

Der Anhang zum Jahresabschluss von kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen

Verfasser: Bernhard Köhler

Inhaltsübersicht	Seite
1. Anwendungsbereich und rechtliche Grundlagen	114
2. Allgemeine Hinweise zur Erstellung des Anhangs	114
3. Von der Rechtsform unabhängige Bestandteile des Anhangs nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung und der Pflege-Buchführungsverordnung	116
3.1 Vorbemerkung	116
3.2 Pflichtangaben im Anhang	117
3.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind	118
4. Weitere Bestandteile des Anhangs für Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen	119
4.1 Vorbemerkung	119
4.2 Pflichtangaben im Anhang	119
4.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind	127

1. Anwendungsbereich¹ und rechtliche Grundlagen

Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen haben nach § 4 Abs. 1 Satz 1 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) und § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) einen Anhang als Teil des Jahresabschlusses aufzustellen. Dies ist für kommunale Einrichtungen, sofern sie nicht in einer Rechtsform des privaten Rechts geführt werden, ergänzend auch in § 9 Abs. 2 Nr. 3 der Verordnung über die Wirtschaftsführung der kommunalen Krankenhäuser (WkKV) und § 9 Abs. 2 Nr. 3 der Verordnung über die Wirtschaftsführung der kommunalen Pflegeeinrichtungen (WkPV) geregelt.

Regie- und Eigenbetriebe müssen nicht alle Regelungen des Handelsgesetzbuchs (HGB) für die Erstellung des Anhangs anwenden, sondern nur die in § 4 Abs. 3 KHBV und § 4 Abs. 1 PBV genannten Vorschriften, soweit sie Vorschriften zu Pflichtangaben im Anhang enthalten.

Demgegenüber müssen die Einrichtungen, deren Träger Kapitalgesellschaften sind, an denen eine Kommune beteiligt ist, die gesamten Regelungen des HGB für die Erstellung des Anhangs beachten. Dabei ist § 288 HGB (größenabhängige Erleichterungen) für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften, an denen einer Gebietskörperschaft entweder die Mehrheit der Anteile an der Kapitalgesellschaft zusteht oder ihr mindestens der vierte Teil der Anteile und zugleich mit anderen Gebietskörperschaften die Mehrheit der Anteile zusteht, nicht anzuwenden. Die Gebietskörperschaften haben nach Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GO (Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BezO) dafür Sorge zu tragen, dass diese Unternehmen unabhängig von den in § 267 HGB normierten Größenmerkmalen den Jahresabschluss nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen.

Auch Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, die als Kommunalunternehmen geführt werden, haben alle Vorschriften des HGB für Kapitalgesellschaften bei der Erstellung des Anhangs zu beachten, da nach Art. 91 Abs. 1 GO (Art. 79 Abs. 1 LKrO, Art. 74 Abs. 1 BezO) der Jahresabschluss und der Lagebericht nach den für große Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften des HGB aufzustellen sind, sofern nicht weitergehende gesetzliche Vorschriften gelten oder andere gesetzliche Vorschriften entgegenstehen. Insofern gelten für diese Einrichtungen die größenabhängigen Erleichterungen nach § 288 HGB ebenfalls nicht.

2. Allgemeine Hinweise zur Erstellung des Anhangs

Der Anhang ist neben der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ein notwendiger und gleichwertiger Bestandteil des Jahresabschlusses und hat, zusammen mit den beiden anderen Teilen, die Aufgabe nach § 264 Abs. 2 HGB, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln.

¹ Die nachfolgend genannten Vorschriften des Kommunalrechts betreffen die für den Freistaat Bayern geltenden Regelungen.

Im Einzelnen lassen sich die dem Anhang zuzuordnenden Aufgaben wie folgt beschreiben:²

Die wesentliche Aufgabe besteht in der Informationsvermittlung durch Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, von Änderungen der Methoden und durch Angabe über zusätzliche Sachverhalte, die sich der Bilanzierung entziehen (insbesondere Angaben, die in § 285 HGB gefordert werden). Darüber hinaus werden die Bilanz und die GuV durch die Möglichkeit, Angaben in den Anhang zu verlagern, entlastet. Durch diese Wahlrechte ist es möglich, die wesentlichen Angaben in Bilanz und GuV zu konzentrieren und diese Bestandteile übersichtlicher zu gestalten. Des Weiteren werden als Aufgaben des Anhangs noch die Erläuterungsfunktion, durch die Darstellung von Veränderungen gegenüber dem Vorjahresabschluss und deren Auswirkungen auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage, und die Korrekturfunktion, durch zusätzliche Angaben über Bilanz und GuV hinaus zur Vermittlung eines zutreffenden Bildes von der Lage des Unternehmens, genannt. Allerdings gehen diese Funktionen nicht so weit, dass dadurch missverständliche oder unzutreffende Angaben in Bilanz und GuV im Anhang zu korrigieren sind; vielmehr sind diese Korrekturen dann bereits in der Bilanz oder in der GuV durchzuführen.

