

forschung im fokus

Ausgabe Nr. 20 / 2017



Hannover Messe-Publikumsmagnet & Fußball-Vizeweltmeister *Sweaty* bereitet sich auf die WM in Japan vor

Kaufmännische Rechnungslegung als Steuerungsinstrument an Hochschulen

Prof. Dr. rer. pol. Anne Najderek, Philip Jung M. Sc.

In dezentral organisierten Hochschulstrukturen, in denen viele Gruppen an Steuerungsprozessen partizipieren, ist die Suche nach zweckadäquaten Steuerungsmechanismen stets aktuell. Die kaufmännische Rechnungslegung kann Hochschulen in Deutschland als zweckadäquates Steuerungsinstrument dienen. Betrachtet man die aktuelle Bilanzierungspraxis im Detail, so zeigen sich jedoch erhebliche Schwächen in der Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung, womit diverse Vorteile ihrer Anwendung verloren gehen.

In decentralized university structures, in which many groups participate in control processes, the search for appropriate control mechanisms is always up-to-date. The accrual accounting can be used by universities in Germany as a purpose-oriented control instrument. Looking at the current accounting practice in detail, however, there are considerable weaknesses in the application of accrual accounting, which means that various advantages of their application are lost.

Die fortwährenden Umbrüche (z.B. Bologna-Reformen, Exzellenzinitiativen oder rückläufige Ausstattung mit Grundmitteln) in und um Hochschulen in Deutschland führen zu einem gestiegenen Bedarf an hochschulspezifischen Steuerungsinstrumenten. So sind Autonomiesteigerungen für Hochschulen mit Herausforderungen verbunden, die ihren Alltag mit wesentlichen Veränderungen konfrontieren und dies auch noch zukünftig werden. (Internationaler) Wettbewerb um die fähigsten Studenten und Wissenschaftler und ganz gewichtig die zunehmende Verknappung ihrer finanziellen Ausstattung vonseiten der Länder treiben die Hochschulen in Deutschland zudem in Anpassungszwänge. Zweckadäquate und zielgerichtete Steuerung ist vor diesem Hintergrund unabdingbar geworden. Als elementare Basis eines entsprechenden Steuerungssystems ist die Rechnungslegung von Hochschulen anzusehen, da sie steuerungsrelevante Daten generiert und diese durch das Berichtswesen den jeweiligen Adressatengruppen zur Verfügung stellen kann. Viele Hochschulen in Deutschland haben in diesem Zusammenhang ihr Rechnungswesen bereits auf die in der Privatwirtschaft überwiegend verbindliche kaufmännische Rechnungslegung umgestellt.

Der Umstellungsprozess verlief bisher nicht nur im bundesweiten Vergleich, sondern auch auf Länderebene stark heterogen. In der Konsequenz bleiben aktuell viele Vorteile eines für

privatwirtschaftliche Zwecke hochnormierten Steuerungsinstruments im Kontext der Hochschulen ungenutzt. Zum einen ist die Vergleichbarkeit zwischen den Hochschulen quasi nicht gegeben. So zeigt ein im Jahr 2016 durchgeführter Vergleich von bundesweit eingeholten Hochschuljahresabschlüssen ein äußerst zerrüttetes Bild der Bilanzierungspraktiken in Hochschulen. Zum anderen können Informationen in der Rechnungslegung nur zweckadäquat verarbeitet werden, wenn einheitliche Vorgaben zur Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung vorliegen, da ansonsten ihre eigentlich vorhandene Aussagekraft und damit Steuerungsrelevanz verloren gehen. Dennoch fehlen vielerorts schlichtweg diese Vorgaben zur Anwendung in hochschulspezifischen Fragestellungen und die Hochschulen werden damit quasi allein gelassen. In der Folge sehen sie sich zur Entwicklung eigener Bilanzierungspraktiken gezwungen.

Vor diesem Hintergrund ist es zunächst notwendig, noch einmal darauf zu verweisen, dass die kaufmännische Rechnungslegung nicht nur für den privaten Bereich, sondern auch für den öffentlichen Bereich und damit ebenso für Hochschulen ein geeignetes System für das Rechnungswesen ist. [1] Die Ziele der kaufmännischen Rechnungslegung lassen sich durchaus mit den Zielen der Rechnungslegung von Hochschulen in Einklang bringen.

