

Buchhaltung und Bilanzierung in Krankenhaus und Pflege

Finanzbuchführung inklusive HGB und IFRS

Von

**Dipl.-Kfm. Joachim Koch
Prof. Dr. Hans-Jürgen Wieben**

Unter Mitarbeit von

**WP Stephan Wyrobisch
WP Dr. Christoph Wallek**

6., neu bearbeitete Auflage

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

[ESV.info/978-3-503-20958-3](http://www.ESV.info/978-3-503-20958-3)

Hinweis zum Buch

Die Lösungen zu den gekennzeichneten Aufgaben und den Geschäftsgängen können unter www.ESV.info/loesungen abgerufen werden.

1. Auflage 1998 unter dem Titel
„EDV-gestützte Buchführung in Krankenhaus und Pflege“
2. Auflage 2002
3. Auflage 2004
4. Auflage 2007
5. Auflage 2014
6. Auflage 2022

ISBN 978-3-503-20958-3

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2022

www.ESV.info

Druck und Bindung: docupoint, Barleben

Vorwort

Erhöhte Leistungsstandards, leistungsorientierte Entgelte und entstehender Kostendruck verlangen im Gesundheitswesen eine kostenbewusste, und damit letztlich betriebswirtschaftliche Unternehmensstrategie gegenüber den anderen Anbietern am Markt.

Notwendige Entscheidungen werden auf der Grundlage miteinander vernetzter Informationen getroffen. Unternehmen benötigen hierfür ein Informations- und Dokumentationssystem, das die Planung, Kontrolle, Durchführung und Analyse von Unternehmensprozessen unterstützt und nachvollziehen lässt. Das ist die Aufgabe eines aussagekräftigen Rechnungswesens.

Basisbereich des Rechnungswesens ist die Finanzbuchhaltung und Bilanzierung mit der Dokumentation der Geschäftsbeziehungen zu Externen und der damit verbundenen Information und Rechenschaftslegung. Der Gesetzgeber zwingt Institutionen des Gesundheitswesens (geförderte Krankenhäuser, Pflegeinstitutionen) in Spezialvorschriften (z.B. Krankenhaus-, Pflege-Buchführungsverordnung), Buchführungen und Bilanzen zu erstellen und dazu erweiterte Informationen in Form von Kostenrechnungen und Wirtschaftlichkeitsberechnungen zu liefern. Zusätzlich gelten die allgemeinen Vorschriften des Handelsrechtes und Steuerrechtes.

Das Buch liefert in dieser sechsten Auflage **aktuelle und aktualisierte** Informationen:

- über die **Buchhaltung mit Jahresabschluss** nach Handels- und Steuerrecht, wie sie Krankenhäuser, Kur- und Rehabilitationskliniken, Pflegeinstitutionen u.ä. erstellen müssen;
- die Gesamtdarstellung der Buchführung und Bilanzierung bezieht sich auf die im stationären Gesundheitsbereich häufigste **Rechtsform einer Kapitalgesellschaft**;
- berücksichtigt wurden das **Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)** mit seiner Auswirkung auf das **HGB** und die entsprechenden **steuerrechtlichen Anpassungen**;
- die Kontenrahmen der **Krankenhaus- und Pflege-Buchführungsverordnung** mit den diesbezüglichen Buchungsschwerpunkten finden Beachtung;
- eine Einführung in die Rechnungslegung nach **IFRS**, in die Methodik der Bilanzanalyse und die Erläuterungen einer Anlagenbuchhaltung vervollständigen die Thematik.

Dieses Werk ist als **Lehrbuch** einsetzbar im Bereich der hochqualifizierten medizinökonomischen Ausbildung, an (Fach-)Hochschulen und in der speziellen Fortbildung. Es bietet sich auch als Nachschlagewerk für Praktiker an.

Neben der Buchungstechnik und Darstellung der Regelungen erleichtern **Hintergrundinformationen** das Verständnis um Buchhaltung und Bilanzierung.

Neben den Übungen zu einzelnen Themenschwerpunkten können die Lösungen der **Geschäftsgänge** „Kurklinik Harry Müller“ als Buchhaltungs- und Anlagenbuchhaltungs-Übung zur **Vertiefung** des Erlernten beitragen. (Die Lösungen zu den (gekennzeichneten) Aufgaben und Geschäftsgängen rufen Sie bitte auf der Homepage des Erich Schmidt Verlages ab.)

