

Tendenzen eines neuen Hochschulrechnungswesens in Deutschland

Hanns H. Seidler

Mit globalisierten Haushalten ergeben sich für die Universitäten größere Handlungsspielräume. In diesem Zusammenhang wurde die Notwendigkeit eines neuen Rechnungswesens deutlich, mit welchem eine höhere Kostentransparenz für die Universitäten und die staatliche Seite erreicht werden kann. Der Verfasser stellt Ziele und Methoden eines neuen Hochschulrechnungswesens dar und diskutiert dessen Zusammenhänge mit der grundlegenden Veränderung des bisherigen Haushaltssystems des Staates. Bei dem folgenden Beitrag handelt es sich um das Manuskript eines Vortrags, den der Verfasser am 31.3.2000 auf der 23. Jahrestagung der European Accounting Association in München gehalten hat.

1 Ausgangspunkt der Diskussion

Die deutschen Universitäten sind historisch durch eine doppelte Besonderheit gekennzeichnet: Sie weisen auf der einen Seite eine große Unabhängigkeit von staatlichen Einflüssen auf, was die inhaltliche Ausgestaltung von Forschung und Lehre betrifft; abgesehen von einigen staatlichen Forschungsprogrammen, die zur Forschungslenkung beitragen, sind Forschung und Lehre sowohl dem Inhalt als auch der Methode nach von staatlichen Einflüssen strikt freigehalten. Anderes gilt für die wirtschaftlichen Tätigkeiten der Universitäten. Diese sind durch starken staatlichen Einfluss gekennzeichnet, was - neben historisch gewachsenen Ursachen - unter anderem dadurch begründet ist, dass die staatliche Grundfinanzierung für die Universitäten im internationalen Vergleich höher ist als in anderen Ländern. Daraus folgt, dass die Wirtschafts- und Personalverwaltung durch staatliche Haushalte, Gesetze und Regularien weitgehend festgeschrieben ist und hier - jedenfalls bis vor kurzer Zeit - nur wenig Spielraum für die Universitäten blieb.

Zu Beginn der Neunziger Jahre setzte dann eine Diskussion ein, diese Abhängigkeit von staatlichen Regularien zu vermindern. Ziel der Diskussion war es insbesondere, den Universitäten stärker globalisierte Haushalte zu verschaffen, die staatlichen Regulierungen zurückzunehmen und so den Universitäten mehr wirtschaftliche, am Markt orientierte Handlungsfähigkeit zu eröffnen. Im föderalistischen System der Bundesrepublik setzte diese Diskussion in allen Bundesländern ein, so dass heute davon gesprochen werden kann, dass globalisierte Haushalte, die den Universitäten mehr Freiheiten einräumen, „state of the art“ sind. Somit könnte zum ersten Mal die Chance bestehen, die bisher uneingeschränkt gewährten intellektuellen Freiheiten auch mit wirtschaftlichen Freiheiten zu verbinden.

Diese größeren Freiheiten der Universitäten als staatliche Einrichtungen haben allerdings die Konsequenz, dass gegenüber der bisherigen Praxis die Handlungs- und Einflussmöglichkeiten der Regierung, insbesondere des Parlaments, geschwächt werden. Konnten diese bisher im Sinne eines „Micro-Managements“ detailliert das Verhalten der Universitäten steuern, so ist ihnen durch die Globalisierung der Haushalte diese Möglichkeit genommen. Insbesondere operative Entscheidungen werden auf die Ebene der Universitäten verlagert. Dies führte zu der Diskussion, dass Regierung und Parlament einen stärkeren Überblick haben müssen, welche Kosten die autonomen Entscheidungen der Universitäten in wirtschaftlicher Hinsicht für die staatlichen Haushalte auslösen, wie diese gegebenenfalls durch die staatliche Seite kontrolliert und gesteuert werden können und welche Ergebnisse und Erfolge mit der staatlichen Finanzierung erreicht

werden. Das mündete konsequenterweise in die Forderung, ein neues Rechnungswesen einzuführen, mit dem eine höhere Kostentransparenz für die Universitäten, aber auch für die staatliche Seite, erreicht werden könnte.