Da der Anhang Bestandteil des Jahresabschlusses ist, gelten auch hierfür die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Dies ergibt sich bereits aus § 243 HGB und wird nochmals in § 264 Abs. 2 HGB klar gestellt. Die Ausführungen im Anhang müssen also wahr, klar und übersichtlich sein und so vollständig, dass das in § 264 Abs. 2 HGB geforderte Bild vermittelt wird, wobei der Grundsatz der Vollständigkeit teilweise durch den Grundsatz der Wesentlichkeit eingeschränkt wird.³

Neben den allgemeinen Grundsätzen der Klarheit und Übersichtlichkeit, die durch die Kennzeichnung des Anhangs als solchen und somit einer klaren Trennung vom Lagebericht und einer Strukturierung nach sachlichen Gesichtspunkten erfüllt werden kann,⁴ sind an die formale Ausgestaltung des Anhangs keine gesetzlichen Anforderungen gestellt. Kontrovers diskutiert wird in der Fachliteratur die Frage, ob im Anhang, wie in Bilanz und GuV, der Grundsatz der formellen Stetigkeit zu beachten ist.⁵ Praktisch empfiehlt es sich, eine einmal gewählte Gliederung, soweit sie sich als zweckmäßig erwiesen hat, auch in der Folgezeit beizubehalten. Empfohlen werden kann für die Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen folgende Grobgliederung:

- allgemeine Angaben
- allgemeine Angaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
- Erläuterungen der Bilanz- und der GuV-Posten (untergliedert nach den einzelnen Posten)

² vgl. Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Auflage, 1995, § 284 HGB Anm. 12 ff.

³ vgl. WP-Handbuch 2006, Band I, Abschnitt F, RdNr. 563

⁴ Die Gliederung nach den gesetzlichen Vorschriften erscheint diesbezüglich nicht ausreichend; vgl. Ellrott in Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Auflage, 2006, § 284 HGB Anm. 25

⁵ Dafür sprechen sich z. B. Ellrott, a. a. O., § 284 HGB Anm. 26, a.A. und WP-Handbuch 2006, a. a. O., RdNr. 572 aus.

- sonstige Angaben (z. B. über Mitarbeiteranzahl, verbundene Unternehmen, Beteiligungsverhältnisse)
- Namen und Berufsbezeichnungen der Organmitglieder

Dabei sind sämtliche Sachverhalte ausdrücklich anzugeben. Verweise auf frühere Jahresabschlüsse genügen nicht. Die Angabe von Vorjahreswerten im Anhang ist nur insoweit geboten, als es sich um Wahlpflichtangaben handelt, d. h. um Angaben, die entweder in der Bilanz oder in der GuV oder im Anhang zu machen sind. Ebenso ist der Ausweis von Vorjahreszahlen geboten, wenn Posten in der Bilanz oder in der GuV entsprechend § 265 Abs. 7 HGB zusammengefasst dargestellt sind. Diese Regelung betrifft jedoch nur Kapitalgesellschaften als Träger kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, welche die Bilanz und die GuV nicht nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufstellen.

Gemäß § 245 HGB ist der Jahresabschluss vom Kaufmann zu unterzeichnen. Das bedeutet nicht, dass der Anhang gesondert zu unterzeichnen wäre. Vielmehr genügt die Unterzeichnung am Ende des Anhangs, wenn der Anhang hinter Bilanz und GuV platziert ist.

In den folgenden Abschnitten werden die Pflichtangaben und Wahlpflichtangaben (Angabe entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der GuV) des Anhangs kurz getrennt nach Rechtsformen der kommunalen Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen dargestellt. Auf darüber hinaus mögliche freiwillige Zusatzangaben wird nicht eingegangen. In diesem Zusammenhang soll jedoch darauf hingewiesen werden, dass auch diese Zusatzangaben den allgemeinen Grundsätzen für die Erstellung des Anhangs unterliegen und auch, sofern der Jahresabschluss prüfungspflichtig ist, in die Abschlussprüfung einzubeziehen sind.

3. Von der Rechtsform unabhängige Bestandteile des Anhangs nach der Krankenhaus-Buchführungsverordnung und der Pflege-Buchführungsverordnung

3.1 Vorbemerkung

Von wenigen Ausnahmen abgesehen stimmen die Regelungen nach der KHBV und der PBV für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen überein, so dass im Folgenden auf beide Einrichtungsarten zusammen eingegangen werden kann.

3.2 Pflichtangaben im Anhang

Nach § 4 Abs. 3 KHBV und § 4 Abs. 1 Satz 3 PBV sind folgende Angaben im Anhang für alle Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen, d. h. auch für Regie- und Eigenbetriebe, verpflichtend:

§ 264 Abs. 2 HGB **Zusätzliche Angaben, falls der Jahresabschluss wegen der besonderen Umstände trotz Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt**

Diese Vorschrift betrifft nur Sachverhalte von außergewöhnlicher Bedeutung und einmaliger Art, für die sonst keine Erläuterungspflicht besteht (z. B. bei erheblichen Preissteigerungen und Geldwertänderungen oder ungewöhnlichen bilanzpolitischen oder sachverhaltsgestaltenden Maßnahmen). Im Übrigen können diese Erläuterungen durch Angaben im Lagebericht ergänzt werden.⁶

§ 265 Abs. 2 **Angabe und Erläuterung nicht vergleichbarer Vorjahreszahlen in Bilanz und GuV**
Sätze 2 und 3 HGB

Angabe und Erläuterung von zu Vergleichszwecken angepassten Vorjahreszahlen in Bilanz und GuV

Sind Vorjahresbeträge aufgrund von Umgliederungen nicht mit denen des laufenden Jahres vergleichbar, bestehen zwei Möglichkeiten:

- a) Erläuterung der Nichtvergleichbarkeit im Anhang, d. h. Angabe und Begründung
- b) Anpassung der Vorjahresbeträge mit Hinweis und Begründung im Anhang

§ 277 Abs. 4 **Erläuterungen der außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit anfallenden Erträge und Aufwendungen sowie der periodenfremden Erträge und Aufwendungen hinsichtlich Betrag und Art, soweit nicht von untergeordneter Bedeutung**
Sätze 2 und 3 HGB

Diese Angaben sind nur für Pflegeeinrichtungen nach der PBV verpflichtend. Für Krankenhäuser, die den Jahresabschluss nicht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen müssen, besteht keine Verpflichtung.

