

Hans-Ulrich Küpper*

Kaufmännische Buchführung und Kameralistik

1	NOTWENDIGKEIT EINES AUSBAUS DES RECHNUNGSWESENS VON HOCHSCHULEN	2
2	STRUKTURELLE UNTERSCHIEDE UND GEMEINSAMKEITEN VON KAMERALISTIK UND KAUFMÄNNISCHER BUCHFÜHRUNG	2
2.1	ZAHLUNGSORIENTIERUNG IN KAMERALISTIK UND KOSTENRECHNUNG	2
2.2	BESTANDTEILE UND GLIEDERUNGSKRITERIEN IN KAMERALISTIK UND KOSTENRECHNUNG.....	3
2.3	WICHTIGE PRINZIPIEN UND VERFAHRENSREGELN VON KAMERALISTIK UND BUCHHALTUNG	6
2.4	ZAHLUNGSORIENTIERUNG DER HOCHSCHULRECHNUNG	10
3	PROBLEMATIK EINER UNMITTELBAREN ÜBERTRAGUNG DES KAUFMÄNNISCHEN RECHNUNGSWESENS AUF HOCHSCHULEN	12
3.1	CHARAKTERISTIKA UND ZIELE VON HOCHSCHULEN	12
3.2	MÄNGEL EINES NIEDERSÄCHSISCHEN MODELLVERSUCHS	14
4	KONZEPT EINER KAUFMÄNNISCH ORIENTIERTEN HOCHSCHULRECHNUNG	17
4.1	GRUNDSÄTZE FÜR EINE KAUFMÄNNISCH ORIENTIERTE HOCHSCHULRECHNUNG	17
4.2	FINANZ-, BILANZ- UND VERMÖGENSÄNDERUNGSRECHNUNG ALS GELD- UND VERMÖGENSRECHNUNGEN.....	18
4.3	STRUKTUR EINER HOCHSCHUL-ERFOLGSRECHNUNG	21
5	EINBINDUNG DER HOCHSCHULRECHNUNG IN DAS FÜHRUNGSSYSTEM VON HOCHSCHULEN	25
6	LITERATURVERZEICHNIS	26

* Prof. Dr. Hans-Ulrich Küpper, Institut für Produktionswirtschaft und Controlling der Universität München, Leiter des bayerischen Staatsinstituts für Hochschulforschung und Hochschulplanung

1 Notwendigkeit eines Ausbaus des Rechnungswesens von Hochschulen

Obwohl die Universitäten seit der Ausweitung des Hochschulsystems im Anschluß an die Thesen von Picht eine Überlast bewältigt und nach der Vereinigung Deutschlands den Aufbau vieler Fakultäten in den neuen Bundesländern erfolgreich vollzogen haben, werden sie intensiv kritisiert. Viele sehen ihre Probleme nicht in der mangelnden Ausstattung mit Ressourcen, sondern in überkommenen Strukturen, die dem internationalen Wettbewerb zu wenig gewachsen seien. Dabei wird ein wichtiges Instrument darin gesehen, ihnen moderne Führungsinstrumente an die Hand zu geben, durch die sie effizient geleitet werden können.

Während in den siebziger Jahren konzeptionelle Fragen insbesondere der Demokratisierung im Vordergrund standen, haben jetzt eher Fragen des Managements und der Prozeßgestaltung ein hohes Gewicht¹. Vielfach wird im Übergang auf ein kaufmännisches Rechnungswesen, das sich möglichst eng an der doppelten Buchführung für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen und das HGB anlehnt, ein wichtiges Instrument zur Verbesserung des Führungssystems von Hochschulen gesehen. Deshalb ist zu prüfen, ob dieser Weg geeignet erscheint oder ob für Hochschulen eigene Rechnungssysteme zu entwickeln sind, die ggf. in stärkerem Maße von der Kameralistik ausgehen.

2 Strukturelle Unterschiede und Gemeinsamkeiten von Kameralistik und kaufmännischer Buchführung

2.1 Zahlungsorientierung in Kameralistik und Kostenrechnung

Das *kameralistische Rechnungswesen* knüpft an der Verbuchung der kassenmäßigen Vorgänge an und ist völlig auf Zahlungen gerichtet. Seine rein finanzwirtschaftliche Ausrichtung zeigt sich daran, daß nur die Einhaltung von vorgegebenen Haushaltsansätzen verfolgt und keine Erfolgsgrößen ermittelt werden. Insoweit scheint

das Liquiditätsziel im Vordergrund zu stehen. Jedoch besitzt dieses Entscheidungsziel für öffentliche Verwaltungen nicht die existentielle Bedeutung wie für privatwirtschaftliche Unternehmungen. Grundsätzlich sollen die Haushaltsansätze bei jedem Titel eingehalten werden, während für privatwirtschaftliche Unternehmungen wesentlich ist, daß die Zahlungsfähigkeit insgesamt erhalten bleibt. Deshalb verfolgt man in letzteren den Zahlungsmittelbestand für die Gesamtunternehmung und i.d.R. nicht für einzelne Abteilungen oder Positionen.

Das traditionelle Rechnungswesen geht einerseits in der Bilanz von den Güter- und Schuldenbeständen, andererseits in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Kosten- und Erlösrechnung von den Realgüterbewegungen aus². Der Jahresabschluß mit Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung ist nach den gesetzlichen Vorschriften insbesondere des HGB aufzustellen. Seine Werte sind in hohem Maße von den getätigten Einnahmen und Ausgaben herzuleiten. Dagegen ist die Kosten- und Erlösrechnung als individuelles Rechnungsinstrument der jeweiligen Unternehmung im Kostenansatz frei. Die Bewertung der Güterbewegungen richtet sich nach seinem jeweiligen Rechnungsziel. Die tiefergehende investitionstheoretische Analyse der Kostenrechnung³ macht jedoch deutlich, daß man bei der Verwendung von Kosteninformationen für Planungszwecke vom langfristigen Erfolgsziel und deshalb i.d.R. ebenfalls von den Zahlungen ausgehen sollte. Der auf den ersten Blick grundlegende Unterschied zu kameralistischen Rechnungssystemen reduziert und relativiert sich damit in hohem Maße.

2.2 Bestandteile und Gliederungskriterien in Kameralistik und Kostenrechnung

Nach der kameralistischen Rechnungslogik⁴ werden die Vorgänge auf *Konten* mit zwei Seiten für Einnahmen und Ausgaben gebucht⁵. Jede von ihnen umfaßt zwei Spalten⁶. In der Horizontalen geben alle Bestandskonten außer dem Kassenkonto entsprechend Abb. 1 den Anfangsbestand aus dem Reste-Soll von Einnahmen der

¹ Küpper (Universitäten) 236 ff.

² Vgl. Schweitzer/Küpper (Systeme) 49 ff.

³ Küpper (Kostenrechnung).

⁴ Oettle (Kameralistik) 1049 f.; v. Wysocki (Rechnungswesen) 22 ff.

⁵ Es erscheint zweckmäßig, die Worte Einzahlungen und Einnahmen sowie Auszahlungen und Ausgaben synonym zu verwenden. Küpper (Angleichung) 156.

Vorperiode, den Einnahmen-Zugang für das laufende Soll, den Abgang durch die Ist-Ausgaben und den Endbestand als Saldo an. Die Werte von Erfolgs-, Kassen- und Bilanzkonten werden mit Ausnahme von Eröffnung und Abschluß nur in der Vertikalen in jeweils einer Spalte erfaßt.

Seitenbezeichnung	Einnahmen (links) bzw. Ausgaben (rechts)			
Spaltenbezeichnung	Reste-Soll RS	Laufendes Soll LS	Ist I	Rest R
Spalteninhalt in der Horizontalen (Bestandskonten außer Kasse)	Anfangsbestand	Zugang	Abgang	Endbestand
Spalteninhalt in der Vertikalen	Eröffnungsbilanzkonto Aktiva auf der Einnahmen-, Passiva auf der Ausgabenseite	(teilweise) Erfolgskonto Erträge auf der Einnahmen-, Aufwendungen auf der Ausgabenseite	Kassenkonto Zugänge auf der Einnahmen-, Abgänge auf der Ausgabenseite	Schlußbilanzkonto Aktiva auf der Einnahmen-, Passiva auf der Ausgabenseite

Abb. 1: Schema des kameralistischen Rechengengerüsts

Die kameralistische Rechnung dient dazu, Massenzahlungsvorgänge in öffentlichen Verwaltungen zu erfassen und zu kontrollieren. Sie bedarf der Ergänzung durch eine *Vermögensrechnung*, die auf unterschiedliche rechtliche Grundlagen zurückgehen kann. Während der Plan des Verwaltungshaushalts alle nicht-vermögenswirksamen Zahlungen umfaßt, gehen in den Plan des Vermögenshaushalts die vermögenswirksamen Ansätze ein.

Aufgrund gesetzlicher Regelungen sind Hochschulen zur Führung von *Haushaltsüberwachungslisten* verpflichtet. Diese dienen auf der Einnahmenseite zum Überblick über die verschiedenen Klassen von Einnahmen sowie der korrekten und vollständigen Einziehung der zugewiesenen Einnahmen. Auf der Ausgabenseite sollen mit ihnen die Einhaltung der zugewiesenen Haushaltsmittel und die Kassenanordnung kontrolliert werden. Mit den Haushaltsüberwachungslisten wird festgestellt, ob die für

⁶ Oettle (Kameralistik) 1049 f.

bestimmte Maßnahmen sowie zur Erteilung von Auszahlungsanordnungen benötigten Ausgabemittel verfügbar sind.

