

Konsolidierte Rechnung: Zur Frage der wirtschaftlichen Konsequenzen der Rechtsaufsicht am Fallbeispiel der Österreichischen Universitäten

Iris Rauskala, Elmar Pichl

Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft, Wien, Österreich

Mit Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 wurden die österreichischen öffentlichen Universitäten eigenständige juristische Persönlichkeiten. Der Bund ist für die Finanzierung der Universitäten zuständig und hat die Rechtsaufsicht über die Universitäten und ihre Töchter sicherzustellen. Das Rechnungswesen des Bundes wurde in den letzten zehn Jahren umfassend reformiert. Der Fokus verschiebt sich damit von der reinen Geldflussorientierung hin zu einem umfassenden Rechnungswesen. Um zu überprüfen, wieweit sich IPSAS 35 schlüssig für die öffentlichen Universitäten in ihrem spezifischen Autonomie- und Governance-Kontext eignet, ist die wirtschaftliche Perspektive der internationalen Rechnungslegung mit der juristisch-organisationsrechtlichen Perspektive des Gesetzgebers abzustimmen.

Schlagworte: Konsolidierte Rechnungslegung, Österreich, IPSAS 35, Fallbeispiel autonome Universitäten, Rechtsaufsicht und wirtschaftliche Bedeutung

1 Einleitung und Fragestellung

Mit Inkrafttreten des Universitätsgesetzes 2002 (UG 2002) wurden die 21 bzw. 22¹ öffentlichen Universitäten aus dem ministeriellen Verwaltungsgefüge «ausgegliedert»² und wurden eigenständige juristische Persönlichkeiten des öffentlichen Rechts samt entsprechender Verankerung in der österreichischen Bundesverfassung. Laut Universitätsgesetz ist der Bund für die Finanzierung der Universitäten im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten zuständig und hat die volle Rechtsaufsicht über die Universitäten und ihre Töchter sicherzustellen. Im Rahmen von Leistungsvereinbarungen werden zwischen den Rektoraten der einzelnen Universitäten und dem Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung für jeweils drei Jahre beschlossen, welche finanziellen Mittel in Form von Globalbudgets zur Verfügung gestellt werden.

Das öffentliche Rechnungswesen des Bundes wurde in den letzten zehn Jahren umfassend reformiert. Dies beinhaltete die Einführung eines mittelfristigen Finanzrahmens sowie einer wirkungsorientierten Budgetierung einschließlich Gender Budgeting in der ersten Stufe ab 2009 und ein doppisches Rechnungswesen in Anlehnung an die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ab 2013 (Rauskala & Saliterer, 2015). Der Fokus verschiebt

¹ Zu unterscheiden sind die 21 «älteren» Universitäten von der Donau-Universität Krems (Universität für Weiterbildung) als «jüngste», öffentliche Universität mit sehr spezifischem Profil. Auf den Unterschied kann bzw. soll an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden.

² Universitäten lassen sich klassischer Weise eben nicht als ausgegliederte Rechtsträger beschreiben.

sich damit von der reinen Budget- und damit Geldflussorientierung hin zu einem umfassenden Rechnungswesen und Finanzmanagement inklusive Controlling finanzieller Risiken, in welchem auch Bilanzierungs- und damit Konsolidierungsthemen zunehmend eine Rolle spielen. Derzeit werden die ersten beiden Etappen der Haushaltsrechtsreform einer Evaluation durch internationale Expertenteams unterzogen. Damit stellt sich die Frage, ob und wann mit der dritten Stufe der Haushaltsrechtsreform die mehr als 100 Beteiligungen der österreichischen Bundesverwaltung konsolidiert werden sollen und ob dies in enger Anlehnung an IPSAS passieren wird, oder ob andere, «kreative» Zugänge gefunden werden.

Die Wirtschaftseinheit ist dabei grundsätzlich und schlüssig geklärt: mit der Eröffnungsbilanz des Bundes 2013 werden die Universitäten zum anteiligen Eigenkapital bilanziert – sie gelten damit als «Töchter» in der Konzernstruktur «Bund». Die Bilanzierung zum anteiligen Eigenkapital ist ein erster Schritt in Richtung dritter Stufe der Haushaltsrechtsreform. Um jedoch die aus wirtschaftlicher Sicht korrekte Konsolidierungsmethode gerade für Universitäten definieren zu können, müssen die entsprechenden nationalen gesetzlichen Rahmenbedingungen sehr genau analysiert werden (Bergmann, Grossi, Rauskala, & Fuchs, 2016). Im internationalen Vergleich ergibt sich bezüglich Autonomie- und Beherrschungsgraden von Universitäten ein äußerst heterogenes Bild (EUA, 2017).

Im vorliegenden Artikel wird daher der Frage nachgegangen, wieweit sich IPSAS 35 schlüssig für den Anwendungsfall der österreichischen öffentlichen Universitäten in ihrem spezifischen Autonomie- und Governance-Kontext eignet.

Die wirtschaftliche Perspektive der internationalen Rechnungslegung ist für die vorliegende Fragestellung mit der juristisch-organisationsrechtlichen Perspektive des Gesetzgebers abzustimmen, was gerade in Hinblick auf das Governance-System inklusive der Rechtsaufsicht eine diffizile Herausforderung darstellt.

2 Methodik und Aufbau

Grundlegend für die zu führende Diskussion ist einerseits die Analyse der österreichischen Rechtslage und andererseits der Vergleich mit den Konsolidierungsstandards nach IPSAS, um letztlich Anhaltspunkte für entsprechende Konsolidierungsperspektiven und deren Konsequenzen auf den Rechnungsabschluss des Bundes zu erhalten. Speziell der Frage, ob das nach dem österreichischen Bundesministerien-Gesetz verantwortliche Ministerium die öffentlichen Universitäten in wirtschaftlicher Hinsicht beherrscht, oder nicht, ist nachzugehen, da diese entscheidend ist für die Anwendung der Vollkonsolidierung. Konkrete Relevanz für die Analyse besitzen die staats- und verfassungsrechtlich systematische Positionierung der öffentlichen Universitäten (inkl. des Staatsaufgabenverständnisses), ebenso das spezifisch österreichische Universitätsautonomiekonzept, aber auch der durch eine Reihe spezifischer

Instrumente geschaffene universitätsrechtliche Governance-Rahmen (v. a. Finanzierung, inhaltliche Programmierung, gesetzliche (hoheitsrechtliche) Vorgaben und (Genehmigungs-)Vorbehalte, Rechtsaufsicht, Finanzaufsicht und Controlling, Accountability- und Berichtspflichten, Organkreationen).

Hierfür wird aus dem Konsolidierungsstandards IPSAS 35 ein Bewertungsraster abgeleitet, wobei sowohl der Standard als auch die Anwendungsrichtlinien, welche als integrale und damit verpflichtende Bestandteile der Standards gelten, Berücksichtigung finden. Eine Analyse in Bezug auf die weiteren Konsolidierungs- bzw. Beteiligungsstandards IPSAS 36 und IPSAS 37 kann an dieser Stelle aufgrund der vertieften Auseinandersetzung nicht erfolgen. Der Artikel endet mit einer zusammenfassenden Diskussion.

3 Wirtschaftliche Bedeutung der Universitäten und Wesentlichkeit im Kontext der Konsolidierung

Seit der Einführung der Autonomie gilt für die Universitäten anstelle eines kameralen Rechnungswesens die doppelte Buchführung und ein Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB), das den Grundsätzen der IFRS und damit auch der IPSAS im Wesentlichen entspricht. Die Universitäten unterliegen außerdem dem Beteiligungs- und Finanzcontrolling lt. § 67 Abs. 1 BHG.

§ 42 Abs 5 BHG regelt, dass die wesentlichen Finanzindikatoren der rund 100 Bundesbeteiligungen und Organisationseinheiten unter Aufsicht des Bundes jährlich an das Parlament zu berichten sind. Der Bericht folgt in der Darstellung der Beteiligungen der organisationalen Perspektive (nach Zuständigkeit der Ressort bzw. der haushaltsrechtlichen Untergliederung).³ Grundsätzlich wird im Beteiligungsbericht (BMF, 2016) die gleiche Information dargelegt, die sich auch im Bundesrechnungsabschluss finden sollte.

Die Bilanzsumme der öffentlichen Universitäten beträgt in Summe ca. 2,8 Mrd. Euro (BMF, 2016). In der Eröffnungsbilanz des Bundes wurden die Universitäten entsprechend ihres anteiligen Eigenkapitals dargestellt (zu 100%), was in Summe einem Buchwert von 543 Millionen Euro entsprach (BMF, 2013). Im Bundesrechnungsabschluss 2015 ist die Position mit 674 Millionen Euro ausgewiesen (Rechnungshof, 2015)⁴. Die Eigenkapitalsituation hat sich damit laufend verbessert und ist in Hinblick auf den finanziellen Puffer als positiv zu bewerten.⁵

³ Der Österreichische Bundeshaushalt ist in 33 Abschnitte (=Untergliederungen) gegliedert; Ein Ministerium besteht organisatorisch aus zumindest einer haushaltsrechtlichen Untergliederung. Der Verwaltungsbereich Wissenschaft und Forschung im derzeitigen Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft entspricht der Untergliederung 31.

⁴ Für die Erstellung des Bundesrechnungsabschlusses ist der Österreichische Rechnungshof zuständig.

⁵ An dieser Stelle ist eine weitere Diskussion über die Höhe des Eigenkapitals der großteils steuerfinanzierten Universitäten leider nicht möglich.

Für die Untergliederung 31 (UG 31 / Wissenschaft und Forschung, siehe Fußnote 2) sind die 22 öffentlichen Universitäten bei weitem die (ge-)wichtigsten Einheiten aufgrund der Höhe der budgetierten Geldflüsse und der entsprechend verbundenen und daraus resultierenden ökonomischen Leistungsrisiken, die damit auch gewichtige politische Risiken bedingen.

Selbst im Vergleich des für die Universitäten verausgabten Betrags in Relation zu den Bundesaussgaben im Jahr 2015 (und auch davor) ist offensichtlich, dass dieser mit knapp 4,43 % der Bundesaussgaben gesamthaft als wesentlich betrachtet werden kann.

