

Hochschulrechnungswesen

– Ein Vergleich unterschiedlicher Systeme und Ansätze des Rechnungswesens für öffentliche Hochschulen –

Arbeitsunterlage für die Horrub-Tagung am 29. November 2012 in der Ernst-Abbe-Fachhochschule Jena

von Prof. Dr. Guido A. Scheld, Ernst-Abbe-Fachhochschule Jena, Fachbereich Betriebswirtschaft, Professor für Allgemeine Betriebswirtschaft, insbesondere Rechnungswesen und Controlling

Die nachstehenden Ausführungen stellen die persönliche Meinung des Autors dar. Es handelt sich nicht um eine abgestimmte Stellungnahme des Kompetenzkreises Hochschulrecht, -rechnungswesen und -besteuerung (Horrub).

Gliederung

1. Einführung
2. Kameralistik
3. Handelsrechtliche Rechnungslegung
4. Internationale Rechnungslegung (IAS/IFRS)
5. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
6. Kosten- und Leistungsrechnung
7. Erweiterte Kameralistik
8. Kosten- und Leistungsrechnung auf Basis einer Doppik
9. Prozesskostenrechnung
10. Fazit

Quellenverzeichnis

1. Einführung

Ein wichtiges und immer noch aktuelles Thema aus dem Bereich des Hochschulmanagements ist die Gestaltung und Verbesserung des Führungssystems von Hochschulen. Ein fundamentales Informationssystem zur Führung ist das Rechnungswesen, welches qualifizierte Informationen zur Hochschulplanung, -kontrolle und -steuerung bereitstellen soll.

Als Alternative zum bisherigen Status wird seit Jahren eine Abkehr von der Kameralistik hin zum kaufmännischen Rechnungswesen diskutiert, um dadurch ein effizienteres und effektiveres Hochschulcontrolling zu erlangen. Die Umstellung der Kameralistik auf die doppelte Buchführung sowie die Einführung einer flächendeckenden Kosten- und Leistungsrechnung scheinen mittlerweile unabwendbar voranzuschreiten. Die Ausrichtung des Hochschulrechnungswesens an den handelsrechtlichen Vorschriften für die Jahresabschlusserstellung wird kaum noch in Frage gestellt. Aber bedeutet dies zwingend, dass auch der „richtige“ Weg eingeschlagen wurde?

Die nachstehenden Ausführungen konzentrieren sich auf öffentliche Hochschulen in der Bundesrepublik Deutschland. Es handelt sich also um rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts und zugleich um staatliche Einrichtungen.

Die folgenden Ausführungen sollen eine Übersicht über die unterschiedlichen Systeme des externen und internen Rechnungswesens geben und die einzelnen Systeme einer kritischen und vergleichenden Würdigung unterziehen.

2. Kameralistik

Das klassische Rechnungswesen der öffentlichen Haushalte in Deutschland ist die Kameralistik. Das kamerale Rechnungswesen ist auf eine vollständige Erfassung von Einnahmen und Ausgaben ausgelegt. Es dient bei den Körperschaften der systematischen und vollständigen Erfassung von **Einnahmen und Ausgaben** während einer Haushaltsperiode. Veränderungen von Zahlungsmitteln werden ihrem Ursprung nach unterschieden und in entsprechenden Rubriken, so genannten Haushaltstitel, gebucht. Die Aufzeichnungen im Haushalt erfüllen insofern Aufgaben der Dokumentation und Information. Gleichzeitig erfüllt die Kameralistik auch eine Kontroll- und Steuerungsfunktion, indem sie einen Plan-Ist-Vergleich ermöglicht.

Die Kameralistik beruht auf der Abbildung von Zahlungsströmen, in der zahlungswirksame Einnahmen und Ausgaben gebucht werden. Damit weist die Kameralistik Charaktereigenschaften einer betriebswirtschaftlichen Cashflow-Rechnung bzw. einer steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung auf. Es erfolgt – im Unterschied zur Doppik – kein buchmäßiger Ausweis des Inventars sowie keine Bilanzierung und Bewertung von Vermögen und Schulden.

Ausgangspunkt in der Kameralistik ist der **Haushaltsplan**, in dem Einnahmen und Ausgaben einer Rechnungsperiode gegenübergestellt werden. In Deutschland ist der Haushaltsplan die Gesamtheit von Verwaltungshaushalt und Vermögenshaushalt. Im **Verwaltungshaushalt** erfolgt die Buchung der laufenden Einzahlungen und Auszahlungen, die nicht das Vermögen berühren (z. B. Steuer- und Gebühreneinnahmen sowie Personalausgaben). Im **Vermögenshaushalt** werden solche Einzahlungen und Auszahlungen gebucht, die die Vermögensebene der Körperschaft berühren (z. B. Kauf oder Verkauf von Grundstücken, Anschaffung von Anlagegütern sowie Kreditaufnahmen).

Der praktizierten kameralen Buchführung sind ein Haushaltsquerschnitt und eine Gruppierungsübersicht beigelegt. Unter **Haushaltsquerschnitt** versteht man die Zusammenstellung der Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen geordnet nach Aufgabenbereichen. Dadurch werden die Schwerpunkte des staatlichen Handelns deutlich. Als **Gruppierungsplan** bezeichnet man die Gruppierung der Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsplans nach Arten. Der Gruppierungsplan ermöglicht u. a. die Ermittlung der Investitions- und Konsumausgaben und die begünstigten gesellschaftlichen Gruppen. Diesen Informationen hat die kaufmännische Buchführung nichts Vergleichbares entgegenzustellen. Die kaufmännische Buchführung hätte diese Daten in einer zusätzlichen Nebenrechnung zu erfassen. Die kamerales Gruppierungsübersicht (Gruppierungsplan) kann man mit einer einfachen Kostenarten- und Leistungsartenrechnung vergleichen. Den kameralen Rechnungsquerschnitt (Haushaltsquerschnitt) kann man mit einer einfachen Kostenstellenrechnung bzw. einer einfachen Kostenträgerzeitrechnung vergleichen.

