

Die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

Verfasser: Bernhard Köhler

Inhaltsübersicht	Seite
1. Grundlagen für die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen	183
1.1 Anwendungsbereich	183
1.2 Rechtliche Grundlagen	184
2. Inhalt des Lageberichts nach §§ 289 und 315 HGB	185
2.1. Grundsätze der Lageberichterstattung	186
2.1.1 Vollständigkeit	187
2.1.2 Verlässlichkeit	187
2.1.3 Klarheit und Übersichtlichkeit	188
2.1.4 Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung	188
2.1.5 Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung	188
2.2 Aufbau und Inhalt des Lageberichts	188
2.2.1 Geschäft und Rahmenbedingungen	189
2.2.2 Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage	190
2.2.2.1 Ertragslage	190
2.2.2.2 Finanzlage	191
2.2.2.3 Vermögenslage	192
2.2.3 Nachtragsbericht	193
2.2.4 Risikobericht	194
2.2.5 Prognosebericht	195
3. Innerbetriebliche Organisation der Erstellung	196

1. Grundlagen für die Aufstellung des Lageberichts für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen

1.1 Anwendungsbereich¹

Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) und die Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) als Spezialvorschriften der Rechnungslegung für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen enthalten keine Bestimmungen über die Aufstellung eines Lageberichts als Instrument des Rechnungswesens, so daß für das einzelne Krankenhaus oder die einzelne Pflegeeinrichtung kein Lagebericht aufzustellen ist.

Diese Verpflichtung kann jedoch für die kommunalen Träger² dieser Einrichtungen bestehen. Gemäß § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres einen Lagebericht für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Gesellschaften im Sinne des § 267 HGB sind zwar von der Aufstellung des Lageberichts befreit. Gehört einer Gebietskörperschaft jedoch die Mehrheit der Anteile an der Kapitalgesellschaft oder gehört ihr mindestens der vierte Teil der Anteile und steht ihr zusammen mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zu, so haben diese Gebietskörperschaften nach Art. 94 Abs. 1 Nr. 2 GO (Art. 82 Abs. 1 Nr. 2 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Nr. 2 BezO) dafür Sorge zu tragen, daß diese Unternehmen unabhängig von den in § 267 HGB definierten Größenmerkmalen einen Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen. Insoweit sind also Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in Privatrechtsform mit kommunaler Beteiligung grundsätzlich zur Aufstellung eines Lageberichts verpflichtet. Ein Verzicht auf die Aufstellung eines Lageberichts ist nur dann möglich, wenn die Beteiligung die im Kommunalrecht genannten Anteilsgrenzen nicht überschreitet und es sich um kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 HGB handelt.

Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform eines Kommunalunternehmens müssen nach Art. 91 Abs. 1 GO (Art. 79 Abs. 1 LKrO, Art. 74 Abs. 1 BezO) den Jahresabschluß und den Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufstellen, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. In der KHBV, in der PBV und in den Verordnungen über die Wirtschaftsführung der kommunalen Krankenhäuser (WkKV) und der kommunalen Pflegeeinrichtungen (WkPV) sind keine anderweitigen Regelungen zur Aufstellung des Lageberichts enthalten. Da Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform des Kommunalunternehmens auch den Bestimmungen der WkKV und der WkPV unterliegen, sind sie nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkKV oder § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkPV zudem verpflichtet, einen Rechenschaftsbericht aufzustellen.

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die als Regie- oder Eigenbetriebe geführt werden, enthalten die Gemeinde-, Landkreis- und Bezirksordnung - anders als für Kommunalunternehmen - keine Regelungen über die Rechnungslegung. Die Rechnungslegung richtet sich nach den Vorschriften der WkKV und der WkPV. Solche Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen haben deshalb nach § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkKV oder § 9 Abs. 2 Nr. 4 WkPV nur einen Rechenschaftsbericht zu erstellen.

¹ Nachfolgend sind ausschließlich die für den Freistaat Bayern geltenden Vorschriften des Kommunalrechts genannt.

² Der Begriff „kommunaler Träger“ umfaßt auch Kapitalgesellschaften, an denen Kommunen beteiligt sind.

Zur Vereinheitlichung der Berichterstattungspflichten für Krankenhäuser in kommunaler Trägerschaft beabsichtigt das Bayerische Staatsministerium des Innern, die WkKV und die WkPV dahingehend zu ändern, daß anstelle des Rechenschaftsberichts ein Lagebericht entsprechend § 289 HGB aufzustellen ist.

1.2 Rechtliche Grundlagen

Die Aufstellung eines Lageberichts ist für Einzelgesellschaften in § 289 HGB und für Konzerne in § 315 HGB geregelt. Inhalt und Umfang des Lageberichts wurden durch das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) vom 04.12.2004 (BGBl I S. 3166 - 3182) erheblich erweitert. Zusammengefaßt sind folgende zusätzliche Anforderungen zu beachten:

- Darstellung des Geschäftsverlaufs und der Lage einschließlich des Geschäftsergebnisses
- Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage einschließlich Angabe und Erläuterung der bedeutsamsten finanziellen Leistungsindikatoren
- Angabe und Erläuterung der nichtfinanziellen Leistungsindikatoren (nur für große Kapitalgesellschaften und Konzerne verpflichtend)
- verpflichtende Beurteilung der voraussichtlichen Entwicklung mit Darstellung der Chancen und Risiken (bisher war nur auf künftige Risiken einzugehen)
- Angabe zum Risikomanagement und zu Risiken in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten (Sollangabe)
- Angaben zu den Grundzügen des Vergütungssystems für die Mitglieder der Organe der (Mutter-)Gesellschaft (Sollangabe, die nur börsennotierte Aktiengesellschaften betrifft)³

Mit Ausnahme der Vorschriften zu den Finanzinstrumenten, die bereits in den Lagebericht für die nach dem 31.12.2003 beginnenden Geschäftsjahre aufzunehmen waren, waren die Änderungen durch das BilReG für Lageberichte ab dem Geschäftsjahr 2005 zu berücksichtigen. Weitere Hinweise für die Aufstellung und Prüfung von Lageberichten enthalten die Deutschen Rechnungslegungsstandards Nummer 15 (DRS 15) und Nummer 5 (DRS 5) sowie der IDW Prüfungsstandard 350 und die Rechnungslegungshinweise des IDW (IDW RH HFA 1.005 und 1.007).

Die DRS haben zwar keine Gesetzeskraft; gleichwohl führt die Bekanntmachung durch das Bundesministerium der Justiz zu einer faktischen Bindungswirkung der Rechnungslegungsstandards im Sinne einer verbindlichen GoB-Konkretisierung⁴. Verbindlich sind die DRS 5 und DRS 15 nur für Konzernlageberichte; ihre Anwendung wird jedoch auch für den Lagebericht nach § 289 HGB empfohlen (DRS 5 Tz. 8 und DRS 15 Tz. 5). Diese Empfehlung ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, daß der Konzernlagebericht und der Lagebericht der Muttergesell-

³ Hierauf wird in den weiteren Ausführungen nicht mehr eingegangen, da dies für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nicht von Bedeutung ist.

⁴ Baetge/Prigge: Anforderungen an verpflichtende, empfohlene und freiwillige Angaben des Konzernlageberichts, Der Betrieb 2006, S. 401; Förtschle in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 342 HGB Anm. 9

schaft nach § 315 Abs. 3 HGB zusammengefaßt werden dürfen,⁵ obgleich DRS 15 die Zusammenfassung zu einem Lagebericht nicht empfiehlt (Tz. 21). Nach Auffassung des IDW handelt es sich bei den DRS 15 und DRS 5 um Auslegungen der allgemeinen gesetzlichen Grundsätze zur Lageberichterstattung, die somit auch Bedeutung für den Lagebericht nach § 289 HGB haben. Insoweit beschränkt sich der Rechnungslegungshinweis des IDW Hauptfachausschusses (IDW RH HFA 1.007) zur Lageberichterstattung nach § 289 Abs. 1 und 3 HGB und § 315 Abs. 1 HGB auf Einzelfragen zur Neufassung der gesetzlichen Vorschriften, soweit diese nicht in den Regelungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) aufgegriffen wurden.⁶

Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform von Anstalten des öffentlichen Rechts (Kommunalunternehmen) haben darüber hinaus § 26 KUV zu beachten, der den nach § 289 HGB vorgegebenen Inhalt präzisiert (verpflichtende Angaben der Sollvorschriften des § 289 Abs. 2 HGB) und erweitert. Von den dort genannten ergänzenden Angaben sind für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen insbesondere

- die Darstellung der Entwicklung des Eigenkapitals und der Rückstellungen,
- die Darstellung des Standes der Anlagen im Bau und der geplanten Bauvorhaben sowie
- die Aufgliederung des Personalaufwands

von Bedeutung, wobei diese Angaben auch nach dem DRS 15 zu machen sind, sofern sie die Lage des Unternehmens wesentlich beeinflussen.

2. Inhalt des Lageberichts nach §§ 289 und 315 HGB

Bei den gesetzlichen Vorgaben ist zu unterscheiden zwischen Pflichtangaben (§ 289 Abs. 1 und 3, § 315 Abs. 1 HGB) und Sollangaben (§ 289 Abs. 2, § 315 Abs. 2 HGB).

Die **Pflichtangaben** ihrerseits lassen sich wiederum untergliedern in die eher vergangenheitsbezogenen Angaben zur Darstellung des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und zur Lage der Kapitalgesellschaft mit Angabe der wesentlichen finanziellen und (für große Kapitalgesellschaften und Konzerne) nichtfinanziellen Leistungsindikatoren und in die zukunftsbezogene Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken.

Als nichtfinanzielle Leistungsindikatoren werden in § 289 Abs. 3 HGB Informationen zu Umwelt- und Arbeitnehmerbelangen genannt. Insofern wären Angaben zum Energieverbrauch, zu Ergebnissen eines Umwelt-Audits, zur Anzahl der eingesetzten Vollkräfte (unterteilt nach Personalgruppen), zum durchgeführten Out- bzw. Insourcing, zur Organisation der Dienstzeiten, zu Vergütungsstrukturen und zur Aus- und Fortbildung denkbar. Darüber hinaus können hier auch Aussagen zu Patientenbelangen, z.B. Berichterstattung über Komfortangebote, Patientenzufriedenheit und Einzugsgebiete⁷, getroffen werden.

⁵ Buchheim/Knorr: Der Lagebericht nach DRS 15 und internationale Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 416.