Tabelle 1: Universitätsbudget in Relation zu volkswirtschaftlichen Größen, 2011–2015

	2015	2014	2013	2012	2011
Bruttoinlandsprodukt nominell in Mrd. €	337 286	329 296	322 878	317 056	308 630
Bundesaussgaben in Mrd. €	74 589	74 653	75 567	72 881	67 814
UG 31 «Wissenschaft und Forschung» in Mrd. €	4 107	3 984	3 900	3 778	3 632
Hochschulbudget in Mrd. €	3 981	3 855	3 786	3 651	3 545
davon für den Universitätsbereich	3 303	3 237	3 189	3 089	3 007
davon Globalbetrag	3 026	2 987	2 950	2 811	2 728
<i>Quelle: BMWFW, Statistisches Taschenbuch 2016: 87</i>					

In Hinblick auf die Größe der einzelnen Universitäten ist jedoch festzustellen, dass lediglich die Universität Wien und die Medizinische Universität Wien als mit Abstand größte tertiäre Einrichtungen Österreichs mit einem Ausgabenanteil von etwas über bzw. rund 10 % des Universitätsbereichs ein ernstzunehmendes finanzielles Risiko für die UG 31 und damit für die Bundesebene darstellen würden; Bei der Medizinischen Universität Wien vor allem auch deswegen, weil davon gleichzeitig einer der größten Krankenhausbetriebe Europas betroffen wäre.

Tabelle 2: Einnahmen der Universitäten aus Bundesmitteln in Millionen Euro, 2015⁶

Name	Bundesmittel
Universität Wien	382 285
Universität Graz	172 191
Universität Innsbruck	199 703

⁶ Die Donau-Universität Krems ist hier nicht genannt, siehe Fußnote 1.

Medizinischen Universität Wien	334 563
Medizinische Universität Graz	120 878
Medizinische Universität Innsbruck	119 165
Universität Salzburg	120 410
Technische Universität Wien	238 105
Technische Universität Graz	136 282
Montanuniversität Leoben	52 413
Universität für Bodenkultur Wien	112 036
Veterinärmedizinische Universität Wien	111 236
Wirtschaftsuniversität Wien	115 788
Universität Linz	112 482
Universität Klagenfurt	55 311
Universität für angewandte Kunst Wien	45 133
Universität für Musik und darstellende Kunst Wien	88 941
Universität Mozarteum Salzburg	48 027
Universität für darstellende Kunst Graz	47 694
Universität für künstlerische und industrielle Gestaltung Linz	19 376
Akademie der bildenden Künste Wien	28 751
<i>Quelle: BMWF, Statistisches Taschenbuch 2016: 89</i>	

4 Wirtschaftliche Beherrschung in der internationalen Rechnungslegung

2015 wurden die Standards zur Berichterstattung von Beteiligungen und assoziierten Einheiten IPSAS 6–8 vom IPSAS Board durch IPSAS 34 (Einzelabschlüsse), IPSAS 35 (Konsolidierte Abschlüsse bzw. Konzernkonsolidierung), IPSAS 36 (Investments in Assoziierte Unternehmen und Joint Ventures), IPSAS 37 (Joint Arrangements) und IPSAS 38 (Offenlegung von Beteiligungen an anderen Einheiten) ersetzt.

Nach IPSAS 35 wird die Beherrschung («Control») einer Einheit durch eine andere als zweidimensionales Konstrukt aus Macht und Nutzen definiert, das vorsieht, dass eine Einheit Macht über eine andere Einheit hat und diese so einsetzt, um deren relevante Aktivitäten derart zu lenken, dass sie die ihr aus der Beteiligung zufallenden variablen Nutzen in Art und Höhe bestimmen kann.

In diesem Sinne beherrscht eine Einheit die andere dann und nur dann, wenn:

- (a) sie Macht über die andere Einheit hat;
- (b) sie von variablen Nutzen aus der Beteiligung profitiert oder diesem ausgesetzt ist; und
- (c) sie die Möglichkeit hat, die Macht so einzusetzen, dass sie auf die Art bzw. Umfang und Höhe des Nutzens einwirkt (IPSAS 35.14; 35.20).

4.1 Macht

Die Macht über eine andere Einheit entfaltet sich aus bestehenden Rechten, die der Einheit die Möglichkeit einräumen, die relevanten Aktivitäten der anderen Einheit zu steuern, welche Art und Höhe des variablen Nutzens wesentlich beeinflussen. Unter relevanten Aktivitäten werden jene verstanden, die einen signifikanten Einfluss auf Umfang oder Art des Nutzens haben, den die beherrschende Einheit erhält.

Die Tatsache, dass eine Einheit über Autonomie bzw. Unabhängigkeit in der Erfüllung bestimmter Ausgaben verfügt, schließt nach IPSAS 35.25 nicht aus, dass sie dennoch von einer anderen Einheit beherrscht wird.

Um zu bestimmen, ob eine Einheit Macht über eine andere Einheit im Sinne der Beherrschung hat, ist die Gesamtheit der vertraglich oder rechtlich bindenden Vereinbarungen zu prüfen, die in Kraft sind und entsprechende Macht begründen (IPSAS 35 AG 18). Mögliche Quellen können sein:

- a. Legislative oder exekutive Macht
- b. Verwaltungsvereinbarungen
- c. Vertragliche Vereinbarungen
- d. Gründungs- bzw. Grundsatzdokumente
- e. Stimmrechte und ähnliche Rechte.

Stimmrechte, die aus einer Kapital- oder Aktienmehrheit resultieren, sind im öffentlichen Sektor als mehr oder weniger klares Indiz für Macht nicht allzu häufig. Macht kann daher auch aus anderen (vertraglich oder rechtlich) verbindlichen Vereinbarungen resultieren bzw. sich aus folgenden Rechten begründen, die einzeln oder in Kombination vorhanden sein können (IPSAS 35 AG 17):

- a. das Recht, der Geschäftsleitung Anweisungen zu Politiken und Geschäftspraktiken zu geben, die die relevanten Aktivitäten lenken;
- b. (potentielle) Stimmrechte;
- c. Rechte auf Bestellung und Abberufung der Leitung einer anderen Einheit, die die relevanten Aktivitäten lenkt;
- d. Rechte auf Einrichtung oder Auflösung einer anderen Einrichtung, um die relevanten Aktivitäten durchzuführen;
- e. Zustimmung oder Veto-Entscheid zu laufenden und Investitionsentscheidungen mit Bezug zu den relevanten Aktivitäten einer Einheit;
- f. Recht zu verfügen, dass die andere Einheit Transaktionen im Interesse der Einheit (nicht) durchführt;
- g. Vetorecht zu wesentlichen Entscheidungen einer anderen Einheit, wie z. B. Verkauf von Vermögenswerten oder Verkauf der Einheit als Ganzes;
- h. andere Rechte (z. B. Entscheidungsrechte in Managementverträgen), die dem Träger die Möglichkeit einräumen, relevante Aktivitäten zu lenken.

In Fällen, in welchen es schwierig ist zu bestimmen, ob die vorhandenen Rechte Macht begründen, ist weiter zu überprüfen, ob eine spezielle Beziehung zwischen zwei Einheiten besteht, die zumindest mehr als ein passives Interesse begründet (IPSAS 35 AG 21). Hinweise auf ein solches können sein:

- a. Das Verhältnis zwischen zwei Einheiten fußt auf Abhängigkeit:
 - i. Die Einheit finanziert einen wesentlichen Anteil der Aktivitäten der anderen Einheit und die andere Einheit ist davon abhängig.
 - ii. Die Einheit spricht Garantien über einen wesentlichen Anteil der Verpflichtungen der anderen Einheit aus und die andere Einheit ist davon abhängig.
 - iii. Die Einheit stellt kritische Dienstleistungen, Technologien oder Rohstoffe zur Verfügung und die andere Einheit ist davon abhängig.
 - iv. Die Einheit beherrscht für die andere Einheit kritische Vermögenswerte, wie z.B. Lizenzen oder Handelsmarken, und die andere Einheit ist davon abhängig.
 - v. Die Einheit stellt Schlüsselpersonal zur Verfügung, von welchem die andere Einheit abhängig ist.
- b. Ein signifikanter Anteil der Aktivitäten der anderen Einheit umfasst entweder die Einheit oder werden in ihrem Auftrag ausgeführt.
- c. Der Anteil der Einheit an den Nutzungsrechten oder –risiken ist unverhältnismäßig größer, als ihre Stimm- oder ähnlichen Rechte.

Im Gegenzug reicht der Tatbestand der (a) Regulierung⁷ einerseits oder (b) reinen wirtschaftlichen Abhängigkeit andererseits ohne das Vorhandensein anderer Rechte nicht aus, um Macht zu begründen. Im Fall der wirtschaftlichen Abhängigkeit ist zu überprüfen, ob eine Einheit noch in der Lage ist, über die operativen und Finanzierungstätigkeiten selbständig zu entscheiden. IPSAS 35 AG 42 nennt als Beispiel eine Privatschule, die zwar Zuschüsse für Bautätigkeit und operativen Betrieb erhält, in ihren Entscheidungen, wie die Vermögenswerte zu nutzen sind, jedoch freie Hand hat.

4.2 Nutzen

Im Kontext von IPSAS 35 wird von variablem Nutzen gesprochen (im Unterschied zu fixen Nutzenanteilen), den eine beteiligte Einheit in Abhängigkeit von der Performanz der anderen Einheit aus der Beziehung generiert.

Es ist davon auszugehen, dass sich Einheiten dann beteiligen, wenn sie im Zeitverlauf mit positivem, finanziellem oder nicht-finanziellem Nutzen rechnen. In einer bestimmten Berichtsperiode kann dieser jedoch nicht nur positiv, sondern auch negativ (Risiko), oder beides gleichzeitig sein (IPSAS 35.30).

⁷ Die Rolle als Regulator ist üblicherweise nicht ausreichend, um Macht über eine Einheit zu begründen, es sei denn, die Regulierung ist so engmaschig, dass sie de facto diktiert, wie die Aktivitäten einer Einheit zu erbringen sind.

Nutzen kann dabei sowohl finanzieller, als auch nicht-finanzieller Natur sein, oder beides.

IPSAS 35.32 führt beispielhaft die folgenden finanziellen Nutzen für eine Einheit auf:

- a. Dividenden, Zinsen auf Schuldverschreibungen oder andere Ausschüttungen
- b. Betroffenheit durch Wertsteigerung oder -minderungen der Investition in eine andere Einheit
- c. Betroffenheit durch Verluste aus Vereinbarungen zu finanziellen Unterstützungsleistungen, inkl. Mitfinanzierung bei wichtigen Projekten
- d. Kosteneinsparungen
- e. Betroffenheit durch den Residualwert aus Aktiven und Passiven im Falle der Liquidation einer Einheit
- f. Andere variable Nutzen, die anderen Einheiten nicht zugänglich sind

Nicht-finanzielle Nutzen umfassen Vorteile aus knappen Ressourcen und ökonomische Nutzen, die direkt den Leistungsnutzerinnen und -nutzern der Einheit entstehen. Solche Nutzen können z. B. auch entstehen, wenn die Aktivitäten der beherrschten Einheit kongruent sind mit den Zielsetzungen der Einheit und sie in der Erreichung dieser unterstützen. Solche kongruente Aktivitäten können entweder freiwillig erfolgen, oder die beherrschende Einheit nutzt ihre Macht, um die Erbringung dieser Aktivitäten zu verlangen. Nicht-finanzieller Nutzen kann aber auch bei komplementären Tätigkeiten gegeben sein (IPSAS 35.31).

