

Lageberichterstattung 2010 in den Branchen Krankenhaus, Alten- und Behindertenhilfe

Dem Lagebericht kommt als Ergänzung zum Jahresabschluss eine Erläuterungsfunktion der in der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang enthaltenen Angaben zu. Der Lagebericht enthält, im Gegensatz zum Jahresabschluss, überwiegend verbale Erläuterungen. Der Gesetzgeber verlangt, neben allgemeinen Angaben zur Geschäftstätigkeit und der Branche, Kommentierungen der vergangenheitsbezogenen Daten des Jahresabschlusses, aber auch explizite Aussagen über die Chancen und Risiken der voraussichtlichen Entwicklung, die einen verlässlichen Blick in die Zukunft ermöglichen sollen.

LAGEBERICHT · PROGNOSEBERICHT · GESCHÄFTSENTWICKLUNG · BILANZSTICHTAG · JAHRESABSCHLUSS · KRANKENHAUS · STATIONÄRE PFLEGE · BEHINDERTENHILFE

Allgemeine Anforderungen an die Aufstellung eines Lageberichts

Das Handelsgesetz (HGB) verpflichtet durch die Vorschrift des § 264 Abs. 1 HGB mittelgroße und große Kapitalgesellschaften dazu, den Jahresabschluss – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang – um einen Lagebericht zu erweitern. Vielfach finden sich in den Gesellschaftsverträgen oder Satzungen von Unternehmen das HGB ergänzende Vorschriften zur Rechnungslegung. Diese ergänzenden Vorschriften können beispielsweise festlegen, dass unabhängig von den tatsächlichen Größenverhältnissen und der Gesellschaftsform des Unternehmens die Rechnungslegung nach den Vorschriften für große Kapitalgesellschaften erfolgen soll bzw. unabhängig von den gesetzlichen Regeln der Jahresabschluss um einen Lagebericht ergänzt werden soll. Ersteres findet sich häufig im Bereich der kommunal beeinflussten Unternehmen, während Letzteres häufig im gemeinnützigen Bereich anzutreffen ist.

Allgemeine Anforderungen an den Inhalt eines Lageberichts

Der Berichterstattung im Lagebericht kommt eine Rechenschafts- und Informationsfunktion zu. Die gesetzlichen Vertreter sollen mit diesen verbalen Erläuterungen einerseits einen umfassenden Überblick über die wirtschaftliche Entwicklung in der Vergangenheit sowie die Gesamtlage des Unternehmens abgeben (Rechenschaftsfunktion), andererseits aber auch die überwiegend zahlenmäßigen Bestandteile des Jahresabschlusses um insbesondere zukunftsorientierte Informationen ergänzen (Informationsfunktion).

Gesetzliche Anforderungen an den Inhalt des Lageberichts finden sich für den Einzelabschluss in § 289 HGB. Analysiert man diese Anforderungen, wird man zu dem Schluss kommen, dass in der Berichterstattung im Lagebericht mindestens auf drei Themenbereiche eingegangen werden muss. Zu diesen gesetzlichen Mindestbestandteilen gehören:

Mögliche Mindestgliederungspunkte des Lageberichts

1. Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft
2. Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres
3. Prognosebericht

Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft

Dieser Gliederungspunkt stellt in der Regel das zentrale Element des Lageberichts dar. Hier erfolgen verbale Erläuterungen zum abgelaufenen Geschäftsjahr. Eine mögliche Untergliederung dieses Lageberichtsabschnitts wird im Folgenden dargestellt.

1. Allgemeine Ausführungen zu gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen, Entwicklungen in der Branche sowie Darstellung der eigenen Geschäftstätigkeit

Unter diesem Gliederungspunkt sollte eine kurze Darstellung der Geschäftstätigkeit (in welcher Branche ist die Gesellschaft tätig?) sowie der Größe der Gesellschaft (über wie viele Betten/Plätze wird verfügt?) als Einleitung erfolgen. Daran anschließend sollte kurz auf die gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen eingegangen werden (was war prägend für die Gesamtwirtschaft im abgelaufenen Jahr?) sowie auf die Entwicklungen in der Branche, in der die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Nach diesen etwas allgemeineren Vorbemerkungen erfolgt dann die Überleitung auf das konkrete Unternehmen. Hier werden zunächst Angaben zur Belegungsentwicklung im abgelaufenen Geschäftsjahr erwartet, bevor dann Erläuterungen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfolgen.

