

ESV

# SCHRIFTEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG

---

## **BAND 12**

### **Herausgeber:**

Prof. Dr. Volker BREITHECKER, Universität Duisburg-Essen,  
Campus Duisburg

Prof. Dr. Roland EULER, Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Prof. Dr. Michael HOMMEL, Johann Wolfgang Goethe-Universität  
Frankfurt am Main

Prof. Dr. Detlef KLEINDIEK, Universität Bielefeld

Prof. Dr. Joachim KRAG, Philipps-Universität Marburg

Prof. Dr. Ute SCHMIEL, Universität Duisburg-Essen, Campus Essen

# Rechnungslegung in öffentlichen Hochschulen

– vor dem Hintergrund eines hochschul-  
spezifisch-entscheidungsunterstützenden  
Rechnungslegungszwecks

Von

Dr. Martin Berg

ERICH SCHMIDT VERLAG

### **Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**  
ESV.info/978 3 503 14460 0

Zugl.: Universität Duisburg-Essen –  
Mercator School of Management, Diss., 2012

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 14460 0

eBook: ISBN 978 3 503 14461 7

ISSN 1617-4860

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2013

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck und Bindung: Hubert & Co., Göttingen

## Geleitwort

Der Wettbewerb um öffentliche Mittel wird immer intensiver geführt und auch Hochschulen stehen mitten im Fokus! Doppelte Abiturjahrgänge und die weggefallene Wehrpflicht verlangen größere Anstrengungen der Hochschulen, fordern eine intensivere Bewirtschaftung von Flächen, eine höhere Anzahl von Studienplätzen aber auch von Lehrkräften, von Professoren. Der Wettbewerb zwischen den Hochschultypen (öffentlich-rechtliche oder private Universitäten oder Fachhochschulen) nimmt ebenfalls zu. Die Besoldung der Hochschullehrer erfolgt mittlerweile leistungsorientiert und damit hat die Hochschule die Chance, die besten Kräfte – mit entsprechender Bezahlung – zu akquirieren.

Dieser Druck auf die Hochschulen geht einher mit umfangreichen Aktivitäten öffentlicher Institutionen zur Umstellung ihrer Rechnungslegung. Die Kameralistik als reine Zahlungsrechnung ist nicht in der Lage, Ressourcenverbräuche zu dokumentieren. Dies ist mit ein Grund für Kommunen, aber auch für Hochschulen, ihr Rechnungswesen so umzugestalten, dass die Aussagekraft für die Hochschulen steigt, dass aber auch die Entscheidungsträger in die Lage versetzt werden, die knappen Mittel ökonomisch einzusetzen. Flankiert wird dies durch den Gesetzgeber, der zum 1.1.2010 das Haushaltsgrundsätzegesetz geändert hat und in § 1a Abs. 1 vorsieht, dass die Haushaltswirtschaft öffentlicher Unternehmen "kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung ... gestaltet werden" kann. Mit der Umschreibung der staatlichen Doppik in § 7a Abs. 1 HGrG ist der Weg aus der Kameralistik hin zur Doppik beschrieben: "Die staatliche Doppik folgt den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts Erster und Zweiter Unterabschnitt des Dritten Buches Handelsgesetzbuch und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung."

Mit der vorliegenden Dissertation knüpft Dr. Martin Berg an diese Ausgangslage an. Er hinterfragt nicht, ob die Kameralistik abgeschafft werden soll, sondern wodurch? Hierzu untersucht er drei alternative Rechnungslegungsinhalte vor dem Hintergrund eines hochschulspezifisch-entscheidungsunterstützenden Rechnungslegungszwecks. In seiner lesenswerten Untersuchung bedient er sich verschiedener Erklärungsansätze aus der Prinzipal-Agenten- und der Bürokratietheorie und gelangt letztlich zu der Feststellung, dass der HGB-nahen doppischen Gewinnermittlung gegenüber der Barwertbilanzierung und der Fair Value Bilanzierung der Vorzug zu geben ist.

Mit dieser Arbeit gelingt es Dr. Martin Berg, eine theoretische Untermauerung von in der Praxis erkennbaren und vom Gesetzgeber vorgesehenen Bilanzierungswegen zu geben. Damit schließt er eine Lücke auf dem Weg zu einer einheitlichen Bilanzierung von Hochschulen.

