

## Rücklagenbildung an Hochschulen

### Empfehlungen für die verursachungsgerechte und anforderungsadäquate bilanzielle Darstellung und Abgrenzung

Den deutschen Universitäten, Fach-, Kunst- und Musikhochschulen wurden im Zuge der Ausweitung der Hochschulautonomie nicht nur neue Freiräume geöffnet, die Hochschulen übernahmen im Gegenzug auch Verantwortung, nicht zuletzt bezüglich der effizienten und termingerechten Allokation der ihnen zur Verfügung gestellten Mittel. Die gewachsene Verantwortung der Hochschulen für einen vorausschauenden Umgang mit ihren Finanzen manifestierte sich auch darin, dass sie bilanzielle Rücklagen in teilweise nicht unerheblicher Höhe bildeten (und bilden), um künftig anstehende Aufgaben finanzieren und Risiken abdecken zu können. *Bei der Rücklagenbildung handelt es sich mithin keineswegs um den Ausweis von der Hochschule nicht benötigter Zuwendungen, sondern um eine aus der Übertragung von Zuständigkeiten auf die Hochschulen resultierende Notwendigkeit.*

Die nachfolgende Darstellung soll diese Thematik genauer beleuchten und damit eine sachgerechte Beurteilung der Problematik erleichtern. Sie richtet sich an Akteure aus Politik, Gesellschaft und Wissenschaft, die ein vertieftes Interesse an Fragen des Hochschulrechnungswesens und der Hochschulfinanzierung haben. Im Folgenden werden zunächst jene Sachverhalte dargestellt, welche den Einbehalt von Budgetanteilen und ggf. die Bildung von Rücklagen erfordern. Die sachliche und terminologische Klärung betrifft nicht nur die differenzierte Darstellung der unterschiedlichen Gründe für die Bildung von Rücklagen, sondern auch die Abgrenzung dieser Position gegen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten. Im Anschluss an die systematische Aufbereitung der Gründe für den Einbehalt von Mitteln werden abschließend Vorschläge für die transparente und verursachungsgerechte Differenzierung des Jahresabschlusses unterbreitet.

#### 1 Kontext

Bei vielen Hochschulen sind die in den Bilanzen ausgewiesenen Rücklagen in den vergangenen Jahren erheblich gestiegen. Mit diesen Rücklagen korrespondieren an einige Hochschulen finanzielle Guthaben in ähnlichen Größenordnungen. Dieser Wechselbezug ist aber nicht zwingend, faktisch hängen beide Sachverhalte – Rücklagen in der Bilanz und Guthaben (Liquidität) zur Finanzierung von Ausgaben – nur begrenzt voneinander ab. Nichtsdestotrotz werden die Sachverhalte in der öffentlichen Diskussion oft miteinander vermengt und unterschiedslos von "Rücklagen" gesprochen.<sup>1</sup> Dabei wird

---

<sup>1</sup> Die von einer Hochschule zu kalkulierenden Risiken betreffen neben dem "Betrieb" teilweise auch die Zahlungsströme, welche nicht völlig planbar sind. Dies betrifft jedoch im Unterschied zu den bisherigen Rücklagenbetrachtungen auf der Passivseite der Bilanz die Planung der liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz. Somit kann ausgehend von der bisherigen Betrachtung keine „Liquiditätsrücklage“ auf der Passivseite gebildet werden, sondern nur ein „Liquiditätspuffer“ auf der Aktivseite, beispielsweise in Form jederzeit verfügbarer Kontoeinlagen, eines Cash-Managements oder von Tagesgeld. Allerdings bestehen deutliche Unterschiede zwischen den Ländern hinsichtlich der Übertragung finanzplanerischer Pflichten. So müssen z.B. die Hochschulen in

immer wieder – nicht zuletzt in politischen Kontexten – die Einschätzung vertreten, dass die Hochschulen substantielle Rücklagen nicht benötigen und daher zu überlegen wäre, die korrespondierenden Gelder zumindest teilweise den Hochschulen zu entziehen und den allgemeinen Staatsfinanzen wieder zuzuführen. Dabei schwingt wie gerade erwähnt die Vermutung mit, dass Rücklagen ein Indiz für eine Überfinanzierung der Hochschulen seien. Derartige Annahmen beruhen jedoch auf einer Art optischer Täuschung, wie im Folgenden zu zeigen ist.

