

Autor/innen:
Anne Najderek & Philip Jung

Titel:
Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung
für Hochschulen

Erschienen in:

Zeitschrift: Hochschulmanagement (HM) – Zeitschrift für die Leitung, Entwicklung
und Selbstverwaltung von Hochschulen und Wissenschaftseinrichtungen
Erscheinungsjahr: 2017
Ausgabe: 1
Jahrgang: 64
Seiten: 11-16
ISSN: 1860-3025
Verlag: UniversitätsVerlagWebler
Ort: Bielefeld

Impressum/Verlagsanschrift: UniversitätsVerlagWebler, Bündler Straße 1-3 (Hofgebäude), 33613 Bielefeld

Copyright: Die Urheberrechte der hier veröffentlichten Artikel, Fotos und Anzeigen bleiben bei der Redaktion.
Der Nachdruck ist nur mit schriftlicher Genehmigung des Verlages gestattet.

Für weitere Informationen

- zu unserem Zeitschriftenangebot,
- zum Abonnement einer Zeitschrift,
- zum Erwerb eines Einzelheftes,
- zum Erwerb eines anderen Verlagsproduktes,
- zur Einreichung eines Artikels,
- zu den Autorenhinweisen



oder sonstigen Fragen besuchen Sie unsere Website: www.universitaetsverlagwebler.de

oder wenden Sie sich direkt an uns: E-Mail: info@universitaetsverlagwebler.de, Telefon: 0521/ 923 610-12

UniversitätsVerlagWebler – Der Fachverlag für Hochschulthemen

Anne Najderek & Philip Jung

Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung für Hochschulen



Anne Najderek



Philip Jung

The accounting systems of German universities, based on an accrual accounting system appropriate to the German Commercial Code (HGB), are highly heterogeneous, so the comparability of financial statements seems impossible. This leads to the question which requirements for the design of the accounting system have to be fulfilled in order to derive accounting practices that help to avoid random accounting differences. The main issues in this context are which purposes the university accounting must meet, whether these purposes can be represented with an accrual accounting based on the HGB, and how this fits within the framework of state accounting. The aim of this paper is to show that the accrual accounting system based on the HGB constitutes an appropriate system for solving university-specific issues. The concrete design of university needs-oriented accounting questions is to be developed in further papers.

Das Hochschulrechnungswesen in Deutschland auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens ist von einer bundesweit hohen Heterogenität geprägt, die eine Vergleichbarkeit von Hochschuljahresabschlüssen nahezu nicht möglich macht. Vor diesem Hintergrund ergibt sich die Frage, welchen Anforderungen die Ausgestaltung des Rechnungswesens von Hochschulen unterliegt, um darauf aufbauend Bilanzierungspraktiken abzuleiten, die zufallsabhängige Bilanzierungsunterschiede vermeiden helfen. Wesentlich ist hierbei die Frage, welchen Aufgaben die Hochschulrechnungslegung gerecht werden muss, ob diese mit einem kaufmännischen Rechnungswesen steuerungsrelevant abbildbar sind und wie sich dies in den Rahmen der staatlichen Bilanzierung einpasst. Ziel des Beitrags ist dabei aufzuzeigen, dass mit dem kaufmännischen Rechnungswesen nach HGB ein zweckadäquates Normensystem zur Verfügung steht, das auch hochschulspezifische Sachverhalte, wie bspw. die Sonderpostenbilanzierung, sachgerecht zu lösen vermag. Eine konkrete Ausgestaltung hochschulspezifischer Bilanzierungssachverhalte gilt es in weiteren Beiträgen Stück für Stück bedarfsgerecht zu entwickeln.

1. Status Quo der Hochschulrechnungslegung in Deutschland

Die öffentlichen Hochschulen in Deutschland befinden sich seit längerem in einem Transformationsprozess, der den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente nach sich zieht. In diesem Zusammenhang existiert im Hochschulrecht der Bundesländer eine Entwicklung hin zu einer deregulierten, also autonomen Hochschule. Dieser Prozess umfasst in den meisten Bundesländern auch die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens nach HGB und damit die Ablösung der Kameralistik (Marettek

2011, S. 462). Übersicht 1 verdeutlicht den aktuellen Umstellungsstand.

Das im Oktober 2015 gestartete, auf mehrere Jahre angelegte Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulrechnungslegung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“ an der Hochschule Offenburg¹ hat zunächst die empirische Erfassung der vorliegenden Jahresabschlüsse öffentlicher Hochschulen sowie ergänzender Berichtsinstrumente angestoßen.

