



4. Tagung Hochschulrechnungswesen 2016

Status Quo der Hochschulrechnungslegung vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Steuerung

Prof. Dr. Anne Najderek

Prof. Dr. Anne Najderek

Prof. Dr. Anne Najderek

Financial Accounting and Reporting

Department of Business Administration and
Industrial Engineering

Phone +49 (0)781 205-07803 9698-4483

Fax +49 (0)781 205-07803 9698-4449

anne.najderek@hs-offenburg.de



Gliederung

Status Quo der Hochschulrechnungslegung vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Steuerung

1. Einführung in das Thema
2. Was heißt bedarfsgerecht für die Hochschulrechnungslegung?
3. Status Quo: Bilanzierungspraktiken und punktuelle Ergebnisse der Auswertung von Hochschuljahresabschlüssen vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Hochschulsteuerung
4. Zusammenfassung

Darum geht's: Die Hochschulrechnungslegung in Deutschland ist sehr unterschiedlich ausgestaltet

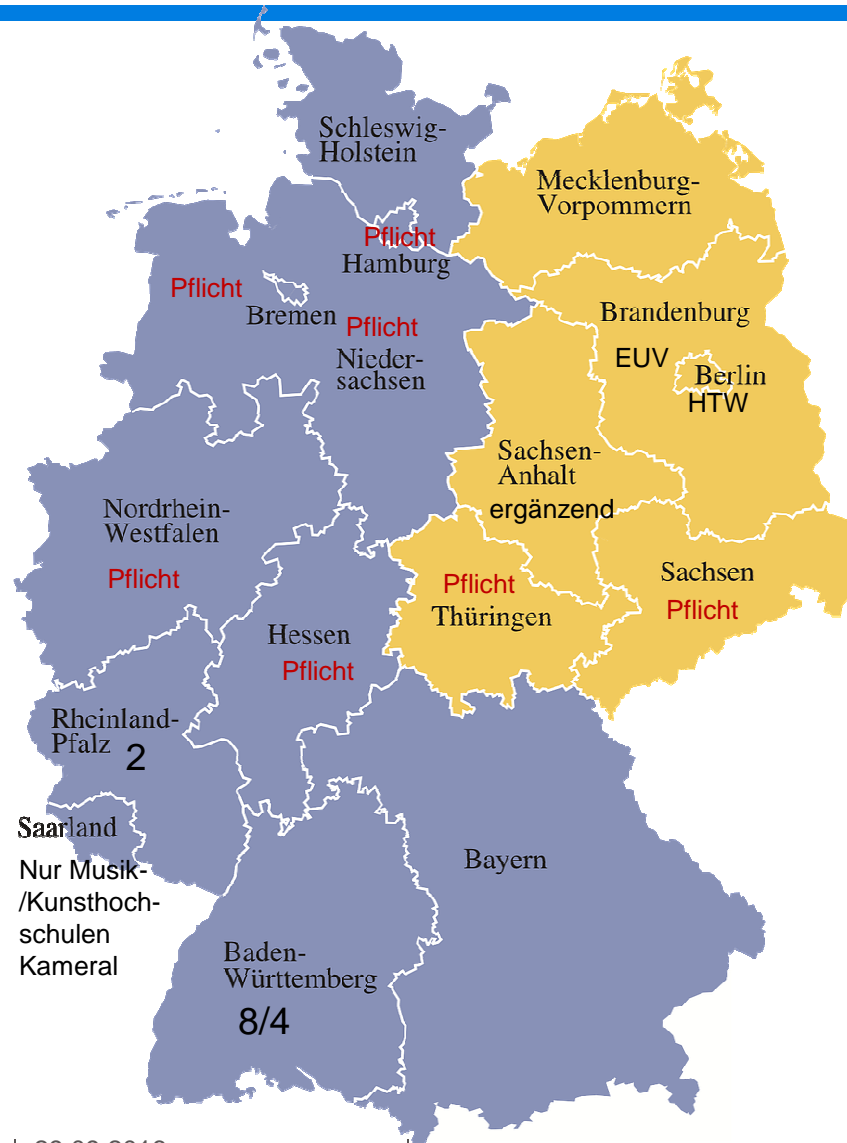
- Umstellungsprozess Kameralistik/Doppim bundesweit heterogener Prozess (vgl. Hammschmidt/Krause, Hochschulsteuerung, Projektbericht HIS 2013, S.1).
- Umstellung der Haushaltsführung auf ein kaufmännisches Rechnungswesen an Hochschulen wird mit der Idee erweiterter Steuermöglichkeiten verknüpft
- Besondere Anforderungen an ein kaufmännisches Rechnungswesen an Hochschulen aufgrund der Hochschulspezifika
- Keine bundesweite Regelung, sondern landesrechtliche Ausgestaltung => keine Vergleichbarkeit der Abschlüsse in der Hochschullandschaft
- Forschungsprojekt: Bedarfsgerechte Hochschulsteuerung auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens (1.10.15-30.09.17)

