

Artur Bauder und André Jungen

Ansatz- und Bewertungsprobleme bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz staatlicher Hochschulen am Beispiel von Nordrhein-Westfalen

Doppik; Eröffnungsbilanz; Jahresabschluss; Kameralistik; kaufmännische Rechnungslegung; Vermögen und Schulden; Zeitwert

Mehrere staatliche Hochschulen in Nordrhein-Westfalen planen ab 2009 von dem im Hochschulgesetz verankerten Recht zur Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen Gebrauch zu machen. Damit erfolgt der Startschuss für eine Verlagerung des Fokus von der reinen Zahlungs- bzw. Einnahmen-/Ausgabenebene auf die Aufwands- und Ertragsebene. Erst hierdurch wird ein Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die damit einhergehende bessere Kontrollmöglichkeit der Haushalts- und Drittmittel ermöglicht. Die hierzu herausgegebenen Verordnungen und Verwaltungsvorschriften stellen zwar das Grundgerüst für die Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung dar, greifen jedoch nur bedingt spezielle Bilanzierungsprobleme auf. Hierzu stellt diese Abhandlung ausgewählte Detailprobleme und konkrete, übertragbare Lösungsvorschläge dar.

I. Rahmenbedingungen für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz staatlicher Hochschulen in Nordrhein-Westfalen

1. Rechtlicher Rahmen der Hochschulrechnungslegung

Gemäß der seit 2007 geltenden Regelung des § 2 I S. 1 NWHG¹ handelt es sich bei den in § 1 NWHG genannten Hochschulen als Teil der eingeführten sog. „Hochschulfreiheit“ nur noch um rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts und nicht mehr zusätzlich um staatliche Einrichtungen (zum früheren Recht Thieme 2004, Rn. 172 f., 176). Daneben führt § 2 III S. 2 NWHG aus, dass die zur Durchführung der Hochschulaufgaben notwendigen Mittel vom Land nach Maßgabe des Landeshaushalts bereitgestellt werden. Bei diesen Mitteln handelt es sich gem. § 5 II S. 1, III 1. HS. NWHG um Zu-

¹ Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (NWHG) vom 31. Oktober 2006 (GV. NRW. S. 474), zuletzt geändert durch Gesetz vom 18. November 2008 (GV. NRW. S. 710).

schüsse einerseits für den laufenden Betrieb und andererseits für Investitionsvorhaben. Diese gehen in das Vermögen der Hochschule über. § 4 I S. 3 HWFVO² weist explizit darauf hin, dass die haushaltrechtliche Behandlung der Zuschüsse nur nach den Bestimmungen der HWFVO und den Regelungen des NWHG zu erfolgen hat. Von Bedeutung ist an dieser Stelle auch § 5 V S. 1 NWHG, der die mögliche Kreditaufnahme von Hochschulen an eine Wirtschaftsführung und ein Rechnungswesen nach kaufmännischen Grundsätzen und gleichzeitig an einen durch Wirtschaftsprüfer testierten Jahresabschluss bindet. Im Zusammenhang mit der in § 10 I S. 1 HWFVO eingeräumten Möglichkeit zur Anwendung kaufmännischer Grundsätze bei der Wirtschaftsführung und Rechnungslegung der Hochschulen wurden auch die Verwaltungsvorschriften zur HWFVO³ herausgegeben, die Vorschriften zur Wirtschaftsführung und zur Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen enthalten. Beide Verordnungen schreiben dabei die sinngemäße Anwendung der Regelungen des (Dritten Buchs des) HGB⁴ vor.

2. Vorzüge der kaufmännischen Rechnungslegung

Die kaufmännische Rechnungslegung in staatlichen Hochschulen (dazu auch Heiling 2008, S. 190) gilt als Voraussetzung für deren wettbewerbsorientierte Ausrichtung, weil sie die bekannten Mängel der kameralistischen Rechnungslegung beseitigt oder zumindest deutlich abschwächt (Bräunig 2004, S. 317; Hieber 2005, S. 93 f.):

- reine Inputorientierung bei der Zielsetzung und Planung
- fehlendes Gesamtbild über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- eingeschränkte Transparenz des Rechnungswesens
- keine ressourcenverbrauchsorientierte bzw. verursachungsgerechte Betrachtung der Vermögensänderungen
- mangelnde Vergleichbarkeit zwischen verschiedenen öffentlichen Institutionen.

In diesem Kontext besteht das Funktionenbündel der externen Rechnungslegung staatlicher Hochschulen in der Schaffung von Transparenz bzgl. der hochschulspezifischen Strukturen, Potenziale, Prozesse und Leistungen gegenüber ihren Adressaten (AK HSReW 1999, S. 12; Küpper 2002, S. 931; Waltenberger 2006, S. 34). Das Informationsbedürfnis der Landesregierung und des Landesparlaments ist dabei als vorrangig anzusehen, da die zusätzliche Rechenschaftspflicht der Preis für die neu gewonnene Autonomie darstellt. Hinzu kommt das Bedürfnis der Kontroll- und Aufsichtsgremien nach Informationen, die nur aus einer kaufmännischen Rechnungslegung abgeleitet werden können (Waltenberger 2006, S. 30 f.). Über die Schaffung von Transparenz wird implizit auch eine zieladäquate Verhaltenssteuerung der Verantwortlichen als Grundlage für ver-

2 Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HWFVO) vom 11. Juni 2007 (GV. NRW. S. 246).

3 Verwaltungsvorschriften (VV) zur HWFVO – Rundschreiben des Ministeriums für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie vom 14. Februar 2008, 111-3.04.01 (n. v.).

4 Handelsgesetzbuch (HGB) vom 10. Mai 1897 (RGBI. S. 219), zuletzt geändert durch Gesetz vom 17. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2586).

gleichbare wettbewerbsorientierte Strukturen im Hochschulwesen angestrebt (Küpper 2001, S. 585). Bezuglich des Informationsbedürfnisses der genannten Adressaten wird sich von dem kaufmännisch geprägten Rechnungswesen im Hochschulbereich u. a. die Bereitstellung von Entscheidungsgrundlagen für die Ressourcenallokation und Budgetierung oder auch für Steuerungszwecke versprochen (AK HSReW 1999, S. 18). Dieser AK HSReW formulierte ein an das HGB angelehntes, den Anforderungen staatlicher Hochschulen angepasstes Hochschulrechnungswesen. Dieses besteht aus den fünf Teilbereichen Finanzrechnung, Vermögensübersicht (entspricht im wesentlichen der Bilanz) und der Vermögensänderungsrechnung (entspricht im wesentlichen der GuV) als extern orientierten Komponenten sowie der Investitionsrechnung und der Kosten- und Erlösrechnung als intern orientierten Komponenten.

Der Eröffnungsbilanz kommt hierbei für alle Teile eine zentrale Rolle zu, da sie als Ausgangspunkt bei der Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung fungiert. In dieser Abhandlung werden daher die entstehenden Ansatz- und Bewertungsprobleme, wie sie sich bei der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung der Übertragbarkeit der Vorschriften des HGB auf den Hochschulbereich ergeben, aufgezeigt und Vorschläge zu ihrer Lösung unterbreitet. Die Ausführungen orientieren sich an der Bilanzgliederung des § 266 HGB, wobei nicht allen Bilanzposten aufgrund ihrer unterschiedlichen Bedeutung die gleiche Gewichtung zukommen soll.

3. Bewertungsmaßstäbe der Eröffnungsbilanz

Als Zielsetzung der Eröffnungsbilanz gilt die Darstellung der den tatsächlichen Verhältnissen am Bilanzstichtag entsprechenden Vermögenslage einer Hochschule. Hierzu schreiben die VV zu § 10 HWFVO unter B. IV die Ermittlung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf Grundlage von (vorsichtig geschätzten) Zeitwerten vor, womit die Durchbrechung des Anschaffungskosten(AK)-/Herstellungskosten(HK)-Prinzips bzw. des Realisationsprinzips einhergeht. Dies erfordert nun die Konkretisierung des handelsrechtlichen Zeitwertbegriffs. Der Zeitwert (Tageswert) ist Ausdruck eines Gegenwartswerts und im HGB nicht definiert. Im Rahmen der Bewertung der Aktiva werden insbesondere die Ausprägungen in Form des Börsenpreises, des Marktpreises und des beizulegenden Werts mit seinen Unterkategorien Wiederbeschaffungswert, Reproduktionswert, Veräußerungswert und Ertragswert diskutiert (Mellwig 2003, Rz. 60; Wohlgemuth 2003, Rn. 8, 22). Zur Bestimmung der Zeitwerte der Passiva wird auf den Nennbetrag, den Rückzahlungsbetrag, den Barwert und den Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zurückgegriffen (Ditges/Arendt 2005, S. 219-224; Meyer 2005, S. 165 f.).