2. Darstellung der Vermögenslage

Bei den Ausführungen zur Vermögenslage sollte die Vermögens- und Kapitalstruktur kurz dargestellt und analysiert werden (z. B. im Vergleich zum Vorjahr, zu Branchendurchschnitten, zur Planung o. Ä.). In diesem Berichtsabschnitt sind die Höhe und die Zusammensetzung des Vermögens darzustellen und wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorjahr anzugeben und zu erläutern. In den Bericht über die Vermö-

genslage sollten ferner Angaben zur Investitions- und Abschreibungspolitik sowie zu wesentlichen stillen Reserven aufgenommen werden. Ebenso wäre es darzustellen, wenn die bilanzierten Vermögenswerte in Einzelfällen über den Verkehrswerten liegen; auf die Gefahr eines außergewöhnlichen künftigen Werteverzehrs sollte hingewiesen werden. Empfohlen werden auch Angaben zu nicht betriebsnotwendigem Vermögen. Hierbei sollten ausgewählte Kennzahlen in die Analyse mit einbezogen werden (z. B. die Darstellung und Analyse einer Eigenkapitalquote oder einer Anlagendeckung).

3. Darstellung der Finanzlage

Die Kommentierung der Finanzlage sollte auf Liquiditätsgrade und einen generierten Cashflow eingehen. Insbesondere im Fall einer kritischen finanziellen Situation müssen die Ursachen dargestellt und erläutert werden. Mögliche Liquiditätsrisiken für die kommenden Jahre müssen in diesem Fall im Rahmen der Prognoseberichterstattung nochmals aufgegriffen werden. Die Kapitalstruktur des Unternehmens ist getrennt nach internen und externen Finanzierungsquellen darzustellen, ferner sind die Veränderungen zu erläutern. Dabei sind wesentliche Konditionen der Verbindlichkeiten (z. B. Art, Fälligkeit, Zinsstruktur) anzugeben und Aussagen zu zugesagten, nicht ausgenutzten Kreditlinien zu treffen. Rückstellungen sind zu erläutern, sofern sie von wesentlicher Bedeutung für die Kapitalstruktur oder -ausstattung sind. Um Doppelangaben zu vermeiden, dürfen Angaben entfallen, die bereits im Anhang enthalten sind. Aus diesen stichtagsbezogenen Angaben sind Kennzahlen über die Finanzierungsstruktur anzugeben.

4. Darstellung der Ertragslage

Nach § 289 Abs. 1 HGB ist der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses darzustellen. Der Begriff „Geschäftsergebnis“ ist nicht gesetzlich definiert. Nach der Auffas-

sung des IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.) ist das Jahresergebnis im Sinne von § 275 Abs. 2 Nr. 20 HGB zu Grunde zu legen und insbesondere auf die darin eingeflossenen Ergebniskomponenten und -strukturen einzugehen. Bereinigungen des Jahresergebnisses um ungewöhnliche oder außerordentliche Einflüsse (z. B. hohe positive Ergebnisbeiträge aus Grundstücksverkäufen oder Ausgleichsbeträge für frühere Geschäftsjahre oder Abfindungen) werden im Rahmen der Erläuterung der Ertragslage erwartet.

Neben der Darstellung außerordentlicher Vorgänge (einschließlich Bewertungsänderungen, z. B. bei Rückstellungen oder Wertberichtigungen) mit Auswirkungen auf das Jahresergebnis sind die Gründe für wesentliche Veränderungen der einzelnen Bereichsergebnisse anzugeben. In die Analyse sind wesentliche finanzielle Leistungsindikatoren einzubeziehen, d. h. Kennzahlen, die auch für die Abschlussanalyse verwendet werden. Allgemeine Kennzahlen zur Rentabilität (Eigenkapitalrentabilität, Umsatzrentabilität, EBITDA) erhalten dabei zunehmend auch bei gemeinnützigen, nicht gewinnorientierten Einrichtungen an Bedeutung, da der Investitionsbedarf zunehmend aus der Innenfinanzierung gedeckt werden muss.

Bei der Analyse sollte zwischen preis- und mengenbedingten Einflüssen unterschieden werden, z. B. bei Energiekosten zwischen Preisänderungen und Änderungen der Bezugsmengen oder bei der Entwicklung der Personalkosten zwischen Änderungen der Vergütungsstrukturen oder Sozialabgaben und Änderungen des Personaleinsatzes.