Die Kameralistik liefert wichtige Zahlen mit deren Hilfe die Wirtschaftlichkeit einer Organisation, z. B. einer Hochschule, gemessen werden kann. Im Übrigen gilt die Kameralistik als weniger komplex und weniger manipulierbar als die kaufmännische Buchführung.

Dieses System weist jedoch einige Mängel auf. Es enthält keine Informationen über den nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch in einer Periode, z. B. über Ab-

schreibungen für Sachanlagevermögen und über Pensionsrückstellungen für die Versorgungsansprüche der Beamten. Es liefert auch keine Informationen über den Output, d. h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen. Ferner fehlt eine vollständige Reinvermögensrechnung, in der sämtliche Vermögenswerte und Schulden nachgewiesen werden. Somit kann kein vollständiges, der Realität entsprechendes Bild der Vermögens- und Ertragslage einer Körperschaft und deren Veränderung während einer Haushaltsperiode ermittelt werden.

Konkret wird bemängelt, dass keine Kosten eines Studiengangs oder eines Studienplatzes ermittelt werden können, eine Vollkostenrechnung bei Drittmittelprojekten nicht möglich ist und keine Informationen für eine EU-Trennungsrechnung (laut Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation) bereitgestellt werden.

Zwischenfazit: Bei der Kameralistik steht die Einhaltung der Haushaltsansätze und ein Soll-Ist-Vergleich der Zahlungen im Vordergrund und nicht die Effizienz der Mittelverwendung. Hinzu kommt, dass der Planungsprozess trotz Ziel- und Leistungsvereinbarungen zwischen Ministerium und Hochschule einen zentralistischen Charakter hat. Während die Verpflichtung zur staatlichen Finanzierung unter dem Vorbehalt der Ermächtigung durch den Landtag steht, ist die Hochschulleitung für die Erfüllung der Ziele verantwortlich (§ 11 f. ThürHG).

Ein vielversprechender Lösungsansatz wird in der Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften gesehen.

3. Handelsrechtliche Rechnungslegung

Die handelsrechtliche Rechnungslegung basiert auf dem Prinzip der doppelten Buchführung, auch **Doppik** genannt. Ihr Ziel ist die Erstellung des Jahresabschlusses, der gemäß dem Handelsgesetzbuch u. a. aus einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung besteht. In der **Bilanz** als Zeitpunktrechnung stehen sich die Vermögensgegenstände auf der Aktivseite und die Schulden und das Eigenkapital auf der Passivseite gegenüber. Die Aktivseite zeigt die Kapitalverwendung, die Passivseite die Kapitalherkunft. In der **Gewinn- und Verlustrechnung** (kurz GuV) als Zeitraumrechnung werden die **Erträge und Aufwendungen** der Abrechnungsperiode erfasst und zu einem entweder Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag saldiert. Während die Kameralistik mit Ausgaben und Einnahmen arbeitet, bucht die handelsrechtliche Rechnungslegung Aufwendungen und Erträge. Ein Hauptziel der handelsrechtlichen Rechnungs-

legung ist der Gläubigerschutz und damit der Schutz der Fremdkapitalgeber vor einem Kreditausfall.

Die Umstellung von der Kameralistik auf die handelsrechtliche Doppik hat demzufolge gravierende Konsequenzen für die öffentlichen Haushalte. So ist in der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung auch jener Ressourcenverbrauch als zukünftige Verpflichtung auszuweisen, der zwar in einer bestimmten Haushaltsperiode nicht mit Zahlungen verbunden ist, gleichwohl als Aufwand bzw. Vermögensverbrauch anfällt. Hierzu zählen beispielsweise **Abschreibungen** auf Sachanlagen und **Pensionsverpflichtungen**, die damit auch die auszuweisenden Schulden beeinflussen. Schulden beschränken sich nicht mehr auf die Geldschulden (Kapitalmarktschulden), sondern umfassen darüber hinausgehende zukünftige Verpflichtungen als Verbindlichkeiten. Das Eigenkapital von öffentlichen Haushalten ist bei einer derartigen vollständigen Erfassung der tatsächlichen Verschuldung zwangsläufig geringer als im Rahmen der kameralen Rechnungslegung. Sind die Schulden insgesamt größer als die Vermögensgegenstände liegt eine bilanzielle Überschuldung vor, was für viele privatwirtschaftlich arbeitende Unternehmen der Anfang vom Ende sein kann.

Fraglich ist, ob eine derartige Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden für eine öffentliche Hochschule überhaupt Sinn macht. Müssen die Vermögensgegenstände in einer öffentlichen Hochschule größer sein als die Verpflichtungen? Muss eine Hochschule Vermögensgegenstände verkaufen, wenn sie in Zahlungsschwierigkeiten gerät? Welche Schuldner bedürfen eines besonderen Schutzes? Welche Möglichkeiten hat eine Hochschule um ihre Einnahmen zu erhöhen, um ggf. ihr Eigenkapital zu stärken? Besteht die Möglichkeit einer Eigenkapitalerhöhung durch Ausgabe von Anteilen? Können Hochschulen Schuldverschreibungen ausgeben?