Als grundlegende Bestandteile *kaufmännischer Rechnungen* haben sich im Hinblick auf die *externe* Rechnungslegung die Finanzbuchhaltung mit ihrem Abschluß in Handelsbilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung herausgebildet. Auf der anderen Seite steht als *internes* Informationsinstrument die Betriebsbuchhaltung oder Kosten- und Erlösrechnung mit ihren Bestandteilen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung sowie kalkulatorischer, eher kurzfristig angelegter Periodenerfolgsrechnung.

Den engsten *Bezug zur Kameralistik* weisen die laufende Finanzbuchhaltung und die Kostenartenrechnung auf. Letzere ist im allgemeinen eng mit der Finanzbuchhaltung verknüpft, aus der die angefallenen Istkosten übernommen werden. In Kameralistik wie Buchhaltung geht es um die Erfassung und Systematisierung von Ausgaben und Gütereinsätzen. Während aber in der öffentlichen Verwaltung die Sollwerte des Haushaltsplans stets die Basis bilden, geht man von derartigen Vorgabewerten nur in Plankostenrechnungen aus. Dann bestimmt man die meisten Plankosten jedoch ausgehend von den Kostenstellen.

Die *Systematisierung der Ausgaben bzw. Kosten* richtet sich nach unterschiedlichen Kriterien. Für die kameralistische Rechnung von Hochschulen ist das Gliederungssystem des öffentlichen Landeshaushaltsplanes relevant. Ihr liegt eine Gliederung in *Titelgruppen* zugrunde. Die Einteilung in den Hochschulen hängt damit von den Zwecken ab, die für den gesamten Landeshaushalt bestimmend sind. Im Vordergrund steht die Einhaltung der Haushaltsansätze, nicht die Effizienz der Mittelverwendung. Dagegen richtet sich die Gliederung von Kostenarten in der Finanzbuchhaltung nach dem verwendeten Kostenrahmen, in der Kostenrechnung nach den verfolgten *Rechnungszwecken*. Neben die Gliederung nach der Art der Einsatzgüter und ihrer Verbrauchsart wird deshalb in letzterer eine Einteilung nach der Beschäftigungsabhängigkeit in variable und fixe Kosten, der Zurechenbarkeit in relative Einzelkosten⁷ oder anderen Kriterien vorgenommen.

⁷ Riebel (Einzelkostenrechnung) 239 f. und 285 ff.

Für die Auswahl dieser Kriterien ist maßgebend, welche *Rechnungsziele* im Vordergrund stehen. Werden die Kostenrechnungsinformationen vor allem für das Treffen *kurzfristiger Entscheidungen* benötigt, gewinnt die Abhängigkeit von den Kosteneinflußgrößen, insbesondere der Beschäftigung, eine zentrale Bedeutung. Dann müssen Informationen über die variablen Kosten bereitgestellt werden. Steht hingegen die *Verhaltenssteuerung* im Vordergrund, so geht es zum einen um die von den jeweiligen Stellen beeinflussbaren Kosten. Zum anderen deuten Erkenntnisse der Agencytheorie⁸ darauf hin, daß für diesen Zweck nicht die variablen, sondern eher die vollen Kosten oder nach anderen Zuteilungsprinzipien bestimmte Werte geeignet sind. Für die Kontrolle hängt die Kostenartengliederung davon ab, in welcher Form sie bei welchen Tatbeständen und in welchen Bereichen durchgeführt werden.

2.3 Wichtige Prinzipien und Verfahrensregeln von Kameralistik und Buchhaltung

In der Kameralistik spielt das Prinzip der *Jährlichkeit* eine zentrale Rolle⁹. Haushaltspläne werden nach dem Prinzip der *Vorherigkeit* im voraus für ein oder zwei Jahre aufgestellt, ihre Ansätze beziehen sich aber jeweils auf ein Jahr und sollen in diesem erreicht werden. Dies führt nicht nur dazu, daß finanzielle Mittel jahresweise geplant werden. Vor allem ist die *Übertragbarkeit* von Ausgaberesten auf das Folgejahr bei den meisten Titeln eingeschränkt. Im allgemeinen besitzen die Hochschulen gewisse Möglichkeiten der Übertragung. In diesem Spielraum sind sie jedoch von den Entscheidungen insbesondere des Finanzministers abhängig. Dadurch ist die Planungssicherheit begrenzt.

Auch die Finanz- sowie die Geschäftsbuchhaltung sind in ihrer *Grundstruktur periodenbezogene* Rechnungen, denen im Normalfall das Jahr zugrunde liegt. Innerhalb von Plankostenrechnungen werden Kosten i.d.R. üblicherweise auch für ein Jahr geplant und dann auf Monate heruntergebrochen. Die Ermittlung von Istkosten und die Kostenkontrolle erfolgen für kürzere Zeitabschnitte, vor allem für Monate, um Fehlentwicklungen rechtzeitig zu erkennen. Am deutlichsten zeigt sich der Periodenbezug an den Periodenerfolgsrechnungen.

⁸ Vgl. Ewert/Wagenhofer (Unternehmensrechnung) 441 ff.; Schweitzer/Küpper (Systeme) 587 ff

⁹ Vgl. Wiesner (Rechnungswesen) 21 ff.

Die Bezugnahme auf das Jahr und dessen Teileinheiten hat zur Folge, daß Kosteninformationen in erster Linie für *kurzfristige* Entscheidungen verwendbar sind. Die Kostenrechnung umfaßt wie das Grundsystem der kameralistischen Rechnung keine Vermögensrechnung. Diese Funktion übernimmt im betrieblichen Rechnungswesen die *Bilanz*, in der die jeweiligen Werte der Vermögens- sowie Schuldenbestände erfaßt und stichtagsbezogen fortgeschrieben werden. Für das Treffen mittel- und längerfristiger Entscheidungen bildet die *Investitionsrechnung* das geeignete Informationsträger. Da sich längerfristige und kurzfristige Entscheidungen letztlich nicht eindeutig, sondern nur pragmatisch voneinander abgrenzen lassen, sollten kostenrechnerische Informationen für (kurzfristige) Entscheidungen über investitionstheoretische Konzepte begründet sein¹⁰. Daran wird erkennbar, daß für eine auf Entscheidungen ausgerichtete Kostenrechnung der Periodenbezug zurücktritt und die Wirkungen von Entscheidungen auf Kosten sowie Erlöse auch zu berücksichtigen sind, wenn sie die Periodengrenzen überschreiten.

Eine grundlegende Zwecksetzung der kameralistischen Rechnung besteht in der Sicherung der Ordnungsmäßigkeit von Einnahmen und Ausgaben sowie der Einhaltung der Haushaltsansätze. Deshalb spielt die *Genauigkeit* und *Nachprüfbarkeit* der Rechnung eine große Rolle. Diese Aufgabe wird in privatwirtschaftlichen Unternehmungen von der Finanzbuchhaltung übernommen. Dagegen ist die Kostenrechnung auf die Sicherung von *Wirtschaftlichkeit* und das *Erfolgsziel* der Unternehmung gerichtet. Die Relevanz der Informationen für Planungs-, Verhaltenssteuerungs- und Kontrollzwecke hat mehr Gewicht als deren Genauigkeit. Während die kameralistische Rechnung primär den gesetzlichen Vorschriften entsprechen muß, sollten Kostenrechnungen selbst auch wirtschaftlich sein. Der mit ihnen erreichbare Nutzen im Hinblick auf Planung, Verhaltenssteuerung und Kontrolle muß die Kosten der Rechnung übersteigen. Deshalb ist man in der Kostenrechnung häufig bereit, Vereinfachungen z.B. bei der Erfassung von Materialkosten, Abschreibungen oder in Kalkulationen vorzunehmen, durch welche näherungsweise richtige Informationen schneller ermittelbar sind. Dem entspricht, daß für die Kameralistik das *Fälligkeitsprinzip*, für die Kostenrechnung hingegen das *Verursachungsprinzip* eine zentrale Rolle spielen¹¹.

¹⁰ Küpper (Fundierung); Küpper (Kostenrechnung); Schweitzer/Küpper (Systeme) 212 ff.

In der praktischen Haushaltsführung gewinnt auch in Hochschulen das Problem der *Deckungsfähigkeit* zwischen verschiedenen Ausgabentiteln eine große Bedeutung. Durch die Vorgabe von Einzeltiteln hat der (politische) Entscheidungsträger über den Haushalt ein Instrument der zentralen Steuerung in der Hand. Soweit er eine Deckungsfähigkeit zwischen verschiedenen Titeln ausschließt, will er damit bewirken, daß sich die Hochschulen und ihre Teileinheiten so verhalten, wie es ihren Plananmeldungen und den mit der Haushaltsverabschiedung festgelegten Erwartungen entspricht.

Für die Finanzbuchhaltung und den Jahresabschluß bildet die Nachprüfbarkeit eine zentrale Rolle. Dagegen besteht in der Kosten- und Erlösrechnung eher die Tendenz, auf die Einhaltung von *globalen* Zahlen für Kostenstellen und Kostenträger zu achten. Deren Zusammensetzung bezüglich verschiedener Kostenarten wird in erster Linie für die Planung der gesamten Gemeinkosten je Stelle und erst dann für die Ermittlung von Abweichungsursachen herangezogen, wenn gewichtige Differenzen zum Soll auftreten.