In diesem Zusammenhang ist auch von Bedeutung, dass sich in den verschiedenen Bundesländern die Vorschriften zur Buchungstechnik und Bilanzerstellung für die Hochschulen erheblich unterscheiden. Das hat Auswirkungen auf die Höhe und Vergleichbarkeit der ausgewiesenen Gewinne und Rücklagen, was teilweise irreführende Vorstellungen über die tatsächlich verfügbaren finanziellen Spielräume der Hochschulen insgesamt und jeder einzelnen Hochschule erzeugen kann. Die nachfolgenden Ausführungen enthalten daher auch eine Reihe von Vorschlägen zur Abbildung von hochschulbezogenen Finanzsachverhalten in den Jahresabschlüssen, die helfen sollen, Transparenz zu erzeugen und ein sachgerechtes Verständnis der Finanzsituation der Hochschulen zu erleichtern. Ausgehend von den unterschiedlichen Länderregelungen werden nachfolgend für einzelne Sachverhalte teilweise unterschiedliche Optionen aufgezeigt, die damit zwar nicht zu einer vollständigen Vereinheitlichung, aber zumindest zur Verbesserung der Transparenz bei unterschiedlichen Rahmenbedingungen führen können.

## **2 Unterschiedliche Arten der Verursachung von Rücklagen im Hochschulbereich**

Viele Hochschulen verfügen zum Jahresende über noch nicht verausgabte Mittel in teilweise erheblichem Umfang. Die Ursachen hierfür sind vielfältig, wie nachfolgend noch differenziert dargelegt wird. Die aus unterschiedlichen Gründen einbehaltenen Gelder sind – sofern sie nicht als Verbindlichkeiten abgegrenzt werden können – ein wesentlicher Einflussfaktor für im Jahresabschluss ausgewiesene "Überschüsse". Die Differenz zwischen Aufwendungen und Erträgen einer Hochschule ist jedoch keinesfalls mit der entsprechenden Position in der Gewinn- und Verlustrechnung eines privatwirtschaftlichen Unternehmens zu vergleichen. Die fraglichen Mittel sind in aller Regel nicht frei verfügbar, sondern können nur für jeweils genau definierte Aufgaben verwendet werden, d.h. sie unterliegen direkt oder indirekt<sup>2</sup> einer Zweckbindung und können nicht beliebig für andere Aufgaben der Universität eingesetzt werden. Um Missverständnisse zu vermeiden ist es wichtig, diese Sachverhalte angemessen differenziert im Jahresabschluss einer Hochschule zu berücksichtigen und abzubilden!

Darüber hinaus können die Hochschulen durch die gewährte Finanzautonomie seit mehreren Jahren sehr viel effizienter und vorausschauender mit den ihnen zugewiesenen Mitteln wirtschaften. Zu diesem Zweck wurden unter anderem Rücklagen aufgebaut, die in der Bilanz tatsächlich als weitestgehend frei verfügbar ausgewiesen sind. In der Regel handelt es sich bei diesen Rücklagen um Ansparungen für künftige finanzielle Verpflichtungen oder zur Risikovorsorge. Die Nicht-Verausgabung von Mitteln, welche dann als "Überschüsse" in der Gewinn- und Verlustrechnung auftauchen, kann aber ebenso wenig zum Maßstab für den Erfolg einer Hochschule genommen werden wie die daraus resultierende Rücklagenbildung. Sie ist im Gegensatz zur Privatwirtschaft (wo die Ansparung von Gewinnen Voraussetzung für die Eigenfinanzierung von Investitionen ist) kein wesentliches Ziel des Handelns der Hochschulleitung. "Überschüsse" erlauben es im Hochschulkontext primär, in den

---

Nordrhein-Westfalen ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellen und einen entsprechenden Liquiditätspuffer vorhalten. In anderen Ländern wird hingegen die Liquiditätssteuerung vom Land übernommen.

<sup>2</sup> Im Fall von Ansparungen für künftige finanzielle Verpflichtungen, für strategische Investitionsvorhaben (z.B. Laborausstattung, Forschungsgeräte) oder zur Risikovorsorge.

Folgejahren durch eine planmäßige (oder auch durch überraschende Sonderbelastungen bedingte) Verausgabung einbehaltener Mittel Aufgaben zu bewältigen oder strategische Ziele zu verwirklichen – was dann in diesen Jahren zu entsprechenden "Fehlbeträgen" in der Ergebnisrechnung führt. Aber so wenig wie ein "Überschuss" Erfolgsindikator für eine Hochschule ist, so wenig ist auch ein "Fehlbetrag" ein Indikator für einen Misserfolg einer Hochschule. Das stellt einen grundsätzlichen Unterschied zur Interpretation von Jahresabschlüssen eines nach Gewinnerzielung strebenden Unternehmens dar. Deshalb passen die Begriffe "Überschuss" und "Fehlbetrag" nur bedingt für die Interpretation des Jahresabschlusses einer Hochschule.

