

Reform der Rechnungslegung durch das BilMoG

Einschränkung des Gestaltungsspielraums und Stärkung der Informationsfunktion

■ B. Schanbacher, W. Berger

Das bisher im Entwurf vorliegende Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) sieht weitreichende Änderungen des auch für Krankenhäuser geltenden deutschen Bilanzrechts vor. Die Gewichtung in der Zwecksetzung der Rechnungslegung wird durch eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsstandards neu justiert. Die Informationsfunktion soll gestärkt und gleichzeitig die Komplexität internationaler Standards (IFRS) durch die Beibehaltung der bestehenden Grundkonzeption des Handelsgesetzbuches (HGB) vermieden werden.

Das BilMoG stellt die umfassendste Reform des HGB seit über 20 Jahren dar. Da das HGB für Krankenhäuser über den Verweis der Krankenhausbuchführungsverordnung weiterhin anzuwenden ist, müssen auch Krankenhäuser die Auswirkungen der geplanten Reform auf ihr Haus analysieren und rechtzeitig Maßnahmen zur Umstellung ihres externen und internen Rechnungswesens treffen. Der überwiegende Teil der Vorschriften soll erstmals für Geschäftsjahre zur Anwendung kommen, die nach dem 31. Dezember 2008 beginnen. Zum Teil sind Übergangsvorschriften zu beachten.

Aktivierung originärer immaterieller Vermögensgegenstände

Bisher galt für nicht-physische Vermögensgegenstände, wie etwa selbst programmierte Software oder auch das durch medizinische Forschung erworbene Know-how der Mitarbeiter, sowohl handelsrechtlich (§ 248 Absatz 2 HGB) als auch steuerlich (§ 5 Absatz 2 EStG) ein striktes Aktivierungsverbot, solange der nicht-monetäre Vermögenswert nicht entgeltlich erworben wurde. Dies kann eine Beeinflussung der im Jahresabschluss dargestellten

Vermögenslage bedeuten, da nicht selten, zum Beispiel mit der Programmierung umfangreicher Datenbanken für Controllingzwecke oder im medizinischen Bereich über die Forschungstätigkeit der Universitätskliniken, erhebliche Vermögenswerte geschaffen werden, die bisher keine Berücksichtigung im Jahresabschluss gefunden haben. Es galt der Grundsatz, dass solche Werte von der Aktivierung auszunehmen sind, die hinsichtlich ihrer Existenz und ihrer Werthaltigkeit besonders unsicher und schwer nachprüfbar sind.

Das BilMoG sieht nunmehr vor, das Aktivierungsverbot aufzuheben, um eine Angleichung an internationale Standards zu erreichen und das Informationsniveau durch die neue Ansatzpflicht deutlich anzuheben. Künftig ist für den Ansatz eines immateriellen Vermögensgegenstandes entscheidend, dass dieser einzeln – also losgelöst vom Unternehmen – verwertet werden kann. Mit Ausnahme des Hinweises, dass auch künftig selbst geschaffene Goodwills nicht aktiviert werden dürfen, sind keine weiteren Ausschlussvorschriften für den Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände vorgesehen. Wichtig ist, dass zur Bewertung der immateriellen Vermögensgegenstände zwischen Forschungs- und Ent-

Foto: Jupiter Images

wicklungskosten unterschieden werden muss. Wenn das Krankenhaus etwa im Rahmen eines Forschungsprojekts die neu gewonnenen Erkenntnisse testet, führen diese Aufwendungen der Entwicklungsphase in vollem Umfang zu einer Aktivierungspflicht. Aufwendungen in der Forschungsphase – wenn also noch nach neuen Erkenntnissen gesucht wird – dürfen nach wie vor nicht angesetzt werden. Diese Unterscheidung ist sicherlich schwierig und führt zu erheblichen Spielräumen. Auch kann die für die planmäßige Abschreibung notwendige Schätzung der individuellen Nutzungsdauer in der Praxis Probleme bereiten. Eine nachträgliche Aktivierung von in früheren Geschäftsjahren aufwandswirksam gebuchten Beträgen ist ausdrücklich nicht möglich.