II. Hochschulspezifische Ansatz- und Bewertungsprobleme auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz

1. Anlagevermögen

a) Immaterielle Vermögensgegenstände

Allen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens immanent ist die aus der fehlenden Körperlichkeit resultierende eingeschränkte Aktivierungsfähigkeit. Voraussetzung für die Aktivierung ist stets der entgeltliche (derivative) Erwerb. Deshalb sind die von den jeweiligen Hochschulmitgliedern selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, also z. B. deren Wissenserwerb oder Erkenntnisfortschritt, nicht bilanzierungsfähig. Grundsätzlich bilanzierungsfähig, aber für den Hochschulbereich nicht relevant ist ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert, verstanden als Sammelposten nicht einzeln fassbarer immaterieller Vorteile. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang vielmehr die Frage der Handhabung von gekaufter EDV-Software bzw. der an solcher Software erworbenen Nutzungsrechte (Lizenzen). Das IDW hat allgemein zu dieser Thematik eine Stellungnahme zur Bilanzierung von Software beim Anwender abgegeben. Übertragen auf die Hochschulen kann für die Aktivierungspflicht von System- bzw. Anwendungssoftware in der Hochschuleröffnungsbilanz festgehalten werden, dass ein Aktivierungsverbot stets dann greift, wenn das Herstellungsrisiko bei der Hochschule liegt. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn die entsprechende Software unmittelbar durch das hochschuleigene Personal erstellt oder ein Dienstvertrag zur Herstellung mit einem Dritten abgeschlossen wurde (IDW 2004, Tz. 9). Sofern das Herstellungsrisiko beim Auftragnehmer liegt (Werkvertrag), kann von derivativer Software ausgegangen werden, die dann aktivierungspflichtig ist (IDW 2004, Tz. 10).

In diesem Kontext ist auch die Implementierung von sog. ERP-Software zu verstehen (diese Enterprise-Resource-Planning-Software dient zur Abwicklung administrativer und steuernder Prozesse auf Grundlage einer einheitlichen Datenbasis). Hierbei werden ausgehend von einem oder mehreren Standardsoftwaremodulen auf den Anwender bezogene verwendungsspezifische Anpassungen und Veränderungen dieser Module vorgenommen, die u. U. eine teilweise Umschreibung des Quellcodes des Standardmoduls bedingen. Derartige Modifikationsarbeiten werden zusammenfassend als Customizing bezeichnet. Auch hierbei gilt es zu untersuchen, ob diese Maßnahmen so weitreichend sind, dass anstelle eines entgeltlichen Erwerbs ein Herstellungsvorgang anzunehmen ist. Dabei gilt die Höhe des für das Customizing entrichteten Entgelts im Verhältnis zum Entgelt für das Standardmodul als Abgrenzungskriterium. Ein Anschaffungsvorgang wird zu Grunde gelegt, wenn der Anteil des Customizing unter Würdigung der Gesamtumstände als geringwertig klassifiziert werden kann (Köhler/Benzel/Trautmann 2002, S. 929). Als Konsequenz für die Eröffnungsbilanz ergibt sich somit für eine im Wesen veränderte oder durch adäquate Customizing-Maßnahmen modifizierte Standardsoftware entweder eine

Aktivierungspflicht (Veränderungen im Rahmen eines Werkvertrages) oder ein Aktivierungsverbot (bei selbstständig oder im Rahmen eines Dienstvertrages vorgenommenen Veränderungen).

Die Darstellungen im Zusammenhang mit der ERP-Software sind auf die von den Hochschulen im Zuge der Einführung der doppelten Buchführung vorgenommenen Modifikationen bzw. den Wechsel ihrer Software im Bereich der Buchführung und des Rechnungswesens übertragbar. Dies trifft sowohl auf Softwarelösungen der bekannten privatwirtschaftlichen Anbieter (SAP oder Oracle) als auch z. B. auf hochschulspezifische Lösungen der HIS-GmbH (Modul FIBU) zu. Liegt Aktivierungspflicht vor, ist ein Wertansatz auf Basis des (fortgeführten) Wiederbeschaffungswerts zu ermitteln (HIS 2007, S. 32). Bei der Bestimmung der Restnutzungsdauer müssen ausgehend von der Gesamtnutzungsdauer auch die bis zum Bilanzstichtag vorgenommenen Aktualisierungen an der Software berücksichtigt werden, die eine Erweiterung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer zur Folge haben können (Suermann 2006, S. 66). Rein technischer Service, wie z. B. Software-Updates und sog. Release-Wechsel (Einfügung neuer Anwendungskomponenten) stellen jedoch keine aktivierungsfähigen Kostenbestandteile dar, sondern gelten als (Erhaltungs-)Aufwand, sofern auch dabei nicht eine Veränderung der Vorversion dergestalt stattfindet, dass aus objektiver Sicht heraus ein anderer Vermögensgegenstand entstanden ist (IDW 2004, Tz. 21; Winnefeld 2006, Rz. M 1179).

b) Sachanlagen

Das Sachanlagevermögen ist grundsätzlich durch Körperlichkeit gekennzeichnet, obwohl auch grundstücksgleiche Rechte (z. B. das Erbbaurecht) in diesem Posten enthalten sein können. Von besonderer Bedeutung ist die handelsrechtliche Handhabung von Grund und Boden sowie Gebäuden als zwei selbstständigen Vermögensgegenständen, auch wenn beim bilanziellen Ausweis eine Zusammenfassung unter dem privatrechtlichen Begriff des Grundstücks erfolgt. Zur Identifizierung selbstständiger Vermögensgegenstände gilt es auch, eine Differenzierung zwischen dem Gebäude und den Mietereinbauten vorzunehmen. Stehen Mietereinbauten in einem direkten Zweckverbund mit dem Betrieb des Bilanzierenden, handelt es sich um sog. Betriebsvorrichtungen i. S. d. § 68 II S. 1 Nr. 2 BewG⁵ (z. B. Lastenaufzüge, Tanks, Transportbänder und Hebebühnen). Trotz einer in der Regel bestehenden werktechnischen Verbindung mit dem Gebäude wird das wirtschaftliche Eigentum an solchen Mietereinbauten nicht dem Gebäudeeigentümer, sondern dem Mieter zugesprochen (Nordmeyer/Göbel 2006, Rz. 26).

5 Bewertungsgesetz (BewG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018).

i) Grundstücke und Bauten

Grundsätzlich befindet sich das Grundvermögen der nordrhein-westfälischen Hochschulen, soweit es sich nicht in Ausnahmefällen um Körperschaftsvermögen der Hochschulen handelt, im Eigentum des Landes NRW. Das Land NRW hat zur Bewirtschaftung, Entwicklung und Verwertung des in seinem Eigentum stehenden Grundvermögens durch § 2 II BLBG⁶ das wirtschaftliche Eigentum größtenteils an den Bau- und Liegenschaftsbetrieb (BLB) NRW abgetreten. Hierzu zählen auch der bis dahin von den Hochschulen genutzte Grund und Boden sowie die Gebäude im Landeseigentum. Eine Übertragung des unbeweglichen Vermögens auf die Hochschulen fand im Zuge der Reformierung des Hochschulwesens durch das Hochschulfreiheitsgesetz nicht statt.