⁶ IDW RH HFA 1.007 RdNrn. 2 und 3

⁷ Müller: Der Jahresabschluß im Krankenhaus, 3. Aufl., Düsseldorf 2005, S. 130

Im Lagebericht müssen diese Informationen zu nichtfinanziellen Leistungsindikatoren jedoch nur aufgeführt sein, sofern sie für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage des Unternehmens von Bedeutung sind.

Die **Sollangaben** umfassen Angaben zu

- Vorgängen von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind,
- Risikomanagement und Risiken in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten,
- Forschung und Entwicklung,
- bestehenden Zweigniederlassungen der Kapitalgesellschaft⁸ und
- den Grundzügen des Vergütungssystems der Organe der (Mutter-)Gesellschaft (bei börsennotierten Aktiengesellschaften).

Dabei ist der Ausdruck „soll“ dahingehend zu interpretieren, daß darauf im Regelfall einzugehen ist. Über eine Abweichung von diesem Regelfall hat die Geschäftsführung in eigener Verantwortung zu entscheiden; diese Entscheidungen dürfen jedoch nicht willkürlich getroffen werden, sondern sind auf Sonder- und Ausnahmefälle beschränkt.⁹ Im übrigen sind diese Angaben auch aus kommunalrechtlichen Gesichtspunkten bei Gesellschaften mit kommunaler Beteiligung erforderlich, da auch Kommunalunternehmen nach § 26 KUV die in § 289 Abs. 2 HGB genannten Sachverhalte angeben müssen.

Eine Berichterstattung nach § 289 Abs. 2 HGB kann unterbleiben, wenn keine derartigen Sachverhalte vorliegen. Ungeachtet dessen ist es jedoch nach DRS 15 Tz. 81 im Lagebericht anzugeben, wenn keine Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind (vgl. Abschnitt 2.2.3). Für kommunale Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen dürften die Angaben zu § 289 Abs. 2 Nrn. 3 bis 5 regelmäßig entfallen.

2.1 Grundsätze der Lageberichterstattung

DRS 15 formuliert fünf Grundsätze der Lageberichterstattung:

- Vollständigkeit
- Verlässlichkeit
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung
- Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung

⁸ Einzelne Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen eines Trägers sind keine Zweigniederlassungen, da sie nicht im Handelsregister eingetragen sind, sondern lediglich Betriebsstätten, für die keine Berichterstattung vorgeschrieben ist.

⁹ Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB Anm. 60

2.1.1 Vollständigkeit

Das Kriterium Vollständigkeit bedeutet nach DRS 15 Tz. 9 und 10, daß der Lagebericht aus Sicht der Unternehmensleitung sämtliche Informationen vermitteln muß, die ein verständiger Adressat benötigt, um den Geschäftsverlauf und die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung beurteilen zu können. Dabei müssen Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage ohne Rückgriff auf die Angaben im Konzern- bzw. Jahresabschluß verständlich sein. Der Umfang der Berichterstattung orientiert sich an der Wesentlichkeit, d.h. es muß über alles berichtet werden, was für die Adressaten des Lageberichts (Organe der Gesellschaft, Gesellschafter, Gläubiger, Belegschaft) von Bedeutung ist.

Aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit ergibt sich aber auch, daß es sich bei dem Kriterium Vollständigkeit um eine qualitative, nicht um eine quantitative Vollständigkeit handelt, d.h. es muß nicht über alle Geschäftsvorfälle sowie Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung berichtet werden.¹⁰

Insbesondere wegen des Gebots der Klarheit und Übersichtlichkeit sollte der Grundsatz der Wesentlichkeit verstärkt beachtet werden. Nach unseren Erfahrungen waren insbesondere bei Kommunalunternehmen, die den Abschluß und den Lagebericht im Vergleich zu den Kapitalgesellschaften nur eingeschränkt offenzulegen haben, festzustellen, daß die Lageberichte teilweise sehr umfangreich waren und ihre Informationen über das Wesentliche zum Teil erheblich hinausgingen. Im Regelfall dürfte für Lageberichte von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen kommunaler Träger ein Umfang von höchstens 20 Seiten ausreichen.

Zum Kriterium Vollständigkeit ist abschließend noch anzuführen, daß Chancen und Risiken, d.h. die Möglichkeiten positiver und negativer Entwicklungen der wirtschaftlichen Lage, nicht aufgerechnet werden dürfen (DRS 15 Tz. 12), sondern einzeln darzustellen sind.

2.1.2 Verlässlichkeit

Das Kriterium Verlässlichkeit ist nur dann erfüllt, wenn keine unwahren Angaben im Lagebericht enthalten sind. Daneben ist der Lagebericht auch freizuhalten von Verschleierungen einzelner Sachverhalte, die es dem Adressaten erschweren, einen zutreffenden Eindruck von der Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns zu erhalten. Auch sollen die Angaben im Lagebericht nicht vage oder weitschweifig sein (vgl. Abschnitt 2.1.1).

Zur Verlässlichkeit zählt nach DRS 15 Tz. 14 bis 19, daß die Angaben zutreffend und nachvollziehbar sind. Dabei ist zu unterscheiden und deutlich zu machen, ob die Angaben auf Tatsachen beruhen oder ob es sich um die Meinung der Unternehmensleitung handelt. Darüber hinaus muß der Lagebericht in sich widerspruchsfrei sein, d.h. eindeutige Aussagen dürfen nicht an anderer Stelle aufgehoben oder relativiert werden.