Volker Breithecker

Duisburg im Dezember 2012

## Vorwort

Die öffentliche Rechnungslegung befindet sich im Umbruch. In vielen Städten und Gemeinden wurde die traditionelle Rechnungslegung der „Kameralistik“ durch die – aus der Privatwirtschaft kommende – „Doppik“ ersetzt. Seit einiger Zeit findet ein ähnlicher Wechsel der Rechnungslegung auch bei den öffentlichen Hochschulen statt.

Ziel dieser Arbeit ist nicht zu analysieren, ob die Abkehr von der Kameralistik berechtigt ist oder nicht; das Ende der Kameralistik wird als Ausgangspunkt der Untersuchung angenommen. Vielmehr liegt der Fokus dieser Arbeit darin, etwaige nicht-kamerale Rechnungslegungsinhalte vor dem Hintergrund eines hochschulspezifischen Rechnungslegungszwecks zu analysieren. Dabei dominiert der Grundsatz „Der Rechnungslegungszweck bestimmt den Rechnungsinhalt“ die Analysemethodik in erheblichem Maße.

Die vorliegende Arbeit ist während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre des Department of Accounting and Finance der Universität Duisburg-Essen, Campus Duisburg entstanden. Im WS 12/13 wurde sie von der Mercator School of Management der Universität Duisburg-Essen als Dissertation angenommen.

Besonders herzlich möchte ich meinem Doktorvater Herrn Steuerberater Prof. Dr. Volker Breithecker für seine engagierte Unterstützung bei der Durchführung des Promotionsverfahrens danken. Er hat die Entstehung meiner Arbeit mit großem Interesse verfolgt, stand mir stets mit Rat und Tat hilfreich zur Seite und hat mir gleichzeitig jede gewünschte Freiheit gewährt. Mein Dank gilt weiterhin Frau Prof. Dr. Annette G. Köhler für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Ein großes Dankeschön möchte ich auch gegenüber meinen Kolleginnen und Kollegen des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre aussprechen; sie haben für das produktive und angenehme Umfeld gesorgt. Hervorheben möchte ich an dieser Stelle zum einen die unermüdliche fachliche Diskussionsbereitschaft von Herrn Dipl.-Kfm. Marc Weyers und zum anderen die akribischen Korrekturarbeiten von B. Sc. Daniela Haarmann und M. Sc. Melanie Ziebold.

Schließlich möchte ich mich auch bei meinem nahen privaten Umfeld bedanken: Bei meinen Eltern Dr. Ruth und Uwe Berg, bei meinem „kleinen Bruder“ Thomas Berg und bei meiner lieben Freundin Sadi. Ich danke Euch insbesondere dafür, dass es Euch gibt!

Martin Berg

Duisburg im Dezember 2012

# Inhaltsverzeichnis

|  |      |
|--|------|
| Geleitwort .....   | V    |
| Vorwort.....   | VII  |
| Inhaltsverzeichnis .....   | IX   |
| Abbildungsverzeichnis .....  | XIII |
| Tabellenverzeichnis .....  | XV   |
| Abkürzungsverzeichnis .....  | XVII |
| Symbolverzeichnis .....  | XXI  |
| 1 Einführung.....  | 1    |
| 1.1 Problemstellung.....   | 1    |
| 1.2 Gang der Untersuchung.....   | 10   |
| 2 Abgrenzung der öffentlichen Hochschule .....                                     | 13   |
| 2.1 Rechtsform und Rechtsträgerschaft.....   | 13   |
| 2.2 Aufgaben .....   | 16   |
| 2.3 Leistungen .....   | 18   |
| 2.3.1 Messung der Lehrleistung .....   | 20   |
| 2.3.2 Messung der Forschungsleistung .....   | 24   |
| 2.4 Haushaltsrecht .....   | 31   |
| 2.4.1 Einzelbudget.....  | 31   |
| 2.4.2 Globalbudget .....   | 34   |
| 2.5 Öffentliche Hochschule als öffentlicher Betrieb .....                          | 36   |
| 3 Rechnungslegungszweck einer Rechnungslegung für öffentliche Hochschulen          | 43   |
| 3.1 Maßgeblichkeit des Rechnungslegungszwecks.....                                 | 43   |
| 3.2 Prinzipal-Agenten-Konflikt in der öffentlichen Hochschule .....                | 50   |
| 3.2.1 Hochschuleffizienz.....  | 51   |
| 3.2.1.1 Definition der Hochschuleffizienz .....                                    | 52   |
| 3.2.1.2 Hochschuleffizienz im Rahmen eines Auftragsverhältnisses .....             | 53   |
| 3.2.1.2.1 Auftragsverhältnis zwischen Regierendem und Bürokrat .....               | 53   |
| 3.2.1.2.2 Auftragsverhältnis zwischen Landesregierendem und Hochschulbürokrat..... | 58   |
| 3.2.2 Hochschulwirtschaftlichkeit.....   | 61   |
| 3.2.2.1 Definition der Hochschulwirtschaftlichkeit .....                           | 62   |