Die Landesvorgaben des Hochschulrechnungswesens reicht von rein kameral, über ein Wahlrecht, bis zur reinen Doppik

Haushaltsführung von Hochschulen

Kaufmännisches Rechnungswesen verpflichtend	Wahlmöglichkeit: Kameralistik oder Doppik	Kameralistik verpflichtend
<ul style="list-style-type: none"> • Freistaat Sachsen • Freistaat Thüringen • Hessen • Niedersachsen • Nordrhein-Westfalen (ab 2017) • Saarland • Hamburg 	<ul style="list-style-type: none"> • Baden-Württemberg • Freistaat Bayern • Bremen • Nordrhein-Westfalen (bis 2016) • Rheinland-Pfalz 	<ul style="list-style-type: none"> • Berlin (Ausnahme HTW) • Brandenburg (Ausnahme EUV) • Mecklenburg-Vorpommern • Sachsen-Anhalt • Schleswig-Holstein

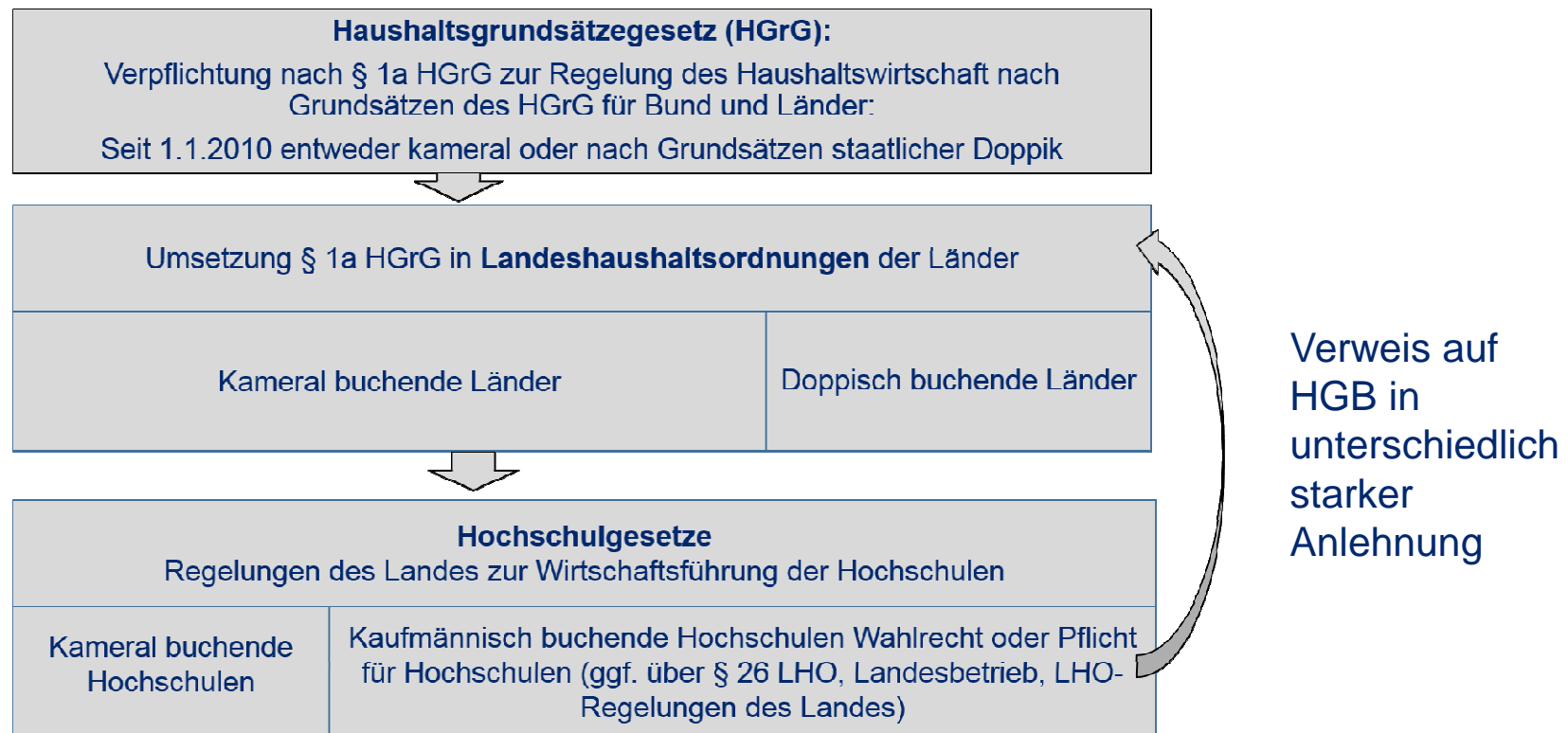
Der Trend an den Hochschulen geht indes immer mehr in Richtung eines kaufmännischen Rechnungswesens