Diese Fragen deuten schon darauf hin, dass es weniger auf die finanzielle Situation der Hochschule ankommt, als vielmehr auf die Verschuldung bzw. Bonität des Bundeslandes. Nicht die Hochschule sondern das Bundesland begibt Schuldverschreibungen. Die Bonität hängt zudem auch nicht primär vom Vermögen des Bundeslandes ab, sondern von der Fähigkeit eingegangene Verpflichtungen termingerecht und betragsgenau begleichen zu können. Für das Länderrating sind potenzielle Einnahmequellen wichtiger als bilanziertes Vermögen.

Unabhängig von der Sinnhaftigkeit eines Jahresabschlusses für eine Hochschule, weist die handelsrechtliche Rechnungslegung einige Nachteile auf, die sich wie folgt zusammenfassen lassen.

Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sind strenge gesetzliche Vorschriften zu beachten. Dennoch oder gerade deshalb stimmen Bilanz und Wirklichkeit nicht immer überein. So sind beispielsweise bei Abschreibungen innerhalb der Finanzbuchhaltung **handels- und steuerrechtliche Bewertungsgesichtspunkte** maßgebend, nicht jedoch verbrauchs- oder gebrauchsbetonte Erwägungen. Beispielsweise setzen planmäßige Abschreibungen nicht auf der erwarteten wirtschaftlichen Nutzungsdauer auf, sondern auf der vielfach deutlich kürzeren steuerrechtlich vorgeschriebenen oder zumindest einer vorsichtig geschätzten Mindestnutzungsdauer.

Hinzu kommen die vom Gesetzgeber gewährten **Ansatz- und Bewertungswahlrechte**. Je nach angestrebter Bilanzpolitik des Bilanzierenden kann das Jahresergebnis höher oder niedriger ausfallen. Die damit verbundene Bildung von *stillen Reserven* – gelegentlich auch *stille Rücklagen* genannt – trägt ferner zur Verschleierung der wirklichen Lage bei. Stille Reserven entstehen durch Unterbewertung oder Nichtbilanzierung von Aktiva oder durch Überbewertung von Passiva. Sie sind eigentlich zusätzliches Eigenkapital, das allerdings in der Bilanz nicht ausgewiesen wird.

Hinzu kommt, dass zahlreiche **immaterielle Vermögenswerte**, die insbesondere im Hochschulbetrieb eine außerordentliche Rolle spielen, im Jahresabschluss überhaupt nicht erfasst werden. Zu denken ist dabei an das Know-how des wissenschaftlichen und nicht wissenschaftlichen Personals, an die Reputation der Hochschule oder an die Einbindung in wissenschaftliche Netzwerke. Grundsätzlich stellt sich daher die Frage, ob die Leistungsfähigkeit einer Hochschule nicht von anderen Kriterien als der monetären Bewertung von Vermögensgegenständen abhängt.

Eng mit dieser Frage hängt auch der folgende Aspekt zusammen. Die Finanzbuchhaltung ist auf die **Ermittlung eines Jahresüberschusses** (bzw. -fehlbetrages) als ein wesentliches Rechnungsziel ausgerichtet. Diese Zielgröße spielt in den Hochschulen aber nur eine bescheidene Rolle. Weder in der Lehre noch in der Forschung hat die Gewinnerzielungsabsicht Priorität. Bei der Auswahl der Forschungsfelder haben Kriterien wie persönliche Vorlieben und Kompetenzen, Anerkennung durch Kollegen oder das reine Erkenntnisinteresse eine viel größere Bedeutung. Hinzu kommt, dass es für Hochschulen nicht nur einen einzigen Erfolgsmaßstab gibt. Die „Produkte“ und damit die Erfolgsmaßstäbe einer Hochschule sind durch Vielfalt, Komplexität und Individualität gekennzeichnet. Für die Bewertung der Ergebnisse spielt zudem die Qualität eine zentrale Rolle.

Die handelsrechtliche Rechnungslegung ist für erfolgswirtschaftlich-orientierte Unternehmen konzipiert worden. Es basiert auf dem **Vorsichts- und Niederstwertprinzip** und hat demnach eine Zielsetzung, die dem Gläubigerschutz im Allgemeinen bzw. der Ausschüttungs- und der Steuerbemessungsfunktion im Besonderen verhaftet ist. Um diese Schutzfunktion sicherzustellen, wird in vielen Fällen ein Informationsverlust in Kauf genommen. Öffentliche Unternehmen – wie Hochschulen – haben eine völlig andere Zielsetzung. Hier geht es weder um Gläubigerschutz noch um Dividendenzahlungen und nur nachrangig um Steuerzahlungen.

Eine interessante Kennzahl, die die Unzulänglichkeit der externen Rechnungslegung misst, ist der **Market Value Added (MVA)**. Der MVA vergleicht den Buchwert des Eigenkapitals mit dem „tatsächlichen“ Marktwert des Eigenkapitals. Die Ergebnisse zeigen, dass der „realisierbare“ Marktwert in keiner Form durch den in der Rechnungslegung errechneten Buchwert zum Ausdruck kommt (vgl. Weißenberger, Barbara E.: IFRS im Controlling, schriftlicher Lehrgang Controlling, Lektion 8, Haufe Akademie, Freiburg 2012, S. 20).