Unser besonderer Dank gilt dem Bildungszentrum für informationsverarbeitende Berufe (b.i.b.) in Paderborn und der Fachhochschule für die Wirtschaft (FHDW) Hannover sowie unseren ehemaligen Studierenden für die Unterstützung bei dieser Veröffentlichung. Den Herren WP Stephan Wyrobisch und WP Dr. Christoph Wallek, PricewaterhouseCoopers, danken wir für die überarbeitete übersichtliche Darstellung der IFRS als Ergänzung zur handels- und steuerrechtlichen Bilanzierung.

Paderborn und Hannover, im März 2022
Joachim Koch und Prof. Dr. Hans-Jürgen Wieben

Über die Autoren

Dipl.-Kaufmann Joachim Koch war als Oberstudienrat im Rahmen des Paradigmenwechsels „Gesundheit und betriebswirtschaftliches Handeln“ auch langjährig in der Entwicklung neuer Bildungsgänge tätig: u. a. bei der Entwicklung des staatlich geprüften Informatikers Medizinökonomie (NRW) sowie der ersten bundesweiten Entwicklungsmitarbeit beim Kauffrau/Kaufmann im Gesundheitswesen. Für diese Ausbildungen und die inzwischen eingerichteten gesundheitsökonomischen Studiengänge passte er zugleich seine bis dahin industriebezogenen Standardwerke zum Rechnungswesen an.

Prof. Dr. Hans-Jürgen Wieben war nach der Promotion zum Dr. rer. pol. am Institut für betriebswirtschaftliches Management im Fachbereich Chemie und Pharmazie der Universität Münster 11 Jahre in der Wirtschaftsprüfung und Unternehmensberatung für PricewaterhouseCoopers tätig, u.a. für Gesundheitsinstitutionen und Krankenhäuser. Er ist heute Abteilungsleiter für Betriebswirtschaftslehre an der Fachhochschule für die Wirtschaft (FHDW) Hannover und lehrt u. a. Grundlagen des Rechnungswesens und der Bilanzierung nach HGB und IFRS.

WP Stephan Wyrobisch ist Partner und WP Dr. Christoph Wallek ist Senior Manager bei der Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft PricewaterhouseCoopers GmbH, Frankfurt am Main (PwC) im Bereich Capital Markets & Accounting Advisory Services. Die Autoren geben ausschließlich ihre eigene Auffassung wieder.

Inhaltsübersicht

I. Einführung in das Rechnungswesen	1
II. Krankenhaus und Pflege	9
III. Grundsätze der Finanzbuchführung	17
IV. Steuern	87
V. Leistungserbringung und Leistungsverwertung	121
VI. Anlagevermögen und planmäßige Abschreibungen	167
VII. Der Jahresabschluss	203
VIII. Buchungsschwerpunkte zum Jahresschluss	207
IX. Die Steuerbilanz	261
X. Die Bewertung	269
XI. Einführung in die Bilanzierung nach IFRS <i>Stephan Wyrobisch und Christoph Wallek</i>	323
XII. Stille Reserven	375
XIII. Bilanzanalyse und Bilanzkritik	379
XIV. Die Anlagenbuchhaltung	393
XV. Geschäftsgang „Kurklinik Harry Müller“	397
XVI. Anhang	419

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung in das Rechnungswesen

1. Begriff des Rechnungswesens	1
2. Aufgaben des Rechnungswesens	3
3. Gliederung des Rechnungswesens	5

II. Krankenhaus und Pflege

1. Krankenhäuser	9
2. Pflegeeinrichtungen	12
3. Kaufmannseigenschaft	14

III. Grundsätze der Finanzbuchführung

1. Einführung in die Finanzbuchführung	17
1.1. Notwendigkeit der Finanzbuchführung	17
1.2. Aufgaben der Finanzbuchführung	17
1.3. Gesetzliche Grundlagen	19
1.3.1. Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht	19
1.3.2. Spezielle Buchführungspflicht nach KHBV und PBV	19
1.3.3. Art der Buchführung	20
1.4. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung	24
1.4.1. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung (GOB)	24
1.4.2. Zusatzgrundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im EDV-Bereich	27
2. Vereinfachte Aufzeichnungspflicht mit Gewinnermittlung	29
3. Grundlagen der Buchführung	35
3.1. Inventur, Inventar	35
3.1.1. Inventur	35
3.1.2. Inventar	41
3.2. Erfolgsermittlung durch Kapitalvergleich	44
3.3. Die Bilanz	46
3.3.1. Aufgaben der Bilanz	47
3.3.2. Aufstellungsgrundsätze des Jahresabschlusses	48
3.3.3. Gliederung der Bilanz	48
3.3.4. Wertveränderungen aufgrund von Geschäftsvorfällen	50
3.4. Eröffnung und Abschluss von Bestandskonten	51
3.4.1. Aufbau der Konten	51
3.4.2. Eröffnung der Konten und Eröffnungsbilanzkonto	52