Stand der Umstellung von HS auf eine kaufmännische Rechnungslegung

Die unterschiedliche Ausgestaltung begründet sich in den rechtlichen Rahmenbedingungen

Rechtsgrundlagen Hochschule – Land – Bund



Gliederung

Status Quo der Hochschulrechnungslegung vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Steuerung

1. Einführung in das Thema
2. Was heißt bedarfsgerecht für die Hochschulrechnungslegung?
3. Status Quo: Bilanzierungspraktiken und punktuelle Ergebnisse der Auswertung von Hochschuljahresabschlüssen vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Hochschulsteuerung
4. Zusammenfassung und Ausblick

Das Rechnungswesen ist ein Steuerungsinstrument zur Aufgabenerfüllung der Hochschulen

- Eine staatliche Hochschule erfüllt einen öffentlichen Auftrag
 - Aufgabe grundsätzlich in Hochschulgesetzen geregelt

Aufgabe „(...) der Pflege und der Entwicklung der Wissenschaften und der Künste durch Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung (...)“ (z. B. § 4 Abs. 1 LHG BW/§ 2 Abs. 1 LHG Bayern)
 - ggf. Untergliederung in Uni/Hochschulen angewandte Wissenschaften, z. B. NRW
- Rechnungswesen (Informationsinstrument) muss Geschäftsvorfälle steuerungsrelevant erfassen, um den Aufgaben langfristig nachkommen zu können
- Anlehnung an das HGB als Referenzmodell

Vorsichtige Gewinnanspruchsermittlung ist auch an Hochschulen Basis für Kostendeckung und Ressourcenerhalt

- Betriebswirtschaftliche Perspektive der Rechnungslegung
 - $EK = \text{Vermögen} - \text{Schulden} \Rightarrow$ EK-Steigerung bedeutet Gewinn und damit Reinvermögensmehrung
 - Ziel: Gewinnanspruchsermittlung und Informationsvermittlung
- Rechnungslegungszweck aus Sicht der Hochschule
 - Grundsätzlich keine Gewinnerzielungsabsicht
 - HGB-Regelungen sind dennoch zweckadäquat
 - Ziel: Kostendeckung zum Ressourcenerhalt (vgl. Breithecker/Goch: „Wie hoch soll das Eigenkapital einer Hochschule sein?“, in: HM 2/2010, S. 43-51)

Das Rechnungswesen sollte nach dieser Maßgabe Transparenz für den Auftrag der Hochschulen schaffen

