auszahlungen für Schrifttum
 - Monographische Bücher, Sammelwerke
 - Zeitschriften und Datenbanken
 - Restaurierung von Schrifttum
- Bewirtschaftungsauszahlungen
 - für Wasser, Strom, Heizung etc.
 - für Reinigungsmaßnahmen und Pflege von Außenanlagen
 - sonstige Bewirtschaftungsauszahlungen (Wach- und Nachtdienst etc.)
- Auszahlungen für Bauunterhalt und die Instandhaltung des Sachanlagevermögens
 - Eigeninstandhaltung und Bauunterhalt durch Stellen der Hochschule
 - Fremdinstandhaltung und Bauunterhalt durch externe Betriebe
- Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten (für Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Lizenzen, Patentgebühren, Kundendienst und technische Überwachung etc.)
- Auszahlungen für Mieten, Pachten und Leasing, davon wissenschaftlicher Bereich

⁴⁴¹ Der Einbezug der Umsatzsteuerzahlungen bei Käufen und Verkäufen in die Finanzrechnung wird im Konzept des AK HSReW notwendig, da die Investitionen und weiteren Beschaffungen im umsatzsteuerpflichtigen Bereich auf den Sachkonten mit Nettobeträgen ausgewiesen werden.

Fortsetzung der vorherigen Seite

<ul style="list-style-type: none"> – Auszahlungen für Beiträge, Versicherungen, Steuern <ul style="list-style-type: none"> • Beiträge zu Hochschul-, Wirtschafts- und sonstigen Verbänden (HRK, fachspezifische Hochschulverbände etc.) • Versicherungsbeiträge • Bezahlte Steuern – Reisekostenerstattungen, davon wissenschaftlicher Bereich – Sonstige ordentliche Auszahlungen, davon wissenschaftlicher Bereich – Anrechenbare („gezahlte“) Vorsteuer aus Käufen
= Mittelzufluss/-abfluss aus der laufenden Hochschultätigkeit
<ul style="list-style-type: none"> + Zuweisungen des Landes für Investitionen (globaler Zuschusstitel) + Einzahlungen für Investitionen nach dem Hochschulbauförderungsgesetz (HBFG) + Sonstige Zuschüsse mit investiver Zweckbindung, davon steuerpflichtig + Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens (ohne Finanzanlagen), davon im wissenschaftlichen Bereich – Auszahlungen für Investitionen in das Anlagevermögen (ohne Finanzanlagen), davon für den wissenschaftlichen Bereich
= Mittelzufluss/-abfluss aus Investitionstätigkeit
<ul style="list-style-type: none"> + Einzahlungen aus Abgängen von langfristigen Finanzanlagen + Einzahlungen aus Abgängen von kurzfristigen Geldanlagen + Zinseinzahlungen + Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten – Auszahlungen für langfristige Finanzanlagen – Auszahlungen für kurzfristige Geldanlagen – Zinsauszahlungen – Auszahlungen für die Tilgung von Krediten
= Mittelzufluss/-abfluss aus sonstigen Finanztätigkeiten
<ul style="list-style-type: none"> + Außerordentliche Einzahlungen – Außerordentliche Auszahlungen
Zahlungsüberschuss/-defizit in Periode XX

In der oben dargestellten Finanzrechnung können sich bei kaufmännisch-doppisch Rechnung legenden Hochschulen **Probleme** ergeben, wenn die

ausgewiesenen Zahlungen – getreu dem Grundsatz der Trennung von Anordnung und Zahlung – durch die Zwischenschaltung von intermediären Institutionen wie der Staatsoberkasse (StOK) oder der Bezirksfinanzdirektion (BfD)⁴⁴² sozusagen „virtueller Natur“ sind und sich nicht in den faktischen Zahlungsmittelbeständen der Institution, d.h. in ihrer Kasse bzw. ihren täglich fälligen Sichtguthaben, widerspiegeln. Neben verwaltungstechnischen Ineffizienzen ergeben sich auch zeitliche Differenzen in der buchungsmäßigen Erfassung von finanzwirtschaftlichen Ereignissen, welche aus der Notwendigkeit entstehen, die Geschäftsvorfälle nach der Buchung durch die zwischengeschaltete Institution im hochschulinternen Buchhaltungssystem sachgerecht – zum Teil manuell – nachzuvollziehen. Dadurch werden die in Kapitel 2.3.4.1 diskutierten Dokumentationsprinzipien verletzt, welche die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens und somit die Einheit der Buchhaltung fordern. Eine Lösung dieses Problems könnte darin bestehen, der Hochschule die Möglichkeit zu einem eigenen Bankkonto zu gewähren, über welches sie ihre Finanztransaktionen selbst ausführen kann – unabhängig davon, ob die Tätigkeit, z.B. die Lohnabrechnung, durch externe Institutionen übernommen wird.

3.3.2 Vermögensrechnung von Hochschulen

In Kapitel 2.2.2.2 wurde die Notwendigkeit einer Vermögensrechnung bzw. Bilanz abgeleitet, die sich nach der Untersuchung der Prinzipien- und Rechnungssysteme erwerbswirtschaftlicher Rechnungslegungskonzepte für staatliche Bildungsinstitutionen als zweite zentrale Komponente einer ordnungsmäßigen finanziellen Rechnungslegung von Hochschulen herausgestellt hatte. Auf Basis des Rechnungsziels der Ermittlung des der Hochschule am Ende der abzuschließenden Periode nachhaltig zur Verfügung stehenden bilanziellen Leistungspotentials werden den Vermögenswerten die Schulden gegenübergestellt, welche sie in den kommenden Perioden belasten. Diese Basisgrößen sind jedoch nicht direkt beobachtbar und unterliegen Bewertungen der Bilanzierenden, weshalb eine Reihe von grundlegenden Konventionen nötig ist, welche für staatliche Hochschulen in Abschnitt 3.1.2 erörtert wurden. Ihre Implikationen auf die spezifische Ausgestaltung der Bilanz von staatlichen

⁴⁴² Zum 01. August 2005 wurden die Bezirksfinanzdirektionen aufgelöst und durch das Landesamt für Finanzen (LfF) mit Niederlassungen an verschiedenen Orten ersetzt.

Hochschulen sowie spezielle Bilanzierungsprobleme von tertiären Bildungseinrichtungen, u.a. in Bezug auf die Eröffnungsbilanz, werden in den folgenden Abschnitten diskutiert. Daran anknüpfend illustriert Abbildung 25 auf S. 164 die Struktur der Hochschulbilanz.

3.3.2.1 Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen bei der Erstellung der Jahresbilanz

3.3.2.1.1 Wirkungen des abgeleiteten Prinzipiengefüges auf den Inhalt der Hochschulbilanz

Die Ausführungen zu den Zwecken, Zielen sowie den Prinzipiensystemen kaufmännischer Rechnungslegungskonzepte zeigen, dass ihre zentralen Periodisierungsgrundsätze für staatliche Hochschulen keine Geltung besitzen. Die Bilanzansatzkriterien, welche in angepasster Form ebenso für die Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen nutzbar sind, bewirken zwar, dass die Bilanz nicht als reiner Speicher nicht-periodisierter Zahlungen angesehen wird, sondern die gewöhnlich durch Auszahlungen erlangten und konkretisierten Vermögenswerte⁴⁴³ und zu Mittelabflüssen führenden Schulden beinhaltet. Dennoch nehmen die Periodisierungsprinzipien in unterschiedlicher Weise Einfluss auf den Bilanzinhalt erwerbswirtschaftlicher Unternehmen. Diese Wirkungen auf den Inhalt der Vermögensrechnung werden im Folgenden auf ihre Vereinbarkeit mit dem in Kapitel 3.1 erarbeiteten Prinzipiengefüge und der in Abschnitt 3.2 abgeleiteten kaufmännischen Rechnungslegungskonzeption für staatliche Universitäten und Fachhochschulen untersucht.

Eine wesentliche Implikation des erwerbswirtschaftlichen Realisationsprinzips in Verbindung mit dem sachlichen Abgrenzungskriterium ist die Aktivierung von **fertigen sowie unfertigen Erzeugnissen** zu Herstellungskosten. Dadurch sollen die Erfolgsneutralität der produzierten Leistungen bis zu ihrer endgültigen Fertigstellung und Abnahme⁴⁴⁴ gewahrt und eine aussagefähige Periodenüberschussgröße ermittelt werden. Bei Drittmittelprojekten beispielsweise ent-

⁴⁴³ Vgl. dazu Ballwieser, W. (Grundsätze 2002), Rz 120.

⁴⁴⁴ Unter Beachtung eng definierter Voraussetzungen besteht in den internationalen Rechnungslegungswerken im Unterschied zum HGB die Möglichkeit, bei langfristigen Fertigungsaufträgen Teilgewinne vor der endgültigen Abnahme zu realisieren. Vgl. dazu Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 215 ff.

stünde danach die Notwendigkeit, jährlich bis zur Fertigstellung des Forschungsprojekts und der Übermittlung der Ergebnisse an den Auftraggeber die angefallenen Herstellungskosten zu ermitteln und den erhaltenen Anzahlungen, die bis dahin passiviert werden müssen, gegenüberzustellen. Solche Bilanzposten dürfen aufgrund der mangelnden Geltung der zentralen Periodisierungsprinzipien erwerbswirtschaftlicher Rechnungslegungskonzepte für den Hochschulbereich grundsätzlich nicht angesetzt werden.

Zu den Problemen einer zuverlässigen und möglichst willkürfreien Berechnung von Herstellungskosten mehrjähriger Forschungsprojekte kommt, dass die zur Leistungserstellung benötigten Personal- und Sachmittel zumeist sukzessiv vorlaufend angefordert werden, z.B. viertel- oder halbjährlich im Voraus für das folgende Quartal bzw. die nächsten sechs Monate. Diese Zahlungsflüsse sind somit „durchlaufender Natur“. Werden die Herstellungskosten per Definition gleich den nach und nach erhaltenen Mitteln gesetzt, stellt sich zudem die Frage nach der Aussagefähigkeit der Posten in der Bilanz und der Vermögensänderungsrechnung: Können Drittmittelaktivitäten grundsätzlich als ausgeglichene schwebende Geschäfte („Geld gegen Leistung“) angesehen werden, würde die Bilanz durch die Aufnahme dieser Posten verlängert, ohne eine über die in der Finanzrechnung ausgewiesenen Mittelzuflüsse hinausgehende relevante Aussage zu beinhalten.

Die relevante Information für die Adressaten der Hochschulrechnungslegung liegt dagegen im Ausweis eines etwaigen Verpflichtungsüberschusses. Wenn im Vertrag Rückzahlungsansprüche vereinbart sind und eine Rückforderung möglich oder wahrscheinlich⁴⁴⁵ erscheint, dann ist es nötig, diese Beträge explizit im Jahresabschluss auszuweisen: Einerseits als Eventualverbindlichkeit im Anhang, wenn die Rückforderung möglich erscheint und mit einer geringen Wahrscheinlichkeit (z.B. 15 % und mehr) eintreten wird, andererseits als Rückstellung in der Bilanz, nachdem sie sich konkretisiert hat und die Hochschule mit einer Mindestwahrscheinlichkeit von 50 % die gewährten Mittel zurückzahlen und potentielle Schadensersatzansprüche begleichen muss.

Bei der eher selten vorkommenden mehrjährig vorlaufenden Zahlung externer Auftragsprojekte sind die Mittelzuflüsse zweckmäßigerweise in den Passiv-

⁴⁴⁵ Zu beiden Trennkriterien und deren Konkretisierung vgl. auch Kapitel 3.1.2.3.2.

posten ‚Erhaltene Anzahlungen‘ einzustellen, da das am Bilanzstichtag zur Verfügung stehende Hochschulvermögen durch die Abnutzung der vorhandenen Werte bzw. durch zukünftige Auszahlungen nachhaltig belastet wird. Somit kann eine Leistungsverpflichtung der Bildungseinrichtung zum Ausdruck gebracht werden. Auf Basis des zeitlichen Abgrenzungsgrundsatzes ist dieser Passivposten dann linear über die Projektlaufzeit aufzulösen. Analog dazu sind solche Mittel passivisch abzugrenzen, die von den Hochschulen schon am Jahresende für die (teilweise) Leistungserstellung im folgenden Rechnungsjahr vereinnahmt wurden.

Obgleich bei ebenfalls nur gelegentlich vorkommenden nachlaufend bezahlten Aufträgen, z.B. bei Industrieforschungsprojekten, der Ansatz von unfertigen Leistungen aus dem Zuflussprinzip gefolgert werden könnte, sollte jedoch aus Gründen der Zuverlässigkeit, aber auch der Wesentlichkeit der Posten auf ihre Aufnahme in die Vermögensrechnung verzichtet werden.

Eine Änderung ergibt sich ferner in Bezug auf die bilanzielle Behandlung von **Investitionszuschüssen**. Ihre bisher auch im öffentlichen Bereich häufig praktizierte Aufnahme als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz und ihre jährliche erfolgserhöhende und Abschreibungen kompensierende Auflösung⁴⁴⁶ orientiert sich an einer Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)⁴⁴⁷ bzw. IAS 20⁴⁴⁸, welche die Abbildung von öffentlichen Subventionen im privatwirtschaftlichen Bereich regeln. Hiernach ist die Zuwendung entweder von den Anschaffungsausgaben abzuziehen und die vom Unternehmen effektiv entrichtete Differenz als Vermögenswert anzusetzen (Nettoansatz) oder der gesamten aktivierten Anschaffungszahlung als passivischer Sonderposten in Höhe des Zuschussbetrags gegenüberzustellen (Bruttoansatz). Diese Handhabung wird bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen aus Gründen einer periodengerechten Ermittlung des (selbst-)erwirtschafteten Erfolgs sowie aus Klarheitsüberlegungen heraus notwendig, da Zuschüsse eher seltener Natur sind und nicht die Regelfinanzierung darstellen. Sie sind deswegen als sachlich abzugrenzende Erfolgsbeiträge anzusehen, können

⁴⁴⁶ So z.B. auch bei den Modellhochschulen in Niedersachsen, Hessen und Baden-Württemberg.

⁴⁴⁷ Vgl. IDW (Zuwendungen 1990).

⁴⁴⁸ Vgl. insbesondere IAS 20.24 ff.

aber aufgrund des fehlenden Zuflusses von dritter, nicht eigentümerbezogener Seite bzw. ihrer mangelnden Rückzahlungspflicht weder dem Eigen- noch dem Fremdkapital zugeordnet werden.⁴⁴⁹

Eine solche Vorgehensweise ist auf das erwerbswirtschaftliche Rechnungsziel ausgerichtet und somit für staatliche Hochschulen nicht begründbar. Aufgrund ihrer vorwiegenden Zuschussfinanzierung würde ein analoges Vorgehen die jährliche Erfolgsrechnung weitgehend zu einer Einnahmen-/Ausgabenrechnung degradieren.⁴⁵⁰ Ihr Saldo könnte dann kaum neue Informationen über die periodische Änderung des Hochschulvermögens und den Ressourcenverbrauch durch die Leistungserstellung in Forschung, Lehre und weiteren Dienstleistungen sowie die Ressourcenentstehung in Form von staatlichen und sonstigen Mitteln liefern. Der Passivierung nicht rückzahlbarer Investitionszuschüsse als Sonderposten steht zudem der Grundsatz der nachhaltigen Vermögensbelastung entgegen; ein aktivischer Abzug wäre mit der durch den Aktivierungsgrundsatz gewünschten Abbildung des Leistungspotentials und dadurch auch mit dem Vollständigkeitsgebot unvereinbar. Gerade vor diesem Hintergrund zeigt sich die Stärke des Konzepts des AK HSReW, da Investitionszuschüsse einfach und aussagefähig in die Verbundrechnung aufgenommen werden können: Ihre Erfassung erfolgt lediglich in der Finanzrechnung, die bonitären Konsequenzen der Investition in das bilanzielle Leistungspotential hingegen werden in der Bilanz sowie der Vermögensänderungsrechnung zum Ausdruck gebracht.⁴⁵¹

Diskussionsbedürftig ist auch der Ansatz von antizipativen⁴⁵² und transitorischen⁴⁵³ **Rechnungsabgrenzungsposten**, die beispielsweise der reinen

⁴⁴⁹ Vgl. IDW (Zuwendungen 1990), S. 133.

⁴⁵⁰ Vgl. auch Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 355.

⁴⁵¹ Falls die Finanz- sowie Vermögensänderungsrechnung aus den Daten eines klassisch kaufmännisch bebuchten Rechnungs- und Verbundsystems extrahiert werden, würde daraus die erfolgswirksame Erfassung staatlicher Investitionszuschüsse folgen.

⁴⁵² Hierbei handelt es sich um Auszahlungen bzw. Einzahlungen nach dem Bilanzstichtag, die wirtschaftlich das alte Geschäftsjahr betreffen und deswegen schon im abzuschließenden Rechnungsjahr erfolgswirksam werden.

⁴⁵³ Dies sind Auszahlungen bzw. Einzahlungen im alten Geschäftsjahr, die Aufwand oder Ertrag bzw. eine Vermögensänderung für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellen.

Periodisierung von Mieten, Versicherungsbeiträgen oder Zinsen dienen.⁴⁵⁴ Sie sind Ausfluss der Gewinnermittlungsprinzipien und dienen der periodengerechten Erfolgsermittlung. Bestehen zwischen den internationalen Rechnungslegungswerken und dem HGB grundsätzlich keine wesentlichen Unterschiede bezüglich der Frage einer bilanziellen Erfassung solcher Sachverhalte, so differiert doch die Ansatzgrundlage.⁴⁵⁵ Voraussetzung für die Aufnahme beider Arten in die Bilanz ist nach den IAS/IFRS die Erfüllung der Ansatzkriterien für Vermögenswerte und Schulden, bei denen der zukünftige Nutzenzufluss bzw. -abfluss von zentraler Bedeutung ist. Entsprechend sind auch keine eigenen Ausweispositionen nötig. Die handelsrechtlichen Ansatzzeigenschaften hingegen führen nach herrschender Meinung nicht zur Abbildung von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten; diese werden im Gesetz jedoch eigens behandelt (§ 250 HGB) und in der Bilanzgliederung nach § 266 Abs. 2 und 3 HGB als ‚Aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten‘ gesondert ausgewiesen.

Da das Rechnungsziel staatlicher Hochschulen nicht in der Bestimmung einer aussagefähigen Periodenüberschussgröße, sondern der Abbildung von Ressourcenveränderungen im Zuge der Erfüllung des gesellschaftlichen Auftrags einer Bereitstellung wissenschaftlicher Leistungen liegt, ist der Ansatz solcher reinen Abgrenzungsposten nicht begründbar, zumal sie im Hinblick auf die Entscheidungsfindung der Adressaten einer Hochschulrechnungslegung keinen Informationszugewinn liefern. Deswegen ist bei staatlichen Hochschulen weder die transitorische noch die antizipative Rechnungsabgrenzung durchzuführen. Geprüft werden muss allerdings, ob – analog zur Sichtweise der IAS/IFRS – mögliche Abgrenzungsposten über eine reine Periodisierung von Zahlungen hinausgehen und es sich u.U. um leistungspotentialbezogene Vermögensgegenstände bzw. das Vermögen in kommenden Perioden nachhaltig belastende Schulden handelt. Im Unterschied zu reinen Abgrenzungsposten belasten z.B. noch ausstehende Zahlungen für fertiggestellte und abgenommene EDV-Entwicklungsaufträge, noch nicht erfolgte Gehaltszahlungen oder zugeflossene, aber noch nicht zweckgebunden verausgabte Mittel das Hochschulvermögen am Bilanzstichtag in greifbarer Weise und sind deswegen als negative Vermögenskomponenten in der Bilanz anzusetzen.

⁴⁵⁴ Zu den Rechnungsabgrenzungsposten vgl. weiterführend Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 427 ff.

⁴⁵⁵ Vgl. hierzu und zum Folgenden Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 139.

Das **Eigenkapital** bildet im privatwirtschaftlichen Sektor die Basis zur Berechnung des Eigentumsanteils am Unternehmen sowie zur Verteilung des ermittelten Gewinns. Es ist somit Ausdruck der finanziellen Interessen der Unternehmenseigner an einer risikoadäquaten Verzinsung ihres eingesetzten Kapitals, erfüllt aber auch eine Haftungs-, Verlustausgleichs- und somit Existenzsicherungsfunktion.⁴⁵⁶ In diesem Zusammenhang bezieht sich die in den verschiedenen Rechnungslegungskonzepten im Abschluss einer Kapitalgesellschaft übliche Unterteilung in das gezeichnete Kapital und die Kapital- bzw. Gewinnrücklagen⁴⁵⁷ nicht nur auf die Herkunft der Mittel im Sinne einer Außen- oder Innenfinanzierung, sondern ist auch Ausdruck verschiedener Verwendungsbeschränkungen: Nur die satzungsmäßigen (statutarischen) sowie die anderen Gewinnrücklagen können von den Aktiengesellschaften entweder zweckgebunden und/oder frei verwendet werden.⁴⁵⁸

Durch das Rechnungsziel der Ermittlung des der Institution am Jahresende nachhaltig zur Verfügung stehenden Vermögens tritt im bedarfswirtschaftlichen Bereich die Definition dieses Postens als Differenz zwischen Vermögenswerten und Schulden (= Nettovermögen) in den Vordergrund. Der Begriff ‚Nettovermögen‘ ist dabei auch passender, da die Bezeichnung ‚Eigenkapital‘ Eigentümerinteressen suggeriert, die bei staatlichen Hochschulen in dieser Weise nicht bestehen. Eine beispielsweise im *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) 117.13 für nicht-erwerbswirtschaftliche Unternehmen geforderte weitere Untergliederung des Nettovermögens in permanent bzw. temporär verfügungsbeschränkte sowie frei verfügbare Vermögensteile, was die finanzielle Flexibilität der Hochschulen abbilden soll,⁴⁵⁹ ist mit dem Hinweis auf das oben genannte Rechnungsziel unzweckmäßig. Hierdurch würde zudem eine starre Verbindung zwischen Aktiva und Passiva innerhalb der Rechnung hergestellt. Denkbar wären jedoch ergänzende Anhangangaben, in denen die Zugehörigkeit von Vermögensteilen zu diesen drei Kategorien sowie deren quantitativer Umfang zum Ausdruck kommen.

⁴⁵⁶ Zu den verschiedenen Funktionen und Abgrenzungen des Eigenkapitals im erwerbswirtschaftlichen Bereich vgl. Höflacher, S. (Eigenkapital 1991), S. 65 ff.; Stummer, F./Nolte, B. (Eigenkapital 2002).

⁴⁵⁷ Vgl. ausführlich Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 286 ff.

⁴⁵⁸ Vgl. dazu Höflacher, S. (Eigenkapital 1991), S. 168 ff.

⁴⁵⁹ Vgl. dazu SFAS 117.13 ff.; Löwe, M. (Rechnungslegung 2003), S. 153.

Die Möglichkeit zu einer Rücklagenbildung aus dem Endsaldo der Vermögensänderungsrechnung („VÄR 2“) erscheint dagegen dann sinnvoll, wenn die Hochschule eine zweckgebundene Verwendung von (Teil-)Beträgen in zukünftigen Perioden anzeigen will. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn zur Einhaltung bestehender bzw. für zukünftige Berufungszusagen „Überschüsse“ der Vermögensänderungsrechnung angespart und nur dafür, also streng zweckgebunden, verwendet werden sollen. Ebenso könnte an eine „Wiederbeschaffungsrücklage“ gedacht werden, welche die notwendigen Beträge für bestimmte definierte (Re-)Investitionen in zukünftigen Perioden aufnimmt. Es ist jedoch zu beachten, dass die Auflösung solcher Rücklagen außerhalb des Rechnungsverbands mit der Vermögensänderungsrechnung durchgeführt werden muss, da über diese sonst nicht zielbezogene Ergebnisse generiert würden.

Aufgrund des Fehlens einer eindeutigen monetären Erfolgsgröße staatlicher Bildungseinrichtungen wurde schon in Kapitel 3.1 darauf hingewiesen, dass sich ihre finanzielle Rechnungslegung mit vereinfachten Periodisierungskonventionen begnügen muss, wenn einer willkürlichen Bilanzierung begegnet und die Vergleichbarkeit der generierten Informationen erhöht werden soll. In diesem Zusammenhang bedürfen v.a. der Ansatz und die Bewertung von Vorräten und Rückstellungen sowie die Ermittlung von Abschreibungen einer Diskussion.

Zunächst stellt sich die Frage nach der bilanziellen Abbildung des **Vorratsvermögens**. Es nimmt am Jahresende insbesondere die Bestände an Sachmitteln auf, welche bei der Erstellung von Leistungen verbraucht werden⁴⁶⁰. Bei Hochschulen sind dies hauptsächlich für Institute, Lehrstühle und Studenten bereitgehaltene Gegenstände (z.B. Labor- und Lehrmaterialien), Roh- und Hilfsstoffe, die zur Herstellung von technischen und wissenschaftlichen Leistungen benötigt werden, Heizöl, Brennstoffe, Schmiermittel oder Reinigungsmaterial als Betriebsstoffe sowie das in medizinischen und biologischen Einrichtungen benötigte Tier- und Pflanzenvermögen.⁴⁶¹ Auch wenn es sich um keine langfristig wirkende Vermögensänderung handelt, wird ihr Ansatz aufgrund ihres Leistungspotentialbezugs notwendig und ist für die Anzeige der bis

⁴⁶⁰ Vgl. IAS 2.6.

⁴⁶¹ Vgl. auch Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur (Bilanzierungsrichtlinie 2004), S. 75.

in folgende Perioden reichenden Verwendung von gewährten Mitteln eine relevante Information. Da das Vorratsvermögen von Hochschulen im Verhältnis zur Bilanzsumme sehr gering ist, sollte aus Gründen der Wesentlichkeit der Posten in Verbindung mit der Wirtschaftlichkeit ihrer Ermittlung mit Bilanzierungsvereinfachungen gearbeitet werden. Auf diese Weise kann auch dem Grundsatz der Vergleichbarkeit entsprochen werden.

Nachdem die Vorräte durch die jährliche Inventur ohnehin erfasst werden müssen, erscheint es unter Durchbrechung des Einzelabbildungsgrundsatzes und des pagatorischen Prinzips sinnvoll, für verschiedene Vermögenskategorien Untergruppen zu definieren und Gruppenfestpreise festzulegen, welche in zeitlichen Abständen angepasst werden. Je nach Vorratsart können ferner pauschalierte Bewertungsverfahren sowie die Durchschnitts- oder Festbewertung auf Basis definierter Anwendungsvoraussetzungen⁴⁶² vorgeschrieben werden. Ist den Hochschulen dagegen die Auswahl des Verfahrens freigestellt, müssen Anhangangaben über die verwendete Methode gemacht werden, welche aus Stetigkeitsgründen im Zeitablauf beizubehalten ist. Außerdem können Wertgrenzen (gegebenenfalls pro Institut oder Lehrstuhl) vorgegeben werden, ab denen die Vorräte in der Bilanz anzusetzen sind⁴⁶³.

Für eine pauschalierte Gruppenbewertung eignet sich beispielsweise das Tier- und Pflanzenvermögen, da es gleichartige bzw. annähernd gleichwertige Vermögensgegenstände umfasst. Die einheitlichen Gruppenpreise können analog zu Bewertungsvorgängen in der Land- und Forstwirtschaft abgeleitet werden. Abbildung 23 zeigt einen Vorschlag für eine nach Tierarten und Altersklassen gegliederte Vorgabe zur Bilanzierung des Tiervermögens.

⁴⁶² Vgl. dazu auch die Ausführungen in Abschnitt 3.1.2.4.

⁴⁶³ In Hessisches Ministerium der Finanzen (Kontierungshandbuch 2004), S. 66 heißt es beispielsweise, dass Gegenstände des Vorratsvermögens nicht vermögenswirksam werden, wenn die Bestände laut Inventur a) für Verwaltungs-, Büro-, Präsentations- sowie Reinigungsmaterial einen Lagergesamtwert von 2.500 €, b) für Labor-material einen Lagergesamtwert von 5.000 € sowie c) für Werkstatt- und Baumaterial einen Lagergesamtwert von 5.000 € nicht übersteigen.

Abbildung 23: Beispiel für eine vereinfachte Bilanzierung des Tiervermögens von Hochschulen⁴⁶⁴

Tierart	Anschaffungs-/ Herstellungskosten je Tier	Schlachtwert je Tier	Gruppenwert je Tier
Pferde			
Pferde bis 1 Jahr	800,00 €		800,00 €
Pferde über 1 bis 2 Jahre	1.400,00 €		1.400,00 €
Pferde über 2 bis 3 Jahre	2.000,00 €		2.000,00 €
Pferde über 3 Jahre	2.600,00 €	400,00 €	1.500,00 €
Rindvieh			
Mastkälber	275,00 €		245,00 €
männlich bis ½ Jahr	200,00 €		200,00 €
männlich über ½ bis 1 Jahr	335,00 €		335,00 €
männlich über 1 bis 1½ Jahre	500,00 €		500,00 €
männlich über 1½ Jahre	700,00 €		700,00 €
weiblich bis ½ Jahr	180,00 €		180,00 €
weiblich über ½ bis 1 Jahr	300,00 €		300,00 €
weiblich über 1 bis 2 Jahre	500,00 €		500,00 €
Färsen	750,00 €		750,00 €
Kühe	800,00 €	550,00 €	675,00 €
Schweine			
Ferkel bis 25 kg	30,00 €		30,00 €
Ferkel bis 50 kg	50,00 €		50,00 €
Mastschweine über 50 kg	80,00 €		80,00 €
Jungsauen	200,00 €		200,00 €
Zuchtsauen	210,00 €	150,00 €	180,00 €
Schafe			
Lämmer bis ½ Jahr	30,00 €		30,00 €
Schafe über ½ bis 1 Jahr	50,00 €		50,00 €
Jungschafe bis 20 Monate	70,00 €		70,00 €
Mutterschafe über 20 Monate	75,00 €	25,00 €	50,00 €
Geflügel			
Aufzuchtküken	1,00 €		1,00 €
Junghennen	2,95 €		2,95 €
Legehennen	4,50 €		2,45 €
Masthähnchen	0,65 €		0,65 €
Schwere Mastputen	7,25 €		7,25 €
Enten	5,30 €		2,25 €
Gänse	10,60 €	0,40 €	5,30 €

⁴⁶⁴ Entnommen aus Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur (Bilanzierungsrichtlinie 2004), S. 76 f.

Ähnlich ist auch bei der Bilanzierung von **Rückstellungen** zu verfahren, um das hohe Maß an Subjektivität bei ihrer Bildung zu beschränken. Unabhängig davon, dass sie grundsätzlich immer dann in die Hochschulbilanz aufzunehmen sind, wenn ein Sachverhalt am Jahresende zu einer nachhaltigen Vermögensbelastung zukünftiger Perioden führt (abstrakte Bilanzierungsfähigkeit), macht es aufgrund der Nichtgeltung zentraler Periodisierungsprinzipien einer erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegung für Bedarfswirtschaften sowie aus Vergleichbarkeitsgründen Sinn, einen hochschulspezifischen Katalog an Rückstellungen⁴⁶⁵ zu entwickeln. In diesem sind sowohl anzusetzende als auch nicht bilanzierbare Posten auszuweisen (konkrete Bilanzierungsfähigkeit) sowie u.U. pauschalierte Bewertungsvorgaben zu machen. Nach dem Passivierungsgrundsatz darüber hinaus in die Bilanz aufzunehmende Rückstellungen sind im Anhang zu erläutern – ebenso wie Eventualverbindlichkeiten.

Wurden für den privatwirtschaftlichen Bereich mit dem Ziel einer periodengerechten und leistungsadäquaten Erfolgsermittlung verschiedene Verfahren zur Berechnung **jährlicher Abschreibungsbeträge**⁴⁶⁶ entwickelt, so ist bei staatlichen Hochschulen auch hier mit vereinfachten Periodisierungskonventionen zu arbeiten. Zweckmäßig erscheint deshalb der Vorschlag des AK HSReW, wonach die Berechnung der jährlichen Abnutzung des Hochschulvermögens im Rahmen der Leistungserstellung generell linear auf Basis der von der DFG erarbeiteten Nutzungsdauer-Richtwerte erfolgen soll.⁴⁶⁷ Im Gegensatz zu den steuerrechtlichen Afa-Tabellen wurden sie für eine Vielzahl unterschiedlicher wissenschaftlicher Gerätschaften gerade mit dem Zweck entwickelt, die Abnutzung von Vermögenswerten im Rahmen der Hochschularbeit adäquat abzubilden.⁴⁶⁸ Für die Gebäude können die in den Wertermittlungsrichtlinien des

⁴⁶⁵ Vgl. dazu weiter im nächsten Kapitel 3.3.2.1.2.

⁴⁶⁶ Abschreibungen stellen in der betriebswirtschaftlichen Forschung einen stark diskutierten Untersuchungsgegenstand dar. Zu den Aufgaben, Ursachen und Arten von Abschreibungen sowie den Methoden ihrer Ermittlung vgl. Küpper, H.-U. (Abschreibungen 1993).

⁴⁶⁷ Vgl. AK HSReW (Schlußbericht 1999), S. 27.

⁴⁶⁸ Diese Aufstellung von Nutzungsdauer-Bandbreiten für wissenschaftliche Geräte wurde ursprünglich von der DFG für ihre interne Arbeit erarbeitet, findet mittlerweile aber an einigen Hochschulen in einer auf diskrete Nutzungsdauern reduzierter Form Anwendung. Bei einigen Hochschulen kann sie im Internet eingesehen werden.

Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (BMVBW)⁴⁶⁹ veröffentlichten Nutzungsdauern herangezogen werden.⁴⁷⁰ Mit dem Ziel einer besseren Vergleichbarkeit der Hochschulrechnungslegung müssen die Bandbreitenangaben sowohl der DFG als auch des BMVBW allerdings von Seiten der (hochschul-)politischen Instanzen präzisiert bzw. eindeutige Nutzungsdauern für unterschiedliche Geräte- und Liegenschaftstypen vorgegeben werden.

In engem Zusammenhang mit den Abschreibungen, aber auch vor dem Hintergrund der Diskussion über die bilanzielle Berücksichtigung von in der Vergangenheit unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen öffentlicher Gebäude in der Eröffnungsbilanz⁴⁷¹ wird die **Behandlung von Ausgaben für die Hochschulliegenschaften** in den periodischen Jahresabschlüssen diskussionsbedürftig. Kommen durch die planmäßigen Abschreibungen auf der einen Seite die negativen Wertveränderungen der Ressourcen einer Institution zum Ausdruck, so bleibt die Werterhaltung durch periodische Instandhaltungszahlungen auf der anderen Seite bilanziell unberücksichtigt, da die planmäßige Abschreibungskonzeption übliche Erhaltungsauszahlungen von ca. einem Prozent des Zeitwerts des Vermögenswerts unterstellt⁴⁷². Aktivierbare nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nach dem HGB nur solche Ausgaben, welche den ursprünglichen Vermögenswert wesentlich verbessern bzw. erweitern, d.h. in seiner Substanz wesentlich vermehren oder seine Gebrauchsbzw. Verwertungsmöglichkeit wesentlich verändern.⁴⁷³ Davon abzugrenzen sind die laufenden Instandhaltungszahlungen, die bilanziell nicht erfasst werden und das Hochschulvermögen nicht erhöhen. Im Unterschied zu einer HGB-Bilanzierung bieten die IAS/IFRS durch ihre grundsätzliche Anlehnung an die allgemeinen Aktivierungskriterien eine erweiterte Möglichkeit zur Aufnahme nachträglicher Anschaffungs- und Herstellungskosten in die Bilanz.⁴⁷⁴

⁴⁶⁹ Der neue Name lautet: Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung (BMVBS).

⁴⁷⁰ Vgl. dazu Anhang 11 in dieser Arbeit.

⁴⁷¹ Zu diesem Problem vgl. Abschnitt 3.3.2.2.

⁴⁷² Vgl. dazu Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 61.

⁴⁷³ Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 85.

⁴⁷⁴ Vgl. IAS 16.12 ff. sowie Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 85 f.

Die restriktiven Aktivierungsmöglichkeiten nachträglicher Instandhaltungs- bzw. Bauunterhaltzahlungen nach dem HGB können als Ausfluss des Vorsichtsprinzips interpretiert werden, welches für Hochschulen keine überragende Bedeutung besitzt. Bilden lineare „Verteilungsabschreibungen“ neben einer leistungsbedingten Wertveränderung u.a. auch weitere Wertminderungen durch zeitliche und wirtschaftliche Veralterung⁴⁷⁵ ab, so ist für eine Hochschulrechnungslegung mit Verweis auf die Zweckbindung öffentlicher Liegenschaften, durch welche die zeitliche und wirtschaftliche Wertminderung der Gebäude aufgrund des Fehlens alternativer Verwendungsmöglichkeiten geringer angenommen werden kann als im privatwirtschaftlichen Bereich, für eine stärkere Aktivierung von Instandhaltungs- und Bauunterhaltzahlungen als nach dem HGB zu plädieren. Auf der Grundlage des Aktivierungsgrundsatzes sind solche Ausgaben dann in die Bilanz aufzunehmen, wenn damit eine Verbesserung oder Erweiterung, aber nicht notwendigerweise eine wesentliche Vermehrung der nutzenstiftenden Vermögenssubstanz einhergeht.

