



Hochschulrechnungslegung in Deutschland – Quo Vadis? Bericht zum aktuellen Forschungsprojekt

Prof. Dr. Anne Najderek

39. Tagung des Arbeitskreises für „Steuern und Wirtschaftsprüfung“ der Professorinnen und Professoren an Hochschulen für angewandte Wissenschaften



Gliederung

1. Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“
2. Problemstellung
3. Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung für Hochschulen
4. Status Quo
5. Zusammenfassung

Darf ich vorstellen? - Projekt „HRW“

- „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“
- Beteiligte Personen
 - Prof. Dr. Anne Najderek, Projektverantwortliche
 - Philip Jung, M.Sc., Projektleiter
 - WP/StB Dr. Christian Marettke, PwC/Fides: Projektpartner
 - Prof. Dr. Katharina Spraul, TU Kaiserslautern, Projektpartner
- Geldgeber: MWK Baden-Württemberg, Förderlinie: Innovative Projekte

Gliederung

1. Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“

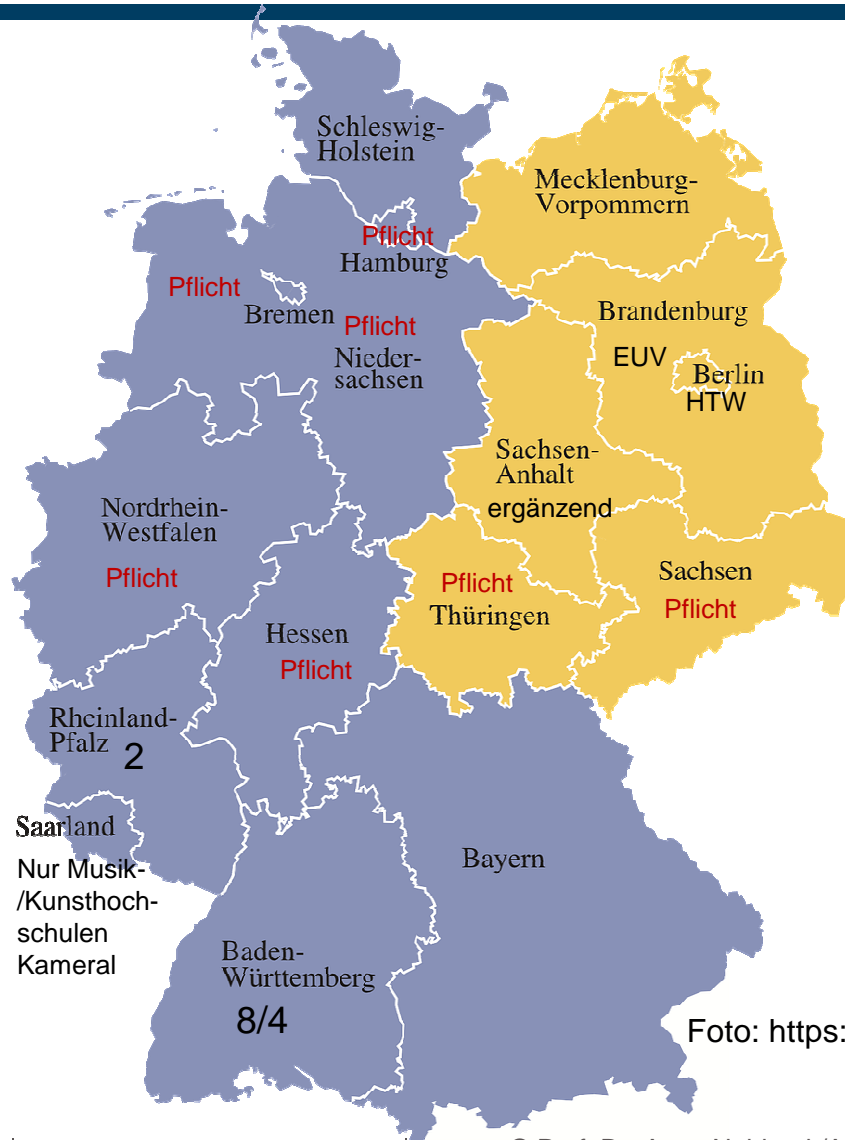
2. Problemstellung

3. Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung für Hochschulen

4. Status Quo

5. Zusammenfassung

Der Trend der Hochschulrechnungslegung ist eindeutig ...