Für den Betrag der Aktivierung gilt künftig eine Ausschüttungssperre, um dem Gläubigerschutz Rechnung zu tragen. Auch ist eine Änderung des steuerlichen Ansatzverbotes bisher nicht geplant, weshalb aus dem Ansatz immaterieller Vermögensgegenstände keine zusätzliche Steuerbelastung resultiert. Gleichwohl läuft die unterschiedliche Behandlung in Handels- und Steuerbilanz dem langfristigen Ziel der Einheitsbilanz und dem mit dem BilMoG verbundenen Ziel der Vereinfachung und Kostenminimierung zuwider.

Abschaffung handelsrechtlicher Wahlrechte

■ Handelsrechtlich besteht bisher für Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen im Zusammenhang mit einer Restrukturierung oder Ausweitung des Geschäftsbetriebs ein Ansatzwahlrecht (§ 269 HGB). Praktische Bedeutung hat dieses Wahlrecht für Krankenhäuser vor allem bei der Ausgliederung ihrer Hilfs- und Nebenbetriebe auf selbständige Servicegesellschaften, bei der Gründung Medizinischer Versorgungszentren (MVZ) oder auch bei der Installation neuer

Ansatzvorschriften

Vorhaben	HGB	HGB nach BilMoG	Angleichung EStG	Angleichung IFRS
Verrechnung von Vermögensgegenständen, die der Erfüllung von Schulden dienen, mit den Schulden	Saldierungsverbot und getrennte Aktivierung (§ 246 Absatz 1 Satz 2 und 3, Absatz 2)	Aktivierungsverbot und Verrechnungsgebot	Nein	Ja
Aktivierung originärer immaterieller Vermögensgegenstände	Aktivierungsverbot (§ 248 Absatz 2)	Aktivierungsgebot und Ausschüttungssperre, Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	Nein	Ja, jedoch ohne Ausschüttungssperre
Rückstellungen für unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, die innerhalb des folgenden Geschäftsjahres nach dem dritten Monat nachgeholt werden	Wahlrecht (§ 249 Absatz 1 Satz 3)	Passivierungsverbot	Ja	Ja
Aufwandsrückstellungen	Wahlrecht (§ 249 Absatz 2)	Passivierungsverbot	Ja	Ja
Derivativer Goodwill	Wahlrecht (§ 255 Absatz 4 Satz 1)	Aktivierungsgebot	Ja	Ja
Ingangsetzungs- und Erweiterungsaufwendungen	Wahlrecht (§ 269)	Aktivierungsverbot	Ja	Ja

Geschäftsfelder, wie etwa der Zentrumsbildung für Brustkrebs oder Darmerkrankungen.

Durch Aktivierung der Kosten, die beispielsweise im Vorfeld einer MVZ-Gründung für Marktstudien und Rechtsberatung entstanden sind, konnte bisher ein Anfangsverlust über die Anlaufphase verteilt werden. Schon bisher hatte dieser Bilanzposten als bloße Bilanzierungshilfe im handelsrechtlichen Jahresabschluss eine Sonderstellung inne. Mit der Streichung dieses Wahlrechts wird ein Gleichschritt sowohl mit den IFRS als auch mit steuerlichen Vorschriften erzielt. Dies ist nur konsequent, da diese Aufwendungen letztlich zum Aufbau eines selbst geschaffenen (originären) Goodwills führen, für den das BilMoG wie auch die IFRS und die steuerlichen Vorschriften nach wie vor ein explizites Aktivierungsverbot vorsehen.

■ Anders als für den originären Goodwill sieht das BilMoG für den derivativen Goodwill, also den Unterschiedsbetrag zwischen dem Kauf-

preis, etwa für einen Kassenarztsitz zur Gründung eines MVZ, und dem Zeitwert der übernommenen Ausstattung nach dem bisherigen Aktivierungswahlrecht, nunmehr ein striktes Aktivierungsgebot vor. In der Folgebewertung muss der Goodwill planmäßig abgeschrieben werden.