Auch wenn der Jahresabschluss nicht mit Detailinformationen überfrachtet werden sollte, ist eine klar differenzierte verursachungsgerechte bzw. zweckorientierte und hinsichtlich der tatsächlichen Verfügbarkeit transparente Darstellung unterschiedlich induzierter Überschüsse insbesondere im Hinblick auf den Verwendungszweck von Rücklagen wünschenswert.

## 2.1 Nichtintendierte und extern induzierte Rücklagenbildung

Zahlreiche Sachverhalte können dazu führen, dass einer Hochschule Mittel zugewiesen wurden, die am Jahresende noch abgeflossen sind. Ein sehr großer Teil dieser Mittel, z.B. für Forschungsförderung oder Sonderförderprogramme unterschiedlicher Mittelgeber, ist allerdings direkt oder indirekt für spezifische Sachverhalte zugewiesen worden, kann nur für diese Zwecke verausgabt werden und muss, falls er nach Abschluss der Maßnahme nicht zweckentsprechend vorausgabt worden ist, teilweise sogar wieder an die Zuwendungsgeber zurückerstattet werden. Es handelt sich also gewissermaßen um zweckgebundene Vorauszahlungen. Die Ursache dafür, dass Budgets nicht verausgabt wurden, ist daher keineswegs immer in strategischen Erwägungen der Hochschulleitung zu verorten. Derjenige Teil der am Jahresende verbleibenden Mittel, der eine eindeutige Zweckbindung hat, darf daher keinesfalls im kaufmännischen Sinn als "Gewinn" fehlinterpretiert und entsprechend im Abschluss dargestellt werden, sondern sollte

- entweder im Rahmen einer periodengerechten Abgrenzung ergebnistechnisch neutralisiert
- oder einer eindeutig bezeichneten und von anderen strukturellen Sachverhalten entsprechend differenzierten Rücklage zugeführt

werden.

Mögliche Gründe für solche nichtintendiert erzeugten "Überschüsse" sind im Folgenden aufgeführt.

### 2.1.1 Aufgrund von Verrechnungsmodalitäten nicht verausgabte Mittel

Ein Überschuss in der Ergebnisrechnung kann z.B. daraus resultieren, dass das Land der Hochschule im Dezember bereits die Mittel für im Januar von dieser Zuweisung zu leistende Zahlungen überweist. In diesem Fall sollte, soweit in den diversen landesspezifischen Buchungsvorschriften für das Hochschulrechnungswesen noch keine oder widerlautende Regelungen bestehen, die Bilanzierung unter Beachtung der periodengerechten Erfolgsermittlung erfolgen und entsprechende Abgrenzungsbuchungen vorgenommen werden. Das kann z.B. dadurch geschehen, dass die Zahlung durch den Aufbau einer Verbindlichkeit gegenüber dem Land oder als passiver Rechnungsabgrenzungsposten ergebnismäßig neutralisiert wird.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> D.h. der Buchungssatz im alten Jahr lautete "Bank an Verbindlichkeiten gegenüber dem Land" um die Einnahme zu neutralisieren, im neuen Jahr würde gebucht "Verbindlichkeiten gegenüber dem Land an Zuwendungen des Landes". Viele Hochschulen (mindestens diejenigen in Niedersachsen und Rheinland-Pfalz) bilden dies

### 2.1.2 Aufgrund von Lieferverzögerungen u.Ä. nicht verausgabte Mittel

Wenn Hochschulen mit Mitteln ausgestattet werden, um bestimmte Aufgaben wahrzunehmen, die diesbezüglichen Leistungen aber nicht fristgerecht erbracht werden können, sollten die entsprechenden Anteile ebenfalls ergebnismäßig neutralisiert werden. Dies betrifft primär den Bereich der Bau- und Geräteinvestitionen, wo zu vermeiden ist, dass zweckgebundene Mittel aufgrund eines von der Hochschule nicht zu verantwortenden Sachverhalts als vermeintlich frei verfügbare Überschüsse erscheinen.<sup>4</sup>