Die vorläufige Analyse vorliegender Jahresabschlüsse bei zentralen Jahresabschlusspositionen zeigt eine ganze Reihe unbefriedigender Abweichungen und/oder Unklarheiten. Übersicht 2 listet exemplarisch Unterschiede bei zentralen Bilanz- und GuV-Positionen auf.²

Angesichts so weitreichender Unsicherheiten im Hinblick auf die Darstellung und Ermittlung des Reinvermögens in Hochschulen erscheint es von neuem notwendig, systematisch über eine zweckadäquate (einheitliche) HGB-Anwendung im Hochschulbereich nachzudenken,³ um rein zufallsabhängige Unterschiede auf Basis einer fundierten wissenschaftlichen Analyse zu vermeiden. Letztlich stellt die Hochschulrechnungslegung auf Grundlage des HGB eine Datenbasis dar, die mittels des entsprechenden Berichtswesens als Steuerungsinstrument genutzt und in der Folge zur Erreichung der Aufgaben von Hochschulen beitragen kann.

¹ Nähere Informationen siehe <http://www.hs-offenburg.de/?id=4857>.

² Zu Ansatz und/oder Bewertung von Immobilien und Gebäuden vgl. z.B. Stibbe 2013; zu Mietereinbauten Büchtmann/Defoßé 2011, S. 129ff.; zu Finanzanlagen Lickfett/Reemann 2011, S. 161ff.; oder zu Antragsforschung Drittmittel Kaufmann/Tebben 2015, S. 526ff.

³ Zur allgemeinen Zweckadäquanz öffentlicher Rechnungslegung nach HGB vgl. Wüstemann/Wüstemann 2014, S. 589.

Übersicht 1: Umstellungsstand des Hochschulrechnungswesens

Kaufmännisches Rechnungswesen verpflichtend	Wahlmöglichkeit: Kameralistik oder Doppik	Kameralistik verpflichtend
<ul style="list-style-type: none"> • Freistaat Sachsen • Freistaat Thüringen • Hessen • Niedersachsen • Nordrhein-Westfalen (ab 2017) • Saarland • Hamburg 	<ul style="list-style-type: none"> • Baden-Württemberg • Freistaat Bayern • Bremen • Rheinland-Pfalz 	<ul style="list-style-type: none"> • Berlin (Ausnahme HTW) • Brandenburg • Mecklenburg-Vorpommern (Ausnahme EUV) • Sachsen-Anhalt • Schleswig-Holstein

gemäß § 2 Abs. 1, S. 3, Nr. 1 LHG des Landes Baden-Württemberg auf der „Pflege und Entwicklung der Wissenschaften“ in der Verbindung von Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung. Daneben haben bspw. Hochschulen für angewandte Wissenschaften das Ziel der Befähigung zur selbstständigen Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse und Methoden in der Berufspraxis und sollen in diesem Zusammenhang „anwendungsbezogene Forschung und Entwicklung“ betreiben (LHG, GBl. Baden-Württemberg 2005, 1, 2230-1, § 2 Abs. 1, S. 3, Nr. 4 (auch Zitat)). Neben der Ausbildung steht außerdem auch die Förderung des wissenschaftlichen und künstlerischen Nachwuchses im Zentrum der hochschulischen Aufgaben (LHG, GBl. Baden-Württemberg 2005, 1, 2230-1, § 2 Abs. 1, S. 7).

Übersicht 2: Beispielhafte Sachverhalte mit divergierender Bilanzierungspraxis

Sachverhalt	Problemkreis
Landesgebäude/Mietereinbauten	Unterschiedliche Ausgestaltung bzw. unterschiedliches Verständnis von wirtschaftlichem Eigentum, Bewertungsgrundlagen
Körperschaftsvermögen	Getrennter Ausweis außerhalb des Landeshaushalts oder integrierter Ausweis im Hochschulvermögen
Eigenkapital	Heterogenität bei Bestandteilen/Ausweis/Rücklagen
Sonderposten für erhaltene Investitionszuschüsse	Höchst unterschiedliche Einschätzungen bei Umfang/Zusammensetzung und Ausweis
Grundmittel/Sondermittel des Landes/ HSP-Mittel/Drittmittel i.S.v. Antragsforschung/ Drittmittel i.S.v. Auftragsforschung	Unnötig divergierende Ansätze für die genannten Erlösbestandteile (berührt auch die korrespondierenden Bilanzposten)

