

# Restrukturierung der Rechnungslegungsprozesse

*Eine prospektive Analyse bilanzpolitischer Möglichkeiten und Änderungen zum Jahreswechsel im Krankenhaus*



■ M. Spingler, B. Schanbacher

*Für den Jahresabschluss 2009 sind erste Neuerungen durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) zu beachten. Darüber hinaus sollte in einem mittelfristig angelegten Projekt schon jetzt die endgültige Scharfschaltung aller Vorschriften mit einer gezielten Ausübung verbleibender Wahlrechte und bestehender Übergangsvorschriften antizipiert werden. Im Folgenden werden die wesentlichen rechtlichen Grundlagen vorgestellt und wichtige organisatorische Schritte für einen reibungslosen Übergang erläutert.*

**E**in wesentliches Ziel des BilMoG ist die Stärkung der Informationsfunktion des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Dies führt nicht nur zur Streichung diverser Ansatz- und Bewertungswahlrechte. Die rein quantitativen Aussagen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung werden durch erweiterte qualitative Aussagen im Anhang ergänzt. Vergleichbar mit den sehr umfangreichen „Notes“, die kapitalmarktorientierte Klinikkonzerne nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften schon jetzt erstellen müssen, wird auch der handelsrechtliche

Anhang umfangreicher. Für Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2009 treten folgende aus der Umsetzung von EU-Richtlinien resultierende Änderungen zum Anhang in Kraft:

■ Künftig sind neben den sonstigen finanziellen Verpflichtungen auch **nicht in der Bilanz enthaltene Geschäfte** anzugeben (§ 285 Nr. 3 und 3 a HGB). Nach der Gesetzesbegründung sind dies Geschäfte, die nicht in der Bilanz erscheinen sollen oder einen nachhaltigen Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aus der Handelsbilanz zur Folge haben. In der Praxis trifft dies vor allem auf Leasing- oder Outsourcingvereinbarungen zu, soweit diese wesentlichen Einfluss auf die Finanzlage haben. Werden beispielsweise neu angeschaffte medizinische Großgeräte zur Minimierung der Kapitalbindung und zur Entlastung der Fremdkapitalquote geleast, ist hierauf künftig im Anhang hinzuweisen. Zu nennen sind neben Art und Zweck (zum Beispiel Vermeidung der Kapitalbindung und wirtschaftlicherer Einsatz der liquiden Mittel an anderer Stelle) auch Risiken und Vorteile. Risiken können bei Leasingvereinbarung in einer langfristigen Vertragsbindung oder in nicht vorhersehbaren Restwertschwankungen liegen.

Kleine Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit. Mittelgroße müssen lediglich Art und Zweck entsprechender Geschäfte angeben.

■ Das **Gesamthonorar des Abschlussprüfers** ist für alle großen Kapitalgesellschaften anzugeben. Bisher galt dies nur für kapitalmarktorientierte Krankenhausunternehmen. Das Gesamthonorar ist nach § 285 Nr. 17 HGB aufzuteilen in Abschlussprüferleistungen (Einzel- und Konzernabschluss), andere Bestätigungsleistungen (zum Beispiel Erlös- und Ausbildungsfondsbescheinigung), Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen. Anzugeben sind sämtliche Honorare, die für das Geschäftsjahr betreffende Leistungen angefallen sind. Auf den Zeitpunkt der Zahlung oder Rechnungsstellung kommt es hierbei nicht an.

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften sind von der Angabepflicht befreit, wobei mittelgroße Kapitalgesellschaften die Honorare auf schriftliche Anforderung der Wirtschaftsprüferkammer offenlegen müssen. Bei Konzernen reicht eine Angabe des Abschlussprüferhonorars auf Konzernebene aus.

■ Wesentliche und zu marktunüblichen Konditionen abgeschlossene Geschäfte **mit nahestehenden Personen und Unternehmen** müssen erläutert werden. In vielen Krankenhäusern können von dieser Vorschrift Lieferungen und Leistungen (zum Beispiel Verwaltungstätigkeiten, Verkauf oder Nutzungsüberlassung von Anlagevermögen, Gewährung von Bürgschaften) zwischen den Gesellschaftern oder anderen kommunalen Unternehmen und der Krankenhaus GmbH betroffen sein.