3.3.2.1.2 Spezifische Bilanzierungsprobleme von staatlichen Hochschulen und ihre Abbildung

Die **Forschungsförderung der DFG** gehört zu den wichtigsten Finanzierungsquellen der Hochschularbeit. Fragen des Bilanzansatzes von dadurch beschafften und der Bildungseinrichtung langfristig zur Verfügung stehenden Gegenständen ergeben sich aus mehreren Gründen: Einerseits gilt für wissenschaftliche Geräte mit Brutto-Anschaffungskosten bis 10.000 € sowie für erworbene Investitionsgüter im Rahmen der Förderung von Sonderforschungsbereichen, dass sie grundsätzlich in das Eigentum der Hochschule übergehen; dies geschieht aber unter dem ausdrücklichen Vorbehalt ihrer Rückübereignung oder eines Wertausgleichs, wenn der Zuschussempfänger während der Laufzeit seiner Forschungsarbeit an das Institut eines anderen Trägers wechselt⁴⁷⁶ oder die Finanzierung eines Sonderforschungsbereichs eingestellt wird bzw. die Arbeiten, für die der Gegenstand beschafft wurde, beendet sind⁴⁷⁷. Andererseits verbleiben Güter über 10.000 € brutto sowie Kraftfahrzeuge im Eigentum

⁴⁷⁵ Vgl. dazu Küpper, H.-U. (Abschreibungen 1993), Sp. 16 und Sp. 18.

⁴⁷⁶ Vgl. DFG (Sachbeihilfen 2003), Ziffer 3.2. Normalerweise wird der Gegenstand vom Antragsteller mitgenommen, wenn dieser an eine andere Hochschule wechselt.

⁴⁷⁷ Vgl. DFG (Sonderforschungsbereiche 2005), Ziffer 5.

der DFG und werden dem Antragsteller für die Dauer der Forschungsarbeit als persönliche Leihgabe zur Verfügung gestellt⁴⁷⁸; ein Angebot auf Übernahme des wissenschaftlichen Geräts in das Eigentum der Hochschule erfolgt oftmals nach ca. fünf Jahren.

Obgleich den Hochschulen in keinem Fall ein umfassendes Eigentumsrecht zusteht, bilden die erhaltenen Geräte doch die Basis für eine effektive Hochschularbeit und sind ein relevanter Bestandteil ihres Leistungspotentials, welches in der Rechnungslegung einer Hochschule abgebildet werden soll. Nach dem Grundsatz der leistungspotentialbezogenen Betrachtungsweise sind solche Güter in der Vermögensrechnung der Bildungseinrichtung anzusetzen. Ist am Bilanzstichtag der Abgang vorhandener Nutzenpotentiale in folgenden Perioden bekannt und wahrscheinlich⁴⁷⁹, beispielsweise bei Leihgeräten der DFG, die vom einwerbenden Professor an eine andere Forschungseinrichtung mitgenommen werden, so sind diese bis zu ihrem faktischen Abgang auf ein entsprechend bezeichnetes Bilanzkonto, z.B. ‚Abgehende Vermögensgegenstände‘, umzubuchen und bei den kurzfristigen Aktiva auszuweisen.

Während für entgeltlich erworbene immaterielle Vermögenswerte aufgrund ihrer zuverlässigen Bewertbarkeit bzw. Objektivierung durch den Markt keine Zweifel an der Aufnahme in die Vermögensrechnung bestehen, stellt sich die Frage, wie mit **selbstgeschaffenen immateriellen Nutzenpotentials** verfahren werden soll. Sie stellen identifizierbare, d.h. eindeutig separierbare, in der Verfügungsmacht der tertiären Bildungseinrichtung stehende, nicht-monetäre Nutzenpotentiale ohne physische Substanz dar, welche für die Hochschultätigkeit einen zukünftigen Nutzen enthalten⁴⁸⁰ und selbsterstellt wurden, wie z.B. neue Technologien, Prozeduren, Rezepturen, Software oder Patente. Davon abzugrenzen sind öffentlich zugängliche Forschungsergebnisse und Innovationen, die sich aus dem gesellschaftlichen Auftrag von staatlichen Hochschulen ergeben.

⁴⁷⁸ Vgl. DFG (Sachbeihilfen 2003), Ziffer 3.1.

⁴⁷⁹ Vgl. dazu das Stichtagsprinzip in Verbindung mit dem Grundsatz der Wertaufhellung in Kapitel 3.1.2.1.2.

⁴⁸⁰ Vgl. analog IAS 38.8 ff.

Besteht im HGB ein explizites Ansatzverbot (§ 248 Abs. 2 HGB), so ist ihre bilanzielle Erfassung nach dem Aktivierungskriterium der internationalen Rechnungslegungswerke – wenn auch unter restriktiven Voraussetzungen⁴⁸¹ – möglich. Aus Adressatensicht könnte gerade der Ansatz von Patenten sinnvoll erscheinen, weil sie ein mögliches Indiz für die Innovativität der Hochschule und ihre Aktivitäten bei der Generierung zusätzlicher Einnahmen darstellen.

Aufgrund der Geltung des pagatorischen Prinzips darf die Bewertung eines Patents in der finanziellen Hochschulrechnungslegung nicht mit dem Barwert der damit verbundenen zukünftigen Einzahlungen⁴⁸², sondern muss zu den angefallenen Kosten seiner Erlangung⁴⁸³ erfolgen. Kritisch an einer solchen Vorgehensweise ist allerdings zu sehen, dass zwischen den zukünftig realisierbaren Zuflüssen und den historischen Kosten des Patents kein zwingender bzw. eindeutiger Zusammenhang besteht und somit die Darstellung zukünftiger Nutzenpotentiale in der Bilanz *ad absurdum* geführt würde, wenn hohe (versunkene) Kosten für die Erlangung des Schutzrechts mit einem hohen Wert des immateriellen Potentials gleichgesetzt würden.⁴⁸⁴ Eine solch eingeschränkte Verlässlichkeit der Information spricht gegen den Ansatz von Patenten in der Vermögensrechnung einer Universität bzw. Fachhochschule. Da die Adressaten der Rechnungslegung staatlicher Hochschulen auf kein monetäres Erfolgsziel der Institution fokussiert sind, dürften im Anhang sowie der leistungsbezogenen Rechnungslegung zu gebende ergänzende Informationen zur Anzahl, dem Umfang, der sächlichen Verortung und Laufzeit der Patente etc. sowie zu ihrer

⁴⁸¹ Vgl. dazu IAS 38; SFAS 142 und weitere Einzelvorschriften. Einen guten Überblick zu den Bilanzierungsmöglichkeiten und -verfahren immaterieller Vermögenswerte in den verschiedenen Rechnungslegungswerken gibt Bentele, M. (Vermögenswerte 2004), S. 27 ff.

⁴⁸² Zu den verschiedenen Methoden der Patentbewertung vgl. Rings, R. (Patentbewertung 2000); Neuburger, B. (Bewertung 2005), S. 50 ff.

⁴⁸³ Hierzu können interne Kosten der Patentabwicklung (z.B. Personalzahlungen einer Patentabteilung, Kosten für Recherchen, Arbeitsmittel, Kommunikationsgebühren usw.), Patentamtsgebühren (Anmelde-, Prüf- und Jahresgebühren zur Aufrechterhaltung des Patentschutzes), Übersetzungskosten bei internationalen Anmeldungen, Patentanwaltshonorare o.Ä. gezählt werden. Vgl. Neuburger, B. (Bewertung 2005), S. 21 ff. Im Gegensatz zu Ausgaben der Forschungsphase, in der die Unsicherheit über den Bestand eines Vermögenswerts noch zu hoch ist, könnte der Einbezug von Entwicklungsausgaben analog zu IAS 38.57 ff. möglich sein.

⁴⁸⁴ Vgl. auch Smith, G. V./Parr, R. L. (Valuation 2000), S. 121 und S. 161.

Verwertbarkeit einen vergleichbaren Nutzen bringen. Die dadurch generierten Einzahlungen werden zudem aus der Finanzrechnung ersichtlich. Entsprechende Argumente gelten auch in Bezug auf die bilanzielle Erfassung anderer selbsterstellter Potentiale.

Ein weiteres Nutzenpotential der Hochschultätigkeit liegt im **Bibliotheksbestand**. Im Hinblick auf die Bewertbarkeit ist er zweckmäßigerweise in drei Gruppen einzuteilen, welche an die Deutsche Bibliotheksstatistik⁴⁸⁵ angelehnt sind. Zum einen umfasst er werthaltige Werke wie Handschriften, Autographen, Inkunablen, seltene Bücher (Rara) und Nachlässe, die zwar nicht veralten, bei denen aber Schäden durch Säurefraß, Schimmel o.Ä. auftreten können. Dem gegenüber stehen die durch das (Fach-)Studium stark beanspruchten und in kürzeren Zeitabständen überarbeiteten und neu aufgelegten Lehrbücher, die deswegen effektiv zwischen drei und fünf Jahren nutzbar sind. Die große Restgruppe bildet der sonstige Bücher- und Medienbestand, welcher neben Dissertationen weitere gedruckte und nicht-elektronische Materialien umschließt. Für sie kann z.B. in Anlehnung an die Niedersächsische Hochschul-Bilanzierungsrichtlinie von einer Nutzungsdauer von zehn Jahren⁴⁸⁶ ausgegangen werden. Zeitschriften, Zeitungen und elektronische Literaturbestände stellen zwar auch ein Nutzenpotential für die Hochschularbeit dar, dessen Dauerhaftigkeit allerdings fraglich ist und nur durch eine ausschließliche Berücksichtigung von reputierten Periodika („A-Journals“) gesichert werden könnte. Da eine solche Trennung allerdings einer Reihe normativer Setzungen bedarf, sollte aus Vergleichbarkeitsgründen entweder eine inhaltliche Vorgabe erfolgen, z.B. in Form einer Liste von wissenschaftlich reputierten Zeitschriften in Verbindung mit ihrer „Nutzungsdauer“, oder der Ansatz dieser Medien in der Vermögensrechnung grundsätzlich ausgeschlossen werden.

⁴⁸⁵ An die Deutsche Bibliotheksstatistik (www.bibliotheksstatistik.de) müssen zum 31. Dezember eines jeden Jahres u.a. der Bestand sowie die periodischen Zu-/Abgänge und die Ausgaben für Bücher und sonstige Medien gemeldet werden. Zur Struktur und zum Inhalt der Statistik vgl. Deutsche Bibliotheksstatistik (Fragebogen 2005); Deutsche Bibliotheksstatistik (Erläuterungen 2005).

⁴⁸⁶ Vgl. Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur (Bilanzierungsrichtlinie 2004), S. 23.

Nach der Ermittlung des Anfangsbestands des Bibliotheksvermögens in der Eröffnungsbilanz⁴⁸⁷ erscheinen jeweils auf Basis der an die Deutsche Bibliotheksstatistik gemeldeten Daten zwei alternative Vorgehensweisen der Folgebewertung möglich: die jährliche rollierende Gruppenbewertung oder eine Gruppen-Festbewertung in Mehrjahresabständen. Unter dem Aspekt, dass diese Informationen alljährlich ohnehin erhoben werden müssen, ist für den sonstigen Bücher- und Medienbestand sowie für die Gruppe der Lehrbücher der ersten Methode Vorrang zu gewähren. Nach dem pagatorischen Prinzip sind sie dann am Jahresende mit der Summe der für sie aufgewendeten Beträge der vorangegangenen zehn bzw. – je nach Vorgabe – drei, vier oder fünf Jahre in der Bilanz anzusetzen. Für das werthaltige Schrifttum könnte eine Festbewertung mit größeren Überprüfungszeiträumen, z.B. zehn Jahre, vorgesehen werden, da möglichen Wertverlusten erhaltende Maßnahmen und Restaurierungsausgaben gegenüberstehen. Entsprechendes gilt auch für die Folgebewertung von **Kunstgegenständen und Sammlungen**, die weder wirtschaftlich noch technisch abgenutzt werden.

Der Leistungserstellung in Forschung und Lehre dient daneben das über einen längeren Zeitraum gewachsene **Körperschaftsvermögen** der Hochschule. Es beinhaltet zum einen Vermögenswerte, die sich aus der historischen Entwicklung der institutionellen und finanziellen Autonomieverhältnisse der deutschen Hochschulen ergeben⁴⁸⁸ und umfasst z.B. verschiedentliche, im Rahmen der Reorganisation des staatlichen Bildungswesens im 18. Jahrhundert nicht an den Staat gefallene Grundstücke und Gebäude, Universitätswälder usw. Dazu kommen zum anderen zweckgebundene Zuwendungen und Zustiftungen monetärer und sächlicher Art, die oftmals als langfristig angelegte Stiftungen, beispielsweise zur Unterstützung bedürftiger bzw. besonders leistungsfähiger Studierender eines Fachs, der Forschung in einer bestimmten Disziplin oder zum Wissens- und Technologietransfer, gewährt werden. Wenngleich sich der Ansatz und die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden an den GoHR und Verfahrensweisen der (Erst-)Bilanzierung orientieren müssen, bleibt die Frage, ob das Körperschaftsvermögen getrennt vom Vermögen einer Hochschule verwaltet werden sollte und somit eine eigene Buchhaltung und

⁴⁸⁷ Vgl. dazu Kapitel 3.3.2.2.

⁴⁸⁸ Vgl. dazu insbesondere die Ausführungen von Bley, H. (Universitätskörperschaft 1963), S. 11 ff. sowie Kapitel 2.1.2.2.

Rechnungslegung darüber nötig ist⁴⁸⁹, es als separat geführtes Sondervermögen *en bloc* in die Vermögensrechnung der Hochschule aufgenommen oder die Werte dort ohne besondere Kenntlichmachung erfasst werden sollen.

Selbst wenn seine gänzlich getrennte Erfassung vom Vermögen der Hochschule aus Vollständigkeitsgründen nicht statthaft erscheint, kann diese Frage nicht pauschal beantwortet werden. Die Bilanzierung ist abhängig von der Struktur des Körperschaftsvermögens der tertiären Bildungseinrichtungen; diese müsste zunächst untersucht werden. Für streng zweckgebundene Stiftungen wäre es durch die eingeschränkten Verwendungsmöglichkeiten der Mittel aus Klarheitsgründen nötig, sie als getrennt geführtes Sondervermögen in die Bilanz der Hochschule aufzunehmen. Von der Hochschule allgemein für ihre Zwecke genutzte Gegenstände des Körperschaftsvermögens müssten aber nach dem Aktivierungsprinzip und dem Grundsatz der leistungspotentialbezogenen Betrachtungsweise sowie zur besseren Vergleichbarkeit der Vermögensverhältnisse ohne besondere Kennzeichnung in die Bilanz der Hochschule integriert werden. Wie verfahren werden soll, ob das Körperschaftsvermögen als Ganzes entweder nach der zweiten oder der dritten Alternative angesetzt oder die Werte entsprechend der erörterten Unterscheidung getrennt bilanziert werden sollen, muss festgelegt werden.

Daneben ist die bilanzielle Behandlung der gerade im gemeinnützigen Bereich mehrfach vorkommenden **Sachspenden und -stiftungen** zu klären, die auch Bestandteile des Leistungspotentials der Hochschule darstellen. Sind die Vermögenswerte durch das pagatorische Prinzip grundsätzlich mit den Beträgen anzusetzen, die für ihre Erlangung bezahlt wurden, so müssen Güterzugänge ohne Zahlungsbewegung durch die Unterstellung eines fiktiven pagatorischen Werts erfasst werden.⁴⁹⁰ Die Bilanzierung des geschenkten Vermögensgegenstands richtet sich dabei nach den im folgenden Kapitel diskutierten Verfahrensweisen der Erstbewertung, wird aber regelmäßig in seinem Zeitwert liegen.

Für die Ableitung einer Aufstellung an **Rückstellungen**, die im Hochschulbereich anzusetzen sind oder explizit ausgeschlossen werden sollen, können

⁴⁸⁹ Vgl. Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur (Bilanzierungsrichtlinie 2004), S. 99.

⁴⁹⁰ Vgl. auch Kosiol, E. (Bilanz 1976), S. 360.

neben Überlegungen zu speziellen Rückstellungsarten von staatlichen Universitäten und Fachhochschulen v.a. die im privatwirtschaftlichen Bereich vorkommenden Kategorien unsicherer zukünftiger Schulden einen ersten Anhaltspunkt bilden. Eine synoptische Übersicht möglicher Rückstellungsarten, die nachfolgend auf ihre Relevanz für Hochschulen untersucht werden, ist Anhang 12 zu entnehmen. Die Vorgabe der Passivierung verschiedener Rückstellungsarten oder ihrer bilanziellen Nichtberücksichtigung bedarf jedoch einer Entscheidung (hochschul-)politischer Instanzen.

Der Ansatz von Rückstellungen hängt bei staatlichen Einrichtungen neben der Frage, ob am Bilanzstichtag dem Bestand und/oder der Höhe nach ungewisse, aber wahrscheinliche Verpflichtungen vorliegen und das Hochschulvermögen folgender Jahre nachhaltig belasten⁴⁹¹, auch von der Ausgestaltung des Globalhaushalts ab. Dies ist dann gegeben, wenn sie weder über den (allgemeinen) Staatshaushalt beglichen werden noch entsprechende Posten zu ihrer periodengleichen Tilgung im jährlichen Zuschussbetrag budgetiert sind. Bezieht sich jedoch ein Teil der im Globalhaushalt veranschlagten Mittel auf den Ausgleich ungewisser langfristiger Schulden, beispielsweise in Form eines bestimmten Aufschlags auf die Personalkosten, wenn den Hochschulen die Erfüllung der Pensionslasten übertragen wurde⁴⁹², dann ist eine Rückstellung zu bilden, da diese Verpflichtungen das durch den zweckgebundenen Mittelzufluss erhöhte und langfristig zur Verfügung stehende Vermögen zukünftig belasten. Analog gilt dies im Umgang mit der Beihilfe⁴⁹³ und den daraus resultierenden Ansprüchen im Krankheitsfall.

Besonders bei Verpflichtungen, die sich aus dem Arbeitgeberstatus der Hochschule ergeben, spielen bisherige Bestimmungen des öffentlichen Personal- und Tarifrechts eine bedeutende Rolle, beispielsweise bei Altersteilzeit-, Pensions-, Dienstjubiläums-, Höhergruppierungs-, Beihilfe- bzw. Übergangsgeldregelungen oder im Rahmen von Bestimmungen zu einer nachlaufend

⁴⁹¹ Zum Passivierungsgrundsatz einer finanziellen Hochschulrechnungslegung und seinen Implikationen auf den Bilanzinhalt vgl. auch Kapitel 3.1.2.3.3.

⁴⁹² In der Literatur wird dafür beispielsweise einen Zuschlagsatz von 30 % auf die Aktivbezüge der Beamten genannt. Vgl. Promberger, K./Pracher, C. (Verwaltung 1991), S. 46 ff.; AK HSReW (Schlußbericht 1999), S. 32.

⁴⁹³ Vgl. dazu Eberhardt, T. (Informationssysteme 2003), S. 139.

gewährten leistungsbezogenen Entlohnung im öffentlichen Dienst. Soweit die oben genannten Voraussetzungen gegeben sind und somit die finanziellen Konsequenzen von der Hochschule ohne ausgleichende Mittelzuweisungen übernommen werden, sind grundsätzlich Rückstellungen zu bilden. Als Bewertungsgrundlage können von (hochschul-)politischer Seite nach Alter, Verdienstgruppe und Verfahren, z.B. Block- oder Freizeitmodell bei der Altersteilzeit, gestaffelte (pauschalierte) Werte vorgegeben werden, welche auf durchschnittlichen Erfahrungswerten der BfD (jetzt: LfF) und/oder einem versicherungsmathematischen Gutachten⁴⁹⁴ aufbauen. Entsprechendes gilt auch für die „Altfälle“, welche vor der Erstellung der Eröffnungsbilanz entschieden wurden und deren Ausgleich das Leistungspotential der Hochschule in folgenden Perioden belastet.

Die spezifischen Gegebenheiten der Hochschularbeit sind auch bei der Frage des Ansatzes von noch offenen Urlaubsansprüchen am Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Gerade die befristet angestellten Nachwuchswissenschaftler sammeln ihren Urlaub oftmals für die Endphase ihrer Dissertation bzw. Habilitation an. Dies bewirkt jedoch keine Beeinträchtigung des zukünftigen Leistungspotentials der Hochschule, da sich nur Verschiebungen innerhalb der für eine wissenschaftliche Tätigkeit charakteristischen Lehr- und Forschungsanteile ergeben. Aufgrund ihrer starken intrinsischen Motivation⁴⁹⁵ kann auch bei den Professoren angenommen werden, dass sie die ihnen am Jahresende rechtlich noch zustehenden freien Zeiten zumindest teilweise für Forschungsaktivitäten nutzen. Diese Argumente sprechen gegen die Bildung von Urlaubs-, aber auch von Überstundenrückstellungen im wissenschaftlichen Bereich. Am Bilanzstichtag nicht genommene Urlaubstage bzw. genehmigte Überstunden des Verwaltungspersonals müssten hingegen angesetzt und mit den einheitlich nach

⁴⁹⁴ Da solche Gutachten teuer sind, wäre es unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten sinnvoll und möglich, diese von einem fachkundigen (wissenschaftlichen) Mitarbeiter einer Hochschule erstellen zu lassen.

⁴⁹⁵ Zu den Motivstrukturen unterschiedlicher wissenschaftlicher Personengruppen vgl. Küpper, H.-U. (Hochschul-Controlling 1998), S. 163 f.; Schoder, T. (Budgetierung 1999), S. 83 und S. 87 ff. Zu ihren Anreizstrukturen vgl. Hartmann, Y. E. (Forschungsprojekte 1998), S. 87 ff.

Alters- und Tarifklassen gruppierten durchschnittlichen Lohnkosten⁴⁹⁶ pro Stunde bzw. pro Tag bewertet werden, weil die künftigen Gehaltszahlungen zu einem Abfluss monetärer Werte führen, denen keine Leistung gegenübersteht und somit das Leistungspotential beeinträchtigt wird.

Aus dem Rechnungsziel der Abbildung der (Netto-)Vermögenslage der rechnungslegenden Hochschule ergibt sich ferner, dass die am Bilanzstichtag verursachten Verpflichtungen, welche der Höhe oder dem Bestand nach ungewiss sind und zu einem wahrscheinlich nachhaltigen Abfluss von Finanzmitteln in folgenden Perioden führen, anzusetzen sind. Dürften einige der weiteren in Anhang 12 dargestellten Rückstellungsarten des erwerbswirtschaftlichen Bereichs für Hochschulen nicht relevant sein (z.B. für Garantien, Kulanzen, Bürgschaftsverluste etc.), so sind kleinere Positionen wie Rückstellungen für noch nicht abgerechnete Fremdleistungen, Rechts-, Beratungs-, Abschluss-, Prüfungs- oder Prozesskosten sowie der wahrscheinliche Rückzahlungsbetrag bedingt empfangender Zuschüsse aufzunehmen. Eine große Last dagegen stellt etwa die Abbruchverpflichtung eines Forschungsreaktors dar. Wird die Aufnahme von sachlich gerechtfertigten, genau erläuterten Rückstellungen für Verpflichtungsüberschüsse durch die Passivierungsvoraussetzungen einer finanziellen Hochschulrechnungslegung ermöglicht, so ist der Ansatz von Aufwandsrückstellungen durch diese ausgeschlossen. Ein besonderes Augenmerk ist auf den steuerpflichtigen Bereich der staatlichen Hochschulen zu richten. Durch die Zunahme ihrer wirtschaftlichen Aktivitäten ist in Zukunft mit einem Anstieg der Körperschaft- und Gewerbesteuerzahlungen zu rechnen, was auch den Ansatz von Steuerrückstellungen nötig macht.⁴⁹⁷

⁴⁹⁶ Dazu gehören neben dem Bruttoarbeitslohn auch die Personalnebenkosten (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung sowie zur Berufsgenossenschaft), nicht hingegen jährlich vereinbarte Sondervergütungen sowie Verwaltungskosten. Zur Berechnung vgl. Blenkers, M. et al. (Rückstellungen 1994), S. 129 und S. 145 ff.

⁴⁹⁷ Vgl. auch die Ausführungen zu den ‚Betrieben gewerblicher Art (BgA)‘ in Kapitel 3.3.1.

Auf die hochschulbezogenen Belange bezogen könnte sich die Frage nach der Bildung von Rückstellungen für Berufungs- und Bleibezusagen⁴⁹⁸ ergeben. Gegen ihren Ansatz sprechen allerdings mehrere Punkte: Zum einen stellen sie keine einklagbaren, rechtsverbindlichen Verträge mit Außenwirkung dar, sondern sind hochschulintern gemachte Zusagen. Sie stehen unter dem Vorbehalt, dass die notwendigen Mittel in den Staatshaushalt aufgenommen und vom Landtag genehmigt werden; angesichts wichtiger hochschulinterner Dispositions- und Strukturentscheidungen können sich Beschränkungen aber auch von Seiten der Hochschule ergeben. Zum anderen dürfen aus ökonomischer Sicht bzw. nach dem Passivierungsgrundsatz keine Rückstellungen gebildet werden, da durch die kontinuierliche Bereitstellung solcher Mittel über den Hochschulhaushalt am Bilanzstichtag keine nachhaltige Vermögensbelastung zukünftiger Perioden eintritt. Denkbar wäre allenfalls die Passivierung möglicher Verpflichtungsüberschüsse, die sich dann ergeben können, wenn eine Kürzung der Zuschüsse angenommen werden kann sowie die Hochschulleitung durch die Rückstellungsbildung anzeigen will, dass die Universität oder Fachhochschule die gegebenen Zusagen in zukünftigen Perioden trotzdem einhalten wird. Da Berufungs- und Bleibezusagen aber zu einem wichtigen Bestandteil der Hochschultätigkeit gehören, sind im Anhang Informationen zu ihrem Stand am Bilanzstichtag zu machen.

Der wissenschaftliche Austausch auf Fachtagungen, Seminaren, Kolloquien sowie Symposien ist dem Hochschulbereich immanent. Können die entstandenen und vergütungsfähigen Reisekosten bis zum Jahresende nicht vollständig abgerechnet werden, so sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe des wahrscheinlichen Erstattungs- bzw. Differenzbetrags bei geleisteten Abschlagszahlungen zu passivieren. Entsprechendes gilt für mögliche zugesagte Prüfungsvergütungen.

⁴⁹⁸ Sie beziehen sich in der Regel auf die personelle, sächliche sowie räumliche Ausstattung. Des Weiteren enthalten sie Vereinbarungen z.B. zu Forschungsfreisemestern oder Nebentätigkeiten. Die Sachmittelzusage umfasst u.a. laufende Mittel, Investitions-, Bauunterhalts- und Lehrstuhlerneuerungsmittel sowie eine, insbesondere im technischen und naturwissenschaftlichen Bereich nötige Anschubfinanzierung. Die Zusage erstreckt sich gewöhnlich auf fünf Jahre; hochschulintern sind allerdings Abweichungen von diesem Zeitraum möglich.

3.3.2.2 Spezifische Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisfragen bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz

Die Einführung eines kaufmännisch orientierten Rechnungslegungssystems an Hochschulen setzt eine erstmalige wertmäßige Erfassung ihrer Vermögenswerte und Schulden voraus⁴⁹⁹. Obgleich grundsätzlich die Prinzipien einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung gelten, ergeben sich Spezialfragen insbesondere in Bezug auf den Umfang des zu bilanzierenden Vermögens- bzw. Schuldenbestands sowie dessen Bewertung. Da gerade von der Abschreibungsbasis in den Folgeperioden massive Wirkungen auf die Teilrechnungen einer finanziellen Hochschulrechnungslegung ausgehen können und dadurch die Vergleichbarkeit der Informationen zwischen den staatlichen Bildungseinrichtungen auf Dauer beeinträchtigt würde, empfiehlt es sich, für die Erfassung „... allgemeingültige Standardisierungen vorzugeben und die Art und Weise ihrer Anwendung eindeutig festzulegen.“⁵⁰⁰ Für ein einheitlich geplantes und organisiertes Vorgehen sprechen zudem Kostenüberlegungen. Vor diesem Hintergrund werden im Folgenden Ansatzpunkte bzw. Leitlinien für eine Vorgabe zweckmäßiger Abbildungskonventionen im Rahmen der Erstellung der Eröffnungsbilanz erarbeitet, die für alle Hochschulen gleichermaßen Geltung besitzen sollten.

Wesentliche Parameter für die Erstbilanzierung des **Vermögens** sind die Art des Vermögenswerts, der Zeitpunkt seiner Anschaffung sowie seine Nutzungsdauer. Dem Vollständigkeitsprinzip sowie dem Grundsatz der leistungspotentialbezogenen Betrachtungsweise folgend, müssen auch Vermögenswerte in die Eröffnungsbilanz aufgenommen werden, die nicht im Eigentum der Hochschule stehen oder dort inventarisiert sind, aber von ihr nachhaltig genutzt werden. Demgegenüber sollten aus Wesentlichkeits- und Wirtschaftlichkeits-, aber auch aus Vergleichbarkeitsgründen Ansatzvereinfachungen vorgegeben werden, obwohl dies dem Vollständigkeitsgrundsatz entgegensteht. Diese können sich auf einzelne Vermögensgruppen beziehen oder genereller Natur sein, beispielsweise in Form einer Einschränkung der Erfassung von Vorräten, des Ansatzes von Maschinen auf die in den letzten zehn Jahren erworbenen,

⁴⁹⁹ Dies ist auch für die Einführung einer Kostenrechnung an Hochschulen wichtig, da die Daten der Finanzbuchhaltung oftmals die Basis der Kostenrechnung bilden.

⁵⁰⁰ Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 53 (Hervorhebung im Original).

noch nicht gänzlich abgenutzen Gegenstände oder die grundsätzliche Nichterfassung von Vermögenswerten unterhalb eines bestimmten Betrags, z.B. 1.000 €.

Wenn (fortgeführte) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten fehlen bzw. eine in dieser Weise eingeschränkte Bewertung den aktuellen Wert einzelner Teile des Hochschulvermögens zu Beginn des „rechnungswesentechnischen Lebens“ von Universitäten oder Fachhochschulen nicht abbilden kann, werden unter Durchbrechung des pagatorischen Grundsatzes auch die in Abschnitt 3.1.2.4 diskutierten alternativen Bewertungskategorien relevant. Hierfür können das Sachwert-, Ertragswert- oder Vergleichswertverfahren zur Anwendung kommen.⁵⁰¹ Im öffentlichen Bereich ist die erste Methode von großer Bedeutung, da sie v.a. dann anzuwenden ist, wenn die Vermögenswerte nicht zur Erzielung von Gewinnen verwendet werden und „... die Ersatzbeschaffungskosten des zu bewertenden Objektes nach den Gepflogenheiten des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs preisbestimmend sind“⁵⁰². Für die Bewertung von Vermögenseinheiten, mit denen finanzielle Überschüsse generiert werden sollen und können, ist es zweckmäßig, Barwerte ihrer zukünftigen Nettoeinzahlungen zu ermitteln. Vergleichbare, hinsichtlich ihrer wertbestimmenden Merkmale weitgehend typisierte Vermögenswerte bilden die Basis der letzten Wertkonzeption. Aufgrund von Kosten-Nutzenüberlegungen sollten für die Eröffnungsbilanz zudem Bewertungsvereinfachungsverfahren ermöglicht werden. Wenn solche fallweise bei der Erstellung der Jahresbilanz zugelassen sind, ist zu beachten, dass sich auch die Erstbewertung aus Stetigkeitsgründen daran orientieren muss.

Eine der größten und zeitaufwendigsten Arbeiten liegt in der erstmaligen Bilanzierung der **Grundstücke und Gebäude**. Katasterdaten, Informationen der Universitäts- bzw. staatlichen Hochbauämter (u.a. zu vergangenen Baumaßnahmen) sowie hochschulinterne Aufzeichnungen stellen die Basis zur Bilanzierung des Immobilienbestands dar.

⁵⁰¹ Vgl. hierzu und zum Folgenden – auch kritisch – Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 41 ff. Ferner Pfnür, A. (Bewertung 2000), S. 578 ff.

⁵⁰² Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 47.

Für die Bestimmung der Bodenwerte werden mehrheitlich Bodenrichtwerte⁵⁰³ von hinsichtlich der Nutzungsart und der Nutzungsmöglichkeiten vergleichbaren Grundstücken vorgeschlagen.⁵⁰⁴ Wenngleich ein solches Vorgehen den Vorteil der Wertobjektivierung durch eine dritte Stelle mit sich bringt, ist es doch nicht unumstritten, da die „Vorzugsfläche Hochschule“⁵⁰⁵ einer öffentlichen Zweckbindung unterliegt und somit nicht mit einer privatwirtschaftlichen Nutzung vergleichbar ist⁵⁰⁶. In diesem Zusammenhang ergibt sich zwangsläufig ein weiteres Vergleichbarkeitsproblem zwischen den auf Basis regional unterschiedlicher Bodenrichtwerte ermittelten Grundstückswerten. Dies könnte jedoch durch die Vorgabe durchschnittlicher, d.h. normierter Bodenrichtwerte für alle Hochschulen gelöst werden.

Mit Ausnahme von vermieteten bzw. vermietbaren Liegenschaften, bei denen der Barwert zukünftiger Miet- und Pachteinnahmen die zweckmäßige Bewertungsgrundlage darstellt, erscheint das Sachwertverfahren für die Bestimmung der Gebäudewerte der von staatlichen Hochschulen im Rahmen ihrer Hauptaufgaben in Forschung und Lehre genutzten Immobilien eine geeignete Alternative.⁵⁰⁷ Im Rahmen der Ermittlung von Gegenwartswerten wird jedoch aus Vergleichbarkeitsgründen eine Vielzahl normativer Setzungen nötig. Anhaltspunkte für eine Reihe solcher Vorgaben (z.B. Wertermittlungsschemata, Wertminderungsabschläge wegen Alters, Vorgaben zur Ermittlung der Brutto-Grundfläche etc.) können die Wertermittlungsrichtlinien des Bundesministeriums für

⁵⁰³ Solche Bodenrichtwerte werden in zeitlichen Abständen z.B. von den Gutachterausschüssen der Landkreise bereitgestellt.

⁵⁰⁴ Vgl. Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 56 ff. Ausnahmen bilden Grundstücke, von denen finanzielle Zuflüsse durch Mieten und Pachten zu erwarten sind (z.B. vermietete Immobilien, Waldbestand, Flüsse/Gewässer); sie werden zweckmäßigerweise mit Hilfe des Ertragswertverfahrens bewertet.

⁵⁰⁵ Die Grundstücke, die von den Universitäten und Fachhochschulen genutzt werden, sind im Grundbuch oftmals als „Vorzugsfläche Hochschule“ eingetragen.

⁵⁰⁶ Vgl. Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 57 f.

⁵⁰⁷ Vgl. hierzu sowie zum Folgenden Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 58 ff.

Verkehr, Bau- und Wohnungswesen (BMVBW)⁵⁰⁸ liefern.⁵⁰⁹ Grundlagen für die Objektivierung der Wertkomponente bieten u.a. der auch für Hochschulgebäude präzierte Baukostenkatalog des BMVBW⁵¹⁰, welcher nach Gebäudearten, Baujahresklassen, Geschosszahl, Ausstattungsstandard etc. normierte Herstellungskosten je m² bzw. m³ beinhaltet, und/oder die vom Wissenschaftsrat für den Hochschulbau verwendeten zum Teil fachbezogenen Kostenrichtwerte je m² Hauptnutzfläche sowie die publizierten Abminderungsfaktoren⁵¹¹. Vereinfachend berechnen sich der Gebäudesachwert sowie der Gesamtsachwert der Liegenschaft wie folgt:

Abbildung 24: Grundschemata zur Liegenschaftswertermittlung nach dem Sachwertverfahren⁵¹²

	Flächen-/Raumeinheit
x	Einheitswert Normalherstellungskosten
x	Zuschlag für Außenanlagen und Baunebenkosten
x	Index (Bezugsjahr)
<hr/>	
=	Wiederbeschaffungswert
-	Alterswertminderung, Wertminderung wegen Baumängeln oder Bauschäden (u.U. unterlassene Instandhaltung)
+/-	Auswirkungen sonstiger wertbeeinflussender Umstände
<hr/>	
=	Gebäudesachwert
+	Bodenwert
<hr/>	
=	Sachwert des Grundstücks

⁵⁰⁸ Vgl. BMVBW (Wertermittlungsrichtlinien 2003); jetzt Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung (BMVBS).

⁵⁰⁹ Für die Erfassung des Mengengerüsts unerlässlich ist die Entwicklung standardisierter Erhebungsbögen, welche eine vereinheitlichte Beurteilung des Bauwerkzustands ermöglichen. Zu möglichen Inhalten eines solchen Erhebungsbogens vgl. z.B. Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 52 ff.; BMVBW (Wertermittlungsrichtlinien 2003), Anlage 1 und 2.

⁵¹⁰ Ein solcher Baukostenkatalog wurde beispielsweise für das Basisjahr 2000 herausgegeben. Vgl. BMVBW (Normalherstellungskosten 2001).

⁵¹¹ Vgl. Wissenschaftsrat (Rahmenplan 2005), Anhang 5.

⁵¹² Entnommen aus Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 65; vgl. dazu ferner in detaillierterer Form BMVBW (Wertermittlungsrichtlinien 2003), S. 32 ff. und S. 60 f.