Ähnliche Aspekte zeigen sich bei dem Prozeß zur Festlegung der *Planzahlen*. Für die Bestimmung der kameralistischen Haushaltsansätze von Hochschulen bilden zwar die Anmeldungen der dezentralen Einheiten (beispielsweise für Baumaßnahmen und andere Investitionen) sowie die Werte der Vorperiode einen Anhaltspunkt. Die Haushaltsansätze werden von der Hochschule auf Basis der dezentralen Anmeldungen vorgeschlagen; die Entscheidungskompetenz liegt aber bei Wissenschafts- sowie Finanzministerium und dem Landtag. Der Planungsprozeß hat damit einen stark *zentralistischen* Charakter.

Da in der Kostenrechnung insbesondere für Planungszwecke die Kostenverursachung wesentlich ist, geht sie von den Kostenbeziehungen in den einzelnen Kostenstellen aus. Dadurch erhalten die *dezentralen* Einheiten ein großes Gewicht in der Kostenplanung, -steuerung und -kontrolle¹². Die Festlegung der Planwerte richtet sich nicht nach einem finanziellen Rahmen, sondern vor allem nach den Entscheidungen über das Produktionsprogramm als den wichtigsten Kosten- und Erlösträgern.

¹¹ Oettle (Kameralistik) 1053.

Grundlegende *Verfahrensregeln* beziehen sich in der Kosten- und Erlösrechnung auf die *Verteilung* der Kosten (und Erlöse) auf Stellen und Träger. Hierbei stellt sich das für die Kostenrechnung zentrale Problem, in welchem Ausmaß und nach welchen Kriterien Gemeinkosten und fixe Kosten diesen und ggf. weiteren Bezugsgrößen zugeordnet werden (können). Die verschiedenartigen Vorschläge zu seiner Lösung führen zu unterschiedlichen Kostenrechnungssystemen zur Ermittlung, Planung und Verhaltenssteuerung auf Voll- oder Teilkostenbasis¹³. Während beispielsweise für planungsorientierte Systeme das *Verursachungsprinzip* im Mittelpunkt steht, sind für verhaltenssteuerungsorientierte Systeme Gesichtspunkte der *Verhaltensbeeinflussung* maßgebend.

Auch im kameralistischen Haushaltswesen haben Verteilungsfragen ein großes Gewicht, weil ein verfügbarer Haushaltsrahmen auf die Hochschulen eines Landes, Fakultäten bzw. zentrale Einrichtungen und Professuren sowie sonstige Einheiten aufzuteilen ist. Dabei richtet man sich meist nach Berufungsvereinbarungen, geplanten Vorhaben und den bisherigen, vielfach historisch entwickelten Ansätzen. In einer Reihe von Bereichen haben sich Verteilungsschlüssel herausgebildet, die unterschiedlichen Kriterien (Gleichverteilung, Leistungsgrößen u.a.) folgen¹⁴. Stringente Verteilungssysteme sind höchstens in Ansätzen erkennbar. Soweit sich die Verteilung nicht nur an historischen Werten und auf Einzelvorhaben bezieht, können für sie Steuerungsgesichtspunkte maßgebend sein. Die Ausrichtung auf die wichtigsten Entscheidungen in Hochschulen und das für sie relevante Verursachungsprinzip treten demgegenüber zurück.

Ein maßgeblicher Grund für diese Unterschiede in den wichtigsten Prinzipien und Verfahrensregeln ist in den tendenziellen *Denkmustern* zu sehen, die hinter dem kameralistischen Haushaltswesen für Hochschulen und der kaufmännischen Rechnung privatwirtschaftlicher Unternehmungen stehen. Das erstere ist mehr bestimmt durch Kategorien der *Rechtmäßigkeit* und *Ordnungsmäßigkeit* als der Wirtschaftlichkeit. Hinter ihm steht ein stärker juristisch geprägtes Denken. Für die kaufmännische Rechnung ist hingegen eine *ökonomische Orientierung* charakteristisch. Sie bildet ein Instrument, um den Erfolg einer Unternehmung zu bestimmen.

¹² Vgl. Küpper (Unternehmensplanung) 24 ff.

¹³ Schweitzer/Küpper (Systeme) 78 ff.

¹⁴ Schoder (Budgetierung); Albers (Allokation) 585 ff.

2.4 Zahlungsorientierung der Hochschulrechnung

Durch den Ausbau der Hochschulrechnung zu einem Führungsinstrument nimmt das Gewicht der betriebswirtschaftlichen Rechnungszwecke gegenüber den Prinzipien des kameralistischen Haushaltswesens zu. Transparenz, Planungs- und Verhaltenssteuerung werden wichtiger als Jährlichkeit, Vorherigkeit, Deckungsfähigkeit u.a. Konzepte und Verfahren der kaufmännischen Rechnung zur Erfassung, Verteilung, Planung und Kontrolle lassen sich auch in Hochschulen anwenden.

Betriebliche Kostenrechnungen entfernen sich von den Zahlungen vor allem durch die *kalkulatorischen Kosten* und die Verteilung der Kosten auf Stellen und Träger. Beide Verrechnungsvorgänge sind zu wesentlichen Teilen darauf gerichtet, Wirkungen von (partiellen) Entscheidungen und Prozessen auf das (Perioden-) Erfolgsziel abzubilden. Deshalb wird für den Ansatz kalkulatorischer Kosten (z.B. bei Zinsen) der Opportunitätskostencharakter wichtig. Wenn sich für Hochschulen kein entsprechendes einheitliches Erfolgsziel definieren läßt, fehlt die Basis für die Fundierung derartiger Rechnungen.

Die Leistungsstruktur von Hochschulen hat zudem zur Folge, daß sich nur ein sehr begrenzter Anteil ihrer Auszahlungen und Kosten einzelnen Leistungen zurechnen läßt. Der Anteil nicht zurechenbarer und nicht beschäftigungsabhängiger Zahlungen bzw. Kosten ist hoch. Über deren Höhe muß durch mittel- bis längerfristige Entscheidungen entschieden werden. Für diese Entscheidungen ist ein Übergang von Ausgaben- auf Kostengrößen meist nicht erforderlich.

Diese Gesichtspunkte sprechen dafür, daß eine Rechnung zur Unterstützung von Führungsentscheidungen in Hochschulen *zwischen* dem bisherigen kameralistischen System und einer ausgebauten Kostenrechnung anzusiedeln ist (vgl. Abb. 2). Erfassung, Gliederung, Planung und Kontrolle der Ausgaben sind so zu gestalten, daß man Informationen zur besseren Durchleuchtung der in Hochschulen vollzogenen Prozesse und zur Entscheidungsfindung auf deren verschiedenen Ebenen erhält. Dazu ist ein Stück in Richtung Kostenrechnung zu gehen, ohne die Konzepte der Kostenrechnung für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen voll auf Hochschulen zu übertragen.

	Kameralistik	Hochschulrechnung	Kostenrechnung
Basisgrößen	Einnahmen und Ausgaben = Ein- und Auszahlungen	Ein- und Auszahlungen	Kosten (=bewerteter Güterverbrauch) und Erlöse
Bestandteile	<ul style="list-style-type: none"> - Konten der Einnahmen- und Ausgabenrechnung - Haushaltsüberwachungslisten - ggf. ergänzende Vermögensrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> - Ein- und Auszahlungsarten- bzw. Kostenartenrechnung - Stellenrechnung - (mengenmäßige) Leistungsrechnung - Kennzahlenrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> - Kostenartenrechnung - Kostenstellenrechnung - Kostenträgerrechnung - kurzfristige Periodenerfolgsrechnung
Prinzipien	<ul style="list-style-type: none"> - Jährlichkeit - Vorherigkeit - Genauigkeit - Nachprüfbarkeit - Fälligkeitsprinzip - Deckungsfähigkeit 	<ul style="list-style-type: none"> - Periodenbezug - Projektbezug - Bereichsbezug - Effizienz 	<ul style="list-style-type: none"> - Periodenbezug - Stellen- und Produktbezug - Kurzfristigkeit - Wirtschaftlichkeit - Erfolgszielausrichtung - Verursachungsprinzip - Tragfähigkeitsprinzip

	Kameralistik	Hochschulrechnung	Kostenrechnung
Rechnungszwecke	Informationen zur Kontrolle von Ordnungsmäßigkeit und Planeinhaltung	Transparenz Informationen zur <ul style="list-style-type: none"> - Planung, - Verhaltenssteuerung und - Kontrolle 	Abbildung Informationen zur <ul style="list-style-type: none"> - Planung, - Verhaltenssteuerung und - Kontrolle
Entscheidungszielausrichtung	Gesellschaftliche Ziele (Forschung und	Verschiedene Zielgrößen in Forschung,	Erfolgsziel der Unternehmung (z.B.

	Lehre)	Lehre/ Studium und Service	Hareholder Value, Kapitalwert, Periodengewinn)
Gliederungsprinzipien für Basisgrößen und Grundrechnung	<ul style="list-style-type: none"> - Zahlungsrichtung (Zu- oder Abgang) - Güterart - Verfügungsbe- reich und –be- rechtigter 	<ul style="list-style-type: none"> - Zahlungsrichtung - Güterart - Zurechenbarkeit - Beeinflußbarkeit - Bindungsdauer 	<ul style="list-style-type: none"> - Zahlungsrichtung - Güterverbrauch oder –entstehung - Güterart - Verbrauchscha- rakter - Beschäftigungs- (bzw. Einflußgrö- ßen-) abhängig- keit - Zurechenbarkeit - Bindungsdauer

Abb. 2: Gegenüberstellung von Kameralistik, Hochschulrechnung und Kostenrechnung

3 Problematik einer unmittelbaren Übertragung des kaufmännischen Rechnungswesens auf Hochschulen

Die kaufmännische Buchführung für erwerbswirtschaftliche Unternehmungen ist auf die Bestimmung eines Periodenerfolgs als Rechnungsziel gerichtet¹⁵. Die genaue Abgrenzung der Erfolgsgröße bestimmt die Struktur des Rechnungssystems und nicht umgekehrt¹⁶. Daraus ergibt sich, daß die kaufmännische Buchführung erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen nicht ohne gewichtige Anpassungen auf Hochschulen übertragen werden kann, sofern und ggf. solange die Erwirtschaftung eines Periodenerfolgs keine (wesentliche) Zielgröße für Hochschulen darstellt.