Informationen, die aus dem Jahresabschluß abgeleitet werden, z.B. die Verwendung von Kennzahlen, sind für den Adressaten nachvollziehbar darzustellen.

Im Hinblick auf zukunftsbezogene Betrachtungen sind die Annahmen für die Aussagen sowie evtl. Prognose- und Schätzverfahren zu erläutern. Ferner ist auf die Unsicherheiten hinzuweisen, die die erwarteten Ergebnisse beeinträchtigen können.

¹⁰ Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB Anm. 9

2.1.3 Klarheit und Übersichtlichkeit

Im Hinblick auf die Klarheit und Übersichtlichkeit ist neben rein formalen Anforderungen (keine Einbeziehung in den Jahres- oder Konzernabschluß oder in sonstige Informationen, Überschrift „Lagebericht“ oder „Konzernlagebericht“, Gliederung mit Überschriften) auch zu beachten, daß die Darstellungsform und der Aufbau des Lageberichts für die verschiedenen Zeiträume grundsätzlich beibehalten werden sollten (Stetigkeitsgebot). Dies betrifft auch die Darstellung und Berechnung bei der Verwendung von Kennzahlen. Änderungen, die die Vergleichbarkeit mit Werten aus den Vorjahren beeinträchtigen, sind anzugeben und zu begründen; ferner sind die Auswirkungen, sofern es möglich ist, auch für Vorjahre im Lagebericht darzustellen. Bei der Darstellung der wesentlichen Kennzahlen für die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage wird eine mehrperiodige Übersicht, die das abgelaufene Geschäftsjahr, die vier vorangegangenen Geschäftsjahre und das kommende Geschäftsjahr umfaßt, empfohlen (DRS 15 Tz. 27). Dadurch können auch Trends herausgearbeitet werden. Daneben wäre es wünschenswert, auch branchenbezogene Vergleichsmaßstäbe darzustellen; allerdings dürfte es nur in Ausnahmefällen gelingen, aussagefähige branchenbezogene Kennzahlen zur Ertrags-, Finanz- oder Vermögenslage zu erhalten.

2.1.4 Vermittlung der Sicht der Unternehmensleitung

In den Vordergrund des Lageberichts ist die Einschätzung und Beurteilung des wirtschaftlichen Verlaufs und der Lage durch die Unternehmensleitung vor dem Hintergrund der wesentlichen gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Rahmenbedingungen zu stellen (DRS 15 Tz. 28 und 29).

2.1.5 Konzentration auf die nachhaltige Wertschaffung

Nach DRS 15 Tz. 30 sind in den Lagebericht alle zum Berichtszeitpunkt, also nicht nur zum Bilanzstichtag, bekannten Ereignisse, Entscheidungen und Faktoren anzugeben, die einen wesentlichen Einfluß auf die Wertentwicklung des Unternehmens haben. Das müssen nicht unbedingt finanzielle Leistungsindikatoren sein, sofern andere Leistungsindikatoren den Geschäftsverlauf oder die Lage der Gesellschaft wesentlich beeinflusst haben oder sie beeinflussen werden.

Ferner ist über im vergangenen Jahr eingetretene einmalige Effekte, die die wirtschaftliche Lage abweichend von den Prognosen im letzten Lagebericht beeinflusst haben, zu berichten. Zudem sind Angaben zu Planungen und Erwartungen der Unternehmensleitung für mindestens zwei Geschäftsjahre zu machen.

2.2 Aufbau und Inhalt des Lageberichts

Die Gliederung des Lageberichts muß dem Kriterium der Klarheit und Übersichtlichkeit entsprechen (vgl. Abschnitt 2.1.3). Zudem sollte die Gliederung im Periodenvergleich beibehalten werden. Es ist zu empfehlen, entsprechend DRS 15 Tz. 22 die in der Anlage zum DRS 15 dargestellte Gliederungsempfehlung zu übernehmen:

- Geschäft und Rahmenbedingungen
- Ertragslage

- Finanzlage
- Vermögenslage
- Nachtragsbericht
- Risikobericht
- Prognosebericht

2.2.1 Geschäft und Rahmenbedingungen (DRS 15 Tz. 36 bis 44 und 94 bis 102)

In diesem Abschnitt sind als Ausgangspunkt für die Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage das Unternehmen (Träger der Krankenhäuser bzw. Pflegeeinrichtungen) selbst und die gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Rahmenbedingungen darzustellen. Der Geschäftsverlauf ist vor dem Hintergrund dieser Rahmenbedingungen darzustellen, wobei auf die Auswirkungen der Entwicklung der Rahmenbedingungen auf den Geschäftsverlauf und auf wesentliche Ereignisse, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren, einzugehen ist. Ferner wäre in diesem Abschnitt, sofern es für den kommunalen Krankenhausträger ausnahmsweise von Bedeutung sein sollte, auf die Aktivitäten im Zusammenhang mit Forschung und Entwicklung einzugehen.