### 2.1.3 Nicht verausgabte zweckgebundene Mittel

#### (a) Mittel aus pauschaler Zuweisung für mehrjährige Aktivitäten

In einigen Fällen weist das Land der Hochschule pauschal Gelder für mehrjährige laufende Aktivitäten zu, z.B. den Aufbau neuer Studiengänge oder fachlicher Schwerpunkte. Auch in diesen Fällen sollte bei den nichtverausgabten Anteilen der Eindruck vermieden werden, es handele sich um frei verfügbare Überschüsse, was entweder durch die Neutralisierung dieser Mittel als Verbindlichkeit erfolgen könnte oder durch die Bildung einer Investitionsrücklage. Diese Position würde dann im Zuge der Verausgabung der Gelder wieder aufgelöst.

#### (b) Nicht-Verausgabung wegen fehlender rechtlicher Voraussetzungen

Teilweise sind Hochschulen außerstande, zweckgebundene Mittel einzusetzen, weil die rechtlichen Rahmenbedingungen dies verhindern. Dies betrifft z.B. die Einstellung von Personal aus Hochschul- oder Qualitätspaktmitteln. Da die Förderprogramme zeitlich befristet sind, die Arbeitsverträge aber (zumindest in einigen Bereichen) nicht befristet werden können, müssen die Mittel so allokiert werden, dass auch die langfristige Finanzierung des Personalbestands gesichert ist. Andernfalls wäre die Einstellung von Personen für spezielle Aufgabenbereiche nicht zu verantworten.<sup>5</sup>

Auch die aus dieser Sachlage resultierenden Überhänge an nicht verausgabten Mitteln sollten z.B. über eine eigene Passivposition repräsentiert werden, da sie weder den Intentionen der Budgetgeber noch der Hochschule entsprechen sondern rein extern induziert sind.

## 2.2 Rücklagen für Vorsorgezwecke oder strategische Notwendigkeiten

Wirtschaftlich tätige Unternehmen verfügen grundsätzlich über zwei Möglichkeiten, die notwendigen Finanzmittel für absehbare Finanzierungsnotwendigkeiten bereitzustellen: Sie können auf eigene Rücklagen oder Gewinne zurückgreifen oder sie können Kredite aufnehmen. Den meisten landesfinanzierten Hochschulen ist die Aufnahme von Krediten untersagt. Sie sind jedoch gesetzlich verpflichtet, mit ihren Mitteln auszukommen und auch Vorsorge für etwaige finanzielle Belastungen zu treffen. Diese Vorsorge kann finanziell nur durch die Bildung von Rücklagen aus nicht verausgabten Mitteln für Risiken oder absehbare zukünftige finanzielle Belastungen realisiert werden. Diese Rück-

---

in ihrer Bilanz bereits genauso ab. Der gesamte Bereich der Drittmittel und oft auch die Sondermittel des Landes werden neutral dargestellt, sofern nicht tatsächlich ein echter Gewinn oder Verlust realisiert wird. Dies geschieht über die Bilanzpositionen "erhaltene Anzahlungen, Verbindlichkeiten gegen Drittmittelgeldgeber, Verbindlichkeiten gegen das Land" oder auch "passive Rechnungsabgrenzung".

<sup>4</sup> Die Buchungssätze im alten Jahr lauten in diesem Fall „Bank an Erträge aus Investitionszuschüssen des Landes“ und „Erträge aus Investitionszuschüssen des Landes an Verbindlichkeiten gegenüber dem Land“. Im neuen Jahr würde gebucht: „Verbindlichkeiten gegenüber dem Land an Erträge aus Investitionszuschüssen des Landes“.

<sup>5</sup> Die Mittelabflüsse erfolgen kontinuierlich über die voraussichtliche Laufzeit des Arbeitsvertrages und eben nicht durch sofortige Verausgabung, so dass es zwischenzeitlich unweigerlich zur Anhäufung von Liquidität kommt.

lagenbildung im engeren Sinn reflektiert im Unterschied zu den gerade dargestellten Fällen externer Verursachung die Notwendigkeit, die Handlungsfähigkeit der Hochschule sicherzustellen. Dies betrifft die nachfolgend dargestellten Rubriken.<sup>6</sup>

### 2.2.1 Rücklagen für eingegangene Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibezusagen

Falls die in Berufungs- und Bleibeverhandlungen mit Professoren zugesagten Maßnahmen besonders hohe Investitionen erfordern, ist eine entsprechende Ansparung oder Zweckbindung bereits vorhandener Rücklagen erforderlich. Aufgrund der Verbindlichkeit dieser Zusagen handelt es sich um Rücklagen mit Rückstellungscharakter.