Darüber hinaus ist erforderlich, einzelne Bilanzierungsfragen im Rahmen der Hochschulrechnungslegung zu beantworten, um sie am Ende tatsächlich zweckadäquat für Steuerungsfragen heranziehen zu können: Wie ist in Hochschulen eine Abgrenzung zu schaffen zwischen vom Land dauerhaft gewährter Grundfinanzierung, zeitlich beschränkter Programmmitte und solchen Mitteln, die von Hochschulen eigenständig und zeitlich befristet (sog. Drittmittel) eingeworben werden? Wie muss entsprechend der Abgrenzung die Zuordnung in Bilanzpositionen wie Fremd- und Eigenkapital aussehen? Wie müssen Hochschulen agieren, um ihre Ressourcen bspw. im Rahmen des Wertverlusts bei Gebäuden zu erhalten, und was bedeutet im Hochschulkontext eigentlich der Begriff der Gewinnermittlung? Diese und diverse weitere Fragestellungen sind im Rahmen der kaufmännischen Hochschulrechnungslegung grundsätzlich abbildbar, sollten jedoch einer zweckadäquaten Bilanzierungslegung übergeben werden.

An dieser Stelle sei exemplarisch der Umgang mit Fördermitteln, sog. Drittmitteln dargestellt: Bereits der Drittmittelbegriff unterliegt einer heterogenen Bedeutung. Nach der Hochschulfinanzstatistik des Statistischen Bundesamts sind „Drittmittel (...) solche Mittel, die zur Förderung von Forschung und Entwicklung sowie des wissenschaftlichen Nachwuchses und der Lehre zusätzlich zum regulären Hochschulhaushalt (Grundausstattung) von öffentlichen oder privaten Stellen eingeworben werden.“ [2] Zu diesen Mitteln können auch Investitionszuschüsse zählen, die beispielsweise für das Sachvermögen der Hochschule zum Tragen kommen. So werden üblicherweise für Investitionszuschüsse sog. Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz gebildet. Dieser Sonderposten stellt (vereinfacht ausgedrückt) dar, welcher Teil des Anlagevermögens durch Investitionszuschüsse gefördert wurde. Der Vergleich von Hochschuljahresabschlüssen macht jedoch das heterogene Verständnis des Begriffs und der Zusammensetzung dieses Sonderpostens deutlich. Insbesondere die Frage, welche Mittel mithilfe des Sonderpostens abzubilden sind, scheint unklar. So gibt es Hochschulen, die nur einen kleinen Teil des zuschussgeförderten Anlagevermögens mithilfe des Sonderpostens abbilden, und solche, die nahezu das gesamte Anlagevermögen (d. h. in-

klusive der hierfür verwendeten Grundmittel) hier rüber abbilden.

Über die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstands hinweg entstehen im Rahmen der kaufmännischen Buchführung Abschreibungsaufwände, die sich im Fall der Sonderpostenbilanzierung durch dessen zeitgleiche Auflösung buchhalterisch neutralisieren. In der Konsequenz entsteht im Fall eines umfangreichen Sonderpostens ein Refinanzierungsproblem, da quasi von einem auf das andere Geschäftsjahr Finanzierungsbedarfe anstehen, die nicht ohne weiteres über die Grundausstattung der Hochschulen gestemmt werden können. Der zuvor nicht adäquat dargestellte Ressourcenverbrauch führt zu einer nicht zweckadäquaten Darstellung von Ressourcenbedarfen und bringt Hochschulen damit möglicherweise in die Position, dass die Erfüllung ihrer primären Aufgaben in Form von Forschung und Lehre nicht angemessen erreicht werden kann.

In Anbetracht der dargestellten Problematik muss die Bilanzierung des Sonderpostens anhand der Frage nach tatsächlicher Zweckadäquanz für die Hochschulsteuerung überprüft und überdacht werden. Die Publikation einer entsprechenden Abhandlung zur Passivseite der Hochschulbilanz planen die Autoren noch für dieses Jahr.

Referenzen/References:

- [1] z.B. Küpper:
„Hochschulrechnung auf der Basis von doppelter Buchführung und HGB?“, Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 2000
[2] Statistisches Bundesamt:
„Fachserie 11, Reihe 4.5, Finanzen der Hochschulen“, 2016, S. 5

AUTOREN



Prof. Dr. rer. pol. Anne Najderek
(Inter)nationale Rechnungslegung, Kostenrechnung, Gesamtverantwortliche im Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmänn. Rechnungswesens (HRW)“
anne.najderek@hs-offenburg.de



Philip Jung M. Sc.
Fakultät B+W, wissenschaftl. Assistent und Projektleiter „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens (HRW)“
philip.jung@hs-offenburg.de