Abschließend sollte eine Beurteilung der Unternehmensleitung dazu abgegeben werden, ob die Geschäftsentwicklung insgesamt günstig oder ungünstig verlaufen ist. In diesem Zusammenhang sind gegebenenfalls auch Abweichungen des eingetretenen Geschäftsverlaufs gegenüber Prognosen in früheren Berichterstattungen darzustellen.

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen sollten in diesen Abschnitt folgende Angaben aufgenommen werden:

- Entwicklung der rechtlichen Rahmenbedingungen (Bundes- und Landesrecht)
- gesamtwirtschaftliche Entwicklung auf dem Gesundheits- und Pflegesektor (finanzielle Lage der Kostenträger)
- Kurzdarstellung des eigenen Unternehmens (Betriebsstätten, Fachabteilungen, Aufnahme in den Landeskrankenhausplan, Ausbildungsstätten)
- Darstellung der Leistungsentwicklung (Belegungskennzahlen, Fallzahlen, CMI), gegebenenfalls getrennt nach Betriebsstätten und Sektoren (stationärer Bereich, evtl. weiter unterteilt in Leistungen nach dem KHEntgG, Leistungen im Zusammenhang mit der integrierten Versorgung und sonstige stationäre Leistungen sowie ambulanter Bereich)
- Kapazitätsauslastung
- Patientenstruktur mit Hinweisen auf Veränderungen im Vergleich zu den vergangenen Perioden
- Änderungen des medizinischen und nichtmedizinischen Leistungsangebots
- Darstellung struktureller Änderungen (In-, Outsourcing von Leistungen, Verlagerung ambulanter Leistungen in ein MVZ)

- Veränderungen im Beschaffungsbereich, sofern diese den Geschäftsverlauf wesentlich beeinflussen haben (z.B. Umstellung auf ein Logistikzentrum, Änderungen im IT-Bereich)
- evtl. Angaben zu Umweltaspekten

2.2.2 Darstellung der Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage (DRS 15 Tz. 45 bis 49)

Unter den Punkten 2 bis 4 der Gliederungsempfehlung des DRS 15 ist eine vergangenheitsbezogene Analyse der wirtschaftlichen Entwicklung zur Erläuterung der Angaben im Jahresabschluss - auch im Vergleich zum Vorjahr - darzustellen. Dabei ist insbesondere auf Auswirkungen von Ereignissen einzugehen, die für den Geschäftsverlauf ursächlich waren, z.B. Umstrukturierungsmaßnahmen, Änderungen des Leistungsangebots, Kooperationsvereinbarungen, Änderungen der Rahmenbedingungen, Einflüsse durch Änderungen des Leistungsangebots anderer Anbieter im Einzugsbereich, besondere Schadens- oder Unglücksfälle.

Die Darstellung des gesamten wirtschaftlichen Bereichs ist mit einer Gesamtaussage aus der Sicht der Unternehmensleitung zur wirtschaftlichen Lage zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts abzuschließen, wobei auf Abweichungen von Prognosen in früheren Berichtserstattungen eingegangen werden sollte.

2.2.2.1 Ertragslage (DRS 15 Tz. 50 bis 60 und 104 bis 106)

Nach § 289 Abs. 1 HGB ist der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses darzustellen. Der Begriff „Geschäftsergebnis“ ist nicht gesetzlich definiert. Nach der Auffassung des IDW¹¹ ist das Jahresergebnis im Sinne von § 275 Abs. 2 Nr. 20 HGB zugrunde zu legen und insbesondere auf die darin eingeflossenen Ergebniskomponenten und -strukturen einzugehen. Die grundsätzlich mögliche Verwendung einer anderen Kennzahl für die Unternehmenssteuerung (z.B. EBIT, EBITDA) dürfte für kommunale Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen nicht von Bedeutung sein.

Dabei empfiehlt es sich, das Jahresergebnis (und im Vergleich dazu das Vorjahresergebnis) in die Bestandteile

- Betriebsergebnis,
- Finanzergebnis (soweit das Finanzergebnis für das Unternehmen von Bedeutung ist),
- Ergebnis aus der Förderung nach dem KHG und aus sonstigen Zuschüssen,
- investives Ergebnis außerhalb des geförderten Bereichs und
- außerordentliches Ergebnis

zu zerlegen und die Veränderungen gegenüber dem Vorjahresergebnis zu analysieren. Bei der Analyse sollte darüber hinaus unterschieden werden zwischen preis- und mengenbedingten Einflüssen, 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.

Neben der Darstellung außerordentlicher Vorgänge (einschließlich Bewertungsänderungen, z.B. bei Rückstellungen, Wertberichtigungen) mit Auswirkungen auf das Jahresergebnis sind die Gründe für wesentliche Veränderungen der einzelnen Bereichsergebnisse anzugeben. In

¹¹ IDW RH HFA 1.007, RdNr. 6

die Analyse sind wesentliche finanzielle Leistungsindikatoren einzubeziehen, d.h. Kennzahlen, die auch für die Abschlußanalyse verwendet werden. Allgemeine Kennzahlen zur Rentabilität (Eigenkapitalrentabilität, Umsatzrentabilität), wie sie vom IDW genannt werden,¹² dürften dabei weniger von Bedeutung sein, da es sich bei kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen weit überwiegend um gemeinnützige, nicht gewinnorientierte Einrichtungen handelt. Statt dessen könnte z.B. der

Kostendeckungsgrad $(\text{Betriebserträge} : \text{Betriebsaufwendungen} \times 100 \%)$

angegeben werden.