Als Beispiele für nicht-finanzielle Nutzen werden in IPSAS 35.33 genannt:

- a. Die Möglichkeit, vom speziellen Wissen der anderen Einheit zu profitieren;
- b. Der Beitrag der anderen Einheit, zu den Zielsetzungen der beherrschenden Einheit beizutragen;
- c. Verbesserte Wirkungen (= Outcomes)
- d. Effizientere Erbringung der erwünschten Wirkungen
- e. Effizientere oder effektivere Produktion und Erbringung von Gütern und Leistungen
- f. Frühere Bereitstellung von Vermögenswerten und verbundenen Leistungen als ohne der Einheit;
- g. Bessere Leistungsqualität als ohne der Einheit;

4.3 Verknüpfung von Macht und Nutzen

Eine Einheit beherrscht eine andere Einheit dann, wenn sie nicht nur Macht über die Einheit hat und ihr aus der Beteiligung variable Nutzen entstehen, sondern wenn sie auch die Möglichkeit hat, ihre Macht derart zu nutzen, dass sie damit Art und Umfang bzw. Höhe des Nutzen lenken bzw. steuern kann (IPSAS 35.35).

Kongruente Zielsetzungen alleine begründen keine Beherrschung. Damit diese vorliegt, muss eine Einheit auch die Macht haben, auf die andere Einheit einzuwirken, und weiter zu ihrer Zielsetzung beizutragen.

Eine Einheit mit Entscheidungsmacht muss festlegen, welche Rolle ihr in einem Agentur-Verhältnis zukommt. Sie muss auch festlegen, ob eine andere Einheit mit Entscheidungsrechten für sie als Agent tätig ist. Ein Agent arbeitet primär im Auftrag und zum Nutzen eines Prinzipals und beherrscht in der Ausübung seiner Entscheidungsmacht die davon betroffene Einheit daher nicht. Manchmal wird auch die Entscheidungsmacht eines Prinzipals selbst zwar durch einen Agenten exekutiert, jedoch im Auftrag des Prinzipals (IPSAS 35.37).

5 Rechtliche Charakterisierung und Verfassungsrahmen der österreichischen Universität

Universitäten sind «Bildungseinrichtungen des öffentlichen Rechts», die sich – «um den sich ständig wandelnden Erfordernissen organisatorisch, studien- und personalrechtlich Rechnung zu tragen» (man beachte den funktionalistischen Ansatz zur Sicherung einer Anpassungsfähigkeit) – «in größtmöglicher Autonomie und Selbstverwaltung konstituieren» (§ 1 UG). Im gesamten § 1 UG kommt darüber hinaus deutlich zum Ausdruck, dass Universitäten im Sinn des Universitätsgesetzes Aufgaben erfüllen, die im Interesse der Gesellschaft bzw. der Allgemeinheit liegen (= öffentliche Aufgaben). Der funktionalistische Ansatz des § 1 UG letzter Satz verdeutlicht auch, dass die in der österreichischen Rechtsordnung gewählte Ausprägung der Universitätsautonomie als ausgestaltungorientiertes «Umsetzungsprinzip» angelegt ist, die in ihrer Programmierung einen expliziten Fokus auf bestimmte Dimensionen hat, für die die Autonomie gelten soll (d.h. binnenorganisatorisch, lehr- und forschungsbezogen inhaltlich und personalrechtlich). Eine solche Betrachtungsweise entspricht auch den historischen vorangegangenen Gesetzen wie z. B. in Form des § 2 UOG 1993, in dem sich der Autonomiegedanke in der «Weisungsfreiheit» bei der Erledigung der universitären Aufgaben konzentrierte. Da Universitäten eben nicht in erster Linie die Interessen ihrer eigenen Angehörigen vertreten, sondern Interessen der Allgemeinheit zu vertreten haben, unterscheiden sie sich auch typologisch von Selbstverwaltungskörpern.

Die öffentlichen Universitäten sind «Einrichtungen des Bundes», was nicht nur bereits in den Materialien zur Regierungsvorlage des Universitätsgesetzes 2002 zum Ausdruck kam, sondern spätestens mit der Beschlussfassung des § 81c B-VG und seiner systematischen Verortung in der österreichischen Bundesverfassung auch verfassungsrechtlich festgelegt ist. Die historischen Erläuterungen erklären die Wahl der «juristischen Person des öffentlichen Rechts» als neue Rechtsform für die öffentlichen Universitäten damit, dass diese als «möglichst eigenständige Einheiten» konstruiert sein sollen, aber dennoch weiterhin «vom Staat zu erhalten und zu finanzieren sind». Verfassungsrechtlich betrachtet, existiert ein klar definierter Rahmen mit folgenden Garantien

(als Ausprägung des Art. 81c B-VG und des Art. 17 bzw. 17a StGG): einer Bestandsgarantie (mit einer finanziellen und inhaltlich-qualitativen Dimension), einer Organisationsautonomie (u. a. zur organisatorischen Sicherung der Freiheit von Lehre und Forschung bzw. EEK), einer Satzungsautonomie, einer Weisungsfreiheit und einer Autonomie für die Gestaltung der akademischen Angelegenheiten (vgl. dazu existierende Diskussion Perthold-Stoitzner, 2012: 253ff.). Funk formuliert den geschaffenen Zustand folgendermaßen: «Der Ausbau der universitären Autonomie im UG 2002 findet seinen Ausdruck u. a. in einer neuen Gestaltung der finanziellen Beziehungen zwischen dem Bund und «seinen» in die volle Rechtsfähigkeit entlassenen Universitäten. Das Verhältnis ist hierarchisch gestaltet, der ökonomisch stärkere Akteur ist der Bund. Die Universitäten bleiben auch nach ihrer «Ausgliederung» von den budgetären Zuteilungen des Bundes abhängig» (Funk, 2006: 38). Darüber hinaus bleiben die öffentlichen Universitäten auch im Rahmen der Universitätsautonomie weiterhin Gegenstand der staatlichen Aufsicht; oder wie es die parlamentarischen Materialien zum Art. 81c B-VG formulieren (314 BlgNR 23. GP, 11): «Einer staatlichen Aufsicht steht die Universitätsautonomie schon grundsätzlich nicht entgegen.» Das schließt auch den Regelungsinhalt von Art. 17 Abs. 5 StGG von 1867 an, wo es heißt: «Dem Staate steht rücksichtlich des gesamten Unterrichts- und Erziehungswesens das Recht der obersten Leitung und Aufsicht zu.» Ob es nun aus dem staatsrechtlichen Verständnis des 19. Jahrhunderts kommend oder aus der zeithistorischen Verfassungsgesetzgebung – «die verfassungsrechtlich im Allgemeinen vorgesehene Hierarchie der Verwaltung, gekennzeichnet insbesondere durch die Leitungs- und Weisungsbefugnis der obersten Organe, kann hier keinen Raum finden. Auf der anderen Seite muss der Staat, der für die Universitäten erhebliche Mittel bereitstellt, dafür Sorge tragen, dass diese Mittel zweckmäßig und effizient verwendet werden.» (Mayer, 2004: 174).

Mit dem am New Public Management orientierten System des Universitätsgesetzes 2002 erfolgte «insgesamt eine Abkehr vom zentralstaatlichen «Kontrollmodell» der detaillierten Regelungen in allen Schlüsselbereichen und die Hinwendung zum staatlichen «Steuerungs- bzw Aufsichtsmodell» (begrenzt auf Rechtsaufsicht). In diesem Ansatz sind die Rollen des Staates im Sinne eines «schlanken Staates» auf die politisch-strategische Setzung von Rahmenbedingungen und Zielen festgelegt, operative Entscheidungen und «Tagesgeschäft» werden an autonome Organisationen dezentralisiert. [...] Im UG findet dieses Gesamtkonzept seinen Ausdruck [...] in der Kombination der Leistungsvereinbarung (§ 13 UG), der Finanzierungsmodalitäten (§ 12 UG) und der Evaluierung und Qualitätssicherung (§ 14 UG)» (Biedermann, 2016).

Mit diesem Gesamtkonzept und vor allem mit seinen Komponenten Leistungsvereinbarung, Globalbudget und Autonomie wird das Ziel verfolgt, dass die Universitäten die zwischen Ministerium und Universität vereinbarten Ziele und Vorhaben (Stichwort Principal-Agent-Beziehung) natürlich zu verfolgen haben, doch in der Wahl der Mittel und im Einsatz des Budget (weitgehend)

frei und eigenständig agieren können und in diesem Sinn autonom in der Durchführung ihrer Aufgaben sind. Dies und andere Aspekte machen den Sukkus der Governance-Philosophie des Universitätsgesetzes 2002 aus, wonach sich der Staat aus der Einzelsteuerung zurückgezogen hat, sehr wohl aber die Strategie- und Steuerungsverantwortung behalten hat (vgl. z.B. Rybníček, 2015: 74).

Für die Steuerung an der Schnittstelle Universität und staatliche Verwaltung stehen Instrumente im Wesentlichen in folgenden Bereichen zur Verfügung:

- in der Finanzierung (sowohl der Höhe wie der Art nach, z.B. durch die Gestaltung der Finanzierungsmechanismen, vgl. § 12 UG),
- in der inhaltlichen Programmierung über die Leistungsvereinbarung als öffentlich-rechtlichen Vertrag (vgl. §§ 7 und 12 UG; beachtlich ist auch das als ultima ratio eingerichtete «Notverordnungsrecht» zur Sicherung von Forschungs- und Lehrbereichen, vgl. § 8 UG),
- im Bereich regulativer Normsetzung (über diverse ministerielle Verordnungen oder parlamentarischer Gesetzgebungsinitiativen),
- in der Bestellung von Mitgliedern der Universitätsräte (vgl. § 21 Abs. 6 UG),
- in der Rechtsaufsicht (vgl. §§ 6 und 45 UG),
- in der Kaskade des Instrumentariums der «Ersatzvornahme» (vgl. 47 UG) als Mechanismus für den Umgang im Fall der Säumnis von (universitätsintern zuständigen) Organen, an deren obersten Stufe auch das Ministerium im Sinn einer ultima ratio als Aufgaben erledigender Akteur vorgesehen ist,
- in der inhaltlichen ex-post Kontrolle und Korrektur durch seitens des Ministeriums veranlasste Evaluierungen (vgl. § 14 Abs. 5 UG)
- im Bereich Finanzaufsicht und Controlling (vgl. v.a. §§ 15 und 16 UG; inkl. des Genehmigungsvorbehalts vor Eingehen von Haftungen bzw. Aufnahmen von Krediten ab einer bestimmten Höhe; bis hin zur Möglichkeit der Vorgabe eines verbindlichen Sanierungskonzepts im Fall einer drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit, das auch die Bestellung eines Universitätskurators beinhalten kann (vgl. § 12 Abs. 13 UG)),
- sowie im Bereich Wissensbilanzierung als ein wesentliches Accountability-Element des New Public Managements.