3.4.3.	Zu- und Abgänge auf den Bestandskonten	54
3.4.4.	Abschluss der Bestandskonten	55
3.4.5.	Der Buchungssatz	58
3.5.	Die Erfolgskonten	61
3.5.1.	Das Eigenkapitalkonto „Jahresüberschuss“	61
3.5.2.	Aufwands- und Ertragskonten	62
3.5.3.	Abschluss der Erfolgskonten	63
3.6.	Strömungs- und Bestandsgrößen	64
3.7.	Die Kontenrahmen	66
3.7.1.	Der Industriekontenrahmen (IKR)	67
3.7.2.	Der Kontenrahmen nach KHBV – Anlage 4 und 5	68
3.7.3.	Der Kontenrahmen nach PBV – Anlage 4,5 und 6	70
3.7.4.	Die E-Bilanz als Organisationsschema	71
3.8.	Organisation der Buchführung	72
3.8.1.	Belegorganisation	72
3.8.2.	Buchführungsbereiche und Bücher	74
3.8.3.	EDV-Buchführung	80

IV. Steuern

1.	Begriffe „Krankenhaus“ und „Pflege“ im Steuerrecht	87
2.	Steuern	87
2.1.	Abgrenzung des Begriffs Steuern	87
2.2.	Steuerrechtliche Grundlagen	88
2.2.1.	Die Abgabenordnung (AO)	88
2.2.2.	Weitere gesetzliche Grundlagen des Steuerrechts	91
2.3.	Arten von Steuern	91
2.3.1.	Überblick der Steuerarten	91
2.3.2.	Die Einkommensteuer	95
2.3.3.	Die Lohnsteuer	96
2.3.4.	Die Körperschaftsteuer	97
2.3.5.	Die Kraftfahrzeugsteuer	98
2.3.6.	Die Gewerbesteuer	99
2.3.7.	Die Grunderwerbsteuer	101
2.3.8.	Die Grundsteuer	101
2.3.9.	Die Umsatzsteuer	102
3.	Entnahmen, Einlagen, verdeckte Gewinnausschüttungen	116

V. Leistungserbringung und Leistungsverwertung

1.	Grundschemata der Leistungserbringung / -verwertung	121
2.	Erlöse	122
3.	Sachgüter	128

3.1.	Sachgüter und Sachgüterverbrauch im Rahmen der Leistungserbringung	128
3.2.	Sachgüter und EDV-Buchführung	130
3.3.	Buchungstechnische Behandlung von Bezugskosten	131
3.4.	Buchungstechnische Behandlung von Rücksendungen und Gutschriften	132
3.5.	Abschluss der Sachgüter und Erlöskonten	133
4.	Am Periodenende in Behandlung befindliche Patienten – „unfertige Erzeugnisse“	136
4.1.	Berücksichtigung der Patienten in Behandlung	136
4.2.	Buchungstechnische Behandlung der Bestandsveränderungen	139
5.	Preisnachlässe	142
5.1.	Rabatte	142
5.2.	Boni	143
5.3.	Skonti	144
5.4.	Abschluss der Konten Boni und Skonti mit Unterkonten	147
5.5.	Zusammenfassung „Buchung von Preisnachlässen“	148
5.6.	Preisnachlässe und EDV-Buchführung	149
6.	Personalaufwendungen	152
6.1.	Gehälter, Löhne und Soziale Abgaben im Gesundheitswesen	152
6.2.	Abzüge vom Bruttoentgelt	157
6.3.	Buchung der Löhne und Gehälter	159
6.4.	Vorschüsse	161
6.5.	Vermögenswirksame Leistungen	162