Die erstmalige Bilanzierung des **Sachanlagevermögens** kann grundsätzlich zu fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen, da die wesentlichen Ermittlungsgrundlagen vorhanden bzw. bekannt sind: die schon bisher verpflichtend geführten Inventarisierungslisten, die über den Haushalt abgerechneten, auf die erworbenen Vermögensteile zuordenbaren Ausgaben sowie von (hochschul-)politischer Seite festgelegten Nutzungsdauern pro Vermögens- bzw. Gerätetyp⁵¹³. Nur für den Fall, dass die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr ermittelt werden können, erscheint eine Durchbrechung des pagatorischen Prinzips zweckmäßig. Auch für die Erstabibilanzierung des **Bibliotheksvermögens** gilt, dass es mit der Summe der pro Schrifttumskategorie⁵¹⁴ in den letzten zehn bzw. drei bis fünf Jahren getätigten Ausgaben anzusetzen ist; ergänzt muss dieses allerdings noch durch den von sachverständigen Personen geschätzten Wert des werthaltigen Literaturbestands, welcher nicht veraltet. Ebenso ist bei den **Kunstgegenständen und Sammlungen** zu verfahren.

Auch die Erstabibilanzierung der **Schulden** sollte sich grundsätzlich an den GoHR orientieren. Wesentliche Parameter sind im Schuldentyp und der Fälligkeit ihres Ausgleichs zu sehen. Dies ist v.a. für den Ausweis der Positionen nötig. Da staatliche Hochschulen als nachgeordnete Behörden bisher nicht berechtigt sind, Kredite und Darlehen aufzunehmen, dürften ihre Verbindlichkeiten nicht allzu hoch sein.

Für die Eröffnungsbilanz einer staatlichen Einrichtung stellt auch die adäquate Abbildung der in der Vergangenheit unterlassenen Instandhaltung, d.h. des aufgelaufenen **Instandhaltungsstaus**, eine bedeutende Fragestellung dar, wenn durch die Vermögensrechnung das der Hochschule nachhaltig zur Verfügung stehende bilanzielle Leistungspotential angezeigt werden soll. In diesem Zusammenhang werden eine Rückstellung bzw. ein Korrekturposten zum aktivierten Liegenschaftsbestand diskutiert.⁵¹⁵ Obgleich die Notwendigkeit einer Erfassung der bisher unterlassenen Instandhaltung unbestritten ist, muss doch beachtet werden, dass bei der Bilanzierung eines Sachverhalts die Äquivalenz

⁵¹³ Vgl. dazu weiter die Ausführungen in Kapitel 3.3.2.1.1.

⁵¹⁴ Vgl. dazu Kapitel 3.3.2.1.2.

⁵¹⁵ Vgl. Bolsenkötter, H. et al. (Eröffnungsbilanz 2002), S. 59 f. Ferner Bolsenkötter, H. (Rechnungswesen 2000), S. 58.

bzw. Balance zwischen der Aktiv- und Passivseite der Bilanz eingehalten wird: Die Bildung eines Passivpostens widerspräche den GoHR, wenn auf unterlassene Instandhaltung zurückführbare Baumängel gemäß Abbildung 24 schon bei der Ermittlung des Werts des Liegenschaftsvermögens durch Abschläge beachtet wurden.

Neben der Problematik einer v.a. im Hinblick auf die Vermögensänderungsrechnung aussagefähigen Auflösung solcher Rückstellungen in Folgejahren sowie ihrer Auflösungsmodalitäten (z.B. sporadisch bei über das gewöhnliche Maß hinausgehenden Instandsetzungen oder linear über die Jahre der Restnutzungsdauer der Immobilie) spricht für eine aktivische Berücksichtigung der aktuellen Baumängel auch, dass Aufwandsrückstellungen für Verpflichtungen gegenüber sich selbst nach dem Passivierungsgrundsatz⁵¹⁶ ausgeschlossen sind. Auf Basis dieser Argumente wird eine passivische Erfassung der aufgelaufenen unterlassenen Instandhaltung für Hochschulen als nicht zweckmäßig angesehen. Ergänzende Angaben zum ermittelten Instandhaltungsstau der Universität bzw. Fachhochschule, seiner Entwicklung sowie zu den Annahmen seiner Bestimmung sollten jedoch im Anhang gemacht werden.

3.3.2.3 Aufbau und Gliederung der Hochschulbilanz

Auch wenn sich die materiellen Inhalte der Vermögensrechnung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen von denen bedarfswirtschaftlich ausgerichteter Hochschulen zum Teil unterscheiden, erscheint doch die Übernahme der in den bestehenden Rechnungslegungskonzepten gängigen Grundeinteilung der aktiven und passiven Bilanzpositionen zweckmäßig. Die bilanzierbaren Vermögenswerte sind daher nach dem Anlage- und Umlaufvermögen getrennt auszuweisen. Entscheidend für die jeweilige Erfassung ist ihre wirtschaftliche Zweckbestimmung am Bilanzstichtag, welche von der Art des Vermögenswerts (Funktion und Nutzungseigenschaften), aber auch vom Willen des Bilanzierenden (Verwendungsentscheidung, Nutzungs- bzw. Haltedauer) abhängt: Typischerweise nicht innerhalb eines Jahres oder eines längeren Geschäftszyklusses zum Verkauf oder Verbrauch anstehende Vermögenswerte sind dem Anlagevermögen zuzuordnen; sie geben häufig Nutzungen über eine bestimm-

⁵¹⁶ Vgl. dazu weiter die Ausführungen in den Abschnitten 3.1.2.3.2 und 3.1.2.3.3.

te Zeit ab.⁵¹⁷ Der Differenzierung der Schuldpositionen liegt das Kriterium der Fälligkeit bzw. ihrer voraussichtlichen Tilgung zugrunde: Kurzfristige Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen werden höchstwahrscheinlich innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag beglichen.⁵¹⁸

Eine einmal vorgenommene Zuordnung der Vermögenswerte und Schulden zu Ausweispositionen in der Bilanz ist aus Stetigkeitsgründen beizubehalten. Umgruppierungen können nur in seltenen Fällen erfolgen und bedürfen detaillierter Anhangangaben zu den Gründen und Auswirkungen⁵¹⁹. Zur Beantwortung von Fragen bezüglich der zukünftigen Liquiditätsposition der Hochschule ist es auch sinnvoll, dass ursprünglich langfristige Schulden, die in der nächsten Rechnungsperiode fällig werden, in kurzfristige Passivposten umgegliedert werden müssen, wenn keine Refinanzierungsabsichten und -möglichkeiten mehr bestehen⁵²⁰.

Abbildung 25 illustriert die grundlegende Struktur der Vermögensrechnung von Hochschulen, die v.a. im Hinblick auf die Passivseite in Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Globalhaushalts bzw. haushalts- bzw. hochschulspezifischer Gegebenheiten sachlich tiefergehend gegliedert und mit aussagefähigen Postenbezeichnungen versehen werden muss. Daneben sind nach dem Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung zusätzlich aufgegliederte Informationen darzulegen, wenn das Wissen darüber für die Adressaten relevant ist und es sich um wesentliche Posten handelt.

⁵¹⁷ Vgl. dazu Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 293 f.; Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 129 ff.; IAS 1.57 ff.

⁵¹⁸ Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 129 ff.; IAS 1.60 ff.

⁵¹⁹ Vgl. dazu auch die Ausführungen zum Grundsatz der Vergleichbarkeit in Kapitel 2.3.1.2.

⁵²⁰ Vgl. auch IAS 1.63.

Abbildung 25: Vermögensrechnung von staatlichen Hochschulen

Vermögensrechnung	
<p>Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögenswerte</p> <p>II. Sachanlagen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten • Technische Anlagen und Maschinen • Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung • Inventarisiertes Schrifttum • Kunstgegenstände • Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau <p>III. Finanzanlagen</p> <p>Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögenswerte</p> <p>III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten</p>	<p>Nettovermögen, davon</p> <p>Zweckgebundene Rücklagen (z.B. für Berufungszusagen, Reinvestitionen)</p> <p>Fremdkapital</p> <p>I. Rückstellungen (jeweils sachlich differenziert)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Pensionsrückstellungen • Sonstige langfristige Rückstellungen • Sonstige kurzfristige Rückstellungen <p>II. Verbindlichkeiten (jeweils sachlich differenziert)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erhaltene Anzahlungen • Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen • Sonstige langfristige Verbindlichkeiten • Sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten

3.3.3 Vermögensänderungsrechnung von Hochschulen

Als letzte Komponente eines kaufmännisch orientierten Rechnungslegungssystems von Hochschulen wurde in Kapitel 3.2.2 die Vermögensänderungsrechnung abgeleitet: Mit ihr werden einerseits das Rechnungssystem geschlossen und somit die Manipulationsanfälligkeit der Rechnungslegung vermindert, andererseits beinhaltet sie detailliertere Informationen zu den Ressourcen- zu- und -abnahmen in der Abrechnungsperiode. Im Gegensatz zu den faktischen Ein- und Auszahlungen der Finanzrechnung stellen diese Basisgrößen nicht direkt beobachtbare Grunddaten, sondern Informationen dar, welche auf normativen Setzungen basieren, die im Zuge der Aufstellung der Vermögensrechnung getroffen wurden und deren Kenntnis für eine korrekte Interpretation des Datenmaterials erforderlich ist. Zur Erhöhung des Aussagegehalts der Rechnung für die Adressaten werden anschließend eine geeignete Gliederung sowie hochschulspezifische Ausweiskategorien diskutiert. Abbildung 26 verdeutlicht dies unter Einbezug sinnvoll erscheinender weiterer ‚Davon-Vermerke‘.

Angesichts der hohen Sachlagenintensität der Hochschularbeit erscheint es zweckmäßig, bei der Ermittlung des originären Saldos der Vermögensänderungsrechnung, welcher die Zu- bzw. Abnahme des bilanziellen Leistungspotentials der Bildungseinrichtung anzeigt („VÄR 1“), ein **Zwischenergebnis** mit den Veränderungen der materiellen sowie der bilanzierbaren immateriellen Werte abzusetzen.

Auf Basis des Rechnungsziels der Abbildung bonitärer Vermögens- und Schuldänderungen erfolgt die primäre **Gruppierung** der Rechnung nach Ressourcen. Analog zur Finanzrechnung eignet sich als sekundäres Berichtsformat eine Trennung der Veränderungen des immateriellen sowie des materiellen Vermögens nach dem Verwendungszweck, was einen weiteren Ausweis der Ressourcenbewegungen im wissenschaftlichen Bereich notwendig macht. Zusätzlich sind im Anhang Informationen zur Struktur der Zugänge zu machen und Ersterwerbe von aktivierten Folgeinvestitionen in bereits bilanzierte Vermögenswerte getrennt darzulegen. Zudem ist der Betrag der außerordentlichen Abschreibungen anzugeben. Der Ausweis der weiteren Vermögens- und Schuldpositionen kann Abbildung 26 entnommen werden. In Abhängigkeit von der Ausgestaltung des Globalhaushalts sowie durch die Spezifika des staatlichen Bereichs könnte eine der sachlichen Rückstellungsgliederung übergeordnete Differenzierung sinnvoll werden: Veränderungen der ungewissen zukünftigen Schulden, die aus Bestimmungen für den öffentlichen Bereich erwachsen sind bzw. erwachsen, aber auf keiner Entscheidung der Hochschule beruhen (z.B. Altersteilzeitregelungen) und solche, die von ihr eigenverantwortet sind. Diese Trennung kann dann auch Hinweise auf den Umgang der Hochschule mit erhaltenen Ressourcen sowie die Art und Weise ihrer Bewirtschaftung liefern.

Diese diskutierten detaillierteren Informationen („Davon-Vermerke“) sind zur besseren Lesbarkeit der Rechnung im Anhang darzustellen. Entsprechend dem Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung müssen von den Universitäten und Fachhochschulen daneben zusätzlich aufgegliederte Informationen dargelegt werden, wenn das Wissen darüber für die Adressaten relevant ist und es sich um wesentliche Posten handelt.

Rechnungslegung staatlicher Hochschulen

Abbildung 26: Vermögensänderungsrechnung von staatlichen Hochschulen

Vermögensänderungsrechnung	
<ul style="list-style-type: none"> Zugänge der immateriellen und materiellen Vermögenswerte, davon Sachschenkungen⁵²¹ <ul style="list-style-type: none"> • immaterielle Vermögenswerte • Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten • Großgeräte • sonstige technische Anlagen und Maschinen • andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (ohne Bibliotheksvermögen) • inventarisiertes Schrifttum • Kunstgegenstände • geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau – Abgänge der immateriellen und materiellen Vermögenswerte <ul style="list-style-type: none"> • immaterielle Vermögenswerte • Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten • Großgeräte • sonstige technische Anlagen und Maschinen • andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung (ohne Bibliotheksvermögen) • inventarisiertes Schrifttum • Kunstgegenstände • geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen und Anlagen im Bau – Abschreibungen auf das Anlagevermögen, davon außerplanmäßige Abschreibungen + Zuschreibungen auf das Anlagevermögen 	<p>= Zu-/Abnahme der immateriellen und materiellen Vermögenswerte der Hochschule in Periode XX</p>
<ul style="list-style-type: none"> +/- Forderungszugänge bzw. -abgänge <ul style="list-style-type: none"> • gegenüber dem Finanzamt • sonstige Forderungen -/+ Verbindlichkeitszugänge bzw. -abgänge <ul style="list-style-type: none"> • aus erhaltenen Anzahlungen • gegenüber dem Finanzamt • sonstige Verbindlichkeiten 	

⁵²¹ Alle Veränderungen der materiellen und der immateriellen Vermögenswerte sind entsprechend des geforderten sekundären Berichtsformats noch für den wissenschaftlichen Bereich getrennt auszuweisen; zudem sind die Zugänge nach den Erst- und Folgeinvestitionen zu differenzieren.

Fortsetzung der vorherigen Seite

<ul style="list-style-type: none"> – Zugänge an Rückstellungen (jeweils mit detaillierter Untergliederung nach Rückstellungsarten) <ul style="list-style-type: none"> • für Verpflichtungen aus Bestimmungen für den öffentlichen Bereich • für eigenverantwortete Verpflichtungen + Auflösung von Rückstellungen (jeweils mit detaillierter Untergliederung nach Rückstellungsarten) <ul style="list-style-type: none"> • für Verpflichtungen aus Bestimmungen für den öffentlichen Bereich • für eigenverantwortete Verpflichtungen +/- Zugänge/Abgänge des Finanzanlage- und -umlaufvermögens, davon langfristige Geldanlagen +/- Zugänge/Abgänge des Umlaufvermögens, davon außerplanmäßige Abschreibungen
= Zu-/Abnahme des bilanziellen Leistungspotentials der Hochschule in Periode XX (,VÄR 1')
+/- Zahlungsüberschuss/-defizit aus der Finanzrechnung
Vorfinanzierungs-/belastungsbetrag zukünftiger Periodenleistungen der Hochschule in Periode XX (,VÄR 2')

3.3.4 Anhang von Hochschulen

Der Anhang in den erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungskonzepten dient der Stärkung des Informationsgehalts der Jahresabschlussdaten. In den internationalen Rechnungslegungswerken kommt ihm durch ihre stärkere Ausrichtung an den Bedürfnissen der Adressaten eine weitaus größere Bedeutung zu als bei einer Bilanzierung auf Basis des HGB.⁵²² Analog dazu nimmt er auch in der finanziellen Hochschulrechnungslegung eine wichtige Stellung ein.

Generell werden ihm eine erläuternde, entlastende, ergänzende sowie korrigierende Funktion zugeschrieben.⁵²³ Die erste Aufgabe des Anhangs besteht darin, eine adäquate Interpretation und Beurteilung der Informationen der Finanz-, Vermögens- und Erfolgsrechnung durch weitere „... Erklärungen zum

⁵²² Vgl. Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 873.

⁵²³ Vgl. hierzu und zum Folgenden Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 874 ff.; Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 757 f.; IAS 1.74 ff., 1.86 ff. und 1.105.

Inhalt, Entstehen und Charakter der dort angegebenen Beträge und Posten ...⁵²⁴ zu gewährleisten. Des Weiteren ist es möglich, in den verschiedenen Teilrechnungen geforderte Informationen aus Klarheits- und Übersichtlichkeitsgründen in den Anhang zu verlagern. Seine Ergänzungsfunktion dagegen kommt dadurch zum Ausdruck, dass Informationen, die nicht in das Rechnungswerk eingehen, aber zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Institution unerlässlich sind, zusätzlich im Anhang dargelegt werden müssen. Verhindern Einzelvorschriften, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Institution vermittelt werden kann, verlangt § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB, korrigierende Zusatzinformationen in den Anhang aufzunehmen.⁵²⁵

Unter Bezugnahme auf das Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung ergeben sich sowohl der aus den genannten Aufgaben erwachsende Informationsumfang des Anhangs als auch das Informationsniveau allgemein aus der Anforderung an die Rechnungslegung von Hochschulen, die Informationsbedürfnisse ihrer Adressaten im Hinblick auf finanzielle Fragestellungen hinreichend zu decken. So sind z.B. die wesentlichen Erstellungsgrundlagen wie Schätzannahmen, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderungen im Zeitablauf oder der Inhalt größerer allgemeiner Posten⁵²⁶ mit dem Ziel zu erläutern, Fehlinterpretationen des Zahlenmaterials durch die Adressaten der Hochschulrechnungslegung zu vermeiden. Zu einer Entlastung der Finanz-, Vermögens- und Vermögensänderungsrechnung kann u.a. die Verlagerung der jeweils nach dem sekun-

⁵²⁴ Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 876.

⁵²⁵ Diese Funktion wird in den internationalen Rechnungslegungswerken nicht genannt, da sie weniger prinzipienbasiert als eine HGB-Bilanzierung sind und in stärkerem Maße Einzelvorschriften enthalten, von deren Einhaltung angenommen wird, dass sie zu einer adäquaten Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens führen. Vgl. dazu auch Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 877.

⁵²⁶ Eine ausführliche „Checkliste“ aller in den betrachteten erwerbswirtschaftlichen Rechnungslegungswerken notwendigen Anhangangaben findet sich bei Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 890 ff. Obgleich viele geforderte Informationen für staatliche Hochschulen nicht relevant sind, können sie doch eine Referenz sowohl für die einzelne Universität bzw. Fachhochschule wie auch für die (hochschul-)politischen Instanzen bilden, wenn sie bestimmte Anhanginformationen verpflichtend vorgeben wollen.

dären Berichtsformat geforderten Informationen („Davon-Vermerke“) in den Anhang führen. Ergänzende Angaben sind zu nicht bilanzierbaren Geschäftsvorfällen bzw. Vorgängen in den Hochschulen zu machen. Beispiele hierfür sind mögliche, aber nicht hochwahrscheinliche finanzielle Verpflichtungen (Eventualschulden), Dauerschuld- oder sonstige Haftungsverhältnisse sowie weitere hochschulspezifische Informationen zum Inhalt, dem Stand und der Entwicklung von Berufungszusagen, Patenten, sonstigen selbsterstellten nicht bilanzierten Vermögenswerten sowie des Instandhaltungszustaus. Vor dem Hintergrund, dass zur Verbesserung der Vergleichbarkeit der Abschlüsse von (hochschul-)politischer Seite verschiedene Abbildungskonventionen vorgegeben werden, darf der Korrekturfunktion des Anhangs für Hochschulen analog zu den internationalen Rechnungslegungswerken keine Bedeutung zukommen.

4 Konzeption einer ordnungsmäßigen leistungsbezogenen Rechnungslegung staatlicher Hochschulen in Deutschland

Aufgrund der bedarfswirtschaftlichen Ausrichtung von Hochschulen und der sich daraus ergebenden Konsequenzen für ihren „Wertschöpfungsprozess“ kommt der leistungsbezogenen Rechnungslegung einschließlich der Erfolgsrechnung von Universitäten und Fachhochschulen eine große Bedeutung zu: Hieran knüpft ein erheblicher Teil der Entscheidungen ihrer Adressaten. Aufbauend auf die in Abschnitt 2.2.3 erarbeitete Grundstruktur einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von tertiären Bildungseinrichtungen, sollen in diesem Kapitel Prinzipien formuliert werden, an denen sich eine zweckmäßige leistungsbezogene Berichterstattung ausrichten muss. Sie bieten neben dem Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung, an dessen Spitze das Vergleichbarkeitspostulat steht, eine Reihe weiterer Anhaltspunkte für eine nachvollziehbare Informationsgenerierung und -kommunikation. Im Anschluss daran werden mögliche Inhalte der Teilrechnungen und ihr Aufbau diskutiert. Aus den überblicksartig zusammengestellten Daten sind einerseits die relevanten und/oder von (hochschul-)politischer Seite gewünschten Berichtsinhalte unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitskriteriums auszuwählen. Andererseits kann es notwendig werden, weitere relevant erscheinende Informationen zusätzlich in die Berichte aufzunehmen, da die nachfolgenden Ausführungen keine abschließende Auflistung über Kennzahlen in einer Hochschul-

rechnungslegung liefern können und sollen⁵²⁷, sondern die Erarbeitung der Konzeption einer ordnungsmäßigen leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung im Vordergrund steht.

- 4.1 Ermittlung von Prinzipien einer ordnungsmäßigen leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen**
- 4.1.1 Zweckneutrale Grundrechnung als Referenzmodell zur Erfassung leistungsbezogener Informationen von Hochschulen**
- 4.1.1.1 Untersuchung der Grundlagen einer zweckneutralen Grundrechnung für Hochschulen**

Die Leistungen von Hochschulen zeichnen sich durch eine große Individualität, Verschiedenartigkeit und Vielfalt⁵²⁸ sowie eine Fächerabhängigkeit ihres Erstellungsprozesses aus. Dies kommt u.a. durch unterschiedliche Lehr- und Forschungsstile mit stark differierenden Ausstattungsgrundlagen, internationaler Präsenz sowie Chancen der Drittmittelinwerbung zum Ausdruck. Die mangelnde monetäre Bewertung der Leistungen führt zudem zu einer Mehrdimensionalität des „Hochschul Erfolgs“.⁵²⁹ Daraus wird ersichtlich, dass zur Erhöhung der Transparenz im Hochschulbereich und zur Erfüllung der Informationsbedarfe der Adressaten von Universitäten und Fachhochschulen nur eine in verschiedene Informationskomplexe unterteilte, disaggregierte Form der Informationsvermittlung beitragen kann. Aus dem Verständlichkeitspostulat einer Hochschulrechnungslegung folgt jedoch, dass der Detaillierungsgrad der Berichte nicht zu hoch sein darf, da ihre Wahrnehmung und Akzeptanz von der Aufnahmefähigkeit der Berichtsempfänger abhängt⁵³⁰.

Die Grundlage einer vergleichbaren und transparenten Rechnungslegung muss eine von (subjektiven) Verteilungen, Zurechnungen und Bewertungen möglichst

⁵²⁷ Abhängig von ihrer Verwendung als Informations- und/oder Steuerungsdaten sind mit den verschiedenen Kennzahlen unterschiedliche Probleme und Interpretationen verbunden. Vgl. dazu auch Tropp, G. (Kennzahlensysteme 2002), insbesondere S. 115 ff. Zudem wurden Kennzahlen im Hochschulbereich schon in diversen Publikationen vorgeschlagen und diskutiert, worauf an geeigneter Stelle verwiesen wird.

⁵²⁸ Vgl. Küpper, H.-U. (Hochschulplanung 1998), S. 117 f.

⁵²⁹ Vgl. auch Küpper, H.-U. (Führungssystem 1997), S. 128; Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 2000), S. 350 f. sowie Kapitel 2.2.3.

⁵³⁰ Vgl. auch Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 183 ff.

freie Datenbasis bilden. Vor diesem Hintergrund wird für die Erfassung von leistungsbezogenen Informationen eine zweckneutrale Grundrechnung⁵³¹ sowohl von wissenschaftlicher Seite⁵³² als auch vom AK HSReW als Vertreter der Hochschulpraxis in den „Greifswalder Grundsätzen“⁵³³ gefordert.

Die Gestaltung einer Grundrechnung basiert auf mehreren Regeln, die sich aus dem Hauptmerkmal der ‚Neutralität‘ der erfassten Informationen im Sinne ihrer vielfältigen Verwendbarkeit und Abbildungstreue ableiten lassen:

1. Es dürfen keine heterogenen Elemente zusammengefasst werden,
2. alle Basisgrößen bzw. Elemente sind jeweils beim speziellsten Klassifikationsobjekt zu erfassen, dem sie gerade noch zugerechnet werden können, in einer Hierarchie von Klassifikations- bzw. Bezugsobjekten also an der untersten Stelle, und
3. homogene Basisgrößen dürfen nicht willkürlich aufgeteilt werden.⁵³⁴

Kann die erste Forderung nach der sachlichen Reinheit der Informationsobjekte mit Bezug auf die Ausführungen zum Klarheitsprinzip⁵³⁵ durch den **Grundsatz der Eindeutigkeit** zum Ausdruck kommen sowie die dritte Anforderung zu einem **Grundsatz der Datenursprünglichkeit** zusammengefasst werden, so ist der zweite Punkt als **Grundsatz der hierarchischen Erfassung von Informationselementen** zu umschreiben. Er bildet auch den Kern eines so verstandenen „Datensammelbogens“.

⁵³¹ Der Gedanke einer universell auswertbaren „Grundrechnung“ geht auf **EUGEN SCHMALENBACH** zurück. Wiederaufgegriffen und weiterentwickelt wurde dieses Konzept von **PAUL RIEBEL** in seiner Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Vgl. dazu Schmalenbach, E. (Wirtschaftslenkung 1948), S. 66 ff.; Schmalenbach, E. (Kostenrechnung 1963), S. 268 ff. und S. 426 ff.; Riebel, P. (Einzelkostenrechnung 1994), S. 149 ff. und S. 430 ff.

⁵³² Vgl. u.a. Küpper, H.-U. (Hochschulrechnung 1997), S. 584 f.; Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 934. Ferner Schmidberger, J. (Controlling 1993), S. 152 ff.; Waldvogel, S. (Hochschulinformationssystem 2002), S. 164 ff.

⁵³³ Vgl. Kronthaler, L. (Grundsätze 1999), S. 583; Weichselbaumer, J. (Hochschulrechnungswesen 1999), S. 290 f.

⁵³⁴ Vgl. Hummel, S. (Kostenerfassung 1970), S. 134 ff.; Riebel, P. (Einzelkostenrechnung 1994), S. 444 ff. und S. 39.

⁵³⁵ Vgl. dazu näher die Kapitel 2.3.4.2 sowie 2.3.5.

Für die Umsetzung einer Grundrechnung im Hochschulbereich ist es nötig, die relevanten Arten von Hochschulpotentialen und -leistungen (= Informationskategorien) in ihren Erfassungsdimensionen (= Basisgrößen), zusammen also die Informationselemente, sowie ihre hierarchischen Bezugsobjekte bzw. Bezugsgrößen abzuleiten. Während die letzte Frage im nachstehenden Abschnitt näher beleuchtet wird, sind die ersten beiden Punkte Inhalt des Kapitels 4.2.1, in welchem Grunddaten als Basiskennzahlen diskutiert werden.

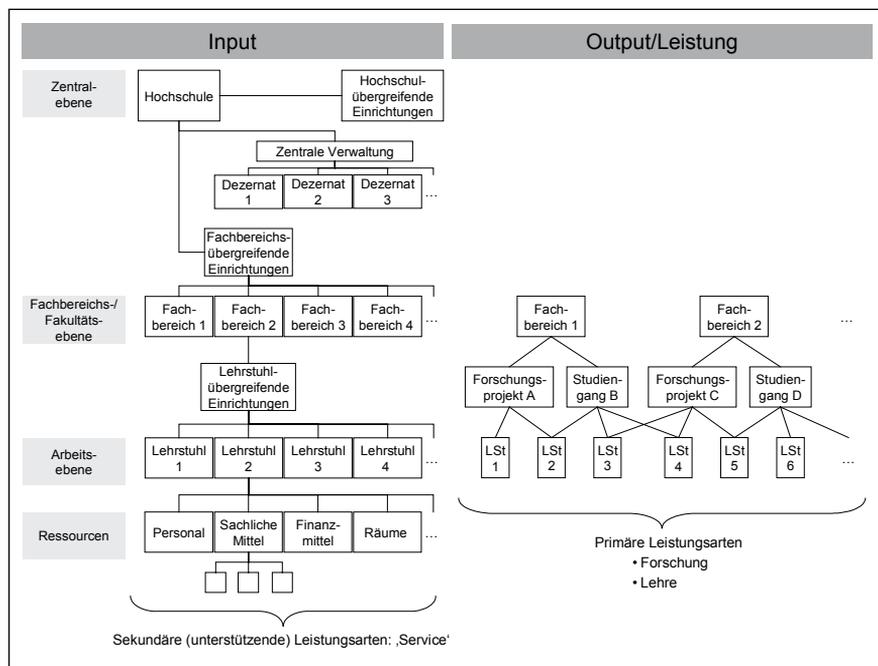
4.1.1.2 Grundsatz der hierarchischen Erfassung und Aggregation von Informationselementen

Eine geeignete Bezugsgrößenhierarchie hängt primär von der „... Betriebsstruktur und den im Vordergrund stehenden Rechnungszwecken ...“⁵³⁶ ab. Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend Erfassungs- und Aggregationshierarchien leistungsbezogener Informationen diskutiert, die zu einer Erhöhung der Transparenz im Hochschulbereich beitragen können. Im Rahmen der quantitativen Darstellung einer Lehr- und Forschungseinrichtung besteht das Hauptproblem in ihrer bipolaren Ausrichtung: Die Einteilung der gesamten Hochschule in Abrechnungsbezirke orientiert sich auf der Inputseite an der bestehenden organisatorisch-administrativen Struktur, wohingegen sich die akademischen Tätigkeiten in Fachrichtungen vollziehen.⁵³⁷ Abbildung 27 zeigt sowohl die hierarchische Organisationsstruktur einer Hochschule, auf deren Basis die hochschulinterne Verteilung von Ressourcen erfolgt, als auch den Produktionsprozess wissenschaftlicher Leistungen, woraus erste Anhaltspunkte für mögliche Bezugsobjekte leistungsbezogener Informationen gewonnen werden können.

⁵³⁶ Riebel, P. (Einzelkostenrechnung 1994), S. 151.

⁵³⁷ Vgl. Kemmler, W. (Hochschulen 1990), S. 314 ff.

Abbildung 27: Organisatorisch-administrative Struktur von Hochschulen und Produktionsprozess von Hochschulleistungen⁵³⁸



Für aussagefähige Vergleiche zwischen tertiären Bildungseinrichtungen erscheint im **wissenschaftlichen Bereich** eine Erfassung und Aggregation von Informationen über fachliche Bezugsobjekte anstatt über hochschulindividuell festgelegte Organisationsstrukturen⁵³⁹ als zweckmäßig. Abbildung 27 zeigt, dass die primären wissenschaftlichen Leistungen einer Hochschule in Studien-

⁵³⁸ Eigene Darstellung mit teilweiser Anlehnung an Stegner, A. (Hochschulgestaltung 2000), S. 198 und S. 129.

⁵³⁹ Daneben müssen über die an den Hochschulen aufgebauten Informationssysteme auch die Daten für eine effektive interne Steuerung generiert werden können, welche sich normalerweise an ihren administrativen Strukturen orientiert. Zum Aufbau eines Hochschul- sowie Fakultätsinformationssystems vgl. beispielsweise Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 935 ff. sowie Zboril, N. A. (Informationssystem 1998).

gängen⁵⁴⁰ oder im Rahmen von Forschungsprojekten erbracht werden. Da diese Leistungen oftmals von mehreren Fächern gemeinsam getragen werden, erweist sich eine grundlegende Segmentierung nach dem Studienfach⁵⁴¹ als zielführend⁵⁴², zumal dort auch Forschungsvorhaben ungeachtet einer interdisziplinären Arbeitsweise zu verankern sind. Da zwischen der organisatorischen Einheit ‚Lehrstuhl‘ und dem Studienfach größtenteils eine eindeutige Beziehung auf der Arbeitsebene besteht, können die nach organisatorischen Gesichtspunkten verteilten Ressourcen sowie die weiteren dezentral geschaffenen monetären und mengenmäßig abbildbaren Potentiale und Leistungen auf Lehrstuhlebene erfasst und nach fachlichen Kriterien stufenweise aggregiert werden: Der ‚Lehrstuhl‘ bildet somit die unterste, das ‚Studienfach‘ die nächsthöhere Stufe einer zweckmäßigen Bezugsgrößenhierarchie im wissenschaftlichen Bereich. Ist ein Lehrstuhl organisatorisch mehreren Fächern zugeordnet, sollten die leistungsbezogenen Informationen – wenn möglich – jeweils den betroffenen Fächern direkt zugerechnet werden.

Da nicht alle leistungsbezogenen Daten einer Hochschule auf Fächerebene zugerechnet werden können, sind aus Vollständigkeitsgründen weitere hierarchische Bezugsobjekte nötig. Zudem erscheint das Informationsniveau bei derzeit weit über 100 amtsstatistischen Studienfächern⁵⁴³ für einen Großteil der Adressaten zu detailliert, so dass die auf der Lehrstuhlebene erfassten und in Studienfächern ausgewiesenen Grunddaten höheraggregiert dargestellt werden müssen.

Problematisch könnte sich dabei erweisen, dass bisher auf keinen einheitlich definierten Kanon an Aggregationsobjekten für die leistungsbezogenen Infor-

⁵⁴⁰ Als Studiengang wird „... eine abgeschlossene, in Studien- und Prüfungsordnungen vorgesehene berufsqualifizierende oder berufsbezogene Hochschulausbildung bezeichnet.“ Statistisches Bundesamt (Studierende 2003), S. 7.

⁵⁴¹ Ein Studienfach umfasst „... die in Prüfungsordnungen festgelegte, ggf. sinngemäß vereinheitlichte Bezeichnung für eine wissenschaftliche oder künstlerische Disziplin, in der ein wissenschaftlicher bzw. künstlerischer Abschluss möglich ist.“ Statistisches Bundesamt (Studierende 2003), S. 6.

⁵⁴² Vgl. auch AK HSReW (Zwischenbericht 2005), S. 6 ff.

⁵⁴³ Obgleich die Übernahme des Fächerkanons der Amtlichen Statistik für ein zweckmäßiges Rechnungslegungsinstrument nicht zwingend ist, wird aufgrund des Fehlens alternativer Wege zunächst darauf zurückgegriffen werden müssen.

mationen zurückgegriffen werden kann, da die Inhalte der hierarchischen Bezugsobjekte der hochschulbezogenen Amtlichen Studenten-, Prüfungs-, Personal-, Habilitations- und Finanzstatistik unterschiedlich abgegrenzt und beispielsweise gerade die Aggregationsstufen der Personalstatistik kaum mit den Informationen der Studenten-/Prüfungsstatistik vergleichbar sind. Daran zeigt sich die Notwendigkeit zu einer Vereinheitlichung: Für eine vergleichbare, zuverlässige und an den Informationswünschen der Adressaten ausgerichtete Hochschulrechnungslegung, insbesondere für aussagefähige Informationen der Erfolgsrechnung müssen die Inhalte und Verdichtungsbeziehungen der verschiedenen Studienfächer, Lehr- und Forschungsbereiche⁵⁴⁴ und Fächergruppen für alle Hochschulen genau definiert werden. Können die Fächergruppen entsprechend der Amtlichen Statistik mit ‚Agrar-/Forst- und Ernährungswissenschaften, Humanmedizin/Gesundheitswissenschaften, Ingenieurwissenschaften, Kunst/Kunstwissenschaften, Mathematik/Naturwissenschaften, Rechts-/Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, Sport, Sprach- und Kulturwissenschaften sowie Veterinärmedizin‘ benannt werden, so sind Lehr- und Forschungsbereiche in Abhängigkeit eines homogenen „wissenschaftlichen Wertschöpfungsprozesses“ zu disaggregieren⁵⁴⁵. Beispielsweise kann die Fächergruppe ‚Rechts-/Wirtschafts- und Sozialwissenschaften‘ in die drei Lehr- und Forschungsbereiche ‚Rechtswissenschaften‘, ‚Wirtschaftswissenschaften‘ und ‚Sozialwissenschaften‘ unterteilt werden. Die Hochschule stellt abschließend das oberste hierarchische Bezugsobjekt dar (vgl. Abbildung 28).

Wenngleich v.a. die fachliche Bezugsobjekthierarchie zur Transparenzschaffung im Hochschulbereich beitragen kann, ist sie aus sachlogischen Gründen nicht immer sinnvoll, da die unterste Stufe der Bezugsobjekthierarchie, welcher ein Informationselement gerade noch zugerechnet werden kann, in solchen Fällen oftmals die Hochschulebene darstellen wird. Dies ist teilweise bei der Berichterstattung über die Einsatzgüter sowie das Intellektuelle Kapital der Fall. Bei-

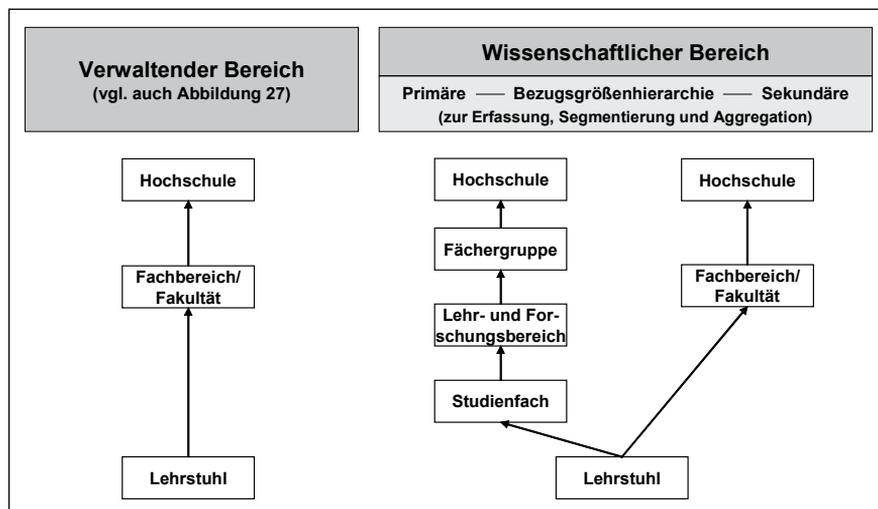
⁵⁴⁴ Der in dieser Arbeit verwendete Begriff des ‚Lehr- und Forschungsbereichs‘ steht in keinem Zusammenhang zum ebenso benannten Aggregationsobjekt in der Amtlichen Personalstatistik; er repräsentiert eine zwischengeschaltete Aggregationseinheit bzw. Bezugsgröße zwischen Studienfach und Fächergruppe.