Mit diesem Steuerungsmodell verfolgte das Reformkonzept des neuen Universitätsrechts einerseits die Gewährleistung eines größtmöglichen Handlungsspielraums für die Universitäten und andererseits gleichzeitig die Sicherstellung einer effektiven (!) Verantwortung des Bundes für die Lehre und Forschung an den Universitäten (vgl. Mayer, 2004: 188). «In der gesamtgesellschaftlichen Relevanz universitärer Aktivitäten in Forschung und Lehre liegt die Basis für die Übernahme staatlicher Verantwortung für das Universitätswesen. Die Trägerschaft der österreichischen Universitäten, die Gründungs- und Organisationsgewalt sowie die Finanzierungszuständigkeit (Mittelbeschaffung) liegen dementsprechend traditionell und im Grunde unverändert beim Staat» (Novak, 2014: 141).

6 Macht

Bei der Beurteilung der Macht steht die Frage nach existierenden, substantiellen Rechten im Mittelpunkt, wobei diese Rechte sehr unterschiedlich sein können. Essentiell ist jedenfalls, dass die jeweiligen Rechte in der Praxis auch ausgeübt werden können (vgl. IPSAS 35 AG 25).

Die in IPSAS 35 AG 17 angeführte Gesamtheit klassischer Beispiele korreliert nicht einfach mit den Steuerungsverhältnissen in einem öffentlichen Universitätssystem. Insbesondere fällt im Steuerungskontext der österreichischen Universitätsautonomie die Frage nach direkten Stimmrechten im Bereich des Vorstands (das wäre das Rektorat) oder des Aufsichtsrats (das wäre der Universitätsrat) weg. Manche Elemente wiederum können aber ihre Andockstelle finden: Veto- oder Genehmigungsvorbehalte in Bezug auf eine Entscheidung größerer Bedeutung sind dem Universitätsgesetz ebenso bekannt wie die Steuerung über Verträge (also Leistungsvereinbarungen). Die zentralen Momente für die Beurteilung der hier relevanten «Rechtsbeziehung» liegen aber wohl in der «speziellen Beziehung» nach IPSAS 35 AG 21, die sich im Sinn darin manifestiert, dass es seitens der «herrschenden Einheit» mehr als nur ein passives Interesse in Kombination mit «other rights» gibt. Indikatoren für ein mehr als nur passives Interesse können sich daraus ergeben, dass ein Abhängigkeitsverhältnis existiert (z.B. über einen überwiegenden Finanzierungsanteil), die überwiegende Leistungserbringung «im Auftrag von» geschieht, und/oder der Nutzen bzw. das Risiko der «herrschenden Einheit» unverhältnismäßig größer ist als ihre Stimmrechte oder ähnliche (direkte Bestimmungs-)Rechte. IPSAS 35 AG22 weist in diesem Kontext explizit auch darauf hin, dass sich gerade im öffentlichen Sektor oft spezielle Beziehungen finden, die sich als Ergebnis der Subsumtion unter den genannten Kriterien ergeben, und ergänzt diese Feststellung explizit auch mit dem Hinweis auf die Frage der wirtschaftlichen Abhängigkeit (zu dieser vgl. IPSAS 35 AG 41 und 42), die für die Beziehung der österreichischen öffentlichen Universitäten nach § 6 UG zu ihrem Träger, der Republik Österreich, jedenfalls gegeben ist (nicht so einfach lässt sich dies für die Donau-Universität Krems sagen).

Die «spezielle Beziehung» zwischen den österreichischen Universitäten und ihrem Träger soll nun anhand der drei maßgeblichen Dimensionen: Finanzierung und inhaltliche Programmierung, Rechtsaufsicht sowie Finanzaufsicht erläutert werden.

6.1 Finanzierung und inhaltliche Programmierung über Leistungsvereinbarungen

§ 12 UG stellt den generellen Rahmen der Finanzierung der öffentlichen Universitäten dar und regelt, in welcher Form die Finanzierungspflicht des Staates (Abs. 1) konkretisiert wird. Demnach teilt sich ein Gesamtbetrag, der alle drei Jahre im Voraus für Drei-Jahres-Perioden festgelegt wird, in ein Grundbudget und eine indikator-gebundene Komponente auf (die so genannten Hochschulraumstrukturmittel; in der Periode 2016–2018 im Umfang von 7,7 %) und wird

um den Betrag einer speziellen Personalkostenkomponente ergänzt (die so genannten Bezugserhöhungen (d.h. Gehaltssteigerungen) des noch «beamteten» Universitätspersonals). Für die Verwendung dieser Gelder durch die Universitäten gilt das Prinzip des Globalbudgets, d.h. dass die Universitäten über den Einsatz dieses Budgets im Rahmen ihrer Aufgaben und der Leistungsvereinbarungen frei verfügen können. Bei der Festlegung des Universitätsbudgets auf Makro-Ebene sind die finanziellen Leistungsmöglichkeiten des Staates, seine Anforderungen an die Universitäten sowie die Aufgabenerfüllung der Universitäten zu berücksichtigen. Im Kontext der Verteilung an die einzelnen Universitäten, also im Rahmen der Verhandlungen, sind wiederum Bedarf, Nachfrage, Leistung und gesellschaftliche Zielsetzungen als Kriterien maßgebend für die Bemessung des Grundbudgets der einzelnen Universitäten. Und das Bindeglied zwischen dem Universitätsbudget auf Makro-Ebene und dem universitätsspezifischen Budget ist die Leistungsvereinbarung, die in der Rechtsform eines öffentlich-rechtlichen Vertrages alle drei Jahre zwischen dem Ministerium und den einzelnen Universitäten verhandelt und abgeschlossen wird. Das über diese Schiene an die Universitäten weitergeleitete Globalbudget macht im Durchschnitt rund 75% der Ertragslage einer österreichischen Universität aus. Werden übrigens andere staatliche Finanzierungsquellen noch hinzuge-rechnet, liegt der öffentliche Finanzierungsanteil in Österreich mit rund 90% jedenfalls klar über dem europäischen Durchschnitt.

Die regelmäßig mit jeder Universität abzuschließende Leistungsvereinbarung stellt u.a. für die Finanzierung, Steuerung und Qualitätssicherung das zentrale Instrument für die Gestaltung des Austauschverhältnisses zwischen Ministerium und Universität dar (vgl. Novak, 2006: 113). «Die Leistungsvereinbarungen sollen auf Basis der Bedarfslage und Ausgangssituation jeder einzelnen Universität zu mehr Planungssicherheit sowie Ergebnis- und Leistungsorientierung in Universitätsbelangen führen und schließlich zur Steigerung von Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit universitären Handelns beitragen. Wesentlicher Inhalt dieser Vertragswerke sind die von der jeweiligen Universität zu erbringenden Leistungen in Forschung, Lehre, Weiterbildung und Wissenstransfer sowie die Bereitstellung der erforderlichen Finanzmittel durch den Bund. Dabei ist auf die Definition der Ziele, leitenden Grundsätze und Aufgaben in §§ 1–3 UG 2002 entsprechend Bedacht zu nehmen. Überdies sind in den Leistungsvereinbarungen die zum Zwecke der Qualitätssicherung zu evaluierenden Bereiche des jeweiligen universitären Leistungsspektrums festzulegen» (ebenda: 113). Praktisch beginnt der Prozess der Leistungsvereinbarungsverhandlungen nach § 13 Abs. 7 UG mit einem Vereinbarungsentwurf, den die Universität (verantwortlich ist das Rektorat) dem Ministerium bis Ende April des Verhandlungsjahres vorzulegen hat. In diesen Entwurf fließen einerseits die universitätsinternen Strategien ein, die sich im Universitätsentwicklungsplan widerspiegeln, andererseits auch die Erwartungen des Ministeriums bzw. Umsetzungsangebote für gesamtsystemische Strategien.

Sind die Leistungsvereinbarungen einmal verhandelt und unterzeichnet, ist der budgetäre und inhaltliche Rahmen grundsätzlich für drei Jahre geklärt. Für die Einhaltung bzw. das Controlling der Leistungsvereinbarung schreibt das Gesetz vor, dass sowohl «Maßnahmen im Falle der Nichterfüllung der Leistungsvereinbarung» als auch «Berichtswesen und Rechenschaftslegung» zwingende Vertragsbestandteile sind (vgl. § 12 Abs. 2 Z 5 und 6 UG). Das praktische Monitoring der Leistungsvereinbarungen erfolgt einerseits über zwei Mal im Jahr stattfindende Begleitgespräche sowie über entsprechende Berichtspflichten (v. a. im Rahmen der Wissensbilanzen). Die Leistungsvereinbarung und ihr Controlling fallen jedenfalls nicht unter die staatliche Rechtsaufsicht gemäß § 9 UG.

6.2 Rechtsaufsicht

«Es liegt in der Tat auf der Hand: Wenn die Universitäten doch ganz wesentlich von der Finanzierung durch den Staat abhängen, dann muss der Staat auch den richtigen Einsatz «seiner» Mittel steuern und die Universitäten entsprechend beaufsichtigen» (Raschauer, 2004: 190). Im österreichischen Kontext der Universitätsgovernance erfolgt heute diese Aufsicht im Wesentlichen nicht mehr über eine «vorbeugende Staatsaufsicht» (Genehmigungsvorbehalte existieren nur in einigen wenigen Fällen; vgl. § 15 Abs 4a UG oder § 29 Abs. 5 UG), sondern einerseits im Wege der Rechtsaufsicht, wie sie § 9 UG programatisch beschreibt und § 45 UG konkretisiert, sowie andererseits im Wege des Controllings der Leistungsvereinbarungen, wo es letztlich um Fragen der Vertragstreue geht und nicht um die Frage der Rechtmäßigkeit der universitären Verwaltungsführung (vgl. Raschauer, 2004: 196).