- EK-Steigerung als Zeichen des Ressourcenerhalts- und der Ressourcenmehrung
 - EK-Minderung: Reinvermögensminderung durch Ressourcenverzehr
 - Herausforderung: Hochschulfinanzierung
 - Grundmittel, Programmmittel, Drittmittel
 - Planungssicherheit
 - Transparenter Ausweis
- ⇒ Rechnungslegung, die hilft, mit den vorhandenen Ressourcen dem Auftrag der Hochschulen unter gezielter Steuerung der Ressourcen nachkommen zu können

Hierfür müssen klare Regelungen bei der Vermögensermittlung und Bewertung für diesen Zweck gelten

Zentrale Fragen für eine bedarfsgerechte Rechnungslegung:

- ⇒ Vermögensausweis, -bewertung
- ⇒ Zugehörigkeit von Vermögen zur Hochschule (z. B. wirtschaftliches Eigentum)
- ⇒ Ressourcenverzehr über Abschreibungen i. V. m. Sonderposten
- ⇒ Passivseite: EK-Ausweis, Darstellung der frei verfügbaren oder gebundenen Mittel über Rücklagen
- ⇒ Sonderposten
- ⇒ ...
- ⇒ GuV: Gliederung der Erträge, Erträge/Aufwendungen aus Sopo...

Gliederung

Status Quo der Hochschulrechnungslegung vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Steuerung

1. Einführung in das Thema
2. Was heißt bedarfsgerecht für die Hochschulrechnungslegung?
3. Status Quo: Bilanzierungspraktiken und punktuelle Ergebnisse der Auswertung von Hochschuljahresabschlüssen vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Hochschulsteuerung
4. Zusammenfassung und Ausblick

Die Auswertung der Jahresabschlüsse gilt der Ermittlung des Status Quo und der Frage nach Bedarfsgerechtigkeit

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)

Immobilien stellen einen wesentlichen Vermögenswert dar und erhöhen das zu erhaltende Reinvermögen

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 • Bewertung von Immobilien: Versicherungswerte/historische AK/Wiederbeschaffungskosten... <p>Vgl. <i>Stibbe</i>: Wertermittlung von Hochschulliegenschaften, HIS: Forum Hochschule, 1/2013</p>

Manche Länder übertragen die Immobilien in das Hochschulvermögen, einige nicht

Status Quo Ansatz

- **Fall 1:** Kein Ausweis von Landesgebäuden im Hochschulvermögen
 - Drei von sechs verglichenen Ländern => landesrechtliche Vorgaben
 - Folge: Anteil Bilanzposition zu Sachanlagevermögen teilweise minimal
 - Beteiligung der Hochschulen an Instandhaltungs- und Modernisierungskosten
 - Ggf. mietvertragsähnliche Verträge, zusätzlich Baukostenzuschüsse
- **Fall 2:** Übertragung von Gebäuden in das Eigentum der Hochschule
 - Drei von sechs untersuchten Ländern
 - Einmal mit korrespondierendem Ausweis in Ertragsposition in GuV (Landeszuwendungen Gebäudeübertragung)
 - Folge: Anteil der Bilanzposition am Sachanlagevermögen zwischen 50% und 90 %

Die Bewertung der Immobilien in den Ländern erfolgte auf unterschiedlichen Methoden

Status Quo Bewertung/Ausweis (vgl. Stibbe, 2013):

- Unterschiedliche Bewertungsmethoden und -grundlagen in den Ländern (vgl. Studie HIS, *Stibbe*, 2013)
- Bewertungsunterschiede in den Parametern, die für Ermittlung des Gebäudezeitwerts maßgeblich sind (Restnutzungsdauerbestimmung, Bestimmung der Wiederbeschaffungskosten...)
- Bewertungsverfahren uneinheitlich, nicht immer zielführend

Ausweis beim Land	Ausweis in Hochschulbilanz
<ul style="list-style-type: none"> • Baden-Württemberg • Hamburg (Stadt) • Rheinland-Pfalz • Freistaat Sachsen • Hessen (konsolidierte Abschluss) • Niedersachsen • Nordrhein-Westfalen 	<ul style="list-style-type: none"> • Freistaat Bayern (nur TU München) • Berlin (HTW) • Brandenburg (EUV) • Bremen • Hessen • Niedersachsen (nur Stiftungsuniversitäten) • Nordrhein-Westfalen (nur Universität zu Köln) • Saarland • Sachsen (Leipzig) • Freistaat Thüringen