3.1 Charakteristika und Ziele von Hochschulen

¹⁵ Eisele (Rechnungswesen) 67; Schweitzer (Bilanz) 70.

¹⁶ Vgl. Schneider (Rechnungswesen) 33 ff.

Hochschulen sind *Dienstleistungsunternehmen*, die verschiedenartige Produkte der Forschung und der Lehre erstellen. Ihre Ziele liegen einerseits in der Erkenntnisgewinnung und andererseits in der Aus- und Weiterbildung¹⁷. Deshalb bilden Forschung sowie Studium und Lehre ihre Hauptprozesse, die durch eine Reihe von Serviceprozessen der Personalwirtschaft, des Bibliothekswesens usw. unterstützt werden. In diesen werden Leistungen oder "Produkte" erstellt, die sich durch eine große *Individualität, Verschiedenartigkeit* und *Vielfalt* auszeichnen. Für die Kennzeichnung und Bewertung der Ergebnisse spielt zudem die *Qualität* der Leistungen eine zentrale Rolle.

Hinzu kommt die Bedeutung und verfassungsrechtlich gesicherte Einordnung der Hochschulen als *öffentliche Lehr- und Forschungseinrichtungen*. Für sie ist maßgeblich, daß die Hochschulgesetze mehrere Ziele in Forschung, Lehre und Service setzen, diese Ziele qualitativ formuliert sind, und keine eindeutigen, einheitlich akzeptierten Maßstäbe zu ihrer jeweiligen Messung bestehen oder festgelegt sind. Für Hochschulen gibt es nicht *einen* einzigen *Erfolgsmaßstab*. Dieser wäre nur erreichbar, wenn die verschiedenartigen Leistungen in einer einheitlichen Größe wie Geld bewertet würden. In der Wirtschaft erfolgt diese Bewertung über die Märkte für Güter und Dienstleistungen¹⁸. Das gegenwärtige System staatlicher Hochschulen weist jedoch nur wenige Marktelemente auf¹⁹. Ihre Leistungen werden nicht auf Märkten ökonomisch bewertet. Auch die Verfahren einer leistungs- und belastungsorientierten Mittelverteilung bieten keine ausreichende Basis für eine fundierte Zuordnung monetärer Werte²⁰.

Die Erfolgsgrößen, die Ziele staatlicher Hochschulen bilden könnten und deren Messung damit zum Rechnungsziel einer Hochschulrechnung wird, unterscheiden sich in ihrem Charakter deutlich von den Erfolgszielen erwerbswirtschaftlicher Unternehmen. Sie sind im Hochschulrahmengesetz und den Landesgesetzen als nicht-

¹⁷ § 2 HRG nennt anschließend spezifische Aufgaben wie die Förderung des wissenschaftlichen und künstlerischen Nachwuchses, die als Konkretisierung dieser Aufgaben verstanden werden können.

¹⁸ Vgl. hierzu und zum folgenden Küpper (Hochschul-Controlling) 170 ff.

¹⁹ Vgl. Küpper (Hochschul-Controlling) 171.

²⁰ In den verschiedenen Bundesländern ist z.T. gesetzlich festgelegt, daß die finanziellen Mittel zwischen den Hochschulen „leistungs- und belastungsorientiert“ verteilt werden. Im bayerischen Hochschulgesetz regelt dies Art. 7 Abs. 1 BayHschG. Zur Gestaltung dieser Verteilung durch einen politischen Entscheidungsprozeß vgl. Fandel/Gal (Umverteilung). Zu den Ergebnissen in den einzelnen Bundesländern vgl. z.B. BMC (Mittelverteilung) 13 ff.; Ederleh (Mittelzuweisung) 66 u. 92 ff. Mentges

ökonomische Ziele vorgegeben. Dies erscheint auch gerechtfertigt, weil und solange man das Ziel der Hochschulen nicht in einer ökonomischen Gewinnerwirtschaftung sieht.

3.2 Mängel eines niedersächsischen Modellversuchs

Die Problematik einer unmittelbaren Übertragung der kaufmännischen Buchhaltung auf staatliche Hochschulen untermauert eine nähere Analyse des *Modellvorhabens* für die Erprobung einer globalen Steuerung von Hochschulhaushalten, welches das Land *Niedersachsen* seit 1995 durchführt²¹. In ihm erstellen die Universitäten Clausthal-Zellerfeld und Oldenburg sowie die Fachhochschule Osnabrück Jahresabschlüsse auf der Basis einer doppelten Buchführung, die von renommierten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geprüft werden.

Obwohl sich der Aufbau ihrer Jahresabschlüsse am Handelsrecht orientiert, gibt es mehrere strukturelle Besonderheiten. Auf der *Aktivseite der Bilanz* (siehe Abb. 3) bilden im Anlagevermögen die Grundstücke, die Bauten sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung die wichtigsten Positionen. Innerhalb des Umlaufvermögens überwiegen die liquiden Mittel deutlich, eine Konsequenz der äußerst begrenzten Handlungsspielräume von Hochschulen im Finanzierungsbereich. Auf der *Passivseite* fällt auf, daß es trotz der Anlehnung an das HGB unter dem Eigenkapital keine Position für gezeichnetes Kapital gibt. Als Kapitalrücklagen wird der Wert der Grundstücke ausgewiesen, während für das gesamte restliche Anlagevermögen mit dem *Sonderposten für Investitionszuschüsse* eine eigene neue Passivposition gebildet wurde, die den mit Abstand größten Passivposten darstellt. Diese Spezifika wurden im Modellvorhaben explizit in dieser Weise festgelegt. Sie weisen darauf hin, daß sich die handelsrechtliche Bilanzierung nicht ohne Anpassungen auf Hochschulen übertragen läßt.

Anlagevermögen:		Eigenkapital:	
Immaterielle Anlagen	1.000	Kapitalrücklage	100.000
Grundstücke, Bauten	420.000	Gewinnrücklagen, Sonderrücklagen	2.500
Techn. Anlagen, Maschinen	2.000	Ergebnisvortrag	5.000
Betr.- und Geschäftsausstattung	72.000	Jahresergebnis	1.800
Geleistete Anzahlungen	5.000	Einstellungen(-)/Auflösungen(+) von Rcklgn	-1.000

(Mittelbemessungsmodell). Zur Budgetierung als Instrument des Hochschulcontrolling vgl. Schoder (Budgetierung) 106 ff.

²¹ Zu dem Modellversuch in Niedersachsen vgl. allgemein Krasny, E./Ziegele, F. (Modellvorhaben).

Zwischensumme	500.000	Zwischensumme	109.300
		Sonderposten Invest. Zuschüsse	400.000
Umlaufvermögen:		Fremdkapital:	
Vorräte	1.700	Rückstellungen	8.000
Liefer- und Leistungsforderungen	250	Bankschulden	50
Forderungen gg. Niedersachsen	7.000	Anzahlungen	550
Forderungen sonst. Zuschußgeber	1.200	Liefer- und Leistungsverbindlichkeiten	3.600
Liquide Mittel	34.500	Verbindlichkeiten gg. Niedersachsen	16.000
Sonstige Aktiva	850	Verbindlichkeiten gg. sonstige Zuschußgeber	5.000
		Sonstige Passiva	4.000
Bilanzsumme	545.500	Bilanzsumme	545.500

Abb. 3: Bilanz einer Hochschule

Die Passivseite der Bilanz erscheint insgesamt *wenig aussagefähig*. Die mit Abstand größte Position, der Sonderposten für Investitionszuschüsse, ist in ihrem bilanziellen Charakter unklar. Die Kapitalrücklagen in Höhe der Grundstücke sowie die Gewinnrücklagen als Sondereinnahmen für Überschüsse aus abgewickelten Projekten haben nur einen begrenzten Bezug zu den entsprechenden Positionen erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen. Die Verbindlichkeiten der Hochschulen gegenüber Dritten haben geringes Gewicht. Das *Hauptgewicht* der Bilanz liegt also auf der *Vermögensseite*. Der maßgebliche Rechnungszweck dieser Bilanzen ist somit Transparenz in bezug auf das Vermögen.

In den *Erfolgsrechnungen* bilden entsprechend Abb. 4 die Zuschüsse des Landes für laufenden Aufwand sowie für Investitionen die wichtigsten Ertragspositionen. Hinzu kommen Erträge durch Drittmittel sowie sonstige Erträge aus externen Auftrags- und Erstattungsleistungen. Analog überwiegen auf der Aufwandsseite die Personalaufwendungen. Zusätzlich fallen Aufwendungen für Lehrmittel und –material sowie Fremdleistungen und sonstige Aufwendungen z.B. für Bauunterhaltung an.