2. Bedarfsgerechte Hochschulrechnungslegung auf Basis der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung

2.1 Aufgaben und damit verbundene Ziele der Hochschulen

Die Existenz von Hochschulen ist gesellschaftsbezogenen Zwecken, in Form der Erhöhung der gesamtgesellschaftlichen Wohlfahrt, unterstellt (Waltenberger 2006, S. 29). Diesen Zwecken, die gleichzeitig die für die Hochschulen zu erreichenden Ziele definieren, liegt eine Reihe von Hochschulaufgaben zugrunde. Ein entsprechender Katalog, der den Leistungsauftrag der Hochschulen umreißt, findet sich in den jeweiligen Hochschulgesetzen der Bundesländer. Dahingehend ist zunächst festzustellen, dass ein nahezu homogener Aufgabenkatalog für öffentliche Hochschulen über die einzelnen Bundesländer hinweg besteht. Die Aufgaben werden in diesem Beitrag daher beispielhaft und nicht abschließend auf Basis des Gesetzes über die Hochschulen in Baden-Württemberg aufgezeigt, demgemäß § 2 Abs. 1, S. 1 die Hochschulen des Landes mit der Aufgabe „(...) der Pflege und der Entwicklung der Wissenschaften und der Künste durch Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung (...)“ betraut sind. Darüber hinaus ist die Aufgabenwahrnehmung für die unterschiedlichen Hochschularten im Gesetz untergliedert. So liegt bspw. der Fokus der Universitäten

Technologietransfers (LHG, GBl. Baden-Württemberg 2005, 1, 2230-1, § 2 Abs. 5). Dieser kann als absatzorientierte Verwertung der Forschung, z.B. durch die Förderung praxisnaher Veranstaltungen, verstanden werden (Bolsenkötter 1971, S. 25 und 332). Weitere (untergeordnete) Aufgabengebiete der Hochschule, wie die Förderung der Chancengleichheit von Männer und Frauen (Berg 2013, S. 18), bleiben im Rahmen der Zielsetzung dieses Beitrags unberücksichtigt. Anhand der zuvor genannten Aspekte wird deutlich, dass die Hochschulaufgaben das Wissen fokussieren. In Verbindung damit lassen sich als Sachziele der hochschulischen Aufgaben für die Forschung, unterteilt in die Grundlagen- und Anwendungsforschung, die Wissensvermehrung und für die Lehre das Ziel der Wissensvermittlung ableiten (Bolsenkötter 1971, S. 25 und 30). Die aufgezeigten Sachziele werden vom Formalziel der Wirtschaftlichkeit der Ressourcenverwendung flankiert (Weyers 2013, S. 9). Die Hochschulrechnungslegung muss hierbei Informationen zu den eingesetzten Ressourcen liefern. Trotz der für die Hochschulen im Wesentlichen einheitlich definierten Aufgaben und der damit verbundenen Ziele weichen die Rechnungslegungsnormen bei kaufmännisch buchenden Hochschulen in der Praxis stark voneinander ab. Nachfolgend soll daher die Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung in ihrer Eigenschaft als hochnormiertes Steuerungsinstrument im privaten Sektor hinsichtlich ihrer

Anwendbarkeit auf die Hochschulen in Deutschland überprüft werden.

2.2 Zwecke einer bedarfsgerechten Hochschulrechnungslegung und Adäquanz der kaufmännischen Rechnungslegung

2.2.1 Ergebnisse des Arbeitskreises „Hochschulrechnungswesen“

In den Jahren 1998 und 1999 hat der Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen“ der deutschen Universitätskanzler im Rahmen einer Befragung unter Hochschulkanzlern Gründe für die Einführung eines Hochschulrechnungswesens eruiert. Im Ergebnis wurden die folgenden Motivationen als wesentlich identifiziert: interne Transparenz, Entscheidungsunterstützung, Verhaltenssteuerung und externe Transparenz (Hochschulrektorenkonferenz 1999, S. 19).