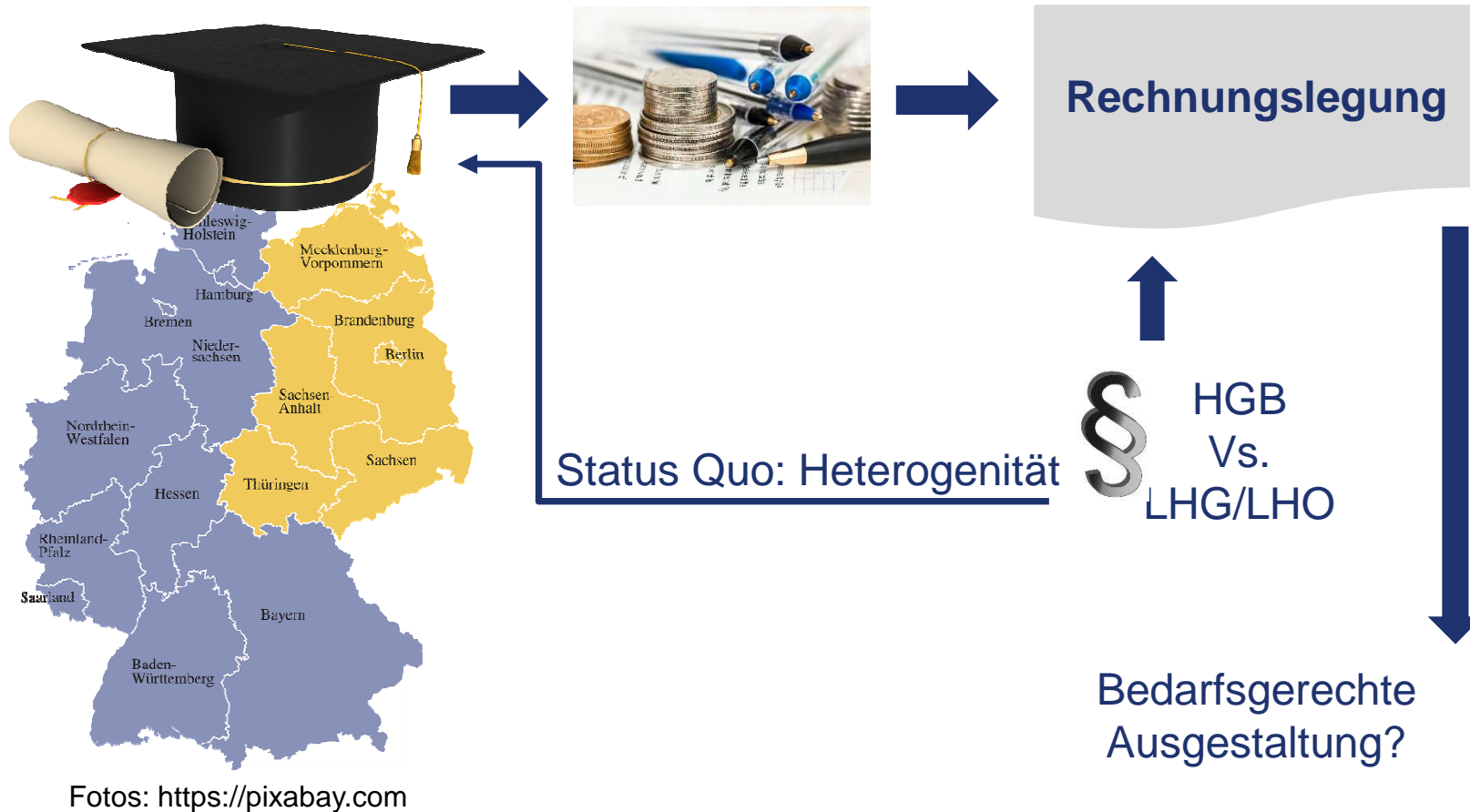


Stand der Umstellung von HS auf eine kaufmännische Rechnungslegung

Kaufmännisches Rechnungswesen verpflichtend	Wahlmöglichkeit: Kameralistik oder Doppik	Kameralistik verpflichtend
<ul style="list-style-type: none"> • Freistaat Sachsen • Freistaat Thüringen • Hessen • Niedersachsen • Nordrhein-Westfalen • Saarland • Hamburg 	<ul style="list-style-type: none"> • Baden-Württemberg • Freistaat Bayern • Bremen • Rheinland-Pfalz 	<ul style="list-style-type: none"> • Berlin (Ausnahme HTW) • Brandenburg (Ausnahme EUV) • Mecklenburg-Vorpommern • Sachsen-Anhalt • Schleswig-Holstein

Foto: <https://pixabay.com>

Darum geht's...

