

PD Dr. Joachim Söder-Mahlmann

23.8.2016

Vorschlag für ein Set hochschulspezifischer Ergebnis- und Bilanzkennzahlen

Vorbemerkung

Obwohl die meisten deutschen Hochschulen seit Jahren kaufmännische Abschlüsse erstellen, hält die Diskussion darüber, welche Aussagen auf Grundlage von Ergebnisrechnung und Bilanz getroffen werden können und sollen, nach wie vor an. Um diesbezüglich Abhilfe zu schaffen, haben die Teilnehmerinnen und Teilnehmer am Projekt "Hochschulsteuerung mittels der Analyse von Jahresabschlüssen" in Zusammenarbeit mit dem Arbeitskreis Hochschulfinanzierung der deutschen Universitätskanzler ein Set von hochschulspezifischen Kennzahlen entwickelt, welche helfen sollen, die wirtschaftliche Lage einer Hochschule in der zeitlichen Entwicklung und ggf. auch in Relation zu anderen Hochschulen darzustellen.

Die Ausarbeitung eines an die Rahmenbedingungen des Hochschulbereichs angepassten Kennzahlensystems soll auch helfen, mögliche Missverständnisse zu vermeiden, welche durch die Anwendung von in der Privatwirtschaft gängigen Kennzahlensets auf die Abschlüsse von Hochschulen entstehen können. Die ungefilterte Übernahme von Kennzahlen, welche die wirtschaftliche Lage von sich am Kapitalmarkt finanzierenden gewinnorientierten Unternehmen darstellen sollen, ist nicht nur unangemessen, sondern kann auch in hohem Maße irreführend sein, da so möglicherweise der Eindruck erweckt wird, diese Daten seien für die Hochschulen relevant.

Im mehreren vom HIS Institut für Hochschulentwicklung und Arbeitskreis Hochschulfinanzierung der deutschen Universitätskanzler initiierten Workshops wurde deshalb ein Satz von Kennzahlen konzipiert, der an die besonderen Gegebenheiten der Hochschulen angepasst ist und all jene Informationen liefert, die aus der Analyse von Ergebnisrechnungen und Bilanzen sinnvollerweise generiert werden können. Als Basis diente das vom Hochschulkompetenzzentrum Rechnungswesen NRW (HKR NRW) entwickelte Kennzahlenset. Erste Probeerhebungen haben gezeigt, dass die im Folgenden dargestellten Kennzahlen von den Hochschulen auf Basis der vorhandenen Daten mit geringem Aufwand berechnet werden können. Die vom HKR NRW für die Jahresabschlussanalyse von NRW-Hochschulen durchgeführten Arbeiten zeigen ebenfalls die Praktikabilität der vorgeschlagenen Kennzahlen.

Allerdings ist auch bezüglich der Interpretation der im Folgenden dargestellten angepassten Kennzahlen wirtschaftlicher Sachverstand geboten. Wie in anderen Benchmarking-Prozessen ist es notwendig, die Vergleichbarkeit in der Struktur der Hochschulen bei der Analyse und Interpretation der Daten aus Bilanz und Ergebnisrechnung zu überprüfen. Dies kann u. U. auch dazu führen, dass im Extremfall eine Kennzahl nur innerhalb einer Hochschule und auf einen längeren Zeitraum betrachtet zu sinnvollen Aussagen führt.