Ein Zweck der Hochschulrechnungslegung ist demnach die Schaffung von Transparenz, um eine verbesserte Informationsbasis sowohl für interne als auch externe Interessengruppen zu generieren. So haben die Hochschulträger vor dem Hintergrund einer Autonomiesteigerung bei Hochschulen ein berechtigtes Interesse daran, dass die Mittelverwendung im Rahmen einer aussagekräftigen Rechnungslegung dargelegt wird. Der damit zum Vorschrein tretende Informationszweck der Hochschulrechnungslegung lässt sich, insbesondere hinsichtlich der Globalhaushalte, aus Sicht der Träger mit der Kontrolle und Steuerung der Aufgabenerfüllung seitens der Hochschule begründen (Küpper 2001, S. 585). Da die Aufgabenerfüllung der Hochschulen vornehmlich in die Bereitstellung eines kollektiven Gutes, nämlich des Wissens, mündet (Stuchtey 2001, S. 45), hat auch die breite Öffentlichkeit ein Interesse an einer Rechnungslegung, die Transparenz über finanzielle Mittel von Hochschulen schafft. Sowohl für aktuelle als auch potentielle Hochschulmitglieder und damit sowohl für interne sowie externe Adressaten (Küpper 2001, S. 585), stellt die Hochschulrechnungslegung eine Möglichkeit dar, ihre Informationsrückstände zu verkleinern. In diesem Zusammenhang haben interne Adressaten der Hochschulrechnungslegung besondere Anforderungen, da sie ihr Verhalten und damit verbunden auch Planungsaktivitäten an der vorhandenen Informationslage ausrichten. Folglich wird die Rechnungslegung als Informationsquelle auch in ihre Entscheidungs- und Planungssphäre eindringen (Küpper 2001, S. 585). Damit übernimmt sie im Hochschulkontext die Rolle eines Kontrollinstruments, das als Grundlage für Entscheidungen dient und somit planungsrelevant ist. Im Planungsprozess der Hochschulen sollen Informationen weiterverarbeitet werden, um vorausschauend den Grad der Zielerreichung anhand von zu definierenden Größen zu bestimmen.⁴ Greift die Hochschule in die Planungsumsetzung ein, weil Informationsverarbeitungsprozesse im Rahmen der Rechnungslegung sie dazu anhalten, wendet die Hochschule letztere auch als Steuerungsinstrument an.⁵ Somit bestimmt sich die Effizienz des Mitteleinsatzes in Hochschulen unter anderem über den Informationsstand der mit der Mittelverwendung befassten Stellen (Zeh 1973, S. 34), der wesentlich durch die Hochschulrechnungslegung geprägt wird.

Zusammenfassend sind dem Zweck der Transparenz im Hochschulbereich also sowohl eine Informationsfunktion – und damit verbunden auch eine Dokumentationsfunktion – als auch die Planungs- und Entscheidungsunterstützung zuzuordnen. Diese Funktion ist im Kontext des sich wandelnden Hochschul Umfeldes wichtig, um die Hochschulen in die Lage zu versetzen ihrer Aufgabenerfüllung nachzukommen. Dazu erforderlich ist eine längerfristige Planung des Mitteleinsatzes, die über alle Bereiche der Hochschulen hinweg eine Darstellung der Zukunftsperspektiven ermöglichen soll. Hier kann die Rechnungslegung dazu beitragen transparentere Strukturen und damit größere Sicherheit in der Planung zu schaffen. Die langfristige und nachhaltige Zielerreichung der Wissensvermehrung und -vermittlung durch die aufgezeigten Hochschulaufgaben kann nur dann erfolgreich bestritten werden, wenn die vorherrschenden Verhältnisse derart transparent dargestellt sind, dass sie der tatsächlichen Steuerung der Hochschulen dienen. Die kaufmännische Rechnungslegung kann genau an dieser Stelle Abhilfe schaffen, weil sich entsprechende Zwecke ihrer Hauptaufgabe der Gewinnanspruchsermittlung, nämlich die Planung, Steuerung und Transparenz durch die Schaffung von Informationstransparenz, unterordnen (Küpper 2000, S. 349).

2.2.2 Weitere Zwecke der Hochschulrechnungslegung

Darüber hinaus muss die Hochschulrechnungslegung konkret dazu beitragen, den Mittelbedarf der Hochschulen umfassend darzustellen. Die sich wandelnde Finanzierungsstruktur von Hochschulen, in der die Beschaffung von Drittmitteln zunehmend wichtiger wird (Kaufmann/Tebben 2015, S. 527), macht eine zweckadäquate Darstellung des zur Aufgabenerfüllung notwendigen Mittelbedarfs unabdingbar. Da es hinsichtlich der Aufgabenstellungen von Hochschulen nicht die Möglichkeit einer monetären Erfolgsmessung gibt, ist es – nicht nur für die Träger – wichtig, dass eine transparente Dokumentation darüber verfügbar ist, in welcher Form die finanziellen Mittel im Anlagevermögen gebunden sind beziehungsweise werden. Nur so kann es gelingen, belastbare und verlässliche Aussagen über die Deckkraft bereit gestellter Mittel zur Instandhaltung oder Investition zu treffen (Küpper 2001, S. 586). In dieser Hinsicht ist es unabdingbar, dass das Rechnungswesen den Wertverzehr an Vermögen widerspiegelt. Soll die Hochschule rational und zweckadäquat mit Mitteln zur Aufgabenerfüllung in Forschung und Lehre ausgestattet sein (Zeh 1973, S. 32), so müssen Grundmittel den Wertverzehr im Anlagevermögen kompensieren, um das Kapital der Hochschulen zu erhalten. Der Zweck des Vermögensausweises beinhaltet damit nicht nur die Darstellung des Vermögens sondern auch die Kapitalerhaltung zur langfristigen und mit intergenerativer Verantwortung bestrittener Aufgabenerfüllung der Hochschulen (Waltenberger 2006, S. 26f.).