⁵⁴⁵ Zu Grundsätzen einer zweckmäßigen Bildung und Abgrenzung von Segmenten, insbesondere der Segmentwesentlichkeit, ihrer inneren Homogenität sowie der Heterogenität zwischen den Bereichen vgl. Hacker, B. (Segmentberichterstattung 2002), S. 191 ff.

spielsweise wird das Alumnikapital v.a. auf Fachbereichs- bzw. Fakultäts- und/oder Hochschulebene, aber nur in geringem Maße über die fachlichen Bezugsobjekte zugerechnet werden können. Vor diesem Hintergrund erscheint es für leistungsbezogene Informationen des wissenschaftlichen Bereichs, deren segmentierte Darstellungsweise für die Adressaten der Hochschulrechnungslegung relevant ist, eine solche aber über die fachliche Bezugsgrößenhierarchie nicht objektiv erreicht werden kann, notwendig, im Anhang zusätzliche Informationen entlang der organisatorischen Bezugsgrößenhierarchie zu geben. Über die in Abbildung 28 dargestellten organisatorisch-inputorientierten Bezugsobjekte ‚Fachbereich/Fakultät‘ und ‚Hochschule‘ als Objekte der sekundären Bezugsgrößenhierarchie wird die Erfassung und Verdichtung der Daten des wissenschaftlichen Bereichs zudem in der Übergangszeit durchgeführt werden müssen, in der die Objekte der primären, fachlichen Erfassungs-, Aggregations- und Segmentierungshierarchie noch nicht vereinheitlicht wurden.

Daneben ist auch über das Intellektuelle Kapital sowie die unterstützenden Hochschulleistungen des **verwaltenden Bereichs** Rechnung zu legen. Da sie von den administrativen Organisationseinheiten erbracht werden bzw. dort verankert sind, erscheint hierfür die inputorientierte Bezugsgrößenhierarchie zweckmäßig – vom Lehrstuhl als unterster bis zur gesamten Hochschule als oberster Erfassungsebene. Die Ergebnisse dieses Kapitels werden in der nachfolgenden Graphik zusammengefasst.

Abbildung 28: Grundlegende Bezugsgrößenhierarchien einer Hochschulrechnungslegung im wissenschaftlichen sowie verwaltenden Hochschulbereich



4.1.1.3 Grundsätze der sachlichen Eindeutigkeit und der Datenursprünglichkeit

An die Diskussion einer geeigneten Ordnung hierarchischer Bezugsgrößen schließt die Frage nach den darüber erfassten Informationselementen an. Sie können in unterschiedlichen Mengendimensionen (z.B. Zähl-, Zeit-, Raum-, Gewichts- oder technische Maßgrößen) oder über Wertgrößen⁵⁴⁶ gemessen werden. Solche Daten sind entsprechend dem Grundsatz der sachlichen Eindeutigkeit nach verständlich formulierten und überschneidungsfreien Potential- und Leistungsarten und nach dem Grundsatz der Datenursprünglichkeit generell in voller Höhe beim jeweils untersten Bezugsobjekt zu erfassen, dem sie gerade noch ohne willkürliche Aufteilung zugerechnet werden können. Ihre Konkretisierung in Verbindung mit einer weiterführenden Diskussion möglicher Inhalte des Intellektuellen Kapitals sowie der Leistungen von Hochschulen erfolgt in Kapitel 4.2.1.

⁵⁴⁶ Vgl. dazu auch Schweitzer, M./Küpper, H.-U. (Systeme 2003), S. 129.

4.1.2 Grundsatz der Validität kommunizierter Informationen

Die Übermittlung nützlicher Informationen an die Adressaten einer Hochschulrechnungslegung erfordert eine Auswertung der Grunddaten. Aussagefähige Kennzahlen bzw. Indikatoren, welche quantitativ erfassbare Sachverhalte in konzentrierter Form abbilden⁵⁴⁷, werden dabei nicht nur durch die hierarchische Aggregation von Informationselementen auf ein an den Adressatenbedürfnissen ausgerichtetes und verständliches Informationsniveau (= absolute Kennzahlen) geschaffen, sondern auch durch die Bildung von Verhältniszahlen.⁵⁴⁸

Insbesondere im Rahmen der Auswertung, aber auch der Erfassung von Grunddaten ist auf die Validität der kommunizierten Informationen zu achten.⁵⁴⁹ Die Validität gibt Antwort auf die Frage, ob die generierten Daten tatsächlich das zum Ausdruck bringen, was sie vorgeben abzubilden⁵⁵⁰, bzw. ob zwischen den operationalisierten Konstrukten, d.h. den übermittelten Informationen, und den dahinterliegenden Hypothesen über ihre Aussage Übereinstimmung besteht⁵⁵¹. In der externen Rechnungslegung ist die Aussage der kommunizierten Kennzahlen nach dem Grundsatz der Verständlichkeit an den Erwartungen der Adressaten bezüglich ihrer Aussagefähigkeit auszurichten. Damit besteht ein enger Zusammenhang zwischen der Validität einer Information und dem Klarheitsprinzip, das die aussagegenaue Bezeichnung der Kennzahlen fordert. Wird beispielsweise die Anzahl der Studierenden in einem Fach oder an der Hochschule dargelegt, könnten die Adressaten einer Hochschulrechnungslegung die Erwartung haben, dass es sich um Studierende im Erststudium handelt. Promotionsstudierende müssen somit für eine valide Aussage herausgerechnet werden und die Kennzahl mit ‚Studierende im Erststudium‘ bezeichnet werden.

Ein so formulierter **Grundsatz der Validität kommunizierter Informationen** nimmt auch Einfluss auf die Bildung von Verhältniszahlen. In ihrer vornehm-

⁵⁴⁷ Vgl. Reichmann, T. (Controlling 2001), S. 19.

⁵⁴⁸ Vgl. z.B. Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 359 ff.

⁵⁴⁹ Die Frage der Validität kommunizierter Informationen wirkt über die Notwendigkeit der Abbildung relevanter (ausgewerteter) Informationen auch auf die Erfassung der Grunddaten.

⁵⁵⁰ Vgl. statt vieler Schnell, R. et al. (Sozialforschung 2005), S. 154.

⁵⁵¹ Vgl. ähnlich Witte, E. (Methodik 1980), Sp 615 f.

lichen Funktion zur Vergleichbarmachung von relevanten Sachverhalten treten sie als Beziehungs-, Gliederungs- und Indexzahlen auf.⁵⁵² Bei ihrer Bildung ist zu beachten, dass „... Zähler und Nenner der Kennzahl .. in einem sinnvollen inneren Zusammenhang stehen.“⁵⁵³ Ist dies nicht der Fall, ist die Aussage inhaltsleer. Bei der Berechnung von Drop-Out-Quoten dürfen beispielsweise die Bezugsbasen nicht vermischt werden, d.h. die Studienanfänger und Studierenden in höheren Semestern sind einander entweder auf Grundlage der Fach- oder Hochschulsemester gegenüberzustellen. Ebenso müssen andere Beziehungszahlen wie z.B. Kosten je m² Hauptnutzfläche darauf hinterfragt werden, ob ihre Bestandteile korrespondieren bzw. in einem sinnvollen inhaltlichen Zusammenhang stehen. Analog dazu ist es bei der Berechnung von Betreuungsrelationen für eine valide, aufgrund der Erwartung der Adressaten einer Hochschulrechnungslegung an eine zwischen den tertiären Bildungseinrichtungen vergleichbare Aussage z.B. nötig, den Studenten im Erststudium (ohne Promotionsstudenten) die Summe der wissenschaftlichen Mitarbeiter in Mitarbeiteräquivalenten gegenüberzustellen, da sich die Summe der wissenschaftlichen Mitarbeiter durch die Voll- bzw. Teilzeitbesetzung von Stellen fächerweise sowie zwischen den Hochschulen unterscheiden kann.

Besonders bei der Generierung von Leistungsinformationen ist auf die Validität bzw. die Aussage der übermittelten Informationen zu achten, da die qualitative Komponente von Hochschulleistungen nicht durch wettbewerbliche Kräfte auf Absatzmärkten in monetäre Ergebnisse transformiert wird. Vor diesem Hintergrund erscheint es sinnvoll, die quantitativ erfassten Leistungen von Hochschulen – soweit möglich – durch die Abbildung qualitativer Elemente⁵⁵⁴ (z.B. durch aggregierte Evaluationsdaten bzw. Indikatoren, aus welchen eine qualitative Aussage ableitbar ist) zu ergänzen.⁵⁵⁵

⁵⁵² Vgl. Küpper, H.-U. (Controlling 2005), S. 359.

⁵⁵³ Coenenberg, A. G. (Jahresabschluss 2005), S. 971.

⁵⁵⁴ Leistungsindikatoren können nach **SCHENKER-WICKI** nur durch die gleichzeitige Abbildung einer quantitativen und einer qualitativen Komponente zum Ausdruck kommen. Vgl. Schenker-Wicki, A. (Hochschulleistungen 1996), S. 106 ff.

⁵⁵⁵ Zu Fragen einer qualitativen Beurteilung verschiedener Indikatoren vgl. detaillierter Schenker-Wicki, A. (Hochschulleistungen 1996), S. 109 ff., S. 114 ff. und S. 206 ff.

4.1.3 Prinzipiensystem einer ordnungsmäßigen leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung

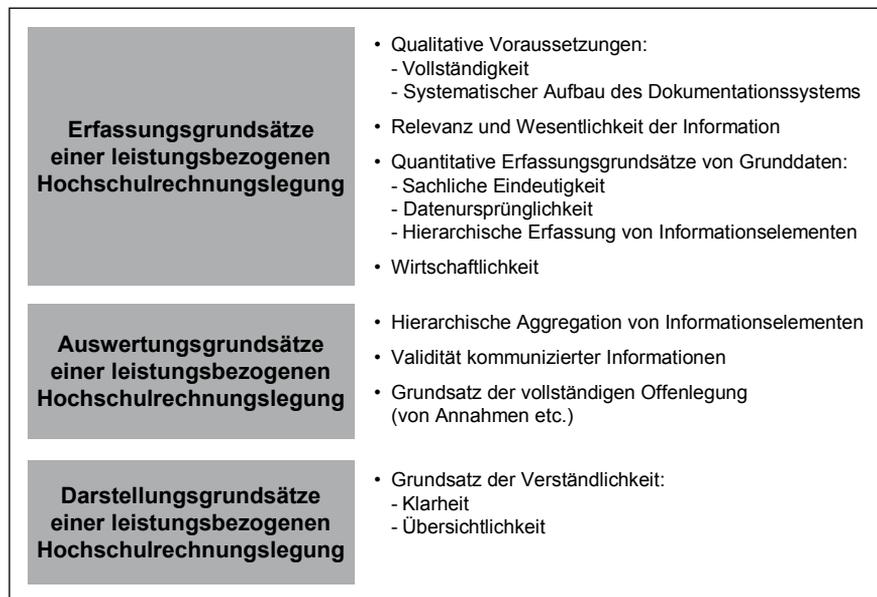
Eine zweckmäßige Rechnungslegung über die in einem finanziellen Rechnungssystem nicht erfassbaren Intellektuellen Kapitalien und Leistungen von Hochschulen baut primär auf dem Rahmenkonzept einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung⁵⁵⁶ auf. Im Zentrum steht die Vergleichbarkeit der generierten Informationen zwischen den Hochschulen sowie im Zeitablauf.

Wenngleich eine solche Rechnung aufgrund der Mehrdimensionalität des Datenmaterials nie vollständig sein kann, sind (möglichst) alle zur Entscheidungsfindung der Adressaten relevanten und wesentlichen Daten in einem systematisch aufgebauten Dokumentationssystem zu erfassen und offenzulegen (vgl. Abbildung 29). Hierbei ist der Wirtschaftlichkeitsgrundsatz als Nebenbedingung zu beachten. Auf Basis des Relevanzkriteriums, das den Bezug der kommunizierten Informationen zu den Entscheidungen der Adressaten einer Hochschulrechnungslegung fordert, müssen die erfassten und berichteten quantitativen Informationen von den rechnungslegenden Universitäten und Fachhochschulen auf ihre Aussagefähigkeit in Bezug auf das Hauptziel der effektiven Erfüllung der Hochschulaufgaben hinterfragt werden: Leistungsbezogene Informationen sind für die Adressaten nur entscheidungsnützlich, wenn bei ihrer Auswahl zum einen der Potentialcharakter der Posten des Intellektuellen Kapitals und zum anderen die Ziele der Hochschultätigkeit bei der Abbildung der Leistungen reflektiert wurden. In Verbindung mit dem Wesentlichkeitsprinzip soll dadurch ein „Datenfriedhof“ nicht zielbezogener Informationen in einem Bericht vermieden werden.⁵⁵⁷ Durch die quantitativen Erfassungsgrundsätze der sachlichen Eindeutigkeit, der Datenursprünglichkeit sowie der hierarchischen Erfassung von Informationselementen sollen zuverlässige und vergleichbare Grunddaten zwischen den Hochschulen generiert werden.

⁵⁵⁶ Vgl. dazu detaillierter die Abschnitte 2.3 und 2.3.5.

⁵⁵⁷ Vgl. auch Reichmann, T. (Controlling 2001), S. 24.

Abbildung 29: Grundsätze einer ordnungsmäßigen leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung



In Bezug auf die Auswertung von Grunddaten ist analog zu den Erfassungsprinzipien der Grundsatz der hierarchischen Aggregation von Informationselementen zu postulieren. Zudem ist der Grundsatz der Validität der kommunizierten Informationen zu beachten. Mit Verweis auf den Grundsatz der vollständigen Offenlegung im Rahmenkonzept müssen für eine nachvollziehbare leistungsbezogene Hochschulrechnungslegung auch die Informationsgrundlagen der kommunizierten Daten, insbesondere die getroffenen Annahmen bei ihrer Generierung im Anhang offengelegt werden. Eng mit den Erfassungs- und Auswertungsgrundsätzen verbunden sind die Darstellungsgrundsätze der Klarheit und Übersichtlichkeit, welche eine Übermittlung der Informationen in adressatenorientiert verständlicher Form gewährleisten sollen.

4.2 Ausgestaltung der Teilsysteme einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen

4.2.1 Grunddaten einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen

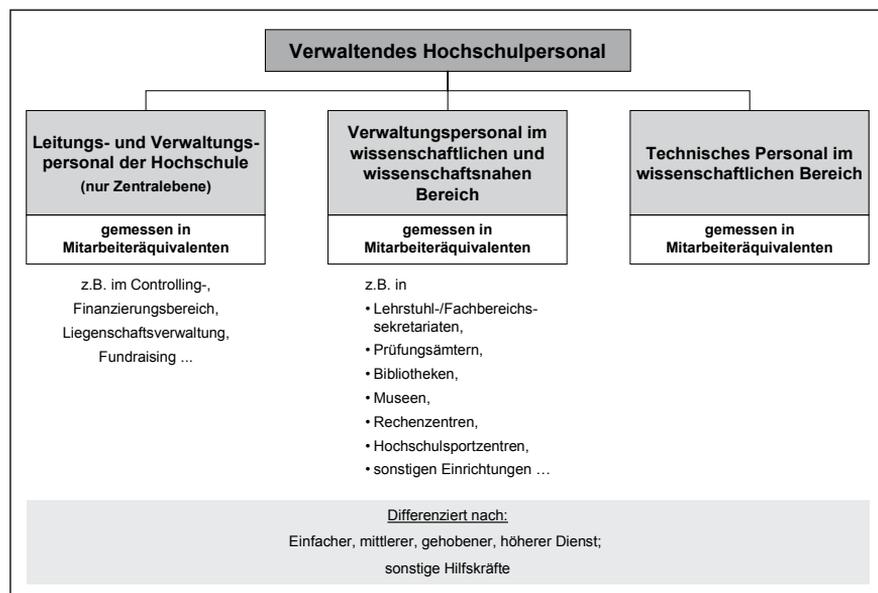
Für den Aufbau eines leistungsbezogenen Informations- und Berichtssystems sind neben der Bezugsgrößenhierarchie auch die zu erfassenden Informationselemente, d.h. die Potential- und Leistungsarten der unterschiedlichen Informationsbereiche mit ihren Basisgrößen zu untersuchen, wodurch zum einen der Grundsatz der sachlichen Eindeutigkeit und zum anderen das Datenursprünglichkeitsprinzip konkretisiert werden. Unter Berücksichtigung des Prinzipiensystems einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung steht nachfolgend somit die inhaltliche Ausgestaltung der Teilrechnungen einer leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung im Mittelpunkt. Sie baut zum einen auf der in Kapitel 2.2.3 erarbeiteten und in Abbildung 11 dargestellten Grundstruktur auf, was auch dem inneren Aufbau dieses Kapitels entspricht. Zum anderen müssen die der Abbildung 28 entnehmbaren hochschulspezifischen Hierarchien an Bezugs- und Aggregationsobjekten, über welche die Daten erfasst bzw. aggregiert werden, berücksichtigt werden: Die nachfolgend diskutierten Inhalte betreffen größtenteils den wissenschaftlichen Bereich, für den grundsätzlich die fachlich-outputorientierte Bezugsgrößenhierarchie zweckmäßig ist. Relevante segmentierte Informationen entlang der organisatorisch-inputorientierten Erfassungs- und Aggregationshierarchie, z.B. beim Alumnikapital, sind im Anhang zusätzlich darzustellen.

4.2.1.1 Intellektuelles Kapital von Hochschulen

Inputbezogene Basisgrößen des Intellektuellen Kapitals sind v.a. in den Bereichen Personal, wissenschaftliche und technische Hilfsmittel, Grundstücke, Bauten und Räume sowie finanzielle Mittel zu finden.⁵⁵⁸ Mit Blick auf die Komponenten des **Humankapitals** zeigt die folgende Abbildung wichtige Informationselemente des verwaltenden Personals von Hochschulen.

⁵⁵⁸ Vgl. Kemmler, W. (Hochschulen 1990), S. 315.

Abbildung 30: Grunddaten des nicht-wissenschaftlichen Humankapitals



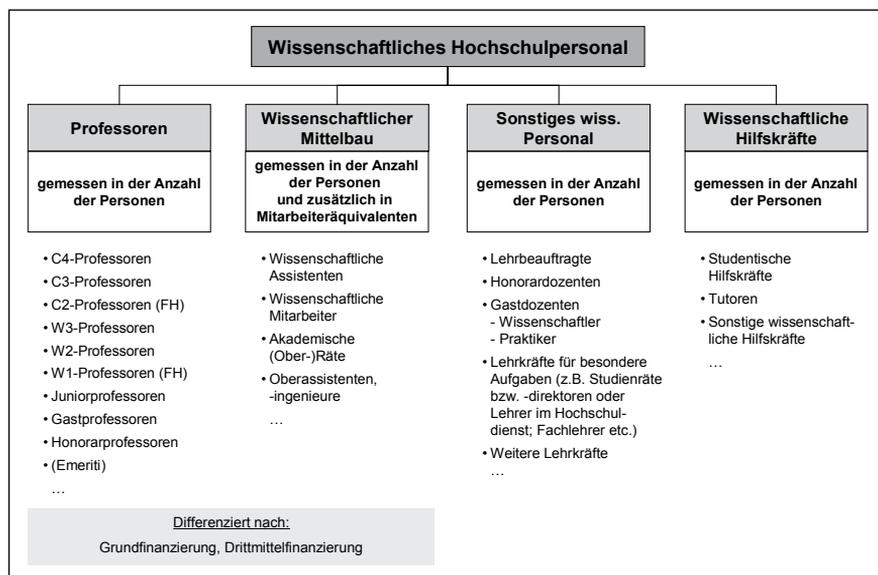
Im verwaltenden Bereich (nicht-wissenschaftliches Humankapital) erscheint es aus Vergleichbarkeitsgründen sinnvoll, Personen⁵⁵⁹ nicht in absoluten Zahlen, sondern in „Mitarbeiteräquivalenten“ entsprechend den vertraglichen Arbeitszeitanteilen zu erfassen. Dies widerspricht zwar dem Datenursprünglichkeitsprinzip, kann aber durch die Vorgabe möglicher Erfassungsfaktoren, z.B. 1/10 bis 1 sowie 1/4, 1/3, 2/3 und 3/4, objektiviert werden. Auf diese Weise tritt zudem das Problem unterschiedlicher Wochenarbeitszeiten verschiedener Personengruppen im öffentlichen Dienst nicht auf. Neben ihrer jeweiligen Differenzierung nach dem einfachen, mittleren, gehobenen und höheren Dienst sowie den sonstigen Hilfskräften sollten die Beschäftigten in drei Gruppen erfasst werden: erstens das Leitungs- und Verwaltungspersonal auf Hochschulebene, welches organisatorisch-administrative Tätigkeiten im Rahmen des Hochschulmanagements übernimmt (z.B. im Controlling-, Finanz- und Liegenschaftsdezernat), zweitens das Verwaltungspersonal des wissenschaftlichen und wissenschaftsnahen Bereichs (z.B. in den Lehrstuhl- und Fachbereich-

⁵⁵⁹ Die Basisgröße „Stellen“ ist zur Abbildung des Humankapitals von Hochschulen nicht geeignet.

sekretariaten oder sonstigen Fakultätseinrichtungen einerseits sowie in Bibliotheken oder Rechenzentren andererseits) und drittens das technische Personal im wissenschaftlichen Bereich.

Eine zentrale Ressource von Hochschulen liegt im Wissenschaftlerkapital sowie dem sonstigen wissenschaftlichen Humankapital. Die Beschäftigten des wissenschaftlichen Bereichs lassen sich in die Gruppe der Professoren, des wissenschaftlichen Mittelbaus, des sonstigen wissenschaftlichen Personals sowie der wissenschaftlichen Hilfskräfte klassifizieren. Im Unterschied zum Verwaltungspersonal erscheint es sinnvoll, die Personen der einzelnen in Abbildung 31 dargestellten Informationselemente in Absolutzahlen zu erfassen, da sie größtenteils entweder hauptamtlich mit einer vollen Stelle oder neben- bzw. ehrenamtlich tätig sind. Eine Ausnahme bildet der wissenschaftliche Mittelbau, wo häufig Teilzeitstellen vorzufinden sind. Hier empfiehlt sich ein zusätzlicher Ausweis in Mitarbeiteräquivalenten, um neben den wissenschaftlich tätigen Personen, die aufgrund ihrer spezifischen Motivationslage einen bedeutenden Beitrag zum Forschungsoutput beitragen, auch die faktisch für die Hochschule, u.a. in der Lehre, arbeitenden Personen darzustellen, wodurch Betreuungsrelationen gebildet werden können.

Abbildung 31: Grunddaten des wissenschaftlichen Humankapitals



Da die Studierenden als „externer Faktor“⁵⁶⁰ in den wissenschaftlichen Leistungsprozess eingehen und damit unmittelbar am Ausbildungserfolg beteiligt sind, stellen herausragende Studenten im Erststudium ein weiteres hochschulspezifisches Potential dar. Dies ist im Studentenkapital abzubilden. Bis auf die Fächerebene heruntergebrochen kann es einerseits über die in Studentenvollzeitäquivalenten⁵⁶¹ erfasste Anzahl der Studenten mit einer überdurchschnittlichen Note in der Hochschulzugangsberechtigung ausgedrückt werden, beispielsweise in den vier Kategorien ‚Allgemeine und fachgebundene Hochschulreife mit 1,5 (sowie 2,5) oder besser‘ und ‚Fachhochschulreife mit 1,5 (sowie 2,5) oder besser‘.⁵⁶² Andererseits sollten die Stipendiaten unterschiedlicher Förderinstitutionen ausgewiesen werden, wie z.B. der Studienstiftung des

⁵⁶⁰ Vgl. auch Kapitel 2.1.2.1.

⁵⁶¹ Vgl. dazu auch die Ausführungen zur Lehrleistung im folgenden Kapitel.

⁵⁶² Zur Normierung größenbedingter Unterschiede zwischen Hochschulen wird aus Vergleichbarkeitsgründen beispielsweise eine zusätzliche Verhältnisangabe in Prozent der jeweiligen hervorragenden (fach-, fachbereichs- und hochschulbezogenen) Studenten an der Gesamtheit aller Studierenden der betrachteten Bezugsebene nötig (jeweils in Studentenvollzeitäquivalenten).

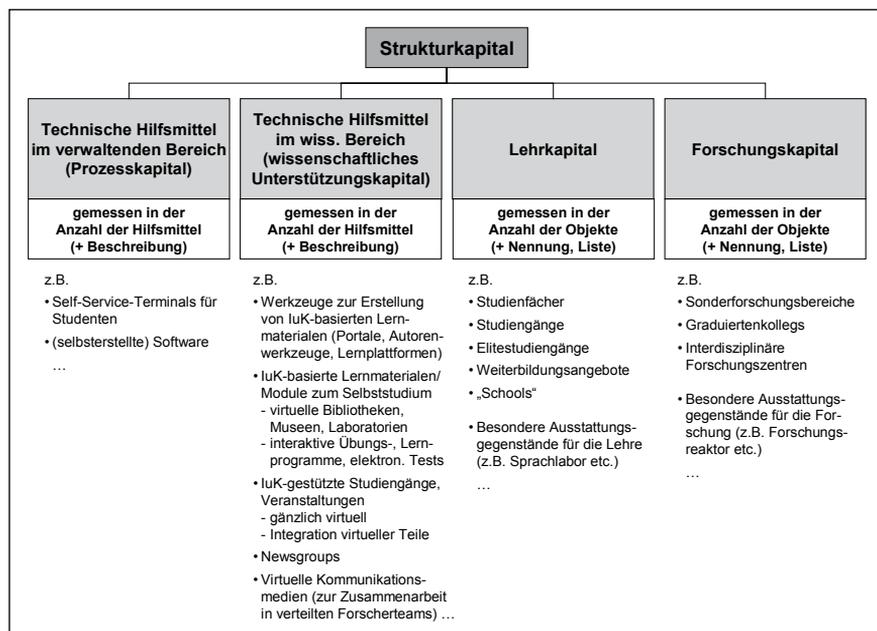
deutschen Volkes, der Stiftung der Deutschen Wirtschaft sowie der unterschiedlichen politisch orientierten, kirchlichen oder sonstigen Begabtenförderwerke.

Wissenschaftliche und technische Hilfsmittel, aber auch spezielle Grundstücke und Bauten sind schwerpunktmäßig im **Strukturkapital** der Hochschule zu verorten. Der nachstehenden Abbildung 32 können einige Informationselemente der in Kapitel 2.2.3 abgeleiteten Komponenten des Strukturkapitals entnommen werden. Bedingt durch die Fülle möglicher Informationsobjekte muss sich ihr jeweiliger Einbezug an den GoHR orientieren: In die Rechnung sind nur Informationen aufzunehmen, welche für die Adressaten relevant und wesentlich sind und/oder ein wettbewerbsdifferenzierendes Hochschulpotential darstellen: Interessant sind insbesondere solche Ressourcen, die über ein „normales“ Ausstattungsmaß hinausgehen bzw. einen besonderen Beitrag zur Förderung der Effektivität und Effizienz wissenschaftlicher und verwaltender Prozesse leisten. Sie sind entsprechend dem Datenursprünglichkeitsprinzip und dem Grundsatz der hierarchischen Erfassung bei dem untersten hierarchischen Bezugsobjekt zu erfassen, welchem sie gerade noch ohne Aufteilung zugeordnet werden können.

Wichtige hochschulspezifische Inputfaktoren beinhaltet auch das Lehrkapital als weiterer Bestandteil des Strukturkapitals. In ihm ist über die Anzahl und Art der an einer Hochschule angebotenen Studienfächer, Studiengänge im Erst-, Aufbau- oder Weiterbildungsstudium sowie über speziell konzipierte zusätzliche Studienangebote für unterschiedliche Interessentengruppen, z.B. Fachsprachenkurse, Kurse zum Erwerb verschiedener Schlüsselkompetenzen oder Ringvorlesungen, zu berichten.

Das Forschungskapital einer Hochschule kann zum einen in institutioneller Hinsicht durch die Anzahl und Art interdisziplinärer Forschungszentren, Sonderforschungsbereiche, Graduiertenkollegs o.Ä. abgebildet werden. Zum anderen sind dort besondere bzw. seltene Ausstattungsgegenstände für die Forschung zu verorten. Ein Teilchenbeschleuniger oder Forschungsreaktor wären Beispiele dafür.

Abbildung 32: Grunddaten des Strukturkapitals

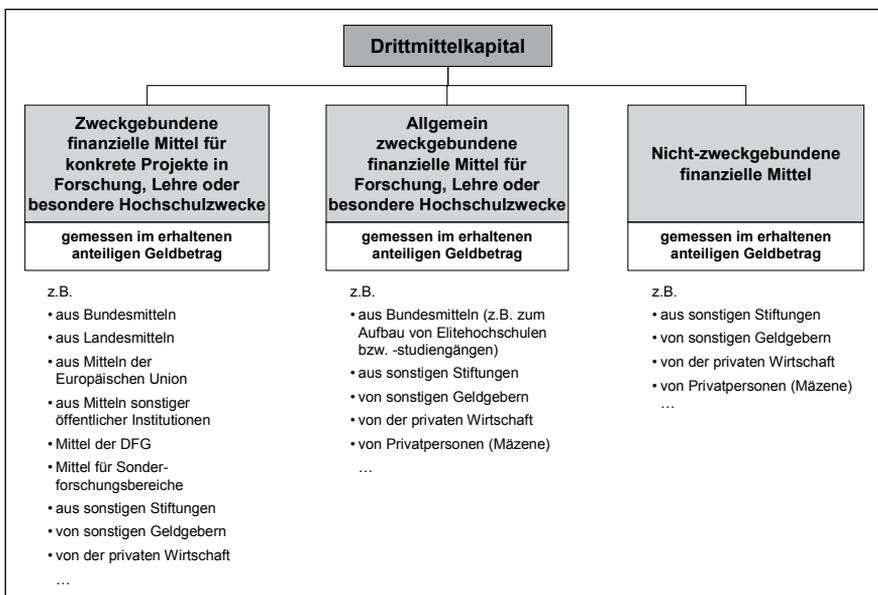


Die neben den staatlichen Zuweisungen erhaltenen finanziellen Mittel verschiedener Geldgeber bilden einen Teil des **Beziehungskapitals**, das Drittmittelkapital. Da sie in hohem Maße von der Leistung einzelner Lehrstühle, Fächer und/oder Fachbereiche, aber auch von den fachimmanenten Möglichkeiten einer Drittmittelinwerbung abhängig sind, ist es aus adressatenorientierter Sicht und aus Vergleichbarkeitsgründen nötig, diese Daten nicht nur in der finanziellen Rechnungslegung auf Hochschulebene, sondern auch in disaggregierter Form in der leistungsbezogenen Rechnung auszuweisen. Werden unter den Begriff der Drittmittel die eingeworbenen Finanzmittel bzw. Finanzmittelgegenwerte für Forschungs-, Lehr- oder sonstige Hochschulzwecke sowie ohne Zweckbindung bzw. konkrete Leistungsverpflichtung erhaltene Gelder gefasst, welche die Hochschule zusätzlich zu den staatlichen Grund- und Ergänzungszuweisungen sowie ihren Eigenmitteln erhält⁵⁶³, so erfährt diese Globalposition durch eine weitere Differenzierung an Aussagekraft: neben den

⁵⁶³ Vgl. Harnier, L. v. (Drittmittel 2000); Harnier, L. v. (Drittmittel 2002). Ferner Sorgenfrei, C. (Rechnungslegung 2000), S. 34.

zweckgebundenen Mitteln für konkrete Projekte in Forschung, Lehre sowie besonderen weiteren Hochschulzwecken (z.B. im Rahmen einer Stiftung für besonders begabte Studierende eines Fachs) in die sonstigen allgemein zweckgebundenen Mittel für Forschung und Lehre und die nicht zweckgebundenen Drittmitteleinnahmen. Gemäß dieser Unterteilung sind der folgenden Abbildung verschiedene Informationselemente des Drittmittelkapitals zu entnehmen, die entsprechend den erhaltenen Anteilen an der Gesamtsumme bei den jeweiligen Bezugsobjekten zu erfassen sind.

Abbildung 33: Grunddaten des Drittmittelkapitals



Im Alumnikapital können die Zahl der Mitglieder und ihre Spendenbereitschaft sowie die Aktivitäten der Ehemaligenvereine⁵⁶⁴ dargestellt werden. Gehen die Spenden ehemaliger Absolventen schon in das Drittmittelkapital ein, so sollten diese im Alumnikapital nochmals dargestellt werden, da sie neben Lehrstühlen oftmals auch Fakultäten bzw. Fachbereichen oder der Hochschule an sich

⁵⁶⁴ Nach Art. 2 Abs. 6 Satz 5 BayHSchG liegt in der Beziehungspflege zu Absolventen auch einen gesetzlicher Leistungsauftrag.

gewährt werden und das Alumnikapital somit sachlogisch am Besten über die organisatorische Bezugsgrößenhierarchie dargestellt wird.

Da sich die Alumnikultur in Deutschland erst in ihren Anfängen befindet und die Tätigkeiten zur Bindung ehemaliger Absolventen an vielen Hochschulen noch unter keinem gemeinsamen Dach erfolgen, sondern oftmals auf lehrstuhl-, fach- und/oder fachbereichsbezogenen Einzelaktivitäten basieren⁵⁶⁵, wäre es für eine zuverlässige und vergleichbare Aussage wichtig, Doppelzählungen bei der Abbildung der Mitgliederzahlen, beispielsweise sowohl auf Lehrstuhl- als auch auf Fachbereichsebene, zu vermeiden. Zur Einhaltung des Vergleichbarkeitspostulats ist daher die Institutionalisierung von Mechanismen nötig, welche jeweils auf der höheren Erfassungs- bzw. Aggregationsebene einen Mitgliederabgleich zum Ziel haben, um dort nur die zusätzlichen Personen zu erfassen.

In Bezug auf die Veranstaltungen der Alumnivereine können die wichtigsten Informationselemente insbesondere in folgenden Kategorien gefunden werden:

- Wissenschaftliche Veranstaltungen (z.B. Fachsymposien, -kolloquien oder -seminare),
- nicht-wissenschaftliche Veranstaltungen, die der Netzwerkbildung und -pflege dienen (z.B. Fakultätstage oder kulturelle Events),
- Praxiskontakte zwischen ehemaligen und aktuellen Studenten (z.B. Mentorenprogramme oder Kaminrunden) sowie
- sonstige Praxisveranstaltungen (z.B. Gastvorträge oder Werksbesichtigungen).

Im wissenschaftlichen Kooperationskapital sollten schließlich zum einen die Forschungs- und zum anderen die Lehrverbünde mit anderen Universitäten, Fachhochschulen, außeruniversitären Forschungseinrichtungen und sonstigen

⁵⁶⁵ Inzwischen bestehen beispielsweise häufig eigene Alumnivereine an verschiedenen Lehrstühlen. Nur ein Teil ihrer Mitglieder ist auch in einen fakultätseigenen Verein ehemaliger Absolventen eingebunden. Andere Absolventen wiederum gehören nur dem Alumninetzwerk der Fakultät an. Entsprechendes gilt für einen etwaig hochschulweit im Aufbau befindlichen Alumniverein.

Bildungseinrichtungen, aber auch die Kooperationen mit der privaten Wirtschaft – zumeist in Form von Public-Private-Partnerships⁵⁶⁶ – dargelegt werden. Hierdurch kommen zudem die Anstrengungen im Rahmen des Wissens- und Technologietransfers zum Ausdruck, was auch einen gesetzlichen Leistungsauftrag darstellt. Neben der institutionsübergreifenden Zusammenarbeit sollten auch relevante intrainstitutionelle Forschungs- und Lehrkooperationen zwischen verschiedenen Disziplinen erfasst werden. Unter Durchbrechung des Datenursprünglichkeitsprinzips könnten diese jeweils zur Hälfte bzw. mit dem Anteil der beteiligten Fächer oder Fachbereiche bei diesen Bezugsobjekten gezählt werden. In Verbindung mit einer sachlichen Differenzierung können auf diese Weise jeweils fächer- bzw. fachbereichsübergreifende Lehr- oder Forschungs Kooperationen abgebildet werden; Doppelzählungen auf Fach- und Fachbereichsebene müssen jedoch möglichst vermieden werden.

Das **Innovationskapital** umfasst die in den Hochschulprozessen wiedereinsatzbaren Ergebnisse der Kombination von Inputgütern, welche den Universitäten und Fachhochschulen sehr wahrscheinlich zukünftige monetäre, aber auch leistungsbezogene Vorteile im Wettbewerb sichern und nicht schon Bestandteil anderer Komponenten sind. Rezepturen, angemeldete Patente, vergebene Lizenzen o.Ä. können zum einen mengenmäßig abgebildet werden. Für eine bessere Interpretation der Daten wären zum anderen Schätzungen über die damit höchstwahrscheinlich generierbaren Einnahmen hilfreich. Hierfür sind die Annahmen bzw. Berechnungsgrundlagen im Anhang zu erläutern. Neue innovative Lehrangebote (z.B. Studiengänge, Fächer, Kurse etc.) oder Forschungsschwerpunkte sind weitere Beispiele für diesen Informationsbereich.