Nichtsdestotrotz lassen sich aus dem Jahresabschluss der Hochschulen die gleichen **Kennzahlen** ableiten wie bei privatwirtschaftlichen Unternehmen. Prinzipiell gelten hier die gleichen Vor- und Nachteile. Zu bedenken ist aber, dass die Interpretation der Ergebnisse schwieriger ist. Zwei simple Beispiele zur „Anlagenintensität“ und „Eigenkapitalanteil“ sollen dies verdeutlichen:

Die **Anlagenintensität** drückt den Anteil des Anlagevermögens am Gesamtvermögen aus. Betriebswirtschaftlich betrachtet ist eine hohe Anlagenintensität eher riskant, da sie zu weniger Flexibilität führt. Für die öffentliche Infrastruktur lässt sich diese Argumentation nicht halten. Öffentliches Anlagevermögen muss im Kontext ihrer Nutzung und ihrer Aufgabenstellung gesehen werden. Beispielsweise könnte bei technischen Hochschulen eine hohe Anlagenintensität auch als Potenzial für gute Forschungsinfrastruktur gedeutet werden. Eine grundsätzliche Kritik stellt die Aussagefähigkeit dieser Kennzahl im öffentlichen Kontext generell in Frage, da Sachanlagen meist gar nicht veräußert werden können, z. B. Hochschullaborgebäude.

Der **Eigenkapitalanteil** drückt den Anteil des Eigenkapitals (Basis-Reinvermögen) zur Bilanzsumme aus. Der Eigenkapitalanteil gibt an, wie viel Prozent des Gesamtkapitals von den Hochschulträgern zur Verfügung gestellt wird, oder anders ausgedrückt, mit welchem Anteil sich die Eigentümer selbst an der Finanzierung und am Insolvenzrisiko der Unternehmung beteiligen. Ein hoher Eigenkapitalanteil repräsentiert Unabhängigkeit und Flexibilität, verringert das Insolvenzrisiko und erhöht die Bonität des Unternehmens. Im Hochschulbereich bedarf es aber einer genaueren Analyse vor al-

lem im Zeitvergleich, ob und wie sich Positionen wie Gewinnrücklagen bzw. Jahresüberschuss verändert haben. Größen wie „Basis-Reinvermögen“ und „Nettoposition“ sind als errechnete Saldogrößen wenig aussagekräftig.

Bereits diese Argumente zeigen, dass die Aussagefähigkeit der Bilanz und GuV **für Ministerien**, Hochschulrat oder externe Hochschulanalysten nicht überschätzt werden darf und der ungeprüfte Übertrag von Interpretationsmustern der privatwirtschaftlicher Unternehmen schnell zu Fehlschlüssen führen kann.

Aber auch für den internen Adressaten, also die **Hochschulleitung** oder die Ausschüsse, ist das externe Rechnungswesen **mängelbehaftet**.

Ein Hauptgrund ist die oben bereits angesprochene unrealistische und damit **wenig aussagekräftige Datenbasis**. Für betriebliche Entscheidungen ist sie daher in den meisten Fällen kaum geeignet.

Die Datenbasis ist als Steuerungsinstrument viel zu **undifferenziert**. Sie vermag nämlich nichts darüber auszusagen, in welchen Referaten, Fakultäten oder Fachbereichen ein Aufwand entstanden ist und in welchem Ausmaß die in einer Hochschule erzeugten Leistungen zu einem „Gewinn“ oder „Verlust“ beigetragen haben. Es kann auch keinen Aufschluss darüber geben, ob wirtschaftlich und/oder produktiv gearbeitet wurde und alle Rationalisierungspotenziale genutzt wurden. Noch nicht einmal über die Rentabilität des eingesetzten Kapitals lassen sich Aussagen treffen. Letzteres wäre zumindest bei gewinnorientierten Unternehmen möglich.

Ein zweites Problem für die interne Steuerung ist, dass das externe Rechnungswesen dem Gesetzescharakter entsprechend nur **vergangenheitsbezogene Daten** enthält. Es kann daher weder alle für die Hochschulplanung und -kontrolle erforderlichen Informationen liefern, noch die für das Treffen hochschulspezifischer Entscheidungen relevanten, zukunftsbezogenen Daten bereitstellen. Es vermag allenfalls Anhaltspunkte für die Prognose zukunftsbezogener Aufwendungen und Erträge zu liefern.

Zum Schluss muss noch die **lange Abrechnungsperiode** von einem Jahr und die dann noch folgende **Aufstellungsfrist** bis zum endgültigen Jahresabschluss erwähnt werden. Für die Hochschulsteuerung ist diese Zeitspanne einfach zu lang. Hochschulspezifische Entscheidungen des Rektorats müssen nicht selten kurzfristig anhand der aktuellen Situation oder zumindest semesterweise gefällt werden.

Das externe Rechnungswesen muss daher zwangsläufig in der praktischen Anwendung durch das interne Rechnungswesen wie beispielsweise die Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt werden.