Hieraus resultiert die Fragestellung, inwieweit Grund und Boden bzw. Gebäude in die Eröffnungsbilanz der Hochschulen Eingang finden müssen. Dies kann von den Regelungen zur Nutzung des zur Verfügung gestellten Grundvermögens abhängen. Grundsätzlich gilt, dass der BLB NRW und die jeweilige Hochschule in einem Vermieter-Mieter-Verhältnis zueinander stehen. Dabei unterliegt der BLB NRW in der Berechnung der Miethöhe wirtschaftlichen Grundsätzen und nicht einer nach dem Prinzip der Kostenüberwälzung ausgerichteten Gebührenerhebung. Beiden Parteien steht prinzipiell ein Kündigungsrecht zu, das insbesondere dann in Anspruch genommen werden kann, wenn wirtschaftlichere Verwendungs- bzw. Nutzungsalternativen zur Verfügung stehen und der Fortgang des Hochschulbetriebs nicht gefährdet ist. Aufgrund dieses möglichen Herausgabeanspruchs seitens des BLB NRW ist eine Bilanzierungspflicht bei den Hochschulen eher zu verneinen. Umgekehrt kann nicht generell ausgeschlossen werden, dass einzelne Gebäude, die aufgrund ihrer Ausgestaltung eigentlich nur im Rahmen der Hochschultätigkeit genutzt werden können, die charakteristischen Merkmale eines (verdeckten) Spezialeleasingvertrages erfüllen. In diesem Fall wären sie bei der Hochschule als dem Leasingnehmer und sog. wirtschaftlichem Eigentümer zu aktivieren. Genauso wie im Normalfall dürfte auch in diesem Spezialfall der zugehörige Grund und Boden nicht in der Eröffnungsbilanz der Hochschule angesetzt werden.

ii) Technische Anlagen und Maschinen

Als technische Anlagen und Maschinen aktiviert werden insbesondere (Groß-)Aggregate, die auch aus mehreren funktionstechnisch zusammengehörenden Einzelgegenständen konstruiert sein können. Sie weisen einen unmittelbaren Bezug zum betrieblichen Produktionsprozess auf. Auch Betriebsvorrichtungen wie z. B. Energieerzeugungs- und Transportanlagen sowie Werkzeugmaschinen gehören größtenteils dazu (Nordmeyer/Göbel 2006, Rz. 31 f.; Reinhart 1995, Rn. 46-48). Um eine korrekte Vermögensabgrenzung für bilanzielle Zwecke vornehmen zu können, gilt es, die von den Hochschulen vor-

6 Gesetz zur Errichtung eines Sondervermögens Bau- und Liegenschaftsbetrieb des Landes Nordrhein-Westfalen (BLBG) vom 12. Dezember 2000 (GV. NRW. S. 754), zuletzt geändert durch Gesetz vom 26. Februar 2008 (GV. NRW. S. 190).

genommenen Mietereinbauten zu identifizieren. Die Abgrenzung der bilanzierungspflichtigen Mietereinbauten muss unter Beachtung der spezifischen Gegebenheiten der jeweiligen Hochschule vorgenommen werden. Vorrichtungen (bspw. eine Sprinkler- oder Brandmeldeanlage) können sowohl als unselbständige Gebäudebestandteile nicht gesondert bilanzierungsfähig als auch als Betriebsvorrichtungen bzw. Mietereinbauten bilanzierungspflichtig sein. Nach der Klassifizierung als Betriebsvorrichtung bzw. Mietereinbau ist genauso wie bei technischen Anlagen und Maschinen zu überprüfen, inwieweit der bilanzierenden Hochschule das wirtschaftliche Eigentum an diesen Vermögensgegenständen zusteht. An den Mietereinbauten im Hochschulbereich erwirbt eine Hochschule grundsätzlich dann das wirtschaftliche Eigentum, wenn sie durch den Mietvertrag dazu verpflichtet ist, die Mietereinbauten bei (Miet-)Vertragsende abzubauen, oder wenn die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Mietereinbauten kürzer als die Restmietzeit des Gebäudes ist (BFH v. 27. Februar 1991, BStBl. II 1991, S. 630 und v. 15. Oktober 1996, BStBl. II 1997, S. 535).

Daneben sind im Kontext dieses Bilanzpostens die Fälle der zweckgebundenen Drittmittelfinanzierung von Vermögensgegenständen von Interesse, weil hieraus je nach Sachlage eine Ansatzpflicht oder ein Ansatzverbot des Vermögensgegenstands in der Eröffnungsbilanz der Hochschule resultieren kann. Bei der Drittmittelfinanzierung von Vermögensgegenständen sind insbesondere die Bestimmungen des jeweiligen Förderers zu beachten, die hier beispielhaft an den Vorgaben der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) als einem der wichtigsten Drittmittelgeber untersucht werden. So regelt die DFG in ihren Verwendungsrichtlinien, dass die von ihr finanzierten wissenschaftlichen Geräte, deren AK inklusive Umsatzsteuer den Betrag von 10.000 Euro übersteigen, grundsätzlich in ihrem (sachenrechtlichen) Eigentum verbleiben. Geräte mit AK bis zu 10.000 Euro hingegen gehen in das Eigentum der Hochschule über, allerdings mit dem Vorbehalt einer Rückübereignung der Gegenstände oder eines Ausgleichs des Restwerts für den Fall, dass der Antragsteller (i. d. R. ein Hochschullehrer) während der Laufzeit des geförderten Projekts die Hochschule verlässt (DFG 2008, S. 7 f.). Der zweite Fall ähnelt einer Übertragung unter Eigentumsvorbehalt, so dass eine Aktivierung bei der Hochschule unstrittig ist. Für den ersten Fall ist hingegen eine genauere Untersuchung vorzunehmen, ob trotz fehlenden Sacheigentums aufgrund der spezifischen Vereinbarungen wirtschaftliches Eigentum der Hochschule am Vermögensgegenstand anzunehmen ist. Dies wird insbesondere in den Fällen zu bejahen sein, in denen die Gegenstände eine auf das jeweilige Projekt ausgerichtete Einzigartigkeit aufweisen und/oder ihre spezifische Verwendung nach Abschluss des Projekts aufgrund der voraussichtlichen Abnutzung im Gebrauch praktisch ausgeschlossen werden kann. Liegt wirtschaftliches Eigentum am Vermögensgegenstand vor, folgt daraus dessen Ansatzpflicht. Die Höhe des Wertansatzes in der Eröffnungsbilanz wird sich, wenn für den jeweiligen Vermögensgegenstand kein Gebrauchtgütermarkt existiert, am fortgeführten Wiederbeschaffungsneuwert orientieren. Für das von der DFG geförderte bzw. finanzierte Vermögen ließe sich aus Vereinfachungsgründen eine zeitliche Grenze für die Vermögensgegenstände mit AK über 10.000 Euro festlegen, anhand derer die Gegenstände stets (ohne nähere Überprüfung der

vertraglichen Inhalte) dem Hochschulvermögen zugerechnet würden. Da die DFG den Hochschulen regelmäßig nach fünf Jahren das Angebot unterbreitet, Eigentum an den Vermögensgegenständen zu erlangen (Waltenberger 2006, S. 148), sollte dieser Zeitraum (vom Bilanzstichtag zurückgerechnet) Anwendung finden.

Werden drittmitfinanzierte Vermögensgegenstände aktiviert, so ist zu prüfen, ob parallel auch Sonderposten für diese passiviert werden können. Diese zeigen die Finanzierungsverhältnisse auf und verteilen die Vereinnahmung der Finanzierungsanteile (periodengerecht) auf die kommenden Wirtschaftsjahre (hierzu III. 2).

iii) Andere Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung

Dieser Posten enthält Vermögensgegenstände wie z. B. den Fuhrpark, die EDV-Hardware, Werkzeuge sowie die Büroausstattung, für die in aller Regel eine Aktivierungspflicht vorliegen wird, sieht man von etwaigen Besonderheiten im Zusammenhang mit Leasinggeschäften ab (hierzu Coenenberg 2005, S. 182-186). Ein besonderes Augenmerk gilt diesem Bilanzposten in Zusammenhang mit den in § 240 III und IV i. V. m. § 256 HGB gestatteten Bewertungsvereinfachungsverfahren. Gerade zur Reduzierung des erstmaligen Inventur- und Bewertungsaufwands gilt es, geeignete Bewertungseinheiten zu bestimmen. Bewertungseinheiten werden nach wirtschaftlichen Kriterien gebildet. Dabei stellt der Nutzungs- und Funktionszusammenhang, in den die einzelnen Gegenstände einbezogen sind, eine wichtige Abgrenzungsmöglichkeit dar (Dietrich 1998, S. 3 f.). Die Bildung solcher Bewertungseinheiten stößt allerdings dort an ihre Grenzen, wo die damit bewirkte Inventur- und Bewertungsvereinfachung einen nicht vertretbaren Informationsverlust über die Vermögenslage mit sich bringt, weil bspw. hochwertige technische Geräte zusammen mit anderen Vermögensgegenständen (von geringerem Wert) zusammengefasst werden, nur weil sie z. B. im selben Raum genutzt werden.