Die ohnehin selten anzutreffenden außerordentlichen Erträge und Aufwendungen sind aufgrund ihrer Bedeutung grundsätzlich zu erläutern. Bei den periodenfremden Erträgen und Aufwendungen kann davon ausgegangen werden, dass sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind, wenn dadurch das Jahresergebnis jeweils um mehr als 10 % beeinflusst und ein Mindestbetrag von 0,5 % des gezeichneten Kapitals überschritten wird.⁷

⁶ vgl. WP-Handbuch 2006, a. a. O., RdNrn. 840 bis 842

⁷ vgl. Kupsch in Handbuch des Jahresabschlusses, Abt. IV/4 (2004), RdNrn. 148 und 150

**§ 284 Abs. 2
Nr. 1 HGB**

Angabe der auf die Posten der Bilanz und der GuV angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

Erforderlich sind Angaben zu Bilanzierungswahlrechten, Bilanzierungshilfen und Festlegung des Zeitpunkts der Bilanzierung bei nicht eindeutigen Fällen sowie zu Bewertungsmethoden und -wahlrechten, jeweils bezogen auf die einzelnen Bilanzposten.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 3 HGB**

Angabe und Begründung von Abweichungen von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden und gesonderte Darstellung von deren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage

Erforderlich sind Angaben bei einer geänderten Ausübung von Bilanzierungswahlrechten oder wenn Bilanzierungshilfen anders als im Vorjahr in Anspruch genommen werden. Änderungen der Bewertungsmethoden, vor allem Abweichungen von den Bewertungsgrundsätzen des § 252 Abs. 1 HGB, sind wegen des Grundsatzes der Bewertungsstetigkeit selten. Denkbar sind Änderungen von Bewertungswahlrechten, Wechsel der Abschreibungsmethoden und der Nutzungsdauern. Zu berichten ist in diesem Zusammenhang, wie sich diese Änderungen auf die Zusammensetzung der Vermögenswerte, der Schulden und das Jahresergebnis (vor Steuern) ausgewirkt haben.

**Art. 28 Abs. 2
EGHGB**

Angabe des Fehlbetrags der nicht gebildeten Rückstellungen für Pensionen, Anwartschaften auf Pensionen und ähnliche Verpflichtungen im Sinne des Art. 28 Abs. 1 EGHGB

Der daraus resultierende Fehlbetrag muss nicht nach laufenden Pensionen, Anwartschaften und ähnlichen Verpflichtungen unterteilt werden.

3.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind

Folgende Pflichtangaben können entweder in der Bilanz oder in der GuV oder im Anhang gemacht werden. Es wird jedoch empfohlen, die erforderlichen Angaben im Anhang darzustellen.

**§ 268 Abs. 1
Satz 2 HGB**

Gesonderte Angabe des Gewinn-/Verlustvortrags, wenn die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt ist und der Gewinn-/Verlustvortrag in den Bilanzgewinn/-verlust einbezogen ist

Diese Vorschrift ist nur für Krankenhäuser nach der KHBV verpflichtend. Für Pflegeeinrichtungen, die den Jahresabschluss nicht nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufstellen müssen, besteht keine Verpflichtung. Nach den Vorschriften der §§ 9 und 10 WkKV und §§ 9 und 10 WkPV ist eine Aufstellung der Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen Verwendung des Jahresergebnisses ohnehin nicht möglich.

§ 277 Abs. 3 HGB Angabe von außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB) im Anlagevermögen und von Abschreibungen im Umlaufvermögen zur Berücksichtigung zukünftiger Wertschwankungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB)

Die Angaben sollten jeweils bei den entsprechenden GuV-Posten im Anhang gemacht werden.

4. Weitere Bestandteile des Anhangs für Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen

4.1 Vorbemerkung

Im Gegensatz zu den Regie- und Eigenbetrieben gelten für die Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen als Träger von Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen für die Erstellung des Anhangs die gesamten Regelungen des HGB, die im Folgenden dargestellt werden.

Für Aktiengesellschaften ergeben sich darüber hinaus nach dem AktG (§§ 160 Abs. 1, 58 Abs. 2 a, 152 Abs. 2 und 3, 158 Abs. 1, 160 Abs. 1, 240 Satz 3, 261 Abs. 3 und 4 AktG), für Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach dem GmbHG (§§ 29 Abs. 4 Satz 2, 42 Abs. 3 GmbHG) weitere Pflichtangaben, die hier aber nicht ausführlicher erläutert werden, da sie für kommunale Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nur selten einschlägig sind.

