

**Verbot staatlicher Beihilfen –  
EU-Trennungsrechnung für Hochschulen  
Trennungsrechnung aus Sicht des  
Wirtschaftsprüfers**

Freiburg, 14. November 2011  
Süreyya Beck, Dr. Björn Saggau

# Heute bei Ihnen

---



Süreyya Beck  
Senior Manager - Wirtschaftsprüferin - Steuerberaterin

Hochschulkompetenzteam Ernst & Young

Abschlussprüfung von doppelten Eröffnungsbilanzen und Jahresabschlüssen von Hochschulen (Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Hessen), Begleitung bei der Umstellung von Kameralistik auf Doppik, Schulungen

E-Mail: [Suereyya.Beck@de.ey.com](mailto:Suereyya.Beck@de.ey.com)

Tel.: +49 201 2421 21932



Dr. Björn Saggau  
Manager - Advisory Services

Hochschulkompetenzteam Ernst & Young

Beratung bei der Implementierung von Kostenrechnungssystemen, Organisationsberatung im Drittmittelmanagement, Campus-Management sowie Begleitung bei der Umstellung auf die kaufmännische Buchführung

E-Mail: [Bjoern.Saggau@de.ey.com](mailto:Bjoern.Saggau@de.ey.com)

Tel.: +49 40 36132 15357

# Inhalt des Vortrags

Trennungsrechnung  
aus Sicht des  
Wirtschaftsprüfers



1. Einfluss der Trennungsrechnung auf das Vorgehen des Wirtschaftsprüfers / die Prüfung des Abschlusses
2. Risiken im Prozess der Trennungsrechnung
3. Redepflicht des Wirtschaftsprüfers bei Verstoß gegen EU-Vorgaben

# Eine Trennungsrechnung ist für Hochschulen i.d.R. obligatorisch

- ▶ **Art 107 Abs. 1 AEUV** (ex. Art. 87 EGV) bestimmt ein Beihilfeverbot: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“
- ▶ Der **Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation (2006/c 323/d)** legt die Kriterien fest, unter denen die Kommission prüft, ob Beihilfen zulässig sind. Darüber hinaus werden Sachverhalte definiert, wann staatliche Finanzierung des Hochschulbereichs unter das Beihilferecht fällt. Nach Abs. 3.1.1 Gemeinschaftsrahmen *„fällt die staatliche Finanzierung der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nicht unter Artikel 87 Absatz 1 EG-Vertrag, wenn, zwecks Vermeidung von Quersubventionierung, die beiden Tätigkeitsformen voneinander getrennt werden können. Der Nachweis, dass die Kosten korrekt zugeordnet worden sind, kann im Jahresabschluss der Universitäten und Forschungseinrichtungen geführt werden.“*



Der Nachweis der Trennung zwischen wirtschaftlichen und nichtwirt. Tätigkeiten (d.h. das Ergebnis der Trennungsrechnung) **kann** im Jahresabschluss geführt werden.

# Die Trennungsrechnung erfordert eine Umstellung im Rechnungswesen

---

- ▶ Wirtschaftliche Betätigung ist zu **Vollkosten** anzubieten (Zuordnung von Einzelkosten und Ermittlung und Schlüsselung von Gemeinkosten = Overhead)
- ▶ Wirtschaftliche Betätigung hierzu zunächst **identifizieren/abgrenzen**
- ▶ **Umstellung** der Rechnungswesen-/Kostenrechnungssysteme
- ▶ Auswirkung auf „regulären“ **kaufmännischen Jahresabschluss** (Vorräte, Forderungen, Bestandsveränderung, Umsatzerlöse)
- ▶ **Nachweisführung** ggf. Bestandteil des Jahresabschlusses: „Der Nachweis, dass die Kosten korrekt zugeordnet worden sind, kann im Jahresabschluss der Universitäten und Forschungseinrichtungen geführt werden“ (Abs. 3.1.1 Gemeinschaftsrahmen)
- ▶ Damit Trennungsrechnung **Bestandteil des Jahresabschlusses**