### 2.2.2 Rücklagen für Maßnahmen zur Anpassung/Entwicklung von Lehre und Forschung

Unter diese Rubrik würden z.B. Ansparungen für strategische Zwecke fallen:

- Baumaßnahmen mit einem Eigenteil der Hochschule oder deren Vorfinanzierung,
- Umsetzung eigener strategischer Projekte, die beispielsweise Teil von Zielvereinbarungen mit dem Landesministerium sind, der Optimierung von internen Abläufen dienen, zum Beispiel der Einführung von ERP-Software (Enterprise-Resource-Planning) oder der wissenschaftlichen Profilbildung.

### 2.2.3 Absicherung gegen Risiken des Betriebs der Hochschule

Um ihre Handlungsfähigkeit zu gewährleisten, muss eine Hochschule sich gegen eine Reihe von Risiken absichern, die nicht unmittelbar vom Land getragen werden. Dies betrifft vor allem:

- **Preisänderungsrisiko:** Insbesondere hinsichtlich des Energiebezugs muss die Hochschule damit rechnen, dass temporär stabile oder sogar gesunkene Preise wieder deutlich anziehen. Diesbezüglich ist ggf. Vorsorge zu treffen, um nicht ad hoc-Einsparungen zu Lasten von Lehre und Forschung vornehmen zu müssen. Zudem müssen auch bei Lizenzen (Literatur, aber vor allem IT/Software) Kostensteigerungen aufgefangen werden können.
- **Einnahmerisiken:** Die Mittel, welche eine Hochschule außerhalb des Landeszuschusses erhält, sind Schwankungen unterworfen, welche die Hochschule ausgleichen muss. Angesichts des sinkenden Anteils des Landes an der Finanzierung der Hochschulen kommt der diesbezüglichen Planung/Steuerung der Liquidität zunehmende Bedeutung zu. Wird der Landeszuschuss an das Erreichen von konkreten Leistungszielen geknüpft, müssen die Hochschulen für mögliche Schwankungen ebenfalls Vorsorge treffen.
- **Beschäftigungsrisiko:** Bei befristet Beschäftigten kann das Risiko bestehen, dass diese sich in ein unbefristetes Arbeitsverhältnis einklagen (vgl. oben, 2.1.3).
- **Rückforderungsrisiko:** Bei Drittmittelprojekten kann das Risiko bestehen, dass der Mittelgeber Teile der Drittmittel zurückfordern kann. Dafür ist Vorsorge zu treffen.
- **Haftungsrisiko:** Insofern die Hochschule in substantiellem Umfang für bestimmte Handlungen bzw. Unterlassungen haftbar ist (z.B. bei Verstößen gegen das Vergaberecht), ist auch diesbezüglich entsprechende Vorsorge zu treffen.

---

<sup>6</sup> Bilanztechnisch wird diesbezüglich zwischen Pflichten zu Ausweisen von Positionen nach Art und Höhe, Wahlrechten für entsprechende Ausweise sowie Verboten unterschieden. Während die oben dargestellten extern induzierten Rücklagen i.d.R. klar abgegrenzt und der Höhe nach bewertet werden und aufgrund der Gesamtbedeutung für die Transparenz tendenziell Pflichtausweisen entsprechen können, sollten hier (deutlich mehr) Wahlrechte bestehen, für welche Sachverhalte und in welcher Höhe neue Rücklagen zu bilden oder von den bestehenden freien Rücklagen abzugrenzen wären. Sachlich können sie geboten sein, wenn sie nicht aus dem laufenden jährlichen Budget zu finanzieren sind oder über ein normales, durchschnittliches jährliches Maß deutlich hinausgehen.

- **Schadensrisiko:** Insoweit die Hochschule nicht gegen Schäden versichert ist (oder sich aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen nicht versichern darf) bzw. keine Garantie einer vollen Übernahme der Schadenssumme durch Dritte besteht, bestehen bei Schadensereignissen entsprechende Zahlungsrisiken, für die Vorsorge zur Risikoabsicherung zu treffen ist.

Diese Auflistung ist ggf. noch zu ergänzen, insbesondere um hochschulspezifische Sachverhalte. Die einzelnen Risiken wären dann in der Höhe zu spezifizieren und hinsichtlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit zu bewerten.<sup>7</sup> Allerdings ist auch die Gewährträgerschaft des Landes angemessen zu berücksichtigen, die Hochschulen können keine Risiken in unbegrenzter Höhe abdecken.