Ebenso sollte eine Analyse der Ergebnisquellen, auch anhand der wichtigsten internen finanziellen Leistungsindikatoren (d. h. anhand welcher Kennzahlen wird das Unternehmen intern gesteuert?) erfolgen:

Krankenhaus	Stationäre Pflege	Behindertenhilfe
Fallzahl	Heimplätze	Plätze in den wesentlichen Einrichtungen
CM-Punkte	Auslastung	Jeweilige Auslastung
Verweildauer	Abrechnungstage	Wesentliche Entgeltsätze
Casemix-Index	Pflegekennziffer	Durchschnittlicher WfbM-Lohn
Mitarbeiter (Vollkräfte Jahresdurchschnitt)		
Umsatz (T€)		
Jahresergebnis (T€)		
Personal- und Materialaufwandsquote (in %)		
Personalkosten je Vollkraft (in T€)		
Kostendeckungsgrad (Betriebserträge: Betriebsaufwendungen x 100 %)		
EBITDA (in % vom Umsatz)		
EBIT (in % vom Umsatz)		
Eigenkapitalquote (in % der Bilanzsumme)		
Liquidität 2. Grades [(Liquide Mittel + kurzfristige Forderungen): kurzfristiges Fremdkapital x 100 %]		
Liquiditätsreserve in Tagen [(kurzfristiges Vermögen - kurzfristiges Fremdkapital) x 365: (Personal- + Sachaufwendungen)]		

	Krankenhaus	Stationäre Pflege	Behindertenhilfe
Rahmenbedingungen	Gesamtwirtschaftliche Lage auf dem Gesundheits- und Pflegesektor (finanzielle Lage der Kostenträger)		
Konjunktur	Konjunkturelle Unabhängigkeit (Ausnahmen WfbM, Integrationsunternehmen)		
Branchenwachstum	1-2 %	1-2 %	2 %
Änderungen rechtliche Rahmenbedingungen	Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen (Bundes- und Landesrecht)		
Chancen und Risiken	Demografische Entwicklung Betriebskostenfinanzierung Finanzierung Investitionsbedarf Mangel qualifizierter Fachkräfte Finanzsituation öffentliche Hand als Kostenträger Neue Versorgungsangebote Ambulantisierung		

5. Ergänzende Darstellungen

Erläuterungen zu den Bereichen Investitionen und Personal können diese Aussagen ergänzen. Sollten sich im abgelaufenen Geschäftsjahr sonstige wichtige Vorgänge wie z. B. Änderungen in der Rechtsform, Veränderungen in der Gesellschaftstruktur, Schließung einzelner Abteilungen, Abschluss oder Beendigung wichtiger Verträge oder Rechtstreitigkeiten ergeben haben, so ist auch hierüber im Lagebericht zu informieren.

Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluss des Geschäftsjahres

Sollten sich die eben beschriebenen Vorgänge erst nach dem 31. Dezember, aber noch vor der Aufstellung des Lageberichts ergeben haben, so ist unter dieser Überschrift darüber zu berichten. Obwohl Negativangaben im Lagebericht grundsätzlich nicht erforderlich sind, ist es für den Fall, dass keine besonderen Vorgänge nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, wünschenswert, hier eine Ausnahme zu machen und explizit anzugeben, dass es derartige Vorgänge nicht gegeben hat.

Es handelt sich um solche Vorgänge, die – wenn sie bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten wäre – die wirtschaftliche Lage des Unternehmens beeinflusst hätten. Beispiele für derartige Vorgänge sind:

- wesentliche Veränderungen des Krankenhausbudgets auf Grund von Leistungsänderungen (Krankenhaus),
- Änderungen der Chefarztbesetzungen, wenn damit erhebliche Kostenänderungen verbunden sind (Krankenhaus),
- Kündigungen von Verträgen, die zu erheblichen Abfindungszahlungen führen,

- Inbetriebnahme eines Großgeräts (Krankenhaus),
- Belegungsstopp nach MDK-Prüfung (Medizinischer Dienst der Krankenversicherung) (Altenhilfe),
- Insolvenz eines wesentlichen Kunden der WfbM (Behindertenhilfe)

Prognosebericht

Der wohl schwierigste Teil der Lageberichterstattung sind die Ausführungen zur voraussichtlichen Entwicklung der Gesellschaft in den nächsten ein bis zwei Jahren. Der Gesetzgeber erwartet hier Aussagen zu den wesentlichen Chancen und Risiken des Unternehmens unter Erläuterung der zu Grunde liegenden Annahmen. Hierbei geht es darum, strategische Zielsetzungen zu nennen, eine Einschätzung der konjunkturellen und rechtlichen Rahmenbedingungen vorzunehmen sowie einen Ausblick auf die voraussichtliche Geschäftsentwicklung – im Idealfall unterstützt durch prospektive Kennzahlenberechnungen und Erwartungen hinsichtlich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage – zu geben.