Baukostenzuschüsse, mietähnliche Überlassungsvereinbarungen werden sehr unterschiedlich ausgewiesen

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, als langfristige Mietvorauszahlung unter den sonstigen Ausleihungen)
 - mietvertragsähnliche Überlassungsvereinbarungen
- Ausführliche Berichterstattung zu Baumaßnahmen, Risiken, Vorhaben, etc., im Anhang und im Lagebericht
- Regelmäßige Rücklagenbildung für Bauzusagen

Hochschulen benötigen eine realistische Darstellung der Kosten für die Budget- und Liquiditätsplanung

Würdigung

- Zahl, Größe und Qualität der Gebäude bestimmen Leistungsfähigkeit der Hochschule
- Ressourcen, die erhalten werden müssen
- Informationen zu Kosten aus Gebäuden: Steuerungsgrundlage
- Übertragung von Landesgebäuden in Hochschulhaushalt dient der sachgerechten Information zu Chancen und Risiken
- Bei Nichtausweis:
 - Informationsverzerrung
 - Aufwand ohne Vermögenspositionen
 - Erweiterte Angaben zu finanziellen Verpflichtungen notwendig
- Berichterstattung: Bewertungsbasis, Lagebericht zu Baumaßnahmen, Risiken, Rücklagen, etc.

Der Bibliotheksbestand ist ein wesentlicher Vermögensbestandteil von Hochschulen

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 Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung/ 4. Bibliothek</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> <p>Bibliotheksbestand</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausweis – extra oder integriert? <p>Werthaltige Gegenstände/Sammlungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausweis – ja/nein? • Bewertung – Erinnerungswert versus historische AHK versus Zeitwert? 	

Der Ausweis erfolgt in manchen Bilanzen als eigene Position, in machen wird er in die BGA integriert

Status Quo Ansatz Bibliotheksbestände

- Entweder als eigene Position oder innerhalb der BGA
- In zwei Ländern innerhalb der Betriebs- und Geschäftsausstattung (BGA) mit Erläuterungen im Anhang
- In drei Ländern Ausweis innerhalb der Sachanlagen
 - nach BGA
 - vor BGA
- Ein Land sowohl innerhalb der BGA als auch separater Ausweis
 - vor Technischen Anlagen und Maschinen
 - nach BGA

Die Bewertung erfolgt entweder im Festwertverfahren oder mit AHK

Status Quo Bewertung Bibliotheksbestände

- Festwertverfahren
 - Durchschnittlicher Bestand an physischen Büchern und Zeitschriften über 10 Jahre
 - Durchschnittlicher Bestand an physischen Büchern und Zeitschriften über 6 Jahre
 - AHK
- Abschreibungen
 - in BW über 4 Jahre Lehrbuchsammlungen, 10 Jahre sonstige Bibliotheksbestände
 - Pauschaler Abschlag bei Festwert auf durchschnittlichen AHK von 50 %
 - Lineare Abschreibung
- Keine erläuternden Angaben zu Bewertung in einigen Jahresabschlüssen

Ob separat oder integriert: Informationen in Bilanz und/oder Anhang zum Bibliotheksbestand sind wesentlich

Würdigung

- Bibliotheksbestände wichtiger Bestandteil des Hochschulvermögens, da essentiell für Forschung und Lehre
- Informationen zu Beständen, Abschreibungen, Neuinvestitionen geben Aufschluss u. a. über Aktualität des Bestands, Investition für Forschung und Lehre...
- Wenn nicht separat im Ausweis der Hochschulbilanz, dann erläuternde Angaben bspw. im Anlagespiegel notwendig
- Für eine sachgerechte Darstellung und Beurteilung sind ergänzende Informationen zur Bewertung notwendig

Die Bilanzierung werthaltiger Gegenstände unterliegt landesrechtlichen Vorgaben

Status Quo Werthaltige Gegenstände und Sammlungen

- Kein Ausweis von Kunstgegenständen und Sammlungen in BW, landesrechtliche Vorgaben
- Angaben bei Ausweis in Bilanz:
 - Sachgesamtheit, verschiedene Sammlungsgruppen, historische AK bzw. Erinnerungswert
 - Festwert
 - Erfassung und Bewertung nach Landesvorgaben
- In den meisten Jahresabschlüssen keine Angaben