1 Übersicht Kennzahlenset

I. GuV-Kennzahlen			
1	Landeszuschussquote	Finanzierungsanteil des Landes → Grad der Abhängigkeit der Hochschule vom Land	$\frac{\text{Landeszuschuss (ohne Investitions- und Sondermittel)}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}^*}$
2	Drittmittelertragsquote	Finanzierungsanteil Drittmittelgeber → Grad der Abhängigkeit der Hochschule von Dritten	$\frac{\sum \text{Drittmittelerträge (ohne Investitions- und Sondermittel)}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}^*}$
2 a.	<i>Drittmittelertragsquote DFG etc.</i>	<i>Finanzierungsanteil inländische öff.-rechtl. Geldgeber</i>	
2 b.	<i>Drittmittelertragsquote EU etc.</i>	<i>Finanzierungsanteil europäische öff.-rechtl. Geldgeber</i>	
2 c.	<i>Drittmittelertragsquote Auftragsforschung</i>	<i>Finanzierungsanteil Geldgeber aus der Privatwirtschaft</i>	
3	Sondermittelertragsquote	Finanzierungsanteil Sonderprogramme → Grad der Abhängigkeit der Hochschule von temporärer Programmfinanzierung	$\frac{\sum \text{Sondermittelerträge (ohne Investitionszuschüsse)}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}^*}$
4	Personalaufwandsquote	Anteil der Personal- an den Gesamtaufwendungen → Anteil nicht disponibler Mittel	$\frac{\sum \text{Personalaufwendungen}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}^*}$
5	Energieaufwandsquote	Anteil der Aufwendungen für Energieversorgung	$\frac{\sum \text{Aufwendungen Energieversorgung}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}^*}$
II. Bilanzkennzahlen			
6	Rücklagen in Relation zum Umsatz	Reaktionsfähigkeit auf unvorhergesehene Anforderungen/Fähigkeit zur strategischen Entwicklung	$\frac{\sum \text{Rücklagen}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Invest.zuschüsse und Sondermittel)}^*}$
7	Rückstellungen in Relation zum Umsatz	Relation künftig eintretender Zahlungsverpflichtungen zum Umsatz	$\frac{\sum \text{Rückstellungen}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Invest.zuschüsse und Sondermittel)}^*}$
8	Eigenkapitalquote	Anteil Eigenkapital an Finanzierung	$\frac{(\text{Bilanzsumme} - \sum \text{Fremdkapital})}{\text{Bilanzsumme}}$

* \sum ord. Erträge ohne Investitionszuschüsse ggf. nicht ohne weiteres aus Jahresabschlüssen gewinnbar. Die Problematik der Abgrenzung von Einnahmepositionen ist noch zu diskutieren.

2 Erläuterung der Kennzahlen

2.1 Landeszuschussquote

Sachverhalt: Die Landeszuschussquote gibt den Anteil des Landes an den laufenden Einnahmen der Hochschule an.

Berechnungsmodus:

$$\frac{\text{Landeszuschuss (ohne Investitions- und Sondermittel)}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}}$$

Bemerkungen: Um eine möglichst aussagefähige Zahl auszuweisen, müssen sämtliche Investitionszuschüsse und sonstige einmalige Zuwendungen aus den Erträgen herausgerechnet werden. Die Bestimmungsgrundlage soll das "Normalgeschäft" der Hochschule abbilden und möglichst geringen jährlichen Schwankungen unterworfen sein.

2.2 Drittmittelertragsquote

Sachverhalt: Die Drittmittelertragsquote gibt (quasi als Komplement zur Landeszuschussquote) den Anteil an, den Mittel aus Antrags- und Auftragsforschung an der Finanzierung der Hochschule haben. Diesbezüglich ist ggf. noch zu differenzieren zwischen:

- (a) Zuwendungen der DFG und von anderen inländischen Projektträgern
- (b) Zuwendungen der EU und anderen internationalen Institutionen
- (c) Erträge aus der Auftragsforschung, d.h. Zuflüsse von privatwirtschaftlichen Unternehmen
- (d) Sonstige Zuwendungen Dritter

Berechnungsmodus:

$$\frac{\text{Drittmittelerträge (ohne Investitionszuschüsse)}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}}$$

Bemerkungen: Um eine möglichst aussagefähige Zahl auszuweisen, müssen auch hier sämtliche Investitionszuschüsse und sonstige einmalige Zuwendungen aus den Erträgen herausgerechnet werden.

Um Missverständnisse und Doppelerfassungen zu vermeiden, soll die Berechnung der Drittmittelerträge sich an der Drittmitteldefinition der amtlichen Statistik orientieren.

2.3 Sondermittelquote

Sachverhalt: Die Sondermittelquote gibt in Ergänzung zur Landeszuschuss- und Drittmittelquote den Anteil an, den Hochschulpakt, Qualitätspakt Lehre, Qualitätsoffensive Lehrerbildung und vergleichbare Programme der Länder (wie z.B. die niedersächsischen Studienqualitätsmittel) an der Finanzierung der Hochschule haben.

Berechnungsmodus:

Erträge aus Sondermitteln (ohne Investitionsmittel)

Σ ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)

Bemerkungen: Angesichts der derzeit hohen Bedeutung von Sondermitteln (Hochschulpakt, Q-Pakt Lehre, Qualitätsoffensive Lehrerbildung) für die Finanzierung des Hochschulbetriebs ist der Anteil derartiger Mittel separat darzustellen.