Ist die konkrete Eintrittswahrscheinlichkeit von entsprechenden kostenverursachenden Einzelereignissen in Folgejahren nicht hinreichend groß (und liegt kein Grund für eine entsprechende Rückstellungsbildung vor), kann zur generellen Vorsorge – über Einsparungen im laufenden Jahr – die freie Rücklage als allgemeine Reserve entsprechend erhöht werden. Da diese Risiken, sofern sie nicht mit hinreichender Eintrittswahrscheinlichkeit von Einzelereignissen in Folgejahren erwartet werden können, allgemeine Lebens- bzw. Betriebsrisiken darstellen und zudem die Quantifizierung der Risiken bzw. von deren Auswirkungen erhebliche Bewertungsspielräume und damit Wahlrechte beinhaltet, was sowohl die Prüfbarkeit als auch die Vergleichbarkeit zwischen den Hochschulen einschränken würde, erscheint eine weitere Differenzierung von Rücklagen nicht zweckmäßig. Für solche Risiken ist vielmehr die freie Rücklage zu nutzen. Gleichzeitig muss bei der Bilanzanalyse aber auch klar sein, dass gerade solche Risiken durch die freie Rücklage aufgefangen werden müssen und die Freiheit der Rücklage insofern eingeschränkt ist.

### 2.3 Freie Rücklage/Allgemeine Reserve

Über die oben dargestellten Differenzierungen der Rücklagen hinaus ist ggf. noch eine frei verfügbare allgemeine Reserve zu bilden. Diese dient ohne Zweckbindung einer allgemeinen Vorsorge, die u.a. nicht planbare Finanzbedarfe aller Art berücksichtigt. Da Hochschulen ihre Reaktions- und Strategiefähigkeit sicherstellen müssen, ist eine freie Rücklage in angemessener Höhe unerlässlich.<sup>8</sup>

### 2.4 Rücklagenbildung aufgrund nicht verausgabter dezentraler Budgets

Innerhalb einer Hochschule können die Organisationseinheiten (Fakultäten oder Fachbereiche) mit eigenen Budgets ausgestattet, d.h. die Einnahmen zu einem großen Teil in deren Verantwortung übertragen werden. Die Fakultäten oder Fachbereiche können ihrerseits aus guten Gründen die Fach- und Ressourcenkompetenz weiter dezentralisieren und dementsprechend Budgets an die Professuren oder Lehreinheiten weitergeben.

Die jeweils budgetverantwortlichen Einheiten sind gehalten, ihrerseits Vorsorge dafür zu treffen, dass ihr jährlicher Budgetrahmen nicht überschritten wird. Die Dezentralisierung der Budgetverantwortung führt notwendigerweise auch dazu, dass auf allen Ebenen in allen Organisationseinheiten jeweils die oben aufgezeigten Fälle und Differenzierungen der "Überschüsse" bzw. Rücklagen auftre-

---

<sup>7</sup> Zahlungsausfallrisiken im Bereich der Auftragsforschung sollten buchhalterisch analog zum Vorgehen in der Privatwirtschaft mittels einer Pauschalwertberichtigung abgebildet werden.

<sup>8</sup> Die bilanzielle Abbildung dieser Risiken kann über die Bildung von Rückstellungen oder freien Rücklagen erfolgen. Rückstellungen sind im Rechnungswesen für zu erwartende Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zu bilden, die hinsichtlich ihres Bestehens und/oder der Höhe ungewiss sind, aber mit hinreichend großer Wahrscheinlichkeit erwartet werden. Dies ist aber gerade nicht als Rücklage und damit Eigenkapital zu bilanzieren.



ten können. Dann wird Rücklagenbildung auf mehreren Ebenen – zentral durch die Hochschulleitung und dezentral durch die einzelnen Organisationseinheiten – betrieben. Die dezentralen Rücklagen bilden sich letztlich in der im Jahresabschluss ausgewiesenen Gesamt-Rücklage der Hochschule ab.<sup>9</sup>

### 3 Zur Angemessenheit der Höhe der Rücklagenbildung

Die sachgerechte Neutralisierung der extern induzierten "Überschüsse" ist zahlenmäßig klar definiert. Im Rahmen der Wirtschaftsprüfung wird sie nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach überprüft.