Die Universitäten sowie die von Universitäten gemäß § 10 Abs. 1 UG gegründeten Gesellschaften, Stiftungen und Vereine sowie jene Gesellschaften, deren Geschäftsanteile die Universität mittelbar oder unmittelbar zu mehr als 50 vH hält, unterliegen gemäß § 9 UG (gleichlautend § 45 Abs. 1 UG) der Rechtsaufsicht durch das zuständige Bundesministerium.

Das Ministerium nimmt diese Aufsicht im Anlassfall wahr, das heißt eine regelmäßige, nicht anlassbezogene Überprüfung der genannten Einrichtungen findet nicht statt. Systemlogisch wird davon ausgegangen, dass eine Kontrolle dieser Einrichtungen primär universitätsintern – v. a. über den Universitätsrat – zu erfolgen hat und eine Einbindung des Ministeriums nur stattzufinden hat, wenn Rechtsverstöße behauptet werden. Mit dem neuen Governance-System verbunden und geboten war eine veränderte Sicht der Funktion der Aufsicht als Rechtsaufsicht (vgl. Raschauer, 2004: 199). «Das Erfordernis kann man vielleicht am ehesten mit dem Begriff einer «Systemkontrolle» kennzeichnen: Je mehr sich Abläufe praktisch eingespielt haben, je besser die vom Beaufsichtigten eingerichtete Ablauforganisation zur Hintanhaltung von Rechtswidrigkeiten geeignet ist, je weniger sich der betreffende Bereich in der Vergangenheit als für Rechtsverletzungen anfällig und in dieser Hinsicht «auffällig» gezeigt hat, je weniger sensibel der betreffende Bereich unter dem Blickwinkel

der Wahrung objektiver öffentlicher Interessen ist, je mehr den von Rechtsverletzungen Betroffenen eigene Initiative zumutbar ist (Rechtsmittel, Beschwerden) usw., desto mehr kann sich die staatliche Aufsicht ohne Amtspflichtverletzung zurücknehmen und ohne eigene aktive Informationssuche abwarten, ob und inwiefern aufgrund von Beschwerden und Berichten – über Einzelfälle hinausgehende – strukturelle rechtliche Missstände hervorkommen, die eine nähere Befassung der staatlichen Rechtsaufsicht erforderlich machen» (Raschauer, 2004: 199f.)

Der Universitätsrat ist das durch Gesetz eingerichtete universitäre Aufsichtsorgan, das sowohl vorausschauende als auch nachkontrollierende Aufsichtspflichten bzw. -kompetenzen hat (vgl. § 21 Abs 1 UG, der von einer «Funktion als begleitend und vorausschauend tätiges Aufsichtsorgan» spricht). Der Universitätsrat genehmigt die zentralen strategischen Dokumente der Universität, hat eine zentrale Stellung im Prozess der Organbestellung (Rektor/in und Rektorat) und besitzt Genehmigungs- und Zustimmungsrechte bei Geschäften, die über den üblichen Rahmen der Geschäftstätigkeit hinausgehen. Der Universitätsrat unterliegt einer jährlichen sowie – bei schwerwiegenden Rechtsverstößen von Universitätsorganen sowie bei Gefahr eines schweren wirtschaftlichen Schadens – einer unverzüglichen Berichtspflicht an das Ministerium (§ 21 Abs. 1 Z 13 UG). Diese Berichtspflichten sind letztlich auch ein konkreter Ausdruck dafür, dass die Universitätsräte natürlich auch eine Brückenfunktion zwischen der autonomen Universität einerseits und dem «Eigentümer» Staat andererseits erfüllen. Dies kommt auch im Umstand zum Ausdruck, dass ein qualifizierter Anteil der Universitätsratsmitglieder durch die Bundesregierung ernannt wird, und dies systemisch-rechtlich durchaus beachtlich ist. Das Gesetz geht klar davon aus, dass es bei schwerwiegenden Rechtsverstößen zu einem unverzüglichen Bericht an das Ministerium kommt, damit dieses mit den ihm zur Verfügung stehenden Instrumenten Schritte zur Abstellung der wahrgenommenen Rechtswidrigkeit setzen kann; das betrifft im Sinn einer berichtigenden Aufsicht v.a. die Aufhebung gesetzter, rechtswidriger Verwaltungsakte. Aus der Differenzierung schwerwiegende vs. nicht-schwerwiegende Rechtsverstöße ergibt sich implizit und systemlogisch, dass für den Fall nicht-schwerwiegender Rechtsverstöße ein universitätsinternes Compliance-System zur Anwendung kommen soll, für dessen Sicherstellung der Universitätsrat verantwortlich ist. Dafür besitzt der Universitätsrat auch umfassende Informationsrechte (§ 21 Abs. 2 UG), bei deren Beanspruchung die anderen Universitätsorgane verpflichtet sind, dem Universitätsrat alle zweckdienlichen Auskünfte zu erteilen, Geschäftsstücke und Unterlagen über die vom Universitätsrat bezeichneten Gegenstände vorzulegen, von ihm angeordnete Erhebungen anzustellen und Überprüfungen an Ort und Stelle vornehmen zu lassen.

Die ministeriellen Aufsichtsinstrumente liegen vor allem in der Aufhebung von rechtswidrigen Entscheidungen von Universitätsorganen bzw. von Wahlen, wenn sie im Widerspruch zu Gesetzen, Verordnungen oder der Satzung

stehen. § 45 UG sieht diesbezüglich vor, dass das Ministerium per Verordnung Verordnungen und per Bescheid Entscheidungen von Universitätsorganen aufzuheben hat. Im Falle einer Verletzung von Verfahrensvorschriften hat eine Aufhebung nur dann zu erfolgen, wenn das Organ bei deren Einhaltung zu einem anderen Ergebnis hätte kommen können. Die Universitätsorgane sind in Folge verpflichtet, den der Rechtsanschauung des Ministeriums entsprechenden Rechtszustand unverzüglich herzustellen. Die «Einhaltung der Gesetze und Verordnungen einschließlich der Satzung», wie es § 45 Abs 1 formuliert, umfasst sowohl die materielle Rechtmäßigkeit als auch die Einhaltung der Verfahrens- und Zuständigkeitsvorschriften, wobei die Einbeziehung der Satzung auf ein weites Verständnis des Verordnungsbegriffs hindeutet, was zur Folge hat, dass zB auch die Einhaltung von Studienplänen (§ 52 ff. UG) der Aufsicht unterliegt. Im Kontext der materiellen Rechtmäßigkeit ist erwähnenswert, dass auch die wirtschaftliche Zweckmäßigkeit der Entscheidung eines Universitätsorgans insofern aufgegriffen werden darf bzw. muss, als darin ein Verstoß gegen das gesetzliche Gebot der effizienten Mittelverwendung (§ 2 Z 12 UG) liegen kann (vgl. Stöger, 2016).

Für den Fall von Untätigkeit bzw. Säumnis von (universitätsintern zuständigen) Organen sieht das Gesetz eine Kaskade für «Ersatzvornahmen» vor. Und im Rahmen dieses Instrumentariums wird an oberster Stufe im Sinn einer ultima ratio auch das Ministerium als Aufgaben erledigender Akteur vorgesehen (vgl. § 47 UG), der dann selbst entscheidet und nicht nur kontrolliert.

Der Vollständigkeit halber muss auch der Bereich der Personalverwaltung des noch «beamteten Universitätspersonals» erwähnt werden, wofür das so genannte «Amt der Universität» eingerichtet wurde. Zwar liegt der Beamtenanteil an Gesamtbestand des Universitätspersonals mittlerweile unter 10%, doch liegt die Relevanz dieses Umstandes vor allem darin, dass nach wie vor rund ein Drittel der Professor/inn/en beamtet ist (ebenso wie rund 90% der Dozent/innen). Bei dem «Amt der Universität» handelt es sich um eine Dienstbehörde erster Instanz, die vom Rektor bzw. der Rektorin geleitet wird, und dem Ministerium unmittelbar nachgeordnet ist. Sie unterliegt den allgemeinen Verwaltungsregeln, liegt aber außerhalb der beschriebenen Staatsaufsicht im Sinn des § 9 UG.

6.3 Zur Finanzaufsicht

Mit dem Universitätsgesetz 2002 erhielten die Universitäten Vollrechtsfähigkeit sowie wirtschaftliche Selbständigkeit (d.h. auch im Bereich der Vermögensgebarung eigenständige Rechtspersönlichkeit) und fallen damit aus dem direkten Anwendungsbereich des Bundeshaushaltsgesetzes heraus. Die Universitäten können über ihre Einnahmen frei verfügen, sofern gesetzlich nicht anderes bestimmt ist. Gleichzeitig trifft den Bund jedoch keine Haftung für Verbindlichkeiten der Universitäten (wiederum sofern gesetzlich nicht anderes bestimmt ist). Das Rektorat hat die Gebarung der Universität nach den Grundsätzen der Rechtmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit, Sparsamkeit

und Transparenz zu gestalten und den Haushalt der Universität mit entsprechender Sorgfalt zu führen (vgl. § 15 UG). Der Universitätsrat hat den vom Rektorat vorgelegten jährlichen Rechnungsabschluss zu genehmigen und an das Ministerium weiterzuleiten, das diese Daten naturgemäß für seine Controlling-, Planungs- und Steuerungsaufgaben benötigt (vgl. Nowotny, 2016b). Gänzlich frei von öffentlicher Finanz- und Budgetkontrolle agieren die Universitäten dennoch nicht: Einerseits gelten selbstverständlich klare und spezifische gesetzliche Vorgaben für das universitäre Rechnungswesen (vgl. § 16 UG). Andererseits unterliegen sie dem Beteiligungs- und Finanzcontrolling gemäß § 67 Bundeshaushaltsgesetz 2013 (d. h. dem Beteiligungs- und Finanzcontrolling des Bundes). Auch unterliegt die Gebarung der Universitäten der Prüfung des Rechnungshofes, wobei sich dessen Kontrolle auch auf die von den Universitäten gegründeten Gesellschaften, Stiftungen und Vereine sowie auf Gesellschaften mit Mehrheitsbeteiligung der Universitäten erstreckt.