4.2 Pflichtangaben im Anhang

§ 265 Abs. 1 Satz 2 HGB Angabe und Begründung von Abweichungen in der Form der Darstellung und Gliederung der Bilanz und der GuV im Vergleich zum Vorjahr

Eine Berichtspflicht besteht für Kapitalgesellschaften als Träger von kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen, wenn das Stetigkeitsgebot bei der Form der Darstellung durchbrochen wird (z. B. Wechsel vom Gesamtkosten-Verfahren zum Umsatzkosten-Verfahren bei der GuV). Dies ist dann nicht der Fall, wenn der Jahresabschluss nach den Anlagen zur KHBV oder PBV aufgestellt wird. Eine reine Erweiterung der Gliederung oder der Ausweis bisher zusammengefasster Posten stellen keine Durchbrechung der Stetigkeit dar.⁸

⁸ vgl. Ellrott, a. a. O., § 265 HGB Anm. 3

**§ 265 Abs. 4
Satz 2 HGB**

Angabe und Begründung von Gliederungsergänzungen der Bilanz und der GuV nach der für andere Geschäftszweige vorgeschriebenen Gliederung

Eine derartige Ergänzung wäre allenfalls denkbar, wenn der nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV aufgestellte Jahresabschluss einer Krankenhaus-Kapitalgesellschaft, die in untergeordnetem Umfang auch eine Pflegeeinrichtung betreibt, um Posten nach den Anlagen 1 und 2 zur PBV ergänzt würde. Ist die Pflegeeinrichtung von nicht untergeordneter Bedeutung, muss der Jahresabschluss nach §§ 266 und 275 HGB aufgestellt werden.

**§ 265 Abs. 7
Nr. 2 HGB**

Gesonderter Ausweis von Einzelposten, die in der Bilanz und in der GuV zulässigerweise zusammengefasst wurden

Stellen Kapitalgesellschaften die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV auf, ist diese Zusammenfassung nicht möglich. Kommunalunternehmen sind nach § 9 WkKV und § 9 WkPV verpflichtet, die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufzustellen.

**§ 268 Abs. 4
Satz 2 und
§ 268 Abs. 5
Satz 3 HGB**

Erläuterung größerer Posten in den sonstigen Vermögensgegenständen, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen

Erläuterung größerer Posten in den Verbindlichkeiten, die rechtlich erst nach dem Bilanzstichtag entstehen

Diese Vorschriften sind für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Regel nicht von Bedeutung.

§ 269 HGB⁹

Erläuterung aktivierter Aufwendungen für die Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs

Dazu zählen nicht die Aufwendungen für die Gründung eines Unternehmens, sondern nur Aufwendungen für den erstmaligen Aufbau der Organisation oder die Erweiterung aufgrund des Aufbaus eines neuen Geschäftszweiges oder die Inbetriebnahme einer neuen Betriebsstätte. Erforderlich ist neben der Erläuterung der Maßnahmen die Angabe der Aufwendungsart (Personalkosten, Zinsen) und ferner, ob die Aufwendungen in vollem Umfang oder nur teilweise aktiviert wurden.

⁹ § 269 HGB wird voraussichtlich durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums vom 08.11.2007) aufgehoben.

§ 274 Abs. 2 HGB**Abgrenzung aktiver latenter Steuern**

Sofern der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn höher ist als das handelsrechtliche Ergebnis, kann auf der Aktivseite die daraus resultierende Steuerbelastung als Bilanzierungshilfe ausgewiesen werden.¹⁰ Bei der Ermittlung der Unterschiedsbeträge dürfen permanente Abweichungen, d. h. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich in späteren Perioden nicht ausgleichen, nicht berücksichtigt werden.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 2 HGB****Angabe der Grundlagen der Währungsumrechnung in Euro**

Für Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften, an denen Kommunen beteiligt sind, oder von Kommunalunternehmen ist diese Vorschrift im Allgemeinen ohne Bedeutung.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 4 HGB****Ausweis erheblicher Unterschiedsbeträge bei Anwendung der Gruppenbewertung oder Bewertungsvereinfachungsverfahren**

Diese Bewertungsverfahren sind bei Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen im Allgemeinen nur sehr selten und in unbedeutendem Ausmaß anzutreffen, so dass eine Anhangangabe in der Regel nicht veranlasst ist.

**§ 284 Abs. 2
Nr. 5 HGB****Angaben über die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen in die Herstellungskosten**

Sofern das Wahlrecht nach § 255 Abs. 3 HGB für die Herstellungskosten ausgeübt wird, ist der Umfang der darin enthaltenen Fremdkapitalzinsen (Teilansatz oder Ansatz in voller Höhe) anzugeben; ein Betrag braucht nicht genannt zu werden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 1 a HGB****Angabe der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren**

Zu empfehlen ist die Darstellung eines Verbindlichkeitspiegels nach Fristigkeit (Restlaufzeit bis zu einem Jahr, ein bis fünf Jahre, mehr als fünf Jahre) je Bilanzposten.¹¹

¹⁰ Durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ist beabsichtigt, diesen Ansatz verpflichtend zu machen. Aus diesem Grund soll dann § 266 HGB sowie die Anlagen 1 zur KHBV oder PBV auf der Aktivseite um einen Bilanzposten „Aktive latente Steuern“ ergänzt werden.