Weniger eindeutig zu bestimmen ist die Angemessenheit von Rücklagen zur Risikovorsorge oder für strategische Zwecke. Hier muss es Ermessensspielräume der Hochschulleitung geben, um deren Handlungsfähigkeit zu erhalten. So kann eine Hochschule sich bemühen, für alle eingegangenen (investiven) Berufungsverpflichtungen Rücklagen zu bilden. Eine andere Hochschule plant hingegen einen jährlichen Festbetrag für Berufungsverpflichtungen und bildet eine Rücklage nur dann, wenn dieser Festbetrag absehbar überschritten wird. Hinsichtlich der Bewertung für die Absicherung gegen Risiken des Betriebs (Preisänderungsrisiko, Haftungsrisiko, Schadensrisiko usw.) sollte eine transparente und nachvollziehbare Kalkulation vorliegen.

### 4 Zusammenfassung

Die Bildung von Rücklagen ist heutzutage integraler und unverzichtbarer Bestandteil des Finanzmanagements der Hochschulen. In den vergangenen Jahren wurden diesen von den Ländern im Zuge der Ausweitung der Hochschulautonomie in teilweise erheblichem Umfang Aufgaben respektive Verantwortlichkeiten übertragen. Wenngleich sich die Rahmenbedingungen in den Bundesländern z.T. deutlich unterscheiden, sind die Hochschulen generell gefordert, durch den Aufbau einer kurz- und mittelfristigen Finanzplanung ihre Handlungs- und ggf. auch Zahlungsfähigkeit sicherzustellen. Zentraler Bestandteil der von den Hochschulen zu betreibenden Vorsorge ist die Bildung von Rücklagen, welche sie in die Lage versetzt, den Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibezusagen nachzukommen, eigene Entwicklungsziele (im Rahmen der Ziel- und Leistungsvereinbarungen mit dem Land) zu verfolgen sowie unvorhersehbaren Anforderungen gerecht zu werden. Die Rücklagebildung entspringt heute somit der Notwendigkeit, im Rahmen der den Hochschulen übertragenen Verantwortung Vorsorge für Ausgaben zu treffen, die nicht oder nicht vollständig aus dem laufenden Haushalt zu finanzieren sind.

Zwar wird durch das nach wie vor verbreitete kameralistische Verständnis oftmals die Summe der am Jahresende nicht verausgabten Haushaltsmittel pauschal und unterschiedslos als "Rücklagen" betrachtet, tatsächlich aber resultiert der Einbehalt von Mitteln aus höchst unterschiedlichen Anforderungen. "Überschüsse" in der Ergebnisrechnung resultieren gerade auch aus der Tatsache, dass die Zuweisung zweckgebundener Mittel zeitlich nicht mit deren Verausgabung kongruent ist; d.h. der Aufbau von Passivpositionen ist zu weiten Teilen extern induziert. Bei der Diskussion über die Bildung von Rücklagen und ihre bilanzielle Darstellung ist mithin zunächst eine systematische Aufschlüsselung jener Sachverhalte vonnöten, welche die "Überschüsse" verursachen. Bevor dezidiert eine Rücklage gebildet und begrifflich differenziert wird, ist es daher erforderlich, zunächst die Ursachen für

---

<sup>9</sup> Im Interesse einer höheren Transparenz des Jahresabschlusses könnte erwogen werden, dies im Anhang oder Lagebericht entsprechend zu differenzieren. Dies könnte entweder über davon-Positionen der dezentralen Einrichtungen (in Summe aller dezentralen Einrichtungen) bei den verschiedenen Rücklagen oder eine generelle Matrixdarstellung geschehen, bei der einerseits nach den verschiedenen Arten von Rücklagen und andererseits nach der organisatorischen Zuordnung (zentral, dezentral) unterschieden wird.

einen Überschuss im Jahresergebnis abzugrenzen. Erst im Anschluss daran kann dezidiert diskutiert werden, welche Sachverhalte die Notwendigkeit der Bildung von Rücklagen bedingen und wie diese jeweils benannt und bilanziell dargestellt werden können.