■ Das Wahlrecht zur Bildung sogenannter freiwilliger Aufwandsrückstellungen, also von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die im Zeitraum von vier bis zwölf Monaten nach Ende des Geschäftsjahres nachgeholt werden (§ 249 Absatz 1 Satz 3 HGB), und von Rückstellungen „für ihrer Eigenart nach genau umschriebenen, dem Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnenden Aufwendungen“ (§ 249 Absatz 3 HGB), soll ersatzlos gestrichen werden. Hiermit entfällt ein wichtiges bilanzpolitisches Instrumentarium, da eine Verlagerung von Aufwand bei fehlender Verpflichtung gegenüber einem Dritten in das wirtschaftliche Entstehungsjahr nicht mehr möglich

Bewertungsvorschriften

Vorhaben	HGB	HGB nach BilMoG	Angleichung EStG	Angleichung IFRS
Bewertung von Rückstellungen	Betrag, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist (§ 253 Absatz 1 Satz 2)	Nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag	Nein	Nein
Abzinsung von Rückstellungen mit Marktzins	Verbot, wenn Verpflichtung keinen Zinsanteil enthält	Gebot	Ja, aber Festzins	Ja
Einbeziehung künftiger Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung von Rückstellungen	Nach herrschender Meinung zulässig (§ 253 Absatz 1 Satz 2)	Gebot	Nein	Ja
Bewertung von zu Handelszwecken erworbenen Finanzinstrumenten zum beizulegenden Zeitwert	Verbot, da Anschaffungskosten immer Obergrenze	Gebot	Nein	Ja
Einbeziehung variabler Gemeinkosten in die Herstellungskosten	Wahlrecht (§ 255 Absatz 2 Satz 3)	Gebot	Ja	Ja
Abschreibung eines derivativen Goodwills	Wahlrecht, neben planmäßiger Abschreibung (§ 255 Absatz 4 Satz 2 und 3)	Zwingend planmäßige Abschreibung	Ja, jedoch immer über 15 Jahre	Nein, immer Werthaltigkeitstest

ist. Dies betrifft vor allem die in Krankenhäusern aufgrund des häufig aufgelaufenen Investitionsstaus in größerem Umfang gebildeten Sanierungs- oder Instandhaltungsrückstellungen.

Die Aufwandsrückstellungen sind spätestens in Geschäftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2008 enden, aufzulösen. Die Auflösungsbeträge müssen ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung direkt in die Gewinnrücklagen eingestellt werden. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten nachgeholt werden, sind entsprechend der bisherigen Regelung unverändert zu passivieren.

Stärkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise

Mit dem BilMoG soll die wirtschaftliche Betrachtungsweise stärker betont werden. Dies könnte dazu führen, dass bisher bilanzneutrale Leasingverhältnisse beispielsweise über medizinische Geräte oder Anlagen entsprechend der aus dem Vertrag abgeleiteten wirt-

schaftlichen Zuordnung zu einem Aktivposten in der Bilanz des Krankenhauses führen. Entsprechend der Neufassung des § 246 Absatz 2 HGB wird mit dem Saldierungsverbot außerdem ein wichtiger Grundsatz des HGB durchbrochen. Vermögensgegenstände, die nur der Erfüllung von Schulden dienen und daher der freien Verfügung durch das Krankenhaus entzogen sind, müssen künftig mit den auf der Passivseite ausgewiesenen Schulden verrechnet werden. In der Bilanz erscheinen offen ausgewiesen künftig nur die Vermögensgegenstände, die nicht durch Grundpfandrechte oder Ähnliches belastet sind.

Künftig sind Rückstellungen mit einem vernünftig geschätzten Erfüllungsbetrag, der auch absehbare Preis- und Kostensteigerungen berücksichtigen muss, anzusetzen und entsprechend ihrer Laufzeit zu diskontieren. Der anzuwendende Zinssatz soll für langfristige Rückstellungen mit einer Laufzeit von über fünf Jahren als durchschnittlicher Marktzinssatz der letzten fünf Jahre von der Bundesbank ermittelt werden. In den letzten Jahren dürfte ein derartiger Durchschnittszinssatz

erheblich unter dem steuerlich orientierten Diskontierungszinssatz von sechs Prozent gelegen haben. Für kurzfristige Rückstellungen mit einer Laufzeit bis zu fünf Jahren soll ein gängiger Marktzins zur Anwendung kommen. Eine Senkung des Diskontierungssatzes führt immer zu einer entsprechend höheren Rückstellung.