Eine besondere, aus dem Rahmen der Systematik fallende Regelung kennt das Universitätsgesetz in Form eines Genehmigungsvorbehalts vor Eingehen von Haftungen bzw. Aufnahmen von Krediten ab einer bestimmten Höhe. Die Universitäten haben gemäß § 15 Abs 4a UG vor dem Eingehen von Haftungen oder vor der Aufnahme von Krediten ab einer Betragsgrenze von 10 Millionen Euro die Zustimmung des Ministeriums einzuholen. Dieses hat binnen vier Monaten mit Bescheid zu entscheiden. Vor Erteilung der Zustimmung ist auch dem Finanzministerium die Möglichkeit einer Stellungnahme einzuräumen. Die Zustimmung kann mit Bescheid verweigert werden, wenn das Eingehen der Haftung oder die Aufnahme des Kredits die finanzielle Leistungsfähigkeit der Universität überschreitet oder gefährdet. «Damit soll die [...] in der Vergangenheit vereinzelt vorgekommene Überschreitung der Leistungsfähigkeit einer Universität, die vom Eingehen solcher Verbindlichkeiten herrührt, hintangehalten werden.» (Nowotny, 2016a)

Das Universitätsgesetz enthält auch Bestimmungen für den Fall, dass eine Universität in gravierende finanzielle Probleme gerät. Bei Gefahr eines schweren wirtschaftlichen Schadens hat der Universitätsrat eine entsprechende Berichtspflicht und muss unverzüglich das Ministerium informieren. Im Falle der drohenden oder eingetretenen Zahlungsunfähigkeit einer Universität kann das Ministerium gemäß § 12 Abs. 13 UG ein Sanierungskonzept als verbindlichen Rahmen für ihre Wirtschaftsführung vorgeben. Dieses Konzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Gebarung die künftige, dauerhafte Leistungsfähigkeit der Universität zu erreichen. Das Sanierungskonzept kann die Bestellung einer Universitätskuratorin, eines Universitätskurators oder von mehreren Universitätskuratorinnen oder Universitätskuratoren beinhalten. Schon zeitlich früher setzt die Bestimmung im § 16 der Universitäts-Rechnungsabschluss-Verordnung über den Frühwarnbericht an. «Schreibt eine Universität rote Zahlen und sinken gleichzeitig die Eigenmittelquote oder die Relation kurzfristiges Vermögen zu kurzfristigem Fremdkapital (Mobilitätsgrad) unter bestimmte kritische Marken, muss das Rektorat dem Universitätsrat bis 30.

April einen Frühwarnbericht zur Kenntnis bringen. [...] Sollte die angespannte wirtschaftliche Lage schon während des Geschäftsjahrs erkennbar sein, ist der Frühwarnbericht vom Rektorat unverzüglich zu erstellen und dem Universitätsrat zur Kenntnis zu bringen. Der Universitätsrat hat diesen Bericht, der u. a. die Ursachen für den Verlust sowie die geplanten Einsparungs- und Sanierungsmaßnahmen darstellen muss, dann binnen vier Wochen an die Bundesministerin oder den Bundesminister weiterzuleiten» (vgl. BMWFW, 2016b, 66f.).

7 Risikobelastung durch bzw. Anrechte auf variable Nutzen

Bei der Beurteilung, in wieweit die in IPSAS 35 beschriebenen Nutzen-Dimensionen im Kontext der öffentlichen österreichischen Universitäten eine Passung finden und in Folge eine Erfüllung der verlangten Kriterien bejaht werden kann, muss von vornherein festgestellt werden, dass insbesondere die finanziellen Nutzen nicht den Hauptausschlag geben werden. Da die Leistung öffentlicher Universitäten primär Wissensdienstleistungen sind und entsprechendes Output bzw. Outcome v. a. in den Wissensbilanzen zum Ausdruck gebracht wird, sowie die finanziellen Inputs der öffentlichen Hand grundsätzlich zum periodenbezogenen Verbrauch bestimmt sind, bleibt – auch wenn die finanzielle Wertentwicklung der Universitäten eine flache, aber deutlich positive ist – für den Kernbereich finanzieller Nutzen (z. B. Dividenden, Zinsen, Ausschüttungen) bzw. Risiken (z. B. Wertminderungen, Verluste) nicht wirklich Raum. Mit der historischen Einrichtungsentscheidung bezüglich des heutigen Universitätssystems mit autonomen, rechtlich selbständigen Universitäten wurden freilich – gegenüber einem zentral verwalteten System – Effizienzen und Kosteneinsparungen verfolgt, doch bleibt auch dieser Aspekt finanziell eher in der Einmaligkeit eines Nutzens der Systemumstellung denn in einer fortdauernden «Ausschüttung». Ergiebiger für eine Diskussion sind hingegen die Aspekte eines nicht-finanziellen Nutzens. Denn es liegt in der Natur der Sache, dass die öffentliche Hand vom speziellen Wissen der Universitäten profitiert, dass die Universitäten einen wesentlichen Beitrag zur Staatsaufgabe öffentliche Hochschulbildung und Forschung leisten, sich durch ihr Wirken verbesserte Wirkungen (Outcomes) ergeben oder sich durch die Universitäten eine bessere Leistungsqualität ergibt als ohne sie. Doch auch hier sieht man, dass sich die von IPSAS 35 aufgestellte Kriterienwelt nicht ganz stimmig auf Wesen, Wirken und Wert öffentlicher Universitäten anwenden lässt.

8 Verknüpfung von Macht und Nutzen

Die im Kontext von IPSAS 35 aufgestellte Forderung, dass die herrschende Einheit auch die Möglichkeit haben muss, ihre Macht derart zu nutzen, dass sie damit Art und Umfang bzw. Höhe des Nutzens lenken bzw. steuern kann (IPSAS 35.35), kann durch das in Österreich gewählte Governance-Konzept (vgl. New Public Management, Principal-Agent-Verhältnis) verhältnismäßig deutlich positiv beantwortet werden. Wie bereits weiter oben im Detail ausge-

führt, wird dieser Anforderung durch ein triadisches Gesamtkonzept entsprochen: 1.) staatliche Finanzierung sowie Strategie- und Steuerungsverantwortung, 2.) (transmittierende) Leistungsvereinbarung und 3.) (weitgehend) freies und eigenständiges Agieren der Universitäten innerhalb des Globalbudgets sowie der vereinbarten Leistungen und Ziele. Dabei bestimmen der staatliche Finanzierungsinput sowie die gegebenen Strategien weitgehend unmittelbar quantitativ und qualitativ Art und Umfang bzw. Höhe des Nutzens.

9 **Eckpunkte eines Prüfschemas**

Die folgende Tabelle stellt die Elemente des IPSAS 35 der realen Welt der universitären Steuerung und Governance beispielhaft gegenüber, um zu bewerten, ob Beherrschung vorliegt.

Tabelle 3: Bewertungsraster IPSAS 35 vs. Beispiele

Prüfkategorien	Beispiel
Aufgabe und Design der zu bewertenden Einheit	
Alle Fakten und Umstände sind einzubeziehen (35.21), (35.24)	Einrichtungen des Bundes durch Gesetz (UG)
Risiken	Lt. UG vom Staat zu erhalten und zu finanzieren; Bestandsgarantie (Going Concern)
Macht	
Lenkung der relevanten Aktivitäten einer anderen Einheit (35.23)	
Macht auch ohne Lenkung der relevanten Aktivitäten bzw. Verantwortung für das operative Geschäft (35.25)	Autonomie: binnenorganisatorisch; lehr- und forschungsbezogen; personalrechtlich; Staatliche Finanzierungsverantwortung
Substantielle Rechte - tatsächliche praktische Fähigkeit, diese auch auszuüben (AG 25)	Rechtsaufsicht; Leistungsvereinbarung
Rechte	
Mehrheit der Stimmrechte (Kapitalanteile); oder	Universitäten sind keine Kapitalgesellschaften
Rechte aus verbindlichen Vereinbarungen (35.15; 24) (AG 36 c)	Rechte bzw. Pflichten sowohl gesetzlicher Natur, als auch vertraglicher (über Leistungsvereinbarung)
Anweisungen zu Policies und Geschäftspraktiken, die relevante Aktivitäten lenken (AG17)	Weitereichende Autonomie; Aber: staatliche Verantwortung für Erhalt und Finanzierung; Leistungsvereinbarung über den Einsatz der Mittel
Potentielle Stimmrechte (AG 17)	Kaum: Minderheit im Universitätsrat
Bestellung und Abberufung der Leitung (AG 17)	Wahl der Universitätsleitung durch Senat und Universitätsrat, kein Einfluss des Ministeriums / Ministers
Einrichtung oder Auflösung der Einheit (AG 17)	Bestandsgarantie; Auflösung durch Bundesgesetz

Zustimmung oder Veto zu laufenden und Investitionsentscheidungen (AG 17)	Eingehen von Haftungen bzw. Verbindlichkeiten kann per Bescheid untersagt werden; Genehmigungsvorbehalte bei Universitätsbauten
Verfügung zur Durchführung (Unterlassung) bestimmter Transaktionen (AG 17)	siehe oben
Veto zu wesentlichen Entscheidungen (z.B. Verkauf Vermögenswerte; Einheit als Ganzes) (AG 17)	Universität kann sich nicht auflösen; kann aber Vermögenswerte verkaufen
Mehr als passives Interesse (AG 21)	Ökonomische Abhängigkeit; Nutzen des Finanziers unverhältnismäßig geringer als Stimmrechte
Regulatorische Beherrschung (IPSAS 35.26; AG 12)	Aufgaben und Tätigkeiten gesetzlich weitgehend geregelt
Wirtschaftliche Abhängigkeit (IPSAS 35.26; AG 41–42)	Durch Finanzierungsverantwortung des Bundes weitgehende wirtschaftliche Abhängigkeit der Universitäten
Nutzen	
Finanzielle Nutzen (35.32)	
Dividenden, Zinsen auf Schuldverschreibungen	Nicht relevant
Wertsteigerung oder -minderung der Investition	Anteil am Eigenkapital im Rechnungsabschluss des Bundes zwar abgebildet, aber keine Relevanz in Hinblick auf den finanziellen Nutzen; Bund übernimmt jedoch auch keine Garantien für Verbindlichkeiten
Verluste aus Vereinbarungen zu finanziellen Unterstützungsleistungen	Unter Umständen von Relevanz bei Bauinvestitionen
Nicht-finanzielle Nutzen (35.31)	
Leistungserbringung direkt an die Leistungsnutzer	Relevant in Hinblick auf das Studienangebot an Studierende
Kongruente oder komplementäre Aktivitäten (35.31)	Kongruent: Leistungserbringung im Auftrag des Bundes
Profitieren vom speziellen Wissen	Zumindest nicht direkt / eher gesellschaftlicher Nutzen
Beitrag zu den Zielsetzungen der anderen Einheit	Verantwortung für tertiäre Bildungspolitik beim Staat, Universitäten tragen dazu bei
Verbesserte Wirkungen	Verbesserte Wirkung ist letztlich einer der Gründe für Autonomie: Rückzug aus dem Tagesgeschäft; Strategische Steuerung über Leistungsvereinbarung
Effizientere Erbringung der erwünschten Wirkungen	siehe oben
Effizientere oder effektivere Produktion und Erbringung von Gütern und Leistungen	siehe oben
Frühere Bereitstellung von Vermögenswerten und verbundenen Leistungen	nicht relevant

Bessere Leistungsqualität	siehe oben / in Abhängigkeit von der Definition für «besser»
Verknüpfung von Macht und Nutzen	
Fähigkeit, die Verfügungsgewalt zu nutzen, um die Art oder die Höhe der Vorteile zu beeinflussen (35.35)	Prinzipiell gegeben durch die Kombination der Rollen als Regulator, Financier und Aufsicht; inhaltliche Mitbestimmung gegeben über Leistungsvereinbarung;
Kongruente Zielsetzungen alleine nicht ausreichend (35.36)	Ist alleinig auch nicht ausschlaggebend
Delegation: keine Beherrschung als Agent (35.37; AG 60)	Bundesministerium kein Agent in dem Sinne, sondern Prinzipal (im Auftrag der Ressortleitung = Bundesminister/in)
<i>Quelle: eigene Zusammenstellung</i>	

10 Zusammenfassung und Ausblick

Der Artikel erhebt keinen Anspruch auf die endgültige Beantwortung der Frage, sondern versucht in einem diskursiven Weg für den Fall der österreichischen öffentlichen Universitäten mögliche Interpretationen im Kontext von Finanz-, Leistungs- und politischen Risiken darzustellen, andererseits ergeben sich jedoch auch Schlussfolgerungen für die Standardsetzung im Bereich der internationalen Rechnungslegung selbst.