¹¹ Damit ist auch die Wahlpflichtangabe nach § 285 Satz 1 Nr. 2 HGB erfüllt; im Übrigen wird auch Regie- und Eigenbetrieben empfohlen, einen derartigen Verbindlichkeitspiegel in den Anhang aufzunehmen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 1 b HGB**

Angabe der gesicherten Verbindlichkeiten

Die Angabe ist getrennt nach Sicherheiten, Pfandrechten und ähnlichen Rechten, z. B. Sicherungsübereignung, Sicherungsabtretung, Eigentumsvorbehalt zu machen. Beim Eigentumsvorbehalt dürfte eine allgemeine Berichterstattung ohne Betragsangabe ausreichen (z. B. „Es bestehen die üblichen Eigentumsvorbehalte aus dem Erwerb von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie von Halbfabrikaten und Waren.“).¹²

**§ 285 Satz 1
Nr. 3 HGB**

Angabe des Gesamtbetrags der sonstigen finanziellen Verpflichtungen, sofern sie für die Beurteilung der Finanzlage von Bedeutung sind, und des darin enthaltenen Betrags gegenüber verbundenen Unternehmen

Der Gesamtbetrag der sonstigen finanziellen Verpflichtungen muss nur dann angegeben werden, wenn er wesentlich ist. Finanzielle Verpflichtungen außerhalb des laufenden Geschäfts und des geschäftsüblichen Rahmens für nicht bilanzierungsfähige oder -pflichtige Zahlungsverpflichtungen sind regelmäßig wesentlich.¹³ Eine Angabe von Fälligkeiten des Gesamtbetrags ist nicht erforderlich. Die Bewertung der finanziellen Verpflichtungen hat der von Verbindlichkeiten und Rückstellungen zu entsprechen. Bei der Bewertung unbefristeter finanzieller Verpflichtungen (z. B. Mieten, Pachten, Leasing) ist als Laufzeit entweder der Zeitraum bis zur frühestmöglichen Kündigung oder bis zur voraussichtlichen Erfüllung der Verpflichtung heranzuziehen. Einschlägige sonstige Verpflichtungen können sein:

- nicht bilanzierungsfähige Zahlungsverpflichtungen aus abgeschlossenen, beiderseits noch nicht erfüllten Verträgen, Dauerschuldverhältnissen (z. B. Miet-, Pacht-, Leasingverträge), Verlustübernahmen, begonnenen Investitionsvorhaben, unwiderruflichen Verpflichtungen aus der Einräumung von Krediten, Verkäufe von Waren usw.
- bilanzierungsfähige aber nicht bilanzierte Zahlungsverpflichtungen wie z. B. unterlassene Instandhaltungen, die nach dem 3. Monat des folgenden Geschäftsjahres nachgeholt werden und künftige Ausgaben für Großreparaturen
- sonstige Haftungsverhältnisse wie z. B. Nachschusspflichten, Vertragsstrafen, Verpflichtungen aus langfristigen Abnahmeverträgen, Verpflichtungen zum Erwerb von Sachanlagen

¹² vgl. WP-Handbuch 2006, a. a. O., RdNr. 655; Kupsch, a. a. O., RdNrn. 148 und 156

¹³ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 HGB Anm. 27 ff.

**§ 285 Satz 1
Nr. 4 HGB**

Aufgliederung der Umsatzerlöse nach Tätigkeitsbereichen sowie nach geographisch bestimmten Märkten

Den Umsatzerlösen zuzurechnen sind die Posten 1 bis 4 der Anlage 2 zur KHBV und die Posten 1 bis 4 der Anlage 2 zur PBV. Während eine Aufgliederung der Umsatzerlöse nach geographisch bestimmten Märkten aufgrund des zumeist eingeschränkten Einzugsbereichs der Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen entbehrlich erscheint,¹⁴ ist eine Aufgliederung der Umsatzerlöse beim Betrieb mehrerer unterschiedlicher Einrichtungen (z. B. Krankenhäuser, Rehabilitationseinrichtungen, Pflegeeinrichtungen) erforderlich.

**§ 285 Satz 1
Nr. 5 HGB¹⁵**

Angabe des Ausmaßes der Beeinflussung des Jahresergebnisses durch steuerrechtliche Bewertungsmaßnahmen

Diese Angabepflicht betrifft nur steuerpflichtige Einrichtungen, wenn Abschreibungen nach § 254 HGB vorgenommen oder Sonderposten mit Rücklageanteil nach steuerrechtlichen Vorschriften gebildet wurden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 6 HGB**

Angabe der Belastung des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und des außerordentlichen Ergebnisses durch Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

Eine Aufteilung etwaiger anfallender Ertragsteuern und somit eine Anhangangabe sind nur bei einem positiven außerordentlichen Ergebnis erforderlich. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen fallen bei kommunalen Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen jedoch nur selten an.

**§ 285 Satz 1
Nr. 7 HGB**

Angabe der durchschnittlichen Arbeitnehmerzahl, getrennt nach Gruppen

Die Zahl der Arbeitnehmer kann entsprechend § 267 Abs. 5 HGB aus dem Durchschnitt der zu den Quartalsenden beschäftigten Arbeitnehmern ermittelt werden. Dabei werden Teilzeitkräfte unabhängig von deren Teilzeitfaktor als ein Arbeitnehmer gewertet. Geschäftsführer, Vorstände, Auszubildende, Beamte, Arbeitnehmer im Erziehungsurlaub oder in der Freistellungsphase der Altersteilzeit, Zivildienstleistende oder Leiharbeiter im Sinne des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes sind nicht zu berücksichtigen. Auf die für die Bildung von Kennzahlen aussagekräftigere Anzahl der Vollkräfte kann im Lagebericht eingegangen werden. Nachdem tarifrechtlich im Bereich des TVöD eine Differenzierung zwischen gewerblichen Arbeitnehmern und Angestellten nicht mehr besteht, könnte die Anzahl der Arbeitnehmer z. B. nach Dienstarten angegeben werden.