	(TDM)
Erträge:	
Zuschüsse f. lfd. Aufwand:	
Niedersachsen	150.000
Dritte	15.000
Investitionszuschüsse:	
Niedersachsen	9.000
Dritte	110
Bestandsänderungen	100
Aktivierte Eigenleistungen	600
Zwischensumme	174.810
Auflösung Invest. Sonderposten	20.000
Zinserträge	0
Sonstige Erträge	10.000
Summe Erträge	204.810

Aufwendungen:	
Aufwendungen für Lehrmittel, Lehrmaterial	4.000
Aufwendungen für Fremdleistungen	4.000
Personalaufwand	135.000
Abschreibungen auf Anlagen	20.000
Zuführung Invest. Sonderposten	16.000
Zinsaufwand	0
Sonstige Steuern	10
Sonstige Aufwendungen	24.000
Jahresergebnis:	1.800
Ergebnisvortrag	5.000
Veränderung Rücklagen	-1.000
Bilanzgewinn:	5.800

Abb. 4: Erfolgsrechnung einer Hochschule

Eine zentrale Aufwandsposition der Periodenerfolgsrechnungen erwerbswirtschaftlicher Unternehmen bilden die *Abschreibungen*. Die Erfolgsrechnungen der niedersächsischen Hochschulen weisen ebenfalls Abschreibungen aus. Diese werden aber durch eine Ertragsbuchung „Sonderposten für Investitionszuschüsse an Auflösung des Investitions-Sonderpostens“ in exakt gleicher Höhe neutralisiert. Damit werden sie in ihrer Wirkung aus der Erfolgsrechnung herausgenommen. Der Abschreibungsaufwand wirkt sich nicht auf den als Jahresergebnis ausgewiesenen Saldo der Erfolgsrechnung aus, er wird vielmehr unmittelbar auf einem Kapitalkonto gegengebucht. Eine entsprechende Besonderheit zeigt sich an den Zuführungen zu dem Sonderposten für Investitionszuschüsse. Seine Erhöhung ergibt sich nicht wie bei bilanziellen Eigen- oder Fremdkapitalaufnahmen aus den Investitionszuschüssen des Landes oder von Dritten, sie hängt vielmehr von den Zugängen im Anlagevermögen ab. Dies heißt, daß Investitionsausgaben in voller Höhe als Aufwendungen gebucht werden.

Sowohl die Neutralisierung der Abschreibungen als auch die Verbuchung von Investitionsausgaben als Aufwendungen sind Fremdkörper in einer Periodenerfolgsrechnung und entsprechen nicht den Regelungen des HGB. Interpretiert man die erfolgswirksame Buchung der Investitionsausgaben (= Zuführung zu Sonderposten für Investitionszuschüsse) als Sofortabschreibung, werden die Anlagegüter doppelt abgeschrieben, wobei jedoch die erste Abschreibung (Abschreibungen an Anlagevermögen) durch einen Ertrag (Auflösung des Investitions-Sonderpostens) neutralisiert wird. Berücksichtigt man ferner, daß die anderen Aufwendungen für Lehrmittel, Fremdleistungen, Personal usw. zumindest weitgehend den Ausgaben und die Zuschüsse den Einnahmen entsprechen, so wird deutlich, daß diese Erfolgsrechnun-

gen keine Gewinn- und Verlustrechnungen im eigentlichen Sinn, sondern *Einnahmen- und Ausgabenrechnungen* darstellen. Die als Jahresergebnis bezeichnete Position gibt in Wirklichkeit den Einnahmenüberschuß oder *Ausgabereist* eines Jahres wieder.

Solange den Zuschüssen keine zumindest marktähnliche Bewertung der Lehr-, Forschungs- und Serviceleistungen der Hochschulen zugrunde liegen, ist es irreführend, den Ausgabereist wie den handelsrechtlichen Jahresüberschuß als *Erfolgsindikator* zu interpretieren. Tatsächlich handelt es sich bei dieser Erfolgsrechnung für Hochschulen um eine *Finanzrechnung*, deren Saldo insbesondere von Investitionsausgaben abhängt, welche die Basis und die Voraussetzung künftiger Erfolge darstellen. Wie in erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen ist seine periodische Höhe deshalb ein schlechter Indikator für den Erfolg. Insgesamt wird erkennbar, daß die Jahresabschlüsse dieser niedersächsischen Hochschulen eine völlig andere Aussagefähigkeit als diejenigen von erwerbswirtschaftlichen Unternehmungen aufweisen. In Wirklichkeit haben die Bilanzen den Charakter von Vermögensübersichten und die Erfolgsrechnungen denjenigen von Finanzrechnungen.

4 Konzept einer kaufmännisch orientierten Hochschulrechnung

4.1 Grundsätze für eine kaufmännisch orientierte Hochschulrechnung

Eine kaufmännisch orientierte Hochschulrechnung muß daher als eigenständige Rechnung aufgebaut werden, für welche die bekannten Rechnungssysteme erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen an die spezifischen Merkmale und Ziele von Hochschulen anzupassen sind. Für ihre Gestaltung erscheinen zumindest zwei Grundsätze zweckmäßig:

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

Der *erste* Grundsatz ergibt sich aus dem Fehlen eines einheitliches Erfolgszieles. Im Hinblick auf die Verfolgung unterschiedlicher Rechnungszwecke und -ziele sollte man von den unmittelbar beobachtbaren Größen ausgehen. Dies sind aus ökonomi-

scher Sicht die Zahlungen. Für diesen Grundsatz spricht auch, daß sich die Rechnungen damit an die bisher üblichen kameralistischen Systeme anbinden lassen. Zudem bilden die Zahlungen auch die Basis der handelsrechtlichen Rechnungen.

Mit der zunehmenden EDV-Unterstützung der Unternehmensrechnung hat der schon auf *Schmalenbach* zurückgehende und von *Riebel* vertretene Vorschlag einer Trennung zwischen *Grund-* und *Auswertungsrechnung* neues Gewicht erhalten²². Für die Gestaltung von Hochschulrechnungen ist er besonders gut begründbar. Da sie unterschiedlichen Informationsempfängern, Rechnungszwecken und –zielen dienen sollen, wird die Existenz einer zweckneutralen oder *multizweckorientierten Rechnung* unabdingbar. Um die Auswertbarkeit in verschiedenartigen Richtungen zu gewährleisten, muß sie die Grunddaten enthalten, die noch nicht im Hinblick auf bestimmte Zwecke geschlüsselt, aggregiert oder in anderer Weise verarbeitet sind. Dann können darauf regelmäßig oder für sporadische Informationsbedarfe Auswertungsrechnungen durchgeführt werden. Das grundlegende Prinzip dieser Trennung besteht darin, Daten möglichst unverfälscht verfügbar zu halten. Eine Zurechnung von Größen, die nicht auf empirischen Beziehungen beruht, sondern mithilfe von Mengen- oder Wertschlüsseln vollzogen wird, ist ebenso weitgehend zu vermeiden wie Bewertungen, die sich stets an letztlich subjektiven Kriterien orientiert.

4.2 Finanz-, Bilanz- und Vermögensänderungsrechnung als Geld- und Vermögensrechnungen²³

Die im kaufmännischen Bereich übliche Differenzierung zwischen externer und interner Rechnung läßt sich auch auf Hochschulen übertragen. Für erstere bietet sich ein Aufbau als dreiteiliges System an, das sich aus einer doppelten Buchführung oder aus den Daten der Kameralistik ableiten läßt. In seinem Zentrum steht wie in der kameralistischen Rechnung die *Finanzrechnung*. Wenn diese einen wichtigen eigenständigen Bestandteil bildet, wird zugleich eine Lücke geschlossen, die im handelsrechtlichen System besteht²⁴ und viele Unternehmungen zur freiwilligen Veröffentlichung von Kapitalflußrechnungen veranlaßt. Durch die Aufstellung einer *Bilanz*, die

²² Schmalenbach (Wirtschaftslenkung) 66; Riebel (Einzelkostenrechnung) 149 ff.; Riebel/Sinzig (Datenbanken).

²³ Küpper (Hochschulrechnung).

²⁴ Nach § 264 Abs. 2 HGB soll dieses zwar "ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der ... Finanz- ... lage der Kapitalgesellschaft" vermitteln, schreibt aber nach § 264 Abs. 1 HGB lediglich Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang und Lagebericht vor.

den Charakter einer Vermögensübersicht erhält, wird der Informationsgehalt gegenüber dem bisherigen kameralistischen System deutlich erweitert. Ein gewichtiges Informationsdefizit liegt bislang für viele Hochschulen darin, daß man keinen Überblick über ihre Vermögenswerte besitzt. Um eine systematische Übersicht über die Zahlungsvorgänge und die Wertänderungen des Vermögens zu erhalten, bietet es sich jedoch an, entsprechend Abb. 5 neben Finanzrechnung und Bilanz eine Vermögensänderungsrechnung als eigenständige Rechnung auszuweisen.

