

# Der erste BilMoG-Abschluss im Krankenhausbereich – Erfahrungen und verbleibende bilanzpolitische Spielräume

Am 29. Mai 2009 ist das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) mit weitreichenden Änderungen für die handelsbilanzielle Rechnungslegung in Kraft getreten. Zum 31. Dezember 2010 war der erste Jahresabschluss unter Berücksichtigung der neuen Regelungen des BilMoG zu erstellen. Ziel des BilMoG war es zum einen, durch umfangreichere Ausweis- und Angabepflichten eine höhere Transparenz der Abschlüsse zu erreichen sowie durch Eliminierung diverser Wahlrechte und damit Einschränkung von bilanzpolitischen Spielräumen das Informationsniveau für den Abschlussadressaten zu erhöhen. Zusätzlich sollte eine Annäherung an internationale Rechnungslegungsvorschriften durch Änderung wesentlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften erreicht werden, um das deutsche Handelsrecht zukunfts- und auch international „salonfähig“ zu machen. Im Folgenden soll in einem kurzen Überblick auf die für Krankenhäuser wesentlichen Änderungen und damit verbundene, nach bisherigen Erfahrungen häufig gemachte Fehler eingegangen werden, bevor in einem abschließenden Abschnitt auf noch bestehende bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten hingewiesen wird.

AUSWIRKUNGEN DES BILMOG · VERBLEIBENDE BEWERTUNGSSPIELRÄUME · BILMOG-ERÖFFNUNGSBILANZ · ANALYSE VON ABSCHLÜSSEN

## BilMoG-Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2010

Wesentlichen Einfluss haben die HGB-Änderungen durch das BilMoG im Bereich der Krankenhäuser insbesondere auf die Bewertung der langfristigen Rückstellungen (z. B. Pensionsrückstellungen, Rückstellungen für Altersteilzeit und Jubiläen oder Archivierungsrückstellungen). Vielfach beschäftigt man sich in der Praxis mit diesen Rückstellungsbewertungen erst zum Bilanzstichtag. Vergessen wird hierbei jedoch, dass das BilMoG spätestens ab dem 1. Januar 2010 anzuwenden war und dass für den Ausweis von Bewertungsunterschieden, die aus der erstmaligen BilMoG-Anwendung resultieren, Wahlmöglichkeiten bestehen. Dieser BilMoG-Umstellungseffekt muss auf den 1. Januar 2010 ermittelt werden.

Sofern die nach den Vorschriften des BilMoG neu bewertete langfristige Rückstellung höher ist als die bisher ausgewiesene Rückstellung, muss der fehlende Betrag grundsätzlich sofort zugeführt werden. Eine Ausnahme besteht für Pensionsrückstellungen; in diesem Fall darf der Unterschiedsbetrag nach Art. 67 Abs. 1 Satz 1 EGHGB (Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch) auch über maximal 15 Jahre verteilt zugeführt werden.

Wenn auf Grund der geänderten Bewertung von langfristigen Rückstellungen grundsätzlich eine Auflösung der Rückstellungen erforderlich wäre, darf diese beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis spätestens zum 31. Dezember 2024 wieder zugeführt werden müsste (hypothetischer Zuführungsbetrag). Dies ist für Rückstellungen der Fall, die sich noch im Aufbau befinden (z. B. Altersteilzeitfälle, bei denen sich Mitarbeiter noch in der aktiven Phase befinden). Wird

von diesem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, sind die aus der Auflösung resultierenden Beträge erfolgsneutral in die Gewinnrücklagen einzustellen. Für den Fall, dass es zu einer Auflösung der Rückstellung kommt, ohne dass der ursprüngliche Betrag bis spätestens 31. Dezember 2024 wieder zuzuführen

wäre, sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Beibehaltungswahlrechts nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB insoweit nicht erfüllt. In diesen Fällen sind die entsprechenden Rückstellungsbeträge bei der erstmaligen Anwendung der Vorschriften des BilMoG erfolgswirksam aufzulösen und nach Art. 67 Abs. 7 EGHGB unter den außer-

ordentlichen Erträgen auszuweisen. Beispielhaft seien hier Archivierungskostenrückstellungen genannt, die bereits einen Zeitraum von zehn bzw. 30 Jahren umfassen und bei denen sich auf Grund der Abzinsung bei nur geringen eingerechneten Kostensteigerungen niedrigere Rückstellungsbeträge ergeben.