Des weiteren bieten sich als Kennzahlen an:

- Personalintensität (Personalaufwand : Umsatzerlöse x 100 %)
- Gesamtleistung je Beschäftigter (Erlöse GuV-Posten 1 bis 8 : Anzahl der VK)
- Personalkosten je Vollkraft
- Durchschnittserlöse im stationären Krankenhausbereich je Fall
- Materialintensität (Materialaufwendungen : Umsatzerlöse x 100 %), gegebenenfalls unterschieden nach Aufwand für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogene Leistungen

2.2.2.2 Finanzlage (DRS 15 Tz. 61 bis 76 und 107 bis 109)

Im Bericht über die Finanzlage sind die Grundsätze und Ziele des Finanzmanagements darzustellen, wobei diese Ausführungen nicht umfangreich sein dürften, da in der Regel keine Verbindlichkeiten in Fremdwährungen bestehen und keine derivativen Finanzinstrumente genutzt werden.

Die Kapitalstruktur des Unternehmens ist getrennt nach internen und externen Finanzierungsquellen darzustellen, und die Veränderungen sind 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.¹³

Aus diesen stichtagsbezogenen Angaben sind Kennzahlen anzugeben über die Finanzierungsstruktur, z.B.

- Eigenkapitalquote $[(\text{um Ausgleichsposten bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten}) : \text{Gesamtkapital} \times 100 \%,$
- Verschuldungsgrad $(\text{Verbindlichkeiten} : \text{bereinigtes Eigenkapital oder Gesamtkapital} \times 100 \%),$

¹² IDW RH HFA 1.007, RdNr. 7

¹³ Begründung zum Referentenentwurf des Bilanzrechtsreformgesetzes, Stand Dezember 2003, S. 25

- Rückstellungsquote (Rückstellungen : Gesamtkapital, gegebenenfalls getrennt nach Pensions- und sonstigen Rückstellungen x 100 %),

und über die stichtagsbezogene Liquidität, z.B.

- Liquidität 1. Grades (Liquide Mittel : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %),
- Liquidität 2. Grades [(Liquide Mittel + kurzfristige Forderungen) : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %],
- Liquidität 3. Grades (Umlaufvermögen : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %),
- Liquiditätsreserve in Tagen [(kurzfristiges Vermögen - kurzfristiges Fremdkapital) x 365 : (Personal- + Sachaufwendungen)].

Darüber hinaus ist zur Beurteilung der Entwicklung der Liquidität eine Analyse anhand einer Kapitalflußrechnung durchzuführen, die den Mittelzu- bzw. -abfluß aus laufender Geschäftstätigkeit, aus dem investiven Bereich und dem Finanzbereich aufzeigt. Empfehlenswert ist, die Kapitalflußrechnung getrennt nach dem Eigenmittel- und dem Fördermittelkreislauf darzustellen. Die Ursachen wesentlicher Veränderungen der Mittelherkunft und -verwendung sind zu erläutern.

Des weiteren ist in diesem Teil des Lageberichts für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen eine Investitionsanalyse durchzuführen, d.h. die Fortführung und der Abschluß bedeutender Investitionen, z.B. Bauvorhaben, Beschaffung medizinischer Großgeräte, Umrüstung oder Neubeschaffung der gesamten Kranken- oder Pflegebetten, Umstellung des EDV-Systems, sind darzustellen sowie Umfang und Hauptzweck der getätigten Investitionen sind zu erläutern; die Höhe der bestehenden Investitionsverpflichtungen ist unter Angabe der Mittelherkunft darzustellen.¹⁴

Angaben zu außerbilanziellen Finanzierungsinstrumenten dürften dagegen für kommunale Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in der Regel nicht von großer Bedeutung sein.

2.2.2.3 Vermögenslage (DRS 15 Tz. 77 bis 80 und 110 bis 119)

In diesem Berichtsabschnitt sind zunächst die Höhe und die Zusammensetzung des Vermögens darzustellen und wesentliche Abweichungen gegenüber dem Vorjahr anzugeben und zu erläutern. Ebenso wie bei der Analyse der Finanzlage sind ausgehend von der Bilanz des Unternehmens stichtagsbezogene Kennzahlen darzustellen, z.B.

- Anlagenintensität (Anlagevermögen : Gesamtvermögen x 100 %),
- Intensität des bereinigten Anlagevermögens [(Anlagevermögen - verwendete Sonderposten) : (Gesamtvermögen - verwendete Sonderposten) x 100 %],
- Verhältnis der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu Umsatzerlösen,
- Intensität des Umlaufvermögens (Umlaufvermögen : Gesamtvermögen x 100 %).

¹⁴ Buchheim/Knorr: Der Lagebericht nach DRS 15 und internationale Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 420

Es erscheint geboten, neben diesen vertikalen auch horizontale Bilanzkennzahlen im Lagebericht darzustellen, d.h. Kennzahlen, die sich sowohl auf die Vermögens- als auch auf die Finanzstruktur beziehen, z.B.