⁴ In Anlehnung an Schweizer 2005, S. 18.

⁵ In Anlehnung an Schweizer 2005, S. 20.

Die vorsichtige Gewinnanspruchsermittlung zur Kostendeckung im Rahmen des Ressourcenerhalts ist dabei Zielgröße, die auch der Hochschulsteuerung zugrunde liegt. Die Schutzzwecke der handelsrechtlichen GoB, nämlich eine vorsichtige Gewinnanspruchsermittlung und Informationsvermittlung (Moxter 2003, S. 3ff.), sind damit auf Hochschulen übertragbar. Da mit der kaufmännischen Rechnungslegung auf Basis des HGB ein geeignetes Normensystem zur Verfügung steht, das grundsätzlich auch hochschulspezifische Fragestellungen zweckadäquat zu lösen vermag (m.w.N. für den öffentlichen Bereich Eibelshäuser/Rüdinger 2011, Teil IV/4, Rn. 32), sollten Abweichungen vom HGB daher auch bei Hochschulen möglichst nur in Einzelfällen⁶ notwendig werden⁷.

Vor dem Hintergrund des Fehlens eines über monetäre Kennziffern ableitbaren Erfolges in der Aufgabenerfüllung der Hochschulen, erscheint es dennoch notwendig, mit Hilfe der Hochschulrechnungslegung Leistungs- und Erfolgsgrößen zu ermitteln, die Aussagekraft darüber besitzen, inwiefern die Hochschule mit ihren Mitteln zielgerichtet haushaltet (Küpper 2001, S. 586).

Ertragsziele im Sinne einer Gewinnermittlung sind für Hochschulen überwiegend auszuschließen, da ihre Leistung in größten Teilen ohne oder nur zu geringen Gegenleistungen angeboten wird. So sind bestimmte Leistungen, beispielsweise die Grundlagenforschung, als Aufgabe der Hochschulen im Sinne einer Vergrößerung des Wissensvorrats der Gesellschaft charakterisiert und können daher keinen Ertragszielen unterstellt werden.

Jedoch sind für Hochschulen, unabhängig von ihrer Trägerschaft, Ertragsziele im Sinne des ökonomischen Prinzips (Gutenberg 1983, S. 447) anwendbar, was dem zuvor bereits angesprochenen Wirtschaftlichkeitsbestreben als formales Ziel im Rahmen der Hochschulaufgaben entspricht. Hierunter wird das Erreichen eines angestrebten Güternutzens unter dem geringstmöglichen Einsatz an begrenzt verfügbaren Ressourcen verstanden (Wöhe/Döring 2013, S. 41). Für den Fall der Hochschulen als Leistungsanbieter gilt dieses Prinzip nicht nur aufgrund normierter Vorgaben, wie etwa im Landesrecht für den Haushaltsplan (GBl. Baden-Württemberg 1971, 428, 6300-1, § 7 Abs. 1), sondern auch aufgrund ihres ressourcenverbrauchenden Handelns (Waltenberger 2006, S. 24ff.). Hochschulen unterliegen dabei der Ressourcenknappheit. Im Sinne ihrer vorsichtigen Gewinnermittlung erweist sich die kaufmännische Rechnungslegung auch hier als zweckadäquat, um über die Darstellung des tatsächlichen Mittelbedarfs einer Vermögensaufzehrung an Hochschulen zu begegnen.

Die festzuhaltende Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung wirft die Frage nach einem passenden Rahmensystem für die Hochschulrechnungslegung in ihrem normativen Kontext auf. Hochschulen sind zunächst als Teil der öffentlichen Verwaltung zu verstehen. Die Hochschulrechnungslegung knüpft dahingehend über die Landeshaushaltsordnungen an die Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze des HGB an. Den Grundstein für die Öffnung öffentlicher Rechnungslegung auf Basis des HGB legt wiederum das Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG). Da Hochschulen Teil der öffentlichen Verwaltung sind, müssten sich die Zwecke der Hoch-

schulrechnungslegung in die der staatlichen Bilanzierungszwecke einordnen und eine Zweckadäquanz des HGB für Hochschulen auch daraus ableiten lassen.

2.3 Hochschulrechnungslegung im Kontext staatlicher Bilanzierung

Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht in öffentlichen Verwaltungen hindert nicht an der Feststellung einer „Zweckkongruenz von GoB und den Grundsätzen staatlicher Bilanzierung“ (Wüstemann/Wüstemann 2013, S. 580), die Abweichungen vom HGB im Rahmen der Aufstellung eines öffentlichen Jahresabschlusses nur unter dem Umstand erforderlich macht, wenn „besondere Regelungszwecke der staatlichen Doppik nicht hinreichend berücksichtigt werden“ (Eibelshäuser/Rüdinger 2011, Teil IV/4, Rn. 39).