2 Kameralistik als bisheriges Rechnungswesen

Traditionell stellt das kameralistische System das Rechnungswesen nicht nur der Universitäten, sondern der gesamten staatlichen Organisationen in Deutschland dar. Dieses ist nur bedingt geeignet, Kostentransparenz herzustellen und führungsrelevante Informationen bereitzustellen. Ziel der Kameralistik ist nämlich nur, die Einhaltung der parlamentarisch vermittelten Haushaltsansätze zu verfolgen und somit Einnahmen und Ausgaben in Beziehung zu setzen. Genauigkeit und Nachprüfbarkeit des finanziell relevanten Handelns haben somit einen höheren Stellenwert als die Frage der Wirtschaftlichkeit. Hinzu kommt, dass das System in fast allen Fällen nicht in der Lage ist, die vollständigen und exakten Kosten des wirtschaftlichen Handelns zu ermitteln. Im Vordergrund des Denkens stehen nämlich nur die sachrelevanten Ausgaben, die von dem einzelnen Kostenverursacher entschieden werden können. Die nicht unmittelbar erkennbaren Kosten (Personal und Infrastruktur) fallen dagegen beim Handeln nicht ins Gewicht, was häufig unter Kostengesichtspunkten suboptimale Entscheidungen zur Folge hat. Schließlich wird der Werteverzehr durch Ressourcenverbrauch und Vermögensminderung nicht erfasst. Und weiterhin ist es - unabhängig von Wirtschaftlichkeits- und Kostenkontrolle - nicht möglich, aus dem kameralistischen System rückkoppelnde Informationen für eine Überprüfung von getroffenen Entscheidungen zu gewinnen. Es gibt keine Bewertungskriterien und auch keine aussagefähigen Indizes über die Planung, Steuerung und Bewirtschaftung der universitären Einrichtungen. Strategische Überlegungen zum Personal oder zur Substanzerhaltung werden nicht angemessen berücksichtigt.

Über diese Schwachstellen des kameralistischen Systems besteht weitgehend Einigkeit. Keine Einigkeit besteht darüber, welche Konsequenzen daraus zu ziehen sind. Demzufolge gibt es derzeit ein buntes Bild von Reformbemühungen, was zur Folge hat, dass das universitäre Rechnungswesen sich in den einzelnen Bundesländern, ja in den einzelnen Universitäten weit auseinander entwickelt. Man kann im Wesentlichen derzeit drei Tendenzen unterscheiden:

1. Festhalten am bisherigen kameralistischen System mit einer Flexibilisierung der Haushalte;
2. Festhalten am kameralistischen System mit einer Kosten-Leistungsrechnung, die Vollkosten und Werteverzehr erfasst;

3. Übernahme des kaufmännischen Rechnungswesens unter Nutzung integrierter betriebswirtschaftlicher Standardsoftware.

Einigkeit besteht wieder darüber, dass eine ideologische Diskussion, die sich auf die Vor- und Nachteile der Kameralistik bzw. des doppischen Rechnungswesens fixiert, zu vermeiden ist. Vielmehr ist es notwendig, das Rechnungswesen an den spezifischen Zielen und Leistungszwecken der Universitäten zu orientieren und die spezifischen Leistungserstellungsprozesse abzubilden. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass die Reform des universitären Rechnungswesens in ein Gesamtprojekt der Modernisierung der öffentlichen Verwaltung in der Bundesrepublik einzubinden ist: In allen öffentlichen Bereichen steht das Rechnungswesen in der Diskussion, und die Universitäten spielen – neben den Kommunen – eine gewisse Pionierrolle, welche Auslöser für eine Modernisierung des gesamten öffentlichen Rechnungswesens sein kann und soll.

In einem nächsten Schritt möchte ich daher die Erwartungen und Ziele beschreiben, die mit einem neuen Hochschulrechnungswesen verknüpft werden.

3 Ziele eines neuen Rechnungswesens

Wesentliches Ziel und Prinzip der universitären Rechnungslegung sind die Kostentransparenz, die inneruniversitäre Vergleichbarkeit sowie die interuniversitäre Vergleichbarkeit der beispielsweise durch einen spezifischen Studiengang entstandenen Kosten. Die inneruniversitäre Transparenz ermöglicht Kostenbewusstsein, Gefühl für die Infrastrukturkosten und nicht zuletzt die Ermöglichung der richtigen strategischen Fragestellungen: Wenn sich zum Beispiel erweist, dass in vergleichbaren Studiengängen der eine Studiengang erheblich höhere Kosten verursacht als der andere, so können die richtigen Managementfragen gestellt und Entscheidungen herbeigeführt werden. Die Hochschulrechnung muss unter diesen Aspekten mehr und mehr zu einem Führungsinstrument werden und weniger zu einem System der ordnungsgemäßen Rechnungslegung.