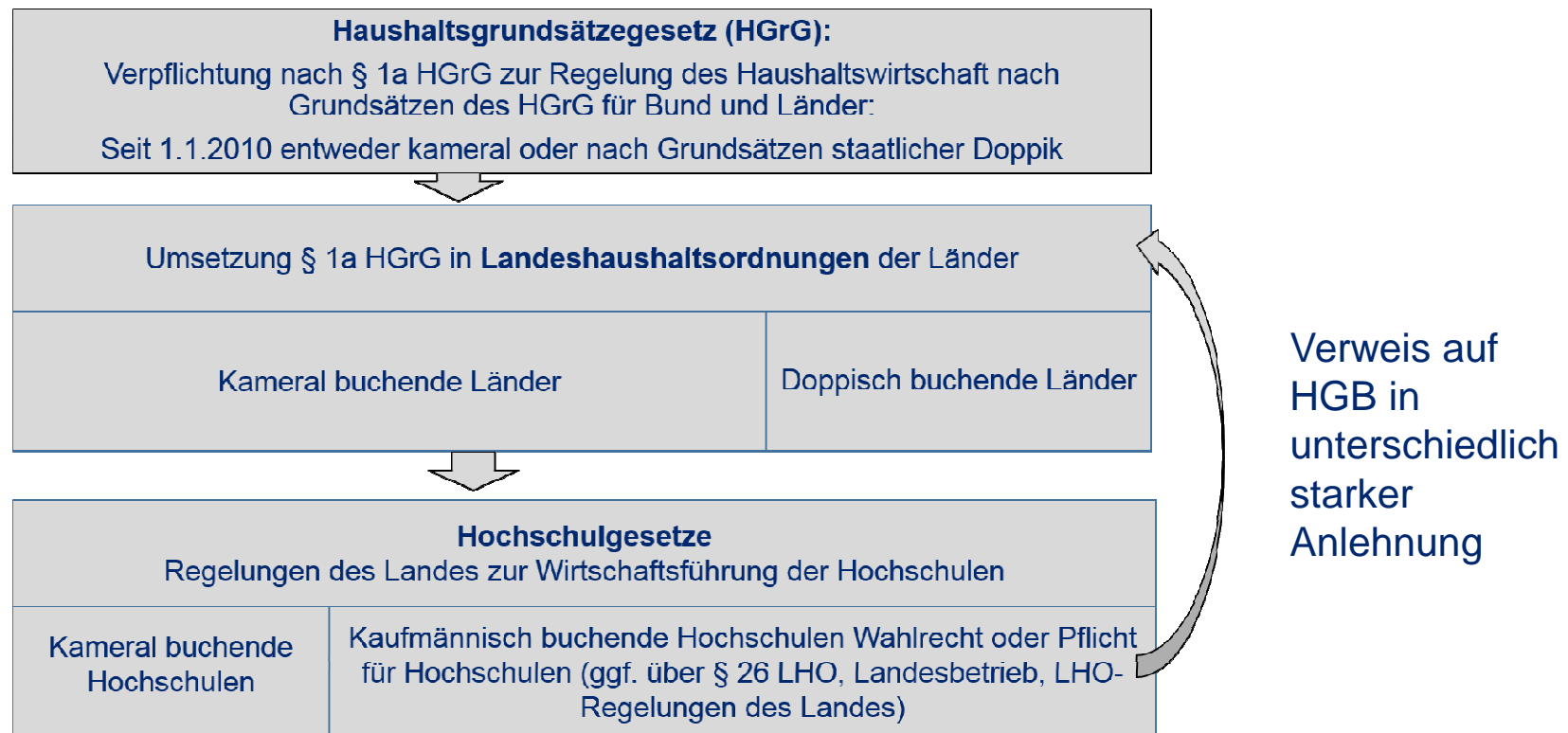


Gliederung

1. Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“
2. Problemstellung
- 3. Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung für Hochschulen**
4. Status Quo
5. Zusammenfassung