Der öffentlichen Verwaltung werden die Bilanzierungszwecke Gewinn- und Vermögensermittlung, Generationenschutz sowie Informations- und Konsolidierungsfunktion zugeschrieben (Engels/Eibelshäuser 2011, S. 123).

Der Jahresabschluss der öffentlichen Verwaltung soll primär der Erhaltung einer langfristigen Leistungsfähigkeit hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung dienen. Dahingehend ist mit der Gewinn- und Vermögensermittlung eine Schutzfunktion verbunden, da der Gewinn vorsichtig ermittelt werden muss, um der Notwendigkeit der aufgabenbezogenen Vermögenserhaltung gerecht zu werden (Eibelshäuser 2006, S. 619). Dabei ist der Gewinnbegriff der öffentlichen Verwaltung als Budgetüberschuss zu verstehen (Engels/Eibelshäuser 2011, S. 123), dessen Abschöpfung die künftige Aufgabenerfüllung der Einrichtung nicht gefährden darf (Kämpfer/Breidert 2004, S. 122). In diesem Sinn muss auch das Ziel der Hochschulrechnungslegung in einer vorsichtigen Gewinnermittlung liegen, die dem Erhalt des notwendigen Vermögens dient, das zur Aufgabenerfüllung notwendig ist (Breithecker/Goch 2011, S. 286). Vor diesem Hintergrund ergibt sich für Hochschulen nicht allein die Herausforderung eines sachgerechten Rücklagenmanagements, das zweckgebundene von freien Rücklagen zur Risikovorsorge zu trennen vermag. Ebenso spielen für die Fragen der bedarfsgerechten Steuerung beispielsweise die Vermögensbewertung oder die Erfolgswirksamkeit von Abschreibungen geförderter Anlagegegenstände eine wichtige Rolle. Dass die Frage des Vermögenserhalts insbesondere vor dem Hintergrund der komplexen Hochschulfinanzierungsstrukturen mittels Grund- und Drittmittelfinanzierung zu lösen ist, stellt das Hochschulrechnungswesen zusätzlich vor weitere spezifische Herausforderungen.

Durch den Vermögenserhalt soll auch gewährleistet werden, dass zukünftige Generationen sich nur mit sol-

⁶ Für den öffentlichen Bereich abgeleitet vgl. Engels/Eibelshäuser 2011, S. 196.

⁷ So liefert das Normensystem des HGB beispielsweise eine zweckadäquate Lösung für den Ausweis und die Zusammensetzung des Sonderpostens in der Hochschulbilanzierung, dessen Bildung, entgegen der geläufigen Bilanzierungspraxis, nicht dazu führen darf, dass Abschreibungsaufwände neutralisiert und damit tatsächliche Bedarfe an (Grund-)Mitteln verschleiert werden und es damit zum Verzehr des Reinvermögens kommt.

chen Aufwendungen konfrontiert sehen, die auch dem de facto Nutzen in ihrer Periode gegenüber stehen (Engels/Eibelshäuser 2011, S. 124). Diese Schutzfunktion kann nur über Perioden hinweg ihre Wirkung entfalten und nachgeprüft werden (Berens et al. 2005, S. 890), sodass die Zielsetzung der intergenerativen Gerechtigkeit einer, auf die Rechnungsperiode bezogenen, Deckung von Aufwänden und Erträgen im Kontext der Aufgabenerfüllung entspricht (Lüder 1999, S. 7). Dies gilt auch für die Hochschulen.

Auch der dritte Bilanzierungszweck der öffentlichen Verwaltung, nämlich der Zweck der Informationsfunktion, kann auf Hochschulen übertragen werden, da die finanzielle Aussagekraft, die die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage betrifft, für entsprechende Adressaten von Bedeutung ist (Engels/Eibelshäuser 2011, S. 124). Gleichwohl sieht sich die Hochschulrechnungslegung aufgrund der derzeit bestehenden Unsicherheiten diesbezüglich vor großen Herausforderungen.

Letztlich besteht für die öffentliche Verwaltung ein Zweck der Rechnungslegung auch darin, dass Jahresabschlüsse ausgelagerter Verwaltungseinheiten nicht nur addiert werden, sondern dass im Zuge dessen auch interne Leistungs- und Lieferbeziehungen eliminiert werden. Dadurch kann ein höherer Grad an Information und Transparenz erreicht und die dezentrale Steuerung von Budgets zielgerichteter durchgeführt werden (Engels/Eibelshäuser 2011, S. 124f.). Im Hochschulkontext spielt dieser Rechnungslegungszweck der öffentlichen Verwaltung eine untergeordnete Rolle und findet daher an dieser Stelle nur der Vollständigkeit halber Erwähnung.