Zu einer möglichst sachgemessenen Darstellung von Rücklagen in den Jahresabschlüssen werden folgende Empfehlungen ausgesprochen:

- (a) Zweckgebundene "Überschüsse" sollten ertragsmäßig neutralisiert, d.h. auf der Passivseite der Bilanz als Verbindlichkeiten gegenüber dem Zuschussgeber oder als Rechnungsabgrenzungsposten dargestellt werden.
- (b) Bei der Begründung der Rücklagenbildung sollte deutlich werden, dass die Hochschulen Risikovorsorge betreiben bzw. betreiben müssen.
- (c) Für die in diesem Kontext relevanten Risiken (d.h. nur solche mit realistischer Eintrittswahrscheinlichkeit, die hinreichend realistisch quantifiziert werden können und keine Rückstellungsgründe darstellen) sollte jeweils eine Kalkulation erstellt werden (wobei in der Gesamtrechnung zu berücksichtigen ist, dass die einzelnen Risiken nicht einfach aufsummiert werden).
- (d) Von der Risikovorsorge sollten schließlich Rücklagen abgegrenzt werden, die eine "strategische Reserve" darstellen, um z.B. künftigen Investitionsbedarf abzudecken.<sup>10</sup>
- (e) Eine adäquat differenzierte und transparente Darstellung auch im Hinblick auf den Verwendungszweck von Rücklagen ist in diesem Zusammenhang wünschenswert (siehe unten stehende Tabelle). Nur mittels einer an den unterschiedlichen Sachverhalten orientierten Differenzierung kann tatsächlich eine länderübergreifende Vergleichbarkeit zwischen Hochschulen hergestellt werden, die in jeweils recht unterschiedlichen politischen Kontexten agieren.
- (f) Die Rücklagenbildung und -verwendung ist im Übrigen an der mittelfristigen Finanzplanung auszurichten.

Ggf. ist in den Ländern zu prüfen, inwiefern die rechtliche Lage diesen technischen Erfordernissen entspricht.

---

<sup>10</sup> Bei Bestimmung der Höhe dieser Reserve ist den Anforderungen der jeweiligen Hochschule Rechnung zu tragen.



## Übersicht der unterschiedlichen Sachverhalte und Passivpositionen<sup>11</sup>

<i>Verursachung des Überschusses</i>	<i>Sachverhalt</i>	<i>Mögliche Passivposition</i>
Extern (nichtintendiert)	Lieferverzug, Verzögerung bei Fertigstellung (auch Baumaßnahmen) etc.	Verbindlichkeit gegenüber Mittelgeber(n) oder Investitionsrücklage
	Vorschüssige Zahlung für noch nicht erbrachte Leistung bei pauschaler Zuweisung für über mehrere Jahre laufende Aktivitäten <sup>12</sup>	Verbindlichkeit gegenüber Mittelgeber(n) oder Investitionsrücklage
	Nicht verausgabte Sondermittel	Verbindlichkeit gegenüber Mittelgeber(n) oder Investitionsrücklage
	Vorschüssige Zahlung für periodenübergreifende Leistung	Rechnungsabgrenzung
Operatives/strategisches Erfordernis <sup>13</sup>	Risikovorsorge	Allgemeine Rücklage oder Gewinnrücklage
	Rücklagen für festgelegte Verwendungszwecke <sup>14</sup>	Sonderrücklage (konkret bezeichnet oder beschrieben)
	Ansparung für noch nicht genau spezifizierte strategische Entwicklung	Allgemeine Rücklage oder Gewinnrücklage

<sup>11</sup> Die Differenzierung erfolgt in Anlehnung an das Konzept zur Bildung von zweckgebundenen Rücklagen in Hochschulbilanzen des Landes Nordrhein-Westfalen von 2013, bezieht aber weitere Sachverhalte ein. Die dort verwendeten Kategorien "Sonderrücklage", "Ausgleichsrücklage" und "allgemeine Rücklage" sollten kompatibel mit der Bilanzierung von Hochschulen sein, welche in Anlehnung an die Rechnungslegung von großen Kapitalgesellschaften bereits Kapital- und Gewinnrücklagen ausweisen müssen.

<sup>12</sup> Letzteres betrifft z.B. Landesmittel, welche pauschal angewiesen werden, um einen Studiengang oder Forschungsschwerpunkt aufzubauen. D.h. im Unterschied zur Rechnungsabgrenzung steht in diesem Fall der Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht fest.

<sup>13</sup> Entspricht in der Summe der "Gewinnrücklage" nach niedersächsischer Bilanzierungsrichtlinie. Die Sonderrücklagen werden in Niedersachsen getrennt von den Gewinnrücklagen bilanziert und aus abgeschlossenen Drittmittelprojekten gespeist, bei denen die Erträge höher waren als die Aufwendungen.

<sup>14</sup> Laut nds. Bilanzierungsrichtlinie kann unter der Gewinnrücklage ein spezieller "davon"-Vermerk für Verpflichtungen aus Berufungs- und Bleibeverhandlungen in der Bilanz erfolgen.