Zwischenfazit: Man versucht ein funktionsfähiges für Steuerungszwecke ungenügend geeignetes Instrument der Rechenschaftslegung, nämlich die Kameralistik, durch ein anderes noch nicht funktionsfähiges, aber ebenfalls für Steuerungszwecke mangelhaftes Instrument zu ersetzen; und dies mit einem enormen Zeit-, Kosten- und Personalaufwand nicht nur im Rahmen der Umstellungsphase. Auch im Rahmen der Durchführungsphase – dies zeigen die ersten praktischen Erfahrungswerte – muss mit einem kurz- und mittelfristigen Stellenmehrbedarf und einer langfristigen Höhereinstufung insbesondere für die Buchhaltung und mit erhöhten Betriebskosten, z. B. für eine SAP-, MACH- oder HIS-FiBu-Anwendungssoftware einschließlich Data Warehouse-Datenbank sowie externen Dienstleistungen, gerechnet werden. „Für die Wahrnehmung der neuen zusätzlichen Aufgaben wird in der Regel der Einsatz höher qualifizierter Mitarbeiter erforderlich. Die als Mindestausstattung und Erfolgsfaktor für ein funktionierendes kaufmännisches Rechnungswesen genannten Funktionen sind Bilanzbuchhalter, gelernte Buchhalter und Steuerfachkraft. Diese höheren Qualifikationen sind unter Umständen nicht kostenneutral zu realisieren.“ (Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen und Steuern“ (Hrsg.): Zwischenbericht über die laufenden Aktivitäten des AK HSReW vom 31.7.2009, S. 5) „An Hochschulen ist die Informations- und Datenlage sehr komplex und stellt hohe Anforderungen an eine Software für die Informationsbereitstellung, da viele der Universitätsleistungen qualitativer Natur und nicht in Geld zu bewerten sind.“ (Scholz, Götz: Kanzler der Johannes Gutenberg-Universität Mainz, in: Universität Mainz (Hrsg.): Reformprozess an der Johannes Gutenberg-Universität schreitet voran: Neue Software für Hochschulverwaltung – Integrierte Standard-Verwaltungssoftware wird bis Ende 2004 eingeführt/Umstellung auf kaufmännisches Rechnungswesen zum Jahreswechsel, Mainz, Pressemitteilung 2003)

4. Internationale Rechnungslegung (IAS/IFRS)

Die IAS/IFRS sind eine Sammlung von Regelungen für die Rechnungslegung von privatwirtschaftlichen Unternehmen. IAS steht für *International Accounting Standards* und IFRS für *International Financial Reporting Standards*. Die internationalen Standards werden vom *International Accounting Standards Board* (IASB) herausgegeben und regeln unabhängig von den nationalen Rechtsvorschriften die Aufstellung international vergleichbarer Jahresabschlüsse.

Im Unterschied zum HGB ist die internationale Rechnungslegung nach IAS/IFRS **investororientiert**. Gläubigerschutz, Vorsichtsprinzip und der Aufbau stiller Reserven haben eine stark in den Hintergrund tretende Bedeutung. Im Mittelpunkt steht der Ansatz zu Marktwerten (Fair Value) und die **Fundierung zukunftsgerichteter Prognosen**. So ist die Bewertung vom Anlagevermögen auf den aktuellen Zeitwert über die ursprünglichen Anschaffungskosten hinaus möglich bzw. sogar ggf. geboten.

Im Übrigen entsteht ein **MVA** auch bei Unternehmen, die nach IAS/IFRS bilanzieren. Jedoch ist der Wert bei weitem nicht so hoch wie bei HGB-Bilanzierern (vgl. Weißenberger, Barbara E.: IFRS im Controlling, schriftlicher Lehrgang Controlling, Lektion 8, Haufe Akademie, Freiburg 2012, S. 21).

Zwischenfazit: Die IAS/IFRS-Rechnungslegung ist damit eher als die HGB-Bilanzierung als Informationsinstrument über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und als Instrument der betrieblichen Entscheidungsunterstützung geeignet. Zudem werden die internationalen Rechnungslegungsstandards künftig außerhalb der Hochschulen, z. B. bei (potenziellen) Projektpartnern oder Drittmittelgebern wie der EU-Kommission, zunehmend an Bedeutung gewinnen (vgl. Philipps, Holger: Fernziel internationale Standards – Aktuelle Herausforderungen für das universitäre Rechnungswesen, in: Wissenschaftsmanagement (Zeitschrift) 2005, S. 17). Sie eignen sich ferner als Grundlage für die Entwicklung bundeseinheitlicher universitärer Rechnungslegungsstandards.

5. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Zum *International Federation of Accountants Committee* (IFAC) gehört der *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Dieser gibt die so genannten *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) heraus. In der einschlägigen Literatur werden die IPSAS häufig als *Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung* übersetzt.

Die IPSAS sind internationale Rechnungslegungsstandards, die von öffentlichen Organisationen, mit Ausnahme von öffentlichen wirtschaftlich tätigen Unternehmen, anzuwenden sind. Die IPSAS basieren auf den IAS/IFRS und sind an die spezifischen **Bedürfnisse von Organisationseinheiten des öffentlichen Sektors** angepasst.

Die Standards unterscheiden zwischen zwei Arten der staatlichen Rechnungslegung: *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting* (Einzahlungs- und Auszahlungsrechnung) und *Financial Reporting Under the Accrual Basis of Accounting* (Aufwands- und Ertragsrechnung). Beide Rechnungen können sowohl mittels Doppik als auch mittels Kameralistik durchgeführt werden.

Einige Autoren sehen die Zukunft in den IPSAS als Leitlinie für eine hochschulspezifische Rechnungslegung (vgl. Philipps, Holger: Fernziel internationale Standards – Aktuelle Herausforderungen für das universitäre Rechnungswesen, in: Wissenschaftsmanagement (Zeitschrift) 2005, S. 16).

Zwischenfazit: Die Rechnungslegung nach IPSAS ist aufgrund ihrer Ausrichtung besser als die IAS/IFRS- und HGB-Rechnungslegung als Informationsinstrument über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Hochschule und als Instrument der universitären Entscheidungsunterstützung geeignet.