VI. Anlagevermögen und planmäßige Abschreibungen

1.	Bilanzierung des Anlagevermögens (AV)	167
2.	Das Sachanlagevermögen (SAV)	167
3.	Immaterielle Vermögensgegenstände	170
3.1.	Begriff und Abgrenzung der immateriellen Vermögensgegenstände	170
3.2.	Bilanzansatz der immateriellen Vermögensgegenstände	171
3.3.	Besonderheiten bei der Software	174
4.	Finanzanlagen und sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens	177
4.1.	Allgemeines über die Finanzanlagen	177
4.2.	Beteiligungen – Verbundene Unternehmen	177
4.3.	Wertpapiere	178
4.3.1.	Wertpapiere des Anlagevermögens (ohne Beteiligungsabsicht)	178
4.3.2.	Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens	179

4.3.3. Buchungstechnische Abwicklung der Wertpapiere	179
5. Planmäßige Abschreibung der abnutzbaren Anlagegüter	184
5.1. Wesen der Abschreibung	184
5.2. Lineare planmäßige Abschreibung	186
5.3. Besonderheiten der Abschreibung	189
6. Buchungen beim Kauf und Verkauf von abnutzbaren Anlagegütern	192
6.1. Buchung bei umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen	190
6.2. Buchung bei umsatzsteuerfreien Umsätzen	195
6.3. Buchung bei investitionsgefördertem Anlagevermögen	197

VII. Der Jahresabschluss

Grundsätzliches zum Jahresabschluss	203
-------------------------------------	-----

VIII. Buchungsschwerpunkte zum Jahresschluss

1. Die zeitliche Abgrenzung	207
1.1. Wesen der zeitlichen Abgrenzung	207
1.2. Die transitorische Abgrenzung	207
1.3. Die antizipative Abgrenzung	210
1.4. Abgrenzung der Vorsteuer und der Umsatzsteuer	211
1.5. Disagio/Damnum	214
2. Die Rückstellungen	215
2.1. Begriff der Rückstellungen	215
2.2. Bilanzierung der Rückstellungen	216
2.3. Bildung und Auflösung der Rückstellungen	218
3. Latente Steuern	222
4. Steuerfreie Rücklagen	224
4.1. Allgemeine Grundsätze	224
4.2. Die Zuschussrücklage (R 6.5 (4) EStR)	225
4.3. Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Re-Investition	226
4.3.1. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)	226
4.3.2. Die Re-Investitionsrücklage (§6b EStG)	228
5. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleinerer oder mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)	229
6. Die Hauptabschlussübersicht	231
6.1. Aufgaben der Hauptabschlussübersicht	231
6.2. Summenbilanz und vorläufige Saldenbilanz	232
6.3. Umbuchungsbilanz und endgültige Saldenbilanz	234
6.4. Hauptabschlussbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	235
7. Weitere Besonderheiten des Jahresabschlusses bei Kapitalgesellschaften im Gesundheitswesen	236
7.1. Allgemeine Grundsätze	236

7.2.	Die Gliederung der Bilanz	237
7.3.	Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	243
7.4.	Ergänzende Vorschriften für „sonstige Kapitalgesellschaften“	245
7.5.	Anhang und Lagebericht	247
8.	Die Gewinnverteilung bei verschiedenen Unternehmensformen	253
8.1.	Gewinnverteilung bei einer Einzelunternehmung und Personengesellschaft	253
8.2.	Gewinnverteilung bei einer Kapitalgesellschaft	254

IX. Die Steuerbilanz

1.	Der Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz	261
2.	Der steuerrechtliche Gewinnbegriff	261
3.	Maßgeblichkeitsgrundsätze	262
4.	Die Technik der Steuerbilanz	264
5.	Die E-Bilanz	265

X. Die Bewertung

1.	Grundlagen der Bewertung	269
2.	Typische Werte nach Handels- und Steuerrecht	269
2.1.	Aufzählung der Beschaffungs- und Absatzwerte	269
2.2.	Die Anschaffungskosten	270
2.3.	Die Herstellungskosten	272
2.4.	Der Teilwert	276
2.5.	Sonstige Werte	277
2.6.	Grundsätzliche Buchungen von Wertveränderungen	279
3.	Bewertungsgrundsätze	281
3.1.	Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach dem HGB	281
3.2.	Bewertungsprinzipien	282
4.	Wertansatz in der Bilanz	283
4.1.	Wertansatz auf der Aktivseite	283
4.1.1.	Bewertung des Anlagevermögens	283
4.1.1.1.	Abnutzbares Anlagevermögen	285
4.1.1.1.1.	Bewertung nach dem Handelsrecht	285
4.1.1.1.2.	Bewertung nach dem Steuerrecht	287
4.1.1.1.3.	Gegenüberstellung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung	296
4.1.1.2.	Nicht abnutzbares Anlagevermögen	297
4.1.2.	Bewertung des Umlaufvermögens	299
4.1.2.1.	Allgemeiner Wertansatz des Umlaufvermögens	300
4.1.2.2.	Wertansatz beim Vorratsvermögen	303

