

# EU - Trennungsrechnung

## Anforderungen seitens der Wirtschaftsprüfer

### ZWM - Thementag

---

## EU - Trennungsrechnung

Klaus-Peter Beyer  
Direktor KPMG  
25. Juni 2009



# Agenda

1. Beihilfebegriff
2. Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation
3. Weiterentwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung
4. Aufgabe der Trennungsrechnung
5. Ermittlung der Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit
6. Nachweis der Trennungsrechnung
7. Prüfung der Trennungsrechnung
8. Anforderung an die buchhalterische Trennung
9. Möglichkeiten der Zuordnung der Kosten
10. Anforderung an die Zuordnung der Kosten
11. Anforderungen an die Kontrollmaßnahmen
12. Prüfungsziele des Wirtschaftsprüfers zur Trennungsrechnung
13. Einzelfragen?
14. Greifswalder Grundsätze zum Hochschulrechnungswesen

# 1. Beihilfebegriff

**Artikel 87 Abs. 1 EGV 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.“

**Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation 2006/c 323/d**: Der Beihilfenrahmen 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.

# 2. Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation

## Zeitraumen

- Veröffentlichung am 30. Dezember 2006
- In Kraft getreten am 1. Januar 2007
- Übergangsfrist für Hochschulen bis 31. Dezember 2008

## Gegenstand

- Die staatliche Finanzierung einer Hochschule kann als Beihilfe zu qualifizieren sein, wenn die Hochschule sowohl wirtschaftliche wie auch nicht wirtschaftliche Tätigkeiten ausführt

## Abgrenzung

- Art. 3.1.1. Soweit dieselbe Einrichtung sowohl wirtschaftliche wie auch nicht wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt, fällt die staatliche Finanzierung der nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht unter Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag, wenn zwecks Vermeidung von Quersubventionen, die beiden Tätigkeitsformen, ihre Kosten und Finanzierung eindeutig voneinander getrennt werden können.
  - Art. 3.1.1. verlangt also eine Trennungsrechnung für den wirtschaftlichen und den nicht wirtschaftlichen Bereich und die Ermittlung der realen Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Hochschule
  - Konsequenz
    - Vollkostenrechnung

# 3. Weiterentwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung

## Handlungsbedarf auf Grund der notwendigen Differenzierung der Tätigkeiten im Rechnungswesen

- Die derzeitigen Hochschul- Rechnungswesenstrukturen und -systeme genügen den beihilferechtlichen Transparenz-Anforderungen nicht
- Im Vordergrund des internen und externen Rechnungswesens stehen traditionell
  - die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle (Eingangsrechnungen, Abschreibungen etc.)
  - die Erstellung des Jahresabschlusses
  - die Abrechnung der Drittmittelprojekte
- Eine Trennung in wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Leistungen lässt sich regelmäßig weder aus dem internen noch aus dem externen Rechnungswesen ableiten

**→ Fazit: Notwendigkeit der Anpassung des Rechnungswesens zur getrennten Erfassung und Darstellung der Leistungen einer Hochschule**

# 4. Aufgabe der Trennungsrechnung

	nicht wirtschaftlicher Bereich	wirtschaftlicher Bereich
Lehre	Ausbildung von qualifizierten Humanressourcen	Gebührenpflichtige Weiterbildungslehrgänge
Forschung	Unabgängige Forschung und Entwicklung zur Erweiterung des Wissens und des Verständnisses (Grundlagenforschung)	Forschungstätigkeit für die gewerbliche Wirtschaft (Auftragsforschung)
Dienstleistung	Verbreitung der Forschungsergebnisse und Technologietransfer interner Natur	Vermietung von Infrastruktur und Beratungstätigkeit

# 5. Ermittlung der Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit 1/2

## Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträger

- Differenzierung der Kosten nach Kostenarten, nach Kostenstellen und nach Kostenträgern
- Aufteilung der Kostenarten und der Kostenstellen auf die Bereiche Forschung und Lehre respektive Ermittlung der Kosten der Forschung
- Identifikation der wirtschaftlichen Tätigkeiten differenziert nach
  - a) Auftragsforschung
  - b) Beratung
  - c) Vermietung von Forschungsinfrastruktur
  - ...
  - x, y, z) Gebührenpflichtige Weiterbildung
- Zuordnung der Kosten der Forschung zu den Leistungen (sprich Kostenträgern) der wirtschaftlichen Tätigkeit

# 5. Ermittlung der Kosten der wirtschaftlichen Tätigkeit 2/2

- **Direkte Projektkosten**

= Kosten, die in direktem Zusammenhang mit dem Projekt stehen bzw. durch dieses entstanden sind und von dem Projektdurchführenden gemäß seiner Rechnungslegungsprinzipien ermittelt wurden.