# Der Nachweis der Trennungsrechnung ist zu dokumentieren und für den Wirtschaftsprüfer nachzuvollziehen

---

- ▶ Mögliche Formen des Nachweises:
  - ▶ **Bilanz/GuV für wirtschaftlichen Bereich** (→ Informationen müssen aus Rechnungswesen ermittelbar sein!)
  - ▶ Angabe im **Anhang** (Ergebnis wirtschaftlicher Tätigkeit aus Saldo Kosten / Erlöse und Aufwendungen / Erträge)
- ▶ Wirtschaftsprüfer muss Nachweis in Gänze **nachvollziehen** können
  - ▶ **Organisatorische** Umstellung / Abgrenzung
  - ▶ **Abrechnung**
  - ▶ **Richtige Zuordnung** Kosten / Erlöse bzw. Aufwendungen / Erträge

# Ein risikoorientierter Prüfungsansatz stellt die Prozesse in den Vordergrund der Betrachtung

---

- ▶ **Risikoorientierter Prüfungsansatz:** Prüfung ist so zu planen und durchzuführen, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluss [...] vermittelten Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich auswirken, mit **hinreichender Sicherheit** erkannt werden.
  - ▶ Verstehen der Geschäftsabläufe (z.B. wirtschaftliche versus nicht-wirtschaftliche Betätigung)
  - ▶ Prozessaufnahmen der Rechnungswesenprozesse (Bewertung der Vorräte, Zahlungseingang, Zahlungsausgang, Personal, Jahresabschlusserstellung)
  - ▶ Wesentliche Jahresabschlussposten (Risiko)
  - ▶ Stichproben – keine vollumfängliche Prüfung (absolute versus hinreichende Sicherheit)

# Aspekte der Trennungsrechnung sind eng verbunden mit der Bewertung und Prüfung wesentlicher Jahresabschlussposten

- ▶ **Kaufmännischer Jahresabschluss: Trennungsrechnung betrifft folgende Jahresabschlussposten:**
  - ▶ **Vollständigkeit** Forderungen / Vorräte sowie Umsatzerlöse / Bestandsveränderungen (Abgrenzung wirtschaftlich/n.-wirtschaftlich)
  - ▶ **Bewertung** Forderungen / Vorräte (Gemeinkosten / Vollkosten / Abwertung)
  - ▶ **Anhangangabe:** Nachweis Gewinn / Verlust aus wirtschaftlicher Betätigung bei Überhang der Erträge über Aufwendungen (Gewinn), Überhang der Aufwendungen über Erträge (Verlust) → sachgerechte Ermittlung aufgrund Kostenrechnung



Über Jahre hinweg Verlust aus wirtschaftlicher Betätigung → entweder falsche/unvollständige Ermittlung oder Hinweis auf Quersubventionierung durch nicht-wirtschaftliche finanzielle Mittel! → **Handlungsbedarf**

# Das interne Kontrollsystem sollte den Prozess der Trennungsrechnung einschließen

---

- ▶ **Beurteilung des internen Kontrollsystems:** Die auf Einhaltung sonstiger gesetzlicher Vorschriften gerichteten Teile des internen Kontrollsystems → Bedeutung für Abschlussprüfung → Rückwirkungen auf den geprüften Abschluss und Lagebericht
- ▶ Trennungsrechnung → Auswirkung auf **wesentliche JA-Posten** und **Anhangangabe**
- ▶ **Prozessaufnahme** und Beurteilung **Nachvollziehbarkeit, sachgerechte Zuordnung** von Kosten / **Abgrenzung** von Tätigkeit, Ermittlung **Gemeinkosten** etc. → i.d.R. wesentlich für JAP



Zur Beurteilung des IKS, der betroffenen JA-Posten und der Angabe zur Trennungsrechnung (bspw. im Anhang) ist zwingend eine Prozessaufnahme durchzuführen

# Im Falle einer kameraleen Rechnungslegung ergeben sich einige Besonderheiten

---

- ▶ Kameraleer Jahresabschluss: Trennungsrechnung betrifft folgende Positionen und insofern auch die Prozessaufnahme:
  - ▶ Zahlungseingänge und Zahlungsausgänge aus der Trennungsrechnung unterliegenden wirtschaftlichen Betätigung (i.W. Auftragsforschungsprojekte)
  - ▶ Auswirkung Trennungsrechnung eher in Kostenrechnung
  - ▶ Ggf. keine Verknüpfung kameraleer Jahresabschluss, Kostenrechnung
- ▶ Form Nachweis im Jahresabschluss unklar (bezugnehmend auf Kosten / Leistung?)