Normative Einordnung der Hochschulrechnungslegung

Rechtsgrundlagen Hochschule – Land – Bund



Aufgaben und Zwecke von Hochschulen

Wirtschaftlichkeit der Ressourcenverwendung, Transparenz Rechnungswesen



Auftrag



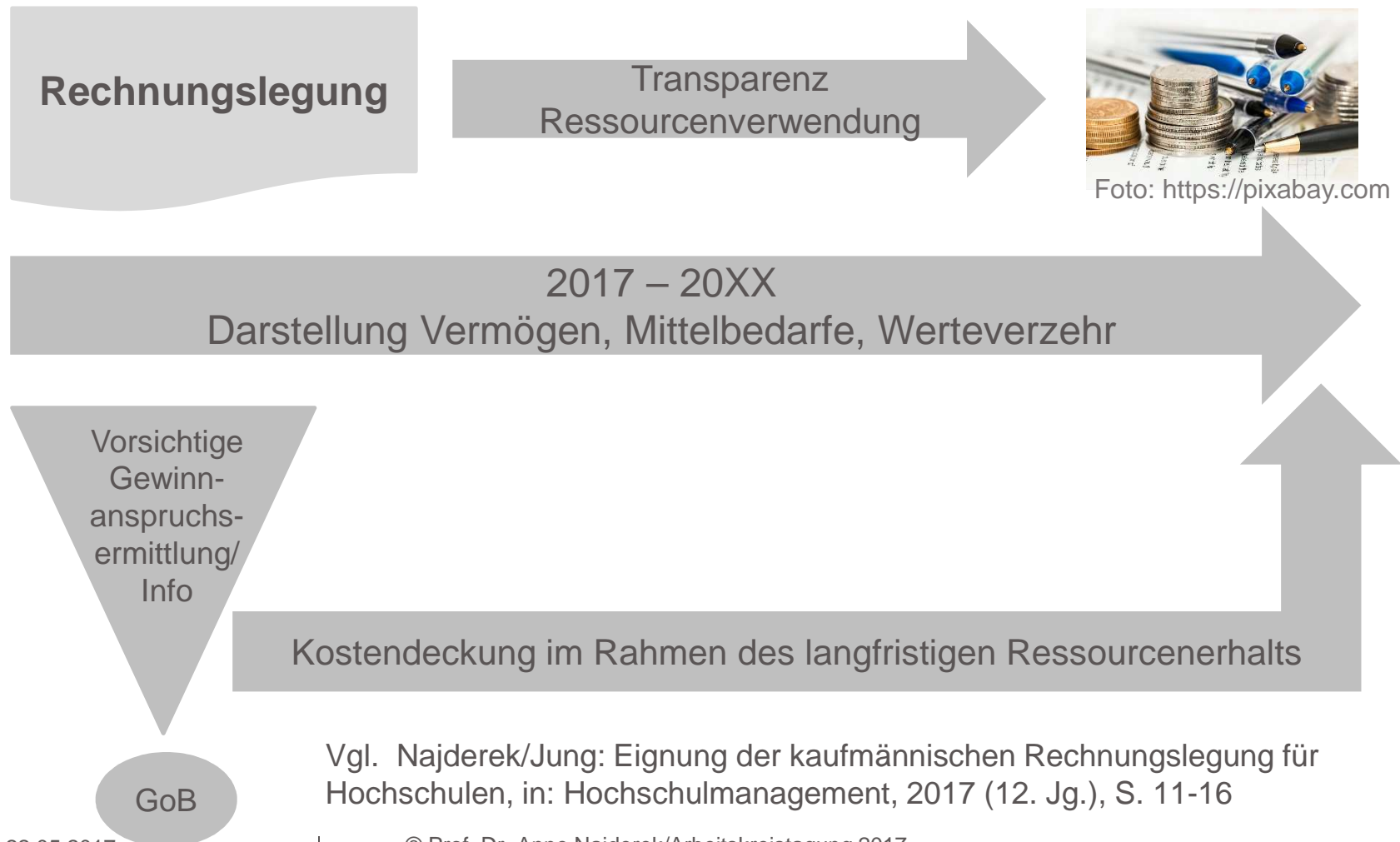
Forschung/
Lehre/Third
Mission/
Wissen



Fotos: www.hs-offenburg.de

Gesellschaft

Eignet sich die kaufmännische Rechnungslegung für Hochschulen?



Gliederung

1. Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“
2. Problemstellung
3. Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung für Hochschulen
- 4. Status Quo**
5. Zusammenfassung

Status Quo der Hochschulrechnungslegung

- **Datengrundlage** der Analyse
 - Jahresabschlüsse staatlicher Hochschulen aus 6 unterschiedlichen Ländern
 - unterschiedliche Bilanzstichtagen von 2010-2015
 - Anonymisierte qualitative Auswertung
 - Frei verfügbare Studien (bspw. von HIS)
- **Offenlegung** von Abschlüssen
 - BW: Heidelberg
 - Universität des Saarlandes
 - Niedersachsen umfänglich
 - NRW vereinzelt (HS Do)

Aktivseite: Bsp. Landesgebäude

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>II. Sachanlagen</p> <p>1. Grundstücke und Bauten</p> <p>2. Technische Anlagen und Maschinen</p> <p>3. Andere Betriebs- und Geschäftsausstattung</p> <p>4. Bibliotheksbestand</p> <p>5. Geleistete Anzahlungen und AiB</p> <p>III. Finanzanlagen</p> <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten</p> <p>C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</p>		<p>Fragen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Immobilienausweis bei Landesgebäuden/wirtschaftliches Eigentum • Fall 1: Kein Ausweis von Landesgebäuden im Hochschulvermögen (3 Länder) • Fall 2: Übertragung von Gebäuden ins Eigentum der Hochschulen (3 Länder) • Bewertung? • Landesrecht