Transparenz und Vergleichbarkeit führen natürlich auch zu einer verstärkten Leistungskontrolle in der Art, ob eine bestimmte Leistung im Vergleich zu anderen Leistungserbringern kostengünstig angeboten wird. Es ist kaum zu bestreiten, dass in den öffentlichen Bereichen noch erhebliche Binnenreserven mobilisiert werden können, und Ziel muss es in dieser Hinsicht zunächst sein, dem Prinzip „more value for money“ Gewicht zu verschaffen. Somit ist es Aufgabe eines Rechnungswesens, Kostensenkungspotentiale aufzuzeigen, Fehlentwicklungen bei der Mittelverteilung entgegenzuwirken und Finanzierungslücken frühzeitig zu erkennen. Dies umfasst auch, vom bisherigen Geldverbrauchskon-

zept zum Ressourcenverbrauchskonzept umzusteuern, was sowohl in der Organisation wie in der Mentalität der handelnden Personen einen erheblichen Systemwechsel darstellt. Der organisatorische Systemwechsel besteht zum Beispiel darin, dass eine stärkere Verbindung zwischen Handlungsfähigkeit und Verantwortung sichergestellt werden muss, das heißt, es muss insbesondere auf der dezentralen Ebene (auf der Ebene der Fachbereiche) ein größerer finanzieller Handlungsspielraum bestehen. Die anfallenden Kosten müssen hier nach dem Identitätsprinzip erfassbar sein. Genauso wie auf der zentralen Ebene eine stärkere Unabhängigkeit und damit finanzielle Verantwortlichkeit gegenüber Regierung und Parlament sichergestellt werden muss, so gilt dies auch für die binnenuniversitären Beziehungen: Eine Ersetzung der staatlichen zentralen Finanzlenkung durch eine zentrale universitäre Lenkung würde keinen wirklichen Fortschritt darstellen. Und schließlich ist schon an dieser Stelle zu beachten, dass das in der Privatwirtschaft ausgefeilte Rechnungswesen nicht ohne weiteres auf den universitären Bereich übertragen werden kann. Denn der Output einer Hochschule besteht aus immateriellen Werten, die überwiegend kostenlos zur Verfügung gestellt werden. Die quantitative Erfassung des Outputs ist daher schon schwierig, die qualitative Erfassung noch schwieriger. Weiterhin sind die Produkte „Forschung und Lehre“ nicht ohne weiteres voneinander trennbar, sie sind mit den sogenannten Koppelprodukten in Industriebetrieben durchaus vergleichbar. Und schließlich ist festzuhalten, dass der größte Teil der Gesamtkosten durch das Bereitstellen von Kapazitäten verursacht wird, unabhängig davon, ob diese Kapazitäten auch tatsächlich ausgenutzt und in Anspruch genommen werden. Daraus resultiert ein sehr hoher Fixkostenanteil und daraus wiederum eine geringere Möglichkeit für eine kurzfristige Kostenbeeinflussung.

Dies alles sind Restriktionen, die bei der Beantwortung der Frage zu beachten sind, welche Instrumente für ein neues Hochschulrechnungswesen sinnvollerweise angewandt werden sollten.

4 Methoden eines neuen Hochschulrechnungswesens

Bevor man die Methoden des neuen Hochschulrechnungswesens näher betrachtet, insbesondere die Grundsatzfrage diskutiert, ob es sinnvoll erscheint, die Kameralistik durch das ausgefeilte betriebliche Rechnungswesen zu ersetzen, sollen die Grundelemente eines neuen Hochschulrechnungswesens beschrieben werden. Ich möchte dies durch die folgenden fünf Elemente kennzeichnen:

1. Erstellung einer Finanzrechnung,
2. Erstellung einer Vermögensübersicht („Bilanz“),

3. Erstellung einer Vermögensänderungsrechnung,
4. Erstellung einer Investitions-Planungsrechnung,
5. Durchführung einer Kosten- und Leistungsrechnung.

Mit diesen Funktionen ist die wesentliche Zielsetzung beschrieben, nämlich die Hochschulrechnung von dem bisherigen Konzept des Geldverbrauchs in ein neues spezifisches System des Ressourcenverbrauchs zu überführen. Die Erreichung dieses Ziel ist prinzipiell auch im System der Kameralistik möglich, insbesondere wenn man eine Kosten-Leistungs-Rechnung aufsetzt. Allerdings ist die Ressourcenverbrauchskonzeption grundsätzlich dem System der Kameralistik eher fremd, so dass zur Erreichung dieses Ziels zusätzliche Nebenrechnungen aufgestellt werden müssten.