Im Unterschied zum Großteil der unter 2.2 erfassten Drittmittel handelt es sich um Gelder, die nicht im engeren Kontext der Forschungsförderung gezahlt werden. *Die beiden Ertragspositionen schließen sich aber nicht wechselseitig aus, Überschneidungen sind durchaus möglich.*¹

2.4 Personalaufwandsquote

Sachverhalt: Die Personalaufwandsquote gibt die Relation (zum größten Teil) nicht disponibler Personalmittel zu den ordentlichen Erträgen an.²

Berechnungsmodus:

Σ Personalaufwendungen

Σ ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)

Bemerkungen: Der Einfachheit halber sollten die schon bei der Berechnung der oben aufgeführten Kennzahlen ermittelten ordentlichen Netto-Erträge als Bezugsgröße dienen.

2.5 Energieaufwandsquote

Sachverhalt: Die Energieaufwandsquote gibt die Relation (zum größten Teil) nicht disponibler Aufwendungen für die Energiebezug bzw. die Erzeugung von Strom, Wärme und Kälte zu den ordentlichen Erträgen an.

Berechnungsmodus:

Σ Aufwendungen Energiebezug/-erzeugung

Σ ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)

Bemerkungen: Der Einfachheit halber sollten auch hier die ordentlichen Netto-Erträge als Bezugsgröße dienen.

¹ Die korrespondierende Darstellung in der Ergebnisrechnung müsste wie folgt aussehen:

1.2 Erträge aus Drittmitteln

- Zuwendungen der DFG und von anderen inländischen Projektträgern
- Zuwendungen der EU und anderen internationalen Institutionen
- Erträge aus der Auftragsforschung, d.h. Zuflüsse von privatwirtschaftlichen Unternehmen
- Sonstige Zuwendungen Dritter

Darin enthalten: Erträge aus Programmen, welche nicht der Forschungsförderung dienen (Q-Pakt Lehre, Qualitätsoffensive Lehrerbildung)

1.3 Erträge aus sonstigen Sondermitteln (Hochschulpakt, Studienqualitätsmittel)

² Alternativ ist auch der Bezug auf die gesamten Aufwendungen möglich. Die Verwendung der ordentlichen Erträge ermöglicht aber, im Rahmen der Kennzahlenbildung mit einer einzigen Bezugsgröße zu operieren.

Im Minimum ist zu kommentieren, wie die Aufwandsposition abgegrenzt bzw. errechnet ist. Insbesondere gilt, Verzerrungen zu vermeiden, die sich ergeben, wenn Hochschulen zum Beispiel eigene Strom- und Wärmeerzeugungsanlagen betreiben.

2.6 Rücklagen in Relation zum Umsatz

Sachverhalt: Die Rücklagenquote gibt die Summe des für die Hochschule disponiblen Kapitals in Relation zu den Erträgen an.

Berechnungsmodus:

$$\frac{\sum \text{Rücklagen}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}}$$

Bemerkungen: Die Berechnungsformel unterscheidet sich deutlich von derjenigen für die Rücklagenquote in der Privatwirtschaft, welche das Eigenkapital als Bezugsgröße verwendet.

Von zentraler Bedeutung ist, tatsächlich nur "echte" Rücklagen einzubeziehen, d.h. für die strategische Entwicklung der Hochschule verfügbares Kapital.

2.7 Rückstellungsquote

Sachverhalt: Die Rückstellungsquote gibt die Höhe künftiger Zahlungsverpflichtungen in Relation zu den Erträgen an.

Berechnungsmodus:

$$\frac{\sum \text{Rückstellungen}}{\sum \text{ord. Erträge (ohne Investitionszuschüsse)}}$$

Bemerkungen: Die Berechnungsformel unterscheidet sich von derjenigen für die Rückstellungsquote in der Privatwirtschaft, welche das Eigenkapital als Bezugsgröße verwendet. Die Aussagekraft ist begrenzt, da für langfristig angelegte Rückstellungen (insbesondere diejenigen für Altersversorgung) das Land die Gewährträgerschaft innehat.

2.8 Eigenkapitalquote

Sachverhalt: Die Eigenkapitalquote zeigt die Relation von nicht rückzahlbarer Eigenfinanzierung und rückzahlbarer Fremdfinanzierung an.

Berechnungsmodus:

$$\frac{(\text{Bilanzsumme} - \sum \text{Fremdkapital})}{\text{Bilanzsumme}}$$

Bemerkungen: Die Bildung der Eigenkapitalquote ist für Hochschulen erst dann relevant, wenn diese Investitionen mittels Aufnahme von rückzahlbarem Fremdkapital finanzieren. Dies ist derzeit nicht

der Fall, Wirtschaftsprüfer legen aber großen Wert auf diese Kennzahl, da sie für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage privatwirtschaftlicher Unternehmen von zentraler Bedeutung ist.

Zum Zweck der Vergleichbarkeit der hinsichtlich des Eigenkapitalausweises sehr unterschiedlich gestalteten Hochschulbilanzen muss das "echte" Fremdkapital als Ausgangspunkt der Berechnung genommen werden. Aus Sicht einiger Bundesländer, z. B. NRW, ist "Eigenkapital" kein eingebrachtes Kapital, sondern nur Saldo oder Residualgröße! Die Formel lautete folglich "Eigenkapital" = Bilanzsumme ./. Rückstellungen ./. Verbindlichkeiten gg. Privatwirtschaftliche Dritte ./. rückzahlbare Verbindlichkeiten gg. öff.-rechtl. Dritte ./. Rechnungsabgrenzungsposten.

In der Praxis müssten alle Verbindlichkeiten, insbesondere diejenigen gegenüber dem Land darauf geprüft werden, inwieweit sie faktisch rückzahlbar sind.

3 Begründung der Auswahl und Bildung der Kennzahlen

Das vorgestellte Set von hochschulspezifischen Ergebnis- und Bilanzkennzahlen wurde entwickelt um einerseits Missverständnisse durch Anwendung unangemessener Kennzahlen oder Fehlinterpretationen zu vermeiden und andererseits den Ländern einen adäquaten interpretativen Rahmen zur Verfügung zu stellen. Der größte Teil der in der Privatwirtschaft gängigen Kennzahlen läuft beiden Intentionen zuwider, da öffentlich-rechtliche Hochschulen sich sowohl hinsichtlich ihrer Finanzierung als auch hinsichtlich der Einnahmegenerierung grundsätzlich von privatwirtschaftlichen Unternehmen unterscheiden. Die durch die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens herbeigeführten strukturellen Übereinstimmungen in der Struktur der Rechnungslegung dürfen nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Inhalte nicht vergleichbar sind.

Dies betrifft die Ergebnis- und die Bilanzkennzahlen, und auch jene Kennzahlen, bei denen Fluss- und Bestandsgrößen aufeinander bezogen werden.

▪ Rentabilität

Auf die Rentabilität bezogene Kennzahlen gehören in die dritte Rubrik, sie stellen grob gesprochen die Relation von Gewinn zu Kapitaleinsatz dar. Die Bildung einer derartigen Größe führt für Hochschulen zu keiner handlungsleitenden Information, da diese nicht zum Zweck der Gewinnerzielung gegründet wurden. Da Hochschulen keine Produkte zu frei ausgehandelten Preisen auf einem Markt veräußern, sind Einnahmen und Ausgaben weitgehend aneinander gekoppelt. Produkte zu einem über den Herstellungskosten liegenden Preis zu veräußern bzw. veräußern zu können ist aber Voraussetzung, um eine Rendite zu erzielen. Die Bildung von Kennzahlen wie Eigenkapitalrentabilität oder auch Kapitalumschlag und Return on Investment ist mithin eher verwirrend als zielführend.

Eine Ausnahme bildet lediglich die steuerpflichtige und dem Wettbewerbsrecht unterworfenen Auftragsforschung.

Die Tatsache, dass eine Hochschule keine Rendite erwirtschaften soll und kann, impliziert aber keineswegs, dass die Institution nicht verpflichtet ist, wirtschaftlich zu handeln.

▪ Finanzierungsstruktur

Dieser Sachverhalt wird bereits bei den obigen Ausführungen zur Eigenkapitalquote deutlich. Zwar kann mittels entsprechender Verfahrensvorschriften eine Kennzahl gebildet werden; deren Sinnhaftigkeit ist aber durchaus anzuzweifeln, da in der Praxis keine Hochschule ihren Betrieb in signifikanter

Weise fremdfinanziert (und selbst wenn sie es täte, haftete ohnehin das Land gesamtschuldnerisch). Dieser Vorbehalt gilt für alle weiteren Kennzahlen zur Finanzierungsstruktur.

▪ **Liquidität und Deckungsgrade**

Für ein privatwirtschaftliches Unternehmen ist die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit von existentieller Bedeutung, von daher ist die Liquidität kurz- und mittelfristig sicherzustellen.