- Working Capital Ratio (kurzfristiges Umlaufvermögen : kurzfristiges Fremdkapital x 100 %),
- Deckungsgrad A $[(\text{bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten}) : \text{Anlagevermögen} \times 100 \%,$
- Deckungsgrad B $[(\text{bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten} + \text{langfristiges Fremdkapital}) : \text{Anlagevermögen} \times 100 \%,$
- Deckungsgrad C $[(\text{bereinigtes Eigenkapital} + \text{Sonderposten} + \text{langfristiges Fremdkapital}) : (\text{Anlagevermögen} + \text{langfristiges Umlaufvermögen}) \times 100 \%.]$

Im Bericht über die Vermögenslage 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.

Angaben zu außerbilanziellen Finanzierungsinstrumenten, z.B. zu geleasteten, gepachteten, gemieteten Vermögensgegenständen und zu selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten, sind erforderlich, sofern die Vermögenswerte die wirtschaftliche Lage erheblich beeinflussen. Ein derartiger Einfluß dürfte bei Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen in kommunaler Trägerschaft nur bei Miet- oder Leasingverhältnissen mit sehr großem Umfang gegeben sein.

In den Bericht über die Vermögenslage sind nach DRS 15 auch immaterielle Werte im Sinne von § 289 Abs. 3 und § 315 Abs. 1 Satz 4 HGB einzubeziehen; es sind also insbesondere Angaben zum Personal und zu Kundenbeziehungen zu machen. Es wird dabei empfohlen, diese Informationen in Geldeinheiten zu bewerten;¹⁵ allerdings ist eine derartige Darstellung nicht frei von subjektiven Einflüssen und nur schwer realisierbar.

2.2.3 Nachtragsbericht (DRS 15 Tz. 81 und 82)

Im Nachtragsbericht sind Vorgänge von besonderer Bedeutung, die sich im Zeitraum zwischen dem Bilanzstichtag und der Erstellung des Lageberichts ereignet haben, anzugeben und ihre erwarteten Auswirkungen auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage zu erläutern. Dabei ist es unerheblich, ob diese Vorgänge bereits abgeschlossen sind oder zum Zeitpunkt der Aufstellung des Lageberichts noch andauern. Es handelt sich um solche Vorgänge, die, wenn sie bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten wären, die wirtschaftliche Lage des Unternehmens beeinflusst hätten. Beispiele für derartige Vorgänge sind

- wesentliche Veränderungen des Krankenhausbudgets aufgrund von Leistungsänderungen,
- sonstige Änderungen des Leistungsspektrums mit größeren Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage,
- Änderungen der Chefarztbesetzungen, wenn damit erhebliche Kostenänderungen verbunden sind,

¹⁵ vgl. DRS 15 Tz. 117; Müller: Der Jahresabschluß im Krankenhaus, 3. Aufl., Düsseldorf 2005, S.130 (Darstellung einer Personalbilanz)

- Kündigungen von Verträgen, die zu erheblichen Abfindungszahlungen führen und
- Inbetriebnahme eines Großgeräts.

Falls keine solchen Vorgänge eingetreten sind, ist dies im Nachtragsbericht anzugeben.

2.2.4 Risikobericht (DRS 15 Tz. 83)

DRS 15 Tz. 83 verweist hinsichtlich der Erstellung des Risikoberichts auf DRS 5.

Bei der Berichterstattung über die Risiken ist zu unterscheiden zwischen bestandsgefährdenden Risiken und anderen wesentlichen Risiken. Während für bestandsgefährdende Risiken ein Prognosezeitraum von einem Jahr ausreicht, ist für die anderen wesentlichen Risiken in der Regel ein Zeitraum von zwei Jahren (ebenso wie für den Prognosebericht) zugrunde 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,
- dauerhafte Verluste, die vom Gesellschafter nicht ausgeglichen werden¹⁶ und
- einen drohenden Kreditentzug oder eine Kürzung von Kreditlinien.

Ist der Bestand nach Auffassung der Unternehmensleitung nicht gefährdet, brauchen keine gesonderten Angaben im Lagebericht gemacht zu werden, zumal sich der Fortbestand in der Regel aus dem Prognosebericht ergibt. Allerdings sollten im Falle einer Unternehmenskrise die Planungsrechnungen, die die Unternehmensleitung zur Annahme des Fortbestands veranlaßt haben, aufbewahrt und geprüft werden, da nach diesen Unterlagen im (nicht erwarteten) Fall der Insolvenz gefragt werden wird.¹⁷

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) und sonstiger Risikopotentiale sind zu untersuchen und, sofern sie einen wesentlichen Einfluß auf die Ertrags-, Finanz- und Vermögenslage haben, darzustellen.

Darzustellen sind in der Regel nur Restrisiken unter Berücksichtigung von Kompensationen der Risiken (z.B. durch den Abschluß einer Versicherung). Sofern für einzelne Risiken im Jahresabschluß durch Abschreibungen, Wertberichtigungen oder Rückstellungen bereits Vorsorge

¹⁶ Bei kommunalen Trägern von Einrichtungen, die nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden, besteht diese Gefahr aufgrund der Regelungen in der WkKV und der WkPV nicht.

¹⁷ Müller: Der Jahresabschluß im Krankenhaus, 3. Aufl., Düsseldorf 2005, S.127

getroffen wurde, ist darüber nur zu berichten, soweit dies für die Gesamteinschätzung der Risikosituation von Bedeutung ist.