Demgegenüber enthält das kaufmännische Rechnungswesen sicherlich das ausgefeiltere Konzept und hat darüber hinaus den Vorteil, dass eine im Prinzip ebenso ausgereifte Standardsoftware zur Verfügung steht. Allerdings passt dieses System auch nur begrenzt mit den Zielsetzungen von Hochschulen zusammen. Diese sind nämlich Dienstleistungsunternehmen, die verschiedenartige Produkte in Forschung und Lehre erstellen. Ihre Ziele sind Erkenntnisgewinnung und Weiterbildung, also weitestgehend nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtete Prozesse. Darüber hinaus gibt es für Hochschulen nicht einen ausschließlichen Erfolgsmaßstab, und ihre Leistungen werden nicht auf Märkten ökonomisch bewertet. Es spricht daher mit Küpper¹ vieles dafür, dass eine Hochschulrechnung zwischen dem kameralistischen System und einer hochdifferenzierten Kostenrechnung angesiedelt werden sollte. Dies kann etwa dadurch geschehen, dass die Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuchs über die Bilanzierung zwar grundsätzlich angewandt werden, aber eben nur in der Form und in dem Umfang, wie sie für die Hochschulrechnungszwecke, die ich oben beschrieben habe, erforderlich sind. Dieser Weg ist in Hessen durch eine analoge Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches beschränkt worden, soweit sie für Hochschulzwecke von Bedeutung sind.

Nähert man sich dem Problem auf diese Weise, dann verliert die Diskussion um Kameralistik oder kaufmännisches Rechnungswesen etwas von ihrer Schärfe und gewinnt mehr den Charakter eines eher überflüssigen Religionskrieges. Die Grundentscheidung kann vielmehr für beide Seiten gefällt werden, es sollten jedoch folgende Methoden sichergestellt sein:

¹ Küpper, H.-U.: Hochschulen steuern mit kaufmännischem Rechnungswesen - aber richtig! In: Beiträge zur Hochschulforschung 1/2-2000, S. 217 ff.

1. Kostenarten-Rechnung

Hierunter fallen die Personalkosten, die Infrastrukturkosten, laufende Sachkosten und Abschreibungen.

2. Kostenstellen-Rechnung

Hierunter fallen je nach Organisation der betroffenen Hochschulen die einzelnen Einheiten wie zum Beispiel Fachbereiche, Verwaltung, Institute, Zentrale Einrichtungen, Sonderforschungsbereiche, Graduiertenkollegs. Diese können wiederum weiter differenziert werden. Die Kostenstellen-Rechnung ist wichtig, da die Zuordnung von Kosten nach Verantwortungsbereichen Kostentransparenz und Kostenbewusstsein verbessern. An dieser Aussage zeigt sich auch, dass gegenüber dem Ist-Zustand eine weitergehende Dezentralisierung von finanziell relevanten Entscheidungen erforderlich ist.

3. Kostenträger-Rechnung

Die Kostenträger-Rechnung („Wofür sind die Kosten entstanden?“) erweist sich in Hochschulen als besonders schwierig: Die Leistungserstellung ist nicht ohne weiteres quantitativ erfassbar, und nach dem bisherigen in Deutschland geltenden System werden die Hochschulleistungen überwiegend kostenlos abgegeben. Darüber hinaus ist eine qualitative Bemessung der Leistung bisher weitgehend ungelöst.

Es dürfte sich daher anbieten, diese Methode zum gegenwärtigen Zeitpunkt eher defensiv einzusetzen. Anknüpfungspunkt könnte die Tatsache sein, dass die Personalausgaben mit einer Bandbreite von 75 bis 85 Prozent an den Gesamtausgaben einer Hochschule den weitaus größten Block darstellen. Für die jetzt erkennbaren Steuerungszwecke wäre es daher ein pragmatischer Ansatz, diesen Kostenblock auf die Prozesse Forschung und Lehre (untereinander zum Beispiel im Verhältnis 50 : 50) und Verwaltung aufzuteilen. Damit ergäbe sich ein pragmatischer Ansatz, mit dem in einer weiteren Entwicklung Erfahrungen gewonnen und eine genauere Spezifizierung abgeleitet werden könnte.