# Inhalt des Vortrags

Trennungsrechnung  
aus Sicht des  
Wirtschaftsprüfers



1. Einfluss der Trennungsrechnung auf das Vorgehen des Wirtschaftsprüfers / die Prüfung des Abschlusses
2. Risiken im Prozess der Trennungsrechnung
3. Redepflicht des Wirtschaftsprüfers bei Verstoß gegen EU-Vorgaben

# Die Trennungsrechnung sollte durch ein internes Kontrollsystem (IKS) abgesichert sein

---

Das IKS der Hochschule umschreibt die von der Hochschulleitung eingeführten **Grundsätze, Verfahren und Regelungen zur Umsetzung der Entscheidungen der Leitung** hinsichtlich

- ▶ Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Hochschultätigkeit
- ▶ Ordnungsmäßigkeit und Verlässlichkeit des internen und externen Rechnungswesens (**und damit auch der Trennungsrechnung!**)
- ▶ Einhaltung der maßgeblichen **rechtlichen Vorschriften**



Wesentlicher Bestandteil eines IKS sind **prozessintegrierte Überwachungsmaßnahmen**

# Der Prozess der Trennungsrechnung lässt sich in folgende Schritte zerlegen

---



# Alle Prozessschritte beinhalten Risiken im Hinblick auf die Einhaltung der Anforderungen des Gemeinschaftsrahmens

- ▶ **Prozessbezogenes Risikobewusstsein** und die Einrichtung effektiver Kontrollen wirken den Prozessrisiken entgegen
- ▶ Im Hinblick auf die Prozessgestaltung und -durchführung sind z.B. folgende „**Prinzipien**“ geeignete Orientierungsmarken:
  - ▶ Transparenz
  - ▶ Vier Augen
  - ▶ Funktionstrennung
  - ▶ Mindestinformation



Herausfordernd ist, dass sich der Prozess der Trennungsrechnung nicht nur im Finanz- und Rechnungswesen / Drittmittelmanagement vollzieht, sondern insbesondere auch in **rechnungslegungsfernen** Einheiten der Hochschule



## Eine geeignete Vollkostenrechnung bildet i.d.R. die Basis für die Trennungsrechnung

### Ausgewählte Aspekte:

- ▶ Implementierung einer geeigneten Kostenträgerrechnung im Rechnungswesen-System (zur Führung gesonderter Konten)
- ▶ Instrumentarium zur Abbildung direkter und indirekter Kosten
- ▶ Methodik der Zuschlagskalkulation: Ermittlung eines geeigneten Gemeinkostenzuschlagssatzes (samt Bezugsbasis)
- ▶ Differenzierte Vorgehensweise bei nicht forschungsbezogenen wirtschaftlichen Tätigkeiten



## Die effektive Differenzierung der Tätigkeitsart bildet die erste wesentliche Weiche

### *Ausgewählte Aspekte:*

- ▶ Ablauf der Projektakquisition und Vertragsgestaltung
- ▶ Verwendete Kriterien und Prüfschemata zur Abgrenzung wirtschaftlicher Forschungs-, Lehr- und Dienstleistungen
- ▶ Methodik und Ablauf der Vorkalkulation wirtschaftlicher Projekte
- ▶ Organisation der Stammdatenpflege im zugrunde liegenden Rechnungswesen-System (Anlage Kostenrechnungsobjekte)