Eine weitere Vereinfachung im Vergleich zur Einzelerfassung und Einzelbewertung stellt die Festbewertung dar. Diese ist zulässig, wenn die zu bewertenden Vermögensgegenstände üblicherweise einer regelmäßigen Ersatzbeschaffung unterliegen und für die Hochschule von nachrangiger Bedeutung sind (Sigloch 2007, S. 232). Die Frage der Nachrangigkeit kann bezogen auf jeden Festwert für sich oder bezogen auf die Gesamtheit aller potentiellen Festwerte überprüft werden. In der Literatur besteht eine Tendenz zugunsten einer Gesamtbetrachtung (Hachmeister 2004, Rn. 368; Winkeljohann/Philipps 2006, § 240, Anm. 86 f.). Weniger eindeutig ist der Bezugswert des Vergleichs. Als Vergleichsmaßstab denkbar wären der jeweilige Bilanzposten, in dem der Festwert in der Bilanz enthalten ist, aber auch der Gesamtbetrag der den Festwert enthaltenden Vermögensart (z. B. Sachanlagevermögen) oder die Gesamtbilanzsumme. Für letzteres wird dabei eine Grenze von 5 % inkl. sämtlicher Festwerte akzeptiert (Hachmeister 2004, Rn. 367). Bei Büromöbeln bzw. Büroausstattungsgegenständen sieht die h. M. die Anwendungsvoraussetzungen der Festwertmethode daher regelmäßig als erfüllt an (Knop 1995, § 240, Rn. 67; Pooten 1996, S. 840; Federmann 2000, S. 356).

Ist die Festwertmethode dem Grunde nach zulässig, sind bei der konkreten Bestimmung der Höhe des Festwerts zwei Probleme zu lösen. Zum einen ist ein mengenmäßiger Bestand der jeweiligen Gegenstände und zum anderen eine wertmäßige Größe für diese Gegenstände zu bestimmen. Die Erfassung der Menge stellt ein Problem aus Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen dar, weil gerade der Zeit- und Arbeitsaufwand der körperlichen Bestandsaufnahme, der durch die Festwertmethode reduziert werden soll, bei der erstmaligen Ermittlung eines Festwerts nicht umgangen werden kann (Winkeljohann/Philipps 2006, § 240, Anm. 98). Allerdings können zur Reduzierung des aus der Bestandsaufnahme resultierenden Aufwandes sog. Schlüsselgrößen festgelegt werden, aus denen der Bestand abgeleitet und im Anschluss mittels geeigneter Stichproben überprüft wird. Die Bestimmung des Werts findet unter Berücksichtigung der durchschnittlichen Altersstruktur (bzw. notwendiger Abschreibungen) des Bestands statt. Hierzu wird üblicherweise die Summe der bis zum Bewertungstichtag kumulierten AK/HK der Vermögensgegenstände berechnet. Diese Summe wird mit einer sog. Wertigkeitsquote multipliziert, die die altersmäßig unterschiedliche Zusammensetzung des Bestands berücksichtigt und i. d. R. mit einem Faktor zwischen 0,4 und 0,5 (bei Annahme linearer Abschreibungen) angesetzt wird (Buchner 1995, S. 817; Sigloch 2007, S. 231 f.). Dieses Verfahren setzt natürlich voraus, dass die Hochschulen auch für ihre älteren Vermögensgegenstände über Daten hinsichtlich der historischen AK/HK verfügen.

iv) Sachanlagen im Gemeingebrauch

Einen Posten Sachanlagen im Gemeingebrauch kennt die Gliederung des § 266 II HGB nicht. Es handelt sich hierbei um eine Erweiterung der Gliederung i. S. d. § 265 V und VI HGB, die aufgrund der diesbezüglichen Besonderheiten im Hochschulbereich zur Bilanzklarheit und Übersichtlichkeit beiträgt. In diesem Kontext sind vor allem die Erfassungs- und Bewertungsprobleme des körperlichen Medienbestands der Hochschulbibliotheken zu sehen. Durch die Verkörperung des bereits existierenden Wissens in diesen Medien wird aus einem immateriellen Vermögensgegenstand ein materieller Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens, der dadurch anderen Bilanzierungsvorschriften unterliegt.

Wertvolle Bücher (Rara, Inkunabeln) oder andere wertvolle Objekte (Manuskripte, Karten und dergleichen) sind wie Kunstgegenstände zu behandeln. Sofern Vergleichswerte für derartige Kunstobjekte aus Transaktionspreisen im Rahmen von Versteigerungen, anerkannten Preislisten oder Wertgutachten von Sachverständigen bekannt sind, können diese Werte angesetzt werden (HIS 2007, S. 40 f.). Für nur ideell wertvolle Bücher bietet sich vereinfachend der Wertansatz i. H. eines Erinnerungswerts von 1 Euro an oder, sofern das Objekt nicht vernachlässigbare Instandhaltungsmaßnahmen zur Wahrung seines Bestands erfordert, i. H. eines zum Bewertungszeitpunkt ermittelten Barwerts des erwarteten Instandhaltungsaufwands (Bolsenkötter/Detemple/Marette 2002, S. 81).

Der überwiegende Medienbestand kann unterteilt werden in die Lehrbuchsammlung, die übrigen (Fach-)Bücher (bspw. Dissertationen, Festschriften usw.) sowie den Zeitschrif-

tenbestand und die elektronischen Medien. Zur Ermittlung der Medienbestände und -werte für Zwecke der Eröffnungsbilanz wird (zur Vereinfachung) der Ansatz eines Gruppen-Festwerts differenziert nach Lehrbuchsammlung und dem übrigen Buchbestand vorgeschlagen, der anhand der Bibliotheksstatistik über Ausgaben für die jeweiligen Medienbestände in den zurückliegenden fünf Jahren (für den Lehrbuchbestand) bzw. zehn Jahren (für den übrigen Bestand) ermittelt werden kann (Marettek/Dörschell/Hellenbrand 2006, S. 214; Heiling 2007, S. 121 f.). Die Einbeziehung des Zeitschriftenbestands ist hingegen weniger eindeutig. HIS empfiehlt, Zeitschriften als Aufwand zu behandeln (HIS 2007, S. 41). In Anlehnung an diese Empfehlung ließen sich auf den gesamten Medienbestand der Bibliothek (ausgenommen die als Wertgegenstände klassifizierten Rara etc.) die ab dem 1. Januar 2008 geltenden steuerrechtlichen Regelungen für geringwertige Wirtschaftsgüter anwenden. Dies hätte zur Folge, dass mit Beginn der kaufmännischen Rechnungslegung in jedem Wirtschaftsjahr ein Pool-Posten zu bilden wäre, in den sämtliche Medienerwerbungen des jeweiligen Wirtschaftsjahrs mit ihren AK/HK eingestellt werden (sofern diese die Grenze von 1.000 Euro nicht überschreiten). Dieser Pool-Posten „Medienbestände“ würde wie im Steuerrecht über die folgenden fünf Jahre linear abgeschrieben. Die wertmäßige Erfassung des Medien(alt)bestandes zum Eröffnungsbilanzstichtag ließe sich analog dadurch realisieren, dass jeweils ein Pool-Posten für die vorangegangenen vier Jahre vor dem Eröffnungsbilanzstichtag gebildet wird. Der Wertansatz ergibt sich dann aus den gesamten AK der Medien in dem jeweiligen Wirtschaftsjahr abzüglich der bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigenden linearen AfA des jeweiligen Pool-Postens. Diese Vorgehensweise würde den Vorteil bieten, dass die notwendigen Daten (Gesamtsumme der AK der angeschafften Medienbestände pro Jahr) i. d. R. einfach zu ermitteln sind, und gleichzeitig von Anfang an eine identische Handhabung der bilanziellen Darstellung sowohl der Altbestände als auch der Neuzugänge erreicht wird. Hinsichtlich des elektronischen Medienbestandes ist zu unterscheiden zwischen datenträgerbasierten Medien wie z. B. DVDs oder CDs (Lexika, Sammlungen etc.) sowie dem Bestand an elektronisch zugänglichen Periodika und – seltener – Monographien. Für die Datenträgerbestände ließe sich analog zur Lehrbuchsammlung ein Gruppenfestwert ermitteln. Für den elektronischen Zeitschriftenbestand hingegen ist dasselbe Vorgehen wie für den traditionellen Zeitschriftenbestand zu wählen, da hierzu keine grundlegenden Unterschiede zu erkennen sind.

c) Finanzanlagen

Unter diesen Bilanzposten fallen Beteiligungen an hochschulnahen Institutionen, insbesondere an gemeinnützigen Körperschaften. Neben den allgemein für Unternehmensbeteiligungen geltenden Bewertungsverfahren (Ballwieser 2004, S. 8) erscheint für die hier relevanten Fälle in Anlehnung an die Vorschrift des § 312 I S. 1 Nr. 2 HGB auch eine vereinfachte Bewertung mit Hilfe der sog. Equity-Methode zulässig. Anzusetzen wäre die Beteiligung in der Eröffnungsbilanz der Hochschule dann mit dem Betrag, der dem

anteiligen Eigenkapital an der anderen Körperschaft entspricht, sofern er nicht die AK übersteigt (Baetge/Kirsch/Thiele 2004, S. 126).