Ausweis von Baukostenzuschüssen, mietähnliche Überlassungsvereinbarungen unterschiedlich

Berichtswesen

- Bei erfolgter Übertragung: Angaben zu Bewertungsbasis (z. B. Wertgutachten, Landesbauverordnungen, Verfahrensanweisung)
- In Abschlüssen ohne Ausweis der Landesimmobilien:
 - Baukostenzuschüssen (z. B. außerordentlicher Aufwand, sonstige betriebliche Aufwendungen)
 - mietvertragsähnliche Überlassungsvereinbarungen
- Ausführliche Berichterstattung zu Baumaßnahmen, Risiken, Vorhaben, etc., im Anhang und im Lagebericht
- Regelmäßige Rücklagenbildung für Bauzusagen

Aktivseite: Bsp. Finanzanlagen

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <p>II. Sachanlagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Grundstücke und Bauten 2. Technische Anlagen und Maschinen 3. Andere Betriebs- und Geschäftsausstattung 4. Bibliotheksbestand 5. Geleistete Anzahlungen und AiB <p>III. Finanzanlagen</p> <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <p>III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten</p> <p>C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</p>	<p>Frage: Körperschaftvermögen im Haushalt der Hochschule oder außerhalb zu führen? BW: § 14 (1) LHG: außerhalb Landeshaushalt (auch z. B. Bayern, Brandenburg) NRW: § 5 (3) HG NRW: Ausweis im Hochschulvermögen, Finanzanlagen</p> <p>⇒ Landesrecht ⇒ Information über Regelungen des Körperschaftsvermögens notwendig</p>	

Passivseite: Bsp. Eigenkapital

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p>Fragen:</p> <p>Gliederung Eigenkapital:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nettoposition/Basiskapital/festgesetztes Kapital => gezeichnetes Kapital (fest) <p>Kapitalrücklagen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kapitalrücklagen (von außen zugeführt, variabel) => Bedeutung für Hochschulen 		<p>A. Eigenkapital</p> <p>I. Nettoposition/Basiskapital</p> <p>II. Kapitalrücklage</p> <p> III. Gewinnrücklagen</p> <p> IV. Bilanzgewinn</p> <p>B. Sonderposten</p> <p>C. Rückstellungen</p> <p>D. Verbindlichkeiten</p> <p>E. Passive Rechnungsabgrenzungsposten</p>

Begrifflichkeit des „gezeichneten Kapitals“ variiert

Status Quo: Begrifflichkeiten in Jahresabschlüssen für HGB-Position „gezeichnetes Kapital“

- BW: „*Basiskapital*“
 - Saldo aus Aktiva abzüglich Rücklagen, Sonderposten, Rückstellungen, Verbindlichkeiten und passiven Rechnungsabgrenzungsposten der Eröffnungsbilanz
- Saarland: „*Festgesetzes Kapital*“
 - Null, da keine Ausstattung mit Grund- bzw. Stammkapital erfolgt ist
 - Kapitalrücklage zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz: „Residualgröße der Summe der Aktiva vermindert um den Sonderposten für Investitionszuschüsse, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie den passiven Rechnungsabgrenzungsposten der Eröffnungsbilanz.“ (Anhang, Jahresbericht 2004)

Der Begriff „Nettoposition“ dominiert

- NRW: Nettoposition, Bildung im Rahmen der Eröffnungsbilanz
- Niedersachsen: Nettoposition
 - Eigenkapitalausweis ohne festgesetztes Kapital
 - Nettoposition: Bilanzverlust aus Eröffnungsbilanz plus Aktivwert als Gegenposten für die Rückstellungen auf Grund von Ansprüchen aus Urlaubsrückstellungen, Gleitzeitüberhängen, Jubiläumszuwendungen sowie Altersteilzeitrückstellungen für abgeschlossene Verträge
- Weitere Begriffe in anderen Ländern: Nettoposition, ggf. keinen entsprechenden Posten für gez. Kapital

Nur wenige Länder weisen eine Kapitalrücklage auf

Status Quo Kapitalrücklage

- Nur vereinzelter Ausweis neben Basiskapital/Nettoposition/Festgesetztes Kapital
 - Z. B. HD: „Kapitalrücklage basiert in ihrer Höhe auf dem Wert des zum 1. Januar 2003 (Eröffnungsbilanz) aus Landesmitteln finanzierten Anlagevermögens“ (Anhang, S. 10/11)
 - ohne Erläuterung zur Position
 - Kapitalrücklage als Residualgröße aus Vermögen minus Schulden in Eröffnungsbilanz (Saarland), da festgesetztes Kapital null
- In anderen Jahresabschlüssen als einzige Position unter dem Eigenkapital
- Gegenposition zum Sondervermögen aus Stiftungskapital rechtlich unselbstständiger Stiftungen