In der Gewinn- und Verlustrechnung sind die Aufwendungen und Erträge aus der Umstellung auf das neue HGB grundsätzlich unsaldiert unter den Posten „Außerordentliche Aufwendungen“ bzw. „Außerordentliche Erträge“ auszuweisen (Art. 67 Abs. 7 EGHGB).

## Bilanzierung und Bewertung des Anlagevermögens

Neuerungen im Bereich des Anlagevermögens betreffen die Aktivierungspflicht von Firmenwerten (z. B. den Kauf eines ambulanten Pflegedienstes) sowie das Aktivierungswahlrecht in Bezug auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (z. B. selbst erstellte Software). Ermessensspielräume sind nur in begründeten Einzelfällen vorhanden und liegen wie in der Vergangenheit insbesondere in der Bemessung der

”  
Nach BilMoG  
kommt Amok?  
“

Nutzungsdauer, im gemilderten Niederstwertprinzip (z. B. Wahlrecht bei vorübergehender Wertminderung von Wertpapieren oder Beteiligungen) sowie in der Bilanzierung von geringwertigen Wirtschaftsgütern. Gestaltungsspielraum zur Ermittlung der Abschreibungshöhe bietet auch der Komponentenansatz als Alternative zur Bildung von Aufwandsrückstellungen (vergleiche hierzu „IDW Rechnungslegungshinweis: Beurteilung der handelsrechtlichen Zulässigkeit einer komponentenweisen planmäßigen Abschreibung von Sachanlagen (IDW RH HFA 1.016)“ vom 29. Mai 2009). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass nach berufsständischer Auffassung die Verwendung von Fördermitteln für den Ersatz einzelner Gebäudekomponenten (z. B. Heizungsanlage) nicht zulässig ist, auch wenn diese Maßnahmen bei Anwendung des Komponentenansatzes zu einer Aktivierung führen würden. Eine solche Verwendung ist derzeit durch die Abgrenzungsverordnung nicht gedeckt.

### Bewertung des Vorratsvermögens

Durch die Vorschriften des BilMoG hat sich die handelsrechtliche Wertuntergrenze zur Ermittlung der Herstellungskosten geändert. Dies hat Auswirkung auf die Bewertung selbst erstellter Vermögensgegenstände (u. U. relevant für Werkstätten für behinderte Menschen) sowie unfertiger Leistungen (z. B. Bewertung von Leistungen für Patienten als Überlieger zum Bilanzstichtag). Während bislang nach dem HGB lediglich als Wertuntergrenze die Einzelkosten (Material-, Fertigungs- und Sondereinzelkosten der Fertigung) aktiviert werden mussten, sind nun zwingend auch die Material- sowie Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens mit zu berücksichtigen. Unverändert ist bei der Bewertung der Überlieger im Krankenhaus das Prinzip der verlustfreien Bewertung zu beachten.

### Bewertung von Forderungen

Die Bewertung der Forderungen erfolgt grundsätzlich, wie bislang auch, zum Nominalwert. Gemäß § 253 Abs. 4 HGB unterliegen die Forderungen als Bestandteil des Umlaufvermögens dem strengen Niederstwertprinzip. Dies bedeutet, dass die Forderungen mit einem niedrigeren Stichtagswert anzusetzen sind, auch wenn dieser nur von vorübergehender Dauer ist. Individuelle Einzelwertberichtigungen sind hier vorzunehmen, sofern die Begleichung der Forderung zum Stichtag fraglich erscheint. Darüber hinaus können auf Grund von Erfahrungswerten der Vergangenheit Einzelwertberichtigungen nach einer pauschalen Methode, z. B. in Abhängigkeit von der Altersstruktur der Forderungen, vorgenommen werden.

Auch bei bereits beglichenen Forderungen kommt u. U. der Ansatz einer Rückstellung in Betracht, wenn sich bis zum Prüfungszeitpunkt („werterhellend“) Erkenntnisse aus MDK-Prüfungen (Medizinischer Dienst der Krankenversicherung) ergeben haben oder aus Erfahrungen der Vergangenheit Fälle mit einem hohen ambulanten Potenzial zu qualifizieren sind. Hierbei ist zu beurteilen, ob und in welcher Form die Auswirkungen aufgetretener Erlösausfälle bei Ermittlung von Ausgleichsbeträgen nach KHEntgG (Krankenhausentgeltgesetz) oder BpflV (Bundespfllegesatzverordnung) Berücksichtigung finden können.

