

E-Bilanz versus Pflegebuchführungsverordnung

In Curacontact 04/2010 wurde bereits über die Auswirkungen der E-Bilanz auf Non-Profit-Unternehmen ausführlich berichtet. Als Fazit dieser Ausführungen ist festzuhalten, dass die Verpflichtung zur Übermittlung der E-Bilanz grundsätzlich alle bilanzierenden Unternehmen – unabhängig von Branche, Rechtsform oder Größe – betrifft. Die mit Schreiben vom 31. August 2010 veröffentlichten Taxonomieentwürfe beachten zwar verschiedene Rechtsformen, jedoch nicht die Besonderheiten von Non-Profit-Unternehmen, die zum Beispiel nach der Pflege- oder Krankenhausbuchführungsverordnung Rechnung legen. Diese Diskussion wird im nachfolgenden Beitrag zum Anlass genommen, darzulegen, wann Gesellschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften, die besonderen Rechnungslegungsvorschriften der Pflegebuchführungsverordnung (PBV) anzuwenden haben.

PFLEGEBUCHFÜHRUNGSVERORDNUNG · HANDELSRECHT · RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN · PFLEGEINRICHTUNGEN · JAHRESABSCHLUSS

Grundlagen der PBV

Mit Einführung der Pflegeversicherung durch das Elfte Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI) wurde die Rechtsgrundlage für die PBV geschaffen. Sie regelt verbindlich die Art der Finanzbuchführung, Bilanzierung und Betriebsabrechnung für Pflegeeinrichtungen, die einen Versorgungsvertrag mit den Kostenträgern im Sinne des SGB XI abgeschlossen haben. Pflegeeinrichtungen im Sinne der PBV sind ambulante Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) sowie teilstationäre und vollstationäre Pflegeeinrichtungen (Pflegeheime).

Anwendungsbereich

Die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Pflegeeinrichtungen regeln sich unabhängig von Rechtsform und Kaufmannseigenschaft im Sinne des HGB nach der PBV. Werden von einer zugelassenen Pflegeeinrichtung neben Leistungen nach dem SGB XI andere Sozialleistungen (gemischte Einrichtung) erbracht, so sind die besonderen Pflichten nach der PBV auf die Leistungen beschränkt, für die sie nach dem SGB XI als Pflegeeinrichtung zugelassen ist. Bei diesen anderen Sozialleistungen kann es sich beispielsweise um Leistungen in der Pflegestufe A/O oder um Leistungen nach dem SGB V (mobile Pflege) handeln. Daneben können auch andere Leistungen, z. B. in Form eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (öffentliche Cafeteria), dazu führen, dass es sich bei einer Pflegeeinrichtung um eine gemischte Einrichtung handelt.

Jahresabschluss

Der Jahresabschluss einer Pflegeeinrichtung besteht aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang, Anlagen- und Fördernachweis. Diese sind jeweils nach den in der Anlage zur PBV enthaltenen Mustern zu gliedern.

Konkurrierendes Recht für gemischte Einrichtungen in Form einer Kapitalgesellschaft?

In der Vergangenheit hat sich immer wieder gezeigt, dass Versicherungsüber die geltenden Rechnungslegungsvorschriften besteht, wenn gemischte Einrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.

Für Kapitalgesellschaften gelten die allgemeinen Vorschriften des Dritten Buches des HGB (§§ 238 – 263 HGB) sowie die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 – 335 HGB). Dies bedeutet, dass Kapitalgesellschaften grundsätzlich immer einen Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB zu erstellen haben. Zusätzlich muss für diese Gesellschaften für den Bereich, mit dem sie unter die Vorschriften des SGB XI fallen, ein Jahresabschluss nach den Vorschriften der PBV erstellt werden. Für gemischte Einrichtungen bedeutet dies streng genommen, dass sie einen „Teilabschluss“ für den Bereich der erbrachten Pflegeleistungen sowie einen „Gesamtabschluss“ für den Rechtsträger insgesamt erstellen müssen.

»
Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft können auf die Aufstellung eines separaten HGB-Abschlusses verzichten, wenn sie stattdessen einen befreienden PBV-Abschluss erstellen.
 «

Allerdings besteht unter bestimmten Voraussetzungen zur Vermeidung der Aufstellung von zwei Jahresabschlüssen gemäß § 8 Abs. 1 PBV das Wahlrecht für Pflegeeinrichtungen, die Kapitalgesellschaften sind: Auch für Zwecke des Handelsrechts bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung des Jahresabschlusses können die Gliederungsvorschriften des HGB für die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung außer Acht gelassen werden. Sehen sie von der Anwendung der Vorschriften des HGB ab, so haben sie bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung die Bilanz nach Anlage 1, die Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 und den Anlagennachweis nach Anlage 3a zur PBV zu gliedern. Die im Anlagennachweis vorgeschriebe-

nen Angaben sind auch für den Posten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ und jeweils für die Posten des Finanzanlagevermögens zu machen. Dies bedeutet zusammenfassend, dass Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft auf die Aufstellung eines separaten HGB-Abschlusses verzichten können, wenn sie stattdessen einen befreienden PBV-Abschluss erstellen. Für gemischte Einrichtungen ist diese Erleichterung nicht zulässig, wenn die nicht unter das SGB XI fallenden Leistungen ein gewisses Volumen ausmachen.