## Die Zuordnung der Personalkosten sind ein kritischer Aspekt

### *Ausgewählte Aspekte:*

- ▶ Zeitaufschreibung zur Personalkostenerfassung (und -dokumentation)
  - ▶ Verwendete Erfassungsbögen (z.B. „Timesheets“ analog 7. FRP)
  - ▶ Prozess der Erfassung (individuelle Bögen, aggregierte Bögen), Zyklus
  - ▶ Personalkosten(um)buchung auf Basis der Zeiterfassung → Entlastung des landesmittelfinanzierten Budgets
- ▶ Zuordnung von Sachkosten und Abschreibungen auf das Anlagevermögen
- ▶ Buchungslogik bei der Gemeinkostenverrechnung → Entlastung des landesmittelfinanzierten Budgets



## Es existieren i.d.R. keine EDV gestützten Standardberichte zur Ergebnisdarstellung

### *Ausgewählte Aspekte:*

- ▶ Darstellung der Ergebnisse der Trennungsrechnung
- ▶ Vorgehensweise zur Erstellung des Berichts (verwendete Reports, Plausibilisierungsschritte etc.)
- ▶ Verwendung von Überschüssen



# Das Gesamtrisiko im Prozess wird durch das Veränderungsmanagement beeinflusst

## Ausgewählte Aspekte:

- ▶ Entwickelte Richtlinien, dokumentierte Prozessabläufe und Kontrollen
- ▶ Schulung von Mitarbeitern
- ▶ Organisation und Reifegrad des Projektcontrollings



**Dokumentation** von Prozessabläufen und Kontrollen sowie **Schulung** von Mitarbeitern **trägt zur Risikoreduktion bei!**

# Inhalt des Vortrags

Trennungsrechnung  
aus Sicht des  
Wirtschaftsprüfers



1. Einfluss der Trennungsrechnung auf das Vorgehen des Wirtschaftsprüfers / die Prüfung des Abschlusses
2. Risiken im Prozess der Trennungsrechnung
3. Redepflicht des Wirtschaftsprüfers bei Verstoß gegen EU-Vorgaben

# Bei einem offensichtlichen Verstoß ggü. EU-Vorgaben besteht Redepflicht durch den Wirtschaftsprüfer

---

- ▶ § 321 (1) Satz 1: „Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu berichten.
- ▶ § 321 (1) Satz 3: „Außerdem hat der Abschlussprüfer über bei der **Durchführung der Prüfung** festgestellte Unrichtigkeiten oder Verstöße gegen **gesetzliche Vorschriften** [...] zu berichten, [...].
  - ▶ **Durchführung der Prüfung:** Im Rahmen der Prozessaufnahmen, aufgrund Gesprächen mit Rechnungswesen, mit Hochschulleitung
  - ▶ **Gesetzliche Vorschriften:** Die Bundesregierung hat mit Schreiben vom 26. Februar 2007 ihre Zustimmung zu den im Gemeinschaftsrahmen vorgeschlagenen zweckdienlichen Maßnahmen erklärt → Einführung der Trennungsrechnung in Deutschland seit dem 1. Januar 2009 rechtlich verbindlich vorgeschrieben.