Im Fall von Budgetrisiken – auf Grund bis zum Aufstellungszeitpunkt des Jahresabschlusses nicht abgeschlossener Entgeltvereinbarungen – ist der Ansatz einer korrigierenden bzw. die verbleibenden Risiken abbildenden Rückstellung in Betracht zu ziehen. Im Einzelfall ist bei fehlender Budgetvereinbarung auf Grund von strittigen Sachverhalten (z. B. Umsetzung PsychPV (Personalverordnung Psychiatrie)) vor allem die Ausgleichsermittlung ein besonderes Problem. Hierzu ist eine unter Beachtung des Vorsichtsprinzips auf den konkreten Einzelfall bezogene Budgetbasis herzuleiten.

### Wegfall von Wahlrechten im Bereich der Rückstellungen

Das bislang bestehende Ansatzwahlrecht für Rückstellungen, die sich auf Innenverpflichtungen beziehen (z. B. Rückstellungen für unterlassene Instandhaltungen, die ab dem zweiten Quartal des Folgejahres durchgeführt werden), ist ersatzlos durch das BilMoG weggefallen. Nach BilMoG ist eine Passivierung von Rückstellungen nur noch möglich, wenn eine Außenverpflichtung, also eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten, die Ursache für eine Rückstellung ist.

### Bewertung der langfristigen Rückstellungen

Alle Rückstellungen werden generell künftig mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlichen Erfüllungsbetrag angesetzt (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dies bedeutet, dass künftige Preis- und Kostensteigerungen mit in die Bewertung einzubeziehen sind. Dies gilt auch für kurzfristige Rückstellungen. Für Personalarückstellungen (wie z. B. ausstehender Urlaub oder Überstunden) bedeutet dies, dass diese mit den voraussichtlichen Gehältern des Folgejahres zu bewerten sind, wenn es Anfang des Folgejahres tarifliche Steigerungen gegeben hat. Diese Beurteilung für das Folgejahr ist relativ einfach abzugeben. Schwieriger wird es, wenn die künftigen Entwicklungen über Jahre (wie z. B. im Bereich der Pensions- oder Jubiläumsrückstellungen) abzuschätzen sind.

Langfristige Rückstellungen (Restlaufzeit von über einem Jahr) sind zusätzlich zur Bewertung mit dem erforderlichen Erfüllungsbetrag mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Der Zinssatz wird monatlich von der Deutschen Bundesbank ermittelt und veröffentlicht.

### Verbleibende bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten

Nach Wegfall diverser bilanzpolitischer Gestaltungsmöglichkeiten durch das BilMoG stellt sich die Frage, bei welchen Posten im Abschluss eventuell noch ein Spielraum für bilanzpolitische Maßnahmen bleibt. Insbesondere im Bereich des Anlagevermögens und der Rückstellungen ist noch ein gewisser gestalterischer Spielraum vorhanden.

Da keine Aufwandsrückstellungen für künftig durchzuführende Instandhaltungsmaßnahmen mehr gebildet werden dürfen, stellt sich die Frage, ob das Anlagevermögen wegen rückständiger, noch nicht durchgeführter Instandhaltungsmaßnahmen eventuell dauernd, d. h. bis zur Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme in der Zukunft, im Wert gemindert ist. Ist dies

der Fall, so ist über eine außerplanmäßige Abschreibung nachzudenken. Nach Durchführung der Instandhaltungsmaßnahme kann dann gegebenenfalls wieder bis auf die fortgeführten Anschaffungskosten zugeschrieben werden. Ergebnis­mäßig wirkt sich dies allerdings nur bei eigenfinanzierten Anlagegegenständen aus.

Im Zuge des Wegfalls der Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen wurde in der Praxis und in der Literatur auch über den sogenannten Komponentenansatz für das Anlagevermögen diskutiert. Bei der Anwendung des Komponentenansatzes wird jeder wesentliche Teil einer Sachanlage getrennt ab­geschrieben (z. B. bei einem Gebäude das Mauerwerk, das Dach und die Fenster), sofern diese einzelnen Komponenten unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen. Der anfallende Gesamtaufwand kann so über die Abschreibungen verur­sa­chungsgerecht über die künftigen Geschäftsjahre verteilt werden.