2. Umlaufvermögen

a) Vorräte

Zu den Vorräten gehören Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie fertige und unfertige Erzeugnisse bzw. Leistungen, wobei letztere im Kontext der Eröffnungsbilanz von besonderem Interesse sind (z. B. nicht fertig gestellte Gutachten oder laufende Auftragsforschungsprojekte). Hinzu kommen noch geleistete Anzahlungen.

Für die Bewertung der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bietet sich aufgrund ihrer nachrangigen wirtschaftlichen Bedeutung für die Hochschulen die Anwendung von Bewertungsvereinfachungsverfahren, insbesondere der Gruppenbewertung, an. Daraus folgt die Notwendigkeit, den Anwendungsvoraussetzungen genügende Gruppen zu bilden. Es muss beachtet werden, dass die jeweiligen Vermögensgegenstände dieselbe funktionale Bestimmung haben oder der gleichen Warengattung angehören. Sofern die Hochschulen in der Lage sind, für den laut Inventur festgestellten Bestand die AK mittels der gewogenen bzw. gleitenden Durchschnittsberechnung zu ermitteln, könnten auch diese ermittelten Werte (unter Berücksichtigung des Niederstwertprinzips) anstelle des Zeitwerts in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden (ähnlich bei kurzen Umschlagszeiträumen IDW 2001, Tz. 38).

Neben den Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen wirft vor allem die Bewertung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse und Leistungen Probleme auf. Die Erzeugnisse und Leistungen können in drei Betätigungsfeldern der Hochschulen entstehen, nämlich entweder im Rahmen der Lehre, der (Grundlagen-)Forschung oder als Ergebnis von Auftragsarbeiten. Hierbei handelt es sich i. d. R. um hochschulspezifische Erzeugnisse und Leistungen, für die ein Markt gar nicht oder nicht in einem zur Ableitung eines Beschaffungs- oder Veräußerungswerts geeigneten Ausmaße besteht. In einem solchen Fall bietet sich der Rückgriff auf den Reproduktionswert an, der anhand aktueller HK zu ermitteln ist. Dabei wird die Berechnung der Herstellungskostenunter- oder -obergrenze vor allem von der Qualität der hochschuleigenen Kostenrechnung und die Wahl des konkreten Wertes von bilanzpolitischen Überlegungen abhängig sein. Ein ähnliches Problem besteht bei der Berechnung eines Reproduktionswerts für unfertige Leistungen. Denn es ergibt sich das Problem der Schlüsselung von Personalkosten auf die einzelnen Aufträge, soweit die jeweiligen Personen auch allgemeine Pflichten in Lehre und Forschung an der Hochschule zu erfüllen haben und nicht nur auftragsbezogen tätig sind. Einen gewissen Anhaltspunkt könnten Aufschreibungen über den zeitlichen Anteil der während der Projektdauer geleisteten Tätigkeiten bieten.

b) Sonstiges Umlaufvermögen

Bei anderen Posten des Umlaufvermögens (geleistete Anzahlungen, Forderungen, Wertpapiere, Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten) sind keine hochschulspezifischen Besonderheiten zu erkennen.

3. Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten

(Aktive) Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) kennt die Kameralistik nicht. Im Gegensatz zum Anlage- und Umlaufvermögen stellt der aktive RAP keinen Vermögensgegenstand dar, sondern ermittelt sich als rechnerische Größe bei der periodengerechten Abgrenzung von Ausgaben (Geldvermögensebene) und Aufwand (Reinvermögensebene). Gem. § 250 I S. 1 HGB sind als aktive RAP Ausgaben vor dem Abschlussstichtag auszuweisen, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Konkret werden aktive RAP im Zusammenhang mit Vorleistungen für schwebende Dauerschuldverhältnisse und Vorleistungen für vertraglich geregelte, (einmalige) zeitraumbezogene Gegenleistungen gebildet, z. B. Vorauszahlungen von Versicherungsbeiträgen oder Mieten. Der Zeitraumbezug der Gegenleistung unterscheidet hierbei den aktiven RAP von der geleisteten Anzahlung, die an die Erbringung einer zeitpunktbezogenen Leistung gebunden ist.

III. Hochschulspezifische Ansatz- und Bewertungsprobleme auf der Passivseite der Eröffnungsbilanz

1. Eigenkapital

a) Die sogenannte „Nettoposition“

Der als „Nettoposition“ gekennzeichnete Posten in der Hochschulbilanz (VV zu § 11 HWFVO unter A. III) suggeriert, da er an erster Stelle der Passivseite ausgewiesen werden soll, einen dem gezeichneten Kapital einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Bilanzposten. Diese Vermutung führt jedoch ins Leere, weil das „gezeichnete Kapital“ gem. § 272 I HGB als das Kapital definiert ist, auf das die Haftung der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft gegenüber den Gläubigern beschränkt ist (Heymann 2005, Rz. 50). Da die Hochschulen in ihrer Form der Körperschaft des öffentlichen Rechts jedoch keine Gesellschafter(struktur) aufweisen bzw. das Land Nordrhein-Westfalen Träger und nicht Gesellschafter in diesem Sinne ist, kann die Nettoposition auch nicht als gezeichnetes Kapital oder als Kapitalrücklage verstanden werden (analog für die hochschulnahen Studentenwerke Jungen 1999, S. 182 f.).

Die Interpretation dieses Postens gestaltet sich als schwierig, da der Begriff Nettoposition nicht einheitlich benutzt wird (Hennies 2005, S. 59 f.). So wird er bspw. anstelle des Oberbegriffs Eigenkapital (Lüder 2003, S. 2, 5) oder als Saldogröße aus der Gegenüberstellung des Vermögens auf der einen Seite und der Schulden sowie der Rücklagen auf der anderen Seite verwendet (Nds. MWK 2004, S. 72). HIS versteht die Nettoposition als reine Differenz zwischen Aktiva und Passiva, die einmalig bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz errechnet und danach nicht mehr verändert wird (HIS 2007, S. 52). Folgt man letzterer Auffassung, so sollte der Posten u. E. zur Klarstellung eher „Eröffnungsbilanz-Saldo“ genannt werden und vor dem Eigenkapital ausgewiesen werden. Dieser Ausweis dient in besonderem Maße der Bilanzklarheit, da hierdurch eine eindeutige Trennung des vor und des nach Einführung der kaufmännischen Rechnungslegung entstandenen Kapitals vorgenommen wird. Es darf nicht der Fehler begangen werden, aus einer geringen Höhe zwingend auf eine schlechte Vermögenslage der Hochschule zu schließen. Aufgrund bestehender Wahlrechte und Ermessensspielräume beim Ansatz der einzelnen (Zeit-)Werte sind möglicherweise niedrige Ansätze für die Aktiva und/oder hohe Ansätze für die (übrigen) Passiva gewählt worden, so dass in den einzelnen Posten stille Reserven vorhanden sind, die in der Zukunft gewinnerhöhend aufgelöst werden (können).

b) Rücklagen

Neben der „Nettoposition“ ist auch ein Ausweis von Rücklagen in der Hochschulbilanz vorgesehen. Dabei wird in eine „Gewinnrücklage“ und „weitere Rücklagen“ getrennt (VV zu § 11 HWFVO unter A. IV). Die Gewinnrücklagen dürfen jeweils nur in den Geschäftsjahren ermittelte Überschüsse enthalten, so dass deren Ausweis in der Eröffnungsbilanz nicht erfolgen kann. In späteren Bilanzen ist dieser Posten von Bedeutung, da § 5 S. 1 HWFVO die Übernahme von Bürgschaften und Garantien sowie die Kreditaufnahme der Hochschulen jeweils auf die doppelte Höhe einer nach handelsrechtlichen Vorschriften über Gewinnrücklagen gebildeten Rücklage beschränkt.

Regelungen zu den weiteren Rücklagen sind in der derzeitigen Fassung der VV zur HWFVO nicht vorhanden. Ihre Bildung macht nur Sinn, wenn sie neben der das allgemeine Unternehmensrisiko abdeckenden Gewinnrücklage zusätzlich – entgegen der handelsrechtlichen Vorstellung einer Rücklage – für ganz bestimmte Zwecke gebildet werden. Ein möglicher Grund für die Bildung einer solchen Rücklage ist die gesetzlich vorgegebene Zweckbindung bestimmter Erträge. Insbesondere zu nennen ist hier die Einstellung nicht verausgabter Studienbeiträge, die nach § 2 II StBAG⁷ ausschließlich zur Verbesserung der Lehre und der Studienbedingungen verwendet werden dürfen. Die Bildung solch zweckgebundener Rücklagen ist sehr restriktiv zu handhaben, da der handelsrechtliche Bilanzposten zur Vorsorge ganz bestimmter zukünftiger Verpflichtungen und Risiken

⁷ Gesetz zur Erhebung von Studienbeiträgen und Hochschulabgaben (StBAG) vom 21. März 2006 (GV. NRW. S. 119), zuletzt geändert durch Gesetz vom 13. März 2008 (GV. NRW. S. 195).

ken nicht die Rücklage, sondern die Rückstellung ist. Damit das Jahresergebnis nicht beliebig durch zu hohe Rückstellungsbildungen bzw. -auflösungen beeinflusst werden kann, erlaubt § 249 HGB Rückstellungen nur für ganz bestimmte Fälle. Diese bewusst restriktive Vorschrift würde sonst durch eine Vielzahl von zweckgebundenen Rücklagen unterlaufen (Jungen 1999, S. 183 f.).