Das Kriterium der marktunüblichen Konditionen dürfte regelmäßig erheblichen Ermessensspielräumen unterliegen, da für entsprechende Leistungen häufig kein aktiver Markt mit Vergleichspreisen besteht. In solchen Fällen können alternativ sämtliche Geschäfte mit nahestehenden Personen und Unternehmen angegeben werden. Auf marktunübliche Konditionen ist dann nicht gesondert hinzuweisen. In jedem Fall beschränkt sich die Angabepflicht auf die Art der Beziehung, den Wert der Geschäfte sowie weitere Angaben (unter anderem Fristigkeit von Darlehensverträgen, Gewährleistungsverpflichtungen bei Nutzungsüberlassungsverträgen), wenn dies für die Beurteilung der Finanzlage notwendig ist. Geschäfte zwischen mittel- und unmittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz stehenden, in einen Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen müssen nicht erläutert werden.

Kleine und mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind von der Angabepflicht weitestgehend befreit. Mittelgroße Gesellschaften müssen lediglich auf Geschäfte mit Hauptgesellschaftern und Mitgliedern ihrer Aufsichtsorgane hinweisen.

## Neuregelungen für den Jahresabschluss

Am 29. Mai 2009 ist das BilMoG nach zweijährigem Gesetzgebungsverfahren endgültig in Kraft getreten. Für den handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 sind erstmals einzelne neue Vorschriften – vor allem im Bereich des Anhangs – verbindlich anzuwenden. Hier sind Angaben aufzunehmen zu nicht in der Bilanz enthaltenen Geschäften, Angaben zu Geschäften mit nahen Angehörigen sowie zu den Honoraren des Abschlussprüfers.

Ebenso sind für den Jahresabschluss 2009 bereits wichtige Übergangsvorschriften zu beachten, die sowohl Rückwirkung auf bilanzpolitische Entscheidungen haben als auch das Ergebnis des Geschäftsjahres 2010 prägen können. Die Neuerungen zur Bilanzierung und Bewertung der einzelnen Posten des Jahresabschlusses gelten erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Januar 2010 beginnen.

## Übergangsvorschriften mit bilanzpolitischen Spielräumen

Das BilMoG sieht in den Artikeln 66 und 67 des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (EGHGB) zahlreiche Übergangsregelungen für die Umstellung auf neues Recht vor. Einige dieser Vorschriften eröffnen interessante bilanzpolitische Spielräume.

■ Infolge der nach BilMoG verbindlichen **Abzinsung aller Rückstellungen** mit einem von der Bundesbank zu bestimmenden Marktzins (der voraussichtlich bis zu eineinhalb Prozent unter dem bisher häufig verwendeten steuerlich vorgegebenen Zinssatz von sechs Prozent liegt) sowie der für die Bewertung zu berücksichtigenden Kostenverhältnisse im Erfüllungszeit-

punkt (Bewertung zum Erfüllungsbeitrag) wird in den meisten Krankenhäusern mit einer deutlichen **Erhöhung der Pensionsrückstellungen** gerechnet. Die Differenz kann in 2010 voll ergebnisbelastend erfasst werden.

Alternativ kann die im Zeitpunkt der Erstanwendung festzustellende Differenz zwischen der Bewertung der Pensionsrückstellungen nach altem und nach neuem Recht ergebnisschonend auf 15 Jahre verteilt werden. Der dann jährlich zu buchende Betrag muss mindestens ein Fünftel der ursprünglichen Differenz betragen und sollte mit der Finanzplanung abgestimmt werden. Die Ergebnisbelastung kann so auf Jahre mit voraussichtlich positiven Ergebnissen gelegt werden, während Jahre, für die beispielsweise größere Instandhaltungsmaßnahmen geplant sind, nicht noch zusätzlich mit höheren Beträgen aus Anpassungsbuchungen belastet werden müssen.