Bei der Berichterstattung über die Risiken ist zwischen bestandsgefährdenden Risiken und anderen wesentlichen Risiken zu unterscheiden. Während für bestandsgefährdende Risiken ein Prognosezeitraum von einem Jahr ausreicht, ist für die anderen wesentlichen Risiken in der Regel ein Zeitraum von zwei Jahren zu Grunde zu legen. Die Prognosezeiträume sollten im Bericht ausdrücklich benannt werden; empfehlenswert ist es auch, auf die Prognoseunsicherheiten im Risiko- und Prognosebericht hinzuweisen.

Auf bestandsgefährdende Risiken ist unter Angabe der Gründe oder Anhaltspunkte für die Annahme eines solchen Risikos besonders hinzuweisen. Der Fortbestand kann z. B. gefährdet werden durch

- eine drohende Herausnahme des Krankenhauses aus dem Krankenhausplan,
- fehlende Finanzkraft für notwendige Instandhaltungen, Modernisierungen und gesetzliche Anforderungen (Heimgesetz)
- dauerhafte Verluste, die vom Gesellschafter nicht ausgeglichen werden, und
- einen drohenden Kreditentzug oder eine Kürzung von Kreditlinien.

Zur Darstellung der erwarteten Risiken sind diese in geeigneten Kategorien zusammenzufassen. Die Auswirkungen möglicher umfeld- oder branchenbezogener Risiken (z. B. Auswirkungen gesetzgeberischer Änderungen), unternehmensstrategischer und leistungswirtschaftlicher Risiken (z. B. Risiken im Zusammenhang mit Veränderungen des Leistungsangebots), von Marktrisiken (Änderungen des Leistungsangebots der Konkurrenten im Einzugsbereich des Krankenhauses oder der Pflegeeinrichtung), von Risiken im Personalbereich (z. B. tarifliche Änderungen, Probleme bei der Besetzung einer Chefarztstelle), von Risiken im Finanzierungsbereich (z. B. Änderung des Zinsniveaus, Wegfall von Kreditlinien) sowie sonstiger Risikopotenziale sind zu untersuchen und, sofern sie einen wesentlichen Einfluss auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage haben, darzustellen.

Organisation der Erstellung

Nach § 264 Abs. 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft den Lagebericht aufzustellen. Der Lagebericht soll den Adressaten die Sicht der Unternehmensleitung vermitteln.

Obgleich viele Informationen aus mehreren Bereichen (Rechnungswesen, Personalwesen, Patienten- oder Bewohnerverwaltung, medizinische Bereiche, Technik) in den Lagebericht einfließen und hierfür mehrere Organisationseinheiten des Unternehmens tätig sein müssen, muss es aus den oben angegebenen Gründen der Unternehmensleitung vorbehalten bleiben, diese Daten und Informationen zumindest als „Projektleitung“ zum Lagebericht zusammenzuführen. Dies gilt umso mehr, als wesentliche prospektive Bestandteile des Lageberichts nur von der Unternehmensleitung sachgerecht bearbeitet werden können.

Dabei können wesentliche Bestandteile des Lageberichts (z. B. Risikobericht, Prognosebericht, Nachtragsbericht) bereits vor der endgültigen Erstellung des Jahresabschlusses erarbeitet und dann um die sich aus dem Jahresabschluss ergebenden Daten und Analysen ergänzt und gegebenenfalls korrigiert werden.

FAZIT

Die Aufstellung des Lageberichts ist eine komplexe Aufgabe. Neben vergangenheitsbezogenen Daten sind auch zukunftsbezogene Daten für das Unternehmen in den Lagebericht mit aufzunehmen. Diese umfassende Datensammlung erfordert das Zusammenarbeiten mehrerer Abteilungen. Die erforderlichen Daten sollten daher strukturiert und frühzeitig bei den eingebundenen Betroffenen abgefragt werden.

Alexandra Gabriel

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

Friedrich Lutz

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
CURACON GmbH
Geschäftsführer
Tel. 07 11/2 55 87-0
friedrich.lutz@curacon.de

Jan Grabow

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
CURACON GmbH
Geschäftsführer
Tel. 02 11/68 87 59-0
jan.grabow@curacon.de