Unbestritten ist die Absicht des österreichischen Gesetzgebers, die öffentlichen Universitäten mittels Universitätsgesetz 2002 aus der direkten Detailsteuerung und Einflussnahme des Ressorts (=Wissenschaftsministeriums) zu lösen und mit diversen Autonomien auszustatten: der binnenorganisatorischen; der personalrechtlichen; und der Autonomie in Bezug auf Lehre und Forschung; beim Bund liegt die Rechtsaufsicht über die Universitäten selbst und über ihre Töchter.

Unbestritten ist weiters, dass der Bund die Bestandsgarantie über die namentlich im Gesetz aufgelisteten öffentlichen Universitäten ausspricht und die Finanzierung in großen Teilen im Rahmen seiner Möglichkeiten übernimmt. Er übernimmt jedoch nicht die Haftung für die Verbindlichkeiten der Universitäten, was bedeutet, dass die Verantwortung über das operative Finanzgeschäft – den zugewilligten Autonomien entsprechend – durchaus den Universitätsleitungen übertragen ist.

Gleichzeitig wird klargestellt, dass die Universitäten Aufgaben im Interesse der Gesellschaft zu erbringen haben. Aus diesem Auftrag heraus ergibt sich – auch angesichts der Bedeutung der öffentlichen Universitäten als in Summe größte und damit wichtigste Stätten der tertiären Bildung und der Grundlagenforschung – ein erhebliches Interesse der Politik und der Öffentlichkeit an den konkreten Tätigkeiten. So ergibt sich im Hinblick z.B. auf den Gesetzgeber eine paradoxe Situation: der Wunsch nach einer umfassenden Berichterstattung, Transparenz und der Einflussnahme auf die Aufgabenerfüllung im Interesse der Gesellschaft im Sinne einer möglichst raschen und

lückenlosen Reaktion der Universitäten auf deren Bedürfnisse und Ansprüche steht regelmäßig in einem Spannungsverhältnis mit dem durch ihn selbst im Gesetz dargelegten Autonomieverständnis.

Aus diesen Eckpunkten ist offensichtlich, dass die Governance der Universitäten eine wesentliche Herausforderung und ein schmaler Grat zwischen den Konstrukten universitärer Autonomie und gesellschaftlichen Interessenslagen ist, der immer wieder neu zu definieren ist und auch dem politisch-gesellschaftlichen Zeitgeist unterliegt. Das ausdifferenzierte System von Leistungsvereinbarung, Begleitung und Berichterstattung kann als Ausdruck der Suche einer Balance auf Augenhöhe gesehen werden. Ob diese Balance auf gleicher oder unterschiedlicher Augenhöhe stabil ist, mag aus der Sicht der Rechtswissenschaften anders zu beurteilen sein, als aus der Organisationsperspektive.

Die laufende Suche nach einem Ausgleich zwischen diesen beiden Interessenslagen – der Autonomie im Sinne der besseren Aufgabenerfüllung im Vergleich zur ministeriellen und damit politisch-administrativen Detailsteuerung bei gleichzeitigem Versuch der maximalen Steuerungseffizienz in Bezug auf das Kerngeschäft – wird in Hinblick auf die Fragestellung des vorliegenden Artikels ebenso offensichtlich:

Aus dem Abgleich mit dem Prüfrafter nach IPSAS 35 ist jedoch offensichtlich geworden, dass die Frage nach Macht und Rechten, die der Bund, vertreten durch das Wissenschaftsministerium, gegenüber den Universitäten hat, nicht einfach aufzulösen, geschweige denn zufriedenstellend zu beantworten ist. Wenn auch die direkte Einflussnahme per Gesetz ausgeschlossen ist, so ist doch für die Governance ein detailliertes, engmaschiges Begleit- und Controllingkonzept aufgesetzt, aufgrund dessen es kaum möglich ist, dass größere Schieflagen entstehen. Dies würde grundsätzlich dafür sprechen, dass ein Ausweis der Universitäten ohne Konsolidierung im Beteiligungsspiegel ausreicht. Im Gegenzug sind jedoch das politische Risiko über den Grundlagenforschungs- und Wissenschaftsbereich, das Leistungsrisiko gegenüber der Gesellschaft im Bereich der tertiären Ausbildung, die Abhängigkeit der Universitäten von der Finanzierung durch öffentliche Mittel und der gesetzliche Status der Aufgabenerfüllung im öffentlichen Interesse bei der gleichzeitigen Wesentlichkeit der Finanzflüsse für die öffentliche Rechnungslegung und dem konsequenten Einbezug der öffentlichen Universitäten in den Prüfperimeter des österreichischen Rechnungshofes eher Ansätze für eine Vollkonsolidierung.

Eine weitere Klärung dieser autonomiebedingten Gemengelage kann aus zwei Richtungen angestrebt werden: aus der Sicht der Rechnungslegung und aus der Sicht der Anpassung möglicher Governance-Strukturen aufgrund der Konsequenzen der Rechnungslegung.

Es soll daher zunächst der Frage nachgegangen werden, ob eine Konsolidierung der Universitäten überhaupt von Nutzen ist bzw. wenn ja, für welche Stakeholdergruppen.

Im Conceptual Framework der IPSAS (IFAC, 2016a) wird im zweiten Kapitel die Funktion der Finanzberichterstattung dargelegt. Wesentliche Ziele sind die Rechenschaftslegung und Entscheidungsgrundlage für die verschiedenen Stakeholder, die neben (internationalen) Finanzgeberinnen und -gebern natürlich und vor allem auch die Steuerzahlerinnen und -zahler bzw. Leistungsnutzerinnen und -nutzer umfasst. Daher soll zunächst kurz über die möglichen Interessen dieser beiden Stakeholdergruppen nachgedacht werden.

Die Rechenschaft gegenüber den (internationalen) Finanzgeberinnen und -gebern ist im Fall der Konsolidierung der Universitäten wohl von geringerer Bedeutung, für sie ist eher die Gesamtperspektive der nachhaltig gesunden öffentlichen Finanzen von Interesse. Für Finanzgeberinnen und -geber einzelner Universitäten wiederum, ist als Entscheidungsgrundlage und Rechenschaft einerseits der Einzelabschluss der Universität entscheidend, andererseits ist die Bestandsgarantie des Bundes ein starkes Argument.

Für die Steuerzahlerinnen und Steuerzahler bzw. Leistungsnutzerinnen und Leistungsnutzer und deren Repräsentanz, den Nationalrat, liegt die Sache anders. Gerade im Bereich der tertiären Ausbildung ist die Gesellschaft aufgrund der historisch gewachsenen Strukturen immer noch zu einem Großteil von den Universitäten abhängig, die auch eine wesentliche Position im Jahresabschluss des Bundes bzw. der UG 31 darstellen. Es besteht also großes Interesse sowohl an einzelnen Universitäten, als auch in der gesamthaften Darstellung dieser, sowohl inhaltlicher, als auch finanzieller Natur.

Welche Information könnte die konsolidierte Rechnung insofern über eine Situation von Einzelabschlüssen hinaus liefern, die zur Entscheidungsfindung und Rechenschaft beitragen? Im Wesentlichen wäre für den Bund – ohne vertiefter Überprüfung an dieser Stelle – wohl nur die Position des Eigenkapitals von nennenswertem Interesse. Die Situation des akkumulierten Eigenkapitals der 22 öffentlichen Universitäten ist positiv und steigend. Für das negative Eigenkapital des Bundes wäre dies wohl eine in jedem Sinne willkommene Konsolidierung. Zusätzlich würde eine Situation vermieden werden, die künftig stärker hinterfragen könnte, ob die Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln u.U. zu hoch sind, wenn es den Universitäten gelingt, ihr Eigenkapital zu erhöhen.

Über diesen Bereich hinaus ergeben sich durch die Konsolidierung keine wesentlich besseren Informationen, die nicht an anderen Orten zu finden oder sogar umfangreicher zu finden wären, es sei denn, die Darstellung der Größe und Bedeutung der Bundesverwaltung als solches. Es bleibt zu überlegen, ob der doch nicht unbedeutende Aufwand der Vollkonsolidierung im Verhältnis steht mit der leichten Verbesserung, die sich für das Eigenkapital des Bundes ergibt. Die Frage ist wohl mit einem klaren Nein zu beantworten.

Für die Standardsetzung in der internationalen öffentlichen Rechnungslegung ist außerdem jedoch offensichtlich, dass trotz der bedeutenden Anstrengungen, die in den letzten Jahren v.a. auch in eine Verbesserung der Konsolidierungsstandards geflossen sind, und dem Wissen um die Andersartigkeit

vieler wirtschaftlicher und finanzieller Vorgänge im öffentlichen Sektor im Vergleich zur privatwirtschaftlichen Rechnungslegung eben dennoch Graubereiche übrig bleiben, die auch und gerade bei detaillierter Betrachtung keine einfache Antwort zulassen. Dies ist gerade im Fall von autonomen Einheiten offensichtlich, da die Vorstellungen und Zielsetzungen in Hinblick auf die Rechnungslegung durchaus unterschiedlich sein können, wie sich im österreichischen Fall zeigt: das Finanzministerium unterstützt wohl eine Konsolidierung aufgrund der verbesserten Situation des Eigenkapitals; das Fachministerium ist aus dargelegten Gründen unschlüssig; für die steuerzahlenden Leistungsnutzerinnen und -nutzer ergibt sich keine wesentliche Verbesserung in Hinblick auf die interessierenden Leistungsdaten; die materiell zugrundeliegende Debatte über mehr oder weniger Autonomie bleibt ungelöst bzw. es wird gewiss nicht die Erkenntnis eintreten, dass die durch IPSAS 35 zutage geförderte schwierige Governance-Struktur aufgrund der Rechnungslegung gelöst werden muss; der Verwaltungsaufwand durch die Vollkonsolidierung würde jedenfalls steigen. Welchem Interesse ist der Vorzug zu geben?