Neben dieser hochschulspezifischen Kostenrechnung mit den eben beschriebenen Methoden ist es erforderlich – über den Status quo hinausgehend –, ein Hochschul-Controlling zur Koordination und Steuerung einzuführen. Hierbei handelt es sich um ein funktionsübergreifendes Steuerungsinstrument, das eine zielgerichtete Informationserfassung und Informationsverarbeitung unterstützt. Das Controlling muss Informationen über die Ziele der Organisation liefern, über den Grad der Zielerreichung, über Leistungsergebnisse und mögliche Alternativen. Ein wissenschaftsspezifisches Controlling stößt allerdings auf beson-

dere Schwierigkeiten, da ein einheitliches Leistungsbild einer Hochschule in Anbetracht der wissenschaftlichen Individuen, der Wissenschaftsfreiheit und des lediglich gering ausgeprägten Steuerungspotentials nur schwer darzustellen ist. Darüber hinaus muss ein ausgewogenes Verhältnis von staatlicher Verantwortung und wissenschaftlicher Autonomie sichergestellt werden. Am ehesten kann dies dadurch erfolgen, dass sowohl zwischen Staat und Hochschulen wie innerhalb der Hochschulen spezifische und befristete Leistungsvereinbarungen abgeschlossen werden, die in regelmäßigen Abständen einer Überprüfung unterzogen werden, ohne dass die Wissenschaftsfreiheit dadurch beeinträchtigt werden darf. Dies bedeutet, dass solche Zielvereinbarungen wirkliche Vereinbarungen darstellen und nicht „from the top down“ verordnet werden dürfen. Dieser Gedanke führt mich zu meiner abschließenden Bemerkung.

5 Neue Haushaltsführung des Staates

Die bisherige Haushaltsführung des Staates ist durch eine fast ausschließliche Input-Steuerung gekennzeichnet: „Für die Erfüllung einer parlamentarisch definierten Aufgabe stelle ich eine vom Parlament definierte Summe Geldes zur Verfügung.“ Ziel wird sein, diese historisch begründete Input-Steuerung zu einer an Wirtschaftlichkeitskriterien orientierten Output-Steuerung zu verändern: „Wenn eine bestimmte vereinbarte Aufgabe erfüllt wird, bin ich bereit, einen dafür vereinbarten Betrag zu zahlen.“ Ziel wird es also nicht mehr sein, für eine Leistung Mittel bereit zu stellen, sondern diese dann bereit zu stellen, wenn die Leistung erbracht ist: Es handelt sich um den Übergang von einem Kosten- zu einem Preismodell.

Dies setzt voraus, dass Programme definiert bzw. vereinbart werden, die sich in einem staatlichen Haushalt abbilden. Das hat weiter zur Folge, dass eine Abrechnung über erbrachte Leistungen erfolgt. Grundlage für diese Abrechnung ist dann die vertraglich festgelegte Vereinbarung (contract-management), die Leistung und Preis in Beziehung setzt.

Wir stehen damit in Deutschland an einer grundlegenden Veränderung unseres bisherigen Haushaltssystems, dessen Realisierungschancen aber heute noch nicht vollständig abzusehen sind. Für die Hochschulen ergibt sich die besondere Schwierigkeit, dass ihre Leistungen sowohl in der Lehre als auch in der Forschung schwer zu definieren und zu spezifizieren sind und somit eine Ankopplung an den Preis schwer realisierbar erscheint. Hinzu kommt, dass eine Leistungsvereinbarung nur eine schwache rechtliche Qualität hat. Das Budgetrecht des Parlaments kann durch Vereinbarungen allenfalls politisch eingeschränkt

werden, und es wird sich die Frage stellen, ob die Parlamente bereit sind, eine über die vertragliche Verpflichtung hinausgehende Leistung auch zu honorieren. Wahrscheinlicher ist, dass bestehende oder eingetretene Budgetrisiken – ungeachtet programmatischer Aussagen oder vertraglicher Verpflichtungen – letztlich durch budgetäre „Gewaltakte“ des Parlaments aufgehoben werden.

Programmatisch orientierte und vertragliche abgesicherte Budgets sind somit durchaus eine Alternative zum bestehenden Haushaltssystem, ihre Bewährungsprobe haben sie indessen noch vor sich.

Anschrift des Verfassers:

Prof. Dr. iur. Hanns H. Seidler
Kanzler der Technischen Universität Darmstadt
Karolinenplatz 5
64289 Darmstadt

seidler@pvw.tu-darmstadt.de