## *Inhaltsverzeichnis*

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
| 3.2.2.1.1 | Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach § 7 Abs. 1 LHO NRW.....   | 62  |
| 3.2.2.1.2 | Kosten-Nutzen-Analyse.....   | 64  |
| 3.2.2.1.3 | Finanzmathematische Methoden der Investitionsrechnung.....   | 68  |
| 3.2.2.1.4 | Budgetüberschussbarwert .....  | 70  |
| 3.2.2.2   | Budgetüberschussbarwert im Rahmen eines Auftragsverhältnisses zwischen Landesregierendem und Hochschulbürokrat.....              | 73  |
| 3.2.2.2.1 | Keine Informationsasymmetrien.....   | 75  |
| 3.2.2.2.2 | Weitgehende Informationsasymmetrien .....  | 77  |
| 3.2.2.2.3 | Verminderte Informationsasymmetrien .....  | 79  |
| 3.2.2.2.4 | Zwischenergebnis .....   | 82  |
| 3.3       | Entscheidungsproblem in der öffentlichen Hochschule.....   | 84  |
| 3.3.1     | Beauftragungsentscheidung bei Sicherheit .....   | 84  |
| 3.3.2     | Beauftragungsentscheidung bei Risiko .....   | 87  |
| 3.3.2.1   | Risiko in der Beauftragungsentscheidung.....   | 87  |
| 3.3.2.2   | Grundlagen der Risikobewertung.....  | 89  |
| 3.3.2.3   | Risikobewertung in der risikobehafteten Beauftragungsentscheidung.....   | 95  |
| 3.4       | Implikationen für den Rechnungslegungsinhalt einer entscheidungsunterstützenden Rechnungslegung für öffentliche Hochschulen..... | 100 |
| 3.4.1     | Informations-Implikationen.....  | 100 |
| 3.4.2     | Objektivierungs-Implikation .....  | 108 |
| 3.5       | Zwischenergebnis .....   | 113 |
| 4         | Rechnungslegungsinhalt einer Rechnungslegung für öffentliche Hochschulen.....  | 115 |
| 4.1       | Ökonomischer Gewinn.....   | 116 |
| 4.1.1     | Definition.....  | 116 |
| 4.1.2     | Informations-Implikationen.....  | 119 |
| 4.1.3     | Objektivierungs-Implikation .....  | 120 |
| 4.2       | Fair Value Gewinn .....  | 122 |
| 4.2.1     | Definition.....  | 122 |
| 4.2.2     | Informations-Implikationen.....  | 130 |
| 4.2.3     | Objektivierungs-Implikation .....  | 134 |
| 4.3       | Doppischer Gewinn .....  | 139 |



## *Inhaltsverzeichnis*

|           |   |     |
|-----------|---|-----|
| 4.3.1     | Definition.....                         | 140 |
| 4.3.1.1   | Rahmengrundsätze .....                  | 146 |
| 4.3.1.2   | Abgrenzungsgrundsätze .....             | 153 |
| 4.3.1.2.1 | Allgemeine Abgrenzungsgrundsätze .....  | 153 |
| 4.3.1.2.2 | Spezielle Abgrenzungsgrundsätze .....   | 156 |
| 4.3.2     | Starke Informations-Implikation .....   | 165 |
| 4.3.3     | Schwache Informations-Implikation ..... | 175 |
| 4.3.4     | Objektivierungs-Implikation .....       | 184 |
| 4.4       | Ergebnis.....                           | 187 |
| 5         | Thesenförmige Zusammenfassung.....      | 191 |
|           | Literaturverzeichnis.....               | 195 |
|           | Verzeichnis sonstiger Quellen.....      | 215 |
|           | Stichwortverzeichnis .....              | 217 |