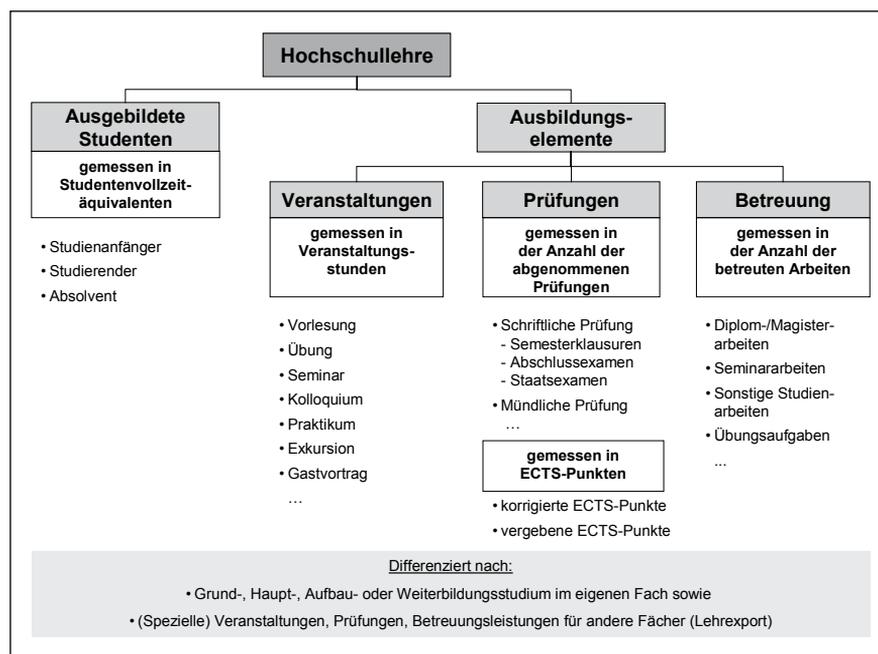
4.2.1.2 Leistungen von Hochschulen

Neben den Inputs sind outputbezogene Rechnungslegungsinformationen für die Bereiche Lehre, Forschung, weitere wissenschaftliche und verwaltende Dienstleistungen sowie die sonstigen gesetzlichen oder in einer Zielvereinbarung festgehaltenen Aufgaben einer Hochschule zu untersuchen. Die quantitative **Lehrleistung** eines Lehrstuhls bzw. Studienfachs kann einerseits durch

⁵⁶⁶ Vgl. u.a. Blum, J. (Forschungskooperation 1988); Vogel, B./Stratmann, B. (PPP 2000); Becker, R. (PPP 2003); Hannappel, R. (PPP 2005).

die ausgebildeten Studenten und andererseits durch die Ausbildungselemente ‚Veranstaltungen‘, ‚Prüfungen‘ und ‚Betreuung‘ abgebildet werden. Konkrete Informationselemente und Basisgrößen werden in Abbildung 34 illustriert und anschließend erläutert.

Abbildung 34: Grunddaten der Hochschullehre einschließlich Weiterbildung⁵⁶⁷



Da die erbrachte Ausbildungsleistung an einem Studenten oftmals durch mehrere Fächer erfolgt, ist es für eine möglichst zutreffende Darstellung der Lehrleistung eines Fachs nötig, Studienanfänger, Studenten und Absolventen in Vollzeitäquivalenten zu erfassen: Eine Person wird so über einen festgelegten Schlüssel auf die beteiligten Fächer eines Studiengangs verteilt. Dies widerspricht zwar dem Grundsatz der Datenursprünglichkeit, auf diesem Weg kann jedoch das Dilemma der Amtlichen Statistik gelöst werden, dass sowohl über

⁵⁶⁷ Eigene Darstellung mit teilweiser Anlehnung an Bolsenkötter, H. (Hochschule 1976), S. 179 ff. und S. 277; Seidenschwarz, B. (Controllingkonzept 1992), S. 113 ff.

Kopf-⁵⁶⁸ als auch Belegungsdaten⁵⁶⁹ die Lehrleistung eines Fachs verzerrt ausgewiesen wird: Abhängig von der Abschlussart wird diese systematisch unter- bzw. überbewertet. Durch die Vorgabe eines festen Aufteilungsschlüssels können die Objektivität sowie die Vergleichbarkeit der Rechnung gewahrt werden. Ein solcher Schlüssel könnte sich in Abhängigkeit von der Abschlussart eines Studiengangs für das erste (Haupt-) bis zum dritten (Neben-)Fach wie folgt darstellen⁵⁷⁰:

- Diplom, Bachelor, Master, Staatsexamen: Äquivalenzfaktor 1:0:0
- Magister, Lehramt: – zwei Studienfächer: Äquivalenzfaktor 0,5:0,5
– drei Studienfächer: Äquivalenzfaktor 0,5:0,25:0,25

Während „explizite“ Lehrexporte, d.h. das Angebot spezieller Veranstaltungen, Prüfungen und Betreuungsleistungen für andere Fächer, über diese verschiedenen Ausbildungselemente transparent gemacht werden können, findet dadurch keine Abbildung der Lehrverflechtungen zwischen den Fächern im Rahmen von Diplom-, Bachelor- oder Masterstudiengängen statt. Die Leistung einzelner Fächer wird somit nicht ersichtlich. „Implizite“ Lehrexporte bzw. -importe, welche z.B. durch das Nebenfachstudium der Psychologie, Statistik oder Informatik im Studiengang der Betriebswirtschaftslehre entstehen, wenn die Veranstaltung mit Hauptfachstudierenden zusammen besucht wird, kann jedoch durch die Veröffentlichung einer hochschulbezogenen Lehrverflechtungsmatrix im Anhang abgebildet werden.

Für die Quantifizierung von Lehrveranstaltungen schlägt **BOLSENKÖTTER**⁵⁷¹ neben den einfach und eindeutig erfassbaren ‚Veranstaltungsstunden‘⁵⁷² alter-

⁵⁶⁸ In der ‚Kopfstatistik‘ wird ein Studienanfänger, Student oder Absolvent einmal gezählt – im ersten Studienfach des ersten Studiengangs.

⁵⁶⁹ In der ‚Belegungs-/Fallstatistik‘ wird eine Person mehrere Male gezählt – in allen drei möglichen Fächern des ersten Studiengangs bzw. bei Studierenden, die ein Doppelstudium absolvieren, maximal sechs Mal.

⁵⁷⁰ Vgl. auch AK HSReW (Zwischenbericht 2005), S. 6 ff.

⁵⁷¹ Vgl. dazu Bolsenkötter, H. (Hochschule 1976), S. 277 ff.

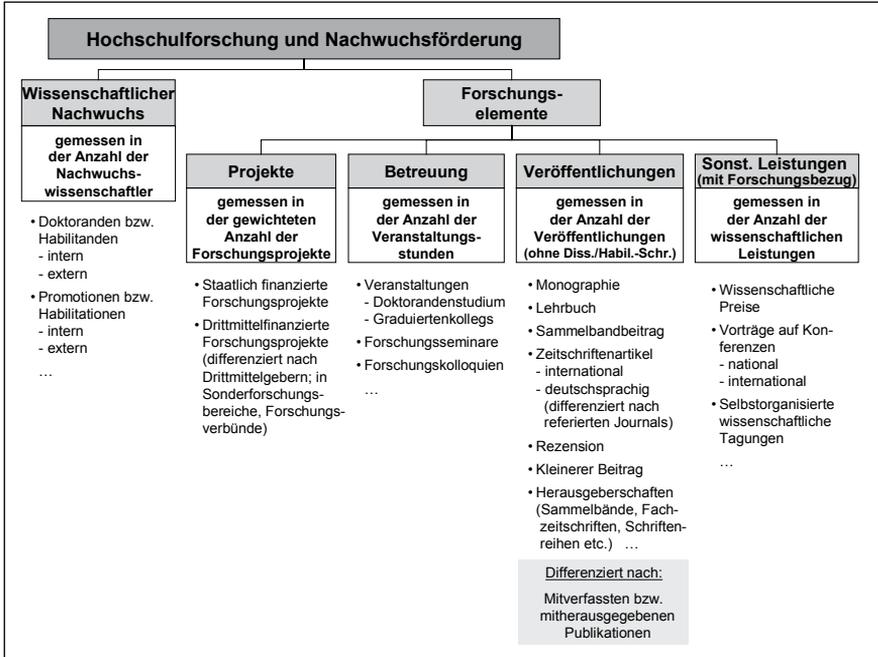
⁵⁷² Eine weitere angebotsorientierte Maßgröße wären die ‚Platzstunden‘, welche sich durch die Multiplikation der Veranstaltungsstunden mit der jeweiligen möglichen Gruppengröße je Veranstaltungsart errechnen.

nativ ‚Teilnehmerstunden‘⁵⁷³ vor, durch welche die von den Studierenden nachgefragte Leistung („Marktleistung“) abgebildet werden soll. Eine solche Erfassungsdimension wird für die Grundrechnung einer leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung als nicht zweckmäßig angesehen, da sie einen erheblichen Ermessensspielraum der Hochschule beinhaltet. Zudem kann angenommen werden, dass eine Ausrichtung der Lehrangebote an der Studienanfrage über den Wettbewerb im Hochschulbereich erreichbar ist, welcher durch die Gewährung von globalisierten Budgets und institutionellen Freiheiten ermöglicht und zunehmen wird.

Die quantitative **Forschungs- und Ausbildungsleistung des wissenschaftlichen Nachwuchses** eines Lehrstuhls bzw. Studienfachs umfasst wiederum eine personen- wie auch aktivitätsbezogene Komponente: Neben den ausgebildeten Nachwuchswissenschaftlern und ihren Forschungsarbeiten kann sie über die Forschungselemente ‚Projekte‘, ‚Betreuung‘, ‚Veröffentlichungen‘ sowie ‚sonstige Leistungen mit Forschungsbezug‘ beschrieben werden. Konkrete Leistungsarten werden in Abbildung 35 aufgezeigt.

⁵⁷³ Sie ergeben sich durch die Multiplikation der Veranstaltungsstunden mit der durchschnittlichen, durch Zählungen ermittelten Teilnehmerzahl.

Abbildung 35: Grunddaten der Hochschulforschung und der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses



Bei der personenbezogenen Komponente ist im Gegensatz zur Hochschullehre keine Aufteilung der Personen nötig, da die Forschungs- und Ausbildungsleistung des wissenschaftlichen Nachwuchses in den Promotions- bzw. Habilitationsordnungen der Fächer festgelegt wird und diesen in voller Höhe zugerechnet werden kann. Hier sind zudem die abgeschlossenen Promotionen und Habilitationen einzuordnen, da diese immer mit einer Person verknüpft sind und deren Abschluss des postgradualen Ausbildungsabschnitts bedeuten.

Die Erbringung von Forschungsleistungen sollte über die Erfassung der Forschungsprojekte abgebildet. Im Dienste ihrer zutreffenden Darstellung ist die Anzahl der Projekte bei interdisziplinären Arbeiten unter Durchbrechung des Grundsatzes der Datenursprünglichkeit auf die beteiligten Lehrstühle und/oder Fächer aufgeteilt bzw. gewichtet werden. Zur Vermeidung allzu großer Willkür bietet es sich allerdings an, den Hochschulen nur wenige alternative Verfah-

rensweisen freizustellen. Beispiele wären u.a. die Verteilung der Maßgrößen zu gleichen Teilen auf alle beteiligten Lehrstühle bzw. Fächer, deren proportionale Aufteilung entsprechend der tatsächlichen Verausgabung eingeworbener Drittmittel oder die vollständige Erfassung an der Stelle, an der das Projekt hauptsächlich bearbeitet wird. Das gewählte Verfahren ist im Anhang zu erläutern. Die Betreuungsleistung des wissenschaftlichen Nachwuchses sollte analog zur Hochschullehre in Veranstaltungsstunden gemessen werden.

Ein weiterer wichtiger Indikator für den Forschungsoutput an Hochschulen sind die Veröffentlichungen. Differenziert nach Einzel- sowie mitverfassten bzw. mitherausgegebenen Publikationen sollten sie jeweils in verschiedenen Kategorien erfasst werden. Nicht eingehen dürfen jedoch Dissertationen und Habilitationsschriften, da diese schon in der personenbezogenen Forschungskomponente ausgewiesen werden und sonst doppelt gezählt würden.

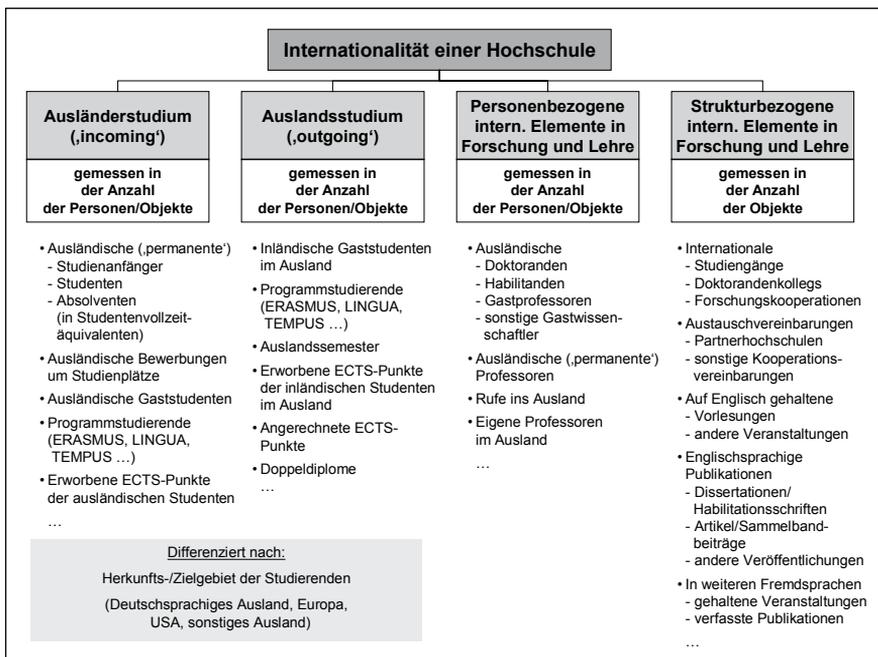
Die Rechnungslegung einer Hochschule über die von ihr erbrachten Leistungen umfasst des Weiteren die **sonstigen wissenschaftlichen Dienstleistungen**, welche normalerweise auf Lehrstuhlebene zu verankern sind. Sie liegen z.B. in der Anzahl der für Dritte erstellten Gutachten, durchgeführten Beratungen oder gehaltenen Vorträgen ohne überwiegenden Forschungsbezug (z.B. vor Praktikern) sowie selbstorganisierten Tagungen und Veranstaltungen. Auch die gerade dem wissenschaftlichen Bereich immanenten Begutachtungen anderer Institutionen sowie eingereichter Publikationen (Peer-Review)⁵⁷⁴ sind hier einzuordnen.

Daneben sind die Leistungen im Rahmen der **weiteren gesetzlichen Aufgaben** und in Zielvereinbarungen festgehaltene Aufträge zu quantifizieren. In den Hochschulgesetzen explizit verankert ist das Ziel der internationalen Zusammenarbeit und des wissenschaftlichen Austauschs von Hochschulen in Verbindung mit der Förderung der studentischen Mobilität sowie der gegenseitigen Anerkennung von Prüfungsleistungen. Die „Internationalität“ einer Universität oder Fachhochschule wird daneben „... zunehmend als Maßstab nicht nur für die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Hochschulsystems angesehen, sondern dient auch als Gradmesser für institutionelle Reputation

⁵⁷⁴ Zur Selbststeuerung im wissenschaftlichen Bereich vgl. ausführlicher Engels, M. (Universitäten 2001), S. 277 ff. und S. 364 ff.

und die Qualität von Forschung und Lehre⁵⁷⁵. Ähnlich wie im nachfolgenden Informationskomplex der Frauenförderung müssen die personenbezogenen Basisgrößen wie Studienanfänger, Studierende, Doktoranden etc. differenziert nach ihrer Herkunft erfasst werden. Zu beachten ist allerdings, dass die im Folgenden dargelegten möglichen Informationselemente vor den deutschen Rahmenbedingungen, insbesondere in Bezug auf den Hochschulzugang interpretiert werden müssen.

Abbildung 36: Grunddaten der Internationalität einer Hochschule⁵⁷⁶



Neben der Internationalisierung der Hochschulen wird auch die Frauenförderung in der Wissenschaft gesetzlich gefordert. Anstrengungen dazu können zum einen durch den Frauenanteil bei den Studienanfängern, Studenten, Absolventen, Doktoranden, Habilitanden und W3-/W2-Professoren – insbeson-

⁵⁷⁵ Kehm, B. M./Pasternack, P. (System 2001), S. 220.

⁵⁷⁶ Eigene Darstellung mit teilweiser Anlehnung an Spoun, S. (Internationalisierung 1998), S. 64 f.; Tropp, G. (Kennzahlensysteme 2002), S. 145.

dere in den Ingenieur- und Naturwissenschaften – zum Ausdruck kommen. Hierzu sind die oben diskutierten Basisgrößen auf Fächerebene zusätzlich nach dem Geschlecht differenziert zu erfassen. Zum anderen sind die einzelnen Aktivitäten im Rahmen der Frauenförderung darzulegen, wofür beispielhaft folgende Maßnahmen zu nennen sind, die jeweils in der Anzahl der Angebote auf Fach-, Fachbereichs- bzw. Hochschulebene zu messen sind:

- Mädchentechniktage, Schnupperstudium, Sommeruniversitäten, Informationsveranstaltungen,
- Mentoringprogramme, Frauenforen und spezielle Tutorien für Frauen,
- Seminare bzw. Zusatzkurse für Frauen (Rhetorik, Kommunikationstechniken, Projektmanagement, Bewerberinnentraining etc.),
- frauenspezifische Stipendien unterschiedlicher Art,
- Diplomarbeits-, Dissertations-, Habilitationspreise für Frauen,
- Lehraufträge von Frauen in Verbindung mit der institutionellen Förderung ihrer Übernahme,
- Professuren bzw. Forschungsprojekte im Rahmen der Frauen-/Genderforschung,
- hochschuleigene Kinderbetreuungsangebote (gemessen in der Anzahl der Betreuungsplätze in Kindergärten, -krippen, -tagesstätten und Betreuungsschulen etc.).⁵⁷⁷

Des Weiteren können noch die Tätigkeiten im Rahmen der (Selbst-)Verwaltungsaufgaben in den **weiteren Leistungen der Hochschule** ausgewiesen werden. Indikatoren hierfür können im wissenschaftlichen Bereich u.a. die Anzahl der unterschiedlichen Gremienmitgliedschaften bilden. Im verwaltenden, wissenschaftsnahen Bereich sind die Leistungen der zentralen sowie der fakultären Einrichtungen, z.B. der Bibliotheken, Praktikumsämter, Rechenzentren etc., näher zu spezifizieren.⁵⁷⁸

⁵⁷⁷ Vgl. dazu detaillierter Gemeinsame Kommission für die Studienreform im Land Nordrhein-Westfalen (Ingenieurinnen 2000), S. 33 ff.; Stewart, G. (Motivation 2003), S. 74 ff.; Blome, E. et al. (Handbuch 2005), S. 130 ff.

⁵⁷⁸ Vgl. auch Küpper, H.-U./Zboril, N. A. (Fakultäten 1997), S. 351 f.

4.2.2 Erfolgsinformationen einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen

Aussagefähige Vergleichsinformationen, welche für die Entscheidungsfindung der Adressaten einer Hochschulrechnungslegung relevant sind bzw. die qualitative Interpretation der Absolutzahlen unterstützen, werden häufig durch die Auswertung der Grunddaten und die Bildung von Verhältnisgrößen gewonnen. Durch eine geeignete Verknüpfung unterschiedlicher finanzieller und/oder leistungsbezogener Grunddaten können auf diese Weise „Erfolgsindikatoren“ der Hochschultätigkeit generiert werden. Da hierfür unterschiedliche (vereinfachende) Annahmen, Definitionen, Zurechnungen o.Ä. nötig werden, ist ihr Zuverlässigkeitsgrad tendenziell als geringer einzustufen. Für die Interpretierbarkeit der Erfolgsindikatoren ist es deswegen erforderlich, diese Bewertungsgrundlagen sowie die exakte Definition und den Bezugsbereich der Kennzahlen (Hochschule, Lehr- und Forschungsbereich, Fakultät usw.) anzugeben.⁵⁷⁹ Zur Sicherung der Aussagefähigkeit der Berichterstattung ist zudem der Grundsatz der Validität kommunizierter Informationen zu beachten. Mögliche Indikatoren des Erfolgsberichts von Hochschulen zeigt Abbildung 37.

⁵⁷⁹ Vgl. Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 941.

Abbildung 37: Beispiele für Erfolgsindikatoren im Hochschulbereich⁵⁸⁰

Studium und Lehre	Forschung
<ul style="list-style-type: none"> • Bewerberquote: Bewerber je Studienplatz <ul style="list-style-type: none"> – im 1. Fachsemester • Betreuerrelation <ul style="list-style-type: none"> – Studierende je Professor – Studierende je wiss. Personal in Mitarbeiteräquivalenten (MÄ) <ul style="list-style-type: none"> – im 1. Fachsemester – in der Regelstudienzeit • Prüfungsfälle <ul style="list-style-type: none"> – je Professor – je wiss. Personal in MÄ • Absolventenquote (bezogen auf die Studienanfänger vor 5–6 Jahren) • Absolventen <ul style="list-style-type: none"> – je Professor – je wiss. Personal in MÄ • Durchfallquote (Vor-/Hauptdiplom usw.) • Ø Fachstudiendauer je Studiengang • Ø Alter der Absolventen • Absolventenqualität (Anteil der Absolventen mit adäquater Beschäftigung nach einer bestimmten Zeit) • Anteil ausländischer Studierender 	<ul style="list-style-type: none"> • Publikationen je Professor <ul style="list-style-type: none"> – Monographien – referierte Zeitschriften – Beiträge und sonstige Zeitschriften • Publikationen je wiss. Personal in MÄ <ul style="list-style-type: none"> – Monographien – referierte Zeitschriften – Beiträge und sonstige Zeitschriften • Drittmittel <ul style="list-style-type: none"> – je Professor – je wiss. Personal in MÄ • Drittmittelquote (Drittmittel im Verhältnis zum Gesamtbudget) • Wissenschaftliche Auszeichnungen <ul style="list-style-type: none"> – je Professor – je wiss. Personal • Patente <ul style="list-style-type: none"> – je Professor – je wiss. Personal
Förderung des wiss. Nachwuchses	Sonstige Dienstleistungen
<ul style="list-style-type: none"> • Postgraduale Studierende je Professor • Postgraduale Absolventen je Professor • Promotionen je Professor • Ø Promotionsdauer • Ø Alter der Promovenden • Habilitationen je Professor • Ø Habilitationsdauer • Ø Alter der Habilitanden • Ø Verbleibzeit nach der Habilitation 	<p>z.B. Bibliothek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zugang zu Bänden je Personalstelle in der Bibliothek (PS) • Ortsleihen je PS • Fernleihen je PS • Lesesaalbenutzer je PS

⁵⁸⁰ Leicht veränderte Darstellung in Anlehnung an Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002), S. 941. Zu weiteren Kennzahlen vgl. u.a. Tropp, G. (Kennzahlensysteme 2002), S. 142 ff.

4.2.3 Aufbau einer leistungsbezogenen Rechnungslegung von Hochschulen

Wie den vorangegangenen Kapiteln ausgeführt, umfasst die leistungsbezogene Rechnungslegung von Hochschulen die **Teilrechnungen** über das Intellektuelle Kapital und die Leistungen der tertiären Bildungseinrichtung, in welche die erfassten und zuverlässig messbaren Grunddaten eingehen und somit absolute Kennzahlen ausgewiesen werden. Relevante, aber weniger zuverlässig generierbare Verhältnisgrößen, die auf der Auswertung von Grunddaten beruhen, sind Inhalt des Erfolgsberichts. Durch diese Einteilung kann der Grundsatz der Trennung von Grund- und Auswertungsdaten eingehalten werden.

Neben den quantitativen Informationen der **Komponenten** der Teilrechnungen, welche der Abbildung 11 auf S. 60 entnommen werden können, sollte die Berichterstattung um eine Rubrik erweitert werden, in die relevante qualitative Zusatzinformationen⁵⁸¹ wie z.B. Evaluationsergebnisse sowie erläuternde, die Kennzahlen in einen erweiteren Zusammenhang stellende Informationen aufgenommen werden können. Ebenso wäre es möglich, dort die getroffenen Annahmen, Zurechnungen sowie die weiteren Berechnungsgrundlagen im Rahmen der Bildung von Kennzahlen, insbesondere bei Erfolgsindikatoren, alternativ zur Offenlegung im Anhang zu integrieren (vgl. Abbildung 38).

Ferner stellt sich auch die Frage nach einem **zweckmäßigen Aggregations- bzw. Berichtsniveau** der erfassten Grund- und Auswertungsdaten. Hierbei muss ein geeigneter Ausgleich zwischen dem Detaillierungsgrad und der Verständlichkeit der Rechnung gefunden werden. Einerseits ist der Ausweis der Kennzahlen auf Hochschulebene die übersichtlichste, jedoch aggregierteste Form der Informationsübermittlung. Die Abbildung der auf diesem Informationsniveau zusammengefassten Daten ist aus Vollständigkeitsgründen nötig, da viele relevante Daten entsprechend dem Grundsatz der hierarchischen Erfassung von Informationselementen nur auf Universitäts- bzw. Fachhochschulebene zugerechnet werden können. Aufgrund der Unterschiedlichkeit des fächer-spezifischen Leistungsprozesses, verbunden mit verschiedenen Lehr- und Forschungsstilen, Ausstattungsgrundlagen, Chancen der Drittmittelwerbung

⁵⁸¹ Zu qualitativen Zusatzinformationen quantitativer Daten vgl. weiter Schenker-Wicki, A. (Hochschulleistungen 1996), S. 109 ff., S. 114 ff. und S. 206 ff.

und internationaler Präsenz, ist es jedoch andererseits aus Vergleichbarkeitsgründen nötig, die Kennzahlen in der Berichterstattung zusätzlich auf Fächerebene auszuweisen. Unter Zugrundelegung eines solchen Detaillierungsgrads wird der Bericht allerdings unübersichtlich und weniger verständlich.

Ein Ausgleich dieser gegenläufigen Informationswirkungen könnte im grundsätzlichen Ausweis der Kennzahlen des wissenschaftlichen Bereichs auf Lehr- und Forschungsbereichsebene liegen⁵⁸²: Somit werden im Vergleich zu den aggregierten Daten auf Hochschulebene auch die Besonderheiten transparent, welche zur Beurteilung der fächerbezogenen Studien-, Lehr- und Forschungsbedingungen an der rechnungslegenden Universität bzw. Fachhochschule nötig sind. Dem Wissenschaftsministerium als Hauptadressaten sind aber auf Anfrage Berichte zur Verfügung zu stellen, welche bis auf die Fächerebene heruntergebrochen sind.⁵⁸³ Daneben könnte es für einzelne Fächer oder auch Lehrstühle sinnvoll sein, zusätzliche Berichte auf freiwilliger Basis im Internet zu veröffentlichen, um sich im Wettbewerb um die besten Studenten, Professoren, Forschungspartner oder unterschiedliche Geldgeber gut positionieren zu können.

In zeitlicher Hinsicht sollten aus Vergleichbarkeitsgründen darüber hinaus die **Vorjahreszahlen** der ausgewiesenen Kennzahlen angegeben werden: Gerade bei Bestandsgrößen können auf diese Weise Trends ersehen und durch die Differenzbildung zum Vorjahr der Zuwachs bzw. die Abnahme der Elemente des Intellektuellen Kapitals sowie der Leistungen im Berichtszeitraum transparent gemacht werden. So sind die Ergebnisse besser einzuordnen. Alternativ wäre es möglich, jeweils die prozentualen Veränderungen zum Vorjahr in den Bericht aufzunehmen.

Der Aufbau einer so gestalteten leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung ist der folgenden Abbildung zu entnehmen. Zu ihrer Vergleichbarkeit, aber auch zur Deckung des konkreten Informationsbedarfs, der durch die Einführung von outputorientierten Steuerungsinstrumenten entsteht, könnte

⁵⁸² Vgl. dazu und zu den folgenden Ausführungen Kapitel 4.1.1.2.

⁵⁸³ Zur informationstechnischen Unterstützung eines solchen Informations- und Berichtssystems vgl. weiterführend die Ausführungen in Kapitel 5.

ein von (hochschul-)politischen Instanzen entwickelter **Kennzahlenkatalog**⁵⁸⁴ mit genau definierten und umrissenen Informationsgrößen⁵⁸⁵ beitragen. Vor diesem Hintergrund müsste u.U. eine weitere Rubrik eingeführt werden, in welcher die Hochschulen die Gelegenheit zu ergänzenden relevanten, aber nicht explizit geforderten Informationen haben.

⁵⁸⁴ Übersichten über eine Vielzahl möglicher Kennzahlen im Hochschulbereich sowie die Diskussion der Aussagefähigkeit unterschiedlicher Indikatoren finden sich beispielsweise in folgenden Publikationen: Bundesamt für Bildung und Wissenschaft (Universität 1982); Seidenschwarz, B. (Controllingkonzept 1992), S. 137 ff.; Schenker-Wicki, A. (Hochschulleistungen 1996), S. 114 ff. und S. 207 ff.; AK HSReW (Schlußbericht 1999), S. 79 ff.; Stegner, A. (Hochschulgestaltung 2000), S. 226 ff.; Waldvogel, S. (Hochschulinformationssystem 2002), S. 210 ff.; Tropp, G. (Kennzahlensysteme 2002), S. 142 ff.

⁵⁸⁵ Einen Anhaltspunkt für die Erarbeitung eines solchen Katalogs können die Publikationen von Schenker-Wicki, A. et al. (Aufsicht 1995) und Perle, C. et al. (Wissensbilanz 2004) liefern. In ihnen werden für jede geforderte Kennzahl die Definitionen ihrer Einzelbestandteile vorgeschlagen.

Abbildung 38: Aufbau einer leistungsbezogenen Hochschulrechnungslegung

Leistungsbezogene Rechnungslegung										
A. Bericht über das Intellektuelle Kapital										
	LFB 1		...		LFB X		So. Einr.		HS ges.	
	Stand per ...	Diff. Vor-jahr								
1. Humankapital										
1a. Wiss. Humankapital										
Grunddaten: Absolute Kennzahlen										
C4-Professoren										
...										
Qualitative Zusatzinformationen und Erläuterungen										
1b. Studentenskapital										
...										
4. Innovationskapital										
B. Leistungsbericht										
1. Lehrleistung										
Grunddaten: Absolute Kennzahlen										
Studierende (im Erststudium)										
...										
Qualitative Zusatzinformationen und Erläuterungen										
2. Forschungsleistung										
...										
6. Weitere Leistungen										
C. Erfolgsbericht										
1. Lehre										
Erfolgsindikatoren										
Bewerberquote										
...										
Qualitative Zusatzinformationen und Erläuterungen										
2. Forschung										
...										
6. Weitere Leistungen										

5 Neukonzipierung der Informations- und Berichtssysteme als Teil des Gesamtreformwerks des staatlichen Hochschulbereichs in Deutschland

Im Rahmen der stärkeren Hinwendung zu outputorientierten Steuerungsmechanismen im staatlichen Hochschulbereich werden vornehmlich Zielvereinbarungen, indikatorgestützte Mittelverteilungsmodelle und die Budgetierung, u.a. zusätzlicher Mittel aus Innovationsfonds, als betriebswirtschaftliche Controllinginstrumente an der Schnittstelle Staat-Hochschulen diskutiert, in verschiedenen Bundesländern in unterschiedlichen Abstufungen eingeführt sowie deren Wirkungen evaluiert⁵⁸⁶. Teil- bzw. vollglobalisierte Hochschulhaushalte, Hochschulpakete, die Deregulierung des staatlichen Hochschulbereichs und die damit einhergehende Verlagerung von Entscheidungskompetenzen auf die Universitäts- bzw. Fachhochschulebene bilden notwendige Rahmenbedingungen der Steuerung.

Die Gewährung einer weitreichenden finanziellen wie auch institutionellen Autonomie an höhere Bildungseinrichtungen ist jedoch mit einem Verlust an Kontrollmöglichkeiten, aber auch an Planungsnotwendigkeiten verbunden. Die sich daraus ergebende Frage nach zweckmäßigen Berichtssystemen für den öffentlichen Hochschulbereich in Deutschland wurde bisher aber nur ungenügend beantwortet: Der legitimen Forderung nach einer nachvollziehbaren, vergleichbaren und an den Informationsbedürfnissen der Adressaten ausgerichteten Rechnungslegung der Hochschulen stehen vielfach eine unzureichende Datenlage an den Hochschulen, aber auch Informationsinstrumente gegenüber, welche in ihrer aktuellen Form den Herausforderungen der Neuen Steuerungsmodelle nicht mehr gewachsen sind – das kameralistische Rechnungswesen aufgrund seines nicht mit einer outputorientierten Hochschulsteuerung kompatiblen Zwecks und die Amtliche Statistik aufgrund ihrer mangelnden Adressatenorientierung.

Unter Berücksichtigung der Besonderheiten des staatlichen Hochschulbereichs in Deutschland wurden in dieser Arbeit die Struktur sowie ein Normensystem einer inhaltlich zweckmäßigen und ordnungsmäßigen Hochschulrechnungs-

⁵⁸⁶ Vgl. z.B. Handel, K. et al. (Evaluation 2005) sowie eine Vielzahl an Publikationen der Hochschul-Informations-System GmbH (HIS).

legung entwickelt. Dies kann den Universitäten und Fachhochschulen auf dezentraler Ebene, aber auch den zentralen (hochschul-)politischen „Regulierungsinstanzen“ ihrer Berichterstattung einen Orientierungsrahmen für die Generierung und Kommunikation von notwendigen Informationen bzw. für die Formulierung konkreter Abbildungsvorgaben liefern. Für ein allgemein anerkanntes System von „Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Hochschulrechnungslegung (GoHR)“ müssen jedoch den konzeptionell-deduktiven Überlegungen die faktischen Wirkungen der Prinzipien gegenübergestellt und diese im Hinblick auf die Zweckerfüllung des entwickelten Berichtsinstruments kritisch reflektiert werden. Auf Basis eines dynamischen Diskurses zwischen den Rechnungslegenden, den Informationsadressaten sowie den Regulierungsinstanzen können auf diese Weise notwendige Anpassungen erarbeitet werden.

Unter der Prämisse einer Rücknahme der staatlichen Detailsteuerung im Hochschulbereich und der Gewährung weitreichender finanzieller Autonomie-rechte erweist sich eine finanzielle Rechnungslegung auf Basis des Netto-ressourcenkonzepts als notwendige Voraussetzung zur Generierung relevanter Informationen für die Adressaten der Berichterstattung – sowohl in Bezug auf ihre Kontroll- als auch Planungsinteressen, aber auch zur Steuerung bzw. Disziplinierung der Entscheidungsträger in den Hochschulen durch eine erweiterte Transparenzschaffung. Die Analyse von Rechnungssystemen, welche für erwerbswirtschaftliche Unternehmen konzipiert wurden, zeigt jedoch, dass ihre unreflektierte Übernahme für den staatlichen Hochschulbereich zu kaum interpretierbaren und somit stark willkürbehafteten Informationen führt. Während einige ihrer Rechnungslegungsgrundsätze auch für eine zweckmäßige Hochschulrechnungslegung zielführend sind und andere einer hochschulspezifischen Interpretation bedürfen, können zentrale Periodisierungsprinzipien keine Geltung besitzen. Die Inhalte der Teilrechnungen einer finanziellen Hochschulrechnungslegung müssen durch einen restriktiv ausgelegten Grundsatz der Periodenabgrenzung, hochschulspezifische Ansatznormen sowie konkrete Abbildungsvorgaben definiert werden.

Da *in praxi* eine Vielzahl an Detailproblemen gelöst werden muss, erscheint es zweckmäßig, von einem bestehenden erwerbswirtschaftlichen Rechnungssystem als Referenzkonzept auszugehen, welches durch die GoHR hochschulspezifisch modifiziert und interpretiert wird. Ob die Anpassung vom HGB oder den IAS/IFRS aus erfolgen soll, liegt in der Entscheidung der (hoch-

schul-)politischen Instanzen. Müssen weitere Regelungslücken geschlossen werden, sind die Abbildungsimplikationen des gewählten grundlegenden Rechnungslegungswerks vor dem Zweck und den Rechnungszielen der finanziellen Rechnungslegung von staatlichen Hochschulen, deren Aufgaben und Rahmenbedingungen in Deutschland sowie dem abgeleiteten Rahmenkonzept (Kapitel 2.3.5) und den Prinzipien einer ordnungsmäßigen finanziellen Hochschulrechnungslegung (Kapitel 3.1.3) zu betrachten und zu evaluieren. So kann über die Anwendung bzw. Nicht-Beachtung der Regelung oder die Notwendigkeit einer modifizierten Darstellungsweise des Sachverhalts entschieden werden. Zudem ist es auf diese Weise möglich, weitere GoHR zu entwickeln.

Auf Basis hochschulinterner Konventionen und Notwendigkeiten generierte Kosteninformationen bilden keinen expliziten Bestandteil einer Hochschulrechnungslegung; sie sind zu stark willkürbehaftet⁵⁸⁷, um Transparenz durch Vergleichbarkeit schaffen zu können. Zudem ist anzunehmen, dass kostenintensive, aber nicht wirkungsvolle Studien- bzw. Forschungsangebote von einer eigenverantwortlichen Hochschule im Wettbewerb erkannt sowie im Dialog mit den anderen Bildungseinrichtungen eines Landes und den staatlichen Stellen abgebaut werden.