6. Kosten- und Leistungsrechnung

Eine Kosten- und Leistungsrechnung besteht – dem Namen entsprechend – aus einer Kostenrechnung und einer Leistungsrechnung. Im Unterschied zur handelsrechtlichen Rechnungslegung ist ihre Ausgestaltung an keine gesetzlichen Vorschriften gebunden, so dass eher als bei der Doppik ein **realistisches Abbild der Lage der Hochschule** erreicht werden kann. Zudem ist die Kosten- und Leistungsrechnung mit einer **monatlichen Planungs- und Kontrollperiode** erheblich kürzer und damit aktueller als der Jahresabschluss nach HGB. Während der Jahresabschluss gemäß Handelsrecht auf Basis von Vergangenheitswerten erstellt werden muss, kann die Kosten- und Leistungsrechnung als Ist- und/oder Planungsrechnung konzipiert werden. Letztere ermöglicht eine aussagekräftige **Abweichungs- und Ursachenanalyse**. Die konkrete Ausgestaltung kann sich flexibel nach den Rechnungslegungszielen richten. Je nach Zielvorgabe kann und wird sie dementsprechend anders aussehen. Im Unterschied zur Finanzbuchhaltung ist bei der Betriebsbuchhaltung die Relevanz der Daten für Controllingzwecke wichtiger als die Genauigkeit und Nachprüfbarkeit. Es darf auch mal – ohne gleich ein Gutachten in Auftrag geben zu müssen – geschätzt oder vereinfacht werden. Die Wirtschaftlichkeit hat einen hohen Stellenwert.

Die **Kostenrechnung** unterscheidet zwischen Einzel- und Gemeinkosten und besteht aus einer Kostenarten-, -stellen- und -trägerrechnung. Ihre Haupteinsatzgebiete in pri-

vatwirtschaftlichen Betrieben sind die Produktkalkulation (Kostenträgerrechnung) und das Gemeinkostenmanagement (Kostenstellenrechnung). Dabei steht das Verursachungsprinzip an erster Stelle. Allerdings hat das Aufgabenspektrum an Hochschulen zur Folge, dass sich nur ein sehr begrenzter Anteil der Kosten einzelnen Kostenträgern bzw. -stellen zurechnen lässt.

Die Kostenrechnung kann sowohl zur Kameralistik als auch zur Doppik hinzugefügt werden. Wird die Kameralistik um eine Kostenrechnung erweitert, spricht man von einer Erweiterten Kameralistik.

Eine **Leistungsrechnung** ist regelmäßig nicht notwendig, da der Anteil staatlicher Finanzierung bei öffentlich-rechtlichen Hochschulen naturgemäß sehr hoch ist. Eine Leistungsrechnung kann aber dann erforderlich werden, wenn Studiengebühren, entgeltliche Weiterbildungsangebote und -studiengänge sowie Drittmittelprojekte eine größere Rolle spielen. Aber auch die Vermietung von Räumlichkeiten oder das Sponsoring können die Erlössituation verbessern. Eine Leistungsrechnung kann dann mit einer Kostenrechnung verknüpft und zu einer (kurzfristigen) Hochschulergebnisrechnung ausgebaut werden.

Ein besonderes Merkmal der Kosten- und Leistungsrechnung ist, dass sie aussagekräftige **Daten für operative Entscheidungen** liefert. Ein wesentlicher Teil der Entscheidungen im Rahmen der Hochschulplanung hat aber strategischen Charakter. Dazu zählen insbesondere der Bau neuer Hochschulgebäude, die Einrichtung von Studiengängen, die Berufung von Professoren, die Ausstattung von Lehrstühlen, die Festlegung von Studierendenzahlen und die Übernahme von Forschungsprojekten. Sollen langfristige **Investitionsentscheidungen** vorbereitet werden, ist es betriebswirtschaftlich zweckmäßig, die Ebene der Periodenrechnung (Kosten und Leistungen) wieder zu verlassen und zu Zahlungsgrößen zurückzugehen. Zur Fundierung von derartigen Investitionsentscheidungen wird nämlich eine leistungsfähige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung benötigt. „Der auf den ersten Blick grundlegende Unterschied zu kameraleen Rechnungssystemen reduziert und relativiert sich damit in hohem Maße.“ (Küpper, Hans-Ulrich: Kaufmännische Buchführung und Kameralistik, Institut für Produktionswirtschaft und Controlling der Universität München, München 2000, S. 3)

Zwischenfazit: Das Verursachungs- und Wirtschaftlichkeitsprinzip stehen im Vordergrund. Einen hohen Stellenwert erhalten die dezentralen Einheiten (z. B. die Kostenstellen bei industrieller Fertigung oder die Fachbereiche/Studiengänge im Hochschulbetrieb), da auf dieser Ebene die Kostenplanung, -kontrolle und -steuerung stattfindet. Im Unterschied zur zentral planenden Kameralistik werden bei der Kosten- und Leis-

tungsrechnung die Planvorgaben auf Basis des Produktionsprogramms (im Hochschulbetrieb könnten alternativ die Studierendenzahlen/Veranstaltungen genommen werden) festgelegt.

7. Erweiterte Kameralistik

Die Erweiterte Kameralistik basiert auf einer **Einnahmen- und Ausgabenrechnung**, wird aber **additiv um eine Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt**.

Die Probleme der Erweiterten Kameralistik liegen darin, dass beide Rechnungswesenssysteme weitgehend isoliert nebeneinander stehen, weil beide Systeme auf unterschiedlichen Ansätzen basieren. Die Kosten- und Leistungsrechnung erfordert daher eine Reihe eigenständiger mehr oder weniger umständlicher Zusatzrechnungen. Hinzu kommen erhebliche Schnittstellen- und Abgrenzungsprobleme im Zuge der Überleitung der Ausgaben und Einnahmen auf die Kosten und Leistungen.