Diese Aufgabe obliegt nur einem kleinen Teil der deutschen Hochschulen (den rechtlich verselbständigten Universitäten und Fachhochschulen in Nordrhein-Westfalen sowie den Stiftungshochschulen), die Mehrzahl wickelt als untergeordnete Behörde ihren Zahlungsverkehr über das Land ab. Das Korrelat zur Liquiditätssicherung im privatwirtschaftlichen Bereich ist mithin im öffentlich-rechtlichen Sektor weitgehend die Budgetverfolgung.

Jenseits dieser grundsätzlichen Einwände bezüglich Sinnhaftigkeit der Bildung von liquiditätsbezogenen Kennzahlen stellt sich das Problem der Praktikabilität, da aufgrund der Abrechnungsmodalitäten mit dem Land selbst in dem Fall eigener Kontoführung kein einzelner in fachlicher Hinsicht repräsentativer Stichtag für die Bemessung des Umlaufvermögens bestimmt werden kann.

Auch die Berechnung von Deckungsgraden ist aufgrund der geringen Kapitalintensität und der bereits erläuterten Spezifika bei der Finanzierung nicht sinnvoll möglich.

4 Kennzahlen zu Investitionsquoten

Das Eigentum an den Gebäuden und technischen Anlagen ist an den Hochschulen jeweils höchst unterschiedlich organisiert. Insbesondere aus diesem Grund verbietet sich, die an sich durchaus bedeutsamen und aussagefähigen Kennzahlen zum Reinvestitionsvolumen von Hochschulen vergleichen zu wollen. Wenn aber entsprechende Kennzahlen nichtsdestotrotz gebildet werden, besteht die Gefahr, dass diese gerade im Zuge eines unangemessenen Vergleichs zu Fehlinterpretationen der tatsächlichen Situation führen.

Im Folgenden sind für die weitere Diskussion nichtsdestotrotz jene Kennzahlen aufgeführt, die aufgrund o.g. Sachverhalts nicht in den Set aufgenommen wurden.

4.1 Sachanlagenintensität

Sachverhalt: Die Sachanlagenintensität liefert einen Anhaltswert bezüglich des künftigen Reinvestitionsbedarfs.

Berechnungsmodus:

$$\frac{\sum \text{Zeitwert (i.d.R. Buchwert) Sachanlagen}}{\text{Bilanzsumme}}$$

Bemerkungen: Muss in Relation zum Modernisierungsgrad betrachtet werden, da der Wert umso niedriger ist, je näher der Bedarf an Mitteln zur Sanierung respektive Wiederbeschaffung rückt.

Bei einigen Hochschulen sind die von diesen genutzten Liegenschaften Teil des Anlagevermögens, bei anderen hingegen nicht. Um diesbezüglich Vergleichbarkeit herzustellen, müssten Gebäude und z.B. Energieerzeugungsanlagen separat ausgewiesen werden!

4.2 Reinvestitionsquote (Modernisierungsgrad der Gebäude und technischen Anlagen)

Sachverhalt: Die Reinvestitionsquote gibt an, ob und inwieweit eine Hochschule bezüglich ihrer Infrastruktur die Substanz aufzehrt.

Berechnungsmodus:

$$\frac{\sum \text{Nettoinvestition in Gebäude/techn. Anlagen}}{\sum \text{Abschreibungen auf Gebäude/techn. Anlagen}}$$

Bemerkungen: Kann nur über mehrere Jahre gemittelt zu sinnvollen Aussagen führen (Quotient sollte preisbereinigt um 1 pendeln).

4.3 Abnutzungsgrad der Gebäude und technischen Anlagen

Sachverhalt: Der Anlagenabnutzungsgrad zeigt den kumulierten Reinvestitionsbedarf der im Eigentum der Hochschule befindlichen Anlagegüter an.

Berechnungsmodus:

$$\frac{\text{Kumulierte Abschreibungen auf Gebäude/techn. Anlagen}}{\text{Herstellungskosten der Gebäude/techn. Anlagen}}$$

Bemerkungen: Aufgrund der Preisentwicklung liegt der tatsächliche Reinvestitionsbedarf mehr oder weniger deutlich über dem ausgewiesenen Wert.

Deutliche Unterschiede zwischen einzelnen Hochschulen resultieren wie erwähnt aus der unterschiedlichen Zuordnung des Eigentums an den genutzten Gebäuden.