Nach der Untersuchung der kameralistischen sowie der kaufmännischen Rechnungslegung in formeller Hinsicht wird der doppischen Buchführungsmethode – obgleich der materiellen Gleichwertigkeit des kameralen Rechnungsstils – aufgrund ihrer höheren Manipulationsresistenz und der einfacheren Generierung ressourcenorientierter Informationen der Vorzug gegeben.

Eine Vielzahl der Potentiale einer Hochschule ist immaterieller Natur. Weder diese Intellektuellen Kapitalien noch die unterschiedlichen Leistungen von Universitäten und Fachhochschulen lassen sich aufgrund ihrer fehlenden marktlichen Bewertung in einer eindimensionalen (monetären) Größe abbilden: Die leistungsbezogene Hochschulrechnungslegung hat somit einen mehrdimensionalen Charakter. Da solche Daten von den verschiedenen Hochschulen bisher entweder nicht, nur teilweise oder sehr detailliert, aber u.U. auf unterschiedliche Weise erhoben werden, sind für eine transparente Berichterstattung ein strukturiertes Erfassungsgerüst sowie ein Auswertungspfad

⁵⁸⁷ Vgl. dazu auch Küpper, H.-U. (Perioden-Erfolgsrechnung 2002).

konstitutiv, welche durch die abgeleiteten GoHR (Kapitel 4.1.3) flankiert werden.

Eine leistungsfähige Alternative, die für den Bericht über das Intellektuelle Kapital bzw. die Leistungen von Hochschulen benötigten Informationen entsprechend den GoHR zuverlässig und mit begrenztem Aufwand zu generieren, liegt im Aufbau eines Data-Warehouses an den Bildungseinrichtungen.⁵⁸⁸ Neben Daten, die zunächst intern auf den unterschiedlichen institutionellen Ebenen erfasst werden müssen, können darüber v.a. mehrdimensionale Masseninformatoren effizient und flexibel aufbereitet werden, die aus den operativen Systemen (z.B. HIS-SOS, HIS-POS oder DiaPers zur Studenten-, Prüfungs- bzw. Personalverwaltung⁵⁸⁹) oder sonstigen externen Quellen stammen. Fächerweise gewichtete Studenten oder Studienanfänger sowie „ganze“ Stipendiaten der Studienstiftung des deutschen Volkes, aber auch nach dem Geschlecht oder auf verschiedenen Aggregationsebenen ausgewertete Daten sind Beispiele für die benötigten mehrdimensionalen Informationen. Die Möglichkeit zu einer einheitlichen Modellierung der Datenstrukturen gemäß den GoHR sowie die Redundanzfreiheit und Non-Volatilität der Daten im Zeitablauf⁵⁹⁰ sind ebenso vorteilhafte Punkte für eine transparente Berichterstattung, wodurch auch Trends erkennbar werden. Die Daten können informationstechnisch zudem problemlos in ein übergeordnetes Data-Warehouse integriert werden. Analog zu dem in Finnland praktizierten Modell⁵⁹¹ können damit auch aggregierte Benchmarking-Daten für alle Hochschulen generiert werden, wobei durch ein adäquates Rechtemanagement sichergestellt werden muss, dass die einzelnen Hochschulen nicht auf die disaggregierten Daten anderer Universitäten oder Fachhochschulen zugreifen und diese lesen können.

⁵⁸⁸ In Bayern wurde im Rahmen des Projekts ‚Computerbasiertes Entscheidungsunterstützungssystem für die bayerischen Hochschulen (CEUS^{HB})‘ begonnen, Data-Warehouses an den Hochschulen aufzubauen und die informationstechnischen Grundlagen dafür zu schaffen. Vgl. dazu detaillierter Nusslein, M. (Data Warehouse 2003), aber auch Waldvogel, S. (Hochschulinformationssystem 2002), S. 190 ff.

⁵⁸⁹ Vgl. Bayerisches Staatsministerium für Wissenschaft, Forschung und Kunst (IT-Rahmenkonzept 2001), S. 71.

⁵⁹⁰ Zu diesen Merkmalen eines Data-Warehouse-Systems vgl. Inmon, W. H. (Data Warehouse 2002), S. 31 ff.

⁵⁹¹ Vgl. Ziegele, F. (Berichtswesen 2003), S. 13.

Neben den in dieser Arbeit untersuchten quantitativ geprägten Berichtsinstrumenten kommt Evaluationen als qualitative Ergänzung einer Hochschulrechnungslegung eine bedeutende Funktion zu⁵⁹²: Sie sind für die Abbildung der Wirkungskomponente⁵⁹³ von Hochschulleistungen nötig. Vor diesem Hintergrund sind einerseits die Universitäten und Fachhochschulen aufgefordert, intern leistungsfähige Evaluationssysteme zu institutionalisieren⁵⁹⁴ und die Ergebnisse systematisch und in transparenter Weise in die Berichterstattung zu integrieren. Andererseits liegt darin ein Auftrag an die staatlichen Stellen, landesweite Strukturen für qualitätssichernde Maßnahmen an den Hochschulen zu schaffen, externe Evaluationen auszubauen sowie u.U. die Einrichtung von Metaevaluierungsinstanzen⁵⁹⁵ zu forcieren.

Durch die sukzessiv in Kraft tretenden neuen Hochschulgesetze⁵⁹⁶ wird die Eigenverantwortung der Hochschulen in erheblichem Maße gestärkt und ihnen die Möglichkeit zu weitreichenden Autonomierechten eingeräumt. Vor diesem Hintergrund gewinnt neben dem Aufbau externer Berichtsinstrumente auch der zügige Ausbau der internen Informationssysteme an den Universitäten und Fachhochschulen an Bedeutung: Soll eine Hochschulrechnungslegung die nötige Transparenz durch Vergleichbarkeit schaffen, welche einen effizienz- und effektivitätsfördernden Wettbewerb erst ermöglicht und die Hochschulen auf eine aufgabenadäquate und zielführende Verwendung öffentlicher Mittel verpflichtet, so bilden die internen Informations- und Steuerungsinstrumente, insbesondere eine Kostenrechnung eine Voraussetzung für die Professionalisierung des Hochschulmanagements. Hierin ist ein weiterer wichtiger Fokus der Bestrebungen zur Reformierung des staatlichen Hochschulbereichs in Deutschland zu sehen.

⁵⁹² Vgl. Brinckmann, H. (Universität 1998), S. 168. Zu Evaluationen im Hochschulbereich vgl. weiterführend Stifter, E. P. (Rechenschaftslegung 2002).

⁵⁹³ Zu den Strukturen, Methoden und Verfahrensweisen einer wirkungsorientierten Prüfung staatlicher Einrichtungen vgl. umfassend und mit weiteren Hinweisen Pedo, L. (Prüfung 1999).

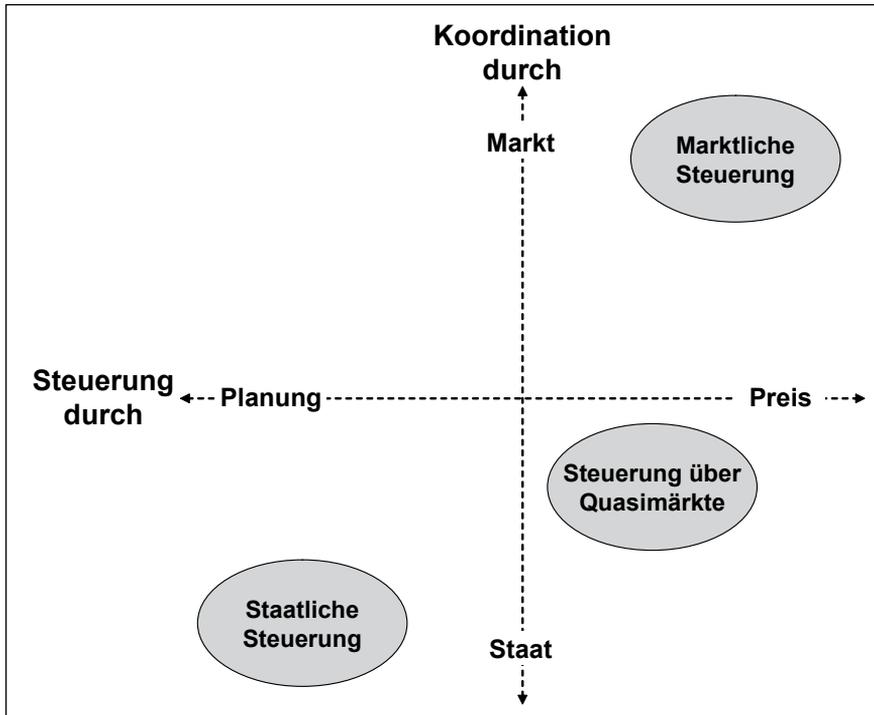
⁵⁹⁴ Zur Klassifikation unterschiedlicher Evaluationen vgl. Bayer, C. R. (Ranking 2004), S. 37 ff.

⁵⁹⁵ Vgl. dazu Stifter, E. P. (Rechenschaftslegung 2002), S. 341 ff.

⁵⁹⁶ Beispielsweise tritt voraussichtlich im Jahr 2006 das neue Bayerische Hochschulgesetz in Kraft. Zu seinen Inhalten vgl. Bayerischer Landtag (Gesetzentwurf 2005).

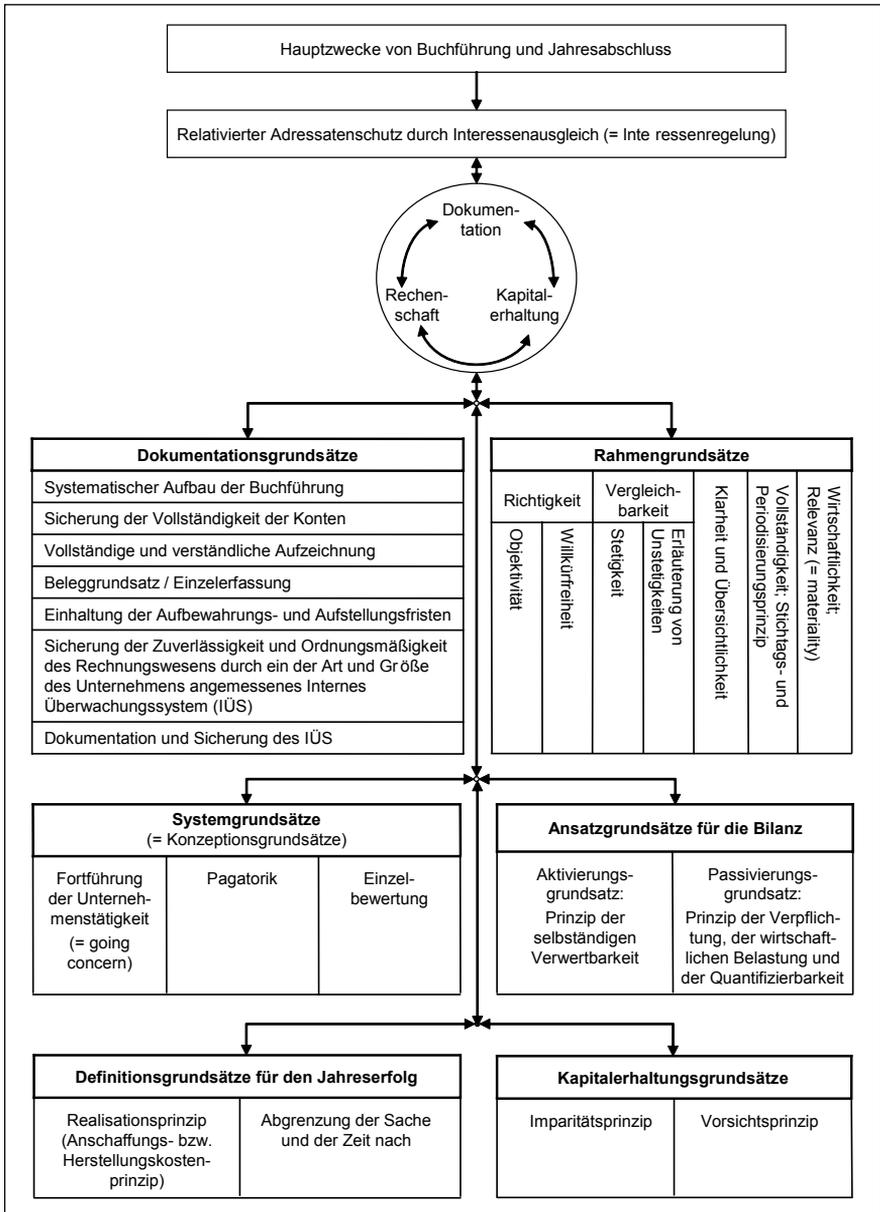
Anhang

Anhang 1: Koordinations- und Steuerungsalternativen im Hochschulbereich



Eigene, leicht veränderte Darstellung in Anlehnung an Liefner, I. (Ressourcensteuerung 2001), S. 29 ff.

Anhang 2: GoB-System nach BAETGE



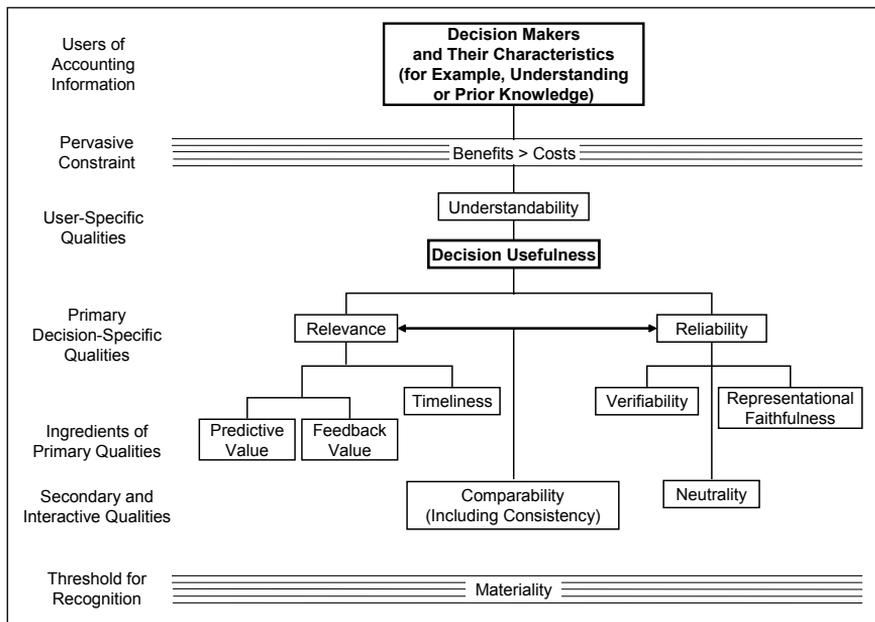
Entnommen aus Baetge, J. et al. (Bilanzen 2005), S. 142.

Anhang 3: GoB-Übersicht nach FEDERMANN

Bilanzierungsprinzipien		
Besondere handelsrechtliche Grundsätze	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (insb. GoBil)	Besondere steuerrechtliche Grundsätze
Prinzip privatrechtlicher Gestaltungsfreiheit	Grundsätze zeitgerechter Bilanzierung	Gleichmäßigkeit der Besteuerung
Prinzip gesellschaftsrechtlicher Treuepflicht	a) Aufstellungsprinzip b) Stichagsprinzip c) Periodisierungsprinzip d) Erstellungsprinzip	Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit
Prinzip der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes	Nominalwertprinzip	Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung
Prinzip der Steuervorteilswahrung	a) Prinzip nomineller Kapitalerhaltung b) Pagatorisches Prinzip (Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip)	Trennungsprinzip
	Grundsatz der Unternehmensfortführung (Fortführungsprinzip)	Fremdvergleichsgrundsatz
	Ausweisgrundsätze	periodengerechte Gewinnermittlung
	a) Bilanziertheit b) Übersichtlichkeit	Maßgeblichkeitsprinzipien - direkte Maßgeblichkeit - indirekte Maßgeblichkeit
	Einzelbildungsgrundsätze	
	a) Einzelbilanzierung b) Einzelbewertung c) Einzelausweis (Solidierungsverbot)	
	Grundsatz der Bilanzwahrheit	
	a) Richtigkeit b) Vollständigkeit c) Milchkürfreiheit	
	Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs (Bilanzkontinuität)	
	a) Bilanzidentität b) Bilanzkontinuität	
	Vorsichtsprinzip	
	a) Allgemeines Vorsichtsprinzip b) Realisationsprinzip c) Imparitätsprinzip d) Niederwertprinzip e) Höchstwertprinzip	
	Wirtschaftlichkeitsgrundsätze	
	a) Wirtschaftliche Zugehörigkeit b) Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit c) Nichtbilanzierung schwebender Geschäfte	

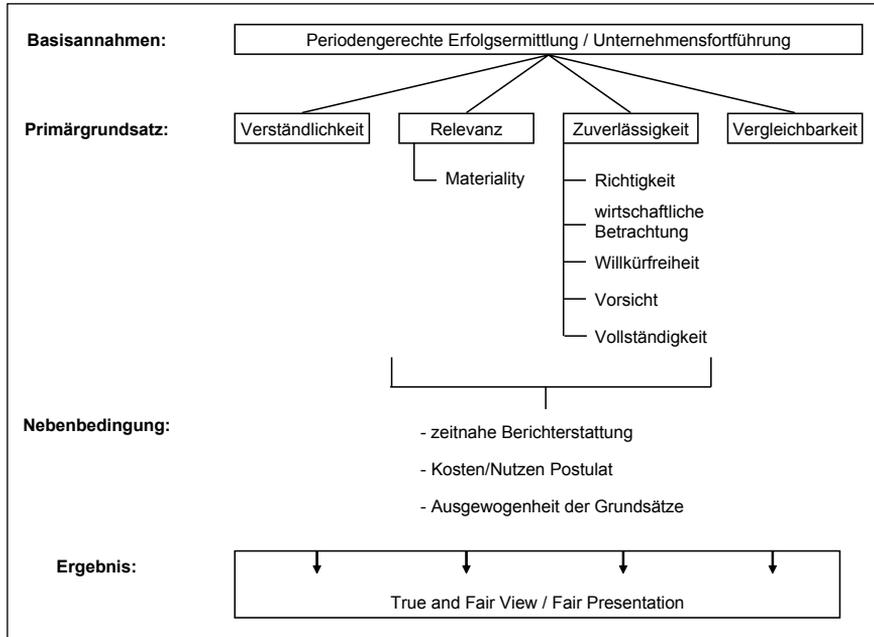
Entnommen aus Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 124.

Anhang 4: Rahmenkonzept der US-amerikanischen Rechnungslegung



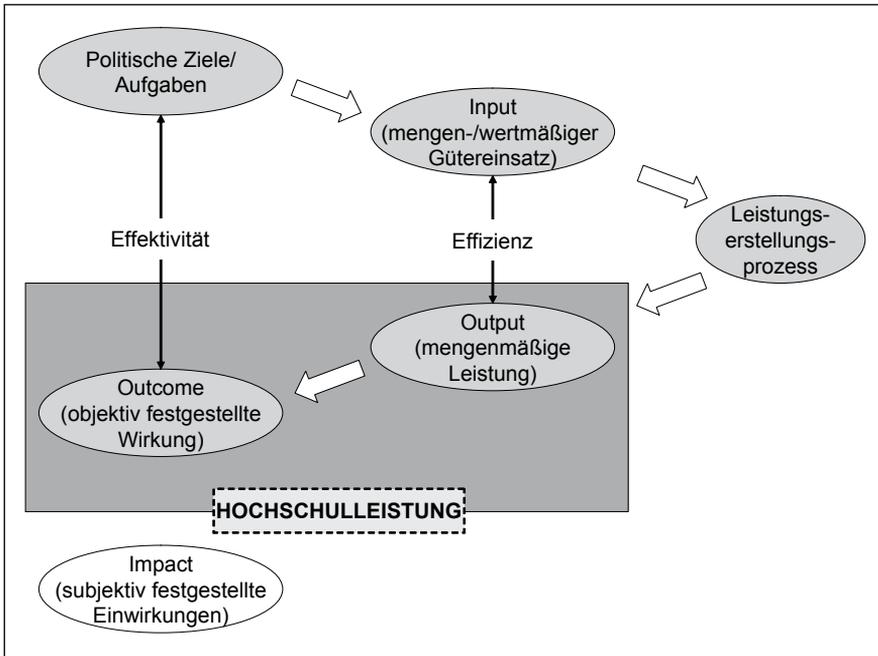
Entnommen aus SFAC 2.32 ff.

Anhang 5: Rahmenkonzept der Rechnungslegung auf Basis der IAS/IFRS



Entnommen aus Pellens, B. et al. (Rechnungslegung 2006), S. 112; F.24 ff.

Anhang 6: Leistung von Hochschulen



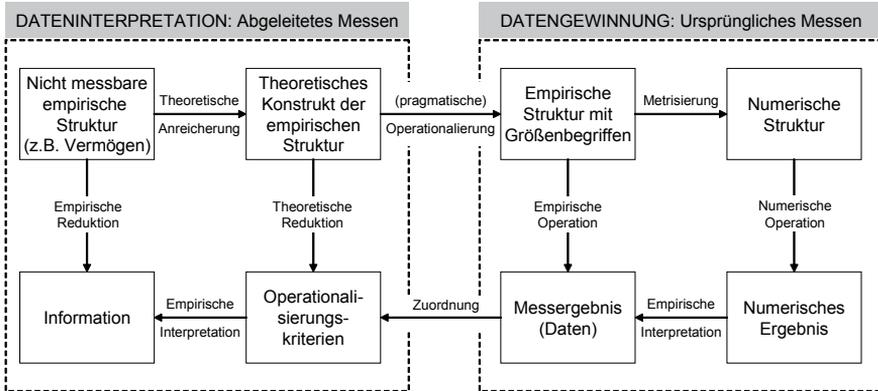
Eigene Darstellung in Anlehnung an Budäus, D./Buchholtz, K. (Grundlagen 1997), S. 332 sowie Schedler, K./Proeller, I. (New Public Management 2000), S. 191.

Anhang 7: Finanzierungsquellen von Hochschulen

Staatshaushalt/ Öffentliche Finanzierung	Nutzer	Vermögens- nutzung	Fundraising	Betriebe gewerblicher Art (BGA's)	
<ul style="list-style-type: none"> • Landeshaushalt: Grundfinanzierung (Personal, Facilities, Investitionen, Sach- mittel) • Öffentliche Programm- finanzierung • Forschungsdrittmittel: (Land, Bund, EU etc.) 	<ul style="list-style-type: none"> • Drittmittelforschung (Wirtschaft) • Studienentgelte <ul style="list-style-type: none"> - Inland. Studierende - Ausland. Studierende • Aufbaustudium • Weiterbildendes Studium • Studiengänge im Ausland • Studien-Packages • Entgeltliche Fort- und Weiterbildung (siehe auch gemein- nutziger BGA) 	<ul style="list-style-type: none"> • Facilities, Vermietung und Verpachtung • Großgeräte und (Spezial-)Einrich- tungen: wirtschaft- liche Verwertung (siehe auch BGA) • Patentverwertung (Lizenzentnahmen) • Unternehmens- beteiligung (Spin-offs, Start-ups, Sonstige) • Kapitalerträge (Drittmittelverzinsung, Körperschafts- vermögen) 	<ul style="list-style-type: none"> • Stiftungen • Spenden (Kampagnen, Fördervereine) • Alumni • Sponsoring 	<ul style="list-style-type: none"> • Fort- und Weiterbildung • Kranken- versorgung • fremdnützige Auftrags- forschung 	<ul style="list-style-type: none"> • Materialprüfung • Großgeräte (Spezialleinrich- tungen) • wirtschaftliche Nutzung • Routineanalytik (Blutalkoholunter- suchungen etc.) • Beratung/ Begutachtung • Gewerbliche Know-how- Verwertung • Projektträger- schaften • Anwendung gesicherter Erkenntnisse • Merchandising (Bsp. Universität Warwick)

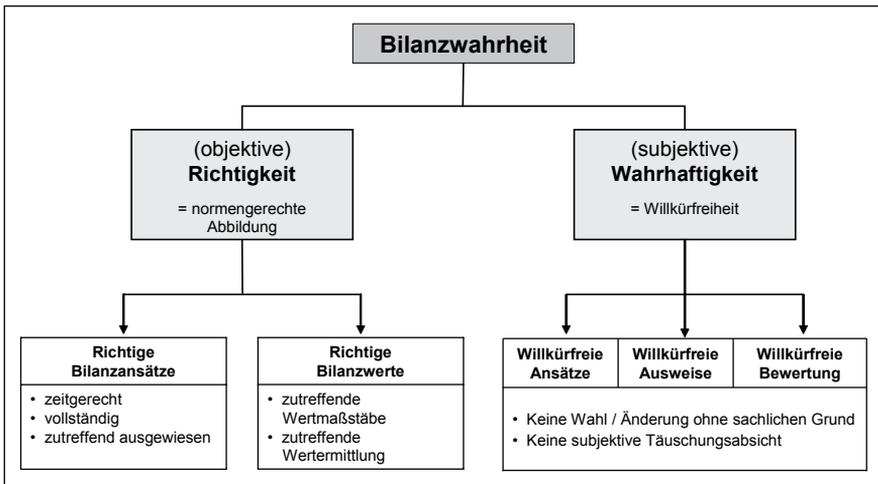
Leicht veränderte Darstellung in Anlehnung an Kronthaler, L. (Hochschul-
finanzierung 2002), S. 54 f.

Anhang 8: Informationsgewinnung durch indirektes Messen



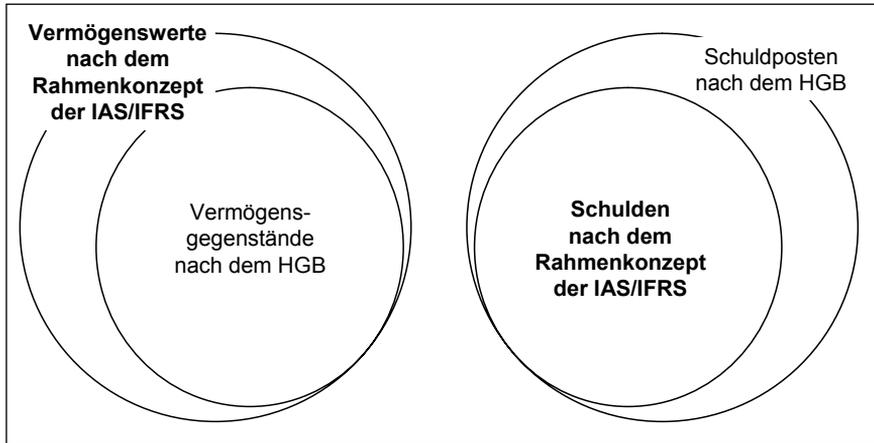
Eigene Darstellung in Anlehnung an Randolph, R. (Indikatoren 1979), S. 27 und S. 67.

Anhang 9: Implikationen des Grundsatzes der Bilanzwahrheit



Entnommen aus Federmann, R. (Bilanzierung 2000), S. 152.

Anhang 10: Unterschiede in der grundsätzlichen Bilanzierungsfähigkeit nach dem HGB und den internationalen Rechnungslegungskonzepten



Entnommen aus Wagenhofer, A. (IFRS 2005), S. 138.

Anhang 11: Durchschnittliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsmäßiger Instandhaltung (ohne Modernisierung)

Einfamilienhäuser (entsprechend ihrer Qualität) einschließlich:	60 - 100 Jahre
- freistehender Einfamilienhäuser (auch mit Einliegerwohnung)	
- Zwei- und Dreifamilienhäuser	
Reihenhäuser (bei leichter Bauweise kürzer)	60 - 100 Jahre
Fertighäuser in Massiv-, Fachwerk- und Tafelbauweise	60 - 80 Jahre
Siedlungshaus	60 - 70 Jahre
Wohn- und Geschäftshäuser	
Mehrfamilienhaus (Mietwohngebäude)	60 - 80 Jahre
Gemischt genutzte Wohn- und Geschäftshäuser	60 - 80 Jahre
- mit gewerblichem Mietertragsanteil bis 80 %	50 - 70 Jahre
Verwaltungs- und Bürogebäude	
Verwaltungsgebäude, Bankgebäude	50 - 80 Jahre
Gerichtsgebäude	60 - 80 Jahre
Gemeinde- und Veranstaltungsgebäude	
Vereins- und Jugendheime, Tagesstätten	40 - 80 Jahre
Gemeindezentren, Bürgerhäuser	40 - 80 Jahre
Saalbauten, Veranstaltungszentren	60 - 80 Jahre
Kindergärten, Kindertagesstätten	50 - 70 Jahre
Ausstellungsgebäude	30 - 60 Jahre
Schulen	
Schulen, Berufsschulen	50 - 80 Jahre
Hochschulen, Universitäten	60 - 80 Jahre
Wohnheime, Krankenhäuser, Hotels	
Personal- und Schwesternwohnheime, Altenwohnheime, Hotels	40 - 80 Jahre
Allgemeine Krankenhäuser	40 - 60 Jahre
Sport- und Freizeitgebäude, Bäder	
Tennishallen	30 - 50 Jahre
Turn- und Sporthallen	50 - 70 Jahre
Funktionsgebäude für Sportanlagen	40 - 60 Jahre
Hallenbäder	40 - 70 Jahre
Kur- und Heilbäder	60 - 80 Jahre
Kirchen, Stadt- und Dorfkirchen, Kapellen	60 - 80 Jahre
Einkaufsmärkte, Warenhäuser	
Einkaufsmärkte	30 - 80 Jahre
Kauf- und Warenhäuser	40 - 60 Jahre
Parkhäuser, Tiefgaragen	50 Jahre
Tankstelle	10 - 20 Jahre
Industriegebäude, Werkstätten, Lagergebäude	40 - 60 Jahre
Landwirtschaftliche Wirtschaftsgebäude	
Reithallen, Pferde-, Rinder-, Schweine-, Geflügelställe	30 Jahre
Scheune ohne Stallteil	40 - 60 Jahre
Landwirtschaftliche Mehrzweckhalle	40 Jahre

Entnommen aus BMVBW (Wertermittlungsrichtlinien 2003), Anlage 4.

Anhang 12: Synopse möglicher Rückstellungsarten

Mögliche Rückstellungsarten erwerbswirtschaftlicher Unternehmen
<p>Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten</p> <ul style="list-style-type: none"> • aus dem Arbeitgeberstatus erwachsende Verpflichtungen <ul style="list-style-type: none"> - zugesagte Jubiläumszuwendungen - zugesagte Gewinnbeteiligungen von Arbeitnehmern - zugesagte Lohn-, Gehaltsnachzahlungen, Leistungsprämien und Gratifikationen - zugesagte Pensionen - Sozialplanverpflichtungen - zugesagte Tantiemen und Provisionen - Überstunden bzw. Gleitzeitüberhänge - Urlaubsansprüche - Vorruhestandsleistungen (u.a. Altersteilzeit) - Weihnachtsgratifikationen • aus öffentlich-rechtlichen Bestimmungen erwachsende Verpflichtungen <ul style="list-style-type: none"> - gesetzliche Bestimmungen sowie behördliche Auflagen: Nachweis-, Prüfungs-, Erklärungs-/Umweltschutz-/Unfallverhütungs-/Sicherheitsverpflichtungen (z.B. Abbruchkosten, Abraumbeseitigung, Dekontaminierung, Rekultivierung etc.) - Steuern (Körperschafts-, Gewerbesteuer etc.) • aus der Unternehmenstätigkeit erwachsende Verpflichtungen <ul style="list-style-type: none"> - Delikthaftung aus verschuldetem Unrecht, aus Unrecht bei widerleglich vermutetem Verschulden, aus Gefährdung ohne Rücksicht auf Unrecht und Verschulden, für fremdes Unrecht mit Fremdverschulden (u.a. Produkthaftung) - Garantien und Gewährleistungen auf gesetzlicher oder vertraglicher Basis - Patent-, Schutzrechtsverletzungen - aus privatrechtlichen Verträgen (z.B. Entfernungsverpflichtungen) • Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung (Kulanzen) • sonstige ungewisse Verbindlichkeiten <ul style="list-style-type: none"> - Boni, Rabattmarken, Skonti, Warenrückvergütungen - Bürgschaftsverluste - noch nicht abgerechnete Fremdleistungen - Leih- und Leergut - Rechts-, Beratungs-, Abschluss- und Prüfungskosten - Prozesskosten - aus privatrechtlichen Verträgen (z.B. Heimfallverpflichtungen) - Wechselobligo - Rückzahlung bedingt empfangener Zuschüsse <p>Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Verpflichtungsüberschüsse)</p> <p>Aufwandsrückstellungen</p> <ul style="list-style-type: none"> - unterlassene Instandhaltung ohne rechtliche Nachholungsverpflichtung - Großreparaturen, in mehrjährigen Abständen anfallende Wartungsarbeiten

Fortsetzung nächste Seite

Fortsetzung der vorherigen Seite

Mögliche Rückstellungsarten bedarfswirtschaftlicher Unternehmen
<ul style="list-style-type: none">- Beihilfe- und Übergangsleistungen- beantragte Höhergruppierung- Transferverpflichtungen
Denkbare hochschulspezifische Rückstellungen
<ul style="list-style-type: none">- Berufungs- und Bleibezusagen- noch nicht abgerechnete Prüfungsvergütungen- noch nicht abgerechnete Reisekosten

Eigene Darstellung auf Basis folgender Quellen: Für die erste Kategorie Blenkers, M. et al. (Rückstellungen 1994), für die zweite und dritte Kategorie Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur (Bilanzierungsrichtlinie 2004), S. 55 ff. sowie Technische Universität München.

Rechtsquellenverzeichnis

Abgabenordnung (AO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. Oktober 2002 (BGBl. I 2002, S. 3866, ber. BGBl. I 2003, S. 61), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. September 2005 (BGBl. I 2005, S. 2809).

Bayerisches Hochschulgesetz (BayHSchG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02. Oktober 1998 (GVBl. S. 740), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. März 2004 (GVBl. S. 84).

Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien (Universitätsgesetz 2002) vom 09. August 2002 (BGBl. I [Österreich] Nr. 120/2002), zuletzt geändert durch das Bundesgesetz (BGBl. I [Österreich] Nr. 77/2005).

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, ber. BGBl. I 2003 S. 179), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. Dezember 2005 (BGBl. I S. 3683).

Grundgesetz (GG) vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 26. Juli 2002 (BGBl. I S. 2863).

Handelsgesetzbuch (HGB) vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 03. August 2005 (BGBl. I S. 2267).

Hochschulrahmengesetz (HRG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Januar 1999 (BGBl. I S. 18), zuletzt geändert durch Gesetz vom 27. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3835).

Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Gesetz vom 15. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3416).

Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), zuletzt geändert durch Gesetz vom 22. September 2005 (BGBl. I S. 2809).

Literaturverzeichnis

ADAM, BERIT (IPSAS 2004): Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS): Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt am Main u.a. 2004.

ADLER/DÜRING/SCHMALTZ (ADS 1998): Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Bd. 6: §§ 238–241 HGB, §§ 238–251 HGB, 6. Aufl., Stuttgart 1998.

AK HSREW (Schlußbericht 1999): Schlußbericht, München 1999. Online: http://www.mytum.de/cop/arbeitsberichte/schlussbericht_phase1 [Stand: 23. Februar 2006]

AK HSREW (Zwischenbericht 2005): Zwischenbericht über die laufenden Aktivitäten des Arbeitskreises „Hochschulrechnungswesen und Steuern“ (AK HSReW) zum 31. Juli 2005, München 2005. Online: <http://www.mytum.de/cop/arbeitsberichte/zwb05> [Stand: 23. Februar 2006]

ALEWELL, KARL (Autonomie 1993): Autonomie mit Augenmaß: Vorschläge für eine Stärkung der Eigenverantwortung der Universitäten, Göttingen 1993.

ALTENBURGER, OTTO A. (Rechnungslegung 2004): Rechnungslegung von Universitäten: Österreich als Vorbild?, in: Unternehmensrechnung: Konzeptionen und praktische Umsetzung, Festschrift zum 68. Geburtstag von Gerhard Scherrer, hrsg. von Stefan Göbel und Bernhard Heni, München 2004, S. 3–39.

AMBROSY, RAINER/HINSENKAMP, MARKUS (Hochschulsteuerung 2001): Kostenrechnung – Ein Instrument zur internen Hochschulsteuerung, in: Hochschulmanagement: Betriebswirtschaftliche Aspekte der Hochschulsteuerung, hrsg. von Jens Cordes et al., Wiesbaden 2001, S. 271–288.

ANTHONY, ROBERT N. (Nonbusiness 1978): Financial Accounting in Non-business Organizations: an exploratory study of conceptual issues, Stamford 1978.

ARBEITSKREIS "IMMATERIELLE WERTE IM RECHNUNGSWESEN" DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT FÜR BETRIEBSWIRTSCHAFT E.V. (Kategorisierung 2001): Kategorisierung und bilanzielle Erfassung immaterieller Werte, in: DB, 54. Jg., Heft 19, S. 989–995.

BAETGE, JÖRG (Bilanzen 1996): Bilanzen, 4. Aufl., Düsseldorf 1996.

BAETGE, JÖRG/ROß, HEINZ-PETER (Fair presentation 2000): Was bedeutet „fair presentation“?, in: US-amerikanische Rechnungslegung: Grundlagen und Vergleiche mit deutschem Recht, hrsg. von Wolfgang Ballwieser, 4. Aufl., Stuttgart 2000, S. 29–47.