- **Indirekte Projektkosten**

= Kosten, die einem Projekt nicht direkt zurechenbar sind, jedoch durch das Rechnungswesen als Kosten des Projektdurchführenden identifiziert und gerechtfertigt werden. Sie sind in unmittelbarem Zusammenhang mit den direkten Kosten des Projekts angefallen (sog. Overheads).

Die indirekten Kosten müssen durch Umlagen und Verrechnungen den Projekten zugewiesen werden.



# 6. Nachweis der Trennungsrechnung

## Darstellung im Jahresabschluss

- Art. 3.1.1. Der Nachweis, dass die Kosten korrekt zugeordnet worden sind, kann im Jahresabschluss der Universitäten und Forschungseinrichtungen geführt werden.
  - z. B. eigene Bilanz und GuV für den wirtschaftlichen Bereich der Hochschule
  - oder Angabe im Anhang zum Jahresabschluss  
oder im Plan-Ist-Vergleich (Erfolgsplan)  
durch Darstellung der Summe der Kosten und der Summe der Erträge der abgeschlossenen Projekte  
= Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit

## Konsequenz

- Gegenstand der Abschlussprüfung ist auch die Richtigkeit der Angaben im Anhang

# 7. Prüfung der Trennungsrechnung 1/3

## Angabe im Jahresabschluss

Der Abschlussprüfer hat sich davon zu überzeugen, dass die erforderlichen organisatorischen und abrechnungstechnischen Voraussetzungen geschaffen worden sind, um eine zutreffende Darstellung der angabepflichtigen Tätigkeiten zu gewährleisten.

# 7. Prüfung der Trennungsrechnung 2/3

## Keine Angabe im Jahresabschluss

Erkennt der Abschlussprüfer i. R. d. pflichtgemäßen Durchführung der Abschlussprüfung Unregelmäßigkeiten hinsichtlich der Einhaltung der Verpflichtungen des EU-Gemeinschaftsrahmens FuEul hat er, obwohl die Abschlussprüfung nicht darauf ausgerichtet ist, Verstöße gegen solche Vorschriften aufzudecken, die nicht auf die (externe) Rechnungslegung bezogen sind und aus denen sich keine wesentlichen Rückwirkungen auf den Jahresabschluss ergeben, im Prüfungsbericht nach § 321 Abs. 1 S. 3 HGB hierüber zu berichten.

# 7. Prüfung der Trennungsrechnung 3/3

## § 53 Abs. 1 HGrG

Im Falle einer Prüfung nach § 53 Abs. 1 HGrG umfasst die Prüfung nicht nur, ob die Organisation der Hochschule allgemein anerkannten Regeln entspricht, sondern auch die Beurteilung, ob organisatorische Maßnahmen zur Trennung wirtschaftlicher und nichtwirtschaftlicher Tätigkeiten in der Buchführung getroffen wurden.

# 8. Anforderung an die buchhalterische Trennung

- Führung gesonderter Konten
  - so, als wenn die wirtschaftliche Tätigkeit von getrennten rechtlich selbständigen Einrichtungen ausgeführt würde.
    - Nachweis durch Finanzbuchhaltung und/oder Kostenrechnung
- Beachtung §§ 238 ff. HGB
- Beachtung § 239 Abs. 2 und 3 HGB
- Dokumentation
  - Das Verfahren einschließlich der getroffenen Sicherungsmaßnahmen ist zu dokumentieren

# 9. Möglichkeiten der Zuordnung der Kosten

- Direkte Zuordnung über Konten  
Einzelnachweise  
Kostenrechnung
- Indirekte Zuordnung über Personalschlüssel  
Flächenschlüssel
- Innerbetriebliche Leistungsverrechnung