Nichtausweis: reine Frage der Informationsvermittlung aufgrund fehlender Abnutzbarkeit und Veräußerungsabsicht

Würdigung

- Grundsätzlicher Nichtausweis führt zur Informationsverzerrung
- Werthaltige Gegenstände unterliegen keiner Abnutzung und keiner Veräußerungsabsicht
- Ansatz zu Anschaffungskosten sachgerecht
- Wenn Anschaffungskosten nicht ermittelbar, Erinnerungswert sachgerecht, da keine Veräußerungsabsicht vorliegt
- Informationen über Nichterfassung/Erfassung
- Erläuternde Infos bei Erfassung zu Bewertung

Das Körperschaftsvermögen wird in einigen Bundesländern im Hochschulvermögen geführt, in anderen außerhalb

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: Körperschaftsvermögen im Haushalt der Hochschule oder außerhalb zu führen?</p> <p>BW: § 14 (1) LHG: außerhalb Landeshaushalt (auch z. B. Bayern, Brandenburg)</p> <p>NRW: § 5 (3) HG NRW: Ausweis im Hochschulvermögen, Finanzanlagen</p> <p>⇒ Landesrecht</p> <p>⇒ Information über Regelungen des Körperschaftsvermögens notwendig</p>

Forderungen werden äußerst heterogen in den Hochschulbilanzen ausgewiesen

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</p> <p>III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten</p> <p>C. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten</p>		<p>Ausweis der Forderungen und sonstigen Vermögensgegenstände</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ausweis in Ländern sehr unterschiedlich und ggf. auch von Hochschulen eines Landes unterschiedlich • Oft nach wesentlichen Geldgebern erweitert • Forderungen aus Pensionsverpflichtungen? • Erweiterte Gliederung erhöht Information

Der Eigenkapitalausweis an Hochschulen ist maßgeblich hinsichtlich der Ressourcenveränderungen

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>	

Die Begrifflichkeiten des handelsrechtlichen „gezeichneten Kapitals“ variiert innerhalb der Länder

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 der „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/Festgesetzes 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

Da die Begrifflichkeiten sehr unterschiedlich verwendet werden, sind erläuternde Angaben relevant

Würdigung

- Das Eigenkapital wird in allen Ländern als Residualgröße im Rahmen der Eröffnungsbilanz verstanden
- Da keine Kapitalfestsetzung oder Zuweisung stattgefunden hat, sprechen viele Länder von einer Nettoposition
- In einigen Ländern wird für die Spiegelung der Residualgröße der Eröffnungsbilanz die Position der Kapitalrücklage genutzt
- Wichtig für eine sachgerechte Informationsvermittlung ist eine Erläuterung der Positionen im Anhang, insbesondere, da diese Größe die Veränderung von Ressourcen aufzeigt

Die Gliederung der Gewinnrücklagen als variabler Anteil des Eigenkapitals ist essentiell für Hochschulen

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? 	<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>	

Hochschulbilanzen weisen eine Vielzahl möglicher Gewinnrücklagen auf

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

Gewinnrücklagen unterliegen landesrechtlichen Anforderungen, so dass erläuternde Informationen wichtig sind

Würdigung

- Rücklagenausweis wichtig, da zweckgebundene Mittel aus verbindlichen Zusagen gebundene Mittel aus Eigenkapital (=Reinvermögen) darstellen und Hinweise zu zukünftigem Ressourcenverzehr geben
- Keine einheitliche Gliederung, da LHG's ggf. spezifische Regelungen vorsehen
- Ohne Kenntnisse im Landesrecht ist der Rücklagenausweis für Dritte nicht unmittelbar verständlich
- Wichtig für Hochschulen ist jedoch ein detaillierter Rücklagenausweis, um zweckgebundene Mittel sachgerecht ausweisen zu können
- Aus Sicht des Landes, als Träger der Hochschule wäre eine einheitliche Bildung ggf. sinnvoll