¹⁴ denkbar wäre eine Angabe nur bei sehr hohen Umsatzanteilen aus der Behandlung ausländischer Patienten

¹⁵ § 285 Satz 1 Nr. 5 HGB soll durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz aufgehoben werden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 8 HGB**

**Angabe des Material- und Personalkostenaufwands bei Anwendung
des Umsatzkostenverfahrens**

Diese Angabe ist von Trägern kommunaler Einrichtungen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nur dann zu machen, wenn die GuV nicht nach den Anlagen 2 zur KHBV oder PBV aufgestellt wird. Kommunalunternehmen sind nach § 9 WkKV und § 9 WkPV verpflichtet, die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufzustellen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 9 a HGB**

**Angabe der Gesamtbezüge der Geschäftsführung sowie für Auf-
sichtsorgane, für jede Gruppe getrennt**

Anzugeben ist der Gesamtbetrag der Vergütungen für jede Gruppe insgesamt, d. h. nicht für den einzelnen Geschäftsführer oder Aufsichtsrat. Die Angabe kann nach § 286 Abs. 4 HGB unterbleiben, wenn sich anhand dieser Angaben die Bezüge eines Mitglieds dieser Organe feststellen lassen. Allerdings haben die Kommunen unabhängig davon nach Art. 94 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 GO (Art. 82 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 LKrO, Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BezO) darauf hinzuwirken, dass jedes Mitglied des geschäftsführenden Organs eines Unternehmens in Privatrechtsform verpflichtet wird, die ihm im Geschäftsjahr gewährten Bezüge im Sinne des § 285 Satz 1 Nr. 9 a HGB zur Veröffentlichung im Beteiligungsbericht mitzuteilen. Bei Vorständen von Kommunalunternehmen ist nach Art. 90 Abs. 1 Satz 3 GO (Art. 78 Abs. 1 Satz 3 LKrO, Art. 76 Abs. 1 Satz 3 BezO) darauf hinzuwirken, dass sie der Kommune ihre Bezüge im Sinne des § 285 Satz 1 Nr. 9 a HGB zur Veröffentlichung mitteilen; gemäß § 25 Abs. 1 Satz 3 KUV sind diese Angaben dann in den Anhang aufzunehmen.

Anzugeben sind alle Leistungen des Unternehmens für das Geschäftsjahr und die weiteren im Geschäftsjahr gewährten, bisher noch nicht angegebenen Bezüge. Zu den Bezügen gehören neben den Gehältern Einmalzahlungen (Urlaubs-, Weihnachtsgeld), erfolgsabhängige Vergütungen, Aufwandsentschädigungen, Zuschüsse zu Versicherungsbeiträgen (z. B. freiwillige Rentenversicherung, Lebensversicherung), Sachbezüge und geldwerte Leistungen. Demgegenüber zählen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen nicht zu den Vergütungen, ebenso wenig Prämien, die die Gesellschaft zur Deckung ihrer Pensionszusagen für auf ihren eigenen Namen lautende Rückdeckungsversicherungen zahlt, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung sowie Beiträge für eine D&O-Versicherung.¹⁶

¹⁶ Vgl. Deutsche Rechnungslegungsstandards Nummer 17 (DRS 17), RdNr. 19; es wird empfohlen, die DRS 17 auch auf Berichterstattung gemäß § 285 Satz 1 Nr. 9 anzuwenden.

**§ 285 Satz 1
Nr. 9 b HGB**

Angabe der Gesamtbezüge (Abfindungen, Ruhegehälter, Hinterbliebenenbezüge und Leistungen verwandter Art) der früheren Mitglieder der bezeichneten Organe und ihrer Hinterbliebenen sowie der gebildeten und nicht gebildeten Pensionsrückstellungen

Zu den früheren Mitgliedern zählen auch jene von Rechtsvorgängern der berichtenden Gesellschaft, denen gegenüber durch Gesamtrechtsnachfolge Verpflichtungen bestehen.

Als Gesamtbezüge für ehemalige Mitglieder eines Aufsichtsorgans sind nur die Leistungen anzugeben, die aus dieser Eigenschaft gewährt werden. Demgegenüber sind bei einem ehemaligen Mitglied der Geschäftsführung, das zuvor Arbeitnehmer des Unternehmens war, die gesamten Ruhegeldbezüge anzugeben.¹⁷

Anzugeben sind ferner getrennt nach Gruppen jeweils die gebildeten und die in Anwendung des Art. 28 EGHGB nicht gebildeten Pensionsrückstellungen, letztere als Teilbetrag der ohnehin nach Art. 28 Abs. 2 EGHGB verpflichtenden Angabe der nicht gebildeten Pensionsrückstellungen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 9 c HGB**

Angabe der an die unter Nrn. 9 a und 9 b genannten Personen gewährten Kredite und Vorschüsse einschließlich der gegenüber diesem Personenkreis eingegangenen Haftungsverhältnisse

Neben den gewährten Vorschüssen und Krediten (auch kurzfristigen Krediten) sowie etwaigen Haftungsverhältnissen im Sinne des § 251 HGB (hier genügen im Gegensatz zu Vorschüssen und Krediten verbale Angaben ohne Betragsnennungen) sind wesentliche Bedingungen für die Vergaben, Zinssätze und bereits geleistete Tilgungen anzugeben. Es ist auf eine vollständige Darstellung der Entwicklung einschließlich der bereits zurückbezahlten Vorschüsse und Kredite zu achten. Die Angaben sind getrennt nach den Organen zu machen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 10 HGB**