Im Bereich der Rückstellungen wird künftig genau zu unter­suchen sein, ob tatsächlich eine Innen- oder doch nicht etwa eine Außenverpflichtung vorliegt. Werden z. B. behördliche Auflagen für Brandschutzsanierungen erlassen, handelt es sich bei der Durchführung der Brandschutzmaßnahmen nicht um Innenverpflichtungen, sondern um Außenverpflichtungen, somit um zwingend zu bildende Verbindlichkeitsrückstellungen. Diese dürfen bzw. müssen auch weiterhin gebildet werden. Gleiches kann z.B. auch für von kommunaler Seite auferlegte Kanalsanierungen oder Instandhaltungsverpflichtungen, die sich ex­plizit aus Mietverträgen o. Ä. ergeben, anwendbar sein.

Als eine weitere Gestaltungsmaßnahme ist die Inanspruchnahme von bisher nicht in Anspruch genommenen Ansatzwahlrechten für Altzusagen und mittelbare Pensionsverpflichtungen nach Artikel 28 EGHGB zu nennen. Ein Passivierungswahlrecht besteht z. B. für Unterdeckungen aus mittelbaren Pensionsverpflichtungen. Dies begründet sich damit, dass, sofern das Vermögen der Versorgungseinrichtung zur Erfüllung der Pensionsverpflichtungen nicht ausreicht, der begünstigte Arbeitnehmer einen unmittelbaren Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber hat, der die Zusage erteilt hat (Subsidiärhaftung nach § 1 Abs. 1 Satz 3 BetrAVG (Betriebsrentengesetz)). Für diese gesetzliche Eintrittspflicht kann – muss aber nicht – das Unternehmen gemäß Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB eine Rückstellung bilden.

### Auswirkung BilMoG für die Analyse von Abschlüssen

Durch den zunächst zu begrüßenden Wegfall von Wahlrechten fehlen zukünftig Hinweise für die Richtung der vorgenommenen Bilanzpolitik. Für das Controlling kommt es hiernach zu einem Bruch in der Zeitreihe bei vielen Kennzahlen, da sich die Vermögens- und Kapitalstruktur im Einzelfall ändern. Da

sich Sachverhaltsgestaltung und Nutzung von Einschätzungs­spielräumen extern kaum identifizieren lassen, stellen Ab­schlüsse nach BilMoG eine hohe Herausforderung für die Abschlussanalyse dar. Daher ist es notwendig, das Instru­mentarium der Bilanzanalyse entsprechend anzupassen. Ansatzpunkte lassen sich durch Erfahrungen bzw. Vergleiche von bei der Bewertung der Rückstellungen verwendeten Prämissen fin­den.

### FAZIT

Durch das BilMoG werden die bilanzpolitischen Spiel­räume zu Gunsten einer Erhöhung der Transparenz der Abschlüsse zwar deutlich eingeschränkt, jedoch verbleiben auch weiterhin noch erhebliche Räume für bilanz­politische Maßnahmen, die genutzt werden können. Die Übergangsregeln des BilMoG schaffen einen großen bilanzpolitischen Spielraum. In die strategischen Über­legungen sollten frühzeitig die Auswirkungen der vorhan­denen Gestaltungsalternativen auf die Höhe des Eigenka­pitals und auch das Jahresergebnis einbezogen werden. Es wurde in der Praxis zum Teil auch übersehen, dass BilMoG auch für Planungsrechnungen und das unterjähri­ge interne Berichtswesen von erheblicher Bedeutung ist, da insbesondere der Verbrauch von Instandhaltungsrück­stellungen sorgfältig in die Überlegungen einzubeziehen ist und nur noch geringer Spielraum besteht, Bilanzpolitik zu betreiben.

### Alexandra Gabriel

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

### Jan Grabow

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

Der Beitrag wurde zudem in „das Krankenhaus“ – einer der führenden Fachzeitschriften im Krankenhauswesen und in der Gesundheitswirtschaft – in der August-Ausgabe veröffentlicht.

[\[www.curacon.de\]](http://www.curacon.de)

Auf unserer Homepage [www.curacon.de](http://www.curacon.de) im Bereich „Themen & Trends“ finden Sie Informationen zu unseren Mandantenseminaren sowie Beiträge zu aktuellen Themen der Branche. Ferner haben Sie unter dem Punkt „Publikationen“ die Möglichkeit, ältere Curacontact-Ausgaben als pdf herunterzuladen. Wir freuen uns über Ihren Besuch auf unserer Internetseite und wünschen Ihnen viel Spaß beim Lesen.