Der Sonderposten stellt eine der umstrittensten Positionen der Hochschulbilanz dar

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>

Der extrem heterogene Ausweis deutet auf unterschiedliche Zuordnungen zum Sonderposten hin

Status Quo Sonderposten

- Sonderposten aus Investitionszuschüssen werden äußerst unterschiedlich gebildet, auch innerhalb der Bundesländer
- Sonderposten im Verhältnis zum Vermögen (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, S. 4)

Vereinzelt findet man in der GuV Hinweise auf die Aufwands- und Ertragsgrößen aus dem Sonderposten

- „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

Der Sonderposten soll Kapitalbeiträge ausweisen, die weder aus Eigenmitteln, noch aus Fremdkapital kommen

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



Alle Hochschulen weisen das bezuschusste Vermögen sachgerecht nach dem Bruttoausweis aus

- ⇒ 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	Eigenkapital
	Sonderposten
Umlaufvermögen	Fremdkapital

Ein umfassender Sonderposten bedeutet, dass ein Großteil der Abschreibungen neutralisiert wird

Würdigung

- Sonderpostenvergleich selbst im selben Bundesland oft nicht möglich
- Zentrale Frage: Was gehört in den Sonderposten?
 - Theoretisch, alles Anlagevermögen, das bezuschusst wurde?
 - Sonderpostenbildung führt zu einer Neutralisation der Abschreibungen in der GuV => rechnerisch: kein Ressourcenverbrauch
 - Wenn Gegenstand abgeschrieben ist, muss er refinanziert werden, im Zweifel aus Haushaltsmitteln
- Vor dem Hintergrund der steigenden Drittmittelfinanzierung von Hochschulen, besteht in Hochschulen mit einem hohen Sonderpostenanteil die Herausforderung der Refinanzierung bei auslaufenden Drittmitteln

Wichtig für die Sonderpostenbilanzierung sind erläuternde Informationen zum Umfang und den GuV-Effekten

Herausforderungen

- Sachgerechter Ausweis der Finanzierung durch Dritte
- Minimalgliederung zur Sonderposten in Bilanz
- Unterscheidung Rückzahlbar oder nicht rückzahlbar notwendig?
- Anlagevermögen aus Landeszuschuss und Erlösen aus Auftragsforschung sollte nicht in den Sonderposten
 - Landeszuschuss im Sinne eines Entgelts für erbrachte Leistung (Produktabgeltung)
 - Umsatzerlöse selbst erwirtschaftet
- Informationsgewinn durch separaten Ausweis der Neutralisationseffekte in der GuV
- Erläuterungen im Anhang
- Sonderpostenspiegel
- Einheitliche Regelungen im Land

Gliederung

Status Quo der Hochschulrechnungslegung vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Steuerung

1. Einführung in das Thema
2. Was heißt bedarfsgerecht für die Hochschulrechnungslegung?
3. Status Quo: Bilanzierungspraktiken und punktuelle Ergebnisse der Auswertung von Hochschuljahresabschlüssen vor dem Hintergrund einer bedarfsgerechten Hochschulsteuerung
4. Zusammenfassung und Ausblick

Zusammenfassung/Ausblick

- Die Hochschulrechnungslegung wird durch landesrechtliche Vorgaben bestimmt
- Die vielen Unterschiede in der Bilanzierungspraxis erschweren eine Vergleichbarkeit, die selbst innerhalb von Bundesländern schwierig erscheint
- Nicht nur für die Träger der Hochschulen ist dieser Zustand unbefriedigend
- Um ein kaufmännisches Rechnungswesen nutzbar machen zu können, ist diese an den Aufgaben der Hochschule und den hierfür notwendigen Ressourcenerhalt auszurichten
- In doppisch buchenden Ländern, die einen Gesamtabchluss erstellen, steht Bedarfsgerechtigkeit der Hochschulbilanzierung im Schatten der Landesforderungen, bspw. durch die Standards staatlicher Doppik, die Sachverhalte von Hochschulen nicht immer zweckadäquat erfassen
- Eine Lösung wäre eine enge Orientierung am HGB mit möglichst wenig Sonderregelungen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit