



Niedersachsen

Bilanzierungsrichtlinie

Grundlagen der Buchführung für Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen

3. Auflage

Stand: 1. Oktober 2010

Urheberrechtsvermerk

Die nachfolgende „Bilanzierungsrichtlinie - Grundlagen der Buchführung für Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen“ ist geistiges Eigentum des Landes Niedersachsen. Eine Verwendung ist nur den Niedersächsischen Hochschulen nach § 2 NHG im Rahmen ihrer dienstlichen Tätigkeit zur Durchführung ihres kaufmännischen Rechnungswesens gestattet. Eine Nutzung darüber hinaus, insbesondere der Nachdruck, das Kopieren oder eine sonstige Verwendung, auch von Teilen, ist nur nach vorheriger schriftlicher Genehmigung durch das Land Niedersachsen zulässig.

Inhaltsverzeichnis

1	Einführung	9
1.1	Zweck und Handhabung der Bilanzierungsrichtlinie.....	9
1.2	Gliederungsschema der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen.....	10
2	Zuweisungen für laufende Aufwendungen und für Investitionen des Landes Niedersachsen	15
2.1	Allgemeines	15
2.2	Zuweisungen für laufende Aufwendungen aus Mitteln des Fachkapitels	17
2.2.1	Versorgungslasten/Versorgungszuschlag	17
2.2.2	Nachversicherung	20
2.2.3	Trennungsgeld und Umzugskosten	21
2.2.4	Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung (Landesunfallkasse Niedersachsen)	22
2.2.5	Verwaltungsgebühren für Dienstleistungen der OFD-LBV	23
2.2.6	Schadenersatzleistungen und Unfallentschädigungen	23
2.2.7	Mittel Dritter/Mittel aus Studienbeiträgen (Nebenkosten)	23
2.3	Zuführungen für die Beschäftigung von Ersatzkräften für Landesbedienstete im Mutterschutz/Umlage U 2	24
2.4	Zuweisungen für laufende Aufwendungen aus Sondermitteln des Landes Niedersachsen	24
2.5	Zuweisungen für Investitionen aus Mitteln des Fachkapitels und Sondermitteln des Landes Niedersachsen.....	26
2.6	Besonderheiten bei Stiftungshochschulen	28
3	Studienbeiträge und Langzeitstudiengebühren.....	29
3.1	Studienbeiträge	29
3.1.1	Allgemeines	29
3.1.2	Ausweis und Abgrenzung zum Abschlussstichtag	29
3.1.3	Ausnahme vom Kontenclearing	30
3.1.4	Darlehensgewährung und Ausfallfonds.....	30
3.2	Langzeitstudiengebühren	31
4	Drittmittel	32
4.1	Einordnung der Drittmittel in das Aufgabengebiet der Hochschulen.....	32
4.2	Begriff und Charakteristik der Drittmittel	32
4.3	Grundsätze der Behandlung von Drittmittelprojekten	33
4.4	Zuschüsse Dritter	37
4.4.1	Definition.....	37
4.4.2	Beispiele für Zuschüsse Dritter	37
4.4.2.1	Zuschüsse Dritter für Forschung und Entwicklung	37
4.4.2.2	Zuschüsse Dritter für Lehre.....	37
4.4.3	Darstellung im Jahresabschluss	38
4.4.5	Exkurs: 7. Forschungsrahmenprogramm der EU	41

4.5	Aufträge Dritter.....	43
4.5.1	Begriff.....	43
4.5.1.1	Auftragsforschung.....	43
4.5.1.2	Gutachten und Befundberichte.....	44
4.5.1.3	Durchführung von Untersuchungen.....	44
4.5.2	Behandlung der Aufträge Dritter.....	45
4.5.3	Grundsatz der Kostendeckung und Erhebung von marktüblichen Entgelten.....	48
4.6	Andere Mittel Dritter.....	48
4.7	Trennungsrechnung.....	48
4.7.1	Allgemeines.....	48
4.7.2	Darstellung der Trennungsrechnung.....	50
5	Anlagevermögen.....	52
5.1.	Allgemeines.....	52
5.2	Zugänge.....	56
5.2.1	Geringwertige Wirtschaftsgüter.....	62
5.2.2	Betriebsvorrichtungen – Abgrenzung zu unselbstständigen Gebäudeteilen.....	64
5.2.3	Festwert.....	64
5.2.4	Bilanzierung des Bibliotheksbestandes.....	65
5.2.5	Aktivierte Eigenleistungen.....	67
5.3	Abgänge.....	68
5.4	Abschreibungen.....	70
5.5	Bilanzierung der Liegenschaften.....	71
5.6	Bilanzierung von Kunstgegenständen und Sammlungen.....	74
5.7	Bilanzierung von Beteiligungen.....	74
5.8	Besonderheiten bei Stiftungshochschulen.....	75
5.8.1	Grundstockvermögen.....	75
5.8.2	Bewegliches Anlagevermögen und Sonderposten für Investitionszuschüsse bei Stiftungshochschulen.....	76
5.9	Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände.....	77
6	Vorräte.....	78
6.1.1	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe.....	78
6.1.2	Unfertige Leistungen.....	81
6.1.3	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte.....	81
7	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen.....	82
8	Rechnungsabgrenzungsposten.....	85
9	Eigenkapital.....	86
9.1	Nettoposition.....	86
9.2	Gewinnrücklagen.....	87
9.2.1	Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG.....	87
9.2.1.1	Allgemeines.....	87

	9.2.1.2	Overheadkosten, Landespersonal.....	88
	9.2.1.3	Anhangsangabe	88
	9.2.2	Sonderrücklagen	89
9.3		Besonderheiten bei Stiftungshochschulen	90
10		Sonderposten für Studienbeiträge	92
11		Rückstellungen	93
	11.1	Begriff der Rückstellungen	93
	11.1.1	Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	93
	11.1.2	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen).....	94
	11.1.3	Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung sowie für Abraumbeseitigung	94
	11.1.4	Aufwandsrückstellungen	95
	11.2	Zuführung, Inanspruchnahme und Auflösung von Rückstellungen	95
	11.3	Personalarückstellungen	97
	11.3.1	Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen	97
	11.3.1.1	Gesetzliche Grundlage	97
	11.3.1.2	Gestaltungsmöglichkeiten zur Verteilung der Arbeitszeit ...	98
	11.3.1.3	Berechnung der Rückstellung	98
	11.3.2	Rückstellung für Verpflichtungen aus nicht genommenem Urlaub ..	103
	11.3.3	Rückstellung für Verpflichtungen aus Überstunden / Gleitzeitüberhängen.....	105
	11.3.4	Rückstellung für Jubiläumsverpflichtungen	105
	11.3.5	Rückstellung für Reisekosten	106
	11.3.6	Ausdrücklich nicht zu berücksichtigende Personalarückstellungen....	107
	11.4	Übrige Rückstellungen	107
	11.4.1	Rückstellung für ausstehende Rechnungen	107
	11.4.2	Rückstellung für Bauunterhaltung.....	107
	11.4.3	Rückstellung für Prozesskosten.....	109
	11.4.4	Rückstellung für Schadenersatzverpflichtungen	109
	11.4.5	Rückstellung für die Prüfung des Jahresabschlusses.....	109
	11.5	Bewertung.....	109
12		Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen.....	111
13		Anhang.....	112
	13.1	Allgemeines	112
	13.2	Inhalt des Anhangs.....	112
	13.2.1	Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses	112
	13.2.2	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	113
	13.2.3	Erläuterungen zur Bilanz.....	114
	13.2.4	Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung.....	117
	13.2.5	Sonstige Angaben.....	118

14	Soll-Ist Vergleich	120
15	Lagebericht	121
	15.1 Allgemeines	121
	15.2 Grundsätze des Lageberichts	121
	15.2.1 Vollständigkeit	121
	15.2.2 Verlässlichkeit	122
	15.2.3 Klarheit und Übersichtlichkeit.....	122
	15.2.4 Vermittlung der Sicht der Hochschulleitung	122
	15.2.5 Konzentration auf nachhaltige Entwicklung	122
	15.3 Inhalt des Lageberichts	123
	15.3.1 Geschäftsverlauf und Rahmenbedingungen	123
	15.3.2 (Wirtschaftliche) Lage der Hochschule	125
	15.3.3 Nachtragsbericht.....	126
	15.3.4 Risikobericht (Darstellung der wesentlichen Risiken der voraussichtlichen Entwicklung)	127
	15.3.5 Prognosebericht (Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken)	128
16	Angaben zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz	129
	16.1. Allgemeines	129
	16.2 Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungsorganisation	129
	16.3 Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsführungsinstrumentariums.....	129
	16.4 Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit.....	131
17	Körperschaftsvermögen	136
18	Medizinische Hochschulen	137
19	Information des Landtages und Veröffentlichung des Jahresabschlusses nebst Lagebericht.....	138

Abkürzungsverzeichnis

AGIP	Arbeitsgruppe + Geschäftsstelle Innovative Projekte der angewandten Hochschulforschung beim Ministerium für Wissenschaft und Kultur des Landes Niedersachsen
AktG	Aktiengesetz
AltTZG	Altersteilzeitgesetz
ATZ	Altersteilzeit
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilRL	Bilanzierungsrichtlinie
BMF	Bundesministerium der Finanzen
DFG	Deutsche Forschungsgemeinschaft
DRS	Deutsche Rechnungslegungsstandards
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V.
EFRE	Europäischer Fonds für regionale Entwicklung
EG HGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EStÄR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinie
EStR	Allgemeine Verwaltungsvorschriften und Anwendung des Einkommensteuerrechts (Einkommensteuerrichtlinie)
FIFO	first in first out
FRP	Forschungsrahmenprogramm
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HPE	Haushaltsplanentwurf
HRG	Hochschulrahmengesetz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IDW RS HFA	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
KHBV	Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuchführungsverordnung)
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KontraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuerrichtlinie)
LIFO	last in first out
LHO	Landeshaushaltsordnung
LRH	Niedersächsischer Landesrechnungshof
MF	Niedersächsisches Finanzministerium
MHH	Medizinische Hochschule Hannover
MWK	Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur
NBank	Investitions- und Förderbank Niedersachsen
NBG	Niedersächsisches Beamtengesetz

NHG	Niedersächsisches Hochschulgesetz
OFD-LBV	Oberfinanzdirektion Niedersachsen-Landesweite Bezüge- und Versorgungsstelle- (zuvor Niedersächsisches Landesamt für Bezüge und Versorgung, NLBV)
RLBau	Richtlinien für die Durchführung von Bauaufgaben
SGB	Sozialgesetzbuch
TV-L	Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst der Länder
UMG	Universitätsmedizin Göttingen
VZÄ	Vollzeitäquivalente

Anlageverzeichnis

Kontenrahmen	1
---------------------------	----------

1 Einführung

1.1 Zweck und Handhabung der Bilanzierungsrichtlinie

Die „Bilanzierungsrichtlinie: Grundlagen der Buchführung für Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen“ soll Hilfestellung bei den unterjährigen Buchführungsarbeiten und insbesondere bei der Erstellung des Jahresabschlusses leisten. Sie gilt für alle Hochschulen nach § 2 NHG (mit Ausnahme der Norddeutschen Hochschule für Rechtspflege). Besonderheiten für Hochschulen in der Trägerschaft von Stiftungen des öffentlichen Rechts sind jeweils gesondert dargestellt. Zu Beginn der Abschlussprüfung sind der Jahresabschluss (bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang), der Soll-Ist-Vergleich und der Lagebericht vorzulegen.

Allgemein gültige Buchführungsvorschriften, die sich aus dem HGB ergeben, sind hier nicht wiederholt. Es wird vielmehr auf die spezifischen Anforderungen an den Jahresabschluss einer Hochschule eingegangen. Bei den Erläuterungen sind jedoch i. d. R. die entsprechenden Paragraphen des HGB angegeben. Dadurch haben Sie die Möglichkeit, sich gegebenenfalls durch Nachschlagen im Gesetz oder in einem Kommentar näher mit dem Sachverhalt zu beschäftigen. Es ist nicht möglich, auf alle Paragraphen und Vorschriften einzugehen, da dies den Rahmen der Richtlinie gesprengt hätte. Die in der Richtlinie gemachten Ausführungen erheben somit keinen Anspruch auf Vollständigkeit; sie sollen dazu dienen, bei der Beantwortung von auftretenden Fragen zu helfen.

Die Bilanzierungsrichtlinie wurde nach bestimmten Themengebieten gegliedert, die aus den Erfahrungen der vergangenen Jahre die häufigsten Fragen enthielten. Die Hauptthemen sind:

- Zuweisungen für laufende Aufwendungen und Investitionen des Landes Niedersachsen
- Studienbeiträge und Langzeitstudiengebühren
- Drittmittel
- Anlagevermögen
- Eigenkapital
- Rückstellungen
- Anhang
- Lagebericht
- Angaben zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz

Teilweise betreffen die Ausführungen mehrere Bilanzposten der Gewinn- und Verlustrechnung gleichzeitig. Zur Darstellung der betroffenen Posten ist zu Beginn der einzelnen Abhandlungen erwähnt, welche Bilanz- bzw. Gewinn- und Verlustrechnungsposten betroffen sind. Dies wird

durch Buchführungsbeispiele verdeutlicht. Darüber hinaus beinhaltet die Bilanzierungsrichtlinie ein Stichwortverzeichnis, welches die Anwendbarkeit der Richtlinie erleichtern soll.

Die Geschäftsvorfälle (Sachverhalte) sind verschieden komplex und verlangen daher nach unterschiedlicher Ausführlichkeit. Die Erörterung der Altersteilzeitrückstellung verlangt daher gegenüber anderen Sachverhalten ein Vielfaches an Raum.

Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 1 NHG ist der Jahresabschluss unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB über große Kapitalgesellschaften sowie entsprechender Anwendung der Prüfungsgrundsätze des § 53 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGrG aufzustellen. Darüber hinaus sind die Verwaltungsvorschriften zu § 26 LHO i. V. m. der jeweiligen Betriebsanweisung des MWK für die als Landesbetriebe geführten Hochschulen zu beachten.

In Deutschland gibt es für buchführungspflichtige Personen ein Wechselverhältnis zwischen Handelsrecht und Steuerrecht (Maßgeblichkeitsprinzip bzw. Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit). Vieles, was im HGB nicht detailliert geregelt ist, erfährt im Einkommensteuerrecht seine konkrete Ausgestaltung und wirkt so auch auf die Handelsbilanzen der Kaufleute zurück. Insbesondere beim Anlagevermögen ist die Anwendung von im Einkommensteuergesetz kodifizierten Regeln (z. B. Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern, Behandlung von Gebäudebestandteilen, Abschreibungsregelungen) für Hochschulen sinnvoll, um eine einheitliche Behandlung der Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss zu gewährleisten. Mit Einführung des BilMoG wird das Prinzip der umgekehrten Maßgeblichkeit aufgehoben, was vor allem auf steuerlich motivierte Abschreibungen ausstrahlt. Unabhängig davon werden im Rahmen der Bilanzierung der Hochschulen die Ansatzvereinfachungen von GWG sowie des im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 erstmals eingeführten Sammelpostens auch in die Handelsbilanz übernommen.

1.2 Gliederungsschema der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung für Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen

Das Gliederungsschema der Bilanz ist in § 266 Abs. 2 und 3 HGB, das der Gewinn- und Verlustrechnung in § 275 Abs. 2 und 3 HGB kodifiziert. Die Gewinn- und Verlustrechnung der Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen ist nach dem Gesamtkostenverfahren gegliedert. Die Darstellung der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt in Anlehnung an den Kontenrahmen für niedersächsische Hochschulen des MWK.

Das Gliederungsschema ist bei den medizinischen Hochschulen um die Besonderheiten der KHG/KHBV zu ergänzen. Die Sonderregelungen der neuen Betriebsanweisung der MHH/UMG sind zu beachten.

Gliederungsschema der Bilanz

AKTIVA

A. Anlagevermögen

I. Immaterielle Vermögensgegenstände

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
2. Geleistete Anzahlungen

II. Sachanlagen

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
2. Technische Anlagen und Maschinen
3. Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
4. Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

III. Finanzanlagen

1. Beteiligungen
2. Wertpapiere des Anlagevermögens

B. Umlaufvermögen

I. Vorräte

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
3. Fertige Erzeugnisse und Waren
4. Geleistete Anzahlungen auf Vorräte

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
2. Forderungen gegen das Land Niedersachsen
3. Forderungen gegen andere Zuschussgeber
4. Sonstige Vermögensgegenstände

III. Wertpapiere

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

C. Rechnungsabgrenzungsposten

PASSIVA**A. Eigenkapital¹⁾****I. Nettoposition****II. Gewinnrücklagen**

1. Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG
--davon für Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibvereinbarungen--
2. Sonderrücklagen nicht wirtschaftlicher Bereich
3. Sonderrücklagen wirtschaftlicher Bereich

III. Bilanzgewinn/ -verlust**B. Sonderposten für Investitionszuschüsse****C. Sonderposten für Studienbeiträge****D. Rückstellungen**

1. Steuerrückstellungen
2. Sonstige Rückstellungen

E. Verbindlichkeiten

1. Erhaltene Anzahlungen
2. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
3. Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen
4. Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern
5. Sonstige Verbindlichkeiten

F. Rechnungsabgrenzungsposten

¹⁾ Zum Ausweis und zur Gliederung des Eigenkapitals bei Stiftungshochschulen wird auf Abschnitt 9.3. verwiesen.

Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung

1. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen²⁾
 - a) des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
 - aa) laufendes Jahr
 - ab) Vorjahre
 - b) des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
 - c) von anderen Zuschussgebern
2. Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen³⁾
 - a) des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
 - b) des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
 - c) von anderen Zuschussgebern
3. Erträge aus Studienbeiträgen und Langzeitstudiengebühren
 - a) Erträge aus Studienbeiträgen
 - b) Erträge aus Langzeitstudiengebühren
4. Umsatzerlöse
 - a) Erträge für Aufträge Dritter
 - b) Erträge für Weiterbildung
 - c) Übrige Entgelte
5. Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an unfertigen Leistungen
6. Andere aktivierte Eigenleistungen
7. Sonstige betriebliche Erträge
 - a) Erträge aus Stipendien
 - b) Erträge aus Spenden und Sponsoring
 - c) Andere sonstige betriebliche Erträge
 - davon: Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse
 - davon: Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Studienbeiträge
8. Materialaufwand/Aufwendungen für bezogene Leistungen
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und andere Materialien
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
9. Personalaufwand
 - a) Entgelte, Dienstbezüge und Vergütungen
 - b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
 - davon: für Altersversorgung

^{2), 3)} Zum Ausweis und zur Gliederung der Finanzhilfen bei Stiftungshochschulen wird auf Abschnitt 2.6 verwiesen

10. Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
11. Sonstige betriebliche Aufwendungen
 - a) Bewirtschaftung der Gebäude und Anlagen
 - b) Energie, Wasser, Abwasser und Entsorgung
 - c) Sonstige Personalaufwendungen und Lehraufträge
 - d) Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
 - e) Geschäftsbedarf und Kommunikation
 - f) Betreuung von Studierenden
 - g) Andere sonstige Aufwendungen
 - davon: Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse
 - davon: Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Studienbeiträge
12. Erträge aus Beteiligungen
13. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
14. Abschreibungen auf Beteiligungen
15. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
16. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
17. Steuern vom Einkommen und Ertrag
18. Sonstige Steuern
19. Jahresüberschuss/-fehlbetrag
20. Gewinn-/Verlustvortrag
21. Entnahmen aus Gewinnrücklagen
22. Einstellungen in Gewinnrücklagen
23. Veränderung der Nettoposition
24. Bilanzgewinn/-verlust

2 Zuweisungen für laufende Aufwendungen und für Investitionen des Landes Niedersachsen

2.1 Allgemeines

Die als Landesbetriebe gemäß § 26 LHO geführten Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen erhalten ihre erforderlichen Haushaltsmittel durch globale Zuschüsse aus folgenden Titeln:

- Titel 682 01 (Zuführungen für laufende Zwecke des Landesbetriebes)
- Titel 682 03 (Zuführungen an den Landesbetrieb für die Unterhaltung der Grundstücke, der technischen und baulichen Anlagen)
- Titel 682 39 (Zuführungen an den Landesbetrieb für die Beschäftigung von Ersatzkräften für Landesbedienstete im Mutterschutz)
- Titel 891 01 (Zuführungen für Investitionen des Landesbetriebes)

Als Ergänzung zum Haushaltsplan hat der Landesbetrieb einen Wirtschaftsplan aufzustellen, der entsprechend der Gewinn- und Verlustrechnung gegliedert ist.

Die Erträge aus den Zuweisungen des Landes Niedersachsen für laufende Aufwendungen werden zudem durch zusätzlich aktivierte Ansprüche (Forderungen gegen das Land Niedersachsen) erhöht bzw. durch passivierte Verpflichtungen (Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen) gemindert.

Die folgenden Ausführungen betreffen folgende Bilanzposten bzw. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.

Bezeichnung	Posten
<u>A. Bilanzposten</u>	
- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	Aktiva: A.II.1.
- Anlagen im Bau	Aktiva: A.II.4.
- Forderungen gegen das Land Niedersachsen	Aktiva: B.II.2.
- Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	Aktiva: B.IV.
- Sonderposten für Investitionszuschüsse	Passiva: B.
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	Passiva: E.2.
- Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen	Passiva: E.3.
- Sonstige Verbindlichkeiten	Passiva: E.5.
<u>B. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung</u>	
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels	GuV: 1.a)
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	GuV: 1.b)
- Personalaufwand (Entgelte, Dienstbezüge und Vergütungen)	GuV: 9.a)
- Personalaufwand (Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung)	GuV: 9.b)
- Sonstige betriebliche Aufwendungen	GuV: 11.

2.2 Zuweisungen für laufende Aufwendungen aus Mitteln des Fachkapitels

2.2.1 Versorgungslasten/Versorgungszuschlag

Gemäß VV Nr. 1.3.8.1 zu § 26 LHO sind Zahlungen von Ruhegehältern, Witwen- und Waisengeldern sowie Unterhaltsbeiträgen für ehemals in den Landesbetrieben beschäftigte Beamtinnen und Beamte keine Aufgabe des Landesbetriebes sondern sie werden aus dem Landeshaushalt beglichen. Zur Erfüllung dieser künftigen Verpflichtungen erfolgt eine pauschalierte Erstattung von Versorgungsanteilen an den Landeshaushalt.

Für die an der Hochschule beschäftigten Beamten ist die Hochschule verpflichtet, in Höhe von 30 % der Dienstbezüge eine Abführung an den Einzelplan 13 als Beitrag zur Altersvorsorge zu leisten. Für die gegenüber dem Haushaltsplan niedrigeren Versorgungsaufwendungen besteht eine Rückzahlungsverpflichtung.

Grundlage für die Schlussabrechnung im Jahresabschluss ist das Jahres - Ist der Dienstbezüge. Dieses ist um die Bezüge von Beamten, die nicht aus dem Kapitel der Hochschule, sondern aus anderen Kapiteln finanziert werden (insb. Kapitel 06 08), zu kürzen. Berechnungstichtag ist der 1. Dezember des laufenden Jahres.

Von dem 30 %-Betrag der Dienstbezüge abzüglich dem Istaufwand für Beamte, die nicht aus dem Hochschulkapitel besoldet werden, sind die Emeritenbezüge, die Nachversicherung ausgeschiedener Beamter und die Übergangsgelder gemäß § 47 Beamtenversorgungsgesetz abzuziehen. Der verbleibende Betrag ist an den Einzelplan 13 abzuführen.

Im Rahmen der Ermittlung der Spitzabrechnung gegenüber dem Land Niedersachsen sind die Sozialversicherungsanteile für mit Tarifpersonal besetzte Planstellen, sofern die Vergütung des Tarifpersonals aus dem Haushaltsansatz für Dienstbezüge gezahlt worden sind, abzuziehen.

Soweit Professoren/-innen aus Drittmitteln (z. B. Stiftungsprofessur) bzw. Studienbeiträgen finanziert wurden, sind 30 % gesondert abzuführen. Die Finanzierung der Abführung erfolgt aus den Drittmitteln bzw. Studienbeiträgen. Soweit diese nicht in notwendiger Höhe erlangt wurden, erfolgt die Finanzierung aus Sonderrücklagen bzw. dem Sonderposten für Studienbeiträge.

Beispiel 1:**B 1****I. Sachverhalt und Berechnung:**

Im Haushaltsansatz sind für die Zahlung der Versorgungslasten EUR 3.150.000,00 eingestellt worden. Der angeforderte Betrag beträgt EUR 3.000.000,00. Im Jahr 01 ergaben sich folgende Daten zum Abrechnungsstichtag zur Berechnung der tatsächlich abgeführten Versorgungslast.

	EUR	EUR	EUR
I. Haushaltsansatz			3.150.000,00
abzüglich nicht angeforderter Betrag			-150.000,00
			<hr/> 3.000.000,00
abzüglich			
Abführung Versorgungslasten			
Dienstbezüge	8.000.000,00		
<u>abzüglich</u>			
Ist-Aufwand für Beamte, die nicht aus dem Hochschulkapitel besoldet werden	50.000,00		
			<hr/>
II. derzeit 30 % von	7.950.000,00		
= Abführung Versorgungszuschlag		2.385.000,00	
			<hr/>
<u>abzüglich</u>			
III. Emeritenbezüge		400.000,00	
IV. Nachversicherung		100.000,00	
V. Übergangsgeld		50.000,00	
			<hr/>
VI. = Abführung an Einzelplan 13: (II.-III.-IV.-V.)			- 1.835.000,00
			<hr/>
VII. <u>abzüglich</u>			
Emeritenbezüge		400.000,00	
Nachversicherung		100.000,00	
Übergangsgeld		50.000,00	- 550.000,00
			<hr/>
VIII. Sozialversicherungsanteile für mit Tarifpersonal besetzte Planstellen sofern die Vergütung aus dem Haushaltsansatz für Dienstbezüge gezahlt worden ist			- 40.000,00
			<hr/>
Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen (I.-VI.-VII.-VIII.)			575.000,00
			<hr/>

Nach dieser Berechnung müssen EUR 1.835.000,00 für Versorgungslasten an den Einzelplan 13 abgeliefert werden. Bei der Berechnung der Differenz zwischen Haushaltsansatz und tatsächlichen Zahlungen sind die Zahlungen für die Emeritenbezüge, die Nachversicherungen und die Übergangsgelder ebenfalls vom Haushaltsansatz abzuziehen. Für die Differenz zwischen dem im Wirt-

schaftsplan (Kontengruppe 64, Kontenuntergruppen 644 und 648) der Hochschule für die Altersversorgung veranschlagten Betrag und den für das Geschäftsjahr tatsächlich geleisteten Zahlungen, ist im Jahresabschluss eine Verbindlichkeit gegenüber dem bzw. eine Forderung gegen das Land Niedersachsen einzustellen (Spitzabrechnung).

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
01	unterjährig			EUR		
		28	Flüssige Mittel	3.000.000,00	501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
		64	Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung (Versorgungslasten)	1.835.000,00	28	Flüssige Mittel
			(Emeritenbezüge)	400.000,00	28	Flüssige Mittel
			(Nachversicherung)	100.000,00	28	Flüssige Mittel
			(Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung)	40.000,00	28	Flüssige Mittel
		63	Entgelte, Dienstbezüge und Vergütungen	50.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
		501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels	575.000,00	460	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen

Falls sich die Datenbasis bzgl. des tatsächlichen Ist-Aufwands für Beamte oder bzgl. der Emeritenbezüge, des Übergangsgeldes, der Nachversicherung oder des Sterbegeldes im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses im Gegensatz zum Zeitpunkt der Errechnung der Abführung an den Einzelplan 13 geändert hat, ergibt sich ein anderer Betrag als Abführung als der tatsächlich abgeführte. In diesen Fällen ist die errechnete Verbindlichkeit um eine Überzahlung zu vermindern, bzw. um eine zu niedrige Abführung zu erhöhen.

Beispiel 2:**B 2****I. Sachverhalt:**

- a) Die tatsächliche Ist-Abführung der Versorgungslasten betrug in 01 EUR 1.800.000,00.
- b) Die tatsächliche Ist-Abführung der Versorgungslasten betrug in 01 EUR 2.000.000,00.

II. Berechnung:

	EUR
a) Soll-Abführung:	1.835.000,00
Ist-Abführung:	1.800.000,00
<hr/>	
Erhöhung der Verbindlichkeit:	35.000,00
Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen (bisher):	575.000,00
<hr/>	
auszuweisende Verbindlichkeit zum 31. Dezember 01:	610.000,00
<hr/>	
b) Soll-Abführung:	1.835.000,00
Ist-Abführung:	2.000.000,00
<hr/>	
Verringerung der Verbindlichkeit:	-165.000,00
Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen (bisher):	575.000,00
<hr/>	
auszuweisende Verbindlichkeit zum 31. Dezember 01:	410.000,00
<hr/>	

2.2.2 Nachversicherung

In Deutschland gilt generell für alle Arbeitnehmer sowie Auszubildende die Rentenversicherungspflicht, d. h. grundsätzlich müssen Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung eingezahlt werden. Einige Berufsgruppen sind von der Versicherungspflicht ausgenommen und zahlen keine Beiträge in die gesetzliche Rentenversicherung. Hierzu gehören u. a. Beamte und geringfügig Beschäftigte. Scheiden Beschäftigte aus einem rentenversicherungsfreien Beschäftigungsverhältnis unversorgt aus (ohne Pensionsanspruch), werden unter bestimmten Voraussetzungen Rentenversicherungsbeiträge durch den ehemaligen Dienstherrn an den Rentenversicherungsträger nachentrichtet (§ 8 Abs. 2 Satz 1, § 233 Abs. 1 Satz 3 und § 233a Abs. 1, 2 und 4 SGB VI). Mittels der Nachversicherung erfolgt eine „Gleichstellung“ mit einem vergleichbaren Versicherten, der Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung entrichtet hat. Die Berechnung erfolgt nach den Vorschriften, die im Zeitpunkt der Zahlung für versicherungspflichtige Beschäftigte gelten (§ 181 Abs. 1 SGB VI).

Die Beiträge trägt der Dienstherr in voller Höhe. Es erfolgt keine Aufteilung in Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile. Die gezahlten Nachversicherungsbeiträge sind im Jahresabschluss im Rahmen der Versorgungslasten spitz abzurechnen. Die Hochschule kann bei einer Zahlung über den hierfür zur Verfügung stehenden Haushaltsansatz hinaus Forderungen gegen das Land Niedersachsen geltend machen. Eine Minderzahlung führt zu einer Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen.

2.2.3 Trennungsgeld und Umzugskosten

Auch das von der Hochschule an die Bediensteten gezahlte Trennungsgeld und die Umzugskosten müssen gegenüber dem Land im Jahresabschluss spitz abgerechnet werden. Für Mehrausgaben ist eine Forderung gegen das Land Niedersachsen einzubuchen, für Minderausgaben eine Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen.

Beispiel 3:**B 3****I. Sachverhalt:**

Im Wirtschaftsplan sind im Geschäftsjahr EUR 40.000,00 veranschlagt. Die Hochschule hat insgesamt EUR 30.000,00 für Trennungsgeld und Umzugshilfen ausgegeben. Im Jahresabschluss ist folglich eine Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen einzubuchen.

II. Buchungssätze

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	unterjährig	28	Flüssige Mittel	EUR 40.000,00	501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
		639	Sonstige Personalkosten	30.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung	501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels	10.000,00	460	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen

2.2.4 Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung (Landesunfallkasse Niedersachsen)

Die Landesunfallkasse Niedersachsen ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und als Träger der gesetzlichen Unfallversicherung zuständig für den Bereich des Landes Niedersachsen.

Im Rahmen der gesetzlichen Unfallversicherung tritt das Land als zentraler Beitragsschuldner ein. Die Landesbetriebe haben die im Wirtschaftsplan veranschlagten Beträge zzgl. evtl. Drittmittelgeber-Anteile für die gesetzliche Unfallversicherung (Kontengruppe 64, Kontenuntergruppe 642) an den Einzelplan 13 abzuführen. Der Ausweis der Abführung erfolgt unter dem Gewinn- und Verlustrechnungsposten Personalaufwand: Soziale Abgaben.

Da Stiftungshochschulen bei der gesetzlichen Unfallversicherung selbst Beitragsschuldner sind, ist der vorstehende Absatz nicht einschlägig.

2.2.5 Verwaltungsgebühren für Dienstleistungen der OFD-LBV

Für die von der OFD-LBV erbrachten Leistungen (Berechnung und Zahlbarmachung der Bezüge der Hochschulbediensteten) haben die Hochschulen eine entsprechende Verwaltungsgebühr zu entrichten. Die Differenz zu dem im Wirtschaftsplan veranschlagten Betrag ist im Jahresabschluss als Forderung gegen das Land Niedersachsen (bei Mehrausgabe) bzw. als Verbindlichkeit gegenüber dem Land Niedersachsen (bei Minderausgabe) einzustellen. Eine Aufrechnung mit in eigener Zuständigkeit erbrachten Leistungen ist demnach nicht zulässig.

2.2.6 Schadenersatzleistungen und Unfallentschädigungen

Aufwendungen für Schadenersatzleistungen und Unfallentschädigungen können, sofern sie auf rechtlichen Verpflichtungen beruhen, mangels Wirtschaftsplanansatz in voller Höhe als Forderung gegen das Land Niedersachsen ausgebracht werden.

2.2.7 Mittel Dritter/Mittel aus Studienbeiträgen (Nebenkosten)

Soweit Personal aus Mitteln Dritter bzw. Studienbeiträgen finanziert wird, sind die entsprechenden Nebenkosten wie z. B. Beihilfe gesondert an das Land abzuführen. Die Finanzierung der Abführung erfolgt aus den Drittmitteln bzw. Studienbeiträgen und soweit diese nicht in notwendiger Höhe erlangt werden, aus Sonderrücklagen der Hochschule bzw. durch Entnahme aus dem Sonderposten für Studienbeiträge.

2.3 Zuführungen für die Beschäftigung von Ersatzkräften für Landesbedienstete im Mutterschutz/Umlage U 2

Die Differenz zwischen den im Wirtschaftsplan veranschlagten Mitteln und dem für das Geschäftsjahr verausgabten Betrag für die Beschäftigung von Ersatzkräften für Landesbedienstete im Mutterschutz ist als Verbindlichkeit bzw. als Forderung gegen das Land Niedersachsen im Jahresabschluss darzustellen. In die Abrechnung sind die für den Tarifbereich geleisteten Zahlungen der Umlage U2 nach dem Aufwandsausgleichsgesetz sowie die Erstattungen der Krankenkassen einzu beziehen.

2.4 Zuweisungen für laufende Aufwendungen aus Sondermitteln des Landes Niedersachsen

Sondermittel sind Mittel des MWK, des MF, des Niedersächsischen Kultusministeriums etc. bzw. der ihnen unterstellten Landesbetriebe, die nicht im Einzelnen im Wirtschaftsplan der Hochschulen veranschlagt sind. Bei mit Sicherheit zu erwartenden Sondermitteln sind diese jedoch bei der Plan aufstellung der Hochschulen zu berücksichtigen (Kontenuntergruppe 502).

Sondermittel werden per Erlass sowohl für laufende Aufwendungen, als auch für Investitionen gewährt und sind dem entsprechend entweder unter den Erträgen aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln oder unter den Erträgen aus Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln (Abschnitt 2.5) auszuweisen.

Beispiele für Sondermittel des Landes Niedersachsen:

- Hochschulpakt 2020
- Exzellenzinitiative
- Mittel der VW-Vorab-Stiftung
- AGIP-Projekte
- Förderung der Hochschulstruktur und der Qualität des Studiums
- Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses
- Fachhochschulkonsolidierungskonzept
- Förderung der Wissenschaftlichen Bibliotheken
- Wissenschaftliche Zusammenarbeit mit dem Ausland

Noch nicht abgeschlossene Projekte müssen zum Bilanzstichtag abgegrenzt werden. Durch einen Vergleich der zum Bilanzstichtag erhaltenen Erträge mit den bis zum Bilanzstichtag angefallenen Aufwendungen ist der jeweilige Rest erfolgswirksam als Verbindlichkeit gegenüber dem Land

Niedersachsen (positiver Ausgabereist) bzw. als Forderung gegen das Land Niedersachsen (negativer Ausgabereist) -- soweit im Rahmen der Gesamtbewilligung liegend -- auszuweisen.

Soweit ein über den Jahresabschluss hinausgehender Erfolgsnachweis erforderlich ist, wird dies im Zuweisungserlass konkretisiert.

Soweit Sondermittel an Dritte weitergeleitet werden (z. B. AGIP) sind sie nicht ergebniswirksam zu bilanzieren.

Beispiel 4:

B 4

I. Sachverhalt:

Per Erlass wurden EUR 80.000,00 an Sondermitteln für laufenden Aufwand bewilligt.

Jahr 01: Hochschule verbraucht EUR 75.000,00

Jahr 02: Nachlaufende Aufwendungen in Höhe von EUR 3.000,00

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGR	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGR	Habenkonto
01	unterjährig			EUR		
	a)	28	Flüssige Mittel	80.000,00	502	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
	b)	62-64	Personalaufwand	75.000,00	485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten
		485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten	75.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
	b)	502	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	5.000,00	461	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus Sondermitteln

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
02	Rückzahlung	461	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus Sondermitteln	EUR 3.000,00	502	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
		62-64	Personalaufwand	3.000,00	485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten
		461	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus Sondermitteln	2.000,00	28	Flüssige Mittel

2.5 Zuweisungen für Investitionen aus Mitteln des Fachkapitels und Sondermitteln des Landes Niedersachsen

Neben den Zuweisungen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen vereinnahmen die Hochschulen auch Zuweisungen für Investitionen aus Mitteln des Fachkapitels und Sondermitteln des Landes Niedersachsen. Die bilanzielle Abbildung erfolgt analog den Ausführungen unter Abschnitt 2.4.

Im Folgenden ein Beispiel für die mehrjährige Bereitstellung von Sondermitteln für einen Neubau.

Beispiel 5:

B 5

I. Sachverhalt:

Bewilligung per Erlass (Sondermittel für Neubau) insgesamt EUR 3.000.000,00, verteilt auf drei Jahre, also EUR 1.000.000,00 pro Jahr

- Jahr 01:**
- a) Überweisung durch Land Niedersachsen EUR 1.000.000,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 1.100.000,00 an Baukosten
- Jahr 02:**
- a) Überweisung durch Land Niedersachsen EUR 1.000.000,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 800.000,00 an Baukosten
- Jahr 03:**
- a) Überweisung durch Land Niedersachsen EUR 1.000.000,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 1.100.000,00 an Baukosten

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
01	unterjährig			EUR		
	a)	28	Flüssige Mittel	1.000.000,00	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
	b)	095	Anlagen im Bau	1.100.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	b)	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.100.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
b)	697	Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse	1.100.000,00	361	Sonderposten für Investitionszuschüsse	
b)	252	Forderungen gegen das Land Niedersachsen aus Zuweisung von Sondermitteln	100.000,00	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	
02	unterjährig (Auflösung Abgrenzung Vorjahr)	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	100.000,00	252	Forderungen gegen das Land Niedersachsen aus Zuweisung von Sondermitteln
	a)	28	Flüssige Mittel	1.000.000,00	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
	b)	095	Anlagen im Bau	800.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	b)	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	800.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
	b)	697	Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse	800.000,00	361	Sonderposten für Investitionszuschüsse
	b)	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	100.000,00	461	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus Sondermitteln

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
03	unterjährig (Auflösung Abgrenzung Vorjahr)	461	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus Sondermitteln	EUR 100.000,00	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
	a)	28	Flüssige Mittel	1.000.000,00	507	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln
	b)	095	Anlagen im Bau	1.100.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	b)	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	1.100.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
	b)	697	Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse	1.100.000,00	361	Sonderposten für Investitionszuschüsse
		05	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	3.000.000,00	095	Anlagen im Bau

2.6 Besonderheiten bei Stiftungshochschulen

Zuschüsse für laufende Zwecke, für Bauunterhaltung und für „Mutterschutz“ werden bei Stiftungshochschulen im Rahmen der jährlichen Finanzhilfe des Landes nach § 56 Abs. 3 Nr. 1 NHG gewährt.

Da aus der jährlichen Finanzhilfe auch Investitionen getätigt werden können, sind die entsprechenden Posten der Gewinn- und Verlustrechnung für die Stiftungen wie folgt zu bezeichnen:

1. Erträge aus Finanzhilfen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen
 - a) Finanzhilfe des Landes Niedersachsen
2. Erträge aus Finanzhilfen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen
 - a) Finanzhilfe des Landes Niedersachsen für Investitionen

Soweit nicht verbrauchte Teile der Finanzhilfe gemäß § 57 Abs. 3 NHG dem Stiftungsvermögen zugeführt werden, sind sie separat im Stiftungskapital auszuweisen.

3 Studienbeiträge und Langzeitstudiengebühren

3.1 Studienbeiträge

3.1.1 Allgemeines

Im Niedersächsischen Hochschulgesetz in der Fassung vom 26. Februar 2007 wurden im Dritten Abschnitt (§§ 11 bis 14 NHG) neben den zu diesem Zeitpunkt bereits bestehenden Regelungen zu Verwaltungskostenbeiträgen, Langzeitstudiengebühren, sonstige Gebühren und Entgelten Regelungen zu Studienbeiträgen implementiert. Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 NHG erheben die Hochschulen in staatlicher Verantwortung von Studierenden in grundständigen Studiengängen sowie in Masterstudiengängen im Rahmen von konsekutiven Studiengängen für das lehrbezogene fachliche Leistungsangebot der Lehreinheiten und zentralen Einrichtungen sowie für Lehr- und Lernmaterialien Studienbeiträge. Gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 und 2 NHG hat die Hochschule die Einnahmen aus Studienbeiträgen einzusetzen, um insbesondere das Betreuungsverhältnis zwischen Studierenden und Lehrenden zu verbessern, zusätzliche Tutorien anzubieten und die Ausstattung der Bibliotheken sowie der Lehr- und Laborräume zu verbessern. Sie kann sie auch für die Vergabe von Stipendien nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 NHG sowie zur Förderung der hochschulbezogenen sozialen Infrastruktur einsetzen. Sofern aus den Einnahmen zusätzliches Lehrpersonal finanziert wird, darf dieses nur zu solchen Lehraufgaben verpflichtet werden, die das für die Studiengänge erforderliche Lehrangebot ergänzen oder vertiefen.

Die Hochschule kann bis zu 15 vom Hundert der Einnahmen aus den Studienbeiträgen einer Stiftung des bürgerlichen Rechts zur Verfügung stellen, die die Erträge aus diesen Einnahmen zweckgebunden für die Verbesserung der Lehre und der Studienbedingungen sowie für die Vergabe von Stipendien an Studierende verausgabt und in der die Hochschule unter Mitwirkung der Studierenden diesbezüglich einen beherrschenden Einfluss besitzt (§ 11 Abs. 2 Satz 3 NHG). Die Hochschulen in Trägerschaft einer Stiftung können stattdessen bis zu 15 vom Hundert der Einnahmen aus den Studienbeiträgen in das Stiftungsvermögen überführen; für die Zweckbindung gilt Satz 3 entsprechend (§ 11 Abs. 2 Satz 4 NHG).

3.1.2 Ausweis und Abgrenzung zum Abschlussstichtag

Die im Rahmen der Studienbeiträge vereinnahmten Erträge sind innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Erträgen aus Studienbeiträgen bzw. Erträgen aus Langzeitstudiengebühren auszuweisen. Die Aufwendungen der zweckgebundenen Mittelverwendung sind entsprechend der Kostenart den einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung zuzuordnen. Bei Finanzierung von Investitionen ist eine Aktivierung vorzunehmen bei entsprechender Dotierung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse.

Zum Abschlussstichtag sind die Erträge und Aufwendungen des Geschäftsjahres einander gegenüberzustellen. Ein Überhang der Erträge war bis zum 31. Dezember 2009 der Rücklage nach § 11 NHG zuzuführen. Ein Überhang der Aufwendungen war durch eine Entnahme aus der Rücklage nach § 11 NHG auszugleichen. Mit Wirkung zum 1. Januar 2010 erfolgt der Ausweis der Abgrenzung im Rahmen des Sonderpostens für Studienbeiträge. Die Beträge der Rücklage sind mit Wirkung zum 1. Januar 2010 der Rücklage zu entnehmen und in den Sonderposten für Studienbeiträge umzubuchen. Wir verweisen insofern auf die Ausführungen zum Sonderposten für Studienbeiträge unter Abschnitt 10.

Eine jahresbezogene Zurechnung der für das Wintersemester vereinnahmten Studiengebühren erfolgt nicht.

3.1.3 Ausnahme vom Kontenclearing

Die Studienbeiträge werden direkt von den jeweiligen Hochschulen erhoben.

Gemäß § 11 Abs. 2 NHG dürfen die vereinnahmten Studienbeiträge bis zu einer zweckentsprechenden Verwendung durch die Hochschule bei einer Bank oder Sparkasse in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union Zins bringend angelegt werden. Sollte die Anlage in Wertpapieren erfolgen, sind die Grundsätze des § 54 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in Verbindung mit der Anlageverordnung zu beachten. Dementsprechend ist die Einrichtung von Girokonten, die nicht dem banktäglichen Kontenclearingverfahren mit der Landeshauptkasse unterliegen, zulässig. Zum Nachweis des Bestands der angelegten Mittel zum Bilanzstichtag sowie der vereinbarten Zinskonditionen und Zinserträge sollte grundsätzlich zum Jahresende eine Bankbestätigung eingeholt werden.

Die aus der Anlage der Mittel generierten Erträge sind den Einnahmen aus Studienbeiträgen zuzuführen. Der Ausweis der Zinserträge hat in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge zu erfolgen.

3.1.4 Darlehensgewährung und Ausfallfonds

Damit die Aufnahme eines Studiums nicht durch die Einführung von Studienbeiträgen erschwert oder verhindert wird, wird den Studierenden nach Maßgabe des § 11a NHG unabhängig von ihren Vermögensverhältnissen ein zinsgünstiges Studienbeitragsdarlehen angeboten. Die Finanzierung erfolgt durch die Kreditanstalt für Wiederaufbau. Die Rückzahlung beginnt in Abhängigkeit von der Höhe des Einkommens zwei Jahre nach Beendigung des Studiums.

Zur Sicherung der Rückzahlung der Darlehen an die Kreditanstalt für Wiederaufbau übernimmt das Land Niedersachsen gemäß § 11a Abs. 5 NHG eine Ausfallbürgschaft. Zur Finanzierung dieser Ausfallbürgschaft sowie der sonstigen aus dem Darlehensprogramm erwachsenen Lasten haben die Hochschulen bei der NBank einen für diese Zwecke ausreichend auszustattenden Fonds eingerichtet. Die Hochschulen führen ihre Beiträge an den Fonds direkt ab. Die Berechnung erfolgt dabei auf Basis der Anzahl der Studienbeitragspflichtigen gemäß § 11 Abs. 1 NHG. Die Zahlung der Beiträge erfolgt zweimal jährlich im Zuge eines von der NBank durchgeführten Lastschriftverfahrens. Die Zuführung zum Ausfallfonds ist nicht aus Studienbeiträgen sondern aus Landesmitteln zu finanzieren. Der Aufwand ist unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen auszuweisen. Eine Abgrenzungsbuchung zum Abschlussstichtag ist im Zuge des i. d. R. implementierten Lastschriftverfahrens nicht erforderlich. Da derzeit die Ausstattung des Ausfallfonds als ausreichend gilt, besteht für die Bildung einer Rückstellung für eventuelle Nachschusspflichtigen ebenfalls kein Raum.

3.2 Langzeitstudiengebühren

Gemäß § 13 Abs. 1 Satz 1 NHG erheben die Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen von Studierenden nach Ablauf des in § 11 Abs. 1 Sätze 2 und 3 i. V. m. Abs. 3 Satz 3 NHG festgelegten Zeitraums Langzeitstudiengebühren. Von den Einnahmen steht den Hochschulen jährlich der in § 13 NHG festgelegte Betrag zur Verfügung. Der darüber hinausgehende Betrag ist an den Landeshaushalt abzuführen. Die Aufteilung auf die Hochschulen erfolgt entsprechend ihrem Anteil am Gesamtaufkommen. Die Verwendung der Mittel durch die Hochschule ist in den jeweiligen Zielvereinbarungen zu regeln.

Die vereinnahmten Erträge sind innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung unter Erträge aus Studienbeiträgen und Langzeitstudiengebühren auszuweisen. Eine Abgrenzung zum Bilanzstichtag ist nicht erforderlich.

4 Drittmittel

4.1 Einordnung der Drittmittel in das Aufgabengebiet der Hochschulen

Die Aufgaben der Hochschulen sind gemäß § 3 Abs. 1 Satz 1 NHG unter anderem die Pflege, Entwicklung und Förderung der Wissenschaften und Künste durch Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung in einem freiheitlichen, demokratischen und sozialen Rechtsstaat. Der Bereich der Forschung ist insbesondere durch § 3 NHG i. V. m. § 2 HRG und § 22 NHG geregelt. Zur Forschung gehören auch Forschungsvorhaben, die ganz oder zum Teil aus Mitteln Dritter finanziert werden (§ 22 NHG).

4.2 Begriff und Charakteristik der Drittmittel

Gemäß der revidierten Hochschulfinanzstatistik des Statistischen Bundesamtes sind Drittmittel "solche Mittel, die zur Förderung von Forschung und Entwicklung sowie des wissenschaftlichen Nachwuchses und der Lehre zusätzlich zum regulären Hochschulhaushalt (Grundausrüstung) von öffentlichen oder privaten Stellen eingeworben werden. Drittmittel können der Hochschule selbst, einer ihrer Einrichtungen (z. B. Fakultäten, Fachbereiche, Institute) oder einzelnen Wissenschaftlern im Hauptamt zur Verfügung gestellt werden." Forschungsvorhaben im Rahmen einer Nebentätigkeit sind keine Drittmittelprojekte. Zwar unterscheidet sowohl das Statistische Bundesamt als auch der Wissenschaftsrat nicht zwischen Drittmitteln der Forschung und Entwicklung als auch Lehre, dennoch ist es für Hochschulen auf Grund des Stellenwertes unabdingbar diese Unterscheidung vorzunehmen. Eine formelgebundene bzw. indikatorengestützte Mittelzuweisung orientiert sich oftmals an der Ist-Entwicklung bestimmter Indikatoren (z. B. Anzahl der Absolventen, Zahl der Studierenden in der Regelstudienzeit, Anteil der weiblichen Studierenden und des weiblichen Hochschulpersonals sowie Höhe der Erträge aus Drittmitteln --insbesondere der Drittmittel für Forschung und Entwicklung--, etc.). Dabei werden die entsprechenden Indikatoren je nach Zielen des Zuweisungsgebers gewichtet. Somit ist es notwendig, die Daten entsprechend aufzubereiten. Die grundsätzliche Drittmitteldefinition ergibt sich aus dem Hochschulkennzahlensystem (HKS-Handbuch in der jeweils aktuellen Fassung).

Es werden folgende Arten von Drittmitteln zur Förderung der Forschung, der Lehre und der Weiterbildung unterschieden:

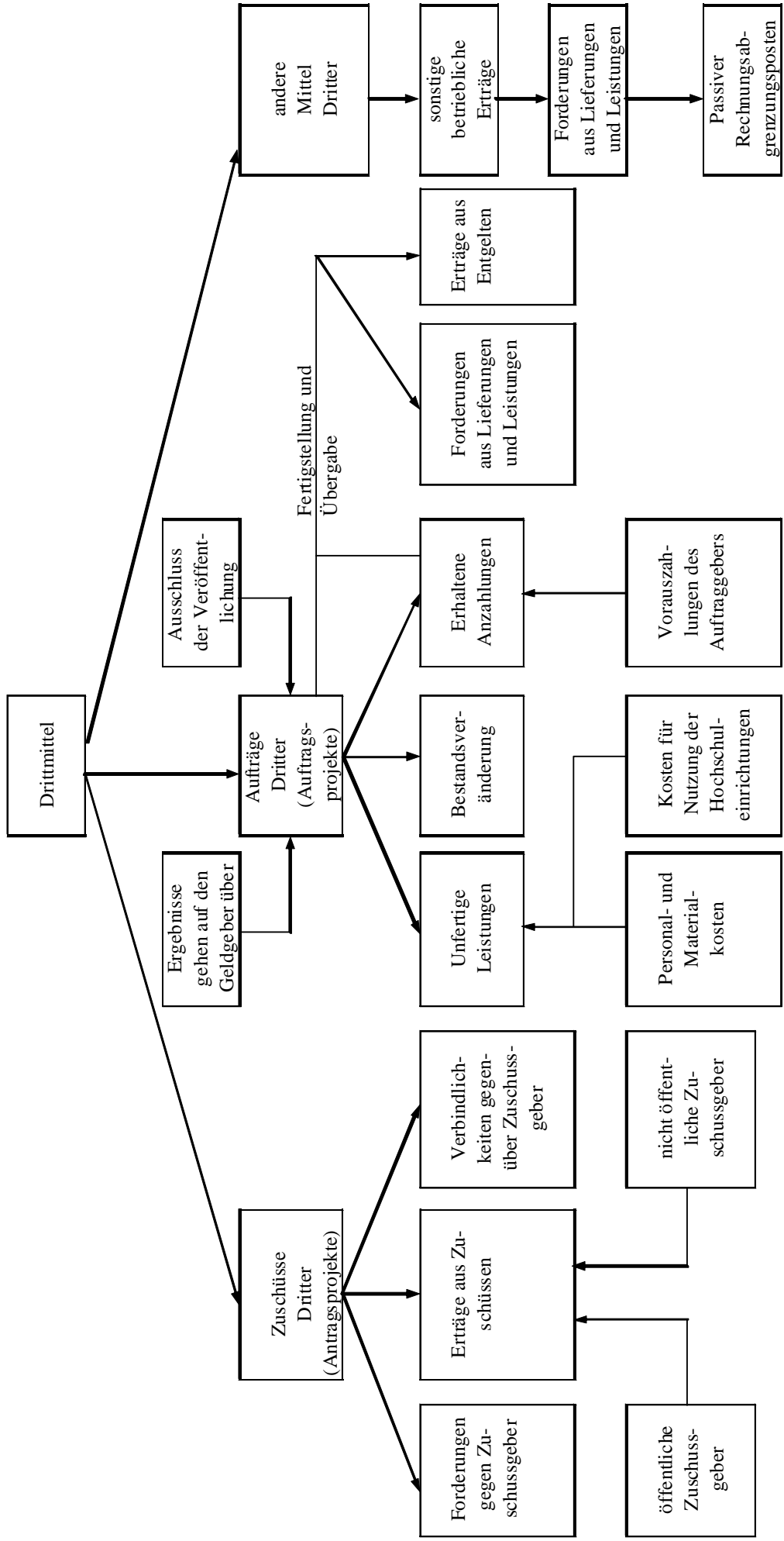
- 1) Zuschüsse Dritter (Antragsprojekte)
- 2) Entgelte aus Aufträgen Dritter (Auftragsprojekte)
- 3) andere Mittel Dritter
 - a) Entgelte für Lehre und Weiterbildung
 - b) Sonstige

4.3 Grundsätze der Behandlung von Drittmittelprojekten

Zur Sicherstellung des Nachweises der Vollständigkeit und Richtigkeit der Periodenabgrenzung der Erträge und Aufwendungen sowie der Abgrenzung von Ansprüchen und Anspruchsminderungen muss für jedes Projekt eine geeignete Dokumentation erfolgen. Für jedes Drittmittelprojekt einschließlich Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen sowie Tagungen bzw. für jeden Auftrag oder für Projekte, für die zusätzliches Personal eingestellt wird, muss grundsätzlich ein Projektkonto eingerichtet werden, auf das alle Aufwendungen und Erträge gebucht werden (vgl. § 22 Abs. 3 NHG).

Zur übersichtlichen Darstellung der Drittmittelprojekte, insbesondere der Antragsprojekte, ist eine geeignete EDV-gestützte Auswertung aus der genutzten Anwendungssoftware bzw. eine Darstellung in einem Tabellenkalkulationsprogramm zu empfehlen. Diese Darstellung, geordnet nach Zuschussprojekten, sollte die Auflösung der in Vorjahren gebildeten Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern, die Erträge und Aufwendungen des Berichtsjahres sowie die zum Bilanzstichtag gebildeten Abgrenzungen (Forderungen gegen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern) enthalten. Es empfiehlt sich bei den Erträgen und Aufwendungen eine Darstellung entsprechend der bebuchten Konten.

Die folgende Darstellung gibt einen Überblick über den Begriff Drittmittel und bezeichnet die dabei betroffenen Bilanzposten bzw. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.



Solange Antrags- und Auftragsprojekte nicht abgeschlossen sind, bleiben nicht verwendete Mittel gebunden („Gebundenes Projektkonto“). Als verwendete Mittel gelten auch Kosten des direkt eingesetzten Landespersonals und Overheads (Gemeinkosten). Diese Kosten und Overheads (Gemeinkosten) sind vorab den Gewinnrücklagen zuzuführen (vgl. Abschnitt 9.2.1.2). Unverzüglich nach Abschluss des Zuschussprojektes bzw. des Auftrages ist dieses Projektkonto abzuschließen und soweit keine Rückzahlungsverpflichtung besteht, der Restbetrag auf ein „Freies Projektkonto“ innerhalb der Rücklagen umzubuchen.

Die Mittel auf den „Freien Projektkonten“ stehen, soweit die Hochschulleitung nichts anderes bestimmt hat, insbesondere zur Deckung defizitärer Antrags- und Auftragsprojekte oder sonstiger Zwecke im Rahmen der Verfügungsmöglichkeiten der jeweils zuständigen Organisationseinheit (Lehrstuhl, Institut oder Fakultät) zur Verfügung.

Auf den „Freien Projektkonten“ können folglich nur zwei Finanzbuchhaltungs-Konten angesprochen werden:

- bei Zuführung: Einstellung in die Sonderrücklagen
an Sonderrücklagen
- bei Verwendung: Sonderrücklagen
an Entnahme aus den Sonderrücklagen

Zur Vorgehensweise und Darstellung der Sonderrücklagen und der Einbehalte des Verwaltungs-kostenanteils wird insofern auf den entsprechenden Abschnitt dieser Bilanzierungsrichtlinie verwiesen.

Die folgenden Ausführungen betreffen folgende Bilanzposten bzw. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.

Bezeichnung	Posten
<u>A. Bilanzposten</u>	
- Unfertige Leistungen	Aktiva: B.I.2.
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	Aktiva: B.II.1.
- Forderungen gegen andere Zuschussgeber	Aktiva: B.II.3.
- Sonstige Vermögensgegenstände	Aktiva: B.II.4.
- Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks	Aktiva: B.IV.
- Erhaltene Anzahlungen	Passiva: E.1.
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	Passiva: E.2.
- Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern	Passiva: E.4.
- Sonstige Verbindlichkeiten	Passiva: E.5.
<u>B. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung</u>	
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern	GuV: 1.c)
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen von anderen Zuschussgebern	GuV: 2.c)
- Umsatzerlöse/Erträge für Aufträge Dritter	GuV: 4.
- Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an unfertigen Leistungen	GuV: 5.

4.4 Zuschüsse Dritter

4.4.1 Definition

Zuschüsse Dritter stellen eine Vorteilsgewährung von Dritten ohne besondere Gegenleistungsverpflichtung dar. Keine Gegenleistung in diesem Sinne sind Abschlussberichte, Schlussverwendungsnachweise u. ä.

4.4.2 Beispiele für Zuschüsse Dritter

4.4.2.1 Zuschüsse Dritter für Forschung und Entwicklung

Zu den Zuschüssen Dritter für Forschung und Entwicklung sind beispielhaft zu zählen, sofern sie für die Forschung und Entwicklung gewährt wurden:

- Projektmittel der Forschungsförderung des Bundes, der Länder, der EU und anderer öffentlicher Stellen
- Mittel der Wirtschaft, die für die Durchführung von Kooperationsprojekten zur Wissenschaftsförderung gezahlt werden
- Mittel der DFG (einschließlich der Programmpauschale) für Graduiertenkollegs, die Exzellenzinitiative, Sonderforschungsbereiche, Forschungsgruppen, des Normal- und Schwerpunktverfahrens, im Rahmen der Forschungsförderung nach Artikel 91b GG
- Mittel für Forschungszwecke von anderen Ländern, die nicht Träger sind
- Geldspenden sowie Sachspenden für Forschung
- Wissenschaftspreise mit einer Zweckbindung bezüglich der Forschung

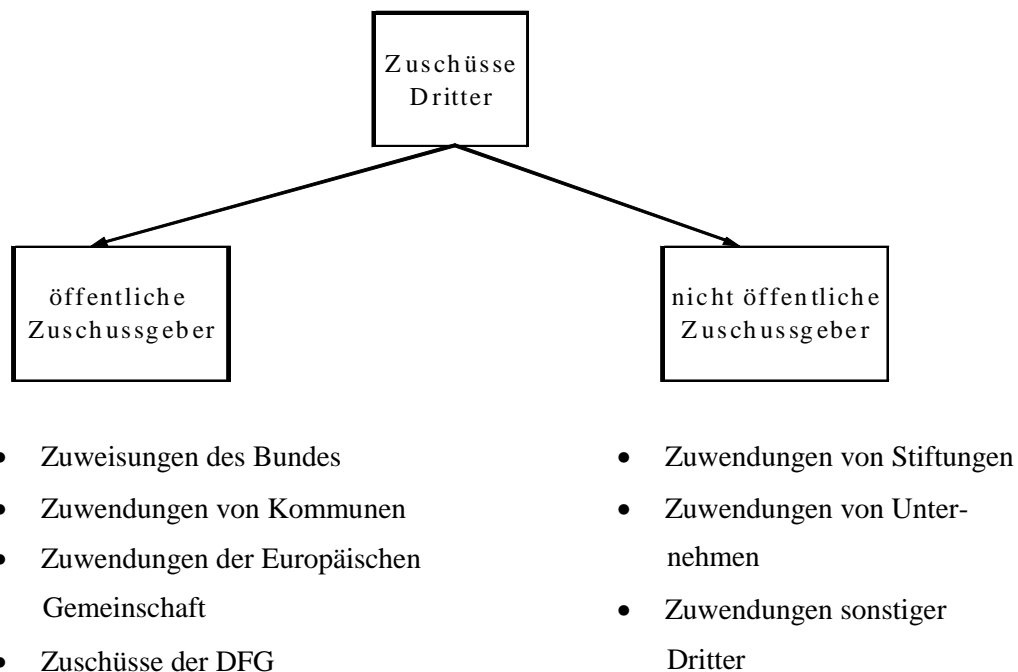
4.4.2.2 Zuschüsse Dritter für Lehre

Zu den Zuschüssen Dritter für Lehre sind beispielhaft zu zählen, sofern sie für die Lehre gewährt wurden:

- Mittel der Bundesagentur für Arbeitsförderung
- Stiftungslehrstühle und –professuren
- Mittel der Hochschulförderungsgesellschaften
- Geldspenden sowie Sachspenden für Lehre
- Wissenschaftspreise mit einer Zweckbindung bezüglich der Lehre

4.4.3 Darstellung im Jahresabschluss

Im Jahresabschluss ist für die Darstellung grundsätzlich der Zweck des Zuschusses ausschlaggebend. Es wird unterschieden zwischen Zuschüssen für Investitionen (Anlagevermögen) und für laufende Aufwendungen. Des Weiteren kann nach der Zugehörigkeit des Zuschussgebers unterschieden werden:



Zuschüsse sind gemäß der vom Geldgeber festgelegten Zweckbestimmung zu verwenden und nach dessen Bedingungen zu bewirtschaften, soweit gesetzliche Bestimmungen dem nicht entgegenstehen. Die Zweckbestimmung ergibt sich aus der jeweiligen Bewilligung. Wenn der Zuschussgeber den Verwendungszweck nicht näher bestimmt hat, können die Zuschüsse nach freiem Ermessen für wissenschaftliche Zwecke in Anspruch genommen werden.

Soweit Mittel für Projektpartner vereinnahmt und an diese weitergeleitet werden, sind nur die der Hochschule selbst zur Bewirtschaftung verbleibenden Einnahmen als Erträge zu erfassen.

Für alle Projekte gilt unabhängig von der Herkunft der Mittel, dass projektbezogen eine Abgrenzung der vereinnahmten Erträge in Abhängigkeit der entstandenen Aufwendungen zu erfolgen hat. Sind die vereinnahmten Erträge höher als der projektbezogen entstandene Aufwand, so ist eine Verbindlichkeit gegenüber dem Zuschussgeber auszuweisen. Im umgekehrten Fall ist eine Forderung gegen den Zuschussgeber zu bilanzieren.

Beispiel 6:**B 6****I. Sachverhalt:**

Die Gesamtförderung des Drittmittelgebers beträgt EUR 60.000,00

- Jahr 01:**
- a) Drittmittelgeber zahlt EUR 30.000,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 25.000,00 an Personal- und Sachmitteln

- Jahr 02:**
- a) Drittmittelgeber zahlt EUR 30.000,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 27.500,00 an Personal- und Sachmitteln

- Jahr 03:** Hochschule verbraucht EUR 2.500,00 an Personalmitteln. Das Projekt wird abgeschlossen.
- c) mit Rückzahlungsverpflichtung EUR 5.000,00
 - d) ohne Rückzahlungsverpflichtung EUR 5.000,00

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
01	unterjährig			EUR		
	a)	28	Flüssige Mittel	30.000,00	503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern
	b)	62-64 60-61	Personalaufwand Materialaufwand	25.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	b)	44 bzw. 485	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten	25.000,00	bzw. 485 28	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
	a)	503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern	5.000,00	46	Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto		
02	unterjährig a)	28	Flüssige Mittel	EUR 30.000,00	503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern		
			Personalaufwand Materalaufwand	27.500,00			44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen bzw. 485 Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten
	b)	44 bzw. 485	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	27.500,00	28	Flüssige Mittel		
			Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten				Jahresabschlussbuchung (Auflösung bzw. Abgrenzung Vorjahr)	46
	a)	503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern	7.500,00	46	Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern		
			03	unterjährig	62-64 485	Personalaufwand	2.500,00	485
	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten	2.500,00				28	Flüssige Mittel	
Jahresabschlussbuchung (Auflösung bzw. Abgrenzung Vorjahr)	46	Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern		7.500,00	503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern		
		c)		503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern	5.000,00	46	Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern
					Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgebern	5.000,00	28	Flüssige Mittel
d)	334	Einstellung in Sonderrücklage	5.000,00	324	Sonderrücklagen			

Bei kofinanzierten Projekten (z.B. EFRE-Projekte) ist darauf zu achten, dass die Abgrenzung nur in Höhe des Kofinanzierungsanteils erfolgt.

Beispiel 7:**B 7**

50 % -ige Kofinanzierung im Rahmen eines Projekts.

- Jahr 01:** a) Der Drittmittelgeber zahlt im Berichtsjahr noch nichts.
 b) Die Hochschule verbraucht EUR 70.000,00 an Personal- und Sachmitteln

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
01	unterjährig			EUR		
	a)	28	Flüssige Mittel	0,00	503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern
	b)	62-64 60-61	Personalaufwand Materialaufwand	70.000,00	44 bzw. 485	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten
	b)	44 bzw. 485	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten	70.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
	a)	25	Forderungen gegen andere Zuschussgeber		503	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern
				35.000,00		

4.4.5 Exkurs: 7. Forschungsrahmenprogramm der EU

Das bedeutsamste Instrument der europäischen Forschungsförderung ist das Forschungsrahmenprogramm. Das derzeitige 7. Forschungsrahmenprogramm (AB/EU 2006 L 412/1) hat eine Laufzeit von 2007 bis 2013. Es „soll dazu beitragen, Kooperationen im Rahmen konkreter und gezielter Projekte in Schlüsselbereichen der medizinischen, ökologischen, industriellen oder sozioökonomischen Forschung auszulösen“ (Deutsches Portal zum 7. EU-Forschungsrahmenprogramm). Mit

einem Gesamtvolumen von rund EUR 54 Mrd. ausgestattet werden die vier spezifischen Programme Kooperation, Ideen, Menschen und Kapazitäten gefördert.

Direkte Kosten sind erstattungsfähig, wenn sie direkt dem Projekt zuzurechnen sind und vom Zuwendungsempfänger als solche ausgewiesen werden. Beispiele hierfür wären Personalkosten, Reisekosten und Geräteanschaffungen. Dabei sind die Voraussetzungen für die Abrechnung der Personalkosten, dass die für das Projekt geleisteten Stunden auf der Basis von Zeitnachweisen exakt ermittelt werden und die Zeitaufschreibungen auf Basis der gesamten Arbeitszeit erfolgten. Gegenüber dem 6. Forschungsrahmenprogramm können auch durchschnittliche Personalkosten angesetzt werden, soweit die Hochschule ein Methodenzertifikat eingeholt hat.

Indirekte Kosten (z. B. Verwaltungsgemeinkosten, Raummieten, Strom- und Heizungskosten etc.) müssen einen sachgerechten Anteil der gesamten Gemeinkosten der Einrichtung ausmachen. Sie können auf Grundlage der tatsächlichen indirekten Kosten, die der Zuwendungsempfänger über ein analytisches Rechnungslegungssystem ermittelt, angesetzt werden. In diesem Falle hat zwecks vollständiger Kostenerstattung eine Bewertung der Herstellungskosten nach der Methodik des Vollkostenmodells zu erfolgen.

Die Hochschule kann sich auch für einen Pauschalsatz (derzeit 60 %) der gesamten erstattungsfähigen direkten Kosten unter Ausschluss der erstattungsfähigen direkten Kosten für Unteraufträge sowie der Kosten von Ressourcen, die von Dritten zur Verfügung gestellt und nicht auf dem Gelände des Zuwendungsempfängers genutzt werden, entscheiden. Da davon auszugehen ist, dass der Pauschalsatz unter den tatsächlichen indirekten Kosten und der EU-Beitrag zu den erklärten Kosten im Durchschnitt bei 75 % für Forschungsaktivitäten liegt, sind aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten die Vollkosten zu ermitteln, um eine maximale Förderung zu erhalten. Anzumerken ist, dass die EU-Förderung in Bezug auf den Pauschalansatz in die Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG bzw. bei Stiftungshochschulen gemäß § 57 Abs. 3 NHG einzustellen ist, da hier das Landesbudget entlastet wird.

4.5 Aufträge Dritter

4.5.1 Begriff

Aufträge Dritter sind Forschungsvorhaben, deren Ergebnisse dem Auftraggeber zur Verfügung und Verwertung bereit gestellt werden müssen. Unter die Aufträge Dritter fallen:

- Forschungsvorhaben (Auftragsforschung)
- Gutachten und Befundberichte
- Durchführung von Untersuchungen und
- andere Dienstleistungen

Enthalten die abgeschlossenen Verträge folgende Bestandteile, weist dies auf die Durchführung eines Auftrags hin:

- Einschränkung der Veröffentlichungspflicht
- Vereinbarungen, die darauf ausgerichtet sind, dass Ergebnisse eines Forschungsvorhabens einschließlich der alleinigen Nutzung von Rechten, Erfindungen und Schutz-, Benutzungs- oder Nutzungsrechten auf den Geldgeber übergehen
- Anwendung öffentlichen Preisrechts

4.5.1.1 Auftragsforschung

Im Allgemeinen wird unter Auftragsforschung das wissenschaftliche Forsuchen im Auftrag eines privatwirtschaftlichen oder öffentlichen Mittelgebers in Form eines Forschungsauftrags oder einer Forschungs Kooperation verstanden. Dabei wird in der Regel das Ziel des Forschungsauftrags vom Auftrag-/Mittelgeber vorgegeben. Forschungsergebnisse sowie auch die Publikations-, Schutz-, Urheber-, Nutzungs- und Verwertungsrechte sind ausschließlich oder zumindest zum Teil dem Auftrag-/Mittelgeber vorbehalten. Kennzeichnend für eine Auftragsforschung ist ein Verhältnis von Leistung und Gegenleistung.

Von der Auftragsforschung sind Spenden und echte Zuschüsse zu unterscheiden. Werden letztere unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt, sind sie nach derzeit geltendem Recht nicht umsatzsteuerbar. Der Vorbehalt der Verwertungsrechte zugunsten des Zuwendungsgebers oder ein Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für die Veröffentlichung der Ergebnisse führt in der Regel zu einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch. Dabei ist es unbedeutend, ob die Forschungstätigkeit Grundlagenforschung oder anwendungsorientierte Forschung darstellt. Ebenfalls ist die Form des Mittelgebers -- privatrechtlich oder öffentlich -- bei der Einschätzung nicht von Belang. Hierbei handelt es sich nur um eins von mehreren Kriterien, die im Rahmen einer Gesamtbetrachtung für eine zutreffende umsatzsteuerliche Beurteilung zu prüfen sind. Im Einzelnen wird auf Abschnitt 150 Abs. 8 UStR verwiesen.

4.5.1.2 Gutachten und Befundberichte

In einem Gutachten können sowohl rechtliche als auch tatsächliche (insbesondere technische oder medizinische) Fragestellungen behandelt werden. Es enthält eine allgemein vertrauenswürdige Beurteilung eines Sachverhalts in Hinblick auf die Fragestellung oder ein vorgegebenes Ziel. Dabei ist der Begriff „Gutachten“ keine geschützte Bezeichnung oder hat eine besonders hervorgehobene prozessrechtliche Bedeutung.

Befundberichte beziehen sich in der Regel auf Berichte über die Gesamtheit der durch einen Arzt erhobenen körperlichen und psychischen Erscheinungen eines Patienten. Dieser kann sich aus verschiedenen Einzelbefunden zusammen setzen.

4.5.1.3 Durchführung von Untersuchungen

Hochschulen dürfen Untersuchungen auch im Auftrage Dritter durchführen. Diese können sich auf verschiedene Bereiche und Themen erstrecken. Oftmals treten die Hochschulen mit der Durchführung von Untersuchungen in Wettbewerb mit gewerblichen Anbietern.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der juristischen Personen des öffentlichen Rechts werden als Betriebe gewerblicher Art (BgA) bezeichnet. Der Begriff schließt alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben, ein. Eine Gewinnerzielungsabsicht sowie eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist nicht erforderlich (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG sowie R 9 KStR). Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG sowie R 9 KStR).

4.5.2 Behandlung der Aufträge Dritter

Aus den Einnahmen sind die für die Erbringung der Leistung notwendigen Personal- und Sachausgaben zu bestreiten.

Die Aufträge Dritter, und insbesondere die Auftragsforschung, werden buchhalterisch anders abgebildet als Zuschüsse von Dritten zur Forschungsförderung. Soweit Forschungsvorhaben, die im Auftrage Dritter durchgeführt werden, am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind, müssen die bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen Arbeiten als unfertige Leistungen aktiviert werden. Bewertet werden diese unfertigen Leistungen mit ihren bis zum Bilanzstichtag angefallenen Personal- und Materialkosten einschließlich der Kosten für die Nutzung von Einrichtungen. Vorauszahlungen des Auftraggebers sind erhaltene Anzahlungen, die erfolgsneutral zu passivieren sind. Nach Übergabe der Leistung an den Geldgeber sind die erhaltenen Anzahlungen erfolgswirksam aufzulösen.

Wie unter Abschnitt 4.3 ausgeführt hat eine Bewertung zu Vollkosten zu erfolgen, also einschließlich der angefallenen Gemeinkosten sowie der Inanspruchnahme des eigenen Personals. Insofern sind die unfertigen Erzeugnisse/unfertigen Leistungen verlustfrei zu bewerten. Im Rahmen der verlustfreien Bewertung sind Abschreibungen vorzunehmen, soweit die vertraglich vereinbarten Zahlungen (Erträge) des Auftraggebers die Herstellungskosten (Personal- und Materialeinzelkosten und Gemeinkosten) zzgl. der nach dem Bilanzstichtag noch anfallenden Kosten unterschreiten. Es wird somit dem das Vorsichtsprinzip konkretisierenden Imparitätsprinzip Rechnung getragen, wonach Verluste, anders als Gewinne, bereits im Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung und nicht erst im Zeitpunkt ihrer Realisation erfolgswirksam zu erfassen sind.

Beispiel 8:

B 8

I. Sachverhalt:

Die Auftragssumme beträgt EUR 50.000,00 (netto). Bis zum Bilanzstichtag sind 50 % des Auftrags bearbeitet. Zu Vollkosten bewertet sind bereits EUR 30.000,00 an Personal- und Materialeinzelkosten sowie an Gemeinkosten angefallen (je zur Hälfte Personal- und Materialaufwand). Zum Jahresabschluss erfolgt eine Wertberichtigung der unfertigen Leistungen in Höhe von EUR 5.000,00.

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	Jahresabschlussbuchung			EUR		
		219	Unfertige Leistungen	30.000,00	521	Erhöhung des Bestandes an unfertigen Leistungen
		521	Abschreibungen der unfertigen Leistungen auf den beizulegenden Wert	5.000,00	219	Unfertige Leistungen

Beispiel 9:**B 9****I. Sachverhalt:**

Die Hochschule erhält für eine Auftragsforschung von einem nicht öffentlichen Auftraggeber Mittel in einem Gesamtvolumen von EUR 71.400,00. Die Ergebnisse der Forschungstätigkeit werden ausschließlich dem Auftraggeber zur Verfügung gestellt. Der in den Buchungssätzen verwendete Umsatzsteueranteil berechnet sich auf Basis des derzeit gültigen Umsatzsteuersatzes von 19 %.

- Jahr 01:**
- a) Auftraggeber zahlt EUR 35.700,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 15.000,00 für Personalaufwendungen
 - c) Hochschule verbraucht EUR 10.000,00 (netto) Materialaufwendungen

- Jahr 02:**
- a) Auftraggeber zahlt EUR 35.700,00
 - b) Hochschule verbraucht EUR 25.000,00 für Personalaufwendungen
 - c) Hochschule verbraucht EUR 5.000,00 (netto) für Materialaufwendungen

Jahr 03: Es erfolgt kein weiterer Geldfluss seitens des Auftraggebers. Es fallen keine weiteren Aufwendungen bei der Hochschule an. Der Auftrag wird abgeschlossen und das Ergebnis an den Auftraggeber übergeben.

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
01	unterjährig			EUR		
	a)	28	Flüssige Mittel	30.000,00	430	Erhaltene Anzahlungen
				5.700,00	480	Sonstige Verbindlichkeiten (Umsatzsteuer)
	b)	62-64	Personalaufwand	15.000,00	485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten
	b)	485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten	15.000,00	28	Flüssige Mittel
	c)	60-61	Materialaufwand	10.000,00		
		260	Sonstige Vermögensgegenstände (Vorsteuer)	1.900,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	c)	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	11.900,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
	b)	219	Unfertige Leistungen	25.000,00	521	Erhöhung des Bestandes an unfertigen Leistungen

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto	
02	unterjährig	28	Flüssige Mittel	EUR	430	Erhaltene Anzahlungen	
				30.000,00			480
		b)	62-64	Personalaufwand	25.000,00	485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten
					25.000,00		
		c)	60-61	Materialaufwand	5.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
					260		
c)	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	5.950,00	28	Flüssige Mittel		
			28			28	Flüssige Mittel
Jahresabschlussbuchung	b)	219	Unfertige Leistungen	30.000,00	521	Erhöhung des Bestandes an unfertigen Leistungen	
03	Jahresabschlussbuchung	521	Verminderung des Bestandes an unfertigen Leistungen	55.000,00	219	Unfertige Leistungen	
		430	Erhaltene Anzahlungen	60.000,00	510	Umsatzerlöse aus Forschungsaufträgen, Forschungsdienstleistungen und sonstigen Dienstleistungen	
		334	Einstellung in die Sonderrücklage	5.000,00	324	Sonderrücklagen	

Wie das Beispiel 9 verdeutlicht, sind die Erträge aus der Auftragsforschung in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Umsatzerlösen/Erträge für Aufträge Dritter auszuweisen. Gleiches gilt für Erträge aus Gutachten und Befundberichten sowie der Durchführung von Untersuchungen. Stehen die Zahlungen für derartige Leistungen zum Abschlussstichtag noch aus, so ist in Höhe der noch ausstehenden Zahlungen eine Forderung aus Lieferungen und Leistungen zu bilanzieren.

4.5.3 Grundsatz der Kostendeckung und Erhebung von marktüblichen Entgelten

Bei der Erstellung eines Angebotes ist darauf zu achten, dass die kalkulierten Entgelte die entstehenden Personal- und Materialkosten sowie die Kosten für die Inanspruchnahme des vorhandenen Personals und der verwendeten Einrichtungen decken (§ 22 Abs. 3 Satz 3 NHG).

Gerade im Hinblick auf die Ermittlung der Verrechnungspreise für die Kosten der Inanspruchnahme des vorhandenen Personals bzw. der vorhandenen Einrichtungen ist eine Kosten- und Leistungsrechnung unabdingbar. Hinsichtlich der Vorgehensweise wird auf das KLR - Anforderungen/ Aufgabenheft in der jeweils gültigen Version verwiesen.

4.6 Andere Mittel Dritter

Andere Mittel Dritter sind Leistungen von öffentlichen oder privaten Stellen, die der Hochschule oder ihren Einrichtungen für eine direkte oder indirekte Gegenleistung, die nicht Forschung zum Gegenstand hat, zufließen.

Andere Mittel Dritter sind insbesondere

- Teilnehmerbeiträge für Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen
- Tagungsbeiträge
- Spenden
- Sponsoring
- Mittel personenbezogener Förderung (z. B. Doktoranden-, Postdoktoranden- bzw. Habilitationsstipendien)

Andere Mittel Dritter sind unter den sonstigen betrieblichen Erträgen (Kontengruppe 54) auszuweisen.

4.7 Trennungsrechnung

4.7.1 Allgemeines

Hochschulen können sowohl wirtschaftliche als auch nichtwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben. Zu den nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten gehören insbesondere die Ausübung übertragener, hoheitlicher Aufgaben des Staates wie die Ausbildung von Humanressourcen, unabhängige Forschung und Entwicklung zur Erweiterung des Wissens sowie die Verbreitung der Ergebnisse aus diesen Forschungen und Entwicklungen. Es handelt sich um Aufgaben, deren Erfüllung dem Staat kraft öffentlichen Rechts obliegt und durch unmittelbare und mittelbare Staatsverwaltung erfolgt. Dafür

erhalten die Hochschulen in staatlicher Verantwortung Zuschüsse und Zuweisungen bzw. Finanzhilfen des Landes Niedersachsen.

Hochschulen können jedoch daneben auch wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, d. h. Waren und Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anbieten. Dazu zählen beispielsweise die Vermietung von Infrastruktur, Dienstleistungen für gewerbliche Unternehmen, Auftragsforschung oder Beratungstätigkeit. In einem solchen Fall sind sie nach dem neuen Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation (Gemeinschaftsrahmen FuEul, 30. Dezember 2006, Abl. EU Nr. C 323, S. 1) als Unternehmen zu betrachten und zu behandeln (vgl. Ziffer 3.1 des Gemeinschaftsrahmens FuEul).

Die Europäische Gemeinschaft sieht die Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation als ein wichtiges Ziel von gemeinsamem Interesse an. Gemäß Artikel 179 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) hat die Union zum Ziel, ihre wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen dadurch zu stärken, dass ein europäischer Raum der Forschung geschaffen wird, in dem Freizügigkeit für Forscher herrscht und wissenschaftliche Erkenntnisse und Technologien frei ausgetauscht werden, die Entwicklung ihrer Wettbewerbsfähigkeit einschließlich der ihrer Industrie zu fördern sowie alle Forschungsmaßnahmen zu unterstützen, die für erforderlich gehalten wurden.

Staatliche Beihilfen für die Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation sind demzufolge mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar, wenn sie zu zusätzlicher Forschung, Entwicklung und Innovationstätigkeit führen und der Wettbewerb nicht in einem dem gemeinsamen Interesse zuwider laufenden Ausmaß beeinträchtigt wird. Der Gemeinschaftsrahmen soll die Verwirklichung dieses Ziels gewährleisten (vgl. Ziffer 1.1. des Gemeinschaftsrahmens FuEul).

Nach Art. 107 AEUV sind staatliche Beihilfen grundsätzlich verboten, soweit sie bestimmte Unternehmen begünstigen und den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Da auch Hochschulen, soweit sie wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, Unternehmenscharakter haben, wird im Allgemeinen jegliche Finanzierung, die die Kriterien des Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllt, als staatliche Beihilfe angesehen (vgl. Ziffer 31 des Gemeinschaftsrahmens FuEul).

Die staatliche Finanzierung der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit fällt demgegenüber nicht unter Artikel 107 Abs. 1 AEUV. Dazu müssen jedoch zwecks Vermeidung von unzulässigen Quersubventionen die beiden Tätigkeitsformen und ihre Kosten und Finanzierung eindeutig voneinander getrennt werden können. Der Nachweis, dass die Kosten korrekt zugeordnet worden sind, ist seitens der Hochschule zu erbringen und kann im Jahresabschluss der Hochschulen geführt werden (vgl. Ziffer 3.1.1. des Gemeinschaftsrahmens FuEul). Ohne diesen Nachweis muss zunächst unterstellt werden, dass auch der gesamte Landeszuschuss unter das Beihilferecht fällt.

4.7.2 Darstellung der Trennungsrechnung

Im Jahresabschluss ist das Ergebnis der Trennungsrechnung auf Ebene der gesamten Hochschule nach folgendem Schema im Anhang darzustellen:

Trennungsrechnung				
	Hochschule Gesamt	Nicht wirtschaftlicher Bereich	Wirtschaftlicher Bereich	
Erträge	150	100	50	
Aufwendungen	-116	-74	-42	Veränderte Bewertung (Kosten gehen bei Vollkostenbewertung vom nicht wirtschaftlichen Bereich in den wirtschaftlichen Bereich)
Ergebnis vor Sonderposten für Investitionen	34	26	8	Wirtschaftliches Ergebnis
Erträge aus der Auflösung Sonderposten für Investitionen	6	4	2	
Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionen	-30	-20	-10	
Ergebnis nach Sonderposten für Investitionen	10	10	0	Zuführung/Entnahme Rücklagen

Der Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit kann noch unterteilt werden in Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit mit öffentlichen Auftraggebern und solches mit privatwirtschaftlichen Auftraggebern.

Die Trennungsrechnung selbst ist anhand der Vollkostenrechnung herzuleiten und zu erfassen. Dies verlangt unter anderem die Erfassung der Zeiten der Beteiligten (Professoren, wissenschaftliche Mitarbeiter, etc.) sowie eines verursachungsgerechten Anteils der indirekten Kosten. Eine nicht vollständige Erfassung der im Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit geleisteten Zeiten oder die zu Unrecht unterbliebene Umlage indirekter Kosten führt zu einer zumindest teilweisen Finanzierung in Höhe dieser nicht erfassten Kosten aus dem Globalhaushalt. Dies stellt eine unzulässige staatliche Beihilfe dar. Durch die Einbeziehung von durch den Globalhaushalt finanzierten Kostenbestandteilen bei Auftragsprojekten (Overheadkosten, Landespersonal) wird das Landesbudget entlastet, so dass in dieser Höhe eine Zuführung zur Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG bzw. bei Stiftungshochschulen gemäß § 57 Abs. 3 NHG zu erfolgen hat. Der Überschuss auf Vollkostenbasis ist der Sonderrücklage zuzuführen.

Zur Veranschaulichung ein Beispiel:

Direkte Kosten	EUR 5.000	
Zeiterfassung Landespersonal	EUR 15.000	Einstellung in die allgemeine Rücklage
Overheadkostenzuschlag	EUR 16.500	Einstellung in die allgemeine Rücklage
<hr/>		
Vollkosten	EUR 36.500	
Ertrag	EUR 40.000	
<hr/>		
Gewinn	EUR 3.500	Einstellung in die Sonderrücklage
<hr/>		

5 Anlagevermögen

5.1. Allgemeines

Zum Anlagevermögen zählen diejenigen Gegenstände, die am Abschlussstichtag dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb der Hochschule zu dienen (§ 247 Abs. 2 HGB). Für die Zuordnung zum Anlagevermögen ist die Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, insbesondere die aus steuerlicher Sicht bedeutsame Grenze von EUR 410,00 netto, nicht maßgebend, sondern ausschließlich ihr Anlagecharakter im Sinne obiger Definition.

Im Anhang ist die Entwicklung der einzelnen Positionen des Anlagevermögens darzustellen. Diese Darstellung wird als Anlagespiegel bezeichnet. Der Anlagespiegel muss nach der Bruttomethode erstellt werden. Bei der Bruttomethode werden die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die kumulierten Abschreibungen der Anlagegegenstände während der gesamten Nutzungsdauer ausgewiesen. Auch bereits voll abgeschriebene Anlagegegenstände werden somit bis zu ihrem Ausscheiden im Anlagespiegel geführt. Ziel dieser Methode ist es, die Entwicklung der gesamten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sowie der Abschreibungen der einzelnen Anlagegegenstände lückenlos darzustellen.

Der Buchwert per 31.12. ergibt sich aus dem Stand der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten per 31.12. abzüglich des Stands der Abschreibungen per 31.12. Entsprechend lässt sich der Buchwert des Vorjahres aus den beiden Vortragsspalten ermitteln.

Darstellung des Anlagespiegels:

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Anschaffungs- und Herstellungskosten						Abschreibungen					Buchwerte	
Positi- onsbe- zeich- nung	AK/ HK per 1.1.	Zu- gänge	Um- bu- chun- gen	Ab- gänge	AK/ HK per 31.12.	Kumu- lierte AfA per 1.1.	AfA des Geschäfts- jahres	Ab- gänge	Um- bu- chun- gen	Kumu- lierte AfA per 31.12.	Buch- wert 31.12.	Buch- wert 1.1.
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

Anschaffungs-/Herstellungskosten (Spalten 2 – 6)

- Spalte 2: In der Spalte „AK/HK per 1.1.“ sind die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten aller in der Vergangenheit, d. h. vor dem laufenden Geschäftsjahr, angeschafften und noch vorhandenen Vermögensgegenstände aufzuführen.
- Spalte 3: Die Spalte „Zugänge“ enthält den Zugang zum Anlagevermögen aus dem laufenden Geschäftsjahr zu Anschaffungs-/Herstellungskosten.
- Spalte 4: Die Spalte „Umbuchungen“ ist für Umgliederungen innerhalb des Anlagevermögens von einer Position zu einer anderen, bewertet zu Anschaffungs-/Herstellungskosten, vorgesehen. In der Regel treten die Umbuchungen bei dem Posten „Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“ auf. Betreffen sie andere Posten des Anlagespiegels, sind auf Grund des Bruttoprinzips zwischenzeitlich bereits berücksichtigte Abschreibungen innerhalb des Anlagespiegels gleichfalls umzugliedern. Insgesamt müssen die Umbuchungen über den gesamten Anlagespiegel zu Null aufgehen.

Anlagen im Bau, die unterjährig begonnen und beendet wurden, werden nicht als Umbuchungen im Anlagespiegel dargestellt, da sich die Umbuchungsspalte ausschließlich auf die stichtagsbezogenen Veränderungen der Anlagen im Bau bezieht.

- Spalte 5: In der Spalte „Abgänge“ werden die im Geschäftsjahr ausgeschiedenen Gegenstände des Anlagevermögens mit ihren ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten ausgewiesen.
- Spalte 6: Die Spalte „AK/HK per 31.12.“ ist zu Beginn des nächsten Geschäftsjahres auf die Spalte „AK/HK per 1.1.“ zu übernehmen.

Abschreibungen (Spalten 7 – 11)

- Spalte 7: In der Spalte „Kumulierte Abschreibungen per 1.1.“ sind die vor Beginn des Geschäftsjahres aufgelaufenen Abschreibungen für alle in der Vergangenheit, d. h. vor dem laufenden Geschäftsjahr, angeschafften und noch vorhandenen Vermögensgegenstände aufzuführen.
- Spalte 8: Die Spalte „Abschreibungen des Geschäftsjahres“ enthält die im entsprechenden Geschäftsjahr vorgenommenen Abschreibungen, die mit den Abschreibungen der Gewinn- und Verlustrechnung übereinstimmen müssen.
- Spalte 9: Die auf die Abgänge entfallenden Abschreibungen sind in der Spalte „Abgänge“ darzustellen. Die Differenz aus der Spalte 5 und Spalte 9 muss den Abgang zum Buchwert ergeben.

Spalte 10: Die eventuell auf die umgebuchten Gegenstände vorgenommenen Abschreibungen sind in der Spalte „Umbuchungen“ ebenfalls auf die neue Position umzugliedern, damit der Anlagespiegel weiterhin rechnerisch richtig ist. Diese Spalte muss insgesamt ebenfalls zu Null aufgehen.

Spalte 11: Der Stand der Spalte „Kumulierte Abschreibungen per 31.12.“ ist zu Beginn des nächsten Geschäftsjahres auf die Spalte „Kumulierte Abschreibungen per 1.1.“ zu übernehmen.

Buchwerte (Spalten 12 und 13)

Spalte 12: Der „Buchwert 31.12.“ ergibt sich aus der Differenz zwischen den Spalten 6 und 11.

Spalte 13: Der „Buchwert 1.1.“ ergibt sich aus der Differenz zwischen den Spalten 2 und 7.

Die folgenden Ausführungen betreffen folgende Bilanzposten bzw. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.

Bezeichnung	Posten
<u>A. Bilanzposten</u>	
- Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten	Aktiva: A.I.1.
- Geleistete Anzahlungen	Aktiva: A.I.2.
- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken	Aktiva: A.II.1.
- Technische Anlagen und Maschinen	Aktiva: A.II.2.
- Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	Aktiva: A.II.3.
- Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	Aktiva: A.II.4.
- Sonderposten für Investitionszuschüsse	Passiva: B
- Sonstige Rückstellungen	Passiva: D.2.
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	Passiva: E.2.
- Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen	Passiva: E.3.
<u>B. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung</u>	
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels	GuV: 1.a)
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels	GuV: 2.a)
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	GuV: 2.b)
- Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen von anderen Zuschussgebern	GuV: 2.c)
- Sonstige betriebliche Erträge (davon: Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse)	GuV: 7.
- Materialaufwand	GuV: 8.
- Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	GuV: 10.
- Sonstige betriebliche Aufwendungen (davon: Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse)	GuV: 11.

5.2 Zugänge

Anlagegegenstände sind gemäß § 247 Abs. 2 HGB die Gegenstände, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

a) Anschaffungskosten/Herstellungskosten

Angeschaffte Anlagegegenstände sind in Höhe der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) zu aktivieren. Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Der Anschaffungsvorgang führt dementsprechend zu einer ergebnisneutralen Vermögensumschichtung durch Hingabe einer Gegenleistung. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Anschaffungsnebenkosten. Das sind Aufwendungen, die nach ihrer Zweckbestimmung dem Erwerb des Vermögensgegenstandes dienen. Nachträgliche Aufwendungen aller Art, wie Reparaturen, Verbesserungen und Umbauten am angeschafften Gegenstand sind dagegen nicht mehr zu den Anschaffungskosten zu rechnen, auch wenn sie in einem gewissen zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen. Derartige Aufwendungen sind als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren, sofern sie das Objektivierungskriterium der wesentlichen Verbesserung (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; R 21.1 Abs. 2 Satz 1 EStR 2008) des erworbenen Vermögensgegenstandes erfüllen. Der Herstellungstatbestand der wesentlichen Verbesserung des Vermögensgegenstandes über seinen ursprünglichen Zustand hinaus kommt im Wesentlichen bei Gebäuden vor. Entsprechend dem eindeutigen Gesetzeswortlaut muss eine Verbesserung am Vermögensgegenstand als Ganzes herbeigeführt werden. Darüber hinaus muss diese Verbesserung wesentlich sein. Eine Verbesserung nur von Teilen des Vermögensgegenstandes führt nicht zu nachträglichen Herstellungskosten, vielmehr handelt es sich in diesem Fall regelmäßig um Erhaltungsaufwand, der erfolgswirksam zu verbuchen ist. Zu den nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten zählt auch die Erweiterung des Wirtschaftsgutes.

Zum Anschaffungspreis gehört i. d. R. auch die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer, da die Hochschule --bis auf Bereiche, in denen die Hochschule einen Betrieb gewerblicher Art unterhält-- nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Zu den Kosten der Erlangung der Betriebsbereitschaft zählt man z. B. Aufwendungen für Fundamente, Aufstellung und Montage. Diese Kosten dürfen nur insofern aktiviert werden, als sie dem angeschafften Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Bestandteile der Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB sind im Einzelnen:

Bestandteile der Anschaffungskosten	Beispiele
1. Anschaffungspreis inkl. Mehrwertsteuer	
2. + Anschaffungsnebenkosten	Transportkosten Montagekosten Umbaukosten Versicherungen Zölle Steuern
3. + nachträgliche Anschaffungskosten	
4. ./.. Anschaffungspreisminderungen	Skonti Boni Rabatte Rückvergütungen
<hr/>	
= Anschaffungskosten	

b) Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb (Schenkung, Spende)

Unentgeltlicher Erwerb liegt vor, wenn die Hochschule Vermögensgegenstände ohne eigene Gegenleistung erwirbt. Dies ist bei Schenkungen und Sachspenden Dritter gegeben. Eine empfangene Sachspende ist als erhaltener Zuschuss ohne Gegenleistung zu werten. Das Vollständigkeitsgebot nach § 246 HGB verlangt die Erfassung sämtlicher Vermögensgegenstände, also auch solcher, die ohne Gegenleistung erworben wurden. Demzufolge ist es im Sinne der GoB nach h. M. zulässig, die unentgeltlich erworbenen Vermögensgegenstände mit den Kosten zu aktivieren, die die Hochschule bei entgeltlichem Erwerb aufgewandt hätte, maximal in Höhe der dem Teilwert entsprechenden Spendenbescheinigung (= fiktive Anschaffungskosten). Die empfangene Sachspende ist somit als Zugang im Sachanlagevermögen zu aktivieren und über die (Rest-) Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.

Buchungssatz:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
		07-08	Anlagevermögen		542	Sonstige betriebliche Erträge (Spenden und Sponsoring)

c) Neudefinition der Herstellungskosten

Kern der Neufassung des § 255 Abs. 2 HGB ist die Aufhebung des bisher enthaltenen Aktivierungswahlrechts für Gemeinkosten. An Stelle des Wahlrechts tritt eine Aktivierungspflicht. Damit wird die handelsrechtliche Herstellungskostenuntergrenze an die steuerliche Herstellungskostenuntergrenze angeglichen. Gleichzeitig wird der handelsrechtliche Herstellungskostenbegriff an den produktionsbezogenen Vollkostenbegriff der internationalen Rechnungslegung angenähert. Nach dem § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB zählen nach BilMoG nunmehr zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Fertigung veranlasst ist.

Die damit einhergehende erstmalige Aktivierung von Gemeinkosten findet nur Anwendung auf Herstellungsvorgänge, die nach dem 1. Januar 2010 begonnen wurden.

Der § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB eröffnet nunmehr den Bilanzierenden das Wahlrecht, in die Herstellungskosten solche Aufwendungen, die unabhängig von der Erzeugnismenge anfallen, einzurechnen, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Danach dürfen angemessene Teile der dem einzelnen Erzeugnis nur mittelbar zurechenbaren Kosten, welche auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, den Herstellungskosten hinzugerechnet werden. Dazu zählen die Kosten der allgemeinen Verwaltung, Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Bilanzierenden sowie Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und die betriebliche Altersversorgung. Nicht angemessene Kosten bleiben auch weiterhin unbeachtlich. Diese zählen nicht zu den Herstellungskosten.

Bezüglich der originären Herstellungskosten bei selbst erstelltem Anlagevermögen wird auf die Ausführungen unter Abschnitt 5.2.5 Aktivierte Eigenleistungen verwiesen.

d) Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse

In Höhe der Zugänge ist der Sonderposten für Investitionszuschüsse erfolgswirksam über das Konto „Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse“ zu erhöhen. Im Jahr des Zugangs stehen sich die Erträge aus den Mitteln des Fachkapitels zur Finanzierung von Investitionen bzw. aus Mitteln, die gemäß Deckungsfähigkeit für Investitionen verwendet worden sind, zuzüglich der für Investitionen verwendeten Erträge aus Sondermitteln sowie Schenkungen, und der Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten in gleicher Höhe gegenüber. Der gesamte Investitionsbereich wird letztlich erfolgsneutral abgebildet. Der Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse wird als davon - Vermerk unter der Position „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ ausgewiesen. Bezüglich der Erträge aus Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln wird auf die Ausführungen unter Abschnitt 2.5 verwiesen.

Die Aufbereitung der Daten des Berichtsjahres hat die Finanzierungsquellen zu enthalten und ist in folgender Form darzustellen:

	aus Mitteln zur Finanzierung von		
	Investitionen	laufenden Aufwendungen	Gesamt
	EUR	EUR	EUR
Land Niedersachsen			
aus Sondermitteln			
Großgeräte	100.000,00	0,00	100.000,00
Ersteinrichtung	500.000,00	0,00	500.000,00
Sonstiges	150.000,00	0,00	150.000,00
aus Mitteln des Wirtschaftsplans	250.000,00	750.000,00	1.000.000,00
	1.000.000,00	750.000,00	1.750.000,00
Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG *)			
Baumaßnahmen	1.000.000,00	200.000,00	1.200.000,00
Sonstiges	30.000,00	40.000,00	70.000,00
	1.030.000,00	240.000,00	1.270.000,00
Studienbeiträge	0,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Andere Mittelgeber			
Auftragsprojekte	0,00	300.000,00	300.000,00
Antragsprojekte	0,00	50.000,00	50.000,00
Spenden	0,00	10.000,00	10.000,00
	0,00	360.000,00	360.000,00
	2.030.000,00	2.350.000,00	4.380.000,00

*) bei den Stiftungshochschulen gemäß § 57 Abs. 3 NHG

Im Folgenden ein Beispiel mit entsprechenden Buchungssätzen.

Beispiel 10:

B 10

I. Sachverhalt

Im Haushaltsplan sind Mittel zur Finanzierung von Investitionen aus Mitteln des Fachkapitels in Höhe von EUR 300.000,00 eingestellt.

- a) Sämtliche Mittel wurden im Geschäftsjahr für Investitionen verbraucht.
- b) Im Geschäftsjahr wurden nur EUR 250.000,00 für Investitionen verbraucht.
- c) Im Geschäftsjahr wurden EUR 350.000,00 für Investitionen verbraucht.

II. Buchungssätze

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	a) unterjährig	28	Flüssige Mittel	300.000,00	504	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
		02-09	Anlagevermögen	300.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	300.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung	697	Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse	300.000,00	361	Sonderposten für Investitionszuschüsse

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	b) unterjährig			EUR		
		28	Flüssige Mittel	300.000,00	504	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
		02-09	Anlagevermögen	250.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	250.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
		697	Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse	250.000,00	361	Sonderposten für Investitionszuschüsse
		504	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels	50.000,00	462	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen

Die in Höhe von EUR 50.000,00 als Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen abgegrenzten Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für Investitionen aus Mitteln des Fachkapitels stehen im Folgejahr als Investitionsmittel zur Verfügung. Die Ertragsbuchung erfolgt durch die entsprechende Auflösung der Abgrenzungsbuchung.

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	c) unterjährig			EUR		
		28	Flüssige Mittel	300.000,00	504	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels
		02-09	Anlagevermögen	350.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	350.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung					
		697	Aufwand aus der Einstellung in den Sonderposten für Investitionszuschüsse	350.000,00	361	Sonderposten für Investitionszuschüsse

Gemäß Nr.1.5.1.1 der VV zu § 26 LHO sind die Aufwendungen für Investitionen einseitig deckungsfähig zu Lasten der Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen. Die Erhöhung der Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für Investitionen aus Mitteln des Fachkapitels durch zusätzlich aktivierte Ansprüche (Forderungen gegen das Land Niedersachsen), im Beispiel 1c) in Höhe von EUR 50.000,00, ist nicht zulässig.

5.2.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die Bilanzierungsrichtlinie orientiert sich an den Regelungen des Einkommensteuergesetzes, da Regeln im HGB fehlen. Die Regelungen in Bezug auf die Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) wurde durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 bzw. Wachstumsbeschleunigungsgesetz geändert und sind im Rahmen dieser Bilanzierungsrichtlinie wie folgt anzuwenden:

Jedes Wirtschaftsgut, bei dem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von EUR 1.000,00 nicht übersteigen, wird als GWG bezeichnet.

Folgende Voraussetzungen müssen zur Klassifizierung erfüllt sein:

- es müssen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sein

- der Höchstbetrag von EUR 1.000,00 ist ohne Mehrwertsteuer zu betrachten, auch wenn keine Vorsteuerabzugsberechtigung vorliegt,
- das Wirtschaftsgut muss selbstständig nutzbar sein, d. h. es kann nicht nur mit anderen Wirtschaftsgütern zusammen genutzt werden.

Abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu EUR 150,00 sind in Einschränkung des Wahlrechts des § 6 Abs. 2a Satz 4 EStG im Wirtschaftsjahr der Anschaffung bzw. Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abzusetzen.

Liegt der Wert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten über EUR 150,00 netto und überschreitet nicht den Wert von EUR 1.000,00 netto, ist gemäß § 6 Abs. 2a Satz 1 EStG ein Sammelposten einzurichten. Es erfolgt eine jährliche Gruppierung (Pool-Bewertung), d. h. alle Zugänge innerhalb eines Jahres innerhalb der genannten Grenzen werden in einem Sammelposten erfasst, der ab dem Jahr der Herstellung bzw. Anschaffung gleichmäßig mit jeweils $\frac{1}{5}$ abzuschreiben ist. Scheidet ein Gegenstand vorher aus, erfolgt keine Wertberichtigung des Sammelpostens. Die jährlich angelegten Sammelkonten werden als separate Konten der Sachanlagen geführt.

Immaterielle (unkörperliche) Wirtschaftsgüter wie Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile gehören grundsätzlich nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern. Eine Ausnahme stellen so genannte Trivialprogramme dar, die als abnutzbare, bewegliche und selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter gelten. Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als EUR 410,00 betragen, sind stets als Trivialprogramme zu behandeln (R 5.5 Abs. 1 EStR 2005; Nr. 19 R 5.5 EStÄR 2008).

Ein Wirtschaftsgut ist einer selbstständigen Nutzung nicht fähig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (R 6.13 Abs. 1 EStR 2005; Nr. 23 R 6.13 EStÄR):

- das Wirtschaftsgut kann nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden,
- das Wirtschaftsgut tritt mit den in den Nutzungszusammenhang eingefügten anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung,
- das Wirtschaftsgut ist mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens technisch abgestimmt.

Ungeachtet der Vorschriften des HGB und der steuerrechtlichen Regelungen sind die VV zu § 73 LHO zu beachten.

5.2.2 Betriebsvorrichtungen – Abgrenzung zu unselbstständigen Gebäudeteilen

Aus dem Steuerrecht und der steuerrechtlichen Rechtsprechung entwickelt, sollten die bilanzierenden Hochschulen mangels konkreter Regelungen im Handelsgesetzbuch sich an folgender Ausführung orientieren.

Gebäude bestehen aus einer Vielzahl verschiedener Gebäudeteile. Gebäude sind hinsichtlich der Abschreibung grundsätzlich als Einheit zu behandeln. Es wird unterschieden zwischen unselbstständigen und selbstständigen Gebäudeteilen, von denen für die Rechnungslegung der Hochschulen letztlich nur die Betriebsvorrichtungen relevant sind. Ein Gebäudeteil ist unselbstständig, wenn es der eigentlichen Nutzung als Gebäude dient. Hingegen dienen Betriebsvorrichtungen nicht der Nutzung des Gebäudes, sondern durch sie wird, angewendet auf Hochschulen, der Lehr- und Forschungsbetrieb unterhalten. Betriebsvorrichtungen sind zwar wesentliche Bestandteile eines Gebäudes oder Grundstücks, da sie dem Hochschulbetrieb dienen, haben jedoch eine ähnliche Funktion wie Maschinen.

Unselbstständige Gebäudeteile sind mit dem Gebäude zu aktivieren und einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben. Sie werden zum Bestandteil des unbeweglichen Wirtschaftsgutes Gebäude. Sie können also im Jahr des Zugangs nur zeitanteilig (pro-rata-temporis) abgeschrieben werden. Eine Klassifizierung als geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2 EStG kommt nicht in Frage, da u. a. eine Voraussetzung für ein GWG ist, dass es sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut handeln muss (vgl. geringwertige Wirtschaftsgüter).

Betriebsvorrichtungen hingegen sind selbstständige Wirtschaftsgüter. Sie stehen nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude und gehören auch dann zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind (R 7.1 Abs. 3 EStR 2005). Sie sind einzeln zu aktivieren und gesondert abzuschreiben.

Beispiele für unselbstständige Gebäudeteile sind z. B. Fahrstühle, Heizungsanlagen, herkömmliche Beleuchtungsanlagen, Be- und Entlüftungsanlagen.

Beispiele für Betriebsvorrichtungen sind Lastenaufzüge, Klimaanlage in Laboren, Tresoranlagen, Vitrinen, Spezialbeleuchtungen (z. B. für Kunstausstellungen).

5.2.3 Festwert

Nach §§ 240 Abs. 3 und 256 Satz 2 HGB können in der Bilanz Gegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe des Vorratsvermögens mit einer gleich bleibenden Menge und einem gleich bleibenden Wert angesetzt werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die betreffenden Gegenstände müssen regelmäßig ersetzt werden,

- ihr Gesamtwert muss für die Hochschule von nachrangiger Bedeutung sein (nicht größer als 10 % der Bilanzsumme) und
- der Bestand unterliegt hinsichtlich Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Veränderungen.

Festwerte kommen beim abnutzbaren Anlagevermögen insbesondere dann in Betracht, wenn sich Abschreibungen und Abgänge einerseits und Ersatzbeschaffungen andererseits im Wesentlichen ausgleichen, sodass sich auch ohne Bildung eines Festwerts über eine Reihe von Jahren hinweg ein im Wesentlichen gleich bleibender Wertansatz ergäbe.

Gemäß § 240 Abs. 3 Satz 2 HGB i. V. m. § 256 Satz 2 HGB ist alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme durchzuführen. Übersteigt der für diesen Bilanzstichtag durch körperliche Bestandsaufnahme ermittelte Wert den bisherigen Festwert um mehr als 10 %, so ist der ermittelte Wert als neuer Festwert maßgebend. Übersteigt der ermittelte Wert den bisherigen Festwert um nicht mehr als 10 %, wird der bisherige Festwert beibehalten. Ist der ermittelte Wert niedriger als der bisherige Festwert, so muss der ermittelte niedrigere Wert als Festwert angesetzt werden, da von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung auszugehen ist.

Beispiele im Hochschulbereich sind Festwerte für Hörsaalrichtungen, EDV-Hardware, Bibliotheksbestand und Bestandteile von und für Versuchsaufbauten.

5.2.4 Bilanzierung des Bibliotheksbestandes

Bei Hochschul- und bei Institutsbibliotheken ist Vermögensgegenstand nicht das einzelne Buch, sondern die Bibliothek als Ganzes. Zur Vereinfachung der Bestandsaufnahme, der buchmäßigen Erfassung und der Bewertung des Bücherbestandes empfiehlt sich eine besondere Art der Bewertung.

a) Ermittlung des Anfangsbestandes

Die Ermittlung des Anfangsbestandes erfolgt unter Zugrundelegung der in den letzten zehn Jahren erworbenen physischen Einheiten und beinhaltet die Aufwendungen für Bücher und Zeitschriften (= Ausgaben der letzten 10 Jahre). Es ist darauf zu achten, dass sowohl die Institutsbibliotheken als auch die Hochschulbibliothek aufzunehmen sind. Grundlage der Datenbasis bilden die Angaben der Deutschen Bibliotheksstatistik. Daraus ist das Mengengerüst und die Preisbasis der angeschafften wissenschaftlichen Periodika ersichtlich. Der Zeitraum von zehn Jahren wurde für die Niedersächsischen Hochschulen gewählt, da davon ausgegangen wird, dass sich der Büchergrundbestand im Ablauf dieser Periode komplett aufgebaut hat. Dieser Zeitraum kann hochschulspezifisch auch ober- oder unterhalb des gewählten Zeitraumes liegen. Entscheidend ist, dass die Zugänge der entsprechenden Periode dem tatsächlichen Büchergrundbestand nahezu entsprechen.

b) Ermittlung der Werte in den Folgeperioden

Der Wert des Bibliotheksbestandes muss jedes Jahr überprüft werden. Dies erfolgt durch die erneute Feststellung der in den letzten zehn Jahren angeschafften Bücher.

Übersteigt der neu ermittelte Wert den bisherigen, so ist der neu ermittelte Wert zu erfassen. Die in diesen Fällen erforderliche Heraufsetzung führt zu einer Ertragsbuchung.

Buchungssatz:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	Jahresabschlussbuchung	07-08	Anlagevermögen		544	Sonstige betriebliche Erträge

Ergibt sich ein geringerer Wert, dann muss der niedrigere Wert angesetzt werden, da von einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung auszugehen ist. Die in diesen Fällen erforderliche Herabsetzung führt zu einer Aufwandsbuchung.

Buchungssatz:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	Jahresabschlussbuchung	607	Sonstiges Material (u. a. Bücher, Fachliteratur)		07-08	Anlagevermögen

c) Buchung des Aufwandes und Abschreibungen

Der Wert des Bibliotheksbestandes ist durch eine bestimmte Fiktion charakterisiert. Während der Geltungsdauer des Wertes bleiben Zu- und Abgänge sowie Zu- und Abschreibungen unberücksichtigt. Dies führt zu der Konsequenz, dass die regelmäßigen Aufwendungen für die Ergänzung des Bücherbestandes Aufwendungen der betreffenden Perioden darstellen und in der Gewinn- und Verlustrechnung als Materialaufwand - Sonstiges Material (u. a. auch Bücher, Fachliteratur) zu erfassen sind. Es wird also ein Ausgleich von Zu- und Abgängen unterstellt. Dementsprechend sind keine Abschreibungen des Bibliotheksbestandes erforderlich.

Buchungssatz:

Jahr	Sach- verhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	unterjährig	60	Sonstiges Material (u. a. Bücher, Fachliteratur)		44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leis- tungen

d) Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Wert des Bibliotheksbestandes auf der Grundlage der in den letzten zehn Jahren angeschafften wissenschaftlichen Periodika zu ermitteln und dieser Wert jedes Jahr erneut zu überprüfen ist. Die Aufwendungen für die Ergänzung des Bücherbestandes sind im betreffenden Geschäftsjahr als Aufwendungen zu erfassen.

5.2.5 Aktivierte Eigenleistungen

Unter die aktivierten Eigenleistungen werden die im Anlagevermögen zu aktivierenden Eigenleistungen erfasst, wie z. B. selbst erstellte wissenschaftliche Geräte und Werkzeuge, Versuchsanordnungen, usw. „Eigenleistung“ bedeutet aber nicht nur, dass es sich ausschließlich um eine Selbstherstellung – aus eigenem Material und mit eigenem Lohnaufwand – handelt. Es können auch fremde Arbeitskräfte unter der Regie der Hochschule für die Erstellung von Anlagen eingesetzt werden. Die aktivierten Eigenleistungen dürfen jedoch keine Zulieferungen Dritter von erheblicher Bedeutung, die keiner eigenen Bearbeitung unterlagen, enthalten.

Die zu aktivierenden Eigenleistungen berechnen sich zu Vollkosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB wie folgt:

Bestandteile der aktivierten Eigenleistungen

1.	Materialeinzelkosten
2.	+ Personaleinzelkosten
3.	+ Materialgemeinkosten
4.	+ Personalgemeinkosten
5.	+ Werteverzehr des eingesetzten Anlagevermögens
6.	+ Sozialgemeinkosten
7.	+ Verwaltungsgemeinkosten
<hr/>	
=	zu aktivierende Eigenleistungen

Weitere Ausführungen zum geänderten Herstellungskostenbegriff nach dem BilMoG sind unter Abschnitt 6 beschrieben.

5.3 Abgänge

Abgang bedeutet mengenmäßige Verminderung des Anlagevermögens. Dies kann einerseits durch die Veräußerung von Vermögensgegenständen und andererseits durch Aussonderung (z. B. Zerstörung, Verschrottung, etc.) erfolgen. Die Verringerung des Festwertes für den Bibliotheksbestand ist ebenfalls als Abgang zu zeigen. Zur korrekten Nachhaltung aller Abgänge ist folgende Darstellung zu empfehlen, die unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit der einzelnen Beträge aufzustellen ist.

	Erlös	Buchwert	Buchgewinn	Buchverlust
	EUR	EUR	EUR	EUR
Vermögensgegenstand 1	5.000,00	0,00	5.000,00	0,00
Vermögensgegenstand 2	2.500,00	5.000,00	0,00	2.500,00
Vermögensgegenstand 3	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00
Vermögensgegenstand 4	7.500,00	5.000,00	2.500,00	0,00
Vermögensgegenstand 5	0,00	2.500,00	0,00	2.500,00
Sonstige	1.000,00	500,00	750,00	250,00
	26.000,00	23.000,00	8.250,00	5.250,00
Anpassung Festwert Bibliothek	0,00	100.000,00	0,00	100.000,00
	26.000,00	123.000,00	8.250,00	105.250,00

Die Gesamtsumme der Buchwertabgänge muss zwingend mit dem Anlagespiegel abstimbar sein (Erläuterung zu Spalte 9 des Anlagespiegels, vgl. Tz 5.1). Die Gesamtsumme der Buchgewinne

muss mit den in der Gewinn- und Verlustrechnung unter dem Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ ausgewiesenen Erträgen aus dem Abgang des Anlagevermögens übereinstimmen. Gleiches gilt für die Gesamtsumme der Buchverluste und den unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ ausgewiesenen Verlusten aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens. Einzige Ausnahme dabei bildet der Buchwertabgang aus der Anpassung des Festwertes für den Bibliotheksbestand, der entsprechend unter dem Materialaufwand auszuweisen ist.

Eine Besonderheit bei den Abgängen des Anlagevermögens ist dann gegeben, wenn das betreffende Anlagegut im Zeitpunkt des Abgangs noch nicht vollständig abgeschrieben ist, sodass der Sonderposten für Investitionszuschüsse in Höhe dieses Restbuchwerts erfolgswirksam aufzulösen ist. Die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse auf Grund des Abgangs des Vermögensgegenstandes werden in der Gewinn- und Verlustrechnung als davon - Vermerk unter den „Sonstigen betrieblichen Erträgen“ ausgewiesen.

Beispiel 11:

B 11

I. Sachverhalt

Im Geschäftsjahr wurde ein inventarisierter Vermögensgegenstand mit einem Restbuchwert von EUR 5.000,00 für EUR 10.000,00 verkauft.

II. Buchungssätze

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	unterjährig	28	Flüssige Mittel	EUR 5.000,00	02-09	Anlagevermögen
				5.000,00	546	Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens
		361	Sonderposten für Investitionszuschüsse	5.000,00	547	Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse auf Grund des Abgangs eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens

5.4 Abschreibungen

Planmäßige Abschreibungen sind gemäß § 253 Abs. 3 HGB beim abnutzbaren Anlagevermögen zwingend vorzunehmen. Sie sollen den für die Zukunft absehbaren planmäßigen Wertverzehr erfassen. Sie dienen somit der periodengerechten Verteilung der ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten. Die Abschreibungen erfolgen linear in Abhängigkeit von der Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes. Die Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen, die der technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung, dem Verbrauch oder der Ausbeutung unterliegen, ist stets begrenzt. Insofern wird auf die Abschreibungstabelle für niedersächsische Hochschulen der KPMG vom 1. Oktober 2001 verwiesen.

Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB dienen der Berücksichtigung von Wertverlusten beim abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögen, soweit diese beim abnutzbaren Anlagevermögen nicht bereits durch planmäßige Abschreibungen berücksichtigt wurden. Stellt sich heraus, dass die ursprünglich gewählte Nutzungsdauer zu lang geschätzt war, muss eine Korrektur erfolgen, die in wesentlichen Fällen in Form der außerplanmäßigen Abschreibung erfolgt. Zu der Kategorie der nicht abnutzbaren Vermögensgegenstände sind in erster Linie Grundstücke, Anlagen im Bau und Anzahlungen auf Anlagen sowie Vermögensgegenstände des Finanzanlagevermögens (Beteiligungen, Wertpapiere) zu zählen. Mit außerplanmäßigen Abschreibungen wird der dauernden Wertminderung dieser Vermögensgegenstände Rechnung getragen.

Nach § 253 HGB bestand bisher ein Wahlrecht, bei einer nicht dauernden Wertminderung Vermögensgegenstände des Anlagevermögens abzuschreiben. Mit Einführung des BilMoG besteht das Abschreibungswahlrecht nur noch bei Finanzanlagen (§ 253 Abs. 3 Satz 4). Bei allen anderen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens gilt künftig im Falle einer nicht dauernden Wertminderung ein Abschreibungsverbot. Das bisherig geltende Wertaufholungswahlrecht wird zu einem grundsätzlichen Wertaufholungsgebot (§ 253 Abs. 5 HGB).

Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

a) Abschreibungsbeginn

Bei Anschaffungsvorgängen gilt der Zeitpunkt der Lieferung (Gefahrenübergang) als Abschreibungsbeginn. Irrelevant ist der Zeitpunkt des Rechnungseingangs, Rechnungsdatums oder der Zahlung. Nachträgliche Anschaffungskosten werden entsprechend der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes abgeschrieben.

Bei Herstellungskosten gilt der Zeitpunkt der Fertigstellung.

b) Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse

In Höhe der Abschreibungen ist in gleicher Höhe der Sonderposten für Investitionszuschüsse erfolgswirksam aufzulösen. Die Erträge aus der Auflösung des Sonderpostens für Investitionszuschüsse werden in der Gewinn- und Verlustrechnung als davon - Vermerk unter den „Sonstigen betrieblichen Erträgen“ ausgewiesen.

5.5 Bilanzierung der Liegenschaften

a) Allgemeines

Grundstücke im Eigentum des Landes Niedersachsen und grundstücksgleiche Rechte bilden ein Sondervermögen des Landes Niedersachsen mit dem Namen „Landesliegenschaftsfonds Niedersachsen“ (§ 64 Abs. 1 Satz 1 LHO). Somit werden Grund und Boden sowie Gebäude der als Landesbetriebe nach § 26 LHO geführten Hochschulen als Sondervermögen im Liegenschaftsmanagement des Landes Niedersachsen geführt.

Gemäß § 64 Abs. 2 Satz 2 LHO wird die Verwaltung der einzelnen Grundstücke und Gebäude den Hochschulen im Wege von mietvertragsähnlichen Überlassungsvereinbarungen übertragen, in denen u. a. die Zahlung eines Überlassungsentgeltes geregelt ist. Eine Kündigung ist für einen Übergangszeitraum ausgeschlossen. Die in der Überlassungsvereinbarung aufgeführten Grundstücke und Gebäude werden demnach nicht von den Hochschulen bilanziert. Die Regelungen zur Bauunterhaltung bleiben davon unberührt.

Sofern über den in der Überlassungsvereinbarung verzeichneten Bestand hinaus Grundstücke und Gebäude (z. B. Trafohaus) vorhanden sind, sind diese in der Bilanz zu erfassen. Gleiches gilt für die mit Mitteln Dritter und Rücklagen finanzierten Einbauten, Umbauten oder Ausbauten. Diese sind als Bauten auf fremden Grundstücken zu erfassen.

Für die in den Überlassungsvereinbarungen festgelegten Entgelte erhalten die Hochschulen Zuweisungen des Landes Niedersachsen. Die gezahlten Entgelte werden als Aufwendungen für Mieten, Pachten und Erbbauzinsen unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen:

Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	unterjährig	28	Flüssige Mittel		501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels (Mieten, Pachten, Erbbauzins)
		670	Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten (Mieten, Pachten, Erbbauzins)		28	Flüssige Mittel

Im Rahmen von Nachtragsvereinbarungen zur ursprünglichen Überlassungsvereinbarung mit dem Landesliegenschaftsfonds Niedersachsen kann es Veränderungen des zu zahlenden Überlassungsentgelts geben. Die Anpassungen der Zuweisungen des Landes Niedersachsen erfolgen i. d. R. zeitversetzt. In diesen Fällen ist je nach Überhang eine Forderung oder eine Verbindlichkeit in Höhe des Differenzbetrages gegenüber dem Land Niedersachsen auszuweisen.

Beispiel 12:

B 12

I. Sachverhalt

Den Zuweisungen des Landes Niedersachsen in Höhe von EUR 1.800.000,00 stehen Aufwendungen aus dem zu zahlenden Überlassungsentgelt von EUR 2.000.000,00 gegenüber. Die Erhöhung ergibt sich aus zusätzlich angemieteten Flächen, die im Haushaltsansatz des laufenden Geschäftsjahres noch nicht berücksichtigt werden konnten.

II. Buchungssätze

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	unterjährig	28	Flüssige Mittel	EUR 1.800.000,00	501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels (Mieten, Pachten, Erbbauzins)
		670	Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten (Mieten, Pachten, Erbbauzins)	2.000.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung	250	Forderungen gegen das Land Niedersachsen	200.000,00	501	Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels (Mieten, Pachten, Erbbauzins)

b) Mietereinbauten und Bauten auf fremden Grundstücken

Infolge der Ausgliederung der Grundstücke und Gebäude in das Sondervermögen „Landesliegenschaftsfonds Niedersachsen“ ist, bedingt durch die Durchführung von Baumaßnahmen u. ä. seitens der Hochschule, die Problematik der Mietereinbauten und der Bauten auf fremden Grundstücken bilanziell zu berücksichtigen.

Mietereinbauten sind Baumaßnahmen, die der Mieter/ Nutzer (hier die Hochschule) eines Gebäudes auf seine Rechnung an den gemieteten Gebäuden vornimmt. Sie sind von der Hochschule zu aktivieren, wenn es sich gegenüber dem Gebäude um selbstständige Wirtschaftsgüter handelt und die Nutzung durch die Hochschule sich über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Das zivilrechtliche Eigentum des Überlassers (Land Niedersachsen) ist für die Bilanzierung ohne Bedeutung, da die Hochschule auf Grund der Nutzungsüberlassung der Gebäude die Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand ausübt und demzufolge wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten ist.

Mietereinbauten und –umbauten können als Bauten auf fremden Grundstücken auszuweisen sein, und zwar als selbstständige Gebäudeteile, wenn es sich um Ein- und Umbauten handelt, die in einem vom Gebäude verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Hochschulzweck stehen. Mietereinbauten können jedoch auch technische Anlagen, Maschinen oder Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung betreffen, selbst wenn es sich um wesentliche Grundstücksbestandteile handelt. Bauten auf fremden Grundstücken sind vor allem Betriebsvorrichtungen, die nach Beendigung der rechtlich abgesicherten Nutzungsmöglichkeit als Mieter/ Nutzer wieder entfernt werden können.

5.6 Bilanzierung von Kunstgegenständen und Sammlungen

Der Wert von Kunstgegenständen und Sammlungen bestimmt sich ausschließlich durch Alter, Seltenheit und Bedeutung in der jeweiligen Zeit der Herstellung oder Nutzung der Gegenstände. Es widerspricht dabei nicht den allgemeinen Erfahrungssätzen, dass historische Objekte, die Gegenstände des Sammlungsinteresses sind, regelmäßig nicht an Wert verlieren (vgl. BFH – Urteil vom 9. August 1989 X R 131-133/87). Kunst- und Sammlungsobjekte unterliegen weder einer wirtschaftlichen noch einer technischen Abnutzung, da sie nicht dem betriebsgemäßen Gebrauch, sondern Ausstellungszwecken dienen. Demzufolge sind bei der Bewertung andere Maßstäbe zu Grunde zu legen, als dies bei anderem betrieblichen Anlagevermögen getan wird.

Weil die Kunstgegenstände und Sammlungen nicht dem eigentlichen Hochschulzweck Lehre und Forschung dienen, sind sie zwar zu inventarisieren, werden jedoch nicht mit in das Anlagevermögen und in den Anlagespiegel aufgenommen. Die Wertermittlung kann bei Kunstgegenständen extrem schwierig sein und würde bei Zuhilfenahme von Zeitwertschätzungen Raum für bilanzielle Willkür öffnen. Vergleiche zwischen den Hochschulen (z. B. durch Kennzahlen) würden somit an Aussagekraft verlieren.

5.7 Bilanzierung von Beteiligungen

Die Hochschulen sind als Landesbetriebe i. S. d. § 26 LHO und als Stiftungen ermächtigt, im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes Unternehmen in einer Rechtsform des privaten Rechts zu gründen oder sich an einem bestehenden Unternehmen zu beteiligen. Voraussetzung hierfür ist bei Landebetrieben, dass ein wichtiges Interesse des Landesbetriebes vorliegt und sich der vom Landesbetrieb angestrebte Zweck durch die Beteiligung besser und wirtschaftlicher erreichen lässt. Im Einzelnen wird auf den Runderlass des MF v. 8. Dezember 2006 (Nds. MBl. 2007 S. 20) verwiesen.

Hinsichtlich des Begriffs und des Umfangs der Anschaffungskosten gelten grds. keine Besonderheiten. Als Anschaffungskosten kommen neben einem eventuellen Kaufpreis bzw. der Höhe der Einlage insb. Beurkundungs- und Eintragungsgebühren, Kosten einer Gründungsprüfung sowie

ggf. Grunderwerbsteuer in Betracht. Nicht zu den Anschaffungskosten gehören Beratungs- und Gutachtenkosten.

Beteiligungen sind nicht abnutzbar und deshalb nicht planmäßig abzuschreiben. Es können jedoch außerplanmäßige Abschreibungen auf den niedrigeren beizulegenden Wert in Betracht kommen, sofern zukünftig negative Ergebniseinflüsse erwartet werden und der innere Wert der Beteiligung unter den Buchwert sinkt. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist zwingend vorzunehmen, wenn der niedrigere beizulegende Wert der Beteiligung von Dauer ist. Bei nur vorübergehender Wertminderung besteht ein Abwertungswahlrecht. Als Bewertungskonzeption zur Ermittlung des beizulegenden Wertes der Beteiligung ist nach herrschender Meinung das Ertragswertverfahren anzuwenden.

Der Ausweis vereinnahmter Erträge erfolgt in der Gewinn- und Verlustrechnung im Posten Erträge aus Beteiligungen. Sofern eine außerplanmäßige Abschreibung des Beteiligungsbuchwertes vorzunehmen ist, erfolgt der Ausweis unter den Abschreibungen auf Beteiligungen.

5.8 Besonderheiten bei Stiftungshochschulen

5.8.1 Grundstockvermögen

Das Stiftungskapital besteht bei Errichtung aus dem sog. Grundstockvermögen. Dies sind nach dem Gesetzestext die betriebsnotwendigen Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte. Grundstücke sind dabei im sachenrechtlichen Sinn zu verstehen. Sie umfassen somit Grund und Boden (bzw. entsprechendes dingliches Recht), aufstehende Gebäude und wesentliche Bestandteile des Grundstücks bzw. des Gebäudes.

Bei Stiftungshochschulen, denen erstmals Grundstücke und Bauten übertragen werden, ist eine Bewertung dieser Immobilien auf den Tag der Errichtung der Stiftung (Eröffnungsbilanz) vorzunehmen. Sie sind zum beizulegenden Wert (Verkehrswert) oder zu fortgeführten Anschaffungskosten in der Eröffnungsbilanz anzusetzen.

Zur Behandlung von nach § 56 Abs. 2 Satz 3 NHG zulässigen Umschichtungen verweisen wir auf Abschnitt 9.3.

5.8.2 Bewegliches Anlagevermögen und Sonderposten für Investitionszuschüsse bei Stiftungshochschulen

Das bei der Errichtung einer Stiftung vom Landesbetrieb übernommene bewegliche Anlagevermögen (einschließlich immaterieller Vermögensgegenstände) wird mit seinen Buchwerten in die Kapitalrücklage eingestellt. Insoweit entfällt der Sonderposten für Investitionszuschüsse.

Anders als bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Entscheidung über die Verwendung der Kapitalrücklage der Gesellschafterversammlung vorbehalten ist, gibt es bei einer Stiftungshochschule keine diesbezügliche Vorschrift. Es ist zulässig, der Kapitalrücklage bereits bei der Erstellung des Jahresabschlusses Beträge zu entnehmen, und damit einen Bilanzgewinn zu erhöhen bzw. einen Bilanzverlust auszugleichen. Eine Entnahme aus der Kapitalrücklage in Höhe der Abschreibungen auf das bei der Errichtung der Stiftungshochschule übergegangene bewegliche Anlagevermögen ist also möglich. Die Entnahmen aus der Kapitalrücklage sind in der Gewinn- und Verlustrechnung im Anschluss an den Posten Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag gesondert auszuweisen.

Das zum Zeitpunkt der Errichtung einer Stiftung vorhandene bewegliche Anlagevermögen kann durch einen Sonderposten für Investitionszuschüsse anstatt der Dotierung einer Kapitalrücklage neutralisiert werden. Hierdurch ergeben sich in Folge der durch die jährlichen Auflösungen des Sonderpostens erfolgsunwirksamen Abschreibungen höhere Jahresergebnisse als bei Dotierung einer Kapitalrücklage ohne Neutralisierung der Abschreibungen.

Für Zugänge zum beweglichen Anlagevermögen und zu immateriellen Vermögensgegenständen sollte eine Dotierung des Sonderpostens entfallen, soweit sie nicht aus im Rahmen der Finanzhilfe ausdrücklich für Investitionen vorgesehenen Mittel finanziert werden (§ 56 Abs. 4 Satz 3 NHG). Soweit Zugänge aus Investitionszuschüssen (Finanzhilfe, Sonderprogramme, Drittmittel) finanziert werden, ist der Sonderposten weiterhin zu bilden. Es ist in Abstimmung mit der Rechtsaufsicht möglich, für alle landes- und drittfinanzierten Anlagenzugänge wie bei den Hochschulen in Trägerschaft des Landes einen Sonderposten für Investitionszuschüsse zu bilden.

Als Gegenposten für eigenfinanziertes Anlagevermögen kann eine nutzungsgebundene Rücklage gebildet werden.

5.9 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände

Das bisherige Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände wurde im Zuge des BilMoG durch ein Wahlrecht ersetzt. Danach dürfen die auf die Entwicklungsphase entfallenden Herstellungskosten der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände, mit deren Entwicklung nach dem 31. Dezember 2009 begonnen wird, aktiviert werden.

Hiervon ist kein Gebrauch zu machen.

Die auf die Forschungsphase entfallenden Aufwendungen sind weiterhin nicht aktivierungsfähig.

Nicht von der neuen Regelung betroffen sind Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und vergleichbare selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte. Für diese gilt ohnehin das Aktivierungsverbot des § 248 HGB.

6 Vorräte

Vorräte der Hochschulen sind Vermögensgegenstände, die zum Verbrauch oder zur Weiterveräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind. Zu den Vorräten der Hochschulen gehören im Einzelnen:

- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
- Unfertige Leistungen
- Geleistete Anzahlungen auf Vorräte und Forschungsaufträge

6.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe der Hochschulen sind in erster Linie:

- zum Verkauf bzw. zur Abgabe an Institute, Lehrstühle, Studierende bereitgehaltene Gegenstände, z. B. Laborbedarfsmaterialien, Lehrmaterialien
- Roh- und Hilfsstoffe, die zur Herstellung von technischen und wissenschaftlichen Ausstattungen benötigt werden
- Betriebsstoffe, die unmittelbar oder mittelbar verbraucht werden (z. B. Heizöl, Brennstoffe, Schmiermittel, Reinigungsmaterial)
- Viehvermögen, Feldinventar

a) Allgemein

Die mengenmäßige Erfassung zum Bilanzstichtag erfolgt durch eine Stichtagsinventur. Die Bewertung der erfassten Bestände erfolgt nach Durchschnittspreisen oder zu den letzten Einstandspreisen abzüglich eines Gängigkeitsabschlages. Der Berechnung des Gängigkeitsabschlages sollte das Reichweitenverfahren zu Grunde liegen. Beim Reichweitenverfahren wird die Umschlagshäufigkeit ermittelt und damit die vermutliche Reichweite der jeweiligen Lagerposition. Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass die Lagerbewegung in vielen Fällen einen Maßstab für den Grad der Gängigkeit bildet. Zusätzlich kann als Anhaltspunkt der Zeitpunkt der letzten Bestellung berücksichtigt werden. Im Folgenden ein Beispiel für die Gängigkeitsklassenbestimmung und den Prozentsatz der Abwertung.

Beispiel 13:**B 13**

Prozent-satz des Abschla-ges	Gängig-keits-klasse	Gängigkeitsklassenbestimmung
0%	1	Artikel, deren Umschlag im letzten Jahr über 100% des Anfangsbestandes lag
10%	2	Artikel, deren Umschlag im letzten Jahr zw. 50 - 100% des Anfangsbestandes lag
30%	3	Artikel, deren Umschlag im letzten Jahr zw. 25 - 50% des Anfangsbestandes lag
70%	4	Artikel, deren Umschlag im letzten Jahr zw. 10 - 25% des Anfangsbestandes lag
100%	5	Artikel, deren Umschlag im letzten Jahr unter 10% des Anfangsbestandes lag

Der Heizölbestand wird mittels Durchschnittsmethode wie folgt ermittelt.

Beispiel 14:**B 14**

Datum	Lieferant	Kreditoren-nummer	Menge	Preis	Durchschnitt
			Liter	EUR	EUR/Liter
1.1.20XX			40.000	20.000,00	0,50
2.4.20XX	Anton	47001	10.000	6.000,00	0,60
4.6.20XX	Berta	47026	20.000	12.500,00	0,63
5.10.20XX	Berta	47026	10.000	5.800,00	0,58
15.12.20XX	Anton	47001	20.000	15.000,00	0,75
gesamt:			100.000	59.300,00	0,593

Heizölbestand per 31.12.20XX: 35.463 Liter
Durchschnitt: 0,593 EUR
Bewertung zum 31.12.20XX: 21.029,56 EUR

Das Umlaufvermögen darf jedoch nicht über Anschaffungskosten bewertet werden.

b) Viehvermögen

Tiere sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Zur Erleichterung der Bewertung von Viehvermögen können die Tiere jedoch nach Tierarten und Altersklassen jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst werden und mit dem gewogenen Durchschnittswert bewertet werden (§ 240 Abs. 4 HGB, Steuererlasse Nr. 1 § 13/1 bzw. BMF-Schreiben vom 14. November 2001). Für besonders wertvolle Tiere ist die Gruppenbewertung nicht zulässig.

Die Richtwerte für die Viehbewertung sind in der folgenden Tabelle zusammengefasst:

Tierart	Anschaffungs-/ Herstellungskosten	Schlachtwert	Gruppenwert
	EUR je Tier	EUR je Tier	EUR je Tier
Pferde			
Pferde bis 1 Jahr	800,00		800,00
Pferde über 1 bis 2 Jahre	1.400,00		1.400,00
Pferde über 2 bis 3 Jahre	2.000,00		2.000,00
Pferde über 3 Jahre	2.600,00	400,00	1.500,00
Rindvieh			
Mastkälber	275,00		275,00
männlich bis 1/2 Jahr	200,00		200,00
männlich über 1/2 Jahr bis 1 Jahr	335,00		335,00
männlich über 1 Jahr bis 1 1/2 Jahr	500,00		500,00
männlich über 1 1/2 Jahr	700,00		700,00
weiblich bis 1/2 Jahr	180,00		180,00
weiblich über 1/2 Jahr bis 1 Jahr	300,00		300,00
weiblich über 1 bis 2 Jahre	500,00		500,00
Färsen	750,00		750,00
Kühe	800,00	550,00	675,00
Schweine			
Ferkel bis 25kg	30,00		30,00
Ferkel bis 50 kg	50,00		50,00
Mastschweine über 50kg	80,00		80,00
Jungsauen	200,00		200,00
Zuchtsauen	210,00	150,00	180,00
Schafe			
Lämmer bis 1/2 Jahr	30,00		30,00
Schafe über 1/2 bis 1 Jahr	50,00		50,00
Jungschafe bis 20 Monate	70,00		70,00
Mutterschafe über 20 Monate	75,00	25,00	50,00
Geflügel			
Aufzuchtküken	1,00		1,00
Junghennen	2,95		2,95
Legehennen	4,50	0,40	2,45
Masthähnchen	0,65		0,65
schwere Mastputen	7,25		7,25
Enten	2,25		2,25
Gänse	5,30		5,30

Die einmal gewählte Bewertungsmethode sowie das Wertermittlungsverfahren sind aus Gründen der Bewertungsstetigkeit grundsätzlich beizubehalten.

Soweit Viehvermögen im Anlagevermögen ausgewiesen wird, sind abweichend von den oben angegebenen Richtwerten die tatsächlichen Herstellungskosten anzusetzen (vgl. hierzu BdF - Schreiben vom 22. Februar 1995 – IV B4 – S. 2230 – 3/95 (BStBl. I S. 179)).

c) Verbrauchsfolgeverfahren

Durch Inkrafttreten des BilMoG beschränken sich gemäß § 256 HGB die zukünftig zulässigen Bewertungsvereinfachungsverfahren auf die LIFO- und FIFO-Methode sowie auf die Bewertung gemäß § 240 Abs. 4 HGB zum gewogenen Durchschnitt.

6.1.2 Unfertige Leistungen

Unter den unfertigen Leistungen werden bei den Hochschulen in erster Linie Forschungsvorhaben, die im Auftrag Dritter durchgeführt werden und am Bilanzstichtag noch nicht abgeschlossen sind, ausgewiesen. Zur Berechnung und beispielhaften Buchungssätzen wird auf die Ausführungen unter Abschnitt 4.5.2 verwiesen.

6.1.3 Geleistete Anzahlungen auf Vorräte

Geleistete Anzahlungen sind Vorleistungen der Hochschule auf zu erwerbende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens. Die Gegenleistung des anderen Vertragspartners steht noch aus. Hierbei handelt es sich um eine Vorleistung im Rahmen eines schwebenden Geschäfts.

7 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Hochschulen treten durch die Erfüllung ihrer Aufgaben grundsätzlich nicht in der Form am freien Markt auf, dass sie die daraus resultierenden Produkte direkt an ihre Kunden verkaufen und dadurch Umsatzerlöse erzielen. Die Finanzierung erfolgt zum überwiegenden Teil durch öffentliche Mittel. Jedoch gibt es bei Hochschulen auch Bereiche, die im Rahmen ihrer Aufgaben auch beispielsweise solche Leistungen erbringen, die infolge der letztendlichen Überlassung der Forschungsergebnisse sowie auch der Publikations-, Schutz-, Urheber-, Nutzungs- und Verwertungsrechte an den Kunden Produkte oder Dienstleistungen darstellen und damit als Verkauf zu klassifizieren sind. Es kann sich auch um Forschungsgutachten, Materialprüfungsergebnisse oder unter bestimmten Voraussetzungen um verkaufte Skripte handeln. Zum Bilanzstichtag können daraus, wenn die Lieferung oder Leistung bereits erbracht ist, das Entgelt aber noch nicht vereinnahmt wurde, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen resultieren. Die daraus resultierenden Erträge werden in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Umsatzerlösen (4 a) Erträge für Aufträge Dritter) ausgewiesen.

Forderungen, die nicht in engem Zusammenhang mit dem Gegenstand der Hochschule stehen, zählen zu den sonstigen Vermögensgegenständen (z. B. Verkauf von Gegenständen des Anlage- oder des übrigen Umlaufvermögens).

Wie beim übrigen Vermögen, so gilt auch bei den Forderungen der Grundsatz der Einzelbewertung. Die Forderungen müssen auf ihre Werthaltigkeit hin überprüft werden. Darüber hinaus wird dem allgemeinen Kreditrisiko durch Bildung einer pauschalen Wertberichtigung Rechnung getragen. Eine Pauschalwertberichtigung von 2 % sollte, in Übereinstimmung mit den Erfahrungen der letzten Jahre, zur Abdeckung des allgemeinen Ausfallrisikos ausreichen. Weitere Risiken, z. B. für zweifelhafte Forderungen (Insolvenzverfahren), müssen durch die Bildung von Einzelwertberichtigungen abgedeckt werden.

Echte Forderungsausfälle sind unter den „Sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ auszuweisen. Erträge aus einzelwertberichtigten Forderungen sind unter den „Sonstigen betrieblichen Erträgen“ zu bilanzieren.

Beispiel 15:**B 15****I. Sachverhalt:**

Jahr 01: Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betragen gemäß Saldenliste EUR 1.237.600,00. Von diesen Forderungen sind Forderungen in Höhe von EUR 47.600,00 als zweifelhafte Forderungen zu 100 % einzeln wertzuberichtigen.

Jahr 02: Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betragen gemäß Saldenliste EUR 952.000,00. Von diesen Forderungen sind keine Forderungen zweifelhaft.

II. Berechnung und Buchungssätze:

	Jahr 01	Jahr 02
	EUR	EUR
Forderungsbestand (inländische Forderungen)	1.237.600,00	952.000,00
./.. Zweifelhafte Forderungen (brutto):	-47.600,00	0,00
	1.190.000,00	952.000,00
./.. 19 % Umsatzsteuer:	-190.000,00	-152.000,00
	1.000.000,00	800.000,00
Pauschalwertberichtigung 2 %:	20.000,00	16.000,00
Einzelwertberichtigungen		
Zweifelhafte Forderungen (brutto):	47.600,00	0,00
./.. 19 % Umsatzsteuer:	-7.600,00	0,00
Einzelwertberichtigungen:	40.000,00	0,00
Auswirkungen auf die Gewinn- und Verlustrechnung		
Bestand Pauschalwertberichtigung lfd. Jahr:	-20.000,00	-16.000,00
Bestand Pauschalwertberichtigung Vorjahr:	0,00	20.000,00
Ertrag (+) / Aufwand (-)	- 20.000,00	+ 4.000,00
Bestand Einzelwertberichtigung lfd. Jahr:	-40.000,00	0,00
Bestand Einzelwertberichtigung Vorjahr:	0,00	40.000,00
Ertrag (+) / Aufwand (-)	- 40.000,00	+ 40.000,00
Gesamt Ertrag (+)/ Aufwand (-):	- 60.000,00	+ 44.000,00

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
01	Jahresabschlussbuchung	69	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Einstellung in die Einzelwertberichtigungen)	EUR 40.000,00	24	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Einzelwertberichtigungen)
		69	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Einstellung in die Pauschalwertberichtigung)	20.000,00	24	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Pauschalwertberichtigung)
02	Jahresabschlussbuchung	24	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Einzelwertberichtigung)	40.000,00	54	Sonstige betriebliche Erträge (Herabsetzung Einzelwertberichtigung)
		24	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Pauschalwertberichtigung)	4.000,00	54	Sonstige betriebliche Erträge (Herabsetzung Pauschalwertberichtigung)

Verbindlichkeiten gegenüber Kunden (z. B. auf Grund von Überzahlungen, Gutschriften) dürfen nicht mit den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen saldiert werden. Sie sind als so genannte kreditorische Debitoren unter den sonstigen Verbindlichkeiten auszuweisen.

Für die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sollte grundsätzlich zum Jahresende eine vom Jahresabschlussprüfer veranlasste Saldenbestätigungsaktion in einem angemessenen Rahmen durchgeführt werden. Die Auswahl der Debitoren und die Bestimmung der Anzahl erfolgt durch den jeweiligen Abschlussprüfer. Differenzen zwischen dem Buchbestand und der Antwort des Debtors sind zu klären.

8 Rechnungsabgrenzungsposten

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB sind die Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zahlungszeitpunkten im Jahresabschluss zu erfassen. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses ist demnach darauf zu achten, dass die Aufwendungen und Erträge periodengerecht zugeordnet und richtig gebucht werden. Die zeitliche Abgrenzung dient dazu, die Aufwendungen und Erträge eines Geschäftsjahres richtig zu erfassen. Dies geschieht beispielsweise durch die bilanzielle Erfassung als geleistete oder erhaltene Anzahlungen oder durch die Rechnungsabgrenzungsposten.

Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz dürfen nur Ausgaben vor dem Abschlussstichtag ausgewiesen werden, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, also transitorische Posten wie z. B.:

- Vorausbezahlte Mieten
- Vorausbezahlte Versicherungsprämien
- Vorausbezahlte Zeitschriftenabonnements, wissenschaftliche Periodika

Als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz dürfen nur diejenigen Einnahmen vor dem Abschlussstichtag ausgewiesen werden, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, also transitorische Posten wie z. B.:

- Mieteinnahmen im Dezember, die den Januar des Folgejahres betreffen
- Tagungs- und Kongressbeiträge des Folgejahres
- Teilnehmerbeiträge für Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen

Alle Aufwandskonten und Konten der sonstigen betrieblichen Erträge sind auf abzugrenzende Beträge hin zu untersuchen, bzw. es sollten die entsprechenden Verträge auf Abgrenzungen hin überprüft werden.

So genannte antizipative Posten, bei dem der Aufwand bzw. Ertrag vor dem Abschlussstichtag, die Ausgabe bzw. Einnahme aber nach dem Abschlussstichtag liegen, dürfen nicht unter den Rechnungsabgrenzungsposten erfasst, sondern müssen als sonstige Forderungen oder sonstige Verbindlichkeiten ausgewiesen werden. Ein Beispiel für solche sonstigen Verbindlichkeiten können Vergütungen für Lehraufträge sein. Wenn die Zahlung an den Lehrbeauftragten nach Semesterende erfolgt, sind hierfür sonstige Verbindlichkeiten zu passivieren.

9 Eigenkapital

9.1 Nettoposition

Die von den Landesbetrieben auszuweisende Nettoposition beinhaltet den Bilanzgewinn bzw. -verlust der Eröffnungsbilanz sowie einen Aktivwert als Gegenposten zu den Rückstellungen für Urlaubsrückstände, Gleitzeitüberhänge und Jubiläumszuwendungen.

Soweit Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen auf Grund abgeschlossener Verträge gebildet wurden, war ebenfalls in der Höhe der passivierten Verpflichtung ein Aktivwert innerhalb der Nettoposition zu bilden. Diese Regelung ist mit Wirkung zum 1. Januar 2010 aufgehoben. Die bisher hierfür gebildete Nettoposition ist beizubehalten bzw. entsprechend dem Verbrauch der Rückstellung aufzulösen.

Veränderungen der aufgeführten Personalrückstellungen sind mit der Nettoposition zu verrechnen, indem unterhalb des Jahresergebnisses ein entsprechender Betrag aus der Nettoposition entnommen bzw. dieser zugeführt wird. Der dann verbleibende Bilanzgewinn steht den Hochschulen zur Bildung einer Rücklage gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG (unter Berücksichtigung der Entwicklung der Sonderrücklagen) zur Verfügung.

Eine Verpflichtung der Hochschule, eine negative Nettoposition innerhalb des Eigenkapitals durch Gewinnrücklagen auszugleichen, besteht nicht.

9.2 Gewinnrücklagen

9.2.1 Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG

9.2.1.1 Allgemeines

In die Gewinnrücklagen können nur diejenigen Beträge eingestellt werden, die im Geschäftsjahr oder in früheren Geschäftsjahren erwirtschaftet wurden. Der Gedanke von Gewinnrücklagen bei den Hochschulen entspricht dem Ziel einer ergebnisorientierten Hochschulsteuerung. Setzt man voraus, dass Gewinne auf Grund von Effizienzverbesserungen von Hochschulprozessen erzielt wurden und somit die Wirtschaftlichkeit verbessert wurde, so kann der erzielte Überschuss als verwendbare Erfolgsprämie verbleiben.

Der Gesetzgeber hat die entsprechende Möglichkeit der Rücklagenbildung für Landesbetriebe in § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG geregelt. Bezüglich der Regelungen für Stiftungshochschulen verweisen wir auf Abschnitt 9.3. Danach steht der nicht verbrauchte Teil der jährlichen Zuführungen der Hochschule zusätzlich zur Verfügung und wird als Rücklage verwahrt, d. h. handelsrechtlich ist diese Rücklage entsprechend zu dotieren. Der nicht verbrauchte Teil der Zuführung ist innerhalb von fünf Jahren nach Ende des jeweiligen Geschäftsjahres zu verwenden. Die entsprechenden Beträge werden aus dem Bilanzergebnis nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch das MWK und das Niedersächsische Finanzministerium in die Rücklage eingestellt. Die Rücklage wird im Umkehrschluss zwingend dann verwendet, wenn die Hochschule mehr als die Zuführungen des laufenden Geschäftsjahres verbraucht hat. In diesen Fällen wird ein Bilanzverlust (soweit er nicht aus der Veränderung der Personalarückstellungen resultiert) durch Entnahme aus der Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG verringert bzw. beseitigt. Ist die Rücklage aufgebraucht, so wird der Bilanzverlust auf neue Rechnung vorgetragen und im Folgejahr als Verlustvortrag ausgewiesen.

Nicht fristgerecht verwendete Mittel der Rücklage sind als Verbindlichkeit gegenüber dem Land auszubringen.

Die Hochschulen haben die Möglichkeit unter der Gewinnrücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG einen davon-Vermerk für die Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibeverhandlungen auszuweisen. Damit wird es möglich, die Verpflichtungen der Hochschulen gegenüber den Berufenen transparent innerhalb der Bilanz darzustellen.

Die bisher mögliche Untergliederung der Rücklage in eine Rücklage für Überschüsse aus eigenen Einnahmen wird zum 1. Januar 2010 aufgehoben. Mit Aufhebung dieser Regelung beginnt auch für diese Überschüsse erstmals die Fünfjahresfrist nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG.

9.2.1.2 Overheadkosten, Landespersonal

Der Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG bzw. bei Stiftungshochschulen gemäß § 57 Abs. 3 NHG sind bei Auftragsprojekten der Overheadkostenanteil und die Personalkosten des Landespersonals zuzuführen (vgl. Abschnitt 4.7.2).

Soweit Gemeinkostenpauschalen im 7. FRP erlangt werden, sind diese -- abzüglich nicht ausfinanzierter Einzelkosten -- ebenfalls der Rücklage zuzuführen. Eine Zuführung ergibt sich auch bei den durch die DFG geförderten Forschungsvorhaben in Höhe des pauschalen Zuschlags zur Deckung der mit der Förderung verbundenen indirekten Projektausgaben (sog. Programmpauschale).

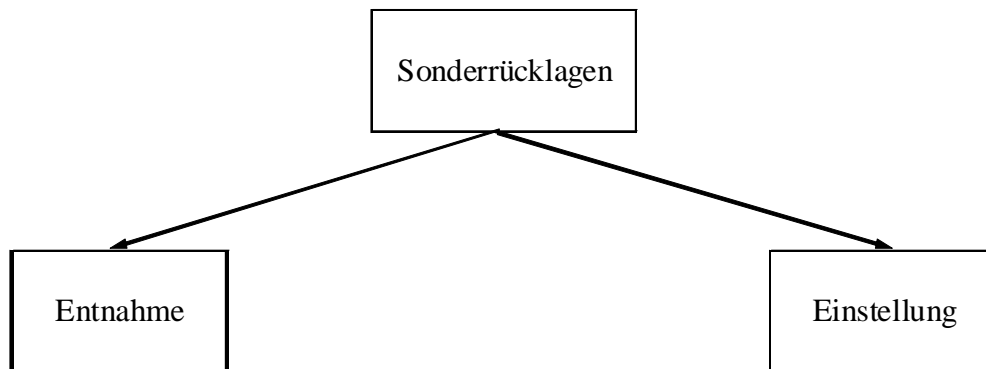
Hinsichtlich der Mittelverwendung gelten analog die Ausführungen unter Abschnitt 9.2.1.1 (Fünfjahresfrist).

9.2.1.3 Anhangsangabe

Bezüglich der im Jahresabschluss erforderlichen Angaben sind die noch nicht verwendeten Beträge der Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG im Anhang anzugeben. Die Angabe umfasst die Zusammensetzung des Betrages, getrennt nach den Jahren der jeweiligen Rücklagenzuführung sowie nach Art eines Gewinnverwendungsvorschlages die Darlegung, wofür sie eingesetzt werden sollen. Ferner sind die verwendeten Beträge ihrer Art nach anzugeben.

9.2.2 Sonderrücklagen

Die Sonderrücklagen werden aus abgeschlossenen Drittmittelprojekten gespeist, bei denen die Erträge höher waren als die zuzurechnenden Aufwendungen (siehe auch Abschnitt 4.7.2 am Ende). Die folgende Darstellung verdeutlicht, wann Entnahmen aus den und wann Einstellungen in die Sonderrücklagen erfolgen.



- Ausgleich von defizitären Drittmittelprojekten
- Deckung sonstiger Zwecke im Rahmen der Verfügungsmöglichkeiten der jeweils zuständigen Organisationseinheit
- Erträge aus im Berichtsjahr abgeschlossenen Drittmittelprojekten

9.3 Besonderheiten bei Stiftungshochschulen

Die Gliederung des Eigenkapitals der Stiftungshochschulen stellt sich wie folgt dar:

A. Eigenkapital

I. Stiftungskapital

1. Grundstockvermögen
2. Zuführungen aus der Rücklage gemäß § 57 Abs. 3 NHG
3. Ergebnisse aus Vermögensumschichtungen

II. Stiftungssonderposten

III. Kapitalrücklage

IV. Gewinnrücklagen

1. Rücklage gemäß § 57 Abs. 3 NHG
 - davon für Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibvereinbarungen--
2. Sonderrücklagen nicht wirtschaftlicher Bereich
3. Sonderrücklagen wirtschaftlicher Bereich
- (4. Nutzungsgebundene Rücklage)

V. Bilanzgewinn/ -verlust

Die Summe der auf der Aktivseite angesetzten Werte für die übertragenen Grundstücke und Bauten ist der Wert des Grundstockvermögens. Dieser Wert ist auf der Passivseite als Stiftungskapital auszuweisen.

Das Grundstockvermögen ist im Rahmen des § 56 Abs. 2 NHG ungeschmälert zu erhalten.

Soweit nach § 56 Abs. 2 Satz 3 NHG zulässige Umschichtungen vorgenommen werden, ist der buchmäßige Gewinn hieraus dem Stiftungskapital zuzuweisen und unter I.3. separat auszuweisen.

Um die Erfolgsrechnung der Stiftung mit denen der als Landesbetrieb geführten Hochschulen vergleichbar zu machen bzw. das Jahresergebnis wegen der stiftungsrechtlichen Besonderheiten nicht schlechter darzustellen, sind die Abschreibungen auf das Grundstockvermögen durch eine gegenläufige Buchung in der Gewinn- und Verlustrechnung zu neutralisieren. Der Ausweis erfolgt in einem speziellen Stiftungssonderposten innerhalb des Eigenkapitals. Die Qualität des Sonderpostens ist im Anhang ausreichend zu erläutern.

Es ergeben sich danach folgende Buchungen:

- Abschreibungen an Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
- Stiftungssonderposten an Ertrag aus der Auflösung des Stiftungssonderpostens

Der Ertragsposten ist als davon-Vermerk der Sonstigen betrieblichen Erträge zu zeigen.

Da die Bauunterhaltungsmittel bzw. nicht vergüteten Abschreibungen zu einem nicht mehr abweisbaren Reinvestitionsbedarf führen können, ist es sachgerecht, die zusätzlich zur Erhaltung von Gebäuden des Grundstockvermögens gewährten Sondermittel dem Stiftungssonderposten gutzubringen; er würde insoweit wieder verringert. Es ergeben sich folgende Buchungen:

Bei Reinvestition oder Grundinstandsetzung:

- Flüssige Mittel an Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für Investitionen aus Sondermitteln
- Sachanlagevermögen an Flüssige Mittel
- Aufwendungen aus der Zuführung zum Stiftungssonderposten an Stiftungssonderposten

Der Aufwandsposten ist als davon-Vermerk der sonstigen betrieblichen Aufwendungen zu zeigen.

Gemäß § 57 Abs. 3 Satz 2 NHG kann der nach Ablauf von drei Jahren nicht verbrauchte Teil der jährlichen Finanzhilfe, der zunächst in die Rücklage eingestellt wurde, dem Stiftungsvermögen (= Stiftungskapital) zugeführt werden.

Zur Kapitalrücklage verweisen wir auf die Ausführungen unter Abschnitt 5.8.2.

Zur Möglichkeit der Rücklagenbildung gemäß § 57 Abs. 3 NHG gilt Abschnitt 9.2.1.1 und für die Anhangsangaben gilt Abschnitt 9.2.1.3 entsprechend.

Die nutzungsgebundene Rücklage kann als Gegenposten für eigenfinanziertes Anlagevermögen gebildet werden.

Die Hochschulen haben die Möglichkeit unter der Gewinnrücklage gemäß § 57 Abs. 3 NHG einen davon-Vermerk für die Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibeverhandlungen auszuweisen.

10 Sonderposten für Studienbeiträge

Im Zuge der Einführung von Studienbeiträgen gemäß § 11 Abs. 1 NHG wurde der Ausweis einer Rücklage gemäß § 11 NHG eingeführt. Mit Wirkung zum 1. Januar 2010 hat der Ausweis nicht verwendeter Einnahmen aus Studienbeiträgen in einem Sonderposten für Studienbeiträge zu erfolgen. Die Beträge der Rücklage sind mit Wirkung zum 1. Januar 2010 der Rücklage zu entnehmen und in den Sonderposten umzubuchen.

Der Sonderposten für Studienbeiträge beinhaltet wie bisher die Rücklage der nicht verbrauchten Mittel aus den Studienbeiträgen. Ausgangspunkt der Dotierung des Sonderpostens ist eine Gegenüberstellung der im Geschäftsjahr vereinnahmten Studienbeiträge mit den speziell aus diesen Erträgen aufgewendeten Mitteln. Ein Überhang der Erträge ist entsprechend zu Lasten des Jahresergebnisses dem Sonderposten zuzuführen. Im umgekehrten Fall ist die Unterdeckung durch eine Entnahme aus dem Sonderposten auszugleichen. Durch den Ausweis eines eigenen Bilanzpostens wird die Transparenz erhöht und klargestellt, dass der Sonderposten für Studienbeiträge zweckgebunden zu verwenden ist. Ein Ausweis im Rahmen des Bilanzgewinns, der Sonderrücklagen oder der Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG bzw. § 57 Abs. 3 NHG kommt somit nicht in Betracht. Durch die mehrjährige Ansammlung von Budgetüberschüssen ist es den Hochschulen möglich, auch größere Maßnahmen durch Verwendung der Studienbeiträge zu verwirklichen.

11 Rückstellungen

Der Jahresabschluss hat sämtliche Schulden und damit sämtliche Rückstellungen zu enthalten (Vollständigkeitsgebot gemäß § 246 Abs. 1 HGB). Damit hat zum Jahresabschluss eine Inventur der Risiken zu erfolgen, die bewertet werden müssen.

11.1 Begriff der Rückstellungen

Gemeinsames Merkmal aller Rückstellungen ist die Berücksichtigung von Sachverhalten, die zu künftigen Ausgaben oder Mindereinnahmen führen. Rückstellungen dienen der Vorsorge für Verpflichtungen gegenüber Dritten. Aufwandsrückstellungen, die eine Rücklagenfunktion für genau spezifizierte Zwecke übernehmen, dürfen mit Einführung des BilMoG nicht mehr gebildet werden.

Rückstellungen weisen grundsätzlich folgende Merkmale aus:

- Der berücksichtigte Aufwand betrifft vergangene oder gegenwärtige Rechnungsperioden.
- Die Verpflichtungen entstehen durch künftige Handlungen (Zahlungen, Lieferungen, Leistungen).
- Sie stellen keine Korrektur des Bilanzansatzes bestimmter Aktivposten dar.
- Die Verpflichtungen können nicht eindeutig, aber ausreichend genau quantifiziert werden.

11.1.1 Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten erfolgen, um Aufwendungen, die erst nach dem Abschlussstichtag zu Ausgaben führen, vollständig im Jahresabschluss zu erfassen. Von den Verbindlichkeiten unterscheiden sich die Rückstellungen dadurch, dass die genaue Höhe und/oder die endgültige Entstehung der Ausgaben noch ungewiss ist. Andererseits reicht die bloße Möglichkeit einer Inanspruchnahme nicht für die Bildung einer Rückstellung aus. Vielmehr muss ernsthaft mit der Inanspruchnahme gerechnet werden. Die Inanspruchnahme ist wahrscheinlich, wenn mehr Gründe dafür sprechen als dagegen. Die künftigen zu leistenden Ausgaben müssen vor dem Bilanzstichtag rechtlich voll entstanden oder zumindest wirtschaftlich verursacht sein. Bei den ungewissen Verbindlichkeiten darf es sich nicht um aktivierungspflichtige Ausgaben handeln.

Eine Aktivierung von Forderungen gegen das Land Niedersachsen auf Grund der Bildung von Rückstellungen ist nicht möglich.

Die folgenden Ausführungen betreffen folgende Bilanzposten bzw. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung.

Bezeichnung	Posten
<u>A. Bilanzposten</u>	
- Sonstige Rückstellungen	Passiva: D.2.
<u>B. Posten der Gewinn- und Verlustrechnung</u>	
- Materialaufwand	GuV: 8
- Personalaufwand (Entgelte, Dienstbezüge und Vergütungen)	GuV: 9.a)
- Sonstige betriebliche Aufwendungen	GuV: 11

11.1.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (Drohverlustrückstellungen)

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften fallen unter die Passivierungspflicht des § 249 Abs. 1 HGB. Diese Rückstellungsart wird in der Literatur als Unterfall der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten klassifiziert. Sie bildet die aus einem schwebenden Geschäft resultierenden höheren Aufwendungen zur Erbringung der eigenen, vertraglichen Leistung im Verhältnis zur empfangenen (Gegen-) Leistung ab, insofern eine verlustfreie Bewertung nicht möglich ist. Grundsätzlich ist somit zuerst der Aktivposten abzuschreiben, bevor eine Drohverlustrückstellung in Frage kommt.

11.1.3 Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung sowie für Abraumbeseitigung

Rückstellungen für Aufwendungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Jahr innerhalb von drei Monaten sowie Rückstellungen für Abraumbeseitigung, die im folgenden Jahr nachgeholt werden, sind weiterhin zu bilden.

11.1.4 Aufwandsrückstellungen

Durch das BilMoG wurden die bisher gesetzlich verankerten handelsrechtlichen Wahlrechte zur Bilanzierung von Aufwandsrückstellungen abgeschafft. Bislang durften Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung gebildet werden, wenn die Instandhaltung innerhalb des vierten bis zwölften Monats des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt wird. Zudem konnten Rückstellungen für, ihrer Eigenart nach genau umschriebene, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnende Aufwendungen gebildet werden, die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts aber unbestimmt sind.

Beide Passivierungswahlrechte wurden durch Inkrafttreten des BilMoG aufgehoben. Den Bilanzierenden wird jedoch ein Beibehaltungswahlrecht eingeräumt. Die bis zum 31. Dezember 2009 gebildeten Aufwandsrückstellungen können beibehalten oder aufgelöst werden. Im Fall der Auflösung der Aufwandsrückstellungen sind die daraus resultierenden Beträge gemäß Art. 67 Abs. 3 EGHGB unmittelbar erfolgsneutral in die Rücklage nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG bzw. § 57 Abs. 3 NHG einzustellen.

Die bisher mögliche Bildung einer Aufwandsrückstellung wird somit zum 1. Januar 2010 aufgehoben. Die Aufwandsrückstellungen, die im letzten Geschäftsjahr vor Anwendung des BilMoG (2009) gebildet wurden, dürfen nicht unmittelbar zugunsten der Gewinnrücklagen aufgelöst werden (Art. 67 Abs. 3 EGHGB)

11.2 Zuführung, Inanspruchnahme und Auflösung von Rückstellungen

Die Dokumentation und Abwicklung der Rückstellungen erfolgt durch die Darstellung eines Rückstellungsspiegels.

Der Rückstellungsspiegel sollte wie folgt aufgebaut sein:

	1.1.20XX	Inanspruch-	Auflösung	Zuführung	31.12.20XX
	EUR	nahme	EUR	EUR	EUR
		EUR	EUR	EUR	EUR
Altersteilzeitverpflichtung	7.000.000,00	1.200.000,00	100.000,00	1.000.000,00	6.700.000,00
Verpflichtungen aus Resturlaub	2.500.000,00	2.500.000,00	0,00	2.300.000,00	2.300.000,00
Überstunden	700.000,00	700.000,00	0,00	450.000,00	450.000,00
Reisekosten	200.000,00	200.000,00	0,00	220.000,00	220.000,00
Ausstehende Rechnungen	350.000,00	300.000,00	50.000,00	450.000,00	450.000,00
Jubiläum	200.000,00	7.000,00	0,00	2.000,00	195.000,00
Verpflichtungen aus Prozessen und Rechtsstreitigkeiten	50.000,00	0,00	25.000,00	15.000,00	40.000,00
Prüfungskosten	20.000,00	20.000,00	0,00	21.000,00	21.000,00
Übrige	70.000,00	60.000,00	10.000,00	100.000,00	100.000,00
	11.090.000,00	4.987.000,00	185.000,00	4.558.000,00	10.476.000,00

Die Aufwendungen aus den Zuführungen zu den einzelnen Rückstellungen sollten entsprechend der Kostenart in den jeweiligen Aufwandskonten gebucht werden. Innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgt dann der Ausweis unter den Materialaufwendungen, Personalaufwendungen oder sonstigen betrieblichen Aufwendungen.

Der Ausweis einer Inanspruchnahme erfolgt, wenn die gebildete Rückstellung tatsächlich verbraucht wird, weil der Sachverhalt, für den die Rückstellung gebildet wurde, eingetreten ist.

Die Rückstellung wird im Umkehrschluss dann aufgelöst, wenn endgültig nicht mehr mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist. Die Erträge aus der Auflösung sind grundsätzlich unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen.

11.3 Personalrückstellungen

11.3.1 Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen

11.3.1.1 Gesetzliche Grundlage

Zum 1. August 1996 ist das Gesetz zur Förderung eines gleitenden Übergangs in den Ruhestand (Altersteilzeitgesetz – AltTZG) in Kraft getreten. Im Jahre 2000 haben sich durch zwei neue „Gesetze zur Fortentwicklung der Altersteilzeit“ maßgebende Änderungen ergeben.

Wesentliche Neuerungen waren der Zugang zur Altersteilzeit für Teilzeitbeschäftigte, die Verlängerung des Förderzeitraums von fünf auf sechs Jahre sowie Erleichterungen bei den Voraussetzungen für eine zuschussfähige (§ 4 AltTZG) Wiederbesetzung. Das Gesetz hat eine Geltungsdauer bis zum 31. Dezember 2009. Es ist jedoch nicht auszuschließen, dass sich die Tarifparteien analog dem Tarifabschluss in der Metallindustrie des Landes Baden-Württemberg auf eine Verlängerung des ATG verständigen. Dabei bleibt abzuwarten, welche Laufzeit und welche ggf. veränderten Regelungen eine Änderung der Bilanzierungspraxis für den Geltungsbereich ab dem 1. Januar 2010 erfordern.

Für das Tarifpersonal im öffentlichen Dienst sind die Regelungen im aktuellen Tarifvertrag zur Regelung der Altersteilzeitarbeit ausgestaltet.

Die folgenden Ausführungen gelten nicht für Beamte, da für diese die Inanspruchnahme von Altersteilzeit nur zur Reduzierung von Personalüberhängen bis zum 31. Dezember 2009 zugelassen war (§ 63 Abs. 1 NBG).

11.3.1.2 Gestaltungsmöglichkeiten zur Verteilung der Arbeitszeit

Die durchschnittliche wöchentliche Arbeitszeit beträgt während des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses die Hälfte der bisherigen wöchentlichen Arbeitszeit. Als Modellvarianten kommen das Blockmodell und das Teilzeitmodell in Betracht. Im sog. Blockmodell wird die Altersteilzeit in eine Arbeitsphase und eine Freistellungsphase aufgeteilt. Die Arbeitsleistung ist dabei vollständig in der Arbeitsphase zu erbringen. Im sog. Teilzeitmodell verteilt sich die Arbeitszeit hingegen gleichmäßig über die gesamte Altersteilzeitphase.

11.3.1.3 Berechnung der Rückstellung

Die Rückstellung für Altersteilzeit setzt sich beim Blockmodell zusammen aus der Rückstellung für den Aufstockungsbetrag und der Rückstellung für das Arbeitsentgelt in der Freistellungsphase. Beim Teilzeitmodell besteht die Rückstellung für Altersteilzeit nur aus der Rückstellung für den Aufstockungsbetrag.

Die Bildung nachstehender Rückstellungen gelten für sämtliche Bedienstete des öffentlichen Dienstes, denen die Möglichkeit der Inanspruchnahme von Altersteilzeitmodellen eingeräumt wurde.

a) Rückstellung für das Arbeitsentgelt in der Freistellungsphase – Erfüllungsrückstand (Blockmodell)

Während der gesamten Altersteilzeit erhält der Arbeitnehmer als Arbeitsentgelt die sich für entsprechende Teilzeitkräfte ergebenden Beträge, wobei leistungsgebundene Zulagen und Aufschläge entsprechend dem Umfang der tatsächlich geleisteten Tätigkeiten zu berücksichtigen sind. Einmal- und Sonderzahlungen (Jubiläumsgeld) und vermögenswirksame Leistungen sind entsprechend einer Teilzeitbeschäftigung zu berücksichtigen.

Im Blockmodell fallen Arbeitsentgelt und die Arbeitsleistung zeitlich auseinander. Während in der Arbeitsphase zunächst die volle Tätigkeit nur mit dem halben Vollzeitentgelt vergütet wird, steht der (Weiter-) Zahlung von 50 % der Bezüge in der anschließenden Freistellungsphase keine Gegenleistung des Arbeitnehmers mehr gegenüber.

Der Arbeitnehmer hat damit in der Arbeitsphase eine Vorleistung erbracht, für die eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden ist, da insoweit aus Sicht der Hochschule ein Erfüllungsrückstand vorliegt. Das Arbeitsentgelt, das in der Freistellungsphase an den Mitarbeiter/die Mitarbeiterin weitergezahlt wird, ist durch eine während der Arbeitsphase ratierlich aufzubauende Verbindlichkeitsrückstellung in Höhe von 50 % des Vollzeitarbeitsentgelts zu berücksichtigen. Diese Verbindlichkeitsrückstellung wird ausschließlich in der Freizeitphase ratierlich verbraucht

bzw. in Anspruch genommen. Eine vorzeitige Auflösung kommt nur in Betracht, wenn das Altersteilzeitverhältnis vorzeitig aufgelöst wird.

Zu berücksichtigen sind die Mitarbeiter/-innen, die am Abschlussstichtag in einem Altersteilzeitverhältnis nach dem Blockmodell stehen, d. h. sich in der Arbeitsphase oder in der Freistellungsphase befinden. Der Zeitpunkt der Antragsstellung oder Bewilligung ist nicht relevant. Vor Beginn der Altersteilzeit – explizit der Eintritt in die Arbeitsphase – kommt ein Erfüllungsrückstand mangels Vorleistung nicht in Betracht.

Im Teilzeitmodell steht während der gesamten Altersteilzeitphase der um die Hälfte reduzierten Arbeitszeit ein ebenfalls um 50 % reduziertes Arbeitsentgelt gegenüber. Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auf Grund eines Erfüllungsrückstands kann nicht gebildet werden.

Beispiel 16:

B 16

Berechnung

	EUR
Monatliches Arbeitsentgelt eines tariflich Beschäftigten vor Beginn der Altersteilzeit:	5.130,64
Laufzeit der Arbeitsphase: 01.09.2010 bis 31.08.2012 Laufzeit der Freizeitphase: 01.09.2012 bis 31.08.2014	
Monatliches Entgelt während der Altersteilzeit:	2.565,32
EUR 2.565,32 x 4 Monate =	10.261,28
Jahressonderzahlung (4/12)*	427,55
<hr/> Erfüllungsrückstand zum 31. Dezember 2010	<hr/> 10.688,83

Die Rückstellung für den Erfüllungsrückstand beträgt zum Bilanzstichtag (31. Dezember 2010) für den tariflich Beschäftigten EUR 10.688,83

** Annahme, dass die Jahressonderzahlung 50 % des vollen Monatsgehalts entspricht*

b) Rückstellung für den Aufstockungsbetrag

Seitens der Hochschulen sind Aufstockungsbeträge zum einen hinsichtlich des Arbeitsentgelts und zum anderen hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge zu leisten.

Zum einen ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem konkret in der Altersteilzeit zustehenden Nettoarbeitsentgelt und 83 % des pauschalierten bisherigen Nettoarbeitsentgelts aufzustocken (sog. Altersteilzeitzuschlag bzw. Mindestnettobetrag). Das Bruttoarbeitsentgelt des Tarifpersonals ist zunächst um 20 % aufzustocken, wobei der Mindestnettobetrag die Untergrenze der Aufstockung bildet.

Der Berechnung der Mindestnettobeträge ist die vom Bundesministerium für Arbeit und Soziales jährlich festzulegende Mindestnettobetrags-Verordnung zu Grunde zu legen. Hierbei ist zu beachten, dass sich die ausgewiesenen Beträge in Anlehnung an das Altersteilzeitgesetz u. a. auf einen Mindestnettobetrag von 70 % beziehen. In diesem Fall hat eine Umrechnung auf die tariflich bzw. per Erlass vereinbarten 83 % zu erfolgen:

$$\text{Mindestnettobetrag } 83 \% = \frac{\text{Betrag aus Mindestnettobetrags-Verordnung} \times 0,83}{0,7}$$

Zum anderen sind beim Tarifpersonal die Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung um den Unterschiedsbetrag zwischen 90 % des bisherigen Bruttoarbeitsentgelts und dem Bruttoarbeitsentgelt während der Altersteilzeit aufzustocken (maximal bis zur Beitragsbemessungsgrenze).

Beispiel 17:**B 17****Sachverhalt und Berechnung**

Tarifpersonal, Steuerklasse III, Blockmodell, Laufzeit 1. September 2010 bis 31. August 2014

Berechnung der Aufstockung des Gehalts:	Tarifpersonal
	EUR
1 Brutto-Vollzeitentgelt	5.143,64
1a Netto-Vollzeitentgelt (individuell verschieden)	
2 Brutto-Teilzeitentgelt (50 % von Nr. 1)	2.571,82
3 Netto-Teilzeitentgelt (individuell verschieden)	1.714,55
4 Aufstockungsbetrag (20 % von Nr. 2)	514,36
5 Zwischensumme (Nr. 3 + Nr. 4)	2.228,91
6 Mindestnettobetrag 83 % zum bisherigen Brutto (gerundet EUR 5.145,00) gemäß Mindestnettoetrags-Verordnung 2007 (2.211,80 x 83 %/0,7)	2.622,56
7 weiterer Aufstockungsbetrag (Nr. 6 ./ Nr. 5)	393,65
8 Aufstockungsbetrag zum Gehalt (Nr. 4 + Nr. 7)	908,01
9 Arbeitsentgelt für die Altersteilzeit (Nr. 3 + Nr. 8)	2.622,56
Berechnung der zusätzlichen Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung:	
10 90 % des bisherigen Brutto-Vollzeitentgelts (90 % von Nr. 1)	4.629,28
11 Differenzbetrag (Nr. 10 ./ Nr. 2)	2.057,46
12 Aufstockungsbetrag zur Rentenversicherung (19,9 % von Nr. 11)	409,43
13 Aufstockungsbetrag gesamt (Nr. 8 + Nr. 12)	1.317,45

Für die von den Hochschulen zu übernehmenden Aufstockungsbeträge ist mit Entstehen der Verpflichtung eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Der von der Altersteilzeit betroffene Arbeitnehmer verpflichtet sich, den bisherigen Arbeitsplatz in bestimmtem, zeitlich genau festgelegtem Umfang aufzugeben, und erhält im Gegenzug hierfür eine Ausgleichszahlung. Zahlungen, die Arbeitnehmer für ihre Bereitschaft zum Verzicht auf Vollbeschäftigung erhalten, haben daher Abfindungscharakter.

Die für den Aufstockungsbetrag zu bildende Rückstellung ist nicht rätierlich anzusammeln. Dies wäre nur sachgerecht, wenn ein Erfüllungsrückstand im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses anzunehmen wäre. Da hinsichtlich des Aufstockungsbetrags kein Dauerschuldverhältnis vorliegt, sondern eben von einem Abfindungscharakter auszugehen ist, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in vollem Umfang zu bilden.

Die rechtliche Verpflichtung zur Leistung der Aufstockungsbeträge entsteht nicht erst mit Abschluss einer Altersteilzeitvereinbarung zwischen der Hochschule und dem Mitarbeiter/der Mitarbeiterin, sondern die Hochschule ist bereits durch die tarifliche Vereinbarung insoweit gebunden, als sie sich der Einräumung der Möglichkeit zur Altersteilzeit grundsätzlich nicht mehr entziehen

kann, wenn Mitarbeiter/-innen während der Laufzeit der Vereinbarung die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen.

c) Rückstellung für potenzielle Altersteilzeitverpflichtungen

Aus den eben genannten Gründen ist nicht nur eine Rückstellungsbildung für bereits abgeschlossene Altersteilzeitverhältnisse erforderlich, sondern es ist grundsätzlich auf die voraussichtliche Anzahl der Mitarbeiter/-innen, die von der Altersteilzeitregelung Gebrauch machen könnten, abzustellen. Die Hochschulen haben hierfür eine sachgerechte nachvollziehbare Schätzung vorzunehmen.

Die in § 3 Abs. 1 Nr. 3 AltTZG umschriebene Überforderungsgrenze von 5 % der Mitarbeiter/-innen findet keine Anwendung.

Bei den Aufstockungsbeträgen für die potenziellen Altersteilzeitverträge kann von einer für die Hochschule durchschnittlichen Entgeltgruppe ausgegangen werden. Bei der Vertragslaufzeit sollte am Durchschnitt der bisher abgeschlossenen Verträge eine Orientierung erfolgen.

d) Erstattungsansprüche gegen die Bundesagentur für Arbeit

Die von der Bundesagentur für Arbeit unter bestimmten Voraussetzungen zu leistenden Erstattungsbeträge für die Aufstockungsbeträge sind rückstellungsmindernd zu berücksichtigen, wenn der Anspruch des Arbeitgebers hinreichend sicher erscheint. Die hinreichende Sicherheit hinsichtlich der Anspruchsentstehung wird häufig erst während der Laufzeit der Altersteilzeit gewonnen werden können. Vor diesem Hintergrund wird zum erstmaligen Passivierungszeitpunkt der Rückstellung eine Minderung regelmäßig noch nicht in Betracht kommen.

e) Abzinsung und versicherungsmathematische Aspekte

Sowohl die für die Berücksichtigung des Erfüllungsrückstands im Fall des Blockmodells gebildete Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten als auch die Rückstellung für den Aufstockungsbetrag, der finanzwirtschaftlich den Charakter einer Rentenzahlung hat, ist mit dem Barwert anzusetzen (IDW RS HFA 3 Tz. 11). Die exakte Berechnung nach der Rentenbarwertmethode ist grundsätzlich nur mittels versicherungsmathematischen Gutachtens möglich.

Aus Vereinfachungsgründen ist alternativ die Ermittlung des Barwerts unter Verwendung eines prognostizierten Gehaltstrends, eines der Restlaufzeiten entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatzes der vergangenen sieben Geschäftsjahre gemäß Rückstellungsabzinsungsverordnung zusammen mit der Verwendung einer mittleren Fälligkeit für die Höhe der Rückstellung zu verwenden.

11.3.2 Rückstellung für Verpflichtungen aus nicht genommenem Urlaub

Für die Verpflichtung der Hochschule zur Gewährung von Urlaub unter Fortzahlung der Vergütung ist gemäß § 249 Abs. 1 HGB eine Rückstellung zu bilden, soweit der Mitarbeiter/die Mitarbeiterin am Abschlussstichtag den ihm bis dahin zustehenden Urlaub noch nicht genommen hat und der Urlaub im folgenden Geschäftsjahr nachgewährt oder abgegolten werden muss. Eine Ausnahme hiervon besteht für Professoren/-innen. Für Professoren/-innen sind keine Urlaubsrückstellungen zu bilden.

Mit der Urlaubsrückstellung werden künftige Personalaufwendungen erfasst, denen keine Arbeitsleistung gegenübersteht, da der Mitarbeiter/die Mitarbeiterin im abgelaufenen Berichtsjahr in Vorleistung getreten ist. Die Urlaubsrückstellungen sind nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB zum Erfüllungsbetrag anzusetzen, d.h. die Rückstellungen müssen abgezinst werden und zukünftige Kostensteigerungen sind zu berücksichtigen. Vor der Einführung des BilMoG durften Rückstellungen nur in Höhe des Betrags angesetzt werden, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist, und nur dann abgezinst werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten einen Zinsanteil enthalten.

Die Rückstellung für Resturlaub berücksichtigt entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz die jeweiligen Erfüllungsrückstände pro Mitarbeiter/-in zum Bilanzstichtag. Der Erfüllungsbetrag ist das fortzuzahlende anteilige Bruttoarbeitsentgelt sowie die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung einschließlich Pflegeversicherung. Ist für das kommende Jahr eine Gehaltssteigerung vorgesehen, muss diese berücksichtigt werden. Der zurückzustellende Anteil am Gesamtjahresaufwand ergibt sich durch Division der Resturlaubstage durch die Soll-Arbeitstage. Für die Hochschulen werden pauschaliert 230 Soll-Arbeitstage angenommen.

Zur Berechnung empfiehlt sich ein Tabellenkalkulationsprogramm. Darin sind alle Mitarbeiter/-innen der Hochschule, ihre Arbeitsleistung (Vollzeit: 100 %, Teilzeit 50 %), ihre jeweilige Entgeltgruppe sowie ihre jeweiligen Resturlaubstage in einer Tabelle zu hinterlegen. In einer zweiten Tabelle sollte die für das jeweilige Jahr geltende Tabelle der Durchschnittssätze zur Aufstellung des HPE fortgeschrieben um Kostensteigerungen eingepflegt werden. Durch formelmäßige Verknüpfung greift die erste Tabelle auf die zweite zu und errechnet den zurückzustellenden Betrag pro Mitarbeiter/-in. In den Folgejahren sind jeweils zum Bilanzstichtag die Resturlaubstage zu ermitteln, und zu kontrollieren, ob sich Änderungen bei den Entgeltgruppen ergeben haben. Ferner muss in die zweite Tabelle die jeweils gültige Durchschnittssatz-Tabelle eingepflegt werden.

Beispiel 18:**B 18**

Name	Vorname	Beschäftigungsgrad	Entgelt Gruppe	Resturlaub	Tagessatz lt. Durchschnittssatz-Tabelle bei 230 Tagen/Jahr	Rückstellung
Person	Anton	100	11	9	EUR	EUR
Person	Berta	100	11	4		
Person	Cäsar	100	11	12		
	Summe	100	11	25	438,86	10.971,50
Person	Dora	50	11	2		
Person	Emil	50	11	7		
Person	Friedrich	50	11	6		
	Summe	50	11	15	219,43	3.291,45
	Summe		11			14.262,95

Beispiel 19:**B 19****I. Sachverhalt:**

Eine entsprechend dem Beispiel 18 berechnete Rückstellung für Verpflichtungen aus nicht genommenen Urlaub könnte sich wie folgt zusammensetzen:

- a) Beamte: EUR 250.000,00
 b) Tarifpersonal: EUR 400.000,00

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	Jahresabschlussbuchung			EUR		
	a)	62-64	Personalaufwand (Beamte)	250.000,00	390	Sonstige Rückstellungen (Urlaubsverpflichtung)
	b)	62-64	Personalaufwand (Tarifpersonal)	400.000,00	390	Sonstige Rückstellungen (Urlaubsverpflichtung)

11.3.3 Rückstellung für Verpflichtungen aus Überstunden / Gleitzeitüberhängen

Soweit Mitarbeiter/-innen bis zum Abschlussstichtag die Normalarbeitszeit überschritten haben und der Ausgleich im neuen Geschäftsjahr erfolgt, befindet sich die Hochschule im Erfüllungsrückstand und hat hierfür eine Rückstellung zu bilden. Auch hier ergeben sich - wie bei den Rückstellungen für Resturlaub - Erfüllungsrückstände pro Mitarbeiter/-in zum Bilanzstichtag. Die Rückstellung wird nach dem gleichen Schema wie die Urlaubsrückstellung berechnet. Die Vergütung der Mitarbeiter/-innen pro Stunde wird hier mit der Anzahl der zum Bilanzstichtag bestehenden Überstunden/Gleitzeitüberhänge multipliziert. Auch hier sollte eine automatische Verknüpfung mit der Durchschnittssatztablelle eingerichtet werden. Zu berücksichtigen sind allein Mehrstunden auf Grund des Verbindlichkeitscharakters. Eine Saldierung mit Minderstunden ist nicht zulässig.

Beispiel 20:

B 20

Name	Vorname	Beschäftigungsgrad	Entgelt Gruppe	Gleitzeitüberhang	Stundensatz lt. Durchschnittssatz-Tablelle bei 230 Tagen/Jahr	Rückstellung
Person	Anton	100	11	9	EUR	EUR
Person	Berta	100	11	4		
Person	Cäsar	100	11	12		
	Summe	100		25	56,99	1.424,75
Person	Dora	50	11	2		
Person	Emil	50	11	7		
Person	Friedrich	50	11	6		
	Summe	50	11	15	56,99	854,85
	Summe		11			2.279,60

11.3.4 Rückstellung für Jubiläumsverpflichtungen

In der Handelsbilanz sind für sämtliche rechtsverbindlich zugesagten Leistungen aus Anlass von Dienstjubiläen Rückstellungen zu bilden. Die Verpflichtung zur Leistung von Jubiläumsaufwendungen ist in den Jahren wirtschaftlich verursacht, in denen die Mitarbeiter/-innen ihre Arbeitsleistung erbracht haben. Die Jubiläumszuwendung ist arbeitsrechtlich ein weiteres Entgelt für die bisher erbrachten Arbeitsleistungen, mit der Folge, dass auf Seiten der Hochschule bis zur Leistung der Jubiläumszuwendungen ein Erfüllungsrückstand besteht, dem durch die Bildung einer Rückstellung Rechnung zu tragen ist. Sie ist in dem Umfang zu bilden, wie die vertraglichen Anspruchsvoraussetzungen durch die vergangene Betriebszugehörigkeit des Mitarbeiters/der Mitarbeiterin bis zum Bilanzstichtag erfüllt sind. Die Rückstellung für Jubiläumsverpflichtungen setzt sich aus den abgezinsten Ansprüchen jedes einzelnen Mitarbeiters/jeder einzelnen Mitarbeiterin zzgl. der mit den Jubiläumszuwendungen verbundenen Arbeitgeberanteile der gesetzlichen Sozialabgaben zum Bilanzstichtag zusammen. Nach neuem Recht sind Rückstellungen mit einer Laufzeit

> 1 Jahr mit dem durchschnittlichen, fristenkongruenten Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen. Die Ermittlung der Abzinsungssätze erfolgt nach der Änderung handelsrechtlicher Vorschriften durch das BilMoG gemäß § 253 Abs. 2 Sätze 4 und 5 HGB durch die Deutsche Bundesbank. (Rückstellungsabzinsungsverordnung).

Beispiel 21:**B 21**

Person X, Lebensalter: 40 Jahre, Dienstjahre: 20 Jahre, Jahre bis zur Auszahlung der Prämie für das 25jährige Dienstjubiläum: 5 Jahre, Jahre bis zur Auszahlung der Prämie für das 40jährige Dienstjubiläum: 20 Jahre, Zinssatz 5,5 %, Prämie gemäß § 23 Abs. 2 TVL.

Rückstellung	Prämie	"erdienter" Anteil	"erdiente" Prämie	Potenz der Abzinsung	Abzinsung	Rückstellung
	EUR					EUR
25 Jahre	350,00	20/25	280,00	5	$1/1,055^5$	214,24
40 Jahre	500,00	20/40	250,00	20	$1/1,055^{20}$	85,68
					Summe:	299,92

Es ist bei der Berechnung sicherzustellen, dass die Mitarbeiter/-innen zum Zeitpunkt des Jubiläums noch nicht in Rente/Pension sind und das Dienstverhältnis mindestens 10 Jahre besteht.

11.3.5 Rückstellung für Reisekosten

Diese Rückstellung wird für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB gebildet. Aus Reisen von Bediensteten, die im alten Jahr durchgeführt wurden, die aber bisher noch nicht abgerechnet wurden, sind der Hochschule Verbindlichkeiten entstanden, die der Höhe nach ungewiss sind. Bezüglich der Höhe ist auf Erfahrungswerte zurückzugreifen, in welcher Höhe und in welchem Verhältnis zur Gesamtsumme des Jahres nach dem Abschlussstichtag Reisekosten für das Vorjahr angefallen sind. Durch Rundschreiben sollte sichergestellt werden, dass sich die zum Abschlussstichtag noch nicht abgerechneten Reisekosten auf ein Minimum reduzieren.

11.3.6 Ausdrücklich nicht zu berücksichtigende Personalarückstellungen

Ausdrücklich nicht zu bilden sind Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen, für Nachversicherungsbeiträge und für das Übergangsgeld für Beamte. Die Befreiung von einer möglichen Rückstellungsbildung ergibt sich aus Nr. 1.3.8.1. der VV zu § 26 LHO. Demnach ist nicht der Landesbetrieb selbst sondern vielmehr das Land Niedersachsen der Verpflichtete. Der Landesbetrieb wird nach § 26 LHO durch die Zahlung der zurzeit gültigen 30 %igen Versorgungslastenumlage von den entsprechenden Verpflichtungen befreit.

Für Stiftungshochschulen gilt folgendes: Durch den Übergang des Personals auf die Stiftung liegt auch die Verpflichtung zur Zahlung von Versorgungsbezügen bzw. Beiträgen zu Zusatzversorgungskassen bei der Stiftung.

Die Finanzierung der Beamtenversorgung ist durch die jeweiligen Verordnungen zur Errichtung der Stiftungen geregelt (§ 55 a Abs. 1 NHG). Dies hat zur Folge, dass das Land als „Pensionskasse“ fungiert, zu der die Stiftung entsprechende Beiträge leistet. Eine Passivierung der Pensionsverpflichtung bei gleichzeitiger Aktivierung eines Erstattungsanspruchs entfällt daher.

Die Emeritenbezüge und evtl. Nachversicherungen werden von der Versorgungspauschale, die gemäß Errichtungsverordnung an das Land abzuführen ist, bedient.

11.4 Übrige Rückstellungen

11.4.1 Rückstellung für ausstehende Rechnungen

Für Rechnungen, die nach Buchungsschluss nicht mehr in die Kreditorenbuchhaltung des abgelaufenen Jahres eingebucht werden können, ist eine Rückstellung für ausstehende Rechnungen in Höhe der voraussichtlichen Rechnungsbeträge zu bilden.

11.4.2 Rückstellung für Bauunterhaltung

Hierunter sind die noch ausstehenden Rechnungen für im Geschäftsjahr oder früher durchgeführte oder beauftragte Arbeiten für Bauunterhaltung auszuweisen. Hat das staatliche Baumanagement z. B. Bauunterhaltungsarbeiten im Berichtsjahr an einem Gebäude durchgeführt, so sind, soweit hierüber noch keine endgültigen Rechnungen durch das staatliche Baumanagement vorliegen, die wahrscheinlich anfallenden Beträge (Auftragssummen) einzustellen. Der Aufwand aus zugewiesenen Bauunterhaltungsmitteln des Berichtsjahres ist durch Aufstellungen nachzuweisen und mit den Konten der Gewinn- und Verlustrechnung abzustimmen. Für die vergebenen, am Bilanzstichtag noch nicht fakturierten Aufträge sind Nachweise zu erstellen.

Beispiel 22:**B 22****I. Sachverhalt:**

Die Mittelzuweisungen für Bauunterhaltung betragen im Berichtsjahr EUR 500.000,00. Der tatsächliche Aufwand für Bauunterhaltung betrug indes EUR 450.000,00. Für das Folgejahr wurden bis zum 31. März bereits Aufträge in Höhe von EUR 50.000,00 vergeben.

II. Buchungssätze:

Jahr	Sachverhalt	KGr/ KuGr	Sollkonto	Betrag	KGr/ KuGr	Habenkonto
	unterjährig	67	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Bauunterhaltung)	EUR 450.000,00	44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		44	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	450.000,00	28	Flüssige Mittel
	Jahresabschlussbuchung	67	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Bauunterhaltung)	50.000,00	39	Sonstige Rückstellungen (Bauunterhaltung)

Ferner sind hier auch die Beträge für im Geschäftsjahr unterlassene, die Bauunterhaltungsmittel übersteigende Aufwendungen für Instandhaltung auszuweisen, soweit sie in den ersten drei Monaten im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB). Voraussetzung ist, dass die Erhaltungsarbeiten am Bilanzstichtag bereits erforderlich waren. Diese Arbeiten dürfen nicht zu aktivierungspflichtigen Herstellungskosten führen. Für Dauerwartungsverträge darf ebenfalls keine Rückstellung gebildet werden, selbst dann nicht, wenn Instandhaltungsaufwendungen in jährlich wechselnder Höhe anfallen. Die für Bauunterhaltungszwecke an das staatliche Baumanagement für das Folgejahr vergebenen Aufträge sind hier zur Wertermittlung heranzuziehen.

11.4.3 Rückstellung für Prozesskosten

Eine Rückstellung für Prozesskosten ist zu bilden, wenn der Prozess am Bilanzstichtag bereits anhängig ist. Rückstellungsfähig sind die aktiven und passiven Prozesskosten der eigenen und gegnerischen Anwälte und die Gerichtskosten. Rückstellungen sind jedoch nur für einen schwebenden Prozess in Höhe der für die jeweilige Instanz zu erwartenden Kosten zu bilden. Für weitere Gerichtsinstanzen (Berufungs-/Revisionsverfahren) darf eine Rückstellung nicht gebildet werden, wenn das Verfahren am Bilanzstichtag nicht anhängig ist.

11.4.4 Rückstellung für Schadenersatzverpflichtungen

Rückstellungen für dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse Schadenersatzverpflichtungen auf Grund Gesetz oder Vertrag müssen dann gebildet werden, wenn nach den bis zur Aufstellung der Bilanz bekannt gewordenen Verhältnissen am Bilanzstichtag mit einer wahrscheinlichen Inanspruchnahme gerechnet werden muss.

11.4.5 Rückstellung für die Prüfung des Jahresabschlusses

Diese Rückstellung ist für die gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung und Prüfung des Jahresabschlusses zu bilden. Die Höhe richtet sich nach den jeweiligen vertraglichen Vereinbarungen.

11.5 Bewertung

Neben dem Ansatz von Rückstellungen sieht das BilMoG ebenfalls Änderungen im Rahmen der Bewertung von Rückstellungen vor.

Bislang schrieb das HGB vor, dass Rückstellungen in Höhe des Betrags anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. Darüber hinaus durften Rückstellungen nur abgezinst werden, soweit die ihnen zugrunde liegenden Verpflichtungen einen Zinsanteil enthalten.

Mit Einführung des BilMoG, also ab 2010, wird die Zugangsbewertung dahingehend geändert, dass Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen sind. (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies impliziert im Rahmen der Rückstellungsbewertung die Berücksichtigung künftiger Preis- und Kostensteigerungen. Zudem wird für

Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr eine Abzinsungspflicht eingeführt. Die Abzinsung muss dabei mit dem durchschnittlichen, fristenkongruenten Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre erfolgen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Die Ermittlung und monatliche Bekanntgabe der anzuwendenden Abzinsungssätze gemäß § 253 Abs. 2 Sätze 4 und 5 erfolgt durch die Deutsche Bundesbank im Rahmen der Rückstellungsabzinsungsverordnung. Die Erträge aus der Abzinsung sind in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert unter dem Posten „Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ auszuweisen.

Zu den folgenden Bilanzstichtagen hat eine entsprechende Aufzinsung bis zur endgültigen Inanspruchnahme der Rückstellung zu erfolgen. Die Aufwendungen aus der Aufzinsung sind gesondert unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ auszuweisen.

12 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Über diesen Posten sind sämtliche Verpflichtungen aus von Vertragspartnern bereits erfüllten Umsatzgeschäften auszuweisen, bei denen die eigene Gegenleistung (im Regelfall die Zahlung des Rechnungsbetrages) noch aussteht. Die Leistungserbringung, sprich die Lieferung bzw. Leistung, muss noch im Berichtsjahr stattgefunden haben. Forderungen gegen Lieferanten (z. B. auf Grund von Überzahlungen, Gutschriften) dürfen nicht mit den Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen saldiert werden. Sie sind als so genannte debitorische Kreditoren unter den sonstigen Vermögensgegenständen auszuweisen.

Für die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sollte grundsätzlich in angemessenem Rahmen zum Jahresende eine vom Jahresabschlussprüfer veranlasste Saldenbestätigungsaktion durchgeführt werden. Die Auswahl der Kreditoren und die Bestimmung der Anzahl erfolgt durch den jeweiligen Abschlussprüfer. Die Auswertung erfolgt analog der Saldenbestätigung im Bereich des Forderungsbestandes.

13 Anhang

13.1 Allgemeines

Die gemäß § 26 LHO als Landesbetrieb geführten Hochschulen sind gemäß § 87 Abs. 1 LHO und die Hochschulen in Trägerschaft einer Stiftung sind gemäß § 57 Abs. 2 NHG, verpflichtet einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht in entsprechender Anwendung des § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzustellen. Der Anhang ist ebenso wie die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung ein gleichwertiger Bestandteil des Jahresabschlusses einer Kapitalgesellschaft und dementsprechend auch einer Hochschule.

Der Anhang ist von dem Präsidenten / der Präsidentin und von dem hauptberuflichen Vizepräsidenten / der hauptberuflichen Vizepräsidentin unter Angabe des Datums der Aufstellung zu unterschreiben.

Aufgabe des Anhangs ist die Vermittlung von Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Hochschule neben und zusätzlich zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie von Informationen, die keinen unmittelbaren Zusammenhang mit dem Jahresabschluss haben. Ferner soll der Anhang die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung entlasten. Die Gleichstellung des Anhangs erlaubt es, ohne Informationsverlust, Angaben in den Anhang zu übernehmen, die sonst in der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung zu machen wären (z. B. Laufzeit der Verbindlichkeiten). Entsprechend diesen Aufgaben enthält der Anhang Erläuterungen, Angaben, Darstellungen, Aufgliederungen, Begründungen, die teils verbal, teils mit Zahlenangaben zu erfolgen haben.

Die folgenden Ausführungen sind entsprechend des Aufbaus des Anhangs strukturiert und enthalten alle Pflichtangaben gemäß §§ 285, 286 HGB ergänzt um die gemäß der VV zu § 26 LHO geforderten speziellen Angaben.

13.2 Inhalt des Anhangs

13.2.1 Allgemeine Angaben zu Inhalt und Gliederung des Jahresabschlusses

1. Generalnorm

Die Ausführungen im Anhang müssen der Generalnorm des § 264 Abs. 2 Satz 1 HGB entsprechen, d. h. zusammen mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Hochschule vermitteln. Sofern besondere Umstände dazu führen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild nicht vermittelt, sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.

2. Darstellungsstetigkeit

Die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen, ist beizubehalten. Wenn es auf Grund besonderer Umstände ggf. zu Abweichungen in der Darstellungsstetigkeit kommt, so sind diese im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB).

3. Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr

Sofern Vorjahresbeträge mit den Zahlen des Berichtsjahres nicht vergleichbar sind, ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern (§ 265 Abs. 2 Satz 2 HGB). Ebenso sind die Fälle anzugeben und zu erläutern, in denen Vorjahresbeträge angepasst wurden (§ 265 Abs. 2 Satz 3 HGB).

13.2.2 Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

1. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Im Anhang sind die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben, die auf die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung angewandt wurden (§ 284 Abs. 2 Nr. 1 HGB).

2. Währungsumrechnung in Euro

Die Grundlagen der Währungsumrechnung in Euro sind im Anhang anzugeben, soweit der Jahresabschluss Posten enthält, denen Beträge zu Grunde liegen, die auf fremde Währung lauten oder ursprünglich auf fremde Währung lauteten (§ 284 Abs. 2 Nr. 2 HGB).

3. Abweichung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sind im Anhang anzugeben und zu begründen (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 1. HS HGB) und der Einfluss von Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist gesondert darzustellen (§ 284 Abs. 2 Nr. 3 2. HS HGB).

4. Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in Herstellungskosten

Im Anhang sind Angaben über die Einbeziehung von Zinsen für Fremdkapital in die Herstellungskosten zu treffen (§§ 284 Abs. 2 Nr. 5, 255 Abs. 3 HGB).

5. Außerplanmäßige Abschreibungen im Anlagevermögen

Die außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen sind darzustellen und zu erläutern (§§ 277 Abs. 3 Satz 1, 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), sofern sie nicht gesondert in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen werden.

13.2.3 Erläuterungen zur Bilanz

1. Anlagevermögen

Im Anhang oder in der Bilanz ist die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens darzustellen (§ 268 Abs. 2 HGB). Zum Anlagevermögen sind im Anhang die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist. Alternativ kann auch ein Vermerk der Mitzugehörigkeit in der Bilanz gewählt werden (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB). In der Bilanz zusammengefasste Posten des Anlagevermögens sind im Anhang gesondert auszuweisen (§§ 265 Absatz 7 Nr. 2, 266 Abs. 2 HGB). Die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens (Anlagespiegel) ist darzustellen (§ 268 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dies erfolgt für Hochschulen in Form eines Bruttoanlagespiegels (vgl. Tz 5.1).

2. Vorräte

Zum Posten Vorräte sind im Anhang die in der Bilanz zusammengefassten Posten gesondert auszuweisen (§§ 265 Abs. 7 Nr. 2, 266 Abs. 2 HGB).

3. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Unter dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ sind im Anhang die in der Bilanz zusammengefassten Posten gesondert auszuweisen (§§ 265 Abs. 7 Nr. 2, 266 Abs. 2 HGB). Die Mitzugehörigkeit eines Vermögensgegenstandes zu einem anderen Posten ist in der Bilanz zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB). Der Betrag der Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken (§ 268 Abs. 4 Satz 1). Unter dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ ausgewiesene Beträge für Vermögensgegenstände, die erst nach dem Abschlussstichtag rechtlich entstehen, sind im Anhang zu erläutern, sofern sie einen größeren Umfang haben (§ 268 Abs. 4 Satz 2 HGB).

4. Gewinnrücklagen/Gewinn- oder Verlustvortrag

Unter dem Posten „Gewinnrücklagen“ sind im Anhang die in der Bilanz zusammengefassten Posten gesondert auszuweisen (§§ 265 Abs. 7 Nr. 2, 266 Abs. 3 HGB). Daneben sind die Beträge, die aus dem Bilanzgewinn des Vorjahres und dem Jahresüberschuss des Geschäftsjahres eingestellt werden und die für das Geschäftsjahr entnommen werden, darzustellen. Wenn die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wird, ist ein vorhandener Gewinn- oder Verlustvortrag im Anhang (oder in der Bilanz) gesondert anzugeben (§ 268 Abs. 1 Satz 2 HGB). Es ist folglich die Entwicklung des Eigenkapitals darzustellen.

5. Rückstellungen

Unter dem Posten Rückstellungen sind in der Bilanz zusammengefasste Posten im Anhang gesondert auszuweisen (§§ 265 Abs. 7 Nr. 2, 266 Abs. 3 HGB). Ferner sind Rückstellungen, die in der Bilanz unter dem Posten „Sonstige Rückstellungen“ nicht gesondert ausgewiesen sind und einen nicht unerheblichen Umfang haben (§ 285 Satz 1 Nr. 12 HGB), darzustellen. Diese Rückstellungen müssen auch erläutert werden.

6. Verbindlichkeiten

Unter dem Posten Verbindlichkeiten sind in der Bilanz zusammengefasste Posten im Anhang gesondert auszuweisen (§§ 265 Abs. 7 Nr. 2, 266 Abs. 3 HGB). Ferner ist die Mitzugehörigkeit eines Schuldpostens zu einem anderen Posten anzugeben oder zu vermerken, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (§ 265 Abs. 3 Satz 1 HGB). Der Betrag der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr ist bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten in der Bilanz anzugeben oder im Anhang zu vermerken (§ 268 Abs. 5 Satz 1 HGB). Ebenso ist auch der Betrag der Verbindlichkeiten über 5 Jahren für jeden gesondert ausgewiesenen Posten anzugeben oder zu vermerken (§ 285 Nr. 1 a, Nr. 2 HGB). Zu jedem gesondert ausgewiesenen Verbindlichkeitsposten ist im Anhang der Betrag der Verbindlichkeiten anzugeben, der durch Pfandrechte oder ähnliche Rechte gesichert ist. Dabei sind Art und Form der Sicherheiten anzugeben (§ 285 Nr. 1 b, Nr. 2 HGB). Es empfiehlt sich die Darstellung in Form eines Verbindlichkeitspiegels.

Antizipative Passiva sind im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge einen größeren Umfang haben (§ 268 Abs. 5 Satz 3 HGB). Antizipative Posten sind Ausgaben/Einnahmen nach dem Abschlussstichtag, die Aufwand/Ertrag der abgelaufenen Rechnungsperiode betreffen.

7. Haftungsverhältnisse

Sofern nicht nach § 268 Abs. 7 HGB ein Ausweis unter der Bilanz gewählt wird, sind die in § 251 HGB bezeichneten Haftungsverhältnisse gesondert unter Angabe der gewährten Pfandrechte und sonstigen Sicherheiten anzugeben. Zu vermerken sind:

- Verbindlichkeiten aus der Begebung und Übertragung von Wechseln
- Verbindlichkeiten aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften
- Verbindlichkeiten aus Gewährleistungsverträgen
- Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten

Neben der Angabe der Haftungsverhältnisse selbst sind die Gründe für die Einschätzung des Risikos aus der Inanspruchnahme anzugeben.

8. Sonstige finanzielle Verpflichtungen

Im Anhang ist der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen zu nennen, die nicht in der Bilanz erscheinen und auch nicht nach § 251 HGB anzugeben sind, sofern diese Angabe für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung ist. Bei der Angabe der Verpflichtungen sind die Laufzeiten anzugeben. Es empfiehlt sich folgende Darstellung.

Beispiel 23:

B 23

Verpflichtungen aus:	Gesamt	davon bis 1 Jahr	davon zwischen 1 bis 5 Jahren	davon über 5 Jahre
	EUR	EUR	EUR	EUR
Mietverträgen	650.000,00	100.000,00	300.000,00	250.000,00
Leasingverträgen	150.000,00	50.000,00	100.000,00	0,00
Pachtverträgen	80.000,00	20.000,00	60.000,00	0,00
Erbbauzinsen	500.000,00	20.000,00	80.000,00	400.000,00
Wartungsverträgen	105.000,00	35.000,00	70.000,00	0,00
Großgerätebestellungen	350.000,00	350.000,00	0,00	0,00
Einkaufsrahmenkontrakte	50.000,00	25.000,00	25.000,00	0,00
Gesamt:	1.885.000,00	600.000,00	635.000,00	650.000,00

Weitere Beispiele für sonstige finanzielle Verpflichtungen sind:

- Bestellobligo für Anlagevermögen
- Bestellobligo für Vorräte
- Generalüberholungen
- Großreparaturen
- Instandhaltungsmaßnahmen
- Umweltschutzmaßnahmen
- Vertragsstrafen
- Berufungszusagen

13.2.4 Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung

1. Abschreibungen

Sofern in der Gewinn- und Verlustrechnung die außerplanmäßigen Abschreibungen im Anlagevermögen (§§ 277 Abs. 3 Satz 1, 253 Abs. 3 Satz 3 HGB) nicht ausgewiesen werden, hat alternativ die Angabe im Anhang zu erfolgen.

2. Periodenfremde Aufwendungen und Erträge

Soweit die ausgewiesenen periodenfremden Aufwendungen und Erträge nicht von untergeordneter Bedeutung sind, ist eine Erläuterung unter Angabe der Art der Aufwendungen und Erträge und ihrer Beträge im Anhang vorzunehmen (§ 277 Abs. 4 Satz 3 HGB).

Zwingend zu erläutern sind unabhängig von der Größenordnung die Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens.

13.2.5 Sonstige Angaben

1. Beschäftigte Mitarbeiter/-innen

Im Anhang ist die durchschnittliche Zahl der während des Geschäftsjahres beschäftigten Mitarbeiter/-innen, getrennt nach Gruppen (Beamte, Tarifpersonal, Erziehungsurlaub, Auszubildende), (§§ 265 Abs. 5 und 285 Nr. 7 HGB) und in Vollzeitäquivalenten (VZÄ) anzugeben.

Die Berechnung sollte wie folgt durchgeführt werden:

Beispiel 24:

B 24

Zeitpunkt	Beamte	Tarifpersonal	Auszubildende	Erziehungsurlaub
31.3.20XX	235	395	2	3
30.6.20XX	240	397	2	4
30.9.20XX	240	393	4	4
31.12.20XX	238	400	4	4
Gesamt:	953	1.585	12	15
Durchschnitt:	238,25	396,25	3	3,75
gerundet:	238	396	3	4

2. Organmitglieder

Alle derzeitigen Mitglieder des Präsidiums sind mit dem Familiennamen und mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen sowie unter Angabe des ausgeübten Berufs zu nennen. Alle im Geschäftsjahr oder später ausgeschiedenen Mitglieder der Organe sind mit Familiennamen, mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen und dem ausgeübten Beruf zu nennen. Ein etwaiger Vorsitzender des Präsidiums ist zu nennen (in Anlehnung des § 285 Nr. 10 HGB).

3. Gesamtbezüge des Präsidiums

In Anlehnung an § 285 Nr. 9 HGB sind die im Berichtsjahr an das Präsidium gewährten Gesamtbezüge in einer Summe anzugeben.

4. Honorar des Abschlussprüfers

§ 285 Nr. 17 HGB wurde durch das BilMoG dahingehend modifiziert, dass das Honorar des Abschlussprüfers aufgeschlüsselt in das Honorar für die Abschlussprüfung, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen anzugeben ist.

5. Geschäfte mit nahestehenden Personen

Gemäß § 285 Nr. 21 HGB sind die nicht zu marktüblichen Bedingungen zustande gekommenen Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen und Personen einschließlich der Angaben zur Art der Beziehung, zum Wert der Geschäfte sowie weiterer Angaben, die für die Beurteilung der Finanzlage notwendig sind, anzuzeigen.

Der Begriff der nahestehenden Person wird im DRS 11 (Berichterstattung über Beziehungen zu nahestehenden Personen) definiert. Demnach sind nahestehende Personen natürliche Personen sowie juristische Personen und Unternehmen, die das berichtende Unternehmen oder eines seiner Tochterunternehmen beherrschen können oder die auf das berichtende Unternehmen oder auf seine Tochterunternehmen unmittelbar oder mittelbar wesentlich einwirken können. Desweiteren sind nahestehende Personen natürliche Personen sowie juristische Personen und Unternehmen, die das berichtende Unternehmen beherrschen kann oder auf die es wesentlich einwirken kann.

Unter Beherrschung versteht man die rechtliche Möglichkeit, die Geschäftspolitik eines anderen Unternehmens mittelbar oder unmittelbar zu bestimmen. Wesentliche Einwirkung bedeutet ein Mitwirken an der Geschäfts- und Finanzpolitik eines Unternehmens ohne Vorliegen der Beherrschung.

Hinsichtlich der Niedersächsischen Hochschulen sind die wesentlichen nahestehenden Personen das Niedersächsische Ministerium für Wissenschaft und Kultur, die Mitglieder eines Stiftungsausschusses sowie die Mitglieder eines Hochschulrates.

6. Beteiligungen

Hinsichtlich bestehender Beteiligungen sollten folgende Informationen im Anhang enthalten sein:

1. Name und Sitz des Unternehmens, an der die Hochschule mindestens den fünften Teil der Anteile besitzt
2. Höhe des Anteils am Kapital
3. Eigenkapital
4. Ergebnis des letzten Geschäftsjahres

14 Soll-Ist Vergleich

Bei den Hochschulen in staatlicher Verantwortung ist ein Soll-Ist-Vergleich des Wirtschaftsplans zusätzlicher Bestandteil des Jahresabschlusses. Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 1 NHG bzw. § 57 Abs. 2 Satz 6 NHG ist der Wirtschaftsplan in der Form einer Gewinn- und Verlustrechnung aufzustellen. Der Soll-Ist-Vergleich ist entsprechend der Systematik des Wirtschaftsplans unter Übernahme der einschlägigen Daten der Leistungsrechnung, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bilanz vorzunehmen. Die Gegenüberstellung der Soll-Zahlen des Wirtschaftsplans mit den Ist-Zahlen der Berichtsperiode ist durch Erläuterungen der wesentlichen Abweichungen zu ergänzen.

Beim Material- und Personalaufwand ist der Aufwand im Rahmen des Innovations- und Berufungspools gesondert anzugeben.

Der Soll-Ist-Vergleich ist zwingend im Anhang abzubilden.

15 Lagebericht

15.1 Allgemeines

Landesbetriebe, die nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung buchen, sind gemäß § 87 Abs. 1 LHO verpflichtet, einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht in entsprechender Anwendung des § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB aufzustellen.

Hochschulen in Trägerschaft von rechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts sind nach § 57 Abs. 2 NHG i. V. m. § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB ebenfalls zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet.

Im Lagebericht sind gemäß § 289 Abs. 1 HGB der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Hochschule so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. In die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Hochschule sind sowohl die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamen finanziellen Leistungsindikatoren (unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge) zu erläutern als auch die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (§ 289 Abs. 3 HGB). Im Lagebericht ist ferner die voraussichtliche Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern. Desweiteren ist auch auf Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, einzugehen.

Das DRSC als privates Rechnungslegungsgremium nach § 342 HGB hat die gesetzlichen Anforderungen an den Lagebericht von Konzernen durch den DRS 15 (Lageberichterstattung) und DRS 5 (Risikoberichterstattung) konkretisiert. Da es sich bei DRS 15 und DRS 5 um Auslegungen der allgemeinen Grundsätze zur Lageberichterstattung handelt, haben diese auch Bedeutung für den Lagebericht nach § 289 HGB. Aus diesem Grund sollten sich die Lageberichte von Hochschulen vom Grundsatz her an diesen Rechnungslegungsstandards orientieren.

15.2 Grundsätze des Lageberichts

15.2.1 Vollständigkeit

Der Lagebericht vermittelt sämtliche Informationen, die ein verständiger Adressat benötigt, um den Geschäftsverlauf und die Lage der Hochschule sowie die voraussichtliche Entwicklung unter Einfluss der wesentlichen Chancen und Risiken beurteilen zu können.

Die Darstellung des Geschäftsverlaufs und die Lage der Hochschule muss ohne Rückgriff auf Zahlen im Jahresabschluss verständlich sein. Der Lagebericht muss sich auf das Wesentliche konzentrieren. Chancen und Risiken dürfen nicht miteinander aufgerechnet werden.

15.2.2 Verlässlichkeit

Die Informationen müssen zutreffend und nachvollziehbar sein. Tatsachenangaben und Meinungen sind zu trennen. Über Chancen und Risiken ist ausgewogen zu berichten.

Die Angaben müssen plausibel, konsistent sowie frei von Widersprüchen gegenüber dem Jahresabschluss sein. Folgerungen müssen schlüssig sein. Zukunftsbezogene Aussagen sind von stichtags- und vergangenheitsbezogenen Aussagen klar zu unterscheiden.

15.2.3 Klarheit und Übersichtlichkeit

Der Lagebericht ist eindeutig vom Jahresabschluss und übrigen veröffentlichten Informationen zu trennen. Er ist unter der Überschrift „Lagebericht“ aufzustellen. Die Gliederung muss durch Überschriften deutlich werden.

Die Lageberichterstattung ist in Systematik und Darstellungsform im Zeitablauf stetig fortzuführen. Die Informationen müssen sachlich, zeitlich und formal vergleichbar sein. Änderungen, die die Vergleichbarkeit beeinträchtigen, sind zu erläutern und zu begründen.

Quantifizierte Informationen sind mindestens für die im Jahresabschluss ausgewiesene Vergleichsperiode darzustellen. Ist der Zeitvergleich beeinträchtigt, sind die Gründe zu erläutern. Für wesentliche Kennzahlen werden Mehrperiodenübersichten empfohlen.

15.2.4 Vermittlung der Sicht der Hochschulleitung

Der Lagebericht besteht aus einer umfassenden Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage der Hochschule, die dem Umfang und der Komplexität einer Hochschule entspricht. Die Einschätzung und Beurteilung zu den einzelnen Berichtspunkten durch die Hochschulleitung ist in den Vordergrund zu stellen.

Bei der Darstellung der wesentlichen Rahmenbedingungen der Geschäftstätigkeit sind die Stärken und Schwächen der Hochschule auch im Hinblick auf Chancen und Risiken des Umfelds darzustellen.

15.2.5 Konzentration auf nachhaltige Entwicklung

Es sind alle zum Berichtszeitpunkt bekannten Ereignisse, Entscheidungen und Faktoren anzugeben und zu erläutern, die aus Sicht der Hochschulleitung einen wesentlichen Einfluss auf die weitere

(Wert-) Entwicklung der Hochschule haben können. Dies verlangt eine angemessene Aufbereitung vergangenheitsorientierter und gegenwartsbezogener Informationen, um sie als Grundlage für Prognosen geeignet zu machen.

Nicht nur finanzielle, auch nicht finanzielle Leistungsindikatoren (z. B. Studierendenzahlen) sind Bestandteil des Lageberichts.

Die Zukunftsorientierung umfasst auch die Berichterstattung über die bestehenden Planungen und Erwartungen der Hochschulleitung hinsichtlich der nächsten zwei Geschäftsjahre.

15.3 Inhalt des Lageberichts

Empfohlene Gliederung in Anlehnung an DRS 15:

1. Geschäftsverlauf und Rahmenbedingungen
2. (Wirtschaftliche) Lage der Hochschule
3. Nachtragsbericht
4. Risikobericht
5. Prognosebericht

15.3.1 Geschäftsverlauf und Rahmenbedingungen

Der Lagebericht stellt die Hochschule, ihre Geschäftstätigkeit und deren Rahmenbedingungen als Ausgangspunkt für die Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage dar. Es ist ein Überblick über den Geschäftsverlauf vor dem Hintergrund der hochschulspezifischen Rahmenbedingungen zu geben. Dazu gehört auch die Darstellung der wesentlichen Ereignisse, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren. Die Hochschulleitung hat zu beurteilen, ob die Hochschulentwicklung insgesamt günstig oder ungünstig verlaufen ist. Dabei ist auch die Wettbewerbsposition und die Stellung der Hochschule in der Hochschullandschaft zu erläutern. Abweichungen der tatsächlichen Hochschulentwicklung von früher berichteten Erwartungen sind ebenfalls zu erläutern.

In die Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Hochschule sind sowohl die für die Geschäftstätigkeit bedeutsamen finanziellen Leistungsindikatoren (unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge) als auch die nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (§ 289 Abs. 3 HGB) zu erläutern.

Der Lagebericht sollte bei der Erläuterung des Geschäftsverlaufs und der Rahmenbedingungen insbesondere auf folgende Aspekte eingehen:

- Entwicklung der Zuweisungen und Zuschüsse des Landes Niedersachsen sowie der Zuschüsse Dritter und Aufträge Dritter
- Entwicklung des Lehr- und Forschungsangebotes
- Wirtschaftlichkeit der Fachbereiche (Auslastung und Absolventenzahlen)
- Entwicklung der technischen Ausstattung (Sachstand, Volumen, Hemmnisse von Sachinvestitionen, Name, Gegenstand, Eckdaten, Erfolgsfaktoren und Risiken von Beteiligungen)
- Personal (Mitarbeiterzahl in VZÄ, Fluktuation, tarifliche Vereinbarungen, Betriebsvereinbarungen, Aus-/ Weiterbildung o. ä.)
- Wichtige Ereignisse im Geschäftsjahr (Veränderungen in den rechtlichen Verhältnissen, Abschluss wichtiger Prozesse und Verträge o. ä.)
- Entwicklung der Studierendenzahlen

Bei Hochschulen sollten finanzielle Leistungsindikatoren gemäß Kennzahlen des Handbuchs „Hochschulkennzahlensystem Niedersachsen“ verwendet werden.

Gemäß Nr. 1.10.5. der VV zu § 26 LHO ist innerhalb des Lageberichtes zu folgenden Punkten Stellung zu nehmen, die in die Berichterstattung zum Geschäftsverlauf oder zur Lage der Hochschule integriert werden können:

1. Marktstellung des Landesbetriebes
2. Änderungen im Bestand der zum Landesbetrieb gehörenden Grundstücke, grundstücksgleichen Rechte und der wesentlichen Sachanlagen
3. Leistungsfähigkeit und Ausnutzungsgrad der wichtigsten Sachanlagen
4. Stand der im Bau befindlichen Anlagen und die geplanten Bauvorhaben
5. Kostendeckungsgrad der Gebühren und Entgelte (z. B. Weiterbildungsstudiengänge, Exkursionen, Gemeinkostenanteil und –abführung bei Drittmitteln)
6. Entwicklung des Auftragseingangs (z. B. Drittmittel)
7. Abschluss und Beendigung wichtiger Verträge
8. Rationalisierungsmaßnahmen
9. Vorausschau zur Entwicklung des Leistungsplans sowie des Wirtschaftsplans, einschließlich möglicher Risiken

Ergänzend hierzu soll der Lagebericht auch folgende Punkte berücksichtigen:

10. Erläuterung der Eigenkapitalsituation und deren Entwicklung

11. Entwicklung der Rücklagen aus nicht verbrauchten Zuführungen bzw. Finanzhilfen sowie der Verlustvorträge in den zurückliegenden drei Jahren

Die landesrechtlichen Vorschriften stehen den handelsgesetzlichen Vorschriften gleich. Stiftungshochschulen sollen die landesrechtlichen Vorschriften ebenfalls berücksichtigen. Eine Unterlassung der Angaben führt folglich zu einer Pflicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks durch den Wirtschaftsprüfer.

15.3.2 (Wirtschaftliche) Lage der Hochschule

Die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt zeitraumbezogene Informationen über die Entwicklung der Geschäftstätigkeit im abgelaufenen Geschäftsjahr. Dazu ist auf Ereignisse und Entwicklungen einzugehen, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren.

Ertragslage

Der Geschäftsverlauf der Hochschule ist gemäß § 289 Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich einschließlich des Geschäftsergebnisses (Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag) darzustellen.

- Ergebnisentwicklung der Hochschule anhand der wesentlichen Ergebnisquellen (Erträge Land Niedersachsen, Finanzhilfe, Sondermittel, Drittmittel, Studienbeiträge) sind zu erläutern.
- Gründe für wesentliche Veränderungen für das abgelaufene Geschäftsjahr sind anzugeben.
- Ungewöhnliche und einmalige Ereignisse sind darzustellen und zu quantifizieren.
- Wesentliche Veränderungen in der Struktur der einzelnen Erträge und Aufwendungen sind zu erläutern; auf Entwicklung der Personalkosten als größter Kostenblock ist einzugehen.

Die Verwendung der Einnahmen aus Studienbeiträgen ist nach folgendem Schema zu erläutern:

1. Zusätzliches hauptberufliches wissenschaftliches Personal – Anzahl (VZÄ) und Aufwand in Euro
2. Zusätzliches nebenberufliches wissenschaftliches Personal (einschließlich stud. Hilfskräfte, Tutor/innen) – Anzahl, Wochenstunden und Aufwand in Euro
3. Zusätzliches Personal im technischen und Verwaltungsdienst – Anzahl (VZÄ) und Aufwand in Euro
4. Verlängerung von Öffnungszeiten von Bibliotheken – Aufwand in Euro
5. Beschaffung von Lehr- und Lernmitteln – Aufwand in Euro
6. Bauliche Maßnahmen – Aufwand in Euro
7. Beschaffung/ Verbesserung Allgemeine Geräteausstattung – Aufwand in Euro
8. Verbesserung der DV-Infrastruktur – Aufwand in Euro

9. Stipendien
 - 9.1 Leistungs- und Befähigungsstipendien – Anzahl und Aufwand in Euro
 - 9.2 Stipendien zur Förderung der internationalen Zusammenarbeit – Anzahl und Aufwand in Euro
 - 9.3 Sonstige Stipendien – Anzahl und Aufwand in Euro
10. Sonstiges - Aufwand in Euro
 - davon: Aufwendungen zur Förderung der hochschulbezogenen sozialen Infrastruktur
 - davon: Zuführung an Studienbeitragsstiftungen nach § 11 Abs. 1 Sätze 11 und 12 NHG

Finanzlage

- Die Grundsätze und Ziele des Finanzmanagements sind darzustellen.
- Im Rahmen einer Investitionsanalyse sind Fortführung und Abschluss von bedeutenden Investitionsvorhaben sowie wesentliche Einflüsse auf bereits begonnene Investitionsvorhaben darzustellen. Umfang und Hauptzweck der im Geschäftsjahr getätigten Investitionen sind anzugeben.
- Die Entwicklung der Liquidität der Hochschule im laufenden Geschäftsjahr und die Liquidität am Ende der Berichtsperiode sind zu erläutern. Eine Kapitalflussrechnung ist als Bestandteil des Lageberichts aufzustellen. Die Ursachen wesentlicher Veränderungen der Mittelherkunft und –verwendung sind zu erläutern.
- Die Fähigkeit der Hochschule, ihre Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen, ist in den Mittelpunkt zu stellen. Eingetretene oder absehbare Liquiditätsengpässe sind berichtspflichtig. Maßnahmen zu deren Behebung sind darzustellen.

Vermögenslage

- Zur Darstellung der Vermögenslage der Hochschule sind Höhe und Zusammensetzung des Vermögens sowie wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorjahr anzugeben und zu erläutern.
- Wesentliche Erhöhungen oder Minderungen des Vermögens sind zu erläutern

15.3.3 Nachtragsbericht

- Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, sind anzugeben und ihre erwarteten Auswirkungen auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage zu erläutern.

- Sind keine Vorgänge von besonderer Bedeutung eingetreten, ist dies anzugeben (Negativaussage).
- Ein Vorgang hat dann besondere Bedeutung, wenn er, hätte er sich bereits vor Ablauf des Geschäftsjahres vollzogen, eine andere Darstellung der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage der Hochschule erfordert. Dies können auch nicht abgeschlossene Entwicklungen und Einflüsse sein.

15.3.4 Risikobericht (Darstellung der wesentlichen Risiken der voraussichtlichen Entwicklung)

Die Risikoberichterstattung ist so aufzubereiten, dass sie aus sich heraus verständlich ist. Folgende Regeln sind zu beachten:

- Risiken, die den Bestand der Hochschule gefährden können, sind als solche zu bezeichnen und angemessen darzustellen.
- Die einzelnen Risiken sind in geeigneter Form zu Risikokategorien zusammenzufassen (z. B. hochschulspezifische Risiken, Personalrisiken, informationstechnische Risiken, finanzwirtschaftliche Risiken).
- Risiken mit besonderem Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage können bei einer Hochschule sein:
 - Entwicklung der Bildungspolitik
 - Änderung von Zuweisungen und Zuschüssen
 - finanzielle/strategische Entscheidungen des Landes Niedersachsen
- Die einzelnen Risiken sind zu beschreiben und mögliche Konsequenzen der Risiken sind zu erläutern.
- Risiken sind zu quantifizieren, wenn dies nach anerkannten und verlässlichen Methoden möglich ist.
- Soweit ein Risiko durch wirksame Maßnahmen zuverlässig kompensiert wird, beschränkt sich die Darstellung und Erläuterung auf das Restrisiko. Andernfalls sind die Risiken vor Bewältigungsmaßnahmen sowie die Maßnahmen darzustellen.
- Für die Risikoeinschätzung ist von einem adäquaten Prognosezeitraum auszugehen
 - für bestandsgefährdende Risiken grds. ein Jahr
 - für andere wesentliche Risiken i. d. R. zwei Jahre
- Risiken dürfen nicht mit Chancen verrechnet werden.
- Das Risikomanagement ist in angemessenem Umfang zu beschreiben (Strategie, Prozess und Organisation).
- Die Risikoberichterstattung bezieht sich auf die Lage der Hochschule zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts.

- Wesentliche Veränderungen gegenüber dem Vorjahr sind zu beschreiben, soweit für die Beurteilung der Risiken erforderlich.

15.3.5 Prognosebericht (Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken)

- Die voraussichtliche Entwicklung der Hochschule ist mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken für die beiden nächsten Geschäftsjahre zu beurteilen und zu erläutern.
In Anlehnung an die Darstellung des Geschäftsverlaufs kommen folgende Angaben in Betracht:
 - Künftige Entwicklung der Zuweisungen und Zuschüsse des Landes Niedersachsen (leistungsbezogene Mittelzuweisung)
 - Künftige Entwicklung des Lehr- und Forschungsangebotes (Schließung oder Neuerrichtung von Instituten, Fachbereichen und Lehrangeboten)
 - Künftige Entwicklung der Investitionen (Sachstand, Volumen, Name, Gegenstand, Eckdaten, Erfolgsfaktoren)
- Die Hochschulleitung hat ihre Erwartungen über die voraussichtliche Entwicklung der Hochschule zu erläutern und diese zu einer Gesamtaussage zu verdichten. Dabei sind positive oder negative Entwicklungstrends sowie deren wesentliche Einflussfaktoren anzugeben.
- Der Lagebericht muss den Prognosecharakter der Darstellung sowie die wesentlichen Annahmen und Unsicherheiten bei der Beurteilung der voraussichtlichen Entwicklung erkennen lassen.
- Als Prognosezeitraum sind mindestens zwei Jahre, gerechnet ab dem Abschlussstichtag, zu Grunde zu legen.
- Die Erwartungen der Hochschulleitung zur weiteren Entwicklung der Ertragslage und der Finanzlage sind darzustellen und mindestens als positiver oder negativer Trend zu beschreiben. Dabei sind die Auswirkungen der wesentlichen Einflussfaktoren zu erläutern.

16 Angaben zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz

16.1. Allgemeines

Gehört einer Gebietskörperschaft die Mehrheit der Anteile eines Unternehmens in einer Rechtsform des privaten Rechts oder gehört ihr mindestens der vierte Teil der Anteile und steht ihr zusammen mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zu, so hat das zuständige Organ des Unternehmens auf Verlangen der Gebietskörperschaft den Abschlussprüfer mit einer Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) zu beauftragen (§ 53 Abs. 1 HGrG). Gemäß § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bzw. § 57 Abs. 2 Satz 3 NHG finden die Prüfungsgrundsätze des § 53 Abs. 1 Nr. 1 und 2 HGrG auf die Prüfung des Jahresabschlusses der Hochschulen entsprechend Anwendung. Auf Grund dessen sind im Rahmen der Jahresabschlussprüfung auch die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung zu prüfen sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse darzustellen.

Der Prüfung gemäß § 53 HGrG ist der IDW Prüfungsstandard „Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG (IDW PS 720)“ zu Grunde zu legen. Die Einzelbeantwortung der Fragen sollte in einer Anlage zum Prüfungsbericht erfolgen. Die einzelnen Fragen und Unterfragen des Katalogs sind, sofern nicht ein gesamter Fragenkreis nicht einschlägig ist, vor der Beantwortung zu wiederholen.

16.2 Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungsorganisation

Der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungsorganisation liegt der Fragenkreis 1: Tätigkeit von Überwachungsorganen und Geschäftsleitung sowie individualisierte Offenlegung der Organbezüge zu Grunde. Schwerpunkt der Prüfung bilden dabei die Organe der Hochschule, für die jeweils das Vorliegen von Geschäftsordnungen, Geschäftsverteilungsplänen und Geschäftsanweisungen sowie die Niederschriften der einzelnen Organe im abgelaufenen Geschäftsjahr geprüft werden. Die vollständigen Niederschriften der Sitzungen der Organe sind für die Prüfung bereit zu halten.

16.3 Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsführungsinstrumentariums

Der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Geschäftsführungsinstrumentariums liegen die Fragenkreise 2 bis 6 zu Grunde. Im Einzelnen sind folgende Fragenkreise zu beantworten bzw. entsprechende Unterlagen vorzulegen.

1. Fragenkreis 2: Aufbau- und ablauforganisatorische Grundlagen

Der Fragenkreis befasst sich mit dem Organisationsaufbau und Organisationsplan, mit Vorkehrungen zur Korruptionsprävention, Richtlinien und Arbeitsanweisungen sowie der Dokumentation von Verträgen. Die Prüfung erfordert die Einsichtnahme in die vorhandenen Unterlagen, insb. der Korruptionsprävention und der Richtlinien und Arbeitsanweisungen.

2. Fragenkreis 3: Planungswesen, Rechnungswesen, Informationssystem und Controlling

Der Fragenkreis 3 beinhaltet Teilfragen, die mitunter einer ausführlichen Beantwortung bedürfen. Fragen des Planungswesens und der Untersuchung von Planabweichungen sowie über ein eingerichtetes Kostenrechnungssystem inkl. Controlling und Berichtswesen betreffen elementare Strukturen einer effizienten Wirtschaftsführung eines Landesbetriebs. Eine positive Beantwortung setzt voraus, dass eine funktionierende Kostenrechnung implementiert ist.

3. Fragenkreis 4: Risikofrüherkennungssystem

Fragenkreis 4 enthält Fragen, die sich auf die Prüfung eines Risikofrüherkennungssystems beziehen. Die Pflicht zur Einrichtung eines solchen Systems besteht nach § 91 Abs. 2 AktG zunächst nur für den Vorstand einer Aktiengesellschaft. Der Gesetzgeber hat jedoch in der Begründung zu dieser durch das KonTraG eingefügten Vorschrift klargestellt, dass diese Regelung Ausstrahlungswirkung auf den Pflichtenrahmen der Unternehmensleitung auch anderer Gesellschaftsformen hat. Dies gilt auch für die Hochschulleitungen der Hochschulen in staatlicher Verantwortung des Landes Niedersachsen. Somit hat die Hochschulleitung geeignete Maßnahmen zu treffen, insbesondere ein Überwachungssystem einzurichten, damit bestandsgefährdende Entwicklungen früh erkannt werden. In welchem Umfang die Hochschulleitung im Rahmen ihrer allgemeinen Organisationspflicht ein System zur Risikofrüherkennung einzurichten hat, ist nach Eigenart und Größe der Hochschule und der Komplexität der Struktur zu entscheiden.

Der Hochschulleitung obliegt hierbei die Schaffung der organisatorischen Rahmenbedingungen des Risikomanagements zur Früherkennung und Abwendung von Risiken, insbesondere:

- die Festlegung der Ziele und Strategien sowie der daraus abgeleiteten Anforderungen für das Risikomanagement
- die Förderung des Risikobewusstseins an der Hochschule
- die Abgrenzung der Organisationseinheiten
- die Zuordnung von Aufgaben und Verantwortlichkeiten
- das In-Kraft-Setzen einer Risikoricthlinie und deren regelmäßige Aktualisierung
- die Festlegung der Standards für die Risikobewertung
- die Berichterstattung über Risiken und das Risikomanagementsystem im Lagebericht

Die Ausgestaltung eines Risikomanagementsystems erfordert insbesondere

- eine hinreichend präzise Bestimmung der einzelnen Risikofelder
- die Festlegung von Zuständigkeiten
- die Definition von Berichtsformalitäten, Berichtswege und Berichtszyklen
- die Regelungen zur Dokumentation der Risikoberichterstattung und der Risikosteuerung

4. Fragenkreis 5: Finanzinstrumente, andere Termingeschäfte, Optionen und Derivate

Fragenkreis 5 kann sich bei als Landesbetriebe geführten Hochschulen nur auf die Zins bringende Anlage nicht verwendeter Studienbeiträge beziehen. Sollte die Anlage in Wertpapieren erfolgen, sind die Grundsätze des § 54 des Versicherungsaufsichtsgesetzes in Verbindung mit der Anlageverordnung zu beachten. Eine Anlage von Haushaltsmitteln ist gemäß VV Nr. 1.8. zu § 26 LHO nicht zulässig, da Landesbetriebe ihre Guthaben bei Kreditinstituten an die Landeshauptkasse abzuführen haben. Bei Stiftungshochschulen kann dieser Fragenkreis je nach Regelungen zur Anlagestrategie einschlägig sein.

5. Fragenkreis 6: Interne Revision

Fragenkreis 6 bezieht sich ausschließlich auf die Ausgestaltung und Tätigkeitsschwerpunkte der als eigenständige Stelle eingerichteten Internen Revision. Weiterhin sind aufgedeckte bemerkenswerte Mängel aufzuführen und Konsequenzen bzw. Empfehlungen der Internen Revision aus diesen Mängeln zu beschreiben. Die Frage der Einrichtung einer Internen Revision als eigenständige Stelle hängt von Eigenart, Größe und Komplexität der Strukturen der jeweiligen Hochschule ab.

16.4 Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit

Der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit liegen die Fragenkreise 7 bis 10, der Prüfung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage liegen die Fragenkreise 11 bis 16 zu Grunde. Im Einzelnen sind folgende Fragenkreise zu beantworten bzw. entsprechende Unterlagen vorzulegen. Das MWK benennt in Abstimmung mit dem LRH fallweise jährlich wechselnde Schwerpunkte zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungstätigkeit und der wirtschaftlichen Verhältnisse.

1. Fragenkreis 7: Übereinstimmung der Rechtsgeschäfte und Maßnahmen mit Gesetz, Satzung, Geschäftsordnung, Geschäftsanweisung und bindenden Beschlüssen des Überwachungsorgans

Fragenkreis 7 beinhaltet Fragen insb. über abgeschlossene Rechtsgeschäfte und Maßnahmen. Die Betriebsanweisung für die Hochschulen in staatlicher Trägerschaft des Landes Niedersachsen ent-

hält keinen Vorbehaltskatalog über Rechtsgeschäfte oder Maßnahmen, die der Einwilligung oder Unterrichtung der Aufsichtsbehörde bedürfen. Nach den allgemeinen haushaltsrechtlichen Vorschriften sind für Hochschulen in Trägerschaft des Staates durch das MWK - unbeschadet notwendiger Beteiligung des MF - zustimmungspflichtig:

- Beteiligung an Unternehmen (Erwerb oder Begründung aus dem Körperschaftsvermögen, § 50 Abs. 4 NHG i. V. m. § 65 LHO; Rd.Erl. d. MF vom 8. Dezember 2006)
- Kreditzusagen sowie die Übernahme von Bürgschaften, Garantien oder sonstigen Gewährleistungen (§ 39 LHO)
- Verträge, welche die Hochschule zur Leistung von Ausgaben in künftigen Geschäftsjahren verpflichten können (§ 38 LHO)

Für Hochschulen in Trägerschaft von Stiftungen sind nach dem NHG und der jeweiligen Satzung durch den Stiftungsrat bzw. Stiftungsausschuss zustimmungspflichtig:

- Gründung von Unternehmen oder Beteiligung an Unternehmen durch die Stiftung
- Veränderungen und Belastungen des Grundstockvermögens
- Aufnahme von Krediten

2. Fragenkreis 8: Durchführung von Investitionen

Fragenkreis 8 behandelt die Durchführung von Investitionen. Schwerpunkte bilden dabei die Planung, Preisermittlung, Budgetierung und Abweichungsanalyse von durchgeführten Investitionen.

3. Fragenkreis 9: Vergaberegulungen

Im Rahmen des Fragenkreises 9 ist zu prüfen, ob Anhaltspunkte für eindeutige Verstöße gegen Vergaberegulungen bestehen. Zu prüfen sind dabei vor allem die Vorgaben der VOB, VOL, VOF sowie EU-Regelungen. Die Prüfung erfolgt in Stichproben der durchgeführten Auftragsvergaben. Der Umfang der Stichproben liegt im Ermessen der jeweiligen Abschlussprüfer.

Besonderes Augenmerk liegt bei Hochschulen auf der Ordnungsmäßigkeit der Vergabe nach VOL. Hier ist in Stichproben zu prüfen, ob die für die einzelnen Schwellenwerte geltenden Vergabearten (Freihändige Vergabe, Beschränkte Ausschreibung, Öffentliche Ausschreibung) durchgeführt werden bzw. ob bei Abweichungen ausreichende Begründungen (besondere Dringlichkeit, Ausschließlichkeit) vorliegen. Die Vorgänge müssen ordnungsgemäß dokumentiert sein.

4. Fragenkreis 10: Berichterstattung an das Überwachungsorgan

Fragen der Berichterstattung an das Überwachungsorgan sind im Fragenkreis 10 zusammengefasst. Die Betriebsanweisung für die Hochschulen in staatlicher Trägerschaft des Landes Niedersachsen enthält keine Regelungen über Art, Umfang und Periodizität der Berichterstattung an das Überwachungsorgan. Nach den Vorschriften des NHG kann das Fachministerium (MWK) jedoch jederzeit Auskunft verlangen (§ 51 Abs. 1 NHG).

Für Hochschulen in Trägerschaft von Stiftungen gilt der Stiftungsausschuss als weiteres Überwachungsorgan. Nach den Vorschriften des NHG kann darüber hinaus ebenfalls das Fachministerium, das die Rechtsaufsicht über die Stiftung hat, jederzeit Auskunft verlangen (§ 62 Abs. 1 Satz 1 und 2 NHG).

5. Fragenkreis 11: Ungewöhnliche Bilanzposten und stille Reserven

Innerhalb des Fragenkreises 11 ist zu prüfen, ob offenkundig nicht betriebsnotwendiges Vermögen besteht, Bestände auffallend hoch oder niedrig sind sowie stille Reserven oder Lasten im Jahresabschluss enthalten sind.

6. Fragenkreis 12: Finanzierung

Da die Hochschulen überwiegend durch Mittel des Landes Niedersachsen bzw. Drittmittelgeber finanziert werden (externe Finanzierung) und eine interne Finanzierung aus Umsatzprozessen bei Hochschulen nur in einem relativ geringen Umfang existiert sowie Kreditaufnahmen bei Hochschulen und ihren Beteiligungsunternehmen i. d. R. nicht existieren, ist der Fragenkreis nicht einschlägig.

Falls --denkbar im Wesentlichen bei Hochschulen in Trägerschaft von Stiftungen und ihren Beteiligungen-- Kreditaufnahmen vorliegen, sollten diese in diesem Fragenkreis entsprechend kommentiert werden.

Bestehen bei Hochschulen zum Abschlussstichtag wesentliche Investitionsverpflichtungen, ist zu erörtern, aus welchen Mitteln diese finanziert werden.

Ferner ist in dem Fragenkreis darzulegen, ob sich Anhaltspunkte ergeben haben, dass die mit öffentlichen Finanz-/Fördermitteln verbundenen Verpflichtungen und Auflagen nicht beachtet wurden.

7. Fragenkreis 13: Eigenkapitalausstattung und Gewinnverwendung

Hier ist insbesondere auf die Gewinnrücklage nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 NHG bzw. auf die Gewinnrücklagen nach § 57 Abs. 3 NHG (bei Hochschulen in Trägerschaft von Stiftungen) einzugehen.

Der bis zum Ende eines Geschäftsjahres nicht verbrauchte Teil der Zuführungen bzw. der Finanzhilfe nach § 56 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 wird gemäß der genannten Vorschriften für die Dauer von bis zu fünf Jahren in eine Rücklage eingestellt und steht der Hochschule zur Finanzierung bzw. Erfüllung ihrer Aufgaben zusätzlich zur Verfügung.

Im Fragenkreis 13 sollte auf die Gewinnverwendung des Geschäftsjahres eingegangen werden und auf die Frage, wie die beschriebenen Gewinnrücklagen in Zukunft verwendet werden sollen, bzw. wofür sie eingeplant werden.

Die Sonderrücklagen sind ohne zeitliche Begrenzung zweckgebunden zu verwenden. Falls hier wesentliche oder außergewöhnliche Verwendungen im Geschäftsjahr durchgeführt werden bzw. geplant sind, sollte im Fragenkreis 13 darauf eingegangen werden.

In diesem Fragenkreis sollte bei wesentlichen Beträgen im Sonderposten für Studienbeiträge ebenfalls dargelegt werden, wie sich die Planungen bezüglich der Verwendung des Sonderpostens darstellen.

8. Fragenkreis 14: Rentabilität/Wirtschaftlichkeit

Im Rahmen des Fragenkreises 14 ist vor allem die Frage nach der Zusammensetzung des Betriebsergebnisses nach Segmenten von Bedeutung. Es ist folgende Unterteilung vorzunehmen:

- Forschung und Lehre
- Projektabwicklung für Antragsprojekte
- Studienbeiträge
- Wirtschaftliche Tätigkeit
 - Projektabwicklung für Auftragsprojekte
 - Gebührenpflichtige Weiterbildungsangebote ohne staatlichen Abschluss
 - Sonstige wirtschaftliche Tätigkeiten

9. Fragenkreis 15: Verlustbringende Geschäfte und ihre Ursachen

Die Fragen bzgl. verlustbringender Geschäfte und ihrer Ursachen umfassen die Nennung von entsprechenden Geschäften, die für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren, und welche Maßnahmen ergriffen wurden, um diese Verluste zeitnah zu begrenzen.

10. Fragenkreis 16: Ursachen des Jahresfehlbetrages und Maßnahmen zur Verbesserung der Ertragslage

Im Rahmen dieses Fragenkreises sind nicht einzelne verlustbringende Geschäfte aufzuführen, sondern vielmehr die Haupteinflussfaktoren eines ausgewiesenen Jahresfehlbetrages zu benennen. Des Weiteren sind Maßnahmen der Hochschulleitung zu beschreiben, um die Ertragslage der Hochschule zu verbessern. Diese Maßnahmen sind unabhängig vom Ausweis eines Jahresfehlbetrages auszuführen.

17 Körperschaftsvermögen

Nach § 50 NHG kann die Hochschule in Trägerschaft des Staates durch eine Ordnung bestimmen, dass ein Körperschaftsvermögen gebildet wird.

Gemäß § 50 Abs. 4 NHG kann sich eine Hochschule mit ihrem Körperschaftsvermögen zur Erfüllung ihrer körperschaftlichen Aufgaben, insbesondere zur Förderung des Wissens- und Technologietransfers, an Unternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person des privaten Rechts beteiligen oder solche Unternehmen gründen. Der Zweck der Gesellschaft, an der sich die Hochschule beteiligt, darf dagegen nicht in der Erfüllung von Aufgaben liegen, die gemäß § 47 NHG als staatliche Angelegenheiten den Hochschulen als Landesbetrieb obliegen.

Gemäß § 50 Abs. 4 Satz 2 NHG i. V. m. § 65 Abs. 1 Nr. 4 LHO muss bei den Beteiligungsunternehmen gewährleistet sein, dass dort die Aufstellung und Prüfung von Jahresabschluss und Lagebericht in entsprechender Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften gewährleistet ist. Der Wirtschaftsplan und der Jahresabschluss und Lagebericht des Körperschaftsvermögens sind vom MWK zeitnah genehmigen zu lassen.

Zuwendungen Dritter fallen in das Körperschaftsvermögen, es sei denn, der Zuwendungsgeber hat dies ausgeschlossen oder sie werden zur Finanzierung von Forschungsvorhaben i. S. d. § 22 NHG gewährt (§ 50 Abs. 1 Satz 2 NHG).

Das Körperschaftsvermögen ist nach § 50 Abs. 2 Satz 1 NHG getrennt vom Vermögen des Landesbetriebes zu verwalten. Dementsprechend ist für ein Körperschaftsvermögen eine gesonderte Buchführung und Rechnungslegung einzurichten. Die Form der Buchführung und Rechnungslegung richtet sich nach der von der Hochschule zu erlassenden Ordnung für das Körperschaftsvermögen. Die Buchführung kann sowohl kaufmännisch als auch kameralistisch erfolgen. Bei kameralistischer Buchführung ist zwingend eine Vermögensübersicht zu Beginn des Körperschaftsvermögens und zum Ende eines jeden Geschäftsjahres zu erstellen. Für das Körperschaftsvermögen sollte ein Geschäfts (Bank-) Konto eingerichtet werden. Soweit Zahlungen bzw. Verrechnungen zwischen dem Landesbetrieb und seinem Körperschaftsvermögen erfolgen, sind diese beim Landesbetrieb auf gesonderten Konten (Bilanzkonto, aktivisch bzw. passivisch für den Verrechnungsverkehr und Aufwands- und Ertragskonten der Gewinn- und Verlustrechnung) aufzuzeichnen.

Für den Wechsel der Trägerschaft einer Hochschule vom Land zu einer Stiftung gilt folgendes: Soweit bei der Hochschule bisher Körperschaftsvermögen vorhanden war, fällt es der Stiftung zu. Die übernommenen Vermögenswerte und Verpflichtungen können zu Buchwerten übernommen werden. Ein beim Körperschaftsvermögen ausgewiesenes Kapital (Reinvermögen) ist (je nach Sachverhalt) in den Sonderrücklagen der Stiftung auszuweisen.

18 Medizinische Hochschulen

Für die medizinischen Hochschulen gilt weiter die besondere Buchführungspflicht der KHBV. Die medizinischen Hochschulen bilanzierten das Anlagevermögen bisher entsprechend den Vorgaben der KHBV.

Für die Gliederung von Bilanz und GuV ist grundsätzlich das Muster der Bilanzierungsrichtlinie zu verwenden. Es ist um die spezifischen Posten des KHG/ der KHBV zu ergänzen.

19 Information des Landtages und Veröffentlichung des Jahresabschlusses nebst Lagebericht

Der Niedersächsische Landtag hat im Rahmen der Beratungen des Haushaltsplans für das Jahr 2004 die Landesregierung aufgefordert, die zuständigen Ausschüsse jährlich über die finanzielle Situation der einzelnen Hochschulen in staatlicher Verantwortung zu informieren. Aus diesem Grund sind dem MWK jeweils 14 Exemplare des geprüften und genehmigten Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) nebst Anhang gem. Kapitel 13 und Lagebericht gem. Kapitel 15 zur Weiterleitung an den Niedersächsischen Landtag zu übersenden.

Darüber hinaus haben die Hochschulen nach §§ 49 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 57 Abs. 2 NHG i.V.m. § 325 HGB analog ihren Jahresabschluss nebst Lagebericht auf ihrer Internetseite zu veröffentlichen. Die Veröffentlichung sollte unverzüglich nach Genehmigung des Jahresabschlusses erfolgen, in der Regel spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres. Offen zu legen ist der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang, sowie der Lagebericht und der Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers.

A

Abgänge	53, 65, 67, 68
Abschreibungen.....	14, 45, 52, 53, 54, 55, 65, 67, 70, 71, 114, 117
Abschreibungen auf Beteiligungen	14, 75
AGIP	24, 25
Aktiviert Eigenleistungen	13, 58, 67
Altersteilzeit	97, 98, 99, 100, 101, 102
Andere Anlagen	11, 55
Anhang	88, 112
Anlagen im Bau.....	11, 16, 53, 55, 70
Anlagespiegel.....	52, 53, 54, 68, 74, 114
Anlagevermögen	10, 11, 52, 53, 58, 65, 67, 70, 74, 76, 80, 114, 117
Anschaffungskosten	56, 57, 63, 70, 79
Auflösung.....	13, 33, 55, 61, 69, 71, 76, 95, 96, 99
Aufstockung.....	98, 100, 101, 102
Aufträge Dritter	32, 43, 45, 124
Auftragsforschung.....	43, 45, 46, 47
Ausfallbürgschaft	31
Ausfallfonds	31
Ausstehende Rechnungen	107

B

Bank	30, 31, 91, 106, 136
Bankbestätigung	30
Bauten auf fremden Grundstücken.....	16, 55, 73, 74
Bauunterhaltung	28, 107, 108
Beamte	17, 19, 104, 107, 118
Beihilfen.....	49
Beteiligungen	11, 70, 75, 124, 133
Betriebs- und Geschäftsausstattung.....	55, 74
Betriebsvorrichtung	64, 74
Bibliothek.....	65, 68, 69
BilMoG	10, 68, 70, 77, 93, 95, 109
Blockmodell	98, 99, 101
Buchwert	52, 53, 54, 68, 69, 75, 76, 136
Bundesagentur für Arbeit.....	37, 102
Bürgschaft	116, 132

D

Debitoren.....	82, 84
Drittmittel.....	32, 33, 76, 89, 124

E

Einstellung in den Sonderposten für Studienbeiträge.....	14, 30
----------------------------------------------------------	--------

Emeritenbezüge.....	17, 18, 19, 107
Energie	14
Entnahme	14, 30, 35, 76, 87, 89, 92
Erfüllungsrückstand	98, 99, 101, 105
Erhaltene Anzahlungen	12, 36, 45, 85
Erhaltungsaufwand.....	56
Erstattungsansprüche.....	102
Erträge aus Beteiligungen	14, 75
Erträge aus Studienbeiträgen und Studiengebühren Langzeitstudierender	29, 31
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Mitteln des Fachkapitels.....	13, 16, 17
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	13, 16, 24
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Aufwendungen von anderen Zuschussgebern ..	13, 36
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen des Landes Niedersachsen aus Sondermitteln	13, 55
Erträge aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen von anderen Zuschussgebern	13, 36, 55

F

Festwert.....	65, 68, 69
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	11, 36, 82, 83, 84
Forderungen gegen andere Zuschussgeber.....	11, 36
Forderungen gegen das Land Niedersachsen	11, 16, 62, 72, 94

G

Gebäude	14, 56, 64, 71, 73, 74, 75, 91, 107
Geringwertige Wirtschaftsgüter	62, 64
Gleitzzeitüberhänge	86, 105
Grundstockvermögen	75, 90, 91, 132
Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten	11, 16, 55

H

Haftungsverhältnisse	116
Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG)	9, 129
Heizölbestand.....	79
Herstellungskosten	45, 52, 53, 56, 58, 70, 80, 108, 113

I

Immaterielle Vermögensgegenstände	11, 55
Inanspruchnahme	48, 93, 96, 97, 98, 109, 116
Investitionen.....	13, 15, 24, 28, 36, 55, 60, 61, 128

K

Kapitalrücklage	76, 90, 91
-----------------------	------------

Kontenclearing	30
Körperschaftsvermögen	132, 136
Kreditoren	107, 111
Kreditrische Debitoren	84
Kunstgegenstände	74

L

Lagebericht.....	9, 112, 121
Landeshauptkasse.....	30, 131
Langzeitstudiengebühren	9, 29, 31
Lehraufträge	14, 85
Liegenschaften	71

M

Materialaufwand	55, 69, 94
Mengengerüst.....	66
Mietereinbauten.....	73, 74
Mutterschutz.....	15, 24, 28

N

Nachversicherung.....	17, 19, 20, 107
Nettoposition.....	12, 14, 86
Niedersächsisches Hochschulgesetz.....	9, 10, 28, 29, 30, 32, 33, 87, 90, 92, 136

P

Pauschalwertberichtigung	82
Personalaufwand	13, 16, 22, 94
Personalmrückstellungen	86, 87, 97
Programmpauschale	37, 88
Projektkonto	33, 35
Prozesskosten	109

R

Rechnungsabgrenzungsposten	11, 85
Reisekosten	42, 106
Resturlaub	103, 105
Risikofrüherkennungssystem	130
Rücklage.....	12, 76, 87
Rücklage gemäß § 11 NHG	30, 92
Rückstellungen.....	12, 55, 86, 93, 94, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 115
Rückstellungsabzinsungsverordnung	102, 106, 110
Rückstellungsspiegel.....	95, 96

S

Sachspende	37, 57
Saldenbestätigung	111
Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	77
Sondermittel	24, 25, 26, 58
Sonderposten für Investitionszuschüsse	12, 14, 16, 55, 58, 69, 71, 76
Sonderposten gemäß § 11 NHG	12, 92
Sonderrücklagen	12, 35, 89, 136
Sonstige betriebliche Aufwendungen	14, 16, 55, 58, 69, 72, 94
Sonstige betriebliche Erträge	13, 55, 69
Sonstige finanzielle Verpflichtungen	116, 117
Sonstige Steuern	14
Sonstige Verbindlichkeiten	12, 16, 36, 85
Sonstige Vermögensgegenstände	11, 36, 114
Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	14, 30
Spenden	13, 37, 43, 48, 57
Sponsoring	13, 48
Steuern vom Einkommen und Ertrag	14
Stiftungskapital	28, 75, 90, 91
Stiftungssonderposten	90, 91
Stipendien	13, 48
Studienbeiträge	13, 134

T

Technische Anlagen und Maschinen	11, 55
Trennungsgeld	21, 22
Trennungsrechnung	48, 50

U

Übergangsgeld	18, 19, 107
Überlassungsvereinbarung	71, 72
Überstunden	105
Umbuchungen	53, 54
Umsatzerlöse	13, 82
Umsatzerlöse/Erträge Aufträge Dritter	13, 36, 47, 82
Umsatzsteuer	43, 56
Umzugskosten	21
Unfallversicherung	22
Unfertige Leistungen	11, 36, 45, 78, 81

V

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	16, 36, 55, 111
Verbindlichkeiten gegenüber anderen Zuschussgeber	33, 36
Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen	15, 16, 55, 61, 72
Vermögensgegenstand	11, 36, 53, 55, 56, 57, 65, 69, 70, 73, 76, 78, 81, 114
Vermögensumschichtungen	90
Versorgungslasten	18, 20

Versuchsaufbauten	65
Viehvermögen	78, 79, 80
Vorsteuerabzug	56

Z

Zinsen und ähnliche Aufwendungen	14, 110
Zuführung	15, 31, 35, 50, 87, 88, 90, 91, 96, 125, 134
Zugänge	53, 56, 57, 58, 66, 76, 97
Zuschüsse Dritter	32, 37, 124
Zuschussgeber	11, 36, 38

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
			Kontenklassen 0 bis 2: Aktiva
0			Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen
	00		Ausstehende Einlagen (z.Z. N/A)
	01		Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (z.Z. N/A)
	02		Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
		021	Konzessionen
		022	Gewerbliche Schutzrechte
		023	Ähnliche Rechte und Werte
		024	Lizenzen an Rechten und Werten
	03		Geschäfts- oder Firmenwert (z.Z. N/A)
	04		Geleistete Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände
	05		Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
		050	Unbebaute Grundstücke
		051	Bebaute Grundstücke
		052	Grundstücksgleiche Rechte
		053	Betriebsgebäude
		054	Verwaltungsgebäude
		055	Andere Bauten
		056	Grundstückseinrichtungen/Außenanlagen
		057	Gebäudeeinrichtungen
		059	Wohngebäude
	06		Frei

KL	KG	KuGr	Stand: 1.10.2010
	07		Technische Anlagen und Maschinen
		070	Betriebstechnische Anlagen
		071	Geräte für Fachaufgaben
		077	Sonstige technische Anlagen und Maschinen
		079	Geringwertige Anlagen und Maschinen
	08		Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
		080	Andere Anlagen
		081	Werkstätteneinrichtung
		082	Werkzeuge, Werkgeräte und Modelle, Prüf- und Messmittel
		083	Lager- und Transporteinrichtungen
		084	Fuhrpark
		085	Sonstige Betriebsausstattung
		086	Büromaschinen, Organisationsmittel und Kommunikationsanlagen
		087	Büromöbel und sonstige Geschäftsausstattung
		088	Reserveteile für Betriebs- und Geschäftsausstattung
		089	Geringwertige Vermögensgegenstände der Betriebs- u. Geschäftsausstattung
	09		Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
		090	Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen
		095	Anlagen im Bau
		096	Abführung an andere Kapitel für Baumaßnahmen
1			Finanzanlagen
	13		Beteiligungen
		135	Andere Beteiligungen
	15		Wertpapiere des Anlagevermögens (z.Z. N/A)
2			Kontenklasse 2: Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
			Kontengruppen 20 bis 23: Vorräte
	20		Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
		200	Bestandsgeführte Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Materialien
		209	Sonstige Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Materialien
	21		Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
		210	Unfertige Erzeugnisse
		219	Unfertige Leistungen
	22		Fertige Erzeugnisse und Waren
		220	Fertige Erzeugnisse
		228	Waren , Handelswaren
	23		Geleistete Anzahlungen auf Vorräte und Forschungsaufträge
		230	Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
		231	Geleistete Anzahlungen auf Forschungsaufträge
		232	Sonstige geleistete Anzahlungen
			Kontengruppen 24 bis 27: Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
	24		Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
		240	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
		241	Forderungen gegen sonstige Dritte
		246	Sonstige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
		247	Zweifelhafte Forderungen (Dubiose)
		249	Wertberichtigungen zu Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
	25		Forderungen gegen das Land Niedersachsen und andere Zuschussgeber
		250	Erstattungsansprüche gegen das Land Niedersachsen
		251	Anspruch gegen das Land Niedersachsen aus Drittmittelverpflichtungsermächtigung
		252	Anspruch gegen das Land Niedersachsen aus Zuweisung von Sondermitteln

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		253	Forderungen gegen den Bund
		254	Forderungen gegen die EU
		255	Forderungen gegen die DFG
		258	Forderungen gegen private Zuschussgeber
		259	Forderungen gegen sonstige öffentliche Zuschussgeber
	26		Sonstige Vermögensgegenstände
		260	Anrechenbare Vorsteuer
		261	Aufzuteilende Vorsteuer
		262	Sonstige Umsatzsteuerforderungen
		263	Sonstige Forderungen an Finanzbehörden
		264	Forderungen an Sozialversicherungsträger
		265	Forderungen an Bedienstete
		266	Andere sonstige Forderungen
		267	Andere sonstige Vermögensgegenstände
		268	Debitorische Kreditoren
		269	Wertberichtigungen zu sonstigen Forderungen und Vermögensgegenständen
	27		Wertpapiere
		272	Sonstige Wertpapiere
			Kontengruppen 28 und 29: Flüssige Mittel und aktive Rechnungsabgrenzung
	28		Flüssige Mittel
		280	Guthaben bei Kreditinstituten
		281	Abrechnungskonten bei LHK
		282	Verrechnungskonten für Guthaben bei Kreditinstituten
		283	Verrechnungskonten für Guthaben bei Kreditinstituten
		286	Schecks
		287	Kassen
		288	Kassen
		289	Nebenkassen/sonstige Konten

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
	29		Aktive Rechnungsabgrenzung und nicht durch Eigenkapitel gedeckter Fehlbetrag
		294	Aktive Jahresabgrenzungsposten
		299	Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
			Kontenklassen 3 bis 4: Passiva
3			Kontenklasse 3: Eigenkapital und Rückstellungen
	30		Kapitalkonto
		300	Nettoposition
		301	Stiftungskapital/Grundstockkapital
		305	Stiftungs-Sonderposten
	31		Kapitalrücklage
	32		Gewinnrücklagen
		321	Gesetzliche Rücklagen
		323	Rücklage gemäß § 49 Abs. 1 Nr.2 NHG / § 57 Abs. 3 NHG
		324	Sonderrücklage wirtschaftlicher Bereich
		325	Spezielle Sonderrücklage gemäß § 11 NHG (gesperrt ab 1.1.2011)
		326	Sonderrücklage nicht wirtschaftlicher Bereich
	33		Ergebnisverwendung (anstelle Bilanzp. A IV "Gewinnvotr./Verlustvotr." gem. § 266 Abs. 3 HGB)
		331	Vorjahresergebnis (Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag)
		332	Ergebnisvortrag aus früheren Perioden
		333	Entnahmen aus der Gewinnrücklage nach Bilanzergebnis
		334	Veränderungen der Gewinnrücklagen vor Bilanzergebnis
		335	Bilanzergebnis (Bilanzgewinn/Bilanzverlust)
		337	Zusätzlicher Aufwand oder Ertrag auf Grund Ergebnisverwendungsbeschluss
		338	Einstellungen in Gewinnrücklagen nach Bilanzergebnis
		339	Ergebnisvortrag auf neue Rechnung

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
	34		Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag(Jahresergebnis)
		341	Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag (Jahresergebnis)
	35		Sonderposten für Studienbeiträge
		351	Sonderposten für Studienbeiträge
	36		Sonderposten für Investitionszuschüsse
		361	Sonderposten für Investitionen nicht wirtschaftlicher Bereich
		362	Sonderposten für Investitionen wirtschaftlicher Bereich
	37		Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
	38		Steuerrückstellungen
		389	Steuerrückstellungen
	39		Sonstige Rückstellungen
		390	Rückstellungen für Personalaufwendungen
		391	Rückstellungen für Gewährleistung
		392	Rückstellungen für Rechts- und Beratungskosten
		393	Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten
		397	Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften
		398	Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung
		399	Sonstige Rückstellungen
4			Kontenklasse 4: Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung
	40		Frei
	41		Anleihen (z.Z. N/A)
	42		Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
	43		Erhaltene Anzahlungen
		430	Erhaltene Anzahlungen

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
	44		Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
		440	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen/Inland
		442	Verbindlichkeiten aus Aufträgen Dritter
		445	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen/Ausland
		449	Sonstige Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
	45		Wechselverbindlichkeiten (z.Z. N/A)
	46		Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen und anderen Zuschussgebern
		460	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen
		461	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus Sondermitteln
		462	Verbindlichkeiten gegenüber dem Land Niedersachsen aus noch nicht verwendeten Investitionszuschüssen
		463	Verbindlichkeiten gegenüber dem Bund
		464	Verbindlichkeiten gegenüber der EU
		465	Verbindlichkeiten gegenüber der DFG
		468	Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber privaten Zuschussgebern
		469	Verbindlichkeiten gegenüber sonstigen öffentl. Zuschussgebern
	47		Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen mit Beteiligungsverhältnis
		470	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen/Inland
		479	Sonstige Verbindlichkeiten
	48		Sonstige Verbindlichkeiten
		480	Umsatzsteuer
		481	Umsatzsteuer nicht fällig
		482	Umsatzsteuervorauszahlungen
		483	Sonstige Steuerverbindlichkeiten
		484	Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern
		485	Verbindlichkeiten gegenüber Bediensteten

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		486	Andere sonstige Verbindlichkeiten
		487	Verbindlichkeiten gegenüber der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL)
		489	Übrige sonstige Verbindlichkeiten
	49		Passive Rechnungsabgrenzung
		490	Passive Rechnungsabgrenzung (u.a. Weiterbildungsstudiengänge, Seminare)
		499	Sonstige passive Abgrenzungen
5			Kontenklasse 5: Erträge
	50		Erträge aus Zuweisungen und Beiträgen
			Kontenuntergruppen 500 bis 503: Erträge aus Zuweisungen für laufende Aufwendungen
		500	Frei
		501	Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für lfd. Aufwendungen aus Mitteln des Fachkapitel
		502	Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für lfd. Aufwendungen aus Sondermitteln
		503	Erträge aus Zuweisungen anderer Zuschussgeber für lfd. Aufwendungen
		504	Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für Investitionen aus Mitteln des
		507	Erträge aus Zuweisungen des Landes Niedersachsen für Investitionen aus Sondermitteln
		508	Erträge aus Zuweisungen anderer Zuschussgeber für Investitionen
		509	Erträge aus Studienbeiträgen und Langzeitstudiengebühren
	51		Umsatzerlöse und Erträge
		510	Umsatzerlöse aus Forschungsaufträgen, Forschungsdienstleistungen und sonstigen Dienstleistungen
		511	Steuerfreie Umsätze
		512	Nicht steuerbare Umsätze
		513	Umsätze aus Weiterbildungsstudiengängen
		514	Andere Umsatzerlöse
		515	Umsatzerlöse für Waren
			Erlösberichtigungen

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		516	Erlöse aus Skonti
		517	Boni, Rückvergütungen
		518	Andere Erlösberichtigungen
	52		Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an unfertigen und fertigen Erzeugnissen
		521	Bestandsveränderungen an unfertigen Erzeugnissen und nicht abgerechneten Leistungen
		522	Bestandsveränderungen an fertigen Erzeugnissen
	53		Andere aktivierte Eigenleistungen
		530	Selbsterstellte Anlagen
		539	Sonstige andere aktivierte Eigenleistungen
			Kontengruppen 54 bis 55: Sonstige betriebliche Erträge
	54		Sonstige betriebliche Erträge
		540	Nebenerlöse und Entgelte
		541	Sonstige Erlöse
		542	Spenden und Sponsoring
		543	Andere sonstige betriebliche Erträge
		544	Erträge aus Werterhöhungen von Gegenständen des Anlagevermögens
		545	Erträge aus der Werterhöhung von Gegenständen des Umlaufvermögens (ausg. Vorräte)
		546	Erträge aus dem Abgang von Vermögensgegenständen
		547	Erträge aus der Auflösung von Sonderposten mit Rücklageanteil/des Sonderpostens für Investitionszuschüsse
		548	Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen
		549	Periodenfremde Erträge
	55		Erträge aus Beteiligungen
		551	Erträge aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen
		556	Erträge aus anderen Beteiligungen
	56		Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens (z.Z. N/A)
	57		Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		570	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge von verbundenen Unternehmen
		571	Bankzinsen
		574	Sonstige Erträge (Geldverkehr)
		575	Bürgschaftsprovisionen
		576	Zinsen für Forderungen
		578	Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens (u.a. aus Anlage von Studienbeiträgen)
		579	Übrige sonstige Zinsen und ähnliche Erträge (u.a. aus Anlage von Studienbeiträgen)
	58		Außerordentliche Erträge
		589	Außerordentliche Erträge
	59		Erträge aus Verlustübernahme (z.Z. N/A)
6			Kontenklasse 6: Betriebliche Aufwendungen
	60		Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
		600	Aufwendungen für bestandsgeführte Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe und andere Materialien
		606	Reparaturmaterial
		607	Sonstiges Material (u.a. auch Bücher, Fachliteratur)
		608	Aufwendungen für zum Verkauf bestimmter Waren
		609	Sonderabschreibungen auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und auf bezogene Waren
	61		Aufwendungen für bezogene Leistungen
		612	Fremdleistungen für Erzeugnisse, Entwicklungs-, Konstruktions- und Versuchsarbeiten
		613	Weitere Fremdleistungen
		614	Frachten und Fremdlager (incl. Versand und anderer Nebenkosten)
		617	Sonstige Aufwendungen für bezogene Leistungen
			Aufwandsberichtigungen (soweit nicht den Aufwandsarten direkt zurechenbar)
		618	Skonti
		619	Boni und andere Aufwandsberichtigungen

KL	KG	KuGr	Stand: 1.10.2010
			Kontengruppen 62 bis 64: Personalaufwand
	62		Löhne und Vergütungen
		627	Vergütungen für Praktikanten, Zivildienstleistende
		628	Vergütungen für sonstige Beschäftigte
	63		Entgelte, Dienstbezüge und Vergütungen
		630	Entgelte einschl. tariflicher, vertraglicher oder arbeitsbedingter Zulagen
		631	Beamtenbezüge
		632	Sonstige tarifliche oder vertragliche Aufwendungen
		633	Freiwillige Zuwendungen
		634	Vergütungen für Lehrstuhlvertretungen/Vertretungsprofessuren
		635	Sachbezüge
		636	Vergütungen für Auszubildende
		637	Vergütungen für studentische, wissenschaftliche und künstlerische Hilfskräfte
		638	Vergütungen für sonstige wissenschaftliche Beschäftigte, Gastprofessoren, -vortragende, Lehrbeauftragte
		639	Sonstige Personalkosten
	64		Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung
		641	Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung (Entgeltbereich)
		642	Beiträge zur Berufsgenossenschaft (Landesunfallkasse)
		643	Sonstige soziale Abgaben
		644	Versorgungszuschlag der Beamtinnen und Beamten
		646	Aufwendungen für Direktversicherungen
		647	Zuweisungen an Pensions- und Unterstützungskassen, VBL-Umlage
		648	Emeritenbezüge und Nachversicherung
		649	Beihilfen und Unterstützungsleistungen
	65		Abschreibungen
		650	Abschreib. auf aktivierte Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes (z.Z. N/A)
		651	Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		652	Abschreibungen auf Grundstücke und Gebäude, grundstücksgleiche Rechte einschl. der Gebäude auf fremden Grundstücken
		653	Abschreibungen auf technische Anlagen und Maschinen
		654	Abschreibungen auf andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
		655	Ausserplanmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen
		657	Unübliche Abschreibungen auf Vorräte
		658	Unübliche Abschreibungen auf Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
		659	Sofortabschreibung Geringwertige Wirtschaftsgüter (gesperrt ab 1.1.2011)
			Kontengruppen 66 bis 70: Sonstige betriebliche Aufwendungen
	66		Sonstige Personalaufwendungen
		660	Aufwendungen für Personaleinstellungen,- umsetzungen und -entlassungen
		661	Aufwendungen für übernommene Fahrtkosten, Wegstreckenentschädigung
		662	Aufwendungen für Betriebs-/Amtsarzt und Arbeitssicherheit
		663	Personenbezogene Versicherungen
		664	Aufwendungen für Fort- und Weiterbildung
		665	Aufwendungen für Dienstjubiläen
		666	Aufwendungen für Belegschaftsveranstaltungen
		667	Nebenbezüge
		668	Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz
		669	Übrige sonstige Personalaufwendungen
	67		Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
		670	Mieten, Pachten und Erbbauzinsen
		671	Leasing
		672	Lizenzen und Konzessionen
		673	Gebühren
		674	Aufwendungen für Fremdleistungen (für Gebäudebewirtschaftung, Fremdreinigung, Sicherheitsdienste)
		675	Bankspesen/Kosten des Geldverkehrs und der Kapitalbeschaffung
		676	Fremdinstandhaltung

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		677	Prüfung, Beratung, Rechtsschutz
		678	Aufwendungen für Aufsichtsrat bzw. Beirat oder dergl.
		679	Aufwendungen für Strom, Gas, Wasser, Abwasser, Fernwärme
	68		Aufwendungen für Kommunikation (Dokumentation, Information, Reisen, Werbung)
		680	Büromaterial und Drucksachen
		682	Aufwendungen für Porto, Telefon, Netze
		683	Sonstige Kommunikationsmittel
		685	Reisekosten
		686	Gästebewirtung und Repräsentation
		687	Öffentlichkeitsarbeit
		689	Sonstige Aufwendungen für Kommunikation
	69		Aufwendungen für Beiträge und sonstiges sowie Wertkorrekturen und periodenfremde Aufwendungen
		690	Versicherungsbeiträge, diverse
		691	Kfz. - Versicherungsbeiträge
		692	Mitgliedschaften, Beiträge zu Wirtschaftsverbänden und Berufsvertretungen
		693	Andere sonstige betriebliche Aufwendungen, Zuschüsse, Beiträge zum Ausfallfonds
		694	Aufwendungen für die Betreuung der Studierenden
		695	Verluste aus Wertminderungen von Gegenständen des Umlaufvermögens (ausser Vorräte und Wertpapiere)
		696	Verluste aus dem Abgang von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens
		697	Einstellungen in den Sonderposten für Investitionszuschüsse
		698	Sonstige Zuführungen zu Rückstellungen (soweit nicht unter anderen Aufwendungen erfassbar)
		699	Periodenfremde Aufwendungen (soweit nicht bei den betreffenden Aufwandsarten zu erfassen)
	7		Kontenklasse 7: Weitere Aufwendungen
	70		Betriebliche Steuern
		702	Grundsteuer

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		703	Kraftfahrzeugsteuer
		707	Ausfuhrzölle
		708	Verbrauchssteuern
		709	Sonstige betriebliche Steuern
	71		Frei
	72		Frei
	73		Frei
	74		Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens und Verluste aus entsprechenden Abgängen
		740	Abschreibungen auf Finanzanlagen
		742	Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
		745	Verluste aus dem Abgang von Finanzanlagen
		746	Verluste aus dem Abgang von Wertpapieren des Umlaufvermögens
	75		Zinsen und ähnliche Aufwendungen
		750	Zinsen und ähnliche Aufwendungen an verbundene Unternehmen
		751	Bankzinsen
		752	Kredit- und Überziehungsprovisionen
		755	Bürgschaftsprovisionen
		756	Zinsen für Verbindlichkeiten
		759	Sonstige Zinsen und ähnliche Aufwendungen
	76		Außerordentliche Aufwendungen
		760	Außerordentliche Aufwendungen
	77		Steuern vom Einkommen und Ertrag
		770	Gewerbeertragsteuer
		771	Körperschaftsteuer

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		772	Kapitalertragsteuer
		773	Ausländische Quellensteuer
		779	Sonstige Steuern vom Einkommen und Ertrag
	78		Sonstige Steuern
	79		Aufwendungen aus Gewinnabführungsvertrag (z.Z. N/A)
8			Kontenklasse 8: Ergebnisrechnungen
	80		Eröffnung/Abschluss
		800	Eröffnungsbilanzkonto
		801	Schlußbilanzkonto
		802	Gewinn- und Verlustkonto (Gesamtkostenverfahren)
			Kontengr. 81 - 84: Konten der Kostenbereiche für die GUV im Umsatzkostenverfahren (z.Z. N/A)
			Kontengruppen 85 bis 89: Konten der kurzfr. Erfolgsrechnung für innerjährige Rechnungsperioden (Monat, Quartal, Halbjahr)
	85		Korrekturkonten zu den Erträgen der Kontenklasse 5
		850	Erträge aus Zuweisungen und Beiträgen
		851	Umsatzerlöse und Erträge
		852	Bestandsveränderungen
		853	Andere aktivierte Eigenleistungen
		854	Sonstige betriebliche Erträge
		855	Erträge aus Beteiligungen
		856	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
		857	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
		858	Ausserordentliche Erträge
	86		Korrekturkonten zu den Aufwendungen der Kontenklasse 6
		860	Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
		861	Aufwendungen für bezogene Leistungen

KL	KGr	KuGr	Stand: 1.10.2010
		862	Vergütungen
		863	Entgelte, Dienstbezüge und Vergütungen
		864	Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung
		865	Abschreibungen
		866	Sonstige Personalaufwendungen
		867	Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
		868	Aufwendungen für Kommunikation (Dokumentation, Information, Reisen, Werbung)
		869	Aufwendungen für Beiträge und sonstiges sowie Wertkorrekturen und periodenfremde Aufwendungen
	87		Korrekturkonten zu den Aufwendungen der Kontenklasse 7
		870	Betriebliche Steuern
		874	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens und Verluste aus entsprechenden Abgängen
		875	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
		876	Außerordentliche Aufwendungen
		877	Steuern vom Einkommen und Ertrag
		878	Sonstige Steuern
	88		Gewinn- u. Verlustrechnung (GuV) für die kurzfristige Erfolgsrechnung (KER)
		880	Gesamtkostenverfahren
	89		Innerjährige Rechnungsabgrenzung
		890	Aktive Rechnungsabgrenzung
		895	Passive Rechnungsabgrenzung
9			Kontenklasse 9: Kosten und Leistungsrechnung (KLR)
	90		Unternehmensbezogene Abgrenzungen (betriebsfremde Aufwendungen und Erträge)
	91		Kostenrechnerische Korrekturen
	92		Kostenarten und Leistungsarten
	93		Kostenstellen
	94		Kostenträger