Aufstellungserleichterungen

Nach dem HGB bestehen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften in den §§ 266 Abs. 1 Satz 3, 276 HGB diverse Aufstellungserleichterungen. Wird das Wahlrecht der Aufstellung eines PBV-Abschlusses auch für Zwecke des Handelsrechts in Anspruch genommen, bestehen diese Aufstellungserleichterungen nicht. Der PBV-Abschluss muss ungekürzt aufgestellt werden.

Prüfungspflicht

Pflegeeinrichtungen, die Kapitalgesellschaften sind und die mindestens die Größenkriterien für mittelgroße Kapitalgesellschaften (Bilanzsumme > 19.250 Euro; Umsatzerlöse > 38.500 Euro; im Jahresdurchschnitt > 250 Arbeitnehmer) erfüllen, müssen nach § 316 Abs. 1 HGB ihren Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht – durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen. Die Prüfungspflicht bezieht sich auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss. Entscheidet sich eine gemischte Einrichtung in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für die Aufstellung und Prüfung eines rein handelsrechtlichen Jahresabschlusses, muss sie für Zwecke der PBV einen zweiten Abschluss nach den speziellen Rechnungslegungsvorschriften der PBV für den Bereich, mit dem sie unter die PBV fällt, erstellen können. Dies kann in der Praxis z. B. durch Hinterlegung einer zweiten Zeilensteuerung ermöglicht werden. Dieser zweite Abschluss ist jedoch nicht prüfungspflichtig, da sich hierzu keine Vorschriften in der PBV finden.

In analoger Anwendung der für die KHBV entwickelten Vorschriften und Vorgehensweisen erfolgt bei Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die Erteilung des Bestätigungsvermerks zum Jahresabschluss für die Zwecke des Handelsrechts grundsätzlich nach den allgemeinen Vorschriften des § 322 HGB. Dies gilt unabhängig von der Ausübung des Wahlrechts nach § 8 Abs. 1 PBV. Soll der für Zwecke der PBV aufgestellte Jahresabschluss auch als prüfungspflichtiger Jahresabschluss herangezogen werden (an Stelle eines HGB-Abschlusses), so ist dies grundsätzlich möglich. Auch für diesen PBV-Jahresabschluss ist ein Bestätigungsvermerk nach den Grundsätzen des IDW PS 400 zu erteilen. Dies allerdings mit der Maßgabe, dass im Bestätigungsvermerk darauf verwiesen wird, dass der Jahresabschluss für die Zwecke der PBV nach den Vorschriften der PBV aufgestellt wurde. Die Bestätigung der Vermittlung eines unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage setzt die Einhaltung des auch für diesen PBV-Jahresab-

schluss zu beachtenden § 264 Abs. 2 HGB voraus. Die Bestätigung eines sogenannten „True and fair view“ im PBV-Jahresabschluss wird vielfach kritisch gesehen, da insbesondere im Anhang durch den fehlenden Verweis in der PBV auf die Geltung des § 285 HGB viele wichtige Angaben nicht enthalten sind.

Ausblick:

Abschaffung der Pflegebuchführungsverordnung

Durch das Pflegeweiterentwicklungsgesetz ist die Abschaffung der PBV als verbindliche Maßgabe und deren Ersatz durch eigens geschaffene Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung initiiert worden. Weitere Umsetzungsschritte sind bisher nicht erfolgt. Eine Abschaffung kann jedoch nicht als entbürokratisierend oder die Wirtschaftlichkeit fördernd angesehen werden. Wünschenswert wäre eine Harmonisierung mit der KHBV.

FAZIT

Für Pflegeeinrichtungen, die in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden, ist es nicht unbedingt erforderlich, zwei unterschiedliche Jahresabschlüsse für Zwecke der PBV und des HGB aufzustellen und prüfen zu lassen.

Alexandra Gabriel

Wirtschaftsprüferin/Steuerberaterin
CURACON GmbH
Leiterin Grundsatzabteilung
Tel. 02 11/68 87 59-39
alexandra.gabriel@curacon.de