■ **Aufwandsrückstellungen**, die nach altem Recht vor Umstellung gebildet wurden, dürfen auch nach dem 1. Dezember 2010 beibehalten werden. Somit können letztmals zum 31. Dezember 2009 aufwandswirksam Beträge etwa für künftige Sanierungsmaßnahmen passiviert werden. Wird von dem Beibehaltungswahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind die aus der Auflösung bestehender Rückstellungen resultierenden Beträge erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen. Einschränkend gilt, dass Rückstellungen, die erst im letzten Jahr vor Umstellung – also zum 31. Dezember 2009 – gebildet wurden, nur erfolgswirksam aufgelöst oder fortgeführt werden dürfen.

Nach altem Recht fortgeführte Rückstellungen müssen bei Durchführung der Maßnahme verbraucht werden. Eine Aufstockung, zum Beispiel bei sich verändernden Kostenschätzungen, ist nach dem 1. Januar 2010 nicht mehr möglich.

■ Im Rahmen der **Gründung von Tochtergesellschaften** (Service- oder Energiegesellschaften, Medizinische

Versorgungszentren) kann zum 31. Dezember 2009 letztmals von der Möglichkeit Gebrauch gemacht werden, Bilanzierungshilfen für Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs nach § 269 HGB alte Fassung zu aktivieren, um einen Gründungsaufwand auf mehrere Jahre zu verteilen. Diese Bilanzierungshilfen können auch nach der Umstellung fortgeführt und durch Abschreibungen zu mindestens einem Viertel getilgt werden.

Nach dem 1. Januar 2010 sind entsprechende Aufwendungen jedoch aufwandswirksam zu erfassen. In Einzelfällen können nach neuem Recht aktivierungsfähige Entwicklungskosten vorliegen. Zu prüfen ist auch, ob nicht teilweise Anschaffungsnebenkosten sonstiger Vermögensgegenstände vorliegen (zum Beispiel Bauzeitinsen, Rechts- und Beratungskosten).

Sämtliche Übergangsregelungen können nur einmalig im Umstellungszeitpunkt – also zum 1. Januar 2010 – sowie postenbezogen Anwendung finden. Lediglich für die Aufwandsrückstellungen gilt, dass über die Beibehaltung oder erfolgsneutrale Auflösung sachverhaltsbezogen entschieden werden kann.

### Organisatorische Vorbereitungen für eine erfolgreiche Umstellung

Für eine erfolgreiche BilMoG-Umstellung sollte die Finanzbuchhaltung alle tatsächlich beteiligten Abteilungen und Geschäftsbereiche ermitteln und aktiv einbeziehen. Die Finanzbuchhaltung hat im Umstellungsprozess zentrale Bedeutung, da hier jene Informationen zusammenlaufen, aus denen der Jahresabschluss erstellt wird.

Das Controlling hat die Aufgabe, die Neuorientierung zu initiieren und zu begleiten. Die vom Controlling zur Verfügung zu stellenden Daten müssen auf den veränderten Informationsbedarf abgestimmt werden. Um bei-

spielsweise die Bewertung der Rückstellungen anpassen zu können, müssen entsprechende Informationen zu Preis-, Lohn- und Rentensteigerungen vorgelegt werden.

Der Personalabteilung kommt die Aufgabe zu, die Schulung des involvierten Personals aller Abteilungen zu koordinieren, um eine hohe Validität des Datenmaterials zu gewährleisten. Diese Maßnahme kann zum Anlass genommen werden, die Ablauforganisation zur Jahresabschlusserstellung zu hinterfragen und gegebenenfalls zu überarbeiten.

### Eine prospektive Umstellung verhindert einen Bruch des internen Reportings

Bewährt hat sich die Umstellung des letzten nach altem Recht erstellten Jahresabschlusses auf die ab 1. Januar 2010 geltenden Regelungen. Der Handlungsbedarf kann dann auf der Basis der Differenzen zwischen Jahresabschluss nach altem und nach neuem Recht krankenhausspezifisch ermittelt werden.

Hierbei sollte geprüft werden, inwieweit einzelne Neuerungen tatsächlich Auswirkungen auf das durch den Jahresabschluss vermittelte Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Krankenhauses haben. Entscheidend sind die betragsmäßige Bedeutung des jeweiligen Postens sowie die durch das BilMoG zu erwartende Veränderung.