2. Sonderposten für Investitionszuschüsse

Wie bereits erwähnt, erhalten die Hochschulen sowohl Zuschüsse für den laufenden Betrieb als auch Zuschüsse für Investitionen. Mittel, welche die Hochschule entweder ausschließlich konsumtiv oder sowohl konsumtiv als auch investiv verwenden kann, sind in voller Höhe ertragswirksam zu buchen. Daher ist eine periodengerechte Aufteilung solcher Zuschüsse (aus den Vorjahren) über die Bildung eines Sonderpostens nicht vorzunehmen. Hingegen besteht bei zweckgebundenen Investitionszuschüssen mindestens ein Wahlrecht (VV zu § 11 HWFVO unter B. III), wenn nicht gar eine Pflicht (IDW 2001, Tz. 80 i. V. m. IDW 1984, Abschn. 2.) zur Bildung eines passivischen Sonderpostens, dessen ertragswirksamer Auflösungszeitraum sich nach der Abnutzung des dazu korrespondierenden Vermögensgegenstandes richtet. Dies gilt sowohl für zweckgebundene Investitionszuschüsse des Landes als auch für Investitionszuschüsse aus Drittmitteln.

Wird dieser Sonderposten in der Eröffnungsbilanz ausgewiesen, ist dessen (Rest-)Wert analog zum angesetzten Wert für den korrespondierenden Vermögensgegenstand auf der Aktivseite zu bestimmen. Wird z. B. die zur Hälfte drittmittelfinanzierte Maschine mit einem Zeitwert i. H. v. 70 Prozent der AK angesetzt, so ist der Sonderposten mit 70 Prozent der Hälfte der AK zu bewerten. Dieser angesetzte Betrag ist dann parallel zum korrespondierenden Vermögensgegenstand über die Restnutzungsdauer zu reduzieren. Im Gegensatz zur aufwandswirksamen Abschreibung auf der Aktivseite erfolgt die Auflösung des Sonderpostens auf der Passivseite ertragswirksam.

3. Rückstellungen

a) Rückstellungen für Pensionen

Die Pensionsrückstellungen sind als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten im Sinne des § 249 I S. 1 HGB anzusehen. Aus § 1 S. 1 und § 2 I S. 1 GdsRH⁸ i. V. m. § 2 III S. 1 und 2 NWHG gehen die Hochschulen als Dienstherren ihrer Beamten und anderer Arbeitnehmer hervor. Die mit dieser Dienstherreneigenschaft verbundenen Versorgungsverpflichtungen der Hochschulen gegenüber ihren Beamten trägt gem. § 4 III GdsRH weiterhin das Land Nordrhein-Westfalen für diejenigen Stellen, die im Haushaltspol-

8 Gesetz über weitere dienstrechtliche und sonstige Regelungen im Hochschulbereich (GdsRH – Abk. der Verf.) vom 31. Oktober 2006 (GV. NRW. S. 504).

2007 als Planstellen vorgesehen sind. Für diesen Teil des Personals stellt sich die Frage einer Pensionsrückstellung gar nicht (HIS 2007, S. 56 f.). Auch für die von der Hochschule ab 2007 eingerichteten, über den Stellenplan hinausgehenden Beamtenstellen kann sich die jeweilige Hochschule über eine einmalige Zahlung an das Land (Versorgungsaufschlag) von der Pflicht zur Zahlung zukünftiger Pensionen befreien, so dass auch dann keine Rückstellung gebildet wird. Diese einmalige Zahlung (ohne Rückzahlungsanspruch) muss dann als Vorauszahlung für Personalaufwendungen zukünftiger Wirtschaftsjahre verstanden werden, so dass sie u. E. als RAP zu aktivieren und über die Restdauer der entsprechenden Beschäftigungsverhältnisse abzuschreiben ist.

Auch bzgl. der Zusatzversorgungsansprüche der Tarifbeschäftigten der Hochschule lassen sich Argumente gegen die Bildung von Versorgungsrückstellungen im Zeitpunkt der Aufstellung der Eröffnungsbilanz vorbringen, sofern die jeweilige Hochschule ihrer Verpflichtung zur Schließung einer Beteiligungsvereinbarung mit der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) i. S. d. § 2 IV GdsRH ab dem 1. Januar 2007 nachgekommen ist. Die Möglichkeit einer Zahlungsunfähigkeit der Versorgungsanstalt ist wohl nur theoretisch denkbar, so dass auch keine Pflicht zur Rückstellungsbildung der Hochschule aufgrund einer dann bestehenden Regresspflicht abgeleitet werden kann (Hansmeyer 1994, S. 693; Uttenreuther/von Puskás 1996, S. 745).

b) Steuerrückstellungen

Eine Hochschule als Körperschaft des öffentlichen Rechts kann mit ihren Betrieben gewerblicher Art (BgA) umsatz- und körperschaftsteuerpflichtig sowie – falls alle Merkmale eines Gewerbetriebs erfüllt sein sollten – auch gewerbesteuerpflichtig sein (zur Steuerpflicht von Hochschulen etwa Heidler 2007). Da die Steuerpflicht unabhängig von der Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesens ist, kann bereits zum Eröffnungsbilanzstichtag abgesehen werden, aus welchen der vorhandenen BgA und in welcher ungefähren Höhe eine umsatz- und/oder ertragsteuerrechtliche Steuerlast für vorangegangene Wirtschaftsjahre resultiert. Als Rückstellung wäre dann jedoch nur die Differenz aus der berechneten Steuerbelastung und hierauf geleisteten Steuervorauszahlungen in den abgelaufenen Wirtschaftsjahren anzusetzen. Hinsichtlich der Umsatzsteuerschuld ist aufgrund der veranlagungsspezifischen Regelungen auch vertretbar, sie nicht unter den Rückstellungen, sondern unter den (sonstigen) Verbindlichkeiten auszuweisen (Schneeloch 2003, S. 296).

c) Sonstige Rückstellungen

Unabhängig von den Pensionsrückstellungen besteht in der Eröffnungsbilanz aufgrund des Erfüllungsrückstandes eine Verpflichtung zur Bildung von Rückstellungen für ausstehenden Urlaub (Schulz 2005, S. 141). Die ermittelten ausstehenden Urlaubstage sind mit dem individuellen Bruttoarbeitsentgelt zu multiplizieren. Hierzu zählen auch die Ar-

beitgeberanteile zur Sozialversicherung und besondere Entgeltbestandteile wie z. B. die sog. Jahressonderzahlung (früher Urlaubs- und Weihnachtsgeld), die anteilig auf die verbleibenden Urlaubstage entfallen (Hoyos/Ring 2006, § 249, Anm. 100 (Urlaub)). Einer (aufwendigen) individuellen Rückstellungsberechnung kann durch eine Gruppenbewertung begegnet werden. Hierzu werden Gruppen von Beschäftigten gebildet, für die vergleichbare Entgeltregelungen bestehen. Daraufhin sind die gesamten auf die jeweilige Gruppe entfallenden jährlichen Personalkosten durch die Summe der dieser Gruppe zuzurechnenden Arbeitstage (bei einem Regelsatz von 260 Tagen je Mitarbeiter) zu dividieren und der ermittelte Tages-Durchschnittssatz mit der Gesamtheit der in der jeweiligen Gruppe offenen Urlaubstage zu multiplizieren (Schulz 2005, S. 142). Das Ergebnis ist dann als Rückstellung für ausstehenden Urlaub der jeweiligen Gruppe zu verstehen, und die Summe aller Gruppenergebnisse stellt den ansatzpflichtigen Betrag der Rückstellungen für ausstehenden Urlaub dar. Zudem hat die Hochschule in ihrer Eröffnungsbilanz auch Rückstellungen für Überstunden bzw. angesammelte Arbeitsstunden im Rahmen von Gleitzeitarbeitsregelungen zu bilden, für die prinzipiell dieselben Vorgaben gelten, welche auch bei der Bildung von Urlaubsrückstellungen berücksichtigt werden (Hoyos/Ring 2006, § 249, Anm. 100 (Gleitzeitüberhänge)).