Soweit es möglich ist, sind die Risiken zu quantifizieren; die verwendeten Modelle und Annahmen sind im Risikobericht zu erläutern. Denkbar wäre die Darstellung einer derartigen Planungsrechnung für Krankenhäuser, die zu den sog. „Konvergenz-Verlierern“ gehören, d.h. deren individueller Basisfallwert in der Konvergenzphase bis 2009 auf den Landesbasisfallwert abgesenkt wird.

Wenngleich der Gesetzgeber Angaben zum verwendeten Risikomanagement nur in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten vorschreibt, sollten allgemeine Aussagen zum Risikomanagement in angemessenem Umfang entsprechend DRS 5 Tz. 28 im Risikobericht enthalten sein.

Teil des Risikoberichts sind ferner die in § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB und § 315 Abs. 2 Nr. 2 HGB vorgeschriebenen Angaben im Hinblick auf die Verwendung von Finanzinstrumenten. Der Begriff „Finanzinstrument“ umfaßt nach der Definition des IDW¹⁸

- die von § 1 Abs. 11 KWG (Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Devisen oder Rechnungseinheiten sowie Derivate) oder von § 2 Abs. 2 b WpHG (Wertpapiere, Geldmarktinstrumente, Derivate, Rechte auf Zeichnung von Wertpapieren, sonstige Instrumente, die zum Handel an einem organisierten Markt im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zugelassen sind oder für die eine solche Zulassung beantragt worden ist) erfaßten Instrumente,
- Finanzanlagen, Forderungen und Verbindlichkeiten im Sinne des § 266 HGB.

Allerdings dürften Risiken aus der Verwendung derartiger Finanzinstrumente bei kommunalen Trägern von Krankenhäusern oder Pflegeeinrichtungen nur die Ausnahme sein. Auch wenn somit Angaben im Risikobericht meist nicht zwingend erforderlich sind, könnte z.B. folgende Formulierung in den Risikobericht aufgenommen werden:

„Die Finanzinstrumente umfassen im wesentlichen die in der Bilanz ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten. Zweifelhafte Forderungen wurden wertberichtigt. Im Übrigen sind keine weiteren Risiken aus Preisänderungs-, Ausfall- und Liquiditätsrisiken sowie Risiken aus Zahlungsstromschwankungen in bezug auf die Verwendung von Finanzinstrumenten ersichtlich.“

2.2.5 Prognosebericht (DRS 15 Tz. 84 bis 91 und 120 bis 123)

Im Prognosebericht ist die voraussichtliche Entwicklung des Unternehmens mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken darzustellen, wobei Risiken, die im Risikobericht bereits aufgeführt wurden, nicht nochmals angegeben werden müssen. Dazu sind Aussagen über Änderungen der Geschäftspolitik, die Erschließung zusätzlicher Einzugsbereiche, Änderungen des Leistungsangebots und die Verwendung neuer medizinischer Verfahren zu machen und die sich daraus ergebenden finanzwirtschaftlichen Auswirkungen sowie Auswirkungen auf die Investitionen darzustellen. Ebenso ist die von der Unternehmensleitung erwartete Entwicklung der gesamtwirtschaftlichen und branchenbezogenen Rahmenbedingungen anzugeben.

¹⁸ IDW RH HFA 1.005 RdNr. 4

Die Erwartungen der Unternehmensleitung sind zusammenzufassen und mindestens zu einer Trendaussage zu verdichten.¹⁹

Als Prognosezeitraum sind ausgehend vom Jahresabschlußstichtag mindestens zwei Jahre zugrunde zu legen. Dabei sollten zumindest für das auf den Jahresabschluß folgende Geschäftsjahr quantifizierte Angaben gemacht werden. Diese Forderung dürfte für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in kommunaler Trägerschaft dann zu erfüllen sein, wenn sie rechtzeitig und sachgerecht Wirtschaftspläne nach den Vorgaben der WkKV oder der WkPV erstellt haben, zumal auch bei Kapitalgesellschaften mit kommunaler Beteiligung die Kommune gemäß Art. 94 Abs. 1 Nr. 1 GO (Art. 82 Abs. 1 Nr. 1 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Nr. 1 BezO) auf die Erstellung eines Wirtschaftsplans hinzuwirken hat.

Prognosen zur Entwicklung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, die über ein Jahr hinausgehen, sollten von der kurzfristigen Prognose getrennt dargestellt werden. Dabei reichen qualitative Aussagen zur erwarteten Finanz- und Ertragslage (Entwicklung der Umsätze, der Jahresergebnisse, Veränderungen des Eigen- und Fremdkapitals) in der Regel aus.

3. Innerbetriebliche Organisation der Erstellung

Nach § 264 Abs. 1 HGB haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft den Lagebericht aufzustellen. Anders als der Jahresabschluß muß der Lagebericht nicht vom Geschäftsführungsorgan unterzeichnet werden.²⁰ Der Lagebericht soll entsprechend DRS 15 Tz. 28 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 um so 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.

¹⁹ Buchheim/Knorr: Der Lagebericht nach DRS 15 und internationale Entwicklungen, Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 422

²⁰ Ellrott in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB Anm. 7; WP-Handbuch 2006 I, 13. Aufl., Düsseldorf 2006, F 850