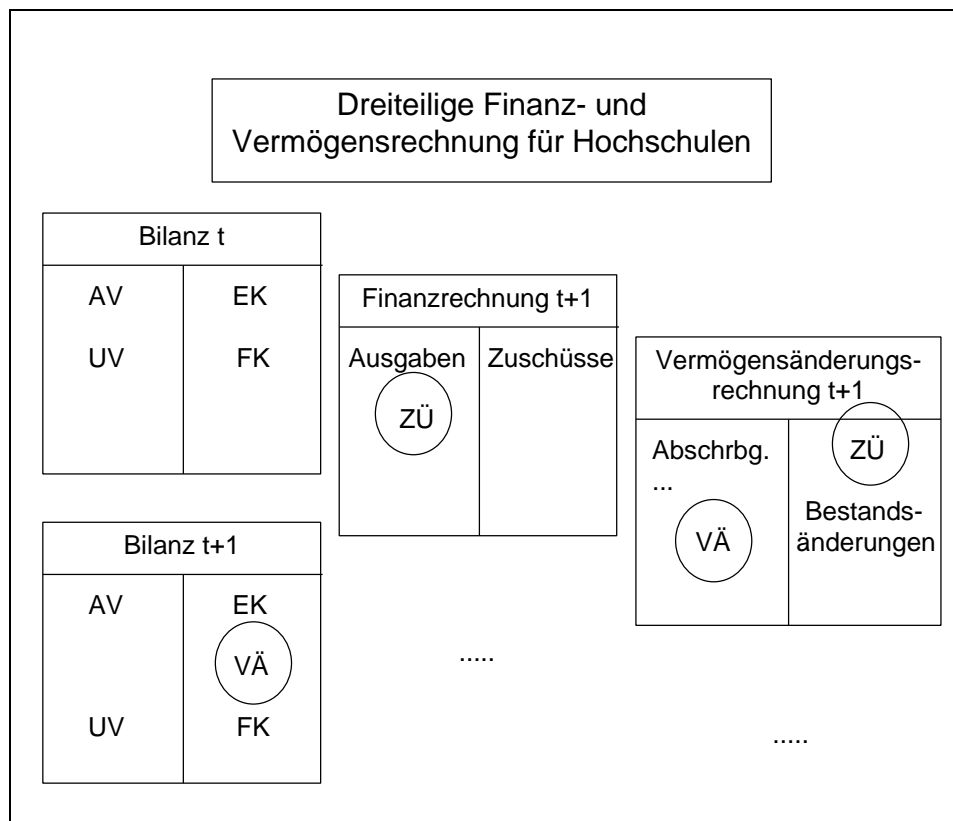


Abb. 5: Dreiteilige Finanz- und Vermögensrechnung

In dem dreiteiligen System gibt die *Bilanz* die Bestände an einem Stichtag wieder. Die *Finanzrechnung* nimmt die Bewegungen der Zahlungsmittelbestände während der Periode auf. Ihr Rechnungsziel liegt in der Ermittlung des *Zahlungsüberschusses* einer Periode. Die *Vermögensänderungsrechnung* stellt wie eine Gewinn- und Verlustrechnung eine Art Unterkonto des Eigenkapitalkontos dar. Sie nimmt Vermögensänderungen wie die Abnutzung oder extern bedingte Wertänderung von Anlagegütern u.ä. auf, durch welche sich das vom Hochschulträger eingesetzte Kapital verringert oder erhöht. Da sich die zugrunde liegende Bewertung nicht wie in der handelsrechtlichen Rechnungslegung an einer Periodenerfolgsgröße, sondern an

den eher statischen Vermögenswerten des Bilanzstichtags²⁵ orientiert, wäre es sprachlich irreführend, sie als Gewinn- und Verlustrechnung zu bezeichnen. Die Finanzrechnung ist dann eine rein monetäre, die Vermögensänderungsrechnung eine bonitäre Rechnung. Beide können über den Zahlungsüberschuß miteinander verbunden und in die Bilanz abgeschlossen werden.

In der *Finanzrechnung* erhält man einen Saldo, der den *Zahlungsüberschuß* der Periode wiedergibt. Damit weist man als Ausgabertest die Größe aus, die bislang in der kameralistischen Rechnung als wichtig angesehen wird. Der Zahlungsüberschuß bildet den in einer Hochschule erzielten Überschuß einer Periode vor Berücksichtigung der Wertänderungen am Vermögen. Deshalb ist der Saldo der Finanzrechnung in die Vermögensänderungsrechnung zu übertragen. In ihr stehen dem Zahlungsüberschuß insbesondere Abschreibungen und Materialaufwendungen gegenüber. Personalaufwendungen erscheinen nicht in dieser Rechnung, weil ihnen keine Wertänderung an aktivierbarem Vermögen zugrunde liegt. Hinzu kommen die Verpflichtungen, die sich aus noch nicht erbrachten Leistungen für Zuschüsse von Dritten oder anderen ergeben. Der Saldo *Vermögenswertänderung* liefert wie der Zahlungsüberschuß eine für Hochschulen informative Größe. Diese Kennzahl zeigt an, inwieweit sich der Wert des in einer Hochschule angelegten Vermögens nach Abzug aller Schulden und Verpflichtungen verändert hat. Im Unterschied zur bisherigen kameralistischen Rechnung wird damit sichtbar, ob den Hochschulen von ihrem Träger und von Dritten soviel Mittel zugeführt worden sind, daß sie ihr Vermögen erhalten konnten. Da die Höhe des Saldos von den verwendeten Bewertungsverfahren insbesondere bei den Abschreibungen abhängt, liefert sie eher eine approximative Information. Diese erscheint für die Hochschulen dennoch von Wert. Vor allem haben die Hochschulen ein Interesse, über die Abschreibungen zumindest näherungsweise zu verdeutlichen, welche Mittel für einen Vermögenserhalt erforderlich sind. Über ein derartiges Rechnungssystem erhält man also *zwei ökonomische Größen*, welche für die Führung von Hochschulen wesentlich sind.

Ein beachtlicher *Vorteil* des entwickelten Konzepts liegt darin, daß eine doppelte Buchführung keine Voraussetzung für die Aufstellung von Bilanz, Finanzrechnung und Vermögensänderungsrechnung darstellt. Die Finanzrechnung ist aus der *kame-*

²⁵ Daran zeigt sich die Ähnlichkeit der Bilanz zu Vermögensaufstellungen, wie sie im Rahmen der

ralistischen Rechnung ableitbar. Wenn Hochschulen zusätzlich eine Erfassung und Bewertung ihres Vermögens und ihrer Schulden vornehmen, lassen sich daraus nicht nur die als Vermögensübersicht konzipierte Bilanz, sondern auch die Vermögensänderungsrechnung herleiten. Hierdurch wird es möglich, daß alle Hochschulen unabhängig vom gewählten kameralistischen oder kaufmännischen Rechnungssystem vergleichbare Abschlußrechnungen aufstellen und veröffentlichen. Da gegenwärtig eine Reihe von Hochschulen und Länder den Übergang auf ein kaufmännisches Rechnungswesen mit doppelter Buchführung durchführen, andere Hochschulen und Länder dagegen bei der kameralistischen Rechnung ohne doppelte Buchhaltung bleiben wollen, eröffnet das Konzept einen Weg, um trotzdem zu vergleichbaren Abschlüssen zu gelangen.

4.3 Struktur einer Hochschul-Erfolgsrechnung

Um Erfolgsgrößen von Hochschulen zu bestimmen, benötigt man zusätzliche Rechnungen, deren Struktur sich zu Teilen am Aufbau von Kostenrechnungen orientieren kann. Da der Output von Hochschulen nicht monetär an Märkten bewertet wird, bietet es sich an, einer monetären *Ausgaben- und Kostenrechnung* für den Input eine *Leistungsrechnung* mit weitgehend nicht-monetären Mengengrößen gegenüberzustellen. Aus der Verknüpfung von Output- und Inputgrößen kommt man zu Kennzahlen als Indikatoren ihres Erfolgs. Damit bietet es sich an, entsprechend Abb. 6 die erfolgsbezogenen Rechnungen in Kosten-, Leistungs- und *Erfolgskennzahlenrechnung* zu gliedern²⁶.

steuerliche Bewertung nach dem Bewertungsgesetz aufzustellen ist. Vgl. hierzu § 9 BewG.

²⁶ Küpper/Zboril (Rechnungszwecke) 340 ff.

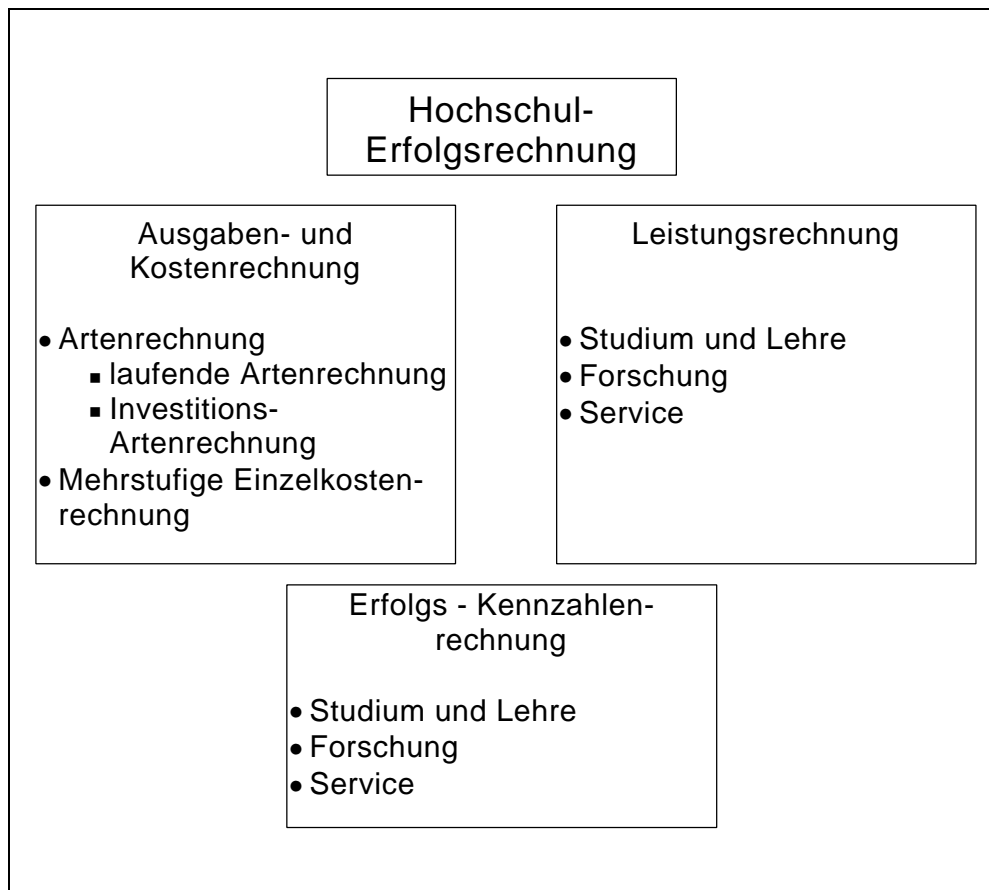


Abb. 6 : Hochschulerfolgsrechnung

Als operative Systeme erstrecken sich diese Rechnungen im allgemeinen auf ein Jahr und erfassen damit den bevorstehenden kurzfristigen Planungszeitraum und den jeweiligen Vollzug mit dessen Kontrolle. Daneben müssen auch in Hochschulen längerfristig ausgerichtete Rechnungen treten. Ein Schwerpunkt hat dabei auf der *Investitionsplanung* zu liegen, da eine wesentlicher Teil der Entscheidungen in Hochschulen mittel- bis langfristigen Charakter hat. Hierzu gehören insbesondere die Einrichtung von Studiengängen, die Festlegung und Aufnahme von Studierenden, die Einrichtung, Ausstattung und Besetzung von Professuren, die Übernahme von Forschungsprojekten u.ä.. Derartige Maßnahmen sind einerseits in ihrer Auswirkungen auf die Auszahlungen zu prognostizieren. Wegen des Fehlens eines rein ökonomischen Erfolgsziels können für sie keine Investitionsrechnungen im üblichen Sinne durchgeführt werden. Dem für sie erforderlichen Input können jedoch wie in der kurzfristigen Rechnung die mit ihnen angestrebten Leistungen gegenübergestellt werden, die zumindest teilweise in quantitativen Größen ausdrückbar sind. Aus der Verknüpfung von Input- und Outputgrößen kann man auch in dieser Planungsebene zu *Erfolgsindikatoren* gelangen, anhand derer sich die jeweiligen Vorhaben analysieren und bewerten lassen.

Hochschulen wird als Forschungs- und Lehrinrichtungen eine große Bedeutung für die künftige Entwicklung eines Landes beigemessen. Ihre grundlegenden Entscheidungen in Forschung und Lehre können daher eine über sie hinausreichende *strategische* Bedeutung besitzen. Dies spricht dafür, daß es gerade bei ihnen notwendig wäre, Systeme zu entwickeln, mit denen sich ihre Erfolgspotentiale erfassen und prognostizieren lassen. Für deren Strukturierung und Weiterentwicklung wäre die Kenntnis beispielsweise des (Erfolgs-) Potentials einzelner Institute, Fakultäten, Forschungsverbände, Serviceeinheiten oder anderer Einrichtungen eine zentrale Grundlage. Ansätze derartiger *Erfolgspotentialrechnungen* könnten möglicherweise Komponenten kapitaltheoretischer Konzepte²⁷ und der Humanvermögensrechnung²⁸ nutzen und für Hochschulen zweckentsprechend anpassen.

Die Entwicklung von Rechnungssystemen zur Fundierung von Investitions- und strategischen Entscheidungen in Hochschulen setzt das Vorliegen einer leistungsfähigen Ausgaben- bzw. Kosten-, Leistungs- und Kennzahlenrechnung in der operativen Ebene voraus. Diese Systeme liefern die Basisdaten und Erkenntnisse für die Gestaltungsmöglichkeiten, die Grenzen und die Durchführung weiterreichender Rechnungen. Deshalb liegt der Schwerpunkt gegenwärtig in dem Ausbau der operativen Erfolgsrechnung.

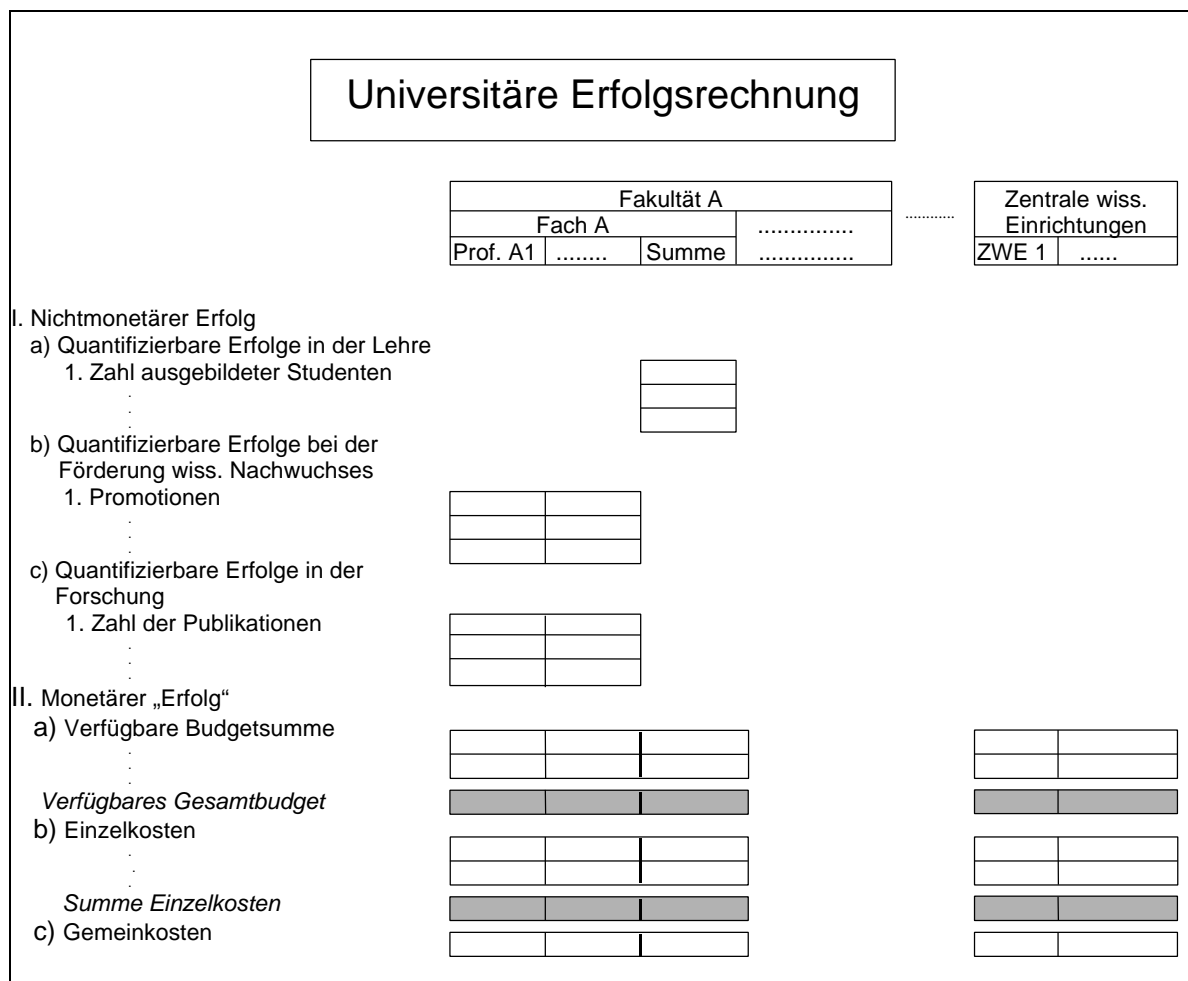
Die Informationsadressaten einer Hochschulerfolgsrechnung haben ein Interesse daran, die für sie wichtigen Daten in geeigneter Berichtsform zu erhalten. Daher sollte die Vielzahl an Daten in *Erfolgsübersichten* münden, welche den jeweiligen Einheiten von den Professuren über die Fakultäten bis zur Hochschulleitung zur Verfügung gestellt werden. Ihr Aufbau ähnelt dem Betriebsabrechnungs- oder Kostensammelbogen²⁹ traditioneller Kostenrechnungen, geht aber insbesondere durch die Einbeziehung nichtmonetärer Leistungsgrößen sowie Erfolgsindikatoren deutlich darüber hinaus.

²⁷ Breid (Erfolgspotentialrechnung).

²⁸ Aschoff (Betriebliches Humanvermögen); Streim (Human Resource Accounting); Streim (Humanvermögensrechnung)

²⁹ Vgl. Schweitzer/Küpper (Systeme) 137 ff. und 495 ff.

Für die Leistungsebene hat der *Arbeitskreis "Hochschulrechnungswesen"* der Universitätskanzler³⁰ den in Abb. 7 vereinfacht wiedergegebenen Vorschlag einer Erfolgsübersicht erarbeitet. In ihm werden die auf Leistungsgrößen basierenden Erfolgsindikatoren deutlich von den Zahlungsgrößen getrennt. In den Zeilen enthält er die Erfolgsindikatoren der Lehre, der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses und der Forschung. Diesen "nichtmonetären Erfolgsgrößen" werden die Einnahmen als verfügbare Budgetsumme und die Einzelkosten sowie die Gemeinkosten als Größen eines "monetären Erfolgs" gegenübergestellt. In den *Spalten* sind diese Daten für die dezentralen und die zentralen Einheiten ausgewiesen. Dabei geht dieser Vorschlag von einer Gliederung in Fakultäten, Fächer und Professuren sowie einer Trennung zwischen zentralen wissenschaftlichen und sonstigen zentralen Einrichtungen aus. Mit einem solchen Konzept erhält man eine Übersicht der wichtigsten Daten, die für eine Analyse des Erfolgs von Hochschulen herangezogen werden können. Ihre konkrete Nutzung hängt vom jeweiligen Rechnungszweck ab und ist in Auswertungsrechnungen vorzunehmen.