Da im Hochschulbetrieb nur wenige Umsatzerlöse erwirtschaftet werden und die meisten Leistungen gratis abgegeben werden, ist die Sinnhaftigkeit einer Kostenstellenrechnung (um die Kosten verursachenden Kostenstellen zu identifizieren) und Kostenträgerrechnung (um die Produktselbstkosten zu ermitteln) fraglich. Was sind überhaupt die Kostenträger? Kostenträger könnten Fachbereiche/Lehrstühle und Referate, Studiengänge, Studierende, Lehrveranstaltungen bzw. Lehrveranstaltungsstunden, aber auch Forschungsprojekte sein. Je nach Wahl des Kostenträgers müsste die zugehörige Kosten- und Leistungsrechnung anders gestaltet sein. Je nach Wahl des Kostenträgers verändert sich die Zuordnung der Kostenarten (z. B. Personal- und Sachmittelkosten sowie Dienstleistungskosten) zu den beiden Kategorien Einzel- und Gemeinkosten.

Zwischenfazit: Die Ergänzung einer kameralen Rechnungslegung um eine Kosten- und Leistungsrechnung ist technisch möglich, aber umständlich. Je mehr man sich bei der Implementierung der Kosten- und Leistungsrechnung auf die notwendigen Kernaufgaben konzentriert, umso einfacher, übersichtlicher und preiswerter wird die Einführung sein.

8. Kosten- und Leistungsrechnung auf Basis einer Doppik

In privatwirtschaftlichen Unternehmen ist es üblich die klassische **Kosten- und Leistungsrechnung aus der Finanzbuchhaltung** abzuleiten. Da Letztere für alle wirtschaftlich tätigen Unternehmen gemäß deutschem Handelsrecht obligatorisch ist, erübrigen sich Diskussionen über die Sinnhaftigkeit dieses Buchhaltungssystems.

Die Schnittstelle zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung ist die Kostenartenrechnung. Die Überführung der Aufwendungen und Erträge in Kosten und Leistungen ist allerdings nicht ganz trivial und nur mit einer ausgefeilten **Abgrenzungsrechnung** möglich. In einer solchen Abgrenzungsrechnung kommt es zur Aussonderung so genannter neutraler Aufwendungen und Erträge sowie zum Ansatz von Anders- und Zusatzkosten, deren Ansatz im Hochschulbetrieb gut überlegt sein sollte und nicht immer Sinn macht.

Zwischenfazit: Die Ergänzung einer kaufmännischen Buchführung um eine Kosten- und Leistungsrechnung ist betriebswirtschaftlicher Standard. Die Abgrenzungsrechnung ist umständlich, aber sicherlich einfacher als bei der kameralen Herleitung. Auch hier sollte der Grundsatz „Wirtschaftlichkeit vor Vollständigkeit und Genauigkeit“ gelten.

9. Prozesskostenrechnung

Eine Weiterentwicklung der klassischen Kostenrechnung ist die Prozesskostenrechnung. Sie ermöglicht den Blick auf die abteilungsinternen und -übergreifenden Prozesse und zielt auf eine **prozessorientierte Kosten-, Ressourcen- und Zeitsteuerung**. Die Prozesskostenrechnung ist insbesondere für Gemeinkostenbereiche geeignet, in den repetitive und homogene Tätigkeiten ablaufen. Dies wäre in vielen Hochschulbereichen sicherlich der Fall.

Zwischenfazit: Die prozessorientierte Kostenrechnung hat insbesondere in Hochschulen einen breiten Anwendungsbereich. Ihre Anwendung setzt aber, da es sich bei der Prozesskostenrechnung um kein eigenständiges Informationsinstrument handelt, eine funktionsfähige klassische Kostenrechnung voraus.

10. Fazit

Hauptziele der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind der Gläubigerschutz und der Ausweis eines ausschüttungsfähigen Gewinns. Ein solches Rechnungslegungsziel wird für öffentliche Hochschulen nur dann interessant, wenn es von der Politik geplant ist, die staatliche Finanzierung nach und nach zurückzufahren und durch eine Eigen- und Fremdfinanzierung schrittweise zu ersetzen.

Weder die handelsrechtliche noch die internationale Rechnungslegung erfüllen den Anspruch der externen Adressaten die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage realistisch und vollständig abzubilden.

Beide kaufmännischen Rechnungslegungssysteme sind zudem für die interne Steuerung ungeeignet. Es würden mit Hilfe der Doppik hauptsächlich Zahlen produziert, die für kaum eine Entscheidung relevant sind. Im direkten Vergleich schneidet dabei die handelsrechtliche Rechnungslegung noch schlechter ab als die internationale Bilanzierung. Und hier wiederum haben die IPSAS gegenüber den IAS/IFRS Vorteile, weil sie auf die Bedarfe öffentlicher Einrichtungen ausgerichtet sind.

Alle Doppik-Systeme einschließlich der Kosten- und Leistungsrechnung erfordern für die Umstellung und Implementierung einen enormen Zeit-, Kosten- und Personalaufwand sowie die Lösung von IT-Problemen.