BAETGE, JÖRG ET AL. (Bilanzanalyse 2004): Bilanzanalyse, 2. Aufl., Düsseldorf 2004.

BAETGE, JÖRG ET AL. (Bilanzen 2005): Bilanzen, 8. Aufl., Düsseldorf 2005.

BALLWIESER, WOLFGANG (Begründbarkeit 1982): Zur Begründbarkeit informationsorientierter Jahresabschlußverbesserungen, in: ZfbF, 34. Jg., Heft 8/9, S. 772–793.

BALLWIESER, WOLFGANG (Informationsfunktion 1985): Ergebnisse der Informationsökonomie zur Informationsfunktion der Rechnungslegung, in: Information und Produktion – Beiträge zur Unternehmenstheorie und Unternehmensplanung, Festschrift für Waldemar Wittmann, hrsg. von Siegmund Stöppler, Stuttgart 1985, S. 21–40.

BALLWIESER, WOLFGANG (Rechnungswesen 1991): Das Rechnungswesen im Lichte ökonomischer Theorie, in: Betriebswirtschaftslehre und ökonomische Theorie, hrsg. von Dieter Ordelheide et al., Stuttgart 1991, S. 97–124.

BALLWIESER, WOLFGANG (Aufwandsrückstellungen 1993): Zur Bedeutung von Aufwandsrückstellungen gemäß § 249 Abs. 2 HGB für Kapitalgesellschaften, in: Festschrift für Karl Beusch zum 68. Geburtstag, hrsg. von Heinrich Beisse et al., Berlin/New York 1993, S. 63–76.

BALLWIESER, WOLFGANG (Theorie 1993): Die Entwicklung der Theorie der Rechnungslegung in den USA, in: Ökonomische Analyse des Bilanzrechts: Entwicklungslinien und Perspektiven, hrsg. von Franz W. Wagner, Düsseldorf 1993, S. 107–138.

BALLWIESER, WOLFGANG (Vergleich 1997): Grenzen des Vergleichs von Rechnungslegungsnormen – dargestellt anhand von HGB, US-GAAP und IAS, in: Aktien- und Bilanzrecht, Festschrift für Bruno Kropff, hrsg. von Karl-Heinz Forster et al., Düsseldorf 1997, S. 371–391.

BALLWIESER, WOLFGANG (Buchführung 1999): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Abschnitt B 105, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Edgar Castan et al., Stand März 1999, München 1999.

BALLWIESER, WOLFGANG (Bewertungsgrundsätze 2002): Bewertungsgrundsätze, in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al., 3. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 353–375.

BALLWIESER, WOLFGANG (Grundsätze 2002): Grundsätze der Aktivierung und Passivierung, Abschnitt B 131, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, hrsg. von Edgar Castan et al., Stand Februar 2002, München 2002.

BALLWIESER, WOLFGANG ET AL. (Fair value 2004): Fair value – erstrebenswerter Wertansatz im Rahmen einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung?, in: BFuP, 56. Jg., Heft 6, S. 529–549.

BAYER, CHRISTIAN R. (Ranking 2004): Hochschul-Ranking: Vorschlag eines ganzheitlichen Ranking-Verfahrens, Berlin 2004.

BAYERISCHER LANDTAG (Gesetzentwurf 2005): Gesetzentwurf der Staatsregierung eines Bayerischen Hochschulgesetzes, Drucksache 15/4396 vom 06. Dezember 2005, München 2005.

BAYERISCHES STAATSMINISTERIUM DER FINANZEN (Haushaltssystematik 2001): Haushaltssystematik 2003 des Freistaats Bayern: Bekanntmachung vom 16. Oktober 2001, München 2001.

BAYERISCHES STAATSMINISTERIUM FÜR WISSENSCHAFT, FORSCHUNG UND KUNST (IT-Rahmenkonzept 2001): IT-Rahmenkonzept für Verwaltung und Management der bayerischen staatlichen Universitäten, München 2001.

BECKER, RALPH (PPP 2003): Zielplanung und -kontrolle von Public Private Partnership in der Forschung: Konzeption und praxisorientierte Gestaltungsempfehlungen für Forschungsk Kooperationen zwischen Wissenschaft und Wirtschaft, Wiesbaden 2003.

BEHRENS, THOMAS (Globalisierung 1996): Globalisierung der Hochschulhaushalte: Grundlagen, Ziele, Erscheinungsformen und Rahmenbedingungen, Neuwied u.a. 1996.

BENTELE, MARTINA (Vermögenswerte 2004): Immaterielle Vermögenswerte in der Unternehmensberichterstattung: eine kritische Analyse, Frankfurt am Main u.a. 2004.

BESTGEN, REINHARD (Einführung 2002): Die Einführung der Neuen Verwaltungssteuerung in der hessischen Landesverwaltung – ein Werkstattbericht, in: Finanzpolitik und Finanzkontrolle: Partner für Veränderung, Gedächtnisschrift für Udo Müller, hrsg. von Manfred Eibelshäuser, Baden-Baden 2002, S. 82–119.

BIEDERMANN, HUBERT (Wissensbilanzierung 2004): Wissensbilanzierung, in: Die österreichische Universitätsreform: zur Implementierung des Universitätsgesetzes 2002, hrsg. von Sigurd Höllinger und Stefan Titscher, Wien 2004, S. 246–263.

BIEDERMANN, HUBERT/STREHL, FRANZ (Leistungsvereinbarung 2004): Leistungsvereinbarung, in: Die österreichische Universitätsreform: zur Implementierung des Universitätsgesetzes 2002, hrsg. von Sigurd Höllinger und Stefan Titscher, Wien 2004, S. 219–245.

BIEG, HARTMUT (Kapitalflussrechnung 2000): Die Kapitalflussrechnung als stromgrößenorientierte Finanzanalyse (Teil I–IV), in: StB, 51. Jg., Heft 3–6, S. 96–103, S. 139–148, S. 185–195 und S. 217–224.

BLENKERS, MICHAEL ET AL. (Rückstellungen 1994): Rückstellungen – aktuelle Darstellung in alphabetischer Reihenfolge inklusive Umweltbereich: eine praxisorientierte Erläuterung mit zahlreichen Fallbeispielen, Kissing 1994.

BLEY, HELMAR (Universitätskörperschaft 1963): Die Universitätskörperschaft als Vermögensträger – dargestellt am Beispiel der Universität Freiburg i. Br., Freiburg i. Br. 1963.

BLOCK, HANS-JÜRGEN (Wettbewerb 1989): Maßnahmen für eine Förderung des leistungssteigernden Wettbewerbs im deutschen Hochschulsystem, in: Ökonomie der Hochschule, Bd. 1, hrsg. von Christof Helberger, Berlin 1989, S. 153–179.

BLOME, EVA ET AL. (Handbuch 2005): Handbuch zur universitären Gleichstellungspolitik: Von der Frauenförderung zum Gendermanagement?, Wiesbaden 2005.

BLUM, JÜRGEN (Forschungskooperation 1988): Hochschulmanagement: Organisation der Forschungskooperation mit der Wirtschaft, Baden-Baden 1988.

BLÜMEL, WILLI ET AL. (Hochschulhaushalte 1993): Flexibilität der Hochschulhaushalte: Auswertung der Gespräche mit den Finanz- und Wissenschaftsministerien der Länder, Speyerer Forschungsbericht Nr. 130, Speyer 1993.

BMVBW (Normalherstellungskosten 2001): Normalherstellungskosten 2000: gemäß den Wertermittlungs-Richtlinien des Bundes und dem Runderlass des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen vom 01.12.2001, BS 12-630504-30/1, Berlin 2001.

BMVBW (Wertermittlungsrichtlinien 2003): Wertermittlungsrichtlinien 2002, BS 12-630504-30/1, Berlin 2003. Online: http://www.bmvbw.de/Anlage/original_13683/Wertermittlungs-richtlinien-2002.pdf [Stand: 23. Februar 2006]

BODENDORF, FREIMUT (Self-Service 1998): Computergestützte Self-Service-Ansätze in der Universität, in: Gestaltungskonzepte für Hochschulen: Effizienz, Effektivität, Evolution, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Elmar Sinz, Stuttgart 1998, S. 73–132.

BODENDORF, FREIMUT ET AL. (Optimierung 1996): Optimierung von Universitätsprozessen, Loseblattsammlung, München 1996.

BOLSENKÖTTER, HEINZ (Hochschule 1976): Ökonomie der Hochschule: eine betriebswirtschaftliche Untersuchung, Bd. 1, Baden-Baden 1976.

BOLSENKÖTTER, HEINZ (Ökonomie 1976): Ökonomie der Hochschule: eine betriebswirtschaftliche Untersuchung, Bd. 2, Baden-Baden 1976.

BOLSENKÖTTER, HEINZ (Rechnungswesen 2000): Integriertes öffentliches Rechnungswesen: Konzeption einer Neugestaltung der Rechnungslegung und des Rechnungswesens öffentlicher Gebietskörperschaften, Frankfurt am Main 2000.

BOLSENKÖTTER, HEINZ ET AL. (Eröffnungsbilanz 2002): Die Eröffnungsbilanz der Gebietskörperschaft: Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden im Integrierten öffentlichen Rechnungswesen, Frankfurt am Main 2002.

BORTZ, JÜRGEN/DÖRING, NICOLA (Forschungsmethoden 2002): Forschungsmethoden und Evaluation: für Human- und Sozialwissenschaftler, 3. Aufl., Berlin u.a. 2002.

BRÄUNIG, DIETMAR (Ressourcenbewirtschaftung 2000): Öffentliche Verwaltung und Ressourcenbewirtschaftung: Institutionenökonomische Aspekte und betriebswirtschaftliche Rechnungen am idealtypischen Beispiel des Hierarchie- und Vertragsmodells, Baden-Baden 2000.

BRETZINGER, OTTO N./SCHALLER, HANS (Verwaltungsfachkunde 2000): Verwaltungsfachkunde: Öffentliches Finanzwesen, Bd. 4: Öffentliche Finanzwirtschaft, 2. Aufl., Baden-Baden 2000.

BRINCKMANN, HANS (Universität 1998): Die neue Freiheit der Universität: Operative Autonomie für Lehre und Forschung an Hochschulen, Berlin 1998.

BRIXNER, HELGE C. ET AL. (Verwaltungs-Kontenrahmen 2003): Verwaltungs-Kontenrahmen, München 2003.

BRUMMER, KARL ET AL. (Abgabenordnung 2000): Abgabenordnung, 10. Aufl., Berg 2000.

BUDÄUS, DIETRICH/BUCHHOLTZ, KLAUS (Grundlagen 1997): Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen, in: DBW, 58. Jg., Heft 3, S. 322–337.

BUKOWITZ, WENDI R./WILLIAMS, RUTH L. (Management 2000): The Knowledge Management Fieldbook, London u.a. 2000.

BUNDESAMT FÜR BILDUNG UND WISSENSCHAFT (Universität 1982): Le bilan social de l'université, Wissenschaftspolitik: Beiheft 28, Bern 1982.

BURRET, GERHARD F. (Kameralistik 1965): Kameralistik und Doppik: Allgemeine Einführung in die Finanzwirtschaftslehre und in die Zusammenhänge zwischen kameralistischer und kaufmännischer Buchführung, Otterbach-Kaiserslautern 1965.

CHALMERS, ALAN F. (Wissenschaft 2001): Wege der Wissenschaft: Einführung in die Wissenschaftstheorie, 5. Aufl., Berlin u.a. 2001.

CHMIELEWICZ, KLAUS (Finanzplanung 1972): Integrierte Finanz- und Erfolgsplanung: Versuch einer dynamischen Mehrperiodenplanung, Stuttgart 1972.

CHMIELEWICZ, KLAUS (Forschungskonzeptionen 1994): Forschungskonzeptionen der Wirtschaftswissenschaft, 3. Aufl., Stuttgart 1994.

COENENBERG, ADOLF G. (Jahresabschluss 2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS und US-GAAP, 20. Aufl., Stuttgart 2005.

DARBY, MICHAEL R./KARNI, EDI (Competition 1973): Free competition and the optimal amount of fraud, in: Journal of Law and Economics, 16. Jg., S. 67–88.

DAUB, SEBASTIAN (Rückstellungen 2000): Rückstellungen nach HGB, US-GAAP und IAS, Baden-Baden 2000.

DEUTSCHE BIBLIOTHEKSSTATISTIK (Erläuterungen 2005): Erläuterungen: Allgemeine Hinweise zum Ausfüllen des Fragebogens 03, Köln 2005. Online: <http://www.bibliothekstatistik.de/docs/erl03-2002.pdf> [Stand: 23. Februar 2006]

DEUTSCHE BIBLIOTHEKSSTATISTIK (Fragebogen 2005): Fragebogen 03: Wissenschaftliche Universal- und Hochschulbibliotheken, Köln 2005. Online: <http://www.bibliotheksstatistik.de/docs/nfb03-2002.pdf> [Stand: 23. Februar 2006]

DFG (Sachbeihilfen 2003): Verwendungsrichtlinien: Sachbeihilfen – mit Leitfaden für Abschlußberichte und Regeln guter wissenschaftlicher Praxis, DFG-Vordruck 2.01 - 9/03 - II 3, Bonn 2003. Online: http://www.dfg.de/forschungsfoerderung/formulare/download/2_01.pdf [Stand: 23. Februar 2006]

DFG (Sonderforschungsbereiche 2005): Verwendungsrichtlinien: für Sonderforschungsbereiche, SFB/Transregios und Transferbereiche mit Regeln guter wissenschaftlicher Praxis, DFG-Vordruck 5.01 - 11/05, Bonn 2005. Online: http://www.dfg.de/forschungsfoerderung/formulare/download/5_01.pdf [Stand: 23. Februar 2006]

DIEHL, GÜNTER (Kontrolle 2001): Budgetierung und parlamentarische Kontrolle, in: Universität und Rechnungshof im Umbruch: Steuerung und Kontrolle der Universität zur Jahrtausendwende, hrsg. von Arbeitsgruppe Fortbildung im Speckerkreis der deutschen Universitätskanzler, Weimar 2001, S. 39–53.

DIEMER, ROLF (Neukonzeption 1996): Neukonzeption des kommunalen Rechnungswesens: Vergleich des betriebswirtschaftlichen Gestaltungspotentials von Doppik und Kameralistik, Wiesbaden 1996.

DÖLLERER, GEORG (Grundsätze 1959): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, in: WPg, 12. Jg., Heft 24, S. 653–658.

DRUCKER, PETER F. (Management 1974): Management: tasks, responsibilities, practices, New York u.a. 1974.

DZINKOWSKI, RAMONA (Capital 2000): The measurement and management of intellectual capital, in: Management Accounting, 78. Jg., Heft 2, S. 32–36.

EBERHARDT, TIM (Informationssysteme 2003): Informationssysteme für Hochschulen: Wettbewerbsvorteile durch interne und externe Rechnungslegung, Wiesbaden 2003.

ECKARDSTEIN, DUDO VON/GÜTTEL, WOLFGANG H. (Wissensbilanzierung 2005): § 13 Abs. 6 Universitätsgesetz 2002: Wissensbilanzierung und/ oder Wissenscontrolling an Universitäten?, in: Management von Universitäten: Zwischen Tradition und (Post-)Moderne, hrsg. von Heike Welte et al., München/Mering 2005, S. 385–406.

EDVINSSON, LEIF/BRÜNIG, GISELA (Wissenskapital 2000): Aktivposten Wissenskapital: Unsichtbare Werte bilanzierbar machen, Wiesbaden 2000.

EGGER, ANTON ET AL. (Jahresabschluß 2002): Der Jahresabschluß nach dem Handelsgesetzbuch, Bd. 1: Erstellung und Analyse mit Grundzügen der International Accounting Standards, 8. Aufl., Wien 2002.

EICHHORN, PETER (Wirtschaftlichkeit 1989): Wirtschaftlichkeit der Verwaltung, in: Handwörterbuch der öffentlichen Betriebswirtschaft, hrsg. von Klaus Chmielewicz, Stuttgart 1989, Sp. 1795–1803.

EISELE, WOLFGANG (Technik 2002): Technik des betrieblichen Rechnungswesens: Buchführung und Bilanzierung – Kosten- und Leistungsrechnung – Sonderbilanzen, 7. Aufl., München 2002.

EISELE, WOLFGANG (Bilanzen 2005): Bilanzen, in: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Führung, hrsg. von Franz X. Bea et al., 9. Aufl., Stuttgart 2005, S. 459–667.

ENGELS, MARIA (Universitäten 2001): Die Steuerung von Universitäten in staatlicher Trägerschaft: eine organisationstheoretische Analyse, Wiesbaden 2001.

FEDERMANN, RUDOLF (Bilanzierung 2000): Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht: Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten von Handels- und Steuerbilanz unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards, 11. Aufl., Berlin 2000.

FEY, DIRK (GoB-System 1987): Imparitätsprinzip und GoB-System im Bilanzrecht 1986, Berlin 1987.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB (2005): Original Pronouncements, 2005/2006 Edition, New York u.a. 2005.

FRACKMANN, EDGAR (Selbststeuerung 1987): Selbststeuerung im Hochschulbereich: ein Beitrag zur ökonomischen Theorie der Hochschule, München 1987.

FREERICKS, WOLFGANG (Bilanzierungsfähigkeit 1976): Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln u.a. 1976.

FUCHS, MARKUS (Jahresabschlußpolitik 1997): Jahresabschlußpolitik und International Accounting Standards, Wiesbaden 1997.

GEMEINSAME KOMMISSION FÜR DIE STUDIENREFORM IM LAND NORDRHEIN-WESTFALEN (Ingenieurinnen 2000): Ingenieurinnen erwünscht!: Handbuch zur Steigerung der Attraktivität ingenieurwissenschaftlicher Studiengänge für Frauen, Bochum 2000.

GÖKE, WOLFGANG (Autonomie 2003): Zentralisierung versus Autonomie? – Tendenzen in der Entwicklung der Hochschulorganisation, in: *Forschung & Lehre*, 10. Jg., Heft 2, S. 73–76.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – GASB (2005): *Original Pronouncements*, 2005/2006 Edition, Norwalk 2005.

GROSSMANN, SANFORD J./HART, OLIVER D. (Analysis 1983): An Analysis of the Principal-Agent Problem, in: *Econometrica*, 51. Jg., S. 7–45.

HACKER, BERND (Segmentberichterstattung 2002): Segmentberichterstattung: eine ökonomische Analyse, Frankfurt am Main u.a. 2002.

HALLER, AXEL (Principles 1990): Die „Generally Accepted Accounting Principles“: die Normen der externen Rechnungslegung in den USA, in: *ZfbF*, 42. Jg., Heft 9, S. 751–777.

HALLER, AXEL (Rechnungslegung 1994): Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen, institutionellen und theoretischen Rahmenbedingungen, 4. Aufl., Stuttgart 1994.

HALLER, AXEL (Ziele 2000): Wesentliche Ziele und Merkmale US-amerikanischer Rechnungslegung, in: *US-amerikanische Rechnungslegung: Grundlagen und Vergleiche mit deutschem Recht*, hrsg. von Wolfgang Ballwieser, 4. Aufl., Stuttgart 2000, S. 1–27.

HALLER, AXEL/DIETRICH, RALPH (Intellectual Capital 2001): Intellectual Capital Bericht als Teil des Lageberichts, in: *DB*, 54. Jg., Heft 20, S. 1045–1052.

HANDEL, KAI ET AL. (Evaluation 2005): Evaluation der formelgebundenen Mittelvergabe für die niedersächsischen Fachhochschulen, in: *Beiträge zur Hochschulforschung*, 27. Jg., Heft 2, S. 72–89.

HANNAPPEL, RÜDIGER (PPP 2005): *Public Private Partnership im Hochschulwesen: Voraussetzungen für eine erfolgreiche Gestaltung*, Berlin 2005.

HANSMANN, HENRY (Nonprofit 1987): *Economic Theories of the Nonprofit Sector*, in: *The Nonprofit Sector*, hrsg. von Walter W. Powell, New Haven/London 1987, S. 27–42.

HARNIER, LOUIS VON (Drittmittel 2000): Drittmittel als Zuweisungskriterium im staatlichen Haushalt am Beispiel der bayerischen Universitäten, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 22. Jg., Heft 4, S. 409–428.

HARNIER, LOUIS VON (Drittmittel 2002): Bemerkungen zur Systematik der Drittmittel, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 24. Jg., Heft 2, S. 90–98.

HARTMANN, YVETTE E. (Forschungsprojekte 1998): Controlling interdisziplinärer Forschungsprojekte: theoretische Grundlagen und Gestaltungsempfehlungen auf der Basis einer empirischen Erhebung, Stuttgart 1998.

HARTMANN-WENDELS, THOMAS (Rechnungslegung 1991): Rechnungslegung der Unternehmen und Kapitalmarkt aus informationsökonomischer Sicht, Heidelberg 1991.

HAßEMER, KONSTANTIN (Nonprofit 1994): Produktmanagement in Nonprofit-Organisationen, Stuttgart 1994.

HAX, KARL (Substanzerhaltung 1957): Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln/Opladen 1957.

HAYN, SVEN (Wiley 2004): Abschnitt 12: Kurzfristige Schulden, Rückstellungen, Erfolgsunsicherheiten und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, in: WILEY-Kommentar zur internationalen Rechnungslegung nach IAS/IFRS: Herausgegeben und überarbeitet von Wolfgang Ballwieser et al., Braunschweig 2004.

HERZIG, NORBERT (Maßgeblichkeit 2002): Maßgeblichkeit und Umkehrmaßgeblichkeit, in: Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al., 3. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 1536–1546.

HEß, JÜRGEN (Hochschulraum 2003): Der Bologna-Prozeß: Die europäische Perspektive der Hochschulentwicklung; Wirkungsmechanismen und Zielsetzungen bei der Schaffung eines europäischen Hochschulraums, in: Wissenschaftsrecht, 36. Jg., Heft 4, S. 272–300.

HESSISCHES MINISTERIUM DER FINANZEN (Kontierungshandbuch 2004): Kontierungshandbuch: Verwaltungskontenrahmen, Stand Januar 2004, 5. Aufl., Wiesbaden 2004.

HILZ, CHRISTIAN (Rechnungslegung 2004): Anteilseignerorientierte Unternehmenssteuerung auf Basis der US-amerikanischen Rechnungslegung, Stuttgart 2004.

HÖDL, ERICH/ZEGELIN, WOLF (Hochschulreform 1999): Hochschulreform und Hochschulmanagement: eine kritische Bestandsaufnahme der aktuellen Diskussion, Marburg 1999.

HOFFACKER, WERNER (Universität 2000): Die Universität des 21. Jahrhunderts: Dienstleistungsunternehmen oder öffentliche Einrichtung?, Neuwied/Kriftel 2000.

HÖFLACHER, STEFAN (Eigenkapital 1991): Einlagen und Eigenkapital bei der handels- und steuerrechtlichen Erfolgsermittlung in ökonomischer Sicht, Bergisch Gladbach/Köln 1991.

HOLMSTRÖM, BENGT R. (Moral Hazard 1979): Moral Hazard and Observability, in: The Bell Journal of Economics, 10. Jg., S. 74–91.

HOMBURG, GABRIELE ET AL. (Hochschul-Controlling 1997): Hochschul-Controlling, Speyerer Forschungsbericht Nr. 167, 2. Aufl., Speyer 1997.

HÜHNE, HANS-JÜRGEN (Hochschulkostenrechnung 1979): Entscheidungsorientierte Hochschulkostenrechnung: Hochschulplanung und -steuerung mit flexibler Plankostenrechnung, Paderborn u.a. 1979.

HUMMEL, SIEGFRIED (Kostenerfassung 1970): Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung: neue Erkenntnisse für eine eindeutige Kostenermittlung, Berlin 1970.

IDW (Zuwendungen 1990): Stellungnahme des Hauptfachausschusses 1/1984 in der Form von 1990 (HFA 1/1984): Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, in: Die Fachgutachten und Stellungnahmen, hrsg. von Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1990, S. 131–137.

IDW (Stiftungen 2000): IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), in: IDW-Fachnachrichten, Heft 4, S. 129–142.

IDW (IFRS 2005): International Financial Reporting Standards IFRS einschließlich International Accounting Standards IAS und Interpretationen: Die amtlichen EU-Texte Englisch-Deutsch, Stand: Februar 2005, 2. Aufl., Düsseldorf 2005.

INMON, WILLIAM H. (Data Warehouse 2002): Building the Data Warehouse, 3. Aufl., New York 2002.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB (2005): International Financial Reporting Standards (IFRSsTM) 2005 including International Accounting Standards (IASsTM) and Interpretations as at 1 January 2005, London 2005.

JESSEN, KAI-OLAF (Ansätze 2001): Neuere Ansätze parlamentarischer Steuerung und Kontrolle, Speyerer Forschungsbericht Nr. 223, Speyer 2001.

JOHNS, RUDOLF (Betriebsrechnung 1950): Kombinierte Finanz- und Betriebsrechnung im Kameralstil, in: ZfhF, 2. Jg., S. 407–440.

JÜTTNER, UWE (GoB-System 1993): GoB-System, Einzelbewertungsgrundsatz und Imparitätsprinzip, Frankfurt am Main u.a. 1993.

KARPEN, ULRICH (Hochschulfinanzierung 1983): Wissenschaftsfreiheit und Hochschulfinanzierung: Überlegungen zu einem effektiveren Mitteleinsatz, Berlin 1983.

KARPEN, ULRICH (Grundgesetz 1987): Hochschulplanung und Grundgesetz, Bd. 2, Paderborn u.a. 1987.

KARPEN, ULRICH (Hochschulplanung 1987): Hochschulplanung und Grundgesetz, Bd. 1, Paderborn u.a. 1987.

KAYSER, MARC (Rückstellungen 2002): Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, US-GAAP und IAS, Aachen 2002.

KEHM, BARBARA M./PASTERNAK, PEER (System 2001): Interventionen in ein komplexes System überdurchschnittlich reformresistenten Charakters, in: Hochschulentwicklung als Komplexitätsproblem: Fallstudien des Wandels, hrsg. von Barbara M. Kehm und Peer Pasternack, Weinheim/Basel 2001, S. 205–239.

KEMMLER, WALTER (Hochschulen 1990): Controlling für Hochschulen – dargestellt am Beispiel der Universität Zürich, Bern 1990.

KERN, HORST (Autonomie 1998): Kontrollierte Autonomie? Erfahrungen mit der Erneuerung einer Hochschule, in: Strategieentwicklung an Hochschulen: Konzepte – Prozesse – Akteure, hrsg. von Detlef Müller-Böling et al., Gütersloh 1998, S. 109–118.

KESSLER, WOLFGANG/GASTL, CHRISTIAN (Hochschulen 2002): Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 51. Jg., Heft 10, S. 452–458.

KIELMANSEGG, PETER VON (Wettbewerb 1984): Adam Smith und Wilhelm von Humboldt – Überlegungen zur Frage, ob mehr Wettbewerb im deutschen Hochschulsystem wünschenswert und möglich sei, in: Differenzierung und Wettbewerb im Hochschulbereich, hrsg. von Westdeutsche Rektorenkonferenz, Dokumente zur Hochschulreform Nr. 55, Bonn-Bad Godesberg 1984, S. 41–60.

KIESO, DONALD E. ET AL. (Accounting 2004): Intermediate accounting, 11. Aufl., New York u.a. 2004.

KIRSCH, HANNO (Leistungserhaltung 1992): Leistungserhaltung als Ziel öffentlicher und anderer gemeinwirtschaftlicher Unternehmen, in: ZöGU, 15. Jg., Heft 2, S. 148–162.

KLEEKÄMPER, HEINZ/KUHLEWIND, ANDREAS-MARKUS (Rechnungslegung 2002): Internationale Rechnungslegung, in: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Alfred Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 777–787.

KNECHTENHOFER, BERNHARD (Gemeinde 2003): Der Einbezug von Beteiligungen in den jährlichen Abschluss der Gemeinde, Bern u.a. 2003.

KOCH, HANS-DIETER/SCHMIDT, REINHARD H. (Anlegerschutz 1981): Ziele und Instrumente des Anlegerschutzes, in: BFuP, 33. Jg., Heft 3, S. 231–250.

KOREIMANN, DIETER S. (Informationsbedarfsanalyse 1976): Methoden der Informationsbedarfsanalyse, Berlin 1976.

KOSIOL, ERICH (Bilanz 1976): Pagatorische Bilanz, Berlin 1976.

KOSIOL, ERICH (Buchhaltung 1977): Buchhaltung als Erfolgs-, Bestands- und Finanzrechnung, Berlin/New York 1977.

KRÖNERT, BJÖRN (Grundsätze 2001): Grundsätze informationsorientierter Rechnungslegung: eine Untersuchung über die Erfüllung der Informationsfunktion von Jahresabschlüssen durch die US-GAAP, Sternenfels 2001.

KRONTHALER, LUDWIG (Grundsätze 1999): Greifswalder Grundsätze: Weshalb Hochschulen ein modernes Rechnungswesen brauchen, in: Forschung & Lehre, 6. Jg., Heft 11, S. 582–583.

KRONTHALER, LUDWIG (Hochschulfinanzierung 2002): Neue Wege der Hochschulfinanzierung in der Technischen Universität München, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 24. Jg., Heft 2, S. 52–62.

KRONTHALER, LUDWIG/WEICHSELBAUMER, JÜRGEN (Kameralistik 2002): Kameralistik, in: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Alfred Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 922–931.

KRUSE, HEINRICH W. (Grundsätze 1978): Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung: Rechtsnatur und Bestimmung, 3. Aufl., Köln 1978.

KUHLEWIND, ANDREAS-MARKUS (Grundlagen 1997): Grundlagen einer Bilanzrechtstheorie in den USA, Frankfurt am Main u.a. 1997.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Abschreibungen 1993): Abschreibungen, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 15–29.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Führungssystem 1997): Das Führungssystem als Ansatzpunkt für eine wettbewerbsorientierte Strukturreform von Universitäten, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 19. Jg., Heft 2, S. 123–149.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Hochschulrechnung 1997): Hochschulrechnung zwischen Kameralistik und Kostenrechnung, in: Das Rechnungswesen im Spannungsfeld zwischen strategischem und operativem Management, Festschrift für Marcell Schweitzer zum 65. Geburtstag, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Ernst Troßmann, Berlin 1997, S. 565–588.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Hochschul-Controlling 1998): Struktur, Aufgaben und Systeme des Hochschul-Controlling, in: Gestaltungskonzepte für Hochschulen: Effizienz, Effektivität, Evolution, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Elmar Sinz, Stuttgart 1998, S. 152–172.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Hochschulplanung 1998): Hochschulforschung und Hochschulplanung für und zwischen Staat, Hochschulleitungen und Fakultäten, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 20. Jg., Heft 2, S. 115–126.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Planung 1998): Planung und Kontrolle in Universitäten, in: Gestaltungskonzepte für Hochschulen: Effizienz, Effektivität, Evolution, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Elmar Sinz, Stuttgart 1998, S. 133–151.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Transformation 1998): Transformation von Universitäten zu wettbewerbsorientierten Forschungs- und Lehrinstituten, in: Unternehmen im Wandel und Umbruch: Transformation, Evolution und Neugestaltung privater und öffentlicher Institutionen, hrsg. von Manfred Becker et al., Stuttgart 1998, S. 235–257.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Hochschulrechnung 2000): Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB?, in: ZfbF, 52. Jg., S. 348–369.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Rechnungswesen 2000): Hochschulen steuern mit kaufmännischem Rechnungswesen – aber richtig!, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 22. Jg., Heft 1/2, S. 217–231.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Rechnungslegung 2001): Rechnungslegung von Hochschulen, in: BFuP, 53. Jg., Heft 6, S. 578–592.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Perioden-Erfolgsrechnung 2002): Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen, in: ZfB, 72. Jg., Heft 9, S. 929–951.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Unternehmensrechnung 2004): Cash Flow und/oder Vermögen als Basis von Unternehmensrechnung und Besteuerung?, in: Steuern, Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Festschrift für Franz W. Wagner zum 60. Geburtstag, hrsg. von Hans Dirrigl et al., Wiesbaden 2004, S. 101–126.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Controlling 2005): Controlling: Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 4. Aufl., Stuttgart 2005.

KÜPPER, HANS-ULRICH (Unternehmensethik 2006): Unternehmensethik: Hintergründe, Konzepte, Anwendungsbereiche, Stuttgart 2006.

KÜPPER, HANS-ULRICH/ZBORIL, NICOLE A. (Fakultäten 1997): Rechnungszwecke und Struktur einer Kosten-, Leistungs- und Kennzahlenrechnung für Fakultäten, Festschrift für Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag, in: Kostenrechnung: Stand und Entwicklungsperspektiven, hrsg. von Wolfgang Becker und Jürgen Weber, Wiesbaden 1997, S. 337–366.

KÜPPER, HANS-ULRICH/SINZ, ELMAR (Gestaltungskonzepte 1998): Gestaltungskonzepte für Hochschulen: Effizienz, Effektivität, Evolution, Stuttgart 1998.

KÜPPER, HANS-ULRICH/TROPP, GERHARD (Kameralistik 2004): Doppik und Kameralistik, in: Grundbegriffe des Hochschulmanagements, hrsg. von Anke Hanft, Bielefeld 2004, S. 86–93.

KÜPPER, HANS-ULRICH ET AL. (Informationsbedarfsanalyse 1999): Ergebnisse der Informationsbedarfsanalyse des Projektes CEUS im Bayerischen Staatsministerium für Wissenschaft, Forschung und Kunst, unveröffentlichter Projektbericht, München 1999.

KUßMAUL, HEINZ (Bilanzierungsfähigkeit 2002): Kapitel 6 – Ausgewählte Bilanzierungsprobleme: Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht, in: Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, Bd. 1, Stand März 2003, 5. Aufl., Stuttgart 2002, Rn 1–42.

LANGE, JOSEF (Rahmenbedingungen 1997): Transparenz und Effizienz – veränderte Rahmenbedingungen für die Hochschulen, in: Leistungsfähige Hochschulen – aber wie?: Beiträge zur Hochschulstrukturreform, hrsg. von Josef Hollerith, Neuwied u.a. 1997, S. 1–13.

LEFFSON, ULRICH (Grundsätze 1987): Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.

LEITNER, KARL-HEINZ ET AL. (Wissensbilanzierung 2001): Wissensbilanzierung für Universitäten: Auftragsprojekt für das bm:bwk, Sektion VII, Sektion VIII, Endbericht, o.O. 2001. Online: <http://www.weltklasse-uni.at/upload/attachments/170.pdf> [Stand: 23. Februar 2006]

LIEFNER, INGO (Ressourcensteuerung 2001): Leistungsorientierte Ressourcensteuerung in Hochschulsystemen: Ein internationaler Vergleich, Berlin 2001.

LOESER, ROMAN (Berichtswesen 1991): Das Berichtswesen der öffentlichen Verwaltung: Öffentliche Verwaltung im Rahmen unterschiedlicher Rechtsformen, Baden-Baden 1991.

LÖWE, MARION (Rechnungslegung 2003): Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen: Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien, Berlin 2003.

LÜDER, KLAUS (Vergleich 1989): Externes Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen: ein europäischer Vergleich, in: Controlling in öffentlichen Institutionen: Konzepte – Instrumente – Entwicklungen, hrsg. von Jürgen Weber und Otto Tylkowski, Stuttgart 1989, S. 265–278.

LÜDER, KLAUS (Rechnungskonzept 1993): Die zentrale Rolle des Rechnungskonzepts für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, in: Das neue Öffentliche Rechnungswesen: Betriebswirtschaftliche Beiträge zur Haushaltsreform in Deutschland, Österreich und der Schweiz, hrsg. von Helmut Brede und Ernst Buschor, Baden-Baden 1993, S. 29–74.

LÜDER, KLAUS (NKR 1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Stuttgart 1999.

LÜDER, KLAUS/JONES, ROWAN (Governmental accounting 2003): Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt am Main 2003.

LÜDER, KLAUS ET AL. (Querschnittsanalyse 1990): Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme: Querschnittsanalyse, Speyerer Forschungsbericht Nr. 89, Speyer 1990.

LÜDER, KLAUS ET AL. (Analyse 1991): Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme: Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland, Speyerer Forschungsbericht Nr. 97, Speyer 1991.

MANDL, GERWALD/RABEL, KLAUS (Unternehmensbewertung 1997): Unternehmensbewertung: eine praxisorientierte Einführung, Wien 1997.

MASSIMIANI, ROBERTO (Lehre 2001): Betriebswirtschaftliche Untersuchungen zu Aufbau und Ablauf der Lehre an österreichischen Universitäten, Linz 2001.

MAUL, KARL-HEINZ (Wissensbilanzen 2000): Wissensbilanzen als Teil des handelsrechtlichen Jahresabschlusses: Wissensbilanzen dargestellt am Beispiel des Jahresabschlusses von Hochschulen, in: DStR, 38. Jg., Heft 47, S. 2009–2016.

MERSCHBÄCHER, GÜNTER (Rechnungssysteme 1987): Öffentliche Rechnungssysteme in der Bundesrepublik Deutschland, in Österreich und in der Schweiz: Bestandsaufnahme, Analyse und zweckorientierte Beurteilung, München 1987.

MEYER, ANTON (Marketing 1991): Dienstleistungs-Marketing, in: DBW, 51. Jg., Heft 2, S. 195–209.

MOXTER, ADOLF (Fundamentalgrundsätze 1976): Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hrsg. von Jörg Baetge et al., Düsseldorf 1976, S. 87–100.

MOXTER, ADOLF (Unternehmensbewertung 1983): Grundsätze ordnungsmäßiger Unternehmensbewertung, 2. Aufl., Wiesbaden 1983.