³⁰ Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler (Schlußbericht) 45;

Abb. 7: Grundstruktur einer universitären Erfolgsrechnung

5 Einbindung der Hochschulrechnung in das Führungssystem von Hochschulen

Das Rechnungswesen ist ein wichtiges Instrument zur Planung, Steuerung und Kontrolle von Unternehmungen. Es stellt jedoch nur ein Informationssystem dar. Die erwarteten Wirkungen treten erst dann ein, wenn die von ihm bereitgestellten Daten in den verschiedenen Teilsystemen der Unternehmensführung genutzt werden. Sein Ausbau in Hochschulen ist wichtig, um zu einer effizienteren Führung von Hochschulen zu gelangen³¹.

Dies reicht aber nicht aus. Während bisher in bezug auf Hochschulen vor allem Organisationsprobleme diskutiert wurden, erscheinen ein verstärkter Einsatz von Systemen der Planung und Kontrolle sowie vor allem zweckgerichtetere Anreizsysteme auch in Hochschulen und deren Koordination unabdingbar³². Hierin liegt eine wichtige Aufgabe für das Hochschul-Controlling³³.

Kronthaler (Neuorientierung) 324.

³¹ Küpper (Hochschul-Controlling)

³² Küpper/Sinz (Gestaltungskonzepte).

³³ Küpper (Controlling) 422 ff.

6 Literaturverzeichnis

Albers, Sönke (Allokation):

Optimale Allokation von Hochschul-Budgets. In: Die Betriebswirtschaft (59) 199, S. 583-598.

Arbeitskreis Hochschulrechnungswesen der deutschen Universitätskanzler (Schlußbericht):

Schlußbericht. unveröffentlichtes Manuskript. München 1999.

Aschoff, Christoff. (Betriebliches Humanvermögen):

Betriebliches Humanvermögen. Grundlagen einer Humanvermögensrechnung. Wiesbaden 1978.

BMC (Mittelverteilung):

Ergebnisbericht zum Vergleich der Modelle für die interne Mittelverteilung. Arbeitsbericht des Benchmarking Club Technischer Universitäten (BMC), bislang unveröffentlichtes Manuskript, 1997.

Breid, Volker (Erfolgspotentialrechnung):

Erfolgspotentialrechnung – Konzeption im System einer finanzierungstheoretisch fundierten, strategischen Erfolgsrechnung. 1. Aufl., Stuttgart 1994.

Ederleh, Jürgen (Mittelzuweisung):

Leistungsbezogene Mittelzuweisung. In: Globalhaushalt – Modelle und Erfahrungen. Clausthaler Beiträge zum Hochschulmanagement. Clausthal-Zellerfeld 6, S. 63-94.

Eisele, Wolfgang (Rechnungswesen):

Technik des betrieblichen Rechnungswesens. 6. Aufl., München 1999.

Ewert, Ralf; Wagenhofer, Alfred (Unternehmensrechnung):

Interne Unternehmensrechnung. 2. Aufl., Berlin et al. 1995.

Fandel, Günter; Gal, Tomas (Umverteilung):

Umverteilung der Mittel für Lehre und Forschung unter den Universitäten. Diskussionsbeitrag Nr. 248, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Fernuniversität Hagen. Hagen 1997.

Krasny, Erhard; Ziegele, Frank (Modellvorhaben):

Das Modellvorhaben zur globalen Steuerung von Hochschulhaushalten in Niedersachsen. Gütersloh 1997.

Kronthaler, Ludwig (Neuorientierung):

Neuorientierung der technischen Universität München: organisatorisches, a-

akademisches Controlling im Hochschulrechnungswesen. In: Controlling & Finance. Aufgaben, Kompetenzen und Tools effektiv koordinieren. Hrsg. Von Péter Horváth. Stuttgart 1999, S. 310-325.

Küpper, Hans-Ulrich (Angleichung):

Angleichung des externen und internen Rechnungswesen. In: Controlling und Rechnungswesen im internationalen Wettbewerb. Hrsg. von Clemens Börsig und Adolf G. Coenenberg. Stuttgart 1998, S. 143-162.

Küpper, Hans-Ulrich (Controlling):

Controlling – Konzeption, Aufgaben und Instrumente. 2. Aufl., Stuttgart 1997.

Küpper, Hans-Ulrich (Fundierung):

Investitionstheoretische Fundierung der Kostenrechnung. In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (37) 1985, S. 26-46.

Küpper, Hans-Ulrich (Hochschul-Controlling):

Struktur, Aufgaben und Systeme des Hochschul-Controlling. In: Beiträge zur Hochschulforschung 1996, S. 147-179.

Küpper, Hans-Ulrich (Hochschulrechnung):

Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB? In: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (52) 2000.

Küpper, Hans-Ulrich (Kostenrechnung):

Kostenrechnung auf investitionstheoretischer Basis. In: Zur Neuausrichtung der Kostenrechnung. Entwicklungsperspektiven für die 90er Jahre. Hrsg. v. J. Weber. Stuttgart 1993, S. 79-136.

Küpper, Hans-Ulrich (Universitäten):

Transformation von Universitäten zu wettbewerbsorientierten Forschungs- und Lehrinstitutionen. In: Unternehmen im Wandel und Umbruch. Hrsg. von Manfred Becker, Josef Kloock, Reinhart Schmidt und Gerhard Wäscher. Stuttgart 1998, S. 235-257.

Küpper, Hans-Ulrich (Unternehmensplanung):

Unternehmensplanung und –steuerung mit pagatorischen oder kalkulatorischen Erfolgsrechnungen?. In: Unternehmensrechnung als Instrument der internen Steuerung. Sonderheft 34 der Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1995. Hrsg. v. Thomas Schildbach und Franz W. Wagner, S. 19-50.

Küpper, Hans-Ulrich; Zboril, Nicole:

Rechnungszwecke und Struktur einer Kosten-, Leistungs- und Kennzahlenrechnung für Fakultäten. In: Kostenrechnung – Stand und Entwicklungsperspektiven. Wolfgang Männel zum 60. Geburtstag. Hrsg. von Wolfgang Becker und Jürgen Weber. Wiesbaden 1997, S. 337-366.

Küpper, Hans-Ulrich; Sinz, Elmar (Gestaltungskonzepte):

Gestaltungskonzepte für Hochschulen. Hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Elmar Sinz. Stuttgart 1998.

Mentges, Josef (Mittelbemessungsmodell):

Mittelbemessungsmodell Rheinland-Pfalz. In: HIS Kurzinformation A 10/97, Hannover 7, S. 31-34.

Oettle, Karl (Kameralistik):

Kameralistik. In: Handwörterbuch des Rechnungswesens. Hrsg. v. K. Chiemlewicz und M. Schweitzer. 3. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1048-1055.

Riebel, Paul (Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung):

Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung. Grundfragen einer markt- und entscheidungsorientierten Unternehmensrechnung. 7. Aufl., Wiesbaden 1994.

Riebel, Paul; Sinzig, Werner (Datenbanken):

Einsatzmöglichkeiten relationaler Datenbanken zur Unterstützung einer entscheidungsorientierten Kosten-, Erlös- und Deckungsbeitragsrechnung. In: EDV-Systeme im Finanz- und Rechnungswesen. Anwendergespräch. Osnabrück, Juni 1982. Hrsg. von Peter Stahlknecht. Berlin, Heidelberg, New York 1982, S. 93-125.

Schoder, Thomas (Budgetierung):

Budgetierung als Koordinations- und Steuerungsinstrument des Controlling in Hochschulen, Dissertation München 1999.

Schmalenbach, Eugen (Wirtschaftslenkung):

Pretiale Wirtschaftslenkung. Band 1: Die optimale Geltungszahl. Bremen-Horn et al. 1947.

Schneider, Dieter (Rechnungswesen):

Betriebswirtschaftslehre. Band 2: Rechnungswesen. München, Wien 1994.

Schweitzer, Marcell (Bilanz):

Struktur und Funktion der Bilanz. Grundfragen der betriebswirtschaftlichen

Bilanz in methodologischer und entscheidungstheoretischer Sicht. Berlin 1972.

Schweitzer, Marcell; Küpper, Hans-Ulrich (Kostenrechnung):

Systeme der Kosten- und Erlösrechnung. 7. Aufl., München 1998.

Streim, Hannes (Human Resource Accounting):

Human Resource Accounting. In: HWR. Hrsg. v. E. Kosiol u.a. 2. Aufl., Stuttgart 1981, Sp. 743-750.

Streim, Hannes (Humanvermögensrechnung):

Humanvermögensrechnung. In: HWB.Bd.I. Hrsg. v. W. Wittmann u.a. 5. Aufl., Stuttgart 1993, Sp. 1681-1694.

v. Wysocki, Klaus (Rechnungswesen):

Kameralistisches Rechnungswesen. Stuttgart 1965.

Wiesner, Herbert (Rechnungswesen):

Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen. 3. Aufl., Heidelberg 1990.