Passivseite: Gewinnrücklagen

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p>Frage:</p> <p>Gliederung Gewinnrücklagen?</p> <ul style="list-style-type: none"> Nach HGB: variabler Anteil des Eigenkapitals, der von innen heraus durch Gewinne generiert wird. Sinn und Zweck? Anhang wichtig für Erläuterungen 		<p>A. Eigenkapital</p> <p> I. Gezeichnetes Kapital</p> <p> Gewinnrücklagen</p> <p> IV. Bilanzgewinn</p> <p>B. Sonderposten</p> <p>C. Rückstellungen</p> <p>D. Verbindlichkeiten</p> <p>E. Passive Rechnungsabgrenzungsposten</p>

Gewinnrücklagen – viele Möglichkeiten

Status Quo Gewinnrücklagen

- Mögliche Aufgliederungen:
 - allgemeine Rücklage, Statutarische Rücklage, Rücklagen für Investitionen, Rücklagen aus Studiengebühren, Statutarische für Berufungs- und Bleibeverhandlungen und sonstige verbindliche Zusagen, QSM-Mittel, Zweckgebundene für dezentral nicht realisierte Zusagen, Gewinnrücklage, Ausgleichsrücklage, Sonderrücklage, weitere Rücklagen, Allgemeine Rücklage, Verwaltungsrücklage
 - Einheitliche Rücklagenbildung in Niedersachsen: Rücklage gemäß § 49 Abs. a NHG, Sonderrücklage für wirtschaftlichen Bereich, Sonderrücklage für nichtwirtschaftlichen Bereich
- ⇒ Aber: in vielen Jahresabschlüssen werden (ggf. im Anhang) bereits Rücklagen Berufungs- und Bleibeverhandlungen, vermehrt auch für Bauzusagen ausgewiesen

Passivseite: Bsp. Sonderposten

Aktiva	Bilanz	Passiva
<p>Fragen:</p> <p>Ausweis</p> <ul style="list-style-type: none"> • Aufgliederung/eine Position? <p>Bewertung:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Was gehört in den Sonderposten? 		<p>A. Eigenkapital</p> <p> I. Gezeichnetes Kapital</p> <p> II. Kapitalrücklagen</p> <p> III. Gewinnrücklagen</p> <p> IV. Bilanzgewinn</p> <p>← Sonderposten</p> <p>C. Rückstellungen</p> <p>D. Verbindlichkeiten</p> <p>E. Passive Rechnungsabgrenzungsposten</p>

Sonderpostenbildung ist höchst heterogen...

Status Quo Sonderposten

- Sonderposten im Verhältnis zum Anlagevermögen (Sachanlagen, ggf. + immaterielle Vermögensgegenstände) zwischen 1,3 % und 100%
- Beispiele zu Angaben bei Sopo-Bildung
 - Unterscheidung in rückzahlbare Zuführungen (Verbindlichkeiten) und nicht rückzahlbare Zuführungen (Sopo)
 - Bildung „in Höhe des beweglichen Anlagevermögens und der geleisteten Anzahlungen und Anlagen im Bau [...]. Die für das Geschäftsjahr erhaltenen Zuschüsse werden in Höhe der Zugänge des Anlagevermögens in den Sonderposten eingestellt“ (Anhang, Jahresabschluss HS Emden/Leer 2011, S. 4)