MOXTER, ADOLF (Bilanztheorie 1984): Bilanzlehre, Bd 1: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Aufl., Wiesbaden 1984.

MOXTER, ADOLF (Bilanzrecht 1986): Bilanzlehre, Bd. 2: Einführung in das neue Bilanzrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1986.

MOXTER, ADOLF (Jahresabschluß 1987): Zum Sinn und Zweck des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach neuem Recht, in: Bilanz- und Konzernrecht, Festschrift für Reinhard Goerdeler, hrsg. von Hans Havermann, Düsseldorf 1987, S. 361–374.

MOXTER, ADOLF (Matching 1995): Das „matching principle“: Zur Integration eines internationalen Rechnungslegungs-Grundsatzes in das deutsche Recht, in: Internationale Wirtschaftsprüfung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Hans Havermann, hrsg. von Josef Lanfermann, Düsseldorf 1995, S. 487–504.

MOXTER, ADOLF (Bilanzrechtsprechung 1999): Bilanzrechtsprechung, 5. Aufl., Tübingen 1999.

MOXTER, ADOLF (Grundsätze 2003): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.

MÜLHAUPT, LUDWIG (Theorie 1987): Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland, Baden-Baden 1987.

MÜLLER-BÖLING, DETLEF/KÜCHLER, TILMAN (Hochschulen 1998): Zwischen gesetzlicher Fixierung und gestalterischem Freiraum: Leitungsstrukturen für Hochschulen, in: Leitungsstrukturen für autonome Hochschulen: Verantwortung – Rechenschaft – Entscheidungsfähigkeit, hrsg. von Detlef Müller-Böling und Jutta Fedrowitz, Gütersloh 1998, S. 13–36.

NEUBURGER, BENEDIKT (Bewertung 2005): Die Bewertung von Patenten: Theorie, Praxis und der neue Conjoint-Analyse Ansatz, Göttingen 2005.

NIEDERSÄCHSISCHES MINISTERIUM FÜR WISSENSCHAFT UND KULTUR (Bilanzierungsrichtlinie 2004): Bilanzierungsrichtlinie: Grundlagen der Buchführung für Hochschulen des Landes Niedersachsen, 2. Aufl., Hannover 2004. Online: http://cdl.niedersachsen.de/blob/images/C8607076_L20.pdf [Stand: 23. Februar 2006]

NORTH, KLAUS ET AL. (Wissen 1998): Wissen messen – Ansätze, Erfahrungen und kritische Fragen, in: ZfO, 67. Jg., Heft 3, S. 158–166.

NUSSELEIN, MARK A. (Data Warehouse 2003): Inhaltliche Gestaltung eines Data Warehouse-Systems am Beispiel einer Hochschule, München 2003.

OBERFINANZDIREKTION MÜNSTER (Besteuerung 2004): Grundsätze der Besteuerung einer Hochschule: Erfahrungen, Vorschläge, Hinweise, unveröffentlichte Handreichung zur 11. Sitzung des AK HSReW am 07. Juli 2005 in München, Münster 2004.

OETTL, KARL (Betriebserfolge 1976): Betriebserfolge in der privaten und in der öffentlichen Wirtschaft, in: Grundfragen öffentlicher Betriebe, hrsg. von Karl Oettle, Bd. 1: Ausgewählte Aufsätze zur Zielsetzung, Führung und Organisation öffentlicher Betriebe, Baden-Baden 1976, S. 37–54.

OETTL, KARL (Finanzwirtschaft 1991): Betriebswirtschaftliche Beiträge zur öffentlichen Finanzwirtschaft: Ausgewählte Aufsätze zum Haushalts- und Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen, Baden-Baden 1991.

OETTL, KARL (Kameralistik 1993): Kameralistik, in: Handwörterbuch des Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Chmielewicz, 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1048–1055.

ÖSTERREICHISCHE REKTORENKONFERENZ (Wissensbilanz 2003): Wissensbilanz: Bilanz des Wissens? Die Wissensbilanz für Universitäten im UG 2002, Wien 2003. Online: http://www.reko.ac.at/upload/wissensbilanz_20030624.pdf [Stand: 23. Februar 2006]

OTT, ROBERT (Kostenzuordnung 2003): Grenzen und Lösungsansätze einer Kostenzuordnung auf Forschung, Lehre und Krankenversorgung in Universitätsklinika, München 2003.

OTTE, RALPH (Jahresabschlüsse 1990): Konzernabschlüsse im öffentlichen Bereich: Notwendigkeit und Zwecke konsolidierter Jahresabschlüsse von Gebietskörperschaften dargestellt am Beispiel der Bundesverwaltung der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt am Main u.a. 1990.

PEDE, LARS (Prüfung 1999): Externe, wirkungsorientierte Prüfung der öffentlichen Verwaltung im Sinne des New Public Managements, o.O. 1999.

PELENS, BERNHARD (Rechnungslegung 2001): Internationale Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 2001.

PELENS, BERNHARD ET AL. (Rechnungslegung 2006): Internationale Rechnungslegung: IFRS 1 bis 7, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe: Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie, 6. Aufl., Stuttgart 2006.

PERLE, CHRISTINE ET AL. (Wissensbilanz 2004): Projekt Wissensbilanz II: Sektion VII, Endbericht zum 31.12.2004, unveröffentlichter Projektbericht im Auftrag des österreichischen Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur, Wien 2004.

PETERSEN, KARL ET AL. (IFRS 2005): IFRS Praxishandbuch: Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, München 2005.

PFNÜR, ANDREAS (Bewertung 2000): Bewertung von Immobilien im öffentlichen Rechnungswesen, in: Neues öffentliches Rechnungswesen: Stand und Perspektiven, Klaus Lüder zum 65. Geburtstag, hrsg. von Dietrich Budäus und Christine Ahlgrimm, Wiesbaden 2000, S. 571–602.

PFUHL, JÖRG (Kapitalflußrechnung 1991): Die Kapitalflußrechnung als Instrument der Bilanzanalyse (Teil I und II), in: DStR, 29 Jg., Heft 49 und 50, S. 1638–1643 und S. 1670–1674.

POPPER, KARL R. (Logik 2002): Logik der Forschung, 10. Aufl., Tübingen 2002.

PROMBERGER, KURT/PRACHER, CHRISTIAN (Verwaltung 1991): Kosten- und Leistungsrechnung für die öffentliche Verwaltung: ein Leitfaden für den Verwaltungspraktiker, Wien 1991.

RAFFÉE, HANS (Grundprobleme 1993): Grundprobleme der Betriebswirtschaftslehre, 8. Aufl., Göttingen 1993.

RANDOLPH, RAINER (Indikatoren 1979): Pragmatische Theorie der Indikatoren: Grundlagen einer methodischen Neuorientierung, Göttingen 1979.

RASCHAUER, BERNHARD (Aufsicht 2004): Die staatliche Aufsicht über die Universitäten, in: Die österreichische Universitätsreform: zur Implementierung des Universitätsgesetzes 2002, hrsg. von Sigurd Höllinger und Stefan Tischer, Wien 2004, S. 189–200.

REICHMANN, THOMAS (Controlling 2001): Controlling mit Kennzahlen und Managementberichten: Grundlagen einer systemgestützten Controlling-Konzeption, 6. Aufl., München 2001.

REINERMANN, HEINRICH (Verwaltungsmanagement 2000): Neues Politik- und Verwaltungsmanagement: Leitbild und theoretische Grundlagen, Speyerer Arbeitshefte Nr. 130, Speyer 2000.

RIEBEL, PAUL (Einzelkostenrechnung 1994): Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung: Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung, 7. Aufl., Wiesbaden 1994.

RINGS, ROLF (Patentbewertung 2000): Patentbewertung – Methoden und Faktoren zur Wertermittlung technischer Schutzrechte, in: Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht, 102. Jg., Heft 10, S. 839–848.

RISSE, AXEL (Abschluss 1996): Ein Abschluss nach den International Accounting Standards für deutsche Konzerne, Wiesbaden 1996.

ROLLMANN, CHRISTIAN (Universität 1987): Die Universität als Wirtschaftsunternehmen: Hochschulfinanzierung und Wissenschaftsfreiheit, Berlin 1987.

ROOS, JOHAN ET AL. (Intellectual Capital 1997): Intellectual Capital: Navigating the New Business Landscape, Basingstoke u.a. 1997.

ROSIGKEIT, ANDREAS (Reformdefizite 1995): Reformdefizite der deutschen Hochschule: zum Dilemma der staatlichen Universität im Spannungsfeld zwi-

schen Normativer Theorie und Politischer Realität, Frankfurt am Main u.a. 1995.

ROß, NORBERT (Aktivierungskonzeptionen 1996): Gemeinsamkeiten und Unterschiede handels- und steuerrechtlicher Aktivierungskonzeptionen, in: Rechnungslegung und Prüfung 1996: Vorträge der Jahre 1993–1996 vor dem Münsteraner Gesprächskreis Rechnungslegung und Prüfung, hrsg. von Jörg Baetge, Düsseldorf 1996, S. 231–253.

ROSS, STEPHEN A. (Agency 1973): The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem, in: American Economic Review, 63. Jg., S. 134–139.

SANDBERG, BERIT (Grundsätze 2001): Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen: Entwurf eines stiftungsspezifischen GoB-Pendants, Baden-Baden 2001.

SCHÄFER, ANITA (Intellektuelles Kapital 2001): Bewertung Intellektuellen Kapitals, Osnabrück 2001.

SCHEDLER, KUNO/PROELLER, ISABELLA (New Public Management 2000): New Public Management, Bern u.a. 2000.

SCHEDLER, KUNO/KNECHTENHOFER, BERNHARD (Schlussbericht 2000): Neues Bundesrechnungsmodell: Schlussbericht, St. Gallen 2000. Online: <http://www.alexandria.unisg.ch/Publikationen/13453> [Stand: 23. Februar 2006]

SCHENKER-WICKI, ANDREA (Hochschulleistungen 1996): Evaluation von Hochschulleistungen: Leistungsindikatoren und Performance measurements, Wiesbaden 1996.

SCHENKER-WICKI, ANDREA (Universität 2000): Die Universität des 21. Jahrhunderts: autonom und evaluiert, in: Schul- und Hochschulorganisation, hrsg. von Robert K. von Weizsäcker, Berlin 2000, S. 117–133.

SCHENKER-WICKI, ANDREA ET AL. (Aufsicht 1995): Die Parlamentarische Mitwirkung und Aufsicht im ETH-Bereich – mit besonderer Gewichtung der Finanzaufsicht, Gutachten zuhanden der Finanzkommission des Ständerates, unveröffentlichter Projektbericht, Zürich 1995.

SCHIERENBECK, HENNER (Integration 1987): Zur Integration von kaufmännischer und kameralistischer Buchführung, in: Doppik und Kameralistik, Festschrift für Prof. Dr. Ludwig Mülhaupt zur Vollendung des 75. Lebensjahres, hrsg. von Peter Eichhorn, Baden-Baden 1987, S. 112–126.

SCHILDBACH, THOMAS (Zeitwertbilanzierung 1998): Zeitwertbilanzierung in USA und nach IAS, in: BFuP, 50. Jg., Heft 5, S. 580–592.

- SCHMALENBACH, EUGEN** (Grundsätze 1933): Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: ZfhF, 27. Jg., S. 225–233.
- SCHMALENBACH, EUGEN** (Wirtschaftslenkung 1948): Pretiale Wirtschaftslenkung, Bd. 2: Pretiale Lenkung des Betriebes, Bremen-Horn 1948.
- SCHMALENBACH, EUGEN** (Kostenrechnung 1963): Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., Köln/Opladen 1963.
- SCHMALENBACH, EUGEN** (Dynamische Bilanz 1988): Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Darmstadt 1988.
- SCHMIDBERGER, JÜRGEN** (Controlling 1993): Controlling für öffentliche Verwaltungen: Funktionen, Aufgabenfelder, Instrumente, Wiesbaden 1993.
- SCHMIDT, HANS-JÜRGEN** (Verwaltung 1998): Betriebswirtschaftslehre für die Verwaltung, 4. Aufl., Heidelberg 1998.
- SCHNEIDER, DIETER** (Deduktion 1983): Rechtsfindung durch Deduktion von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung aus gesetzlichen Jahresabschlusszwecken?, in: Steuer und Wirtschaft, 60. Jg., Heft 2, S. 141–160.
- SCHNEIDER, DIETER** (Betriebswirtschaftslehre 1987): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 3. Aufl., München/Wien 1987.
- SCHNEIDER, DIETER** (Grundlagen 1995): Betriebswirtschaftslehre, Bd. 1: Grundlagen, 2. Aufl., München/Wien 1995.
- SCHNEIDER, DIETER** (Rechnungswesen 1997): Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München/Wien 1997.
- SCHNEIDEWIND, UWE/HOLTMANN, HENDRIK** (Universität 2001): Die virtuelle staatliche Universität, in: Virtuelle Organisationen im Zeitalter von E-Business und E-Government: Einblicke und Ausblicke, hrsg. von Walter Gora und Harald Bauer, Berlin u.a. 2001, S. 459–474.
- SCHNELL, RAINER ET AL.** (Sozialforschung 2005): Methoden der empirischen Sozialforschung, 7. Aufl., München/Wien 2005.
- SCHODER, THOMAS** (Budgetierung 1999): Budgetierung als Koordinations- und Steuerungsinstrument des Controlling in Hochschulen, München 1999.
- SCHOLZ, CHRISTIAN** (Effektivität 1992): Effektivität und Effizienz, organisatorische, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von Erich Frese, 3. Aufl., Stuttgart 1992, Sp. 533–552.

SCHRÖDER, THOMAS (Ressourcensteuerung 2003): Leistungsorientierte Ressourcensteuerung und Anreizstrukturen im deutschen Hochschulsystem: Ein nationaler Vergleich, Berlin 2003.

SCHRUFF, WIENAND (Vereinheitlichung 1993): Die internationale Vereinheitlichung der Rechnungslegung nach den Vorschlägen des IASC – Gefahr oder Chance für die deutsche Bilanzierung?, in: BFuP, 45. Jg., Heft 4, S. 400–426.

SCHULZE, MARION (Nonprofit-Organisation 1997): Profit der Nonprofit-Organisation: ein betriebswirtschaftlicher Ansatz zur Klärung der Definitionsdiskussion, Wiesbaden 1997.

SCHUMANN, JOCHEN ET AL. (Grundzüge 1999): Grundzüge der mikroökonomischen Theorie, 7. Aufl., Berlin u.a. 1999.

SCHUSTER, FALKO/STEFFEN, DIETER (Rechnungswesen 1987): Das Rechnungswesen des kommunalen Verwaltungsbetriebs, Bd 1: Grundbegriffe des Rechnungswesens und Grundzüge der Buchhaltung, Berlin u.a. 1987.

SCHUTTER, ERNST G. (Drittmittel 2005): Drittmittel und Beistandsleistungen bei Universitäten, Vortrag auf der 11. Sitzung des AK HSReW am 07. Juli 2005 in München. Online: <http://www.mytum.de/cop/protokolle> als 6. Anlage [Stand: 23. Februar 2006]

SCHWEITZER, MARCELL/KÜPPER, HANS-ULRICH (Systeme 2003): Systeme der Kosten- und Erlösrechnung, 8. Aufl., München 2003.

SEIDENSCHWARZ, BARBARA (Controllingkonzept 1992): Entwicklung eines Controllingkonzeptes für öffentliche Institutionen – dargestellt am Beispiel einer Universität, München 1992.

SEIDLER, HANNS H. (Hochschulen 2002): Hochschulen, Unternehmensrechnung in: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Alfred Wagenhofer, 4. Aufl., Stuttgart 2002, Sp. 684–693.

SIEGEL, THEODOR (Unentziehbarkeit 2002): Unentziehbarkeit als zentrales Kriterium für den Ansatz von Rückstellungen, in: DStR, 40. Jg., Heft 28, S. 1192–1196.

SIGG, WOLFGANG (Rechnungshöfe 1983): Die Stellung der Rechnungshöfe im politischen System der Bundesrepublik Deutschland: zugleich ein Beitrag zur Finanzkontrolle der Universitäten, Berlin 1983.

SINZ, ELMAR (Universitätsprozesse 1998): Universitätsprozesse, in: Gestaltungskonzepte für Hochschulen: Effizienz, Effektivität, Evolution, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Elmar Sinz, Stuttgart 1998, S. 15–57.

SMITH, GORDON V./PARR, RUSSELL L. (Valuation 2000): Valuation of Intellectual Property and Intangible Assets, 3. Aufl., New York u.a. 2000.

SMITH, JACK L. ET AL. (Accounting 1993): Accounting principles, 4. Aufl., New York u.a. 1993.

SORGENFREI, CHRISTIANE (Rechnungslegung 2000): Die externe Rechnungslegung im wettbewerblich gestalteten öffentlichen Hochschulwesen: unter Würdigung kameralistischer und doppischer Reformansätze, München 2000.

SPOUN, SASCHA (Internationalisierung 1998): Internationalisierung von Universitäten: eine Studie am Beispiel der Community of European Management Schools, Bamberg 1998.

SROCKE, ISABELL (Gebietskörperschaften 2004): Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf 2004.

STATISTISCHES BUNDESAMT (Studierende 2003): Studierende an Hochschulen, Fachserie 11, Reihe 4.1, Wiesbaden 2003.

STEGNER, ACHIM (Hochschulgestaltung 2000): Ansätze und Perspektiven einer anspruchsrgruppenorientierten Hochschulgestaltung: Autonomie und Rechenschaft – Führungsinformation – leistungsorientierte Budgetierung und persönliche Anreizgestaltung, Aachen 2000.

STEWART, GERDI (Motivation 2003): Die Motivation von Frauen für ein Studium der Ingenieur- und Naturwissenschaften, München 2003.

STEWART, THOMAS A. (Produktionsfaktor 1998): Der vierte Produktionsfaktor: Wachstum und Wettbewerbsvorteile durch Wissensmanagement, München/Wien 1998.

STIEGER, HARTMUT (Ökonomie 1980): Zur Ökonomie der Hochschule: Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung des produktionstheoretischen Instrumentariums der Betriebswirtschaftslehre auf die wissenschaftliche Hochschule unter besonderer Berücksichtigung der Aufgabenbereiche Lehre und Studium (ein systemtheoretischer Ansatz), Gießen 1980.

STIFTER, EVA P. (Rechenschaftslegung 2002): Qualitätssicherung und Rechenschaftslegung an Universitäten: Evaluierung universitärer Leistungen aus rechts- und sozialwissenschaftlicher Sicht, Wien u.a. 2002.

STREIM, HANNES (Zwecke 1986): Grundsätzliche Anmerkungen zu den Zwecken des Rechnungswesens, in: Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens, hrsg. von Klaus Lüder, Speyer 1986, S. 1–25.

STREITFERDT, LOTHAR (Rechnungswesen 1994): Ansätze zu einer betriebswirtschaftlich orientierten Reform des öffentlichen Rechnungswesens, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, hrsg. von Wolfgang Ballwieser et al., Düsseldorf 1994, S. 861–882.

STUMMER, FRANK/NOLTE, BERND (Eigenkapital 2002): Direkte und indirekte Funktionen des Eigenkapitals, in: WiSt, 31. Jg., Heft 11, S. 648–650.

SVEIBY, KARL E. (Wissenskapital 1998): Wissenskapital – das unentdeckte Vermögen: immaterielle Unternehmenswerte aufspüren, messen und steigern, Landsberg am Lech 1998.

THIEME, WERNER (Hochschulrecht 2004): Deutsches Hochschulrecht, 3. Aufl., Köln u.a. 2004.

THIEMEYER, THEO (Wirtschaftslehre 1975): Wirtschaftslehre öffentlicher Betriebe, Reinbek bei Hamburg 1975.

TITSCHER, STEFAN (Universitätsgesetz 2004): Theoretische Grundlagen, Interpretationsvarianten und mögliche Auswirkungen des Universitätsgesetzes, in: Die österreichische Universitätsreform: zur Implementierung des Universitätsgesetzes 2002, hrsg. von Sigurd Höllinger und Stefan Titscher, Wien 2004, S. 73–123.

TROPP, GERHARD (Kennzahlensysteme 2002): Kennzahlensysteme des Hochschul-Controlling: Fundierung, Systematisierung, Anwendung, München 2002.

VOGEL, BERND/STRATMANN, BERNHARD (PPP 2000): Public Private Partnership in der Forschung: Neue Formen der Kooperation zwischen Wissenschaft und Wirtschaft, HIS-Reihe Hochschulplanung, Band 146, Hannover 2000.

VOLKMAR, HARALD (Budgetrecht 2001): Budgetrecht des Parlaments, Budgetierung der Haushalte, Anforderungen an die Finanzkontrolle – unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklungen in NRW, in: Universität und Rechnungshof im Umbruch: Steuerung und Kontrolle der Universität zur Jahrtausendwende, hrsg. von Arbeitsgruppe Fortbildung im Speckerkreis der deutschen Universitätskanzler, Weimar 2001, S. 65–83.

WAGENHOFER, ALFRED (IFRS 2005): Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS: Grundkonzepte, Bilanzierung, Bewertung, Angaben, Umstellung und Analyse, 5. Aufl., Frankfurt am Main 2005.

WAGENHOFER, ALFRED/EWERT, RALF (Unternehmensrechnung 2003): Externe Unternehmensrechnung, Berlin u.a. 2003.

WALB, ERNST (Erfolgsrechnung 1925): Die Erfolgsrechnung der Kameralistik, in: ZfhF, 19. Jg., S. 241–307.

WALB, ERNST (Erfolgsrechnung 1926): Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe: eine Grundlegung, Berlin 1926.

WALB, ERNST (Bilanz 1966): Finanzwirtschaftliche Bilanz, 3. Aufl., Wiesbaden 1966.

WALDVOGEL, SANDRA (Hochschulinformationssystem 2002): Hochschulinformationssystem: illustriert am Beispiel der Universität Zürich, Zürich u.a. 2002.

WEBER, HELMUT K. (Definition 1972): Die Definition der Einnahmen und Ausgaben als Größen des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens, in: BFuP, 24. Jg., Heft 2, S. 191–202.

WEICHSELBAUMER, JÜRGEN (Hochschulrechnungswesen 1999): Hochschulrechnungswesen im Wandel: Entwicklungen, Bestandsaufnahme, Perspektiven, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 21. Jg., Heft 4, S. 279–293.

WEICHSELBAUMER, JÜRGEN (Kostenrechnung 2001): Universitäre Kosten- und Leistungsrechnung, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 23. Jg., Heft 1, S. 79–94.

WEICHSELBAUMER, JÜRGEN (Betriebe 2003): Betriebe gewerblicher Art (BgAs) an Hochschulen – Anforderungen an das Hochschulrechnungswesen, Vortrag auf dem SAP SI Infotag für Hochschulen und Forschungseinrichtungen am 27. Mai 2003 in Hannover.

WEICHSELBAUMER, JÜRGEN (Hochschulrechnungswesen 2004): Hochschulrechnungswesen, in: Grundbegriffe des Hochschulmanagements, hrsg. von Anke Hanft, Bielefeld 2004, S. 177–182.

WINCKELMANN, HANS (Rechnungslegung 1950): Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben: eine grundsätzliche Betrachtung, Berlin 1950.

WINTER, CHRISTIAN (Kontraktmanagement 1998): Das Kontraktmanagement: Synthese eines neuen Haushaltssystems für Bund und Länder auf Grundlage

einer Analyse des bestehenden Haushaltssystems und den Ansätzen zur Verwaltungsreform auf kommunaler Ebene, Baden-Baden 1998.

WISSENSCHAFTSRAT (Wettbewerb 1985): Empfehlungen zum Wettbewerb im deutschen Hochschulsystem, Köln 1985.

WISSENSCHAFTSRAT (Rahmenplan 2005): 34. Rahmenplan für den Hochschulbau nach dem Hochschulbauförderungsgesetz 2005–2008, Köln 2005.

WITTE, EBERHARD (Methodik 1980): Empirische Organisationsforschung, Methodik der, in: Handwörterbuch der Organisation, hrsg. von Erwin Grochla, 2. Aufl., Stuttgart 1980, Sp. 614–623.

WITTE, EBERHARD/HAUSCHILDT, JÜRGEN (Unternehmung 1966): Die öffentliche Unternehmung im Interessenkonflikt: betriebswirtschaftliche Studie zu einer Zielkonzeption der öffentlichen Unternehmung, Berlin 1966.

WYSOCKI, KLAUS VON (Rechnungswesen 1965): Kameralistisches Rechnungswesen, Stuttgart 1965.

WYSOCKI, KLAUS VON (Kapitalflußrechnung 1998): Grundlagen, nationale und internationale Stellungnahmen zur Kapitalflußrechnung, in: Kapitalflußrechnung, hrsg. von Klaus von Wysocki, Stuttgart 1998, S. 1–33.

ZAHRADNIK, STEFAN (Rechnungswesen 1997): Das kommunale Rechnungswesen: Bestandsaufnahme und Reformbausteine, Düsseldorf 1997.

ZBORIL, NICOLE A. (Informationssystem 1998): Fakultäts-Informationssystem als Instrument des Hochschul-Controlling, Stuttgart 1998.

ZIEGELE, FRANK (Finanzautonomie 1998): Hochschule und Finanzautonomie: Grundlagen und Anwendung einer politisch-ökonomischen Theorie der Hochschule, 2. Aufl., Frankfurt am Main u.a. 1998.

ZIEGELE, FRANK (Hochschulsteuerung 2002): Reformansätze und Perspektiven der Hochschulsteuerung in Deutschland, in: Beiträge zur Hochschulforschung, 24. Jg., Heft 3, S. 106–121.

ZIEGELE, FRANK (Berichtswesen 2003): Das Berichtswesen im Verhältnis Hochschulen-Staat in Brandenburg: Bestandsaufnahme, Soll-Konzept und Vorschläge zur Weiterentwicklung, Arbeitspapier Nr. 47, Gütersloh 2003. Online: <http://www.che.de/downloads/AP47.pdf> [Stand: 23. Februar 2006]

BAYERISCHES STAATSWINSTITUT FÜR HOCHSCHULFORSCHUNG UND HOCHSCHULPLANUNG

Veröffentlichungen (gegen Schutzgebühr)

MONOGRAPHIEN: NEUE FOLGE

- 1 *Stewart, G.; Seiler-Koenig, E.*: Berufsfindung und Tätigkeitsfelder von Historikern (1982) – vergriffen
- 2 *Schmidt, S. H.*: Beschäftigungschancen von Hochschulneuabsolventen in Bayern: Wirtschaftswissenschaftler und Ingenieure (1983)
- 3 *Gellert, C.*: Vergleich des Studiums an englischen und deutschen Universitäten (1983) – vergriffen
- 4 *Schindler, G.*: Besetzung der C-4-Stellen an bayerischen Universitäten 1972–1982 (1983)
- 5 *Klingbeil, S.*: Motive für ein Studium in Passau bzw. für einen Wechsel an eine andere Universität (1983)
- 6 *Harnier, L. v.*: Die Situation des wissenschaftlichen Nachwuchses der naturwissenschaftlichen und technischen Fächer in Bayern (1983)
- 7 *Harnier, L. v.*: Einzugsgebiete der Universitäten in Bayern (1984)
- 8 *Schneider-Amos, I.*: Studienverlauf von Abiturienten und Fachoberschulabsolventen an Fachhochschulen (1984)
- 9 *Schindler, G.; Ewert, P.; Harnier, L. v.; Seiler-Koenig, E.*: Verbesserung der außerschulischen Beschäftigungschancen von Absolventen des Studiums für das Lehramt an Gymnasien (1984)
- 10 *Schmidt, S. H.*: Beschäftigung von Hochschulabsolventen im Öffentlichen Dienst in Bayern (1985)

- 11 *Harnier, L. v.*: Perspektiven für die Beschäftigung des wissenschaftlichen Nachwuchses an den bayerischen Universitäten (1985)
- 12 *Ewert, P.; Lullies, S.*: Das Hochschulwesen in Frankreich – Geschichte, Strukturen und gegenwärtige Probleme im Vergleich (1985) – vergriffen
- 13 *Berning, E.*: Unterschiedliche Fachstudiendauern in gleichen Studiengängen an verschiedenen Universitäten in Bayern (1986) – vergriffen
- 14 *Schuberth, Ch.*: Prüfungserfolgsquoten ausgewählter Studiengänge an bayerischen Universitäten: Probleme im Vergleich (1986)
- 15 *Röhrich, H.*: Die Frau: Rolle, Studium, Beruf. Eine Literaturanalyse (1986) – vergriffen
- 16 *Schmidt, S. H.*: Beschäftigung von Lehrern außerhalb der Schule (1987)
- 17 *Stewart, G.; Seiler-Koenig, E.*: Berufseinmündung von Diplom-Sozialpädagogen (FH) und Diplom-Pädagogen (Univ.) (1987) – vergriffen
- 18 *Gensch, S.; Lullies, S.*: Die Attraktivität der Universität Passau – Gründe für ein Studium in Passau (1987) – vergriffen
- 19 *Meister, J.-J.*: Zwischen Studium und Vorstandsetage – Berufskarrieren von Hochschulabsolventen in ausgewählten Industrieunternehmen (1988) – vergriffen
- 20 *Berning, E.*: Hochschulwesen im Vergleich: Italien – Bundesrepublik Deutschland. Geschichte, Strukturen, aktuelle Entwicklungen (1988) – vergriffen
- 21 *Willmann, E. v.*: Weiterbildung an Hochschulen – Beispiele und Probleme (1988) – vergriffen
- 22 *Schmidt, S. H.; Schindler, B.*: Beschäftigungschancen von Magisterabsolventen (1988) – vergriffen
- 23 *Schindler, G.; Lullies, S.; Soppa, R.*: Der lange Weg des Musikers – Vorbildung – Studium – Beruf (1988)

-
- 24 *Röhrich, H.; Sandfuchs, G.; Willmann, E. v.:* Professorinnen in der Minderheit (1988) – vergriffen
 - 25 *Harnier, L. v.:* Elemente für Szenarios im Hochschulbereich (1990)
 - 26 *Fries, M.:* Fortbildungsfreiemester der Professoren an bayerischen Fachhochschulen – Rahmenbedingungen, Motivation, Akzeptanz (1990)
 - 27 *Schmidt, S. H.:* Ausbildung und Arbeitsmarkt für Hochschulabsolventen – USA und Deutschland (alte und neue Länder) (1991)
 - 28 *Schindler, G.; Harnier, L. v.; Länge-Soppa, R.; Schindler, B.:* Neue Fachhochschulstandorte in Bayern (1991)
 - 29 *Berning, E.:* Alpenbezogene Forschungskooperation (1992)
 - 30 *Harnier, L. v.; Schneider-Amos, I.:* Auswirkungen einer Berufsausbildung auf das Studium der Betriebswirtschaftslehre (1992)
 - 31 *Fries, M.; Mittermeier, P.; Schüller, J.:* Evaluation der Aufbaustudiengänge englischsprachige Länder und Buchwissenschaft an der Universität München (1992)
 - 32 *Meister, J.-J.; Länge-Soppa, R.:* Hochbegabte an deutschen Universitäten. Probleme und Chancen ihrer Förderung (1992)
 - 33 *Schindler, G.; Schüller, J.:* Die Studieneingangsphase. Studierende an der Universität Regensburg im ersten und zweiten Fachsemester (1993) – vergriffen
 - 34 *Schmidt, S. H.:* Studiendauer an Fachhochschulen in Bayern (1995)
 - 35 *Schindler, G.:* Studentische Einstellungen und Studienverhalten (1994)
 - 36 *Berning, E.; Schindler, B.:* Diplomarbeit und Studium. Aufwand und Ertrag von Diplom- und Magisterarbeiten an Universitäten in Bayern (1993) – vergriffen
 - 37 *Harnier, L. v.; Schüller, J.:* Studienwechsel an Fachhochschulen in Bayern (1993)

- 38 *Fries, M.*: Berufsbezogene wissenschaftliche Weiterbildung an den Hochschulen in Bayern (1994)
- 39 *Fries, M.*: Wissenschaftliche Weiterbildung an der TU München (1994) – vergriffen
- 40 *Rasch, K.*: Studierende an der Universität Leipzig in der Studieneingangsphase (1994)
- 41 *Meister, J.-J. (Hrsg.)*: Studienbedingungen und Studienverhalten von Behinderten. Dokumentation der Internationalen Fachtagung 1995 in Tutzing (1995)
- 42 *Meister, J.-J. (ed.)*: Study Conditions and Behavioural Patterns of Students with Disabilities. A Documentation of the International Conference 1995 at Tutzing, Germany (1995)
- 43 *Gensch, S.*: Die neuen Pflegestudiengänge in Deutschland: Pflegewissenschaft – Pflegemanagement – Pflegepädagogik (1996) – vergriffen
- 44 *Berning, E.; Kunkel, U.; Schindler, G.*: Teilzeitstudenten und Teilzeitstudium an den Hochschulen in Deutschland (1996)
- 45 *Meister, J.-J. (ed.)*: Modèle de comportement et conditions d'études des étudiants handicapés dans l'enseignement supérieur. Documentation de la conférence internationale spécialisée 1995 à Tutzing, Allemagne (1996)
- 46 *Lullies, S.; Schüller J.; Zigiadis, G.*: Zum Bedarf der Wirtschaft an Absolventen eines Diplomstudiengangs Rechtswissenschaft mit wirtschaftswissenschaftlicher Ausrichtung (1996)
- 47 *Gensch, S.; Länge-Soppa, R.; Schindler, G.*: Evaluation des Zusatz- und Ergänzungsstudiums „Öffentliche Gesundheit und Epidemiologie“ an der Universität München (1997)
- 48 *Schmidt, S.H.*: Student und Arbeitsmarkt. Die Praxisprogramme an der Universität München auf dem Prüfstand (1997)
- 49 *Schindler, G.*: „Frühe“ und „späte“ Studienabbrecher (1997) – vergriffen

-
- 50 *Meister, J.-J.*: Studienverhalten, Studienbedingungen und Studienorganisation behinderter Studierender (1998)
 - 51 *Harnier, L. v.; Bockenfeld, W.*: Zur Intensivierung des Wissens- und Technologietransfers an bayerischen Fachhochschulen (1998)
 - 52 *Harnier, L. v.; Länge-Soppa, R.; Schüller, J.; Schneider-Amos, I.*: Studienbedingungen und Studiendauer an bayerischen Universitäten (1998)
 - 53 *Stewart, G.*: Studien- und Beschäftigungssituation von Kunsthistorikern und Archäologen (1999) – vergriffen
 - 54 *Schoder, Th.*: Budgetierung als Koordinations- und Steuerungsinstrument des Controlling an Hochschulen (1999)
 - 55 *Lerch, H.*: Beschaffungscontrolling an Universitäten (1999)
 - 56 *Schindler, G.; Agreiter, M.*: Geistes- und Sozialwissenschaftler für die europäische Wirtschaft (2000)
 - 57 *Berning, E.; Harnier, L. v.; Hofmann, Y.*: Das Habilitationswesen an den Universitäten in Bayern. Praxis und Perspektiven (2001) – vergriffen
 - 58 *Gensch, S.*: Pflegemanagement als neuer Studiengang an den bayerischen Fachhochschulen (2001)
 - 59 *Marquard, A.; Schindler, G. (unter Mitarbeit von Neumann, K.)*: Die Qualifizierung von Studentinnen der Geistes- und Sozialwissenschaften für eine Berufstätigkeit in Unternehmen (2001)
 - 60 *Sandfuchs, G.; Stewart, G.*: Lehrberichte an bayerischen Universitäten (2002) –vergriffen
 - 61 *Berning, E.*: Hochschulen und Studium in Italien (2002)
 - 62 *Berning, E.*: Die Berufsfachschulen für Musik in Bayern. Ausbildungsleistungen der Schulen und musikalische Karrieren ihrer Absolventen (2002)
 - 63 *Tropp, G.*: Kennzahlensysteme des Hochschul-Controlling – Fundierung, Systematisierung, Anwendung (2002)

- 64 *Gensch, S.K.; Schindler, G.*: Bachelor- und Master-Studiengänge an den staatlichen Hochschulen in Bayern (2003)
- 65 *Ott, R.*: Grenzen und Lösungsansätze einer Kostenzuordnung auf Forschung, Lehre und Krankenversorgung in Universitätsklinika (2003) – vergriffen
- 66 *Gensch, S.K.*: Berufssituation der bayerischen Absolventen und Absolventinnen des Studiengangs Pflegemanagement (2003)
- 67 *Stewart, G.*: Die Motivation von Frauen für ein Studium der Ingenieur- und Naturwissenschaften (2003)
- 68 *Nusselein, M. A.*: Inhaltliche Gestaltung eines Data Warehouse-Systems am Beispiel einer Hochschule (2003)
- 69 *Hartwig, L.*: National report of Germany for the OECD/IMHE-HEFCE project on financial management and governance of higher education institutions (2004)
- 70 *Schindler, G.; Stewart, G.*: Lehrauftragsprogramm an bayerischen Fachhochschulen zur Förderung des weiblichen wissenschaftlichen Nachwuchses (2004)
- 71 *Schindler, G.*: Grundzüge eines Konzepts für die Studienfachberatung in den Fachbereichen an den Universitäten in Bayern (2005)
- 72 *Berning, E; Falk, S.*: Promovieren an den Universitäten in Bayern. Praxis – Modelle – Perspektiven (2006)
- 73 *Waltenberger, M.*: Rechnungslegung staatlicher Hochschulen: Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme (2006)

Stand: August 2006

BAYERISCHES STAATSIKITUT
FÜR HOCHSCHULFORSCHUNG
UND HOCHSCHULPLANUNG



MÜNCHEN