Daneben haben die Hochschulen auch die Verpflichtung, bilanzielle Vorkehrungen für Altersteilzeitregelungen zu treffen, wobei zwischen dem sog. kontinuierlichen Altersteilzeit- bzw. Gleichverteilungsmodell und dem sog. Blockmodell unterschieden werden muss (Hirsch/Lieb/Veit 2006, S. 344). Beim Gleichverteilungsmodell kann kein Problem hinsichtlich einer Rückstellungsbildung auftreten, da trotz der Verringerung der Arbeitszeit diese zeitgleich zur Gehaltszahlung – also periodenrichtig – geleistet wird. Hinsichtlich des Blockmodells hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass das in der Freistellungsphase zu leistende Entgelt an den Altersteilzeit-Beschäftigten zeitanteilig über die Dauer der Beschäftigungsphase in eine Rückstellung einzustellen ist (BFH v. 30. November 2005, BStBl. II 2007, S. 251). Diese Form der Rückstellungsbildung ermöglicht eine verursachungsgerechte Verteilung der Aufwendungen auf die jeweiligen Perioden (Hoyos/Ring 2006, § 249, Anm. 100 (Altersteilzeit)) und ist daher anderen vorgeschlagenen Vorgehensweisen vorzuziehen (IDW 1998, Tz. 5, 13; BMF v. 11. November 1999, BStBl. I 1999, S. 959).

Darüber hinaus ist im Einzelfall zu entscheiden, inwieweit weitere, nachrangige Rückstellungsarten (z. B. Rückstellungen für Höhergruppierungen, Reisekostenerstattungen usw.) trotz einer generellen Pflicht zur Rückstellungsbildung aus Wesentlichkeitsüberlegungen unberücksichtigt bleiben (Hoyos/Ring 2006, § 249, Anm. 18) oder ausgehend von Erfahrungswerten pauschal angesetzt werden können.

4. Verbindlichkeiten

Unter dem Posten Verbindlichkeiten dürften bei Hochschulen nur die erhaltenen Anzahlungen (z. B. bei Auftragsforschung), Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

sowie sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen sein. Hochschulspezifische Bewertungsprobleme sind nicht zu erkennen.

5. Passiver Rechnungsabgrenzungsposten

Auf den passiven RAP sind die Ausführungen zum aktiven RAP übertragbar. Der passive RAP als Umkehrfall erfasst Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen. Eine besondere Problemstellung folgt aus der Einführung von Studienbeiträgen. Diese werden semesterbezogen erhoben und orientieren sich somit am akademischen Jahr. Da es sich aufgrund der Vielzahl der Studierenden betragsmäßig nicht um eine vernachlässigbare Größenordnung handelt, wird eine Abgrenzung der Hälfte der Studienbeiträge des Wintersemesters erfolgen müssen, da diese auf das erste Quartal des auf die Eröffnungsbilanz folgenden Wirtschaftsjahres entfällt.

IV. Schematisches Beispiel einer Hochschul-Eröffnungsbilanz

AKTIVA	PASSIVA
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände (insbesondere Software)</p> <p>II. Sachanlagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Grundstücke und Bauten 2. Technische Anlagen und Maschinen 3. Andere Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung 4. Sachanlagen im Gemeingebrauch <p>III. Finanzanlagen (Beteiligungen)</p> <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen 3. Fertige Erzeugnisse 4. Geleistete Anzahlungen <p>II. Forderungen</p> <p>III. Wertpapiere</p> <p>IV. Kassenbestand und Guthaben bei Kreditinstituten</p> <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p>	<p>A. Eröffnungsbilanz-Saldo (sog. „Nettoposition“)</p> <p>B. Eigenkapital</p> <p>I. Gewinnrücklage (notwendigerweise NULL)</p> <p>II. Weitere (zweckgebundene) Rücklagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Übertragene Studienbeiträge 2. (Weiterer Zweck) <p>C. Sonderposten für Investitionszuschüsse</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Zuschüsse aus Haushaltsmitteln 2. Zuschüsse aus Drittmitteln <p>D. Rückstellungen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rückstellungen für Pensionen 2. Steuerrückstellungen 3. Sonstige Rückstellungen (Urlaub, Gleitzeit, Teilzeit etc.) <p>E. Verbindlichkeiten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Erhaltene Anzahlungen 2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 3. Sonstige Verbindlichkeiten <p>F. Rechnungsabgrenzungsposten</p>

V. Abschließende Bemerkungen

Wenngleich nicht alle (Detail-)Probleme vollständig und allgemeingültig gelöst sind (z. B. die Frage nach der wirtschaftlichen Zurechnung von Gebäuden), zeigen die vorstehenden Ausführungen und auch das obige Schema der Eröffnungsbilanz, dass sich die Vorschriften des HGB zur Bilanzierung bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen prinzipiell auf Hochschulen übertragen lassen. Damit existiert „eine unverzichtbare Grundlage für eine bessere Selbststeuerungsfähigkeit der Hochschulen“ (Wiss. Beirat 1999, S. 9). Es konnte ebenso dargelegt werden, dass das HGB auch für den im Hochschulbereich so wichtigen, wenn nicht gar zentralen, immateriellen Produktionsfaktor „Wissen“ Vorschriften zur (Nicht-)Aufnahme in die (Eröffnungs-)Bilanz bereit hält. Bemerkenswert ist, dass es neben den zahlreichen Aspekten, die – wenn auch mit deutlich unterschiedlicher Gewichtung – sowohl in Bilanzen von Hochschulen als auch anderer, erwerbswirtschaftlicher Unternehmen auftauchen, auch Fälle gibt, die man als „Hochschulspezifika“ bezeichnen könnte. Hierzu zählen vor allem die diskutierten Posten der Passivseite, wie der Eröffnungsbilanz-Saldo, die Rücklagen und der Sonderposten. Da bei diesen ausschließlich auf den Hochschulbereich bezogenen Bilanzposten eine Übertragbarkeit am wenigsten möglich ist, gehen die Empfehlungen zur „richtigen“ Passivierung daher – im Moment noch – am weitesten auseinander. In diesen Fällen wird die zukünftige Bilanzierungspraxis der Hochschulen noch allgemein akzeptierte Lösungen hervorbringen (müssen).

Abstract

Artur Bauder and André Jungen; Recognition and measurement problems when preparing the opening balance of public universities, based on the example of North Rhine-Westphalia

Assets and liabilities; cameralistics; commercial accounting; double-entry accounting; financial statement; opening balance; present value

The present Universities Act of North Rhine-Westphalia allows public universities to introduce an accounting system based on commercial principles. Several universities are planning to implement this system from the beginning of 2009. This constitutes a shift in focus from accounting on a cash basis to accounting on an accrual basis. Only the latter enables accountants to gain an insight into the universities' financial position, performance and changes in financial positions as well as to have better control of the universities' budget resources and their third-party funds. The ordinances and administrative regulations adopted for this purpose represent a framework for the introduction of a commercial accounting system, but they only partly regulate complex accounting prob-

lems. Therefore this essay deals with selected specific cases and presents concrete, transferable solutions.