# 10. Anforderung an die Zuordnung der Kosten (1/3)

- Zuordnung der Kosten muss
    - sachgerecht,
    - für Dritte nachvollziehbar und
    - stetig sein.
  - Schlüsselung
    - soweit eine direkte Zuordnung nicht möglich ist oder
    - mit unvertretbarem Aufwand verbunden wäre
- Die Kriterien der Schlüsselung sind zu nennen
- Zuordnungskriterien sind im voraus festzulegen
- Zuordnungskriterien müssen verursachungsgerecht sein
- Der Grundsatz der „Wesentlichkeit“ kann herangezogen werden.
- Grundsatz der Subsidiarität der Schlüsselung

# 10. Anforderung an die Zuordnung der Kosten (2/3)

Nachvollziehbar,

wenn

- direkte Kosten

- Personalkosten

durch Zeitaufschreibung dokumentiert

- Sachkosten

durch Vermerke zur Projektzugehörigkeit identifizierbar

- indirekte Kosten

- Kostenblöcke der Lehre

eindeutig vor Umlagenrechnung abgetrennt sind

- Kostenblöcke der Forschung

durch proportionale Schlüssel auf die Kostenträger  
umgelegt werden

→ Proportionalitätsprinzip schließt pauschale Zuordnungen aus



# 10. Anforderung an die Zuordnung der Kosten (3/3)

- Regelfall: Gemeinsam genutztes Anlagevermögen
  - wird Anlagevermögen von mehr als einer Tätigkeit genutzt hat eine Aufteilung zu erfolgen, wenn dies nach einem sachgerechten Schlüssel möglich ist und die korrespondierenden Komponenten des Tätigkeitsergebnisses nach den gleichen Kriterien zugeordnet werden \*

\* vgl. Deutscher Rechnungsstandard (DRS) 3 Tz 23

# 11. Anforderungen an die Kontrollmaßnahmen

- Dokumentation des Aufbaus der Kontrollmaßnahmen
- Dokumentation der Durchführung der Kontrollmaßnahmen
- Funktionsfähigkeit der Kontrollmaßnahmen

# 12. Prüfungsziele des Wirtschaftsprüfers zur Trennungsrechnung

1. Sachgerechtigkeit und Nachvollziehbarkeit der Abgrenzung von Tätigkeiten, der Zuordnung und Führung von Konten
2. Zulässigkeit, Sachgerechtigkeit und Nachvollziehbarkeit der Schlüsselung und der diesbezüglichen Verfahrensdokumentation

# 13. Einzelfragen?

- Gewinnpauschale?
  - Ja, Art. 3.2.1
- Angemessenheit der Gewinnpauschale?
  - Einzelfallbetrachtung
- Investitionen aus Mitteln der wirtschaftlichen Tätigkeit?
  - Ja, aus dem Gewinn
  - Abbildung im kaufmännischen Rechnungswesen?
  - Anhebung der GwG-Grenze?
- Zeitaufschreibung?
  - Standard gesetzt durch 7. FRP
- Durchschnittsätze für wissenschaftliches Personal
  - Ja, aber
    - zwingende Nachkalkulation mit den tatsächlichen Personalkosten durch Verrechnung der Differenz zwischen Ist- und Soll-Personalkosten
- Noch weitere Fragen?

# 14. Greifswalder Grundsätze zum Hochschulrechnungswesen

1. Hochschulen müssen Transparenz schaffen über ihre Leistungen sowie über die damit verbundenen „**Produktionskosten**“.

Sie haben insoweit eine Bringschuld gegenüber Öffentlichkeit, Parlamenten und Ministerien.

Beschluss des Plenums der deutschen Universitätskanzler auf der 42. Jahrestagung der deutschen Universitätskanzler am 1. Oktober 1999 in Greifswald



**Klaus-Peter Beyer**  
**Wirtschaftsprüfer Steuerberater**  
**KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**Osterstraße 40**  
**30159 Hannover**

**Telefon: (0511) 850 - 95252**

**Fax: (0511) 850 - 95251**

**E-Mail: [klauspeterbeyer@kpmg.com](mailto:klauspeterbeyer@kpmg.com)**

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte auf Grund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2006 KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deutsches Mitgliedsunternehmen von KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.