Entscheidet sich der Anwender für eine Kostenrechnung, ist die Frage durchaus berechtigt, ob eine laufende Kostenrechnung tatsächlich erforderlich ist oder eine in der Kameralistik übliche fallbezogene Kostenplanung und -kontrolle ausreicht? Da öffentliche Verwaltungen üblicherweise statischer als privatwirtschaftliche Unternehmen sind, ist dort eine laufende Kostenrechnung mit der Komplexität einer Kostenrechnung, wie sie für erwerbswirtschaftliche Unternehmen anzutreffen ist, sicherlich nur im Ausnahmefall geboten. Die Installation einer Kostenrechnung auf Grundlage einer vereinfachten Basisrechnung mit fallweisen Sonderuntersuchungen ist vermutlich ausreichend, um die Planungs-, Kontroll- und Steuerungsfunktion übernehmen zu können. Dies spart – gegenüber einer laufenden und überdimensionierten Kostenrechnung – Kosten und lässt das Rechnungswesenssystem transparent und flexibel.

Betrachtet man alle oben aufgeführten Aspekte scheint eine Umstellung der Kameralistik auf die kaufmännische Buchführung (zumindest zum gegenwärtigen Zeitpunkt) nicht zweckmäßig zu sein. Eine parallele Installation der Doppik sowie eine daraus

resultierende Buchung aller Geschäftsvorfälle in beiden Systemen sind sicherlich unwirtschaftlich. Wie alle öffentlichen Körperschaften unterliegen auch Hochschulen nach den Vorschriften zum öffentlichen Haushaltsrechts dem Wirtschaftlichkeitspostulat.

Da aber ein Anhalten des Umstellungsprozesses kaum noch möglich erscheint, liegt ein Lösungsansatz in einem bundesweit einheitlichen auf die Hochschulen zugeschnittenen **Rechnungswesenssystem nach dem Vorbild der IPSAS**, einer **einfachen und zweckorientierten Kosten- und Leistungsrechnung** und einem eben solchen „**abgespeckten**“ **Berichtssystem**, welches auf die besonderen Belange der internen und externen Adressaten des Hochschulrechnungswesens ausgerichtet ist.

Quellenverzeichnis

- Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen und Steuern“ (Hrsg.): Zwischenbericht über die laufenden Aktivitäten des AK HSReW vom 31.7.2009
- Bartholmè, Klaus: Länderbericht Thüringen, Jahrestagung 2009 in Leipzig, in: http://www.zv.uni-leipzig.de/fileadmin/user_upload/Service/Events/PDF/Laenderbericht_Thueringen.pdf vom 27.11.2012
- Breithecker, Volker/Lickfett, Urte (Hrsg.): Handbuch Hochschulrechnungslegung, Berlin 2011
- Gilch, Harald/Sehl, Ilka/König, Kirsten: Erhebung zum Ressourcenbedarf für kaufmännische Buchführung und Steuerwesen – Vorstellung der Ergebnisse der HIS-Tagung vom 21.9.2009
- Hamschmidt, Martin/Sehl, Ilka/Stratmann, Friedrich: Blinde Flecken – Kaufmännisches Rechnungswesen an Hochschulen, in: Wissenschaftsmanagement (Zeitschrift), 06/2009, S. 33-39
- Hilgers, Dennis: Hochschulen im Reformprozess des öffentlichen Rechnungswesens, in: Verwaltung und Management (Zeitschrift), 14. Jg. 2008, Heft 4, S. 180-188
- IPSASB (Hrsg.): IPSAS: International Public Sector Accounting Standards, in: <http://www.ipsas.de/> vom 26.11.2012
- Küpper, Hans-Ulrich: Kaufmännische Buchführung und Kameralistik, Institut für Produktionswirtschaft und Controlling der Universität München, München 2000
- Müller-Marqués Berger, Thomas (Hrsg.): Internationale Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor (IPSAS): Grundlagen und Einzeldarstellungen, Stuttgart 2008

- Philipps, Holger: Fernziel internationale Standards – Aktuelle Herausforderungen für das universitäre Rechnungswesen, in: Wissenschaftsmanagement (Zeitschrift) 2005, S. 11-19
- Präsidialstab Hochschulplanung und Controlling (Hrsg.): Ermittlung des Gemeinkostenzuschlagssatzes für Auftragsforschung auf Basis der Kostenrechnung, Universitäten Leipzig und Hannover, Leipzig/Hannover 2012
- Scheld, Guido A.: Das Interne Rechnungswesen im Industrieunternehmen, Band 1: Istkostenrechnung, 5. Auflage, Fachbibliothek Verlag, Büren 2008
- Scheld, Guido A.: Kostenrechnung im Industrieunternehmen, Band 4: Moderne Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Auflage, Fachbibliothek Verlag, Büren 2012
- Scheld, Guido A.: Controlling im Mittelstand, Band 1: Grundlagen und Informationsmanagement, 5. Auflage, Fachbibliothek Verlag, Büren 2012
- Universität Mainz (Hrsg.): Reformprozess an der Johannes Gutenberg-Universität schreitet voran: Neue Software für Hochschulverwaltung – Integrierte Standard-Verwaltungssoftware wird bis Ende 2004 eingeführt/Umstellung auf kaufmännisches Rechnungswesen zum Jahreswechsel, Mainz, Pressemitteilung 2003
- Universität Ulm (Hrsg.): Kaufmännisches Rechnungswesen an Hochschulen – Erfahrungen, Mythen, Nutzen, Erfahrungsbericht der Universität Ulm, Tagung Finanzmanagement am 29. und 30.9.2009
- Waltenberger, Monika: Rechnungslegung staatlicher Hochschulen – Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme, Dissertation, hrsg. vom Bayerisches Staatsinstitut für Hochschulforschung und Hochschulplanung, Band 73, München 2006
- Weißberger, Barbara E.: IFRS im Controlling, schriftlicher Lehrgang Controlling, Lektion 8, Haufe Akademie, Freiburg 2012