Literaturverzeichnis

- Arbeitskreis „Hochschulrechnungswesen“ der deutschen Universitätskanzler (AK HSReW) (1999), Schlussbericht, München.
- Baetge, Jörg, Hans-Jürgen Kirsch und Stefan Thiele (2004), Konzernbilanzen, 7. Aufl., Düsseldorf.
- Ballwieser, Wolfgang (2004), Unternehmensbewertung – Prozeß, Methoden und Probleme, Stuttgart.
- Bolsenkötter, Heinz, Peter Detemple und Christian Marette (2002), Die Eröffnungsbilanz der Gebietskörperschaft – Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden im integrierten öffentlichen Rechnungswesen, Frankfurt am Main.
- Bräunig, Dietmar (2004), Rechnungswesen und Steuerung öffentlicher Verwaltungen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 56. Jg., Heft 4, S. 309-322.
- Buchner, Robert (1995), Zur Bestimmung der Höhe des Festwerts bei Gegenständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, in: Betriebs-Berater, 50. Jg., Heft 16, S. 816-820.
- Coenenberg, Adolf G. (2005), Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl., Stuttgart.
- Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) (2008), Verwendungsrichtlinien – Sachbeihilfen mit Leitfaden für Abschlussberichte und Regeln guter wissenschaftlicher Praxis, Bonn, http://www.dfg.de/forschungsfoerderung/formulare/download/2_01.pdf (Zugriff: 18. Dezember 2008).
- Dietrich, Jörg (1998), Die Bewertungseinheit im allgemeinen Handelsbilanzrecht, Frankfurt am Main.
- Ditges, Johannes und Uwe Arendt (2005), Bilanzen, 11. Aufl., Ludwigshafen.
- Federmann, Rudolf (2000), Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht, 11. Aufl., Berlin.
- Hachmeister, Dirk (2004), Inventur und Inventar, in: Handbuch des Jahresabschlusses, Abteilung II/5, hrsg. von Klaus von Wysocki, Joachim Schulze-Osterloh, Joachim Hennrichs und Christoph Kuhner, Köln, Loseblattsammlung (Stand: 44. Ergänzungslieferung September 2008).
- Hansmeyer, Ekkehart (1994), Verpflichtungen aus der zusätzlichen Alters- und Hinterbliebenenversorgung für die Arbeitnehmer des öffentlichen Dienstes, in: Die Wirtschaftsprüfung, 47. Jg., Heft 20, S. 690-693.
- Heidler, Kristin (2007), Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften – Eine Analyse am Beispiel von Hochschulen, Baden-Baden.
- Heiling, Jens (2007), Rechnungslegung staatlicher Hochschulen – Eine vergleichende Analyse deutscher und US-amerikanischer Hochschulen, Berlin.
- Heiling, Jens (2008), Staatliche Hochschulen als öffentliche Unternehmen? – Implikationen für die Hochschulrechnungslegung, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 31. Jg., Heft 2, S. 184-192.
- Hennies, Marc (2005), Bilanzpolitik und Bilanzanalyse im kommunalen Sektor, München.
- Heymann, Gerd (2005), B 231 Eigenkapital, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, hrsg. von Edgar Castan, Hans-Joachim Böcking, Gerd Heymann, Norbert Pfitzer und Eberhard Scheffler, München, Loseblattsammlung (Stand: 29. Ergänzungslieferung Mai 2008).
- Hieber, Fritz (2005), Öffentliche Betriebswirtschaftslehre – Grundlagen für das Management in der öffentlichen Verwaltung, 5. Aufl., Sternenfels.
- Hirsch, Otto, Matthias Lieb und Annekatrin Veit (2006), Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen: BFH widerspricht BMF und IDW, in: Steuern und Bilanzen, 8. Jg., Heft 9, S. 344-348.
- HIS-GmbH (2007), Bewertungsrichtlinie für Vermögensgegenstände und Schulden der Nordrhein-Westfälischen Hochschulen (Stand 1. Oktober 2007), Hannover.
- Hoyos, Martin und Maximilian Ring (2006), § 249, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerrecht, hrsg. von Helmut Ellrott, Gerhart Förschle, Martin Hoyos und Norbert Winkeljohann, 6. Aufl., München, S. 249-315 und S. 362-368.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (1984), Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, in: Die Wirtschaftsprüfung, 37. Jg., Heft 22, S. 612-615.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (1998), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Verpflichtungen aus Altersteilzeitregelungen nach IAS und nach handelsrechtlichen Vorschriften (IDW RS HFA 3), in: Die Wirtschaftsprüfung, 51. Jg., Heft 23/24, S. 1063-1065.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2001), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1), in: Die Wirtschaftsprüfung, 54. Jg., Heft 23, S. 1405-1416.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) (2004), Stellungnahme zur Rechnungslegung: Bilanzierung von Software beim Anwender (IDW RS HFA 11), in: Die Wirtschaftsprüfung, 57. Jg., Heft 15, S. 817-820.

- Jungen, André (1999), Erfolgsorientierte Führung und Überwachung in nordrhein-westfälischen Studentenwerken, Baden-Baden.
- Knop, Wolfgang (1995), § 240, in: Handbuch der Rechnungslegung – Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band Ia, 4. Aufl., hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, Stuttgart, S. 403-434.
- Köhler, Stefan, Ute Benzel und Oliver Trautmann (2002), Die Bilanzierung von ERP-Software im Internetzeitalter, in: Deutsches Steuerrecht, 40. Jg., Heft 22, S. 926-932.
- Küpper, Hans-Ulrich (2001), Rechnungslegung von Hochschulen, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 53. Jg., Heft 6, S. 578-592.
- Küpper, Hans-Ulrich (2002), Konzeption einer Perioden-Erfolgsrechnung für Hochschulen, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 72. Jg., Heft 9, S. 929-951.
- Lüder, Klaus (2003), Dokumentation Eröffnungsbilanz – Pilotprojekt Stadt Uelzen, Speyerer Forschungsberichte 231, Speyer.
- Marettek, Christian, Andreas Dörschell und Andreas Hellenbrand (2006), Kommunales Vermögen richtig bewerten, 2. Aufl., München.
- Mellwig, Winfried (2003), B 164 Niedrigere Tageswerte, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, hrsg. von Edgar Castan, Hans-Joachim Böcking, Gerd Heymann, Norbert Pfitzer und Eberhard Scheffler, München, Loseblattsammlung (Stand: 29. Ergänzungslieferung Mai 2008).
- Meyer, Claus (2005), Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht unter Einschluss der Konzernrechnungslegung und der internationalen Rechnungslegung, 16. Aufl., Herne-Berlin.
- Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur (Nds. MWK) (2004), Bilanzierungsrichtlinie – Grundlagen der Buchführung für Hochschulen des Landes Niedersachsen, 2. Aufl., Hannover, http://cdl.niedersachsen.de/blob/images/C8607076_L20.pdf (Zugriff: 18. Dezember 2008).
- Nordmeyer, Andreas und Reimund Göbel (2006), B 212 Sachanlagen, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Band I, hrsg. von Edgar Castan, Hans-Joachim Böcking, Gerd Heymann, Norbert Pfitzer und Eberhard Scheffler, München, Loseblattsammlung (Stand: 29. Ergänzungslieferung Mai 2008).
- Pooten, Holger (1996), Einzelbewertungsgrundsatz und erstmalige Festbewertung von Neubeständen des abnutzbaren Sachanlagevermögens, in: Betriebs-Berater, 51. Jg., Heft 16, S. 839-841.
- Reinhard, Herbert (1995), § 247, in: Handbuch der Rechnungslegung – Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, Band Ia, 4. Aufl., hrsg. von Karlheinz Küting und Claus-Peter Weber, Stuttgart, S. 519-576.
- Schneeloch, Dieter (2003), Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik – Band 1: Besteuerung, 4. Aufl., München.
- Schulz, Mario (2005), Grundzüge der Rückstellungen für ausstehenden Urlaub – Besonderheiten bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr, in: Die steuerliche Betriebsprüfung, 45. Jg., Heft 5, S. 141-144.
- Sigloch, Jochen (2007), Rechnungslegung – Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht und internationalen Standards, 5. Aufl., Bayreuth.
- Suermann, Jan-Christoph (2006), Bilanzierung von Software nach HGB, US-GAAP und IFRS – Integrative Analyse der Regelungen zu Ansatz, Bewertung und Umsatzrealisation von Software aus Hersteller- und Anwendersicht, Würzburg.
- Thieme, Werner (2004), Deutsches Hochschulrecht, 3. Aufl., Berlin.
- Uttenereuther, Axel und Géza von Puskás (1996), Die Bilanzierung von Versorgungsverpflichtungen aus der Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes, in: Der Betrieb, 49. Jg., Heft 15, S. 741-747.
- Waltenberger, Monika (2006), Rechnungslegung staatlicher Hochschulen: Prinzipien, Struktur und Gestaltungsprobleme, München.
- Winkeljohann, Norbert und Holger Philipps (2006), § 240, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar – Handels- und Steuerbilanz, hrsg. von Helmut Ellrott, Gerhart Förschle, Martin Hoyos und Norbert Winkeljohann, 6. Aufl., München, S. 24-42.
- Winnefeld, Robert (2006), Bilanzhandbuch – Handels- und Steuerbilanz, Rechtsformspezifisches Bilanzrecht, Bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, IAS/US-GAAP, 4. Aufl., München.
- Wissenschaftlicher Beirat zur Begleitung des Modellvorhabens (Wiss. Beirat) (1999), Bericht zur Evaluation des Modellvorhabens – Erprobung der globalen Steuerung von Hochschulhaushalten im Land Niedersachsen, Gütersloh.
- Wohlgemuth, Michael (2003), Bewertungsmaßstäbe der Folgebewertung, in: Handbuch des Jahresabschlusses, Abteilung I/11, hrsg. von Klaus von Wysocki, Joachim Schulze-Osterloh, Joachim Hennrichs und Christoph Kuhner, Köln, Loseblattsammlung (Stand: 44. Ergänzungslieferung September 2008).