Angabe der Mitglieder des Geschäftsführungsorgans und eines Aufsichtsorgans

Anzugeben sind alle Mitglieder während des Geschäftsjahres, auch die ausgeschiedenen Mitglieder, mit Namen, mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen und derzeit tatsächlich ausgeübtem Beruf. Der Vorsitzende des Aufsichtsorgans, dessen Stellvertreter und ein etwaiger Vorsitzender des geschäftsführenden Organs sind als solche zu bezeichnen. Für den Vorstand und den Verwaltungsrat eines Kommunalunternehmens sind diese Angaben gemäß § 25 Abs. 1 KUV zu machen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 11 HGB**

Angaben zu Beteiligungen

Die Angabepflicht umfasst alle Unternehmen, an denen die Gesellschaft am Bilanzstichtag mindestens 20 % der Anteile besitzt. Anzugeben sind Name und Sitz dieser Unternehmen (lt. Eintragung ins Handelsregister), der Anteil am Kapital, das Eigenkapital und das Ergebnis des letzten Geschäftsjahres, für das ein Jahresabschluss vorliegt.

¹⁷ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 HGB Anm. 180

**§ 285 Satz 1
Nr. 11 a HGB**

**Angabe von Namen, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren
unbeschränkt haftender Gesellschafter die Kapitalgesellschaft ist**

Derartige Beteiligungen mit unbeschränkter Haftung sind für Kapitalgesellschaften, an denen Kommunen beteiligt sind, aufgrund der Vorgaben des Art. 92 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 GO (Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 LKrO, Art. 78 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, Abs. 2 BezO) grundsätzlich nicht von Bedeutung. Für Kommunalunternehmen gilt dies entsprechend gemäß Art. 89 Abs. 1 Satz 2 GO (Art. 77 Abs. 1 Satz 2 LKrO, Art. 75 Abs. 1 Satz 2 BezO).

**§ 285 Satz 1
Nr. 12 HGB**

Angabe und Erläuterung von in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesenen Rückstellungen nicht unerheblichem Umfangs

Die Rückstellungen müssen nicht quantifiziert werden, obwohl es wünschenswert ist; allerdings sind neben der Angabe der Art der Rückstellungen und der Begründung für die Bildung Aussagen zur Größenordnung erforderlich.¹⁸ Der geforderte nicht unerhebliche Umfang wird gemessen am Verhältnis der sonstigen Rückstellungen zum Eigenkapital oder zur Bilanzsumme. Ist der Posten „Sonstige Rückstellungen“ dabei unwesentlich, ist eine Berichtspflicht im Anhang nicht erforderlich.¹⁹ Allerdings kann davon derzeit bei vielen Einrichtungen aufgrund hoher Rückstellungen für Altersteilzeitverpflichtungen und für Großreparaturen nicht ausgegangen werden. Bei Kommunalunternehmen kann dieser Punkt vergleichsweise kurz gefasst werden, da diese die Entwicklung der Rückstellungen gemäß § 26 Satz 2 Nr. 4 KUV im Lagebericht darstellen müssen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 13 HGB**

Gründe für die planmäßige Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwertes

Ein derartiger Sachverhalt (Ansatzwahlrecht zur Aktivierung eines Geschäfts- oder Firmenwertes, der dann nicht über die folgenden vier Jahre, sondern über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben wird) betrifft kommunale Einrichtungen nur in Ausnahmefällen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 14 HGB**

Angaben zu bestimmten Mutterunternehmen

Diese Vorschrift betrifft Kapitalgesellschaften als Träger kommunaler Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen nur dann, wenn sie Tochterunternehmen in einem Konzern sind und das Mutterunternehmen ein Unternehmen im Sinne des Art. 86 GO (Art. 74 LKrO, Art. 72 BezO) ist, z. B. eine Pflege-GmbH als Tochter einer Krankenhaus-GmbH.

**§ 285 Satz 1
Nr. 18 HGB**

Angabe zu derivativen Finanzinstrumenten

Anzugeben sind Art und Umfang der derivativen Finanzinstrumente sowie der beizulegende Zeitwert, die angewandte Bewertungsmethode, ein gegebenenfalls vorhandener Buchwert und der davon betroffene Bilanzposten, jeweils zum Bilanzstichtag.