---

## ... dies gilt insbesondere auch hinsichtlich der Vorgaben zur Trennungsrechnung

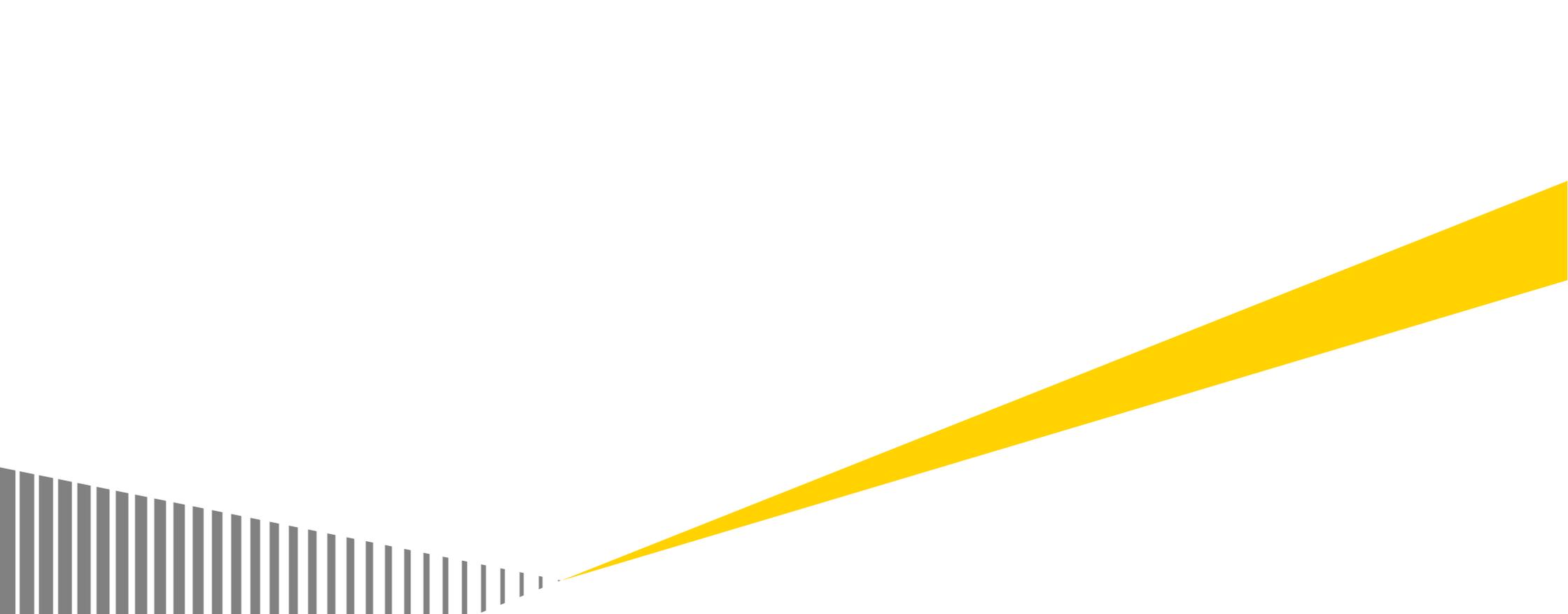
---

### ▶ Verstoß:

- ▶ Trennungsrechnung wird nicht umgesetzt (wirtschaftliche Betätigung wird nicht zu Marktpreisen bzw. zu Vollkosten angeboten)
- ▶ Trennungsrechnung umgesetzt, jedoch nicht vollständig/nicht adäquat (siehe hierzu 2. Risiken der Trennungsrechnung)
- ▶ Trennungsrechnung umgesetzt, aber Ergebnis wirtschaftlicher Betätigung = Verlust über mehrere Jahre → tatsächliche Quersubventionierung findet statt

### ▶ Empfehlung:

- ▶ Abstimmung mit zuständigem Abschlussprüfer, ob Trennungsrechnung nach objektiven Grundsätzen dem Zweck der EU-Vorschrift unter Beachtung der Wesentlichkeit / Wirtschaftlichkeit der Jahresabschlusserstellung genügt



**Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!**

# Ernst & Young

## Assurance | Tax | Transactions | Advisory

### **Die globale Ernst & Young-Organisation im Überblick**

Die globale Ernst & Young-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung und Transaktionsberatung sowie in den Advisory Services. Ihr Ziel ist es, das Potenzial ihrer Mitarbeiter und Mandanten zu erkennen und zu entfalten. Die 141.000 Mitarbeiter sind durch gemeinsame Werte und einen hohen Qualitätsanspruch verbunden.

Die globale Ernst & Young-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Weitere Informationen finden Sie unter [www.de.ey.com](http://www.de.ey.com)

In Deutschland ist Ernst & Young mit über 6.900 Mitarbeitern an 22 Standorten präsent. „Ernst & Young“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2011

Ernst & Young GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

All Rights Reserved.

Diese Präsentation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Obwohl sie mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität; insbesondere kann diese Präsentation nicht den besonderen Umständen des Einzelfalls Rechnung tragen. Eine Verwendung liegt damit in der eigenen Verantwortung des Lesers. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen Ernst & Young-Organisation wird ausgeschlossen. Bei jedem spezifischen Anliegen sollte ein geeigneter Berater zurate gezogen werden.