Nur eine frühzeitige Ermittlung des Handlungsbedarfs ermöglicht eine sinnvolle Anwendung der Übergangsvorschriften. Die so gewonnenen Informationen sind hilfreich, um die Veränderungen wichtiger interner Kennzahlen prospektiv zu ermitteln und einem Bruch in der internen Berichterstattung vorzubeugen. Nur wenn Auswirkungen frühzeitig erkannt werden, kann schon in 2010 durch die Ausübung neuer Ermessensspielräume und die Nutzung verbleibender Wahlrechte gegengesteuert werden.

## Komponentenweise Abschreibung größerer Anlagegüter

Am Beispiel der Kompensation des Wegfalls der Aufwandsrückstellungen durch die komponentenweise Abschreibung von Gebäuden und Gebäudebestandteilen wird dies deutlich: Mit dem Wegfall der Aufwandsrückstellungen wird eine Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen an internationale Normen (IFRS) vollzogen. Die IFRS beinhalten für Gegenstände des Anlagevermögens die Vorgabe, jeden Teil eines Anlageguts mit einem in Relation zum gesamten Wert bedeutsamen Anschaffungswert getrennt – also über eine gegebenenfalls abweichende Nutzungsdauer – abzuschreiben.

Im Ergebnis wird so – wie bisher nach HGB durch die Ansammlung von Instandhaltungs- oder Sanierungsrückstellungen – eine verursachungsgerechtere Periodisierung des Aufwands über die Nutzungsdauern der einzelnen Komponenten erreicht. Handelsrechtlich ist die Anwendung dieses sogenannten Komponentenansatzes in den Fällen zulässig, in denen physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden, die in Relation zum gesamten Vermögensgegenstand wesentlich sind. Für die in vielen Krankenhäusern anstehenden Sanie-

| BilMoG-Auswirkungen auf den Jahresabschluss |   |   |
|---|---|---|
| Posten                                      | Neuerung  | Auswirkung  |
| Anlagevermögen                              | Aktivierungsmöglichkeit selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände<br>Aktivierungspflicht für Firmenwerte  | Zunahme des Anlagevermögens<br>Erhöhung der Bilanzsumme bei Reduzierung Fremdkapitalquote (Fremdkapital/Bilanzsumme)  |
| Vorräte                                     | Verbindlicher Einbezug von Gemeinkosten in die Herstellungskosten   | Tendenziell bewertungsbedingter Anstieg des Vorratsbestands<br>Anpassung des Schemas zur Bewertung der Überlieger   |
| Latente Steuern                             | Bilanzorientierte Betrachtung<br>Bildung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge   | Umfangreiche Anhangangaben<br>Relevant nur für steuerpflichtige Bereiche  |
| Pensionsrückstellung                        | Berücksichtigung künftiger Gehalts- und Rententrends<br>Abzinsung mit laufzeitkongruentem Zinssatz<br>Saldierung mit Planvermögen                           | Deutlicher Anstieg durch Bewertung zum Erfüllungsbetrag<br>Gegenläufiger Effekt bei Saldierung mit Planvermögen<br>Anstieg des Planvermögens durch Bewertung zum Zeitwert auch über Anschaffungskosten                  |
| Sonstige Rückstellungen                     | Wegfall von Aufwandsrückstellungen<br>Verbindliche Abzinsung aller Rückstellungen mit einer Laufzeit von über einem Jahr und Bewertung zum Erfüllungsbetrag | Rückgang der Rückstellungen<br>Einschränkung des bilanzpolitischen Spielraums bei Instandhaltungs- und Sanierungsrückstellungen<br>Ersatzweise Prüfung der komponentenweisen Abschreibung einzelner Gebäudebestandteile |

rungsmaßnahmen kann diese Voraussetzung gegeben sein. Eine komponentenweise Abschreibung ist nur möglich, wenn frühzeitig mit der Aufteilung größerer Anlagegüter in separierbare Komponenten begonnen wird. Speziell bei älteren Gebäuden kann die Ermittlung der für die Erfassung von Teilabgängen benötigten historischen Anschaffungskosten sehr

aufwendig sein. In der Praxis muss hier regelmäßig auf geeignete Schätzverfahren zurückgegriffen werden.

#### Anschrift der Verfasser:

Matthias Spingler  
Brent Schanbacher  
Wirtschaftsprüfer Stuttgart  
E-Mail: Brent.Schanbacher@ebnerstolz.de