¹⁸ vgl. Ellrott, a. a. O., § 285 HGB Anm. 241

¹⁹ vgl. Kupsch, a. a. O., RdNr. 207

- § 268 Abs. 6 HGB **Angabe eines aktivisch abgegrenzten Disagios****
- Nehmen Kapitalgesellschaften als Krankenhausträger das Wahlrecht in Anspruch, ein Disagio zu aktivieren und stellen sie die Bilanz nicht nach Anlage 1 zur KHBV auf, haben sie den Betrag des aktivierten Disagios im Anhang unter Hinweis auf § 250 Abs. 3 HGB anzugeben, sofern er nicht in der Bilanz gesondert ausgewiesen ist. Wird Anlage 1 zur KHBV verwendet (für Kommunalunternehmen vorgeschrieben), ist der Ausweis in der Bilanz vorzunehmen. Dasselbe gilt für Kapitalgesellschaften und Kommunalunternehmen als Träger von Pflegeeinrichtungen.²⁰
- § 268 Abs. 7 HGB **Angabe zu Haftungsverhältnissen gemäß § 251 HGB entweder unter der Bilanz oder im Anhang; gesonderte Angabe bei Verpflichtungen gegenüber verbundenen Unternehmen****
- Anzugeben sind Sicherheiten in Form von Grundpfandrechten, Pfandrechten an Rechten, Sicherungsübereignungen, Sicherungsabtretungen und Eigentumsvorbehalten, soweit sie nicht betriebs-, branchen- oder verkehrsüblich wie bei den meisten Eigentumsvorbehalten sind. Anzugeben sind die Beträge und die Vorjahresbeträge.
- § 273 Satz 2 HGB **Angabe der Vorschriften, nach denen Sonderposten mit Rücklagenanteil gebildet wurden****
- Diese Vorschrift betrifft nur steuerpflichtige Einrichtungen. Die steuerliche Berücksichtigung dieser gewinnmindernden Rücklagenzuführungen, z. B. für Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Anlagegüter, Rücklagen für Ersatzbeschaffung, setzen einen Ausweis auch in der Handelsbilanz voraus. Anzugeben sind entweder in der Bilanz oder im Anhang die steuerrechtlichen Vorschriften, nach denen diese Sonderposten gebildet wurden.
- § 274 Abs. 1 HGB **Abgrenzung passiver latenter Steuern****
- Sofern der nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn niedriger ist als das handelsrechtliche Ergebnis, ist in Höhe der voraussichtlichen Steuerbelastung nachfolgender Geschäftsjahre eine Rückstellung zu bilden, die entweder in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen ist. Bei der Ermittlung der Unterschiedsbeträge dürfen permanente Abweichungen, d. h. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich in späteren Perioden nicht ausgleichen, nicht berücksichtigt werden.
- § 285 Satz 1
Nr. 2 HGB **Angabe des Gesamtbetrags der Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren und der gesicherten Verbindlichkeiten, getrennt nach Bilanzposten****
- Da die Angaben für die Verbindlichkeiten entsprechend § 285 Satz 1 Nr. 1 HGB ohnehin in den Anhang aufzunehmen sind, wird empfohlen, die Restlaufzeiten und Sicherungen in einem Verbindlichkeitspiegel getrennt nach Bilanzposten im Anhang darzustellen. Im Übrigen sieht der Referentenentwurf zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz ohnehin eine verpflichtende Angabe im Anhang vor.

²⁰ In Anlage 1 zur PBV ist der gesonderte Ausweis eines Disagios unter den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten im Gegensatz zu Anlage 1 zur KHBV nicht vorgesehen.

**§ 285 Satz 1
Nr. 19 HGB**

Angaben zu Finanzinstrumenten, die zu den Finanzanlagen gehören und über ihrem beizulegenden Zeitwert ausgewiesen werden

Anzugeben sind der Buchwert und der beizulegende Zeitwert der einzelnen Vermögensgegenstände oder angemessener Gruppierungen sowie die Gründe für das Unterlassen einer Abschreibung gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB einschließlich der Anhaltspunkte, die darauf hindeuten, dass die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist. Die Vorschrift betrifft alle in der Bilanz ausgewiesenen Finanzanlagen.

Weitere Angaben im Anhang werden voraussichtlich nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (derzeit Referentenentwurf des Bundesjustizministeriums vom 08.11.2007) erforderlich, z. B. Angaben zu Honoraren für den Abschlussprüfer für alle Unternehmen (bisher nur für börsennotierte Unternehmen), zu Geschäften mit nahe stehenden Personen und Unternehmen, zu Forschungs- und Entwicklungskosten, zur Bewertung von Pensionsrückstellungen, zur Verrechnung von Vermögensgegenständen und Schulden, zur Bildung von Bewertungseinheiten, zu Anteilen an Spezialfonds und zu unter der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen.

4.3 Pflichtangaben, die entweder im Anhang oder in der Bilanz oder in der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen sind

**§ 265 Abs. 3
Satz 1 HGB**

Mitzugehörigkeitsangaben bei Bilanzposten

Das Wahlrecht, auf die Mitzugehörigkeit bei den Bilanzposten als Davon-Vermerk in der Bilanz oder als Angabe im Anhang hinzuweisen, ist insbesondere für Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen oder Beteiligungsunternehmen oder gegenüber Gesellschaftern relevant. Bei Ausübung des Wahlrechts für Kapitalgesellschaften, die Bilanz nach Anlage 1 zur KHBV zu gliedern oder bei der Bilanzerstellung für Pflegeeinrichtungen ist diesbezüglich der Ausweis klar geregelt. Kommunalunternehmen sind nach § 9 WkKV und § 9 WkPV verpflichtet, die Bilanz und die GuV nach den Anlagen 1 und 2 zur KHBV oder PBV aufzustellen.

**§ 268 Abs. 2
Sätze 1 und 3 HGB**

Darstellung des Brutto-Anlagengitters

Angabe der Abschreibungen des Geschäftsjahres

Diese Vorschriften betreffen nur Kapitalgesellschaften als Träger kommunaler Einrichtungen, die den Abschluss nicht nach der KHBV, sondern nach den Vorgaben der §§ 266 und 275 HGB gliedern. Sie müssen ein Anlagengitter (Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Zugänge, Umbuchungen, Zuschreibungen, Abgänge, kumulierte Abschreibungen bis zum Bilanzstichtag, Restbuchwert am Bilanzstichtag und Vorjahreswert, Abschreibungen des Geschäftsjahres) bezogen auf die Bilanzposten erstellen und diese Entwicklung entweder in der Bilanz bei den betreffenden Posten oder im Anhang darstellen. Bei Aufstellung des Abschlusses nach der KHBV (Anlage 3) oder PBV (Anlage 3 a) ist der vorgegebene Anlagennachweis zu verwenden, allerdings ergänzt um den Posten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ und die einzelnen Posten des Finanzanlagevermögens (betrifft auch Kommunalunternehmen).