Beide Effekte – eine eventuelle Anpassung des Zinssatzes und der erstmalige Einbezug künftiger Lohn- und Gehaltssteigerungen – führen zu einer deutlichen Erhöhung der in Krankenhäusern häufig in größerem Umfang zu passivierenden Pensionsrückstellungen. Eine Übergangsregelung soll jedoch die Verteilung einer erforderlichen Zuführung auf 15 Jahresraten ermöglichen. Im Bereich der Pensionsbilanzierung ist außerdem zu beachten, dass das für mittelbare Pensionsverpflichtungen bestehende Passivierungswahlrecht zumindest für Neuzusagen ab 1. Januar 1987 aufgehoben wird. Im Falle von Zusagen aus untergedeckten Unterstützungskassen bedeutet dies zusätzlichen Rückstellungsbedarf.

Neudefinition der Herstellungskosten

Im Bereich der Rückstellungsbewertung bleiben bisher wesentliche Fragen durch den Entwurf des BilMoG unbeantwortet. Es ist beispielsweise noch unklar, wie marktzensbedingte Veränderungen der Rückstellungen im Jahresabschluss zu behandeln sind. Auch stellt sich speziell für Krankenhäuser die Frage, ob für die Antizipation der künftigen Gehaltsentwicklung eventuell absehbare Höhergruppierungen berücksichtigt werden müssen. Vor allem im Ärztlichen Dienst ist der Aufstieg vom Assistenzarzt bis zum Oberarzt mit mehreren deutlich über der allgemeinen Lohnentwicklung liegenden Gehaltssteigerungen verbunden.

Ergebniserhöhend wirkt sich die Neudefinition der Herstellungskosten mit einer verpflichtenden Einbeziehung von Gemeinkosten und Entwicklungskosten aus, wenn bisher auf die freiwillige Einbeziehung der Gemeinkosten verzichtet wurde.

Aufgrund der häufig untergeordneten Bedeutung der Vorräte in der Krankenhausbilanz ist diese Anpassung lediglich für den Bereich der „Überlieger-Patienten“, das heißt der Patienten, die über den Stichtag stationär aufgenommen waren und deren Behandlung als unfertige Leistung in der Bilanz ausgewiesen wird, relevant. Auch wenn die Bewertung der „Überlieger-Patienten“ häufig aufgrund einer hinsichtlich der Herstellungskosten nicht aussagekräftigen Kostenrechnung retrograd, ausgehend von den erwarteten Erlösen, ermittelt wird, sollte das angewandte Berechnungsschema überprüft werden.

Zeitwert als zentrale Bewertungskategorie

Ein wichtiger Baustein im Rahmen der Erhöhung der Aussagekraft ist die zukünftige Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als zentrale Bewertungskategorie. Dies wird besonders deutlich durch die Bewertung von zu Handelszwecken gehaltenen Wertpapieren zu Marktpreisen. Diese Neuerung stellt eine Durchbrechung des bisherigen Realisationsprinzips dar. Künftig werden durch eine mögliche Bewertung oberhalb der historischen Anschaffungskosten von Wertpapieren erstmals noch nicht realisierte Gewinne ergebniswirksam. Gleichwohl dürfte diese Änderung nur in Ausnahmefällen (etwa bei Krankenhausstiftungen mit umfangreichem in Wertpapieren gebundenen Stiftungskapital) größere Auswirkung auf den Jahresabschluss von Krankenhäusern haben.