Insgesamt ordnet sich also das Hochschulrechnungswesen in die Zwecksetzung staatlicher Bilanzierung ein. Fraglich ist indes, ob eine Übertragbarkeit der bei Gebietskörperschaften ggf. zu beachtenden Grundsätze staatlicher Doppik auf Hochschulen möglich wäre, da hier, auch unnötige (m.w.N. Jell/Rüdinger 2014, S. 68f.), Abweichungen vom HGB geschaffen werden, die den spezifischen Anforderungen von Hochschulen nicht gerecht werden. Hochschulspezifische Sachverhalte sollten mit dem System der GoB vor dem Hintergrund der Aufgaben der Hochschulen grundsätzlich zweckadäquat gelöst werden können (m.w.N. Eibelshäuser/Rüdinger 2011, Teil IV/4, Rn. 32).

Dahingehend ist es nicht ersichtlich, warum die praktische Ausgestaltung der Hochschulrechnungslegung auf Basis des kaufmännischen Rechnungswesens derart unterschiedlich erfolgt. Auch wenn sicherlich landesrechtliche Vorgaben gewisse Standardisierungsgrenzen setzen mögen, muss eine grundsätzlich einheitliche Ausgestaltung dieses Informationsinstruments vor dem Hintergrund des Sinn und Zwecks des Vermögensausweises und des Ressourcenerhalts möglich sein.

3. Zusammenfassung

1. In einer vorläufigen Analyse vorliegender Jahresabschlüsse wurden bei zentralen Jahresabschlusspositionen eine ganze Reihe unbefriedigender Abweichungen und/oder Unklarheiten festgestellt.
2. Die bestehenden Divergenzen hebeln die hohe Normierung des HGB aus und blockieren damit die Vor-

teile der Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung bei Hochschulen.

3. Die bedarfsgerechte Ausgestaltung der Hochschulrechnungslegung muss sich am Aufgabenkatalog und den damit verbundenen Zielen und den weitgehend einheitlichen Finanzierungsstrukturen orientieren. Diesbezüglich besteht, nach wie vor, eine Zweckkongruenz zwischen der HGB- und der Hochschulrechnungslegung.
4. Die Hochschulrechnungslegung ordnet sich in die Zwecksetzung staatlicher Bilanzierung ein. Die handelsrechtlichen Schutzzwecke der vorsichtigen Gewinnanspruchsermittlung und Informationsvermittlung lassen sich auch auf Hochschulen übertragen.

Literaturverzeichnis

- Berens, W. et al. (2005): Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung. In: Die Wirtschaftsprüfung, 58 (16), S. 887-890.
- Berg, M. (2013): Rechnungslegung in öffentlichen Hochschulen. Berlin.
- Bölsenkötter, H. (1971): Ökonomie der Hochschule. Bd. I. Baden-Baden.
- Breithecker, V./Goch, M. (2011): Anforderungen an die Eigenkapitalausstattung von Hochschulen. In: Breithecker, V./Lickfett, U. (Hg.): Handbuch Hochschulrechnungslegung. Berlin.
- Büchtmann, A./Defoßé, T. (2011): Mietereinbauten. In: Breithecker, V./Lickfett, U. (Hg.): Handbuch Hochschulrechnungslegung. Berlin.
- Eibelshäuser, M. (2006): Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung. In: Der Konzern, 4 (9), S. 618-625.
- Eibelshäuser, M./Rüdinger, A. (2011): Öffentliche Rechnungslegung – Teil IV Buchführung und Bilanzierung. In: Heuer, E./Engels, D./Eibelshäuser, M. (Hg.): Kommentar zum Haushaltsrecht des Bundes und der Länder sowie der Vorschriften zur Finanzkontrolle. Köln.
- Engels, D./Eibelshäuser, M. (2011): Öffentliche Rechnungslegung. Köln.
- Gutenberg, E. (1983): Grundlagen der Betriebswirtschaft. Berlin/Heidelberg/New York.
- Jell, S./Rüdinger, A. (2014): Standardisierungsgremium auf Irrwegen: Unzulässige und fachtechnisch unzulängliche Regelungen in den Standards staatlicher Doppik. In: Hessischer Rechnungshof (Hg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. Wiesbaden.
- Hochschulrektorenkonferenz (1999): Schlußbericht des Arbeitskreises „Hochschulrechnungswesen“ der deutschen Universitätskanzler. München.
- Kämpfer, G./Bredert, U. (2004): Zweckentsprechende Bilanzierung in den Jahresabschlüssen der hessischen Landesverwaltung. In: Die Wirtschaftsprüfung, 57 (2), Sonderheft, S. 119-129.
- Kaufmann, M./Tebben, T. (2015): Drittmittel im Jahresabschluss einer Hochschule. In: Die Wirtschaftsprüfung, 68 (11), S. 526-532.
- Küpper, H.-U. (2000): Hochschulrechnung auf Basis von doppelter Buchhaltung und HGB? In: ZfbF, S. 348-369.
- Küpper, H.-U. (2001): Rechnungslegung von Hochschulen. In: BFuP, S. 578-592.
- Lickfett, U./Reemann, A. (2011): Finanzanlagen. In: Breithecker, V./Lickfett, U. (Hg.): Handbuch Hochschulrechnungslegung. Berlin.
- Lüder, K. (1999): Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens. Stuttgart.
- Marettek, C. (2011): Bedarfsgerechtes kaufmännisches Rechnungswesen für öffentliche Hochschulen. In: Die Wirtschaftsprüfung, 64 (10), S. 462-473.
- Moxter, A. (2003): Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung. Düsseldorf.
- Schweizer, M. (2005): Planung und Steuerung. In: Bea, F. X. et al. (Hg.): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Stuttgart.
- Stibbe, J. (2013): Wertermittlung von Hochschulliegenschaften. In: HIS (Hg.): Forum Hochschule. Hannover.
- Stuchtey, T. (2001): Die Finanzierung von Hochschulbildung, Baden-Baden.
- Waltenberger, M. (2006): Rechnungslegung staatlicher Hochschulen, München.
- Weyers, M. (2013): Rechnungslegungsgestützte Leistungsmessung von Hochschulen in NRW. Duisburg-Essen.
- Wöhe, G./Döring, U. (2013): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. München.
- Wüstemann, J./Wüstemann, S. (2013): Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie. In: Wallmann, W. et al. (Hg.): Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung. Köln.