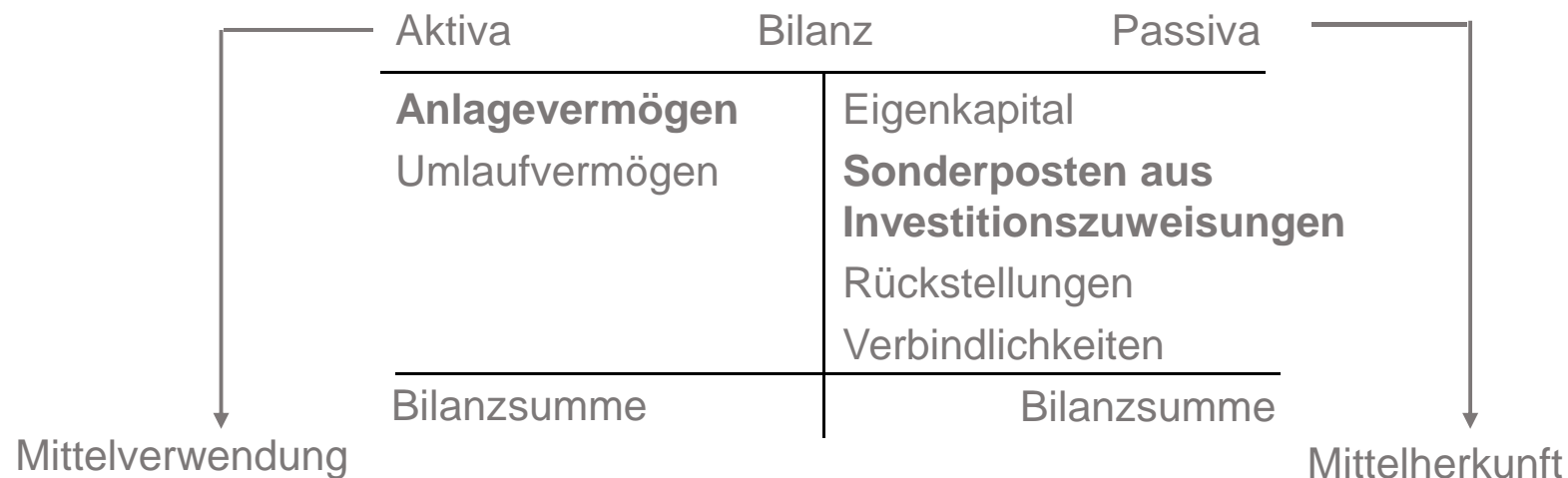
...da unterschiedliche Bestandteile hineinfließen

- „Die Investitionszuschüsse für Erstaussstattungen im Rahmen von Baumaßnahmen werden als Sonderposten eingestellt und in Höhe der Abschreibungen erfolgswirksam aufgelöst“ (Uni HD, Jahresabschluss 2015, Anhang, S. 10/11)
- „Der Sonderposten für Investitionen (Pos. 30 der Bilanz) entspricht dem Anlagevermögen auf der Aktivseite (ohne Anlagen im Bau, Finanzanlagen sowie Grundstücke, die in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.2004 nicht dem Sonderposten zugerechnet wurden).“ (Universität des Saarlandes, Jahresabschluss 2014, Anhang S. 67)
- „Der **Sonderposten** stellt den Ausgleichsposten zu den im Anlagevermögen ausgewiesenen Vermögensgegenständen, die aus zweckgebundenen Zuschüssen finanziert wurden.“ (Hochschule Dortmund, Jahresabschluss 2014, Anhang, S. 7)
- In Niedersachsen einheitliche Bildung in Bilanz
- Vereinzelt Ausweis in GuV (Aufwand aus der Einstellung / Ertrag aus Auflösung Sopo), Vereinzelt werden Sonderpostenspiegel aufgestellt

Sonderposten, wofür?

Sinn und Zweck der Sonderpostenbildung

- Charakter Sonderposten aus Investitionszuweisungen: Kapitalbeiträge (HFA1/1984)
 - Kein Fremdkapital, da keine Rückzahlungsverpflichtung besteht
 - Als Zuwendung von Seiten Dritter auch kein Eigenkapital



Brutto- versus Nettoausweis

- ⇒ Der Ressourcenverbrauch des bezuschussten Anlagevermögens darf sich (theoretisch) nicht auf das Ergebnis auswirken
- ⇒ Das Ergebnis darf sich durch die Zuwendung auch nicht verbessern
- ⇒ Möglichkeiten der Darstellung

Nettoausweis

Anlagevermögen	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Fremdkapital

Bruttoausweis !

Anlagevermögen Sonderposten	Eigenkapital
Umlaufvermögen	Sonderposten
	Fremdkapital