Konzernabschluss

Für Konzerne ist künftig zu beachten, dass ein Konzernabschluss grundsätzlich bereits dann aufzustellen ist, wenn ein Mutterunternehmen beispielsweise über die Vorgabe der Geschäftspolitik die einheitliche Leitung über ein Tochterunternehmen ausübt. Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung am Tochterunternehmen ist nicht mehr notwendig. Die Möglichkeit zur Verrechnung von aktivischen und passivischen Unter-

schiedsbeträgen aus der Kapitalkonsolidierung mit den Rücklagen soll entfallen. Obwohl das BilMoG auch einen Versuch darstellt, eine Annäherung an die IFRS zu erreichen, sollen die aus der Kapitalkonsolidierung resultierenden Firmenwerte planmäßig (beziehungsweise gegebenenfalls außerplanmäßig) abgeschrieben werden, während nach IFRS eine Abschreibung nur dann erfolgt, wenn der jeweils beizulegende Wert unter den Buchwert sinkt.

Handlungsbedarf: Analyse, Umsetzung und Dokumentation

Da die anstehenden Änderungen erhebliche Auswirkungen auf das bilanzielle Ergebnis, die Kapitalstruktur sowie über die Veränderung wichtiger Kennzahlen auch auf die Außendarstellung haben können, ist eine Neuausrichtung der Bilanzpolitik auch schon vor dem Stichtag sinnvoll.

■ Im Falle geplanter Erweiterungen oder Neugründungen ist zu beachten, dass der hierbei entstehende Aufwand letztmalig zum 31. Dezember 2008 aktiviert werden kann. Um eine voll aufwandswirksame Auflösung des Bilanzpostens nach Einführung des BilMoG zu verhindern, müssen ab 1. Januar 2009 die Voraussetzungen für die Aktivierung eines immateriellen Vermögensgegenstandes vorliegen.

■ Unbedingt sollte geprüft werden, inwieweit freiwillige Aufwandsrückstellungen bereits in 2008 aufgelöst werden können, um den positiven Effekt letztmalig auch durch ein positives Jahresergebnis zu zeigen.

■ Um Auswirkungen aus der neuen Herstellungskostendefinition auf 2008 vorzuziehen, kann es sinnvoll sein, schon vor dem Stichtag die Bewertung der unfertigen Leistungen durch die bisher freiwillige Einbeziehung von Gemeinkostenbestandteilen anzupassen.

■ Da auch für Krankenhäuser aufgrund der knappen öffentlichen Investitionsmittel alternative Finanzierungsformen immer wichtiger werden, sind insbesondere Auswirkungen

der zugrunde liegenden Verträge zu prüfen. Leasingverträge sind vor dem Hintergrund der bevorstehenden Reform gegebenenfalls anzupassen. Sicherheiten sollten, wenn nötig, neu vereinbart werden, um einer Saldierung mit den jeweiligen Schulden und der damit verbundenen Kürzung der Aktivseite vorzubeugen.

Um eine reibungslose Umsetzung auch im organisatorischen Bereich zu gewährleisten, ist auf eine ausreichende Vorbereitung der betroffenen Bereiche zu achten:

■ Vorhandene Bilanzierungsrichtlinien müssen überarbeitet und Prozesse sowie Systeme angepasst werden.

■ Die Voraussetzungen für die Abbildung der Neuregelungen in der Buchhaltung müssen gegeben sein. Zu beachten ist, dass vor allem die Ausweitung der Mindestherstellungskosten wie auch die ab 2009 zwingende Aktivierung originärer immaterieller Vermögensgegenstände zum Teil Informationen voraussetzt, die bisher häufig nicht verfügbar waren.

■ Die Mitarbeiter im Rechnungswesen und in den am Jahresabschluss beteiligten Bereichen wie zum Beispiel der Personalabteilung müssen ausreichend geschult werden.

Anschrift der Verfasser:

Brent Schanbacher
Wolfgang Berger
Dr. Ebner, Dr. Stolz & Partner GmbH
Kronenstraße 30
70174 Stuttgart
E-Mail: brent.schanbacher@ebnerstolz.de

40% mehr Rente!

KlinikRente Plus

für Ärzte und Führungskräfte
im Krankenhaus und in der Pflege

Jetzt informieren

Versorgungswerk KlinikRente
Telefon (0221) 29 20 93-0
info@klinikrente.de • www.klinikrente.de