Wüstemann, J./Wüstemann, S. (2014): EPSAS – Leitlinien zur Gestaltung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung. In: Hessischer Rechnungshof (Hg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. Wiesbaden.

Zeh, W. (1973): Finanzverfassung und Autonomie der Hochschule. Berlin.

Gesetzesverzeichnis

LHG, GBl. Baden-Württemberg 2005, 1, 2230-1, § 2.

LHO, GBl. Baden-Württemberg 1971, 428, 6300-1, § 7.

■ **Dr. Anne Najderek**, Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere externes Rechnungswesen und Bilanzierung, Hochschule Offenburg, E-Mail:

Anne.Najderek@HS-Offenburg.de

■ **Philip Jung**, M. Sc., Wissenschaftlicher Assistent von Frau Prof. Dr. Anne Najderek, Hochschule Offenburg, E-Mail: Philip.Jung@HS-Offenburg.de

Neuerscheinung in der Reihe Hochschulwesen: Wissenschaft und Praxis

Wilfried Müller (Hg.): Ist der Bologna-Prozess gescheitert? Siggenger Begegnungen 17. bis 22. August 2015

Der Bologna-Prozess beinhaltet die umfassendste Reform der deutschen Hochschulgeschichte. Er hat im Jahre 1999 mit der Unterzeichnung der Bologna-Erklärung von damals 29 Wissenschaftsminister/innen europäischer Länder begonnen. Das oberste Ziel war die Schaffung eines gemeinsamen Europäischen Hochschulraums mit hoher Mobilität der Studierenden und Wissenschaftler/innen.

Die Umsetzung hat an den deutschen Hochschulen sehr lange gedauert und vorübergehend grundlegende Mängel aufgewiesen. Heute sind einige dieser Probleme gelöst, aber beileibe nicht alle. In diesem Band wird in den folgenden Schwerpunkten eine Standortbestimmung vorgenommen:



- Studieren im Europäischen Hochschulraum
- Modularisierung
- Employability
- Internationale Mobilität der Studierenden
- Akkreditierung
- Akteurkonstellationen der Reform

Die Autorin und die Autoren dieses Buches haben sich in verschiedenen Funktionen der Hochschulforschung, -didaktik, -politik und des Hochschulmanagements über mehr als 15 Jahre mit der Bologna-Reform auseinandergesetzt. Ob die Bologna-Reform gescheitert ist, ist angesichts der Komplexität der Thematik und der unvollständigen Datenlage nicht einfach zu beantworten. Sie wagen eine Zwischenbilanz, angereichert durch wissenschaftliche Erkenntnisse und *eigene Erfahrungen*.

ISBN 978-3-946017-04-2, Bielefeld 2016, 143 Seiten, 26.90 Euro zzgl. Versand

Bestellung – E-Mail: info@universitaetsverlagwebler.de, Fax: 0521/ 923 610-22