Buchungslogik

Bank an Erlöse aus Zuschüssen zum Anlagevermögen

Vermögensgegenstand an Bank

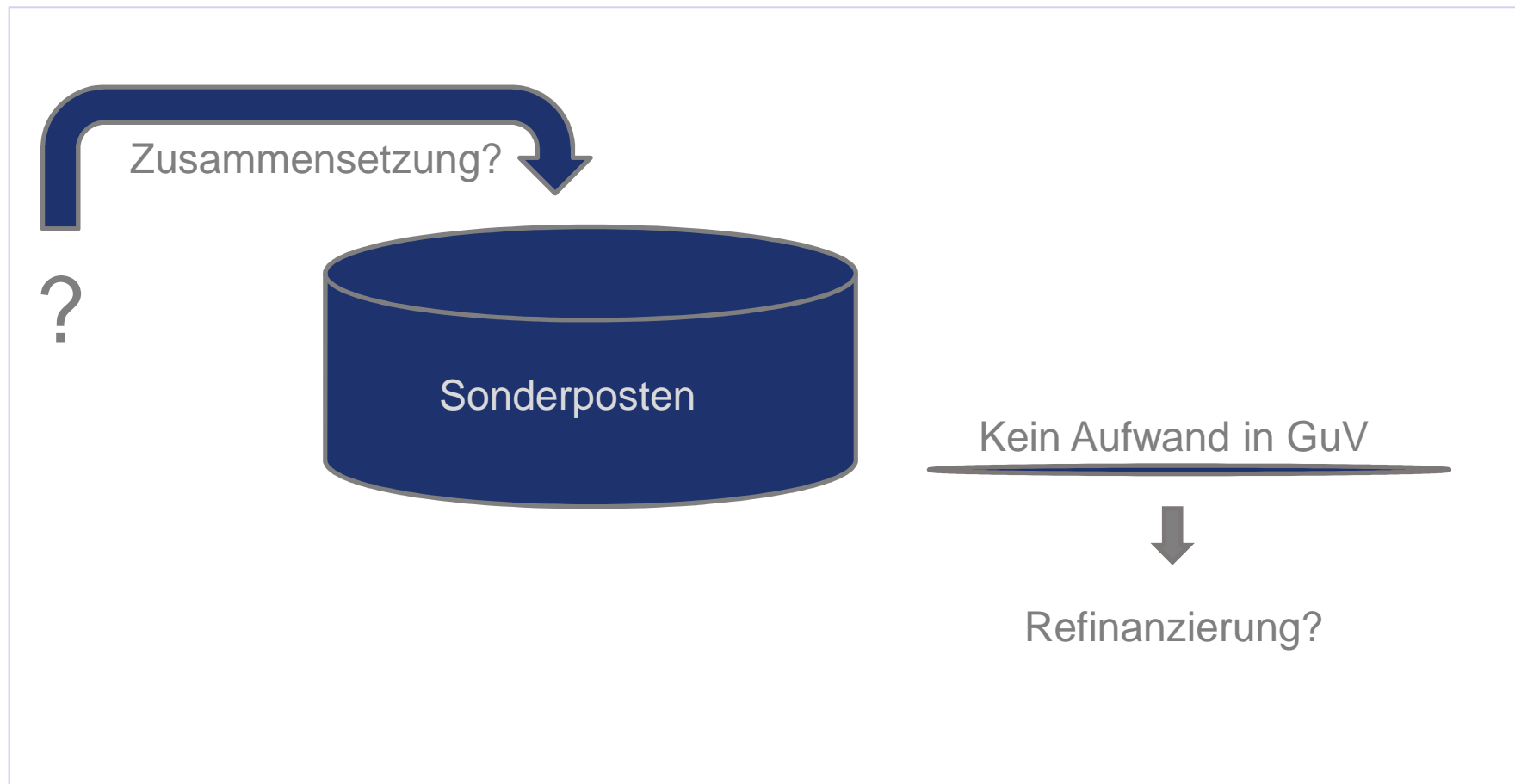
Einstellung in den Sonderposten an Sonderposten

Abschreibung an Vermögensgegenstand

Sonderposten an Erträge aus Auflösung Sonderposten

=> Kein Effekt in GuV

Was ist sinnvoll für Hochschulen?



Was ist sinnvoll für Hochschulen?

- **Bilanz: Finanzierungssicht**
 - Alles Vermögen, was bezuschusst wurde
 - ggf. ohne Landeszuschuss?
- **GuV: Refinanzierungsbedarf**
 - Wenn Sonderposten, dann keine Erfolgswirkung
 - Falscher Ausweis, da nicht automatisch refinanziert (vgl. Krankenhaus)
 - Probleme bei Wiederbeschaffung (aus Haushalt?)
 - ⇒ möglichst geringer Sonderposten
- **Ausweis in GuV?**

Gliederung

1. Projekt „Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens“
2. Problemstellung
3. Eignung der kaufmännischen Rechnungslegung für Hochschulen
4. Status Quo
- 5. Zusammenfassung**

Gliederung

1. Das kaufmännische Rechnungswesen ist grundsätzlich für Hochschulen geeignet, da mit den GoB ein zweckadäquates System zur Verfügung steht, das auch hochschulspezifische Sachverhalte lösen kann.
2. Auch wenn an Hochschulen keine Gewinnermittlungsabsicht besteht, unterliegt die Hochschulrechnungslegung dem Ziel der vorsichtigen Gewinnanspruchsermittlung im Rahmen der Kostendeckung zum langfristigen Ressourcenerhalt.
3. Die Vergleichbarkeit des kaufmännischen Rechnungswesens scheitert derzeit an landesrechtlichen Vorgaben und hochschulspezifischen Bilanzierungslösungen.



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!