Da die derzeitige IPSAS-Kriteriologie auch bei vertiefter Betrachtung nicht sensitiv genug ist bzw. widersprüchliche Ergebnisse für Autonomie-Kontexte liefert, umgekehrt aber die dargelegten, grundsätzlichen Erwägungen tendenziell das Pendel stärker in Richtung Vollkonsolidierung ausschlagen lassen, wäre für die Zukunft eine bessere Berücksichtigung des Autonomie-Falles im Rahmen der Standardsetzung in der internationalen Rechnungslegung wünschenswert, und zwar konkret eine Bewertung bzw. Priorisierung der Kriterien, falls die Subsumtion der Kriterien zwar Lücken oder Unbeantwortbares übriglässt, das Gesamtbild aber einen Eindruck mit starker Tendenz schafft.

Abschließend bleibt zu diesem Zeitpunkt weiters festzustellen, dass über die hier geprüften «technischen» Aspekte hinaus eine eindeutige Entscheidung über eine mögliche Vollkonsolidierung nicht möglich ist, da über die diversen und vieldimensionalen Aspekte der Beherrschung nach IPSAS 35 noch kein ausreichendes Bewusstsein und daher auch kein Konsens in der realpolitischen Verfasstheit besteht.

Abstract

With the Act on the Organisation of Universities and their Studies 2002 (Universitätsgesetz, UG 2002), the 22 publicly funded Austrian universities gained autonomy from the governing federal ministry of science and research. With the UG, universities are funded for a three year period based on performance agreements, allocating a block grant to each university. The precise distribution within the universities is left to the discretion of the managing bodies of the universities.

As Austria has gone through a reform of the federal budgeting and accounting system within the last 10 years, introducing a medium-term planning cycle, an accounting regime in close lines with IPSAS and outcome oriented budgeting incorporating gender budgeting (Rauskala & Saliterer, 2015), interest has shifted from more traditional budgeting themes towards financial management and control of financial risks, as well as balance sheet topics and with them, also consolidation. The reform is currently being evaluated by international experts. The question remains if and when Austria will take steps towards consolidated financial statements and in what way, so to say whether it will do so in full compliance or at least in close lines with IPSAS or whether some politically more opportune concepts have to be found.

With the opening balance of the federal government, starting in 2013, the public universities have been presented in financial statements using the equity method. Equity accounting represents the first step towards consolidated financial statements. For defining the correct consolidation method from the economic perspective, however, the specific legislation has to be studied as it very much depends on the national context if and in what ways universities are controlled (Bergmann, Grossi, Rauskala & Fuchs, 2016).

In this article, the question is raised whether the consolidation standard IPSAS 35 can be applied for the context of the Austrian public universities with their specific context of autonomy and governance.

The economic perspective of international financial accounting therefore has to be compared with and contrasted to the perspective of national legislation, leading to some challenging questions regarding the governance-system and legal supervision.

Keywords: consolidated financial statements, Austria, IPSAS 35, case study autonomous universities, legal supervision and economic relevance

Résumé

Avec la loi sur l'organisation des universités et de leurs études de 2002 (Universitätsgesetz, UG 2002), les 22 universités autrichiennes publiques ont obtenu l'autonomie du Ministère fédéral des sciences et de la recherche. Avec l'UG, les universités sont subventionnées pendant une période de trois ans sur la base d'accords de performance qui allouent une subvention forfaitaire à chaque université. La distribution précise au sein des universités est laissée à la discrétion des entités dirigeantes de celles-ci.

Alors que l'Autriche connaît depuis ces 10 dernières années une réforme du système fédéral de budgétisation et de comptabilité, mettant en place un cycle de planification à moyen terme, un régime de comptabilité calqué sur IPSAS et une budgétisation orientée sur les résultats, incluant une budgétisation par genre (Rauskala & Saliterer, 2015), l'intérêt s'est déplacé de domaines de budgétisation plus traditionnels vers une gestion financière et un contrôle des risques financiers ainsi que les thèmes relatifs aux bilans comptables et à la consolidation. La réforme est actuellement en cours d'exploitation par les experts internationaux. La question continue de se poser si et quand l'Autriche va prendre des mesures pour des bilans comptables consolidés et de quelle manière, autrement dit, soit en pleine conformité ou très proche d'IPSAS ou si des concepts plus politiquement adaptés doivent être trouvés.

Avec le solde d'ouverture du gouvernement fédéral, qui a été lancé en 2013, les universités publiques ont été présentées dans les états financiers en utilisant la méthode de mise en équivalence. La mise en équivalence représente la première étape vers des états financiers consolidés. Afin de définir la méthode de consolidation correcte du point de vue de la perspective économique, cependant, la législation spécifique doit être étudiée car cela dépend beaucoup du contexte nationale et de la manière dont les universités sont contrôlées (Bergmann, Grossi, Rauskala & Fuchs, 2016).

Dans cet article, la question de savoir si la norme de consolidation IPSAS 35 peut être appliquée au contexte des universités publiques autrichiennes avec leur situation spécifique d'autonomie et de gouvernance, est posé.

La perspective économique de la comptabilité financière internationale doit être comparée et étudiée du point de vue de la législation nationale, ce qui entraîne des questions complexes relatives au système de gouvernance et à la supervision légale.

Mots-clés: bilans comptables consolidés, l'Autriche, IPSAS 35, exemple de cas des universités autonomes, supervision légale et perspective économique

Literaturverzeichnis

- Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., & Fuchs, S. (2016). Consolidation in the Public Sector: Methods and Approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development Countries. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 763–783.
- Biedermann, H. (2016). Kommentar zu § 12 UG. In: B. Perthold-Stoitzner (Ed.): *Kommentar zum Universitätsgesetz 2002*. 3. Auflage. Wien: MANZ. (Stand 1.10.2016, rdb.at)
- Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), BGBl. I Nr. 114/1997.
- Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien (Universitätsgesetz 2002 – UG), BGBl. I Nr. 120/2002.
- Bundesgesetz über die Führung des Bundeshaushaltes (Bundeshaushaltsgesetz – BHG 2013), BGBl. I Nr. 139/2009.
- Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft (2016a). *Statistisches Taschenbuch*. Wien.
- Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft (2016b). *Vademecum für Universitätsräte*. 2. Auflage. Wien.
- Bundesministerium für Finanzen (2013). *Eröffnungsbilanz des Bundes*
- Bundesministerium für Finanzen (2016). *Ausgliederungen und Beteiligungen des Bundes*. Bericht gemäß § 42 Abs. 5 BHG 2013. URL: https://www.bmf.gv.at/budget/das-budget/Ausgliederungen_und_Beteiligungen_des_Bundes_Oktober_2016.pdf?5te3i9 [Oktober 2016]
- European University Association (2017). *University Autonomy in Europe III. Country Profiles*. Brüssel: EUA.
- Funk, B.-C. (2006). Verfassungsrechtliche Dimensionen des Hochschulrechts. In: B.-C. Funk, W. Hauser, M. Novak, B. Schar, R. Winkler, D. Dragaric, Dietmar (Eds.): *Handbuch des österreichischen Hochschulrechts*, 27–44. Wien, Graz: NWV.
- IFAC (2016a). *Conceptual Framework*. In: IFAC, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume I, 18–155.
- IFAC (2016b). *IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements*. In: IFAC, *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, Volume II, 1710–1834.
- Mayer, H. (2004). Die Universitäten im Verfassungsgefüge. In: S. Höllinger, S. Titscher (Eds.): *Die österreichische Universitätsreform*, 173–188. Wien: WUV.
- Novak, M. (2006). Universitäten. In: B.-C. Funk, W. Hauser, M. Novak, B. Schar, R. Winkler, D. Dragaric (Eds.): *Handbuch des österreichischen Hochschulrechts*, 83–218. Wien, Graz: NWV.
- Novak, M. (2014). *Universitäten zwischen Freiheit und Verantwortung. Entwicklung und Perspektive einer Rechtsbeziehung*. Wien: Verlag Österreich
- Nowotny, C. (2016a). Kommentar zu § 15 UG. In: B. Perthold-Stoitzner (Ed.): *Kommentar zum Universitätsgesetz 2002*. 3. Auflage. Wien: MANZ. (Stand 1.10.2016, rdb.at)
- Nowotny, C. (2016b). Kommentar zu § 16 UG. In: B. Perthold-Stoitzner (Ed.): *Kommentar zum Universitätsgesetz 2002*. 3. Auflage. Wien: MANZ. (Stand 1.10.2016, rdb.at)

Perthold-Stoitzner, B. (2012). Hochschulrecht im Strukturwandel. Wien: MANZ.

Raschauer, B. (2004). Die staatliche Aufsicht über die Universitäten. In: S. Höllinger, S. Tischer (Eds.): Die österreichische Universitätsreform, 189–200. Wien: WUV.

Rauskala, I., & Saliterer, I. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Austria. In: I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, F. M. Rossi (Eds.): Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization, 12–26. Palgrave.

Rechnungshof Österreich (2015). Bundesrechnungsabschluss 2015. URL: <http://www.rechnungshof.gv.at/berichte/ansicht/detail/bundesrechnungsabschluss-2015.html>

Regierungsvorlage zu einem Bundesverfassungsgesetz, mit dem das Bundes-Verfassungsgesetz geändert und ein Erstes Bundesverfassungsrechtsbereinigungsgesetz erlassen wird, 314 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates der XXIII. Gesetzgebungsperiode (314 BlgNR 23. GP) https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIII/II/II_00314/index.shtml

Rybníček, R. (2015). Management- und Führungsinstrumente an österreichischen Universitäten. In: A. Gutschelhofer, R. Rybníček, A. Raggautz (Eds.): Universitäre Steuerung: Konzepte, Anwendungen und Trends für ein qualitatives Hochschulmanagement, 69–82. Graz: Leykam.

Stöger, K. (2016). Kommentar zu § 45 UG. In: B. Perthold-Stoitzner (Ed.): Kommentar zum Universitätsgesetz 2002. 3. Auflage. Wien: MANZ. (Stand 1.10.2016, rdb.at)