4.1.2.3. Forderungen	307
4.1.3. Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten	317
4.2. Bewertung der Passivseite	318
4.2.1. Wertansatz des Eigenkapitals	318
4.2.2. Wertansatz des Fremdkapitals	319

XI. Einführung in die Bilanzierung nach IFRS

Stephan Wyrobisch und Christoph Walke

1. Grundlagen der IFRS	323
1.1. Internationalisierung der Rechnungslegung	323
1.2. Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS	324
1.3. Bestandteile des IFRS-Jahres-/ Konzernabschlusses	327
1.3.1. Bilanz	327
1.3.2. Gesamtergebnisrechnung	329
1.3.3. Eigenkapitalveränderungsrechnung	331
1.3.4. Kapitalflussrechnung (IAS 7)	332
1.3.5. Anhang	333
1.3.6. Konzernlagebericht	335
1.3.7. Segmentberichterstattung	336
1.3.8. Ergebnis je Aktie	338
2. Relevanz ausgewählter Standards für Krankenhäuser	339
2.1. Anlagevermögen	339
2.1.1. Sachanlagen (IAS 16)	339
2.1.1.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	339
2.1.1.2. Ansatz	339
2.1.1.3. Erstbewertung	340
2.1.1.4. Folgebewertung	342
2.1.1.5. Krankenhausspezifische Einzelfragen	344
2.1.1.6. Unterschiede zur handelsrechtlichen Erfassung	347
2.1.1.7. Fremdkapitalkosten (IAS 23)	348
2.1.1.7.1. Allgemeine Regelungen	348
2.1.1.7.2. Krankenhausspezifische Einzelfragen	350
2.1.2. Immaterielle Vermögenswerte (IAS 38)	350
2.1.2.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	350
2.1.2.2. Ansatz und Bewertung	351
2.1.2.2.1. Ansatz	351
2.1.2.2.2. Bewertung	352
2.1.2.3. Krankenhausspezifische Einzelfragen	353
2.2. Rückstellungen	354
2.2.1. Bilanzierung sonstiger Rückstellungen (IAS 37)	354
2.2.1.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	354
2.2.1.2. Ansatz und Bewertung	355
2.2.1.3. Krankenhausspezifische Einzelfragen	355
2.3. Vorräte (IAS 2)	357
2.3.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	357

2.3.2. Ansatz und Bewertung	357
2.3.3. Krankenhausspezifische Einzelfragen	359
2.4. Bilanzierung von Umsatzerlösen aus Verträgen mit Kunden (IFRS 15)	360
2.4.1. Veränderung und Hintergründe	360
2.4.2. Das Fünf-Stufen-Konzept	360
2.4.3. Leistungsfortschritt	362
2.4.4. Ausweis und verwandte Fragen	363
2.4.5. Krankenhausspezifische Einzelfragen	364
2.5. Bilanzierung von Leasingverhältnissen (IFRS 16)	365
2.5.1. Identifizierung von Leasingverhältnissen	365
2.5.2. Ansatz und Bewertung der Leasingverbindlichkeit	366
2.5.3. Ansatz und Bewertung des Nutzungsrechtes	368
2.5.4. Änderungen des Leasingverhältnisses	369
2.5.5. Sale-and-lease-back-Transaktionen	369
2.5.6. Ausweis und Anhangangaben	370
2.5.7. Krankenhausspezifische Einzelfragen	371
3. Umstellung der Rechnungslegung	371
3.1. Erstmalige Anwendung der IFRS	371
3.2. Kontenplan und Bilanzierungsrichtlinie	373
4. Fazit	373

XII. Stille Reserven

1. Der Begriff „Stille Reserven“	375
2. Arten Stiller Reserven	375
3. Auflösung Stiller Reserven	376

XIII. Bilanzanalyse und Bilanzkritik

1. Begriff, Wesen und Zweck	379
2. Methodisch-systematischer Ablauf der Unternehmensbeurteilung	380
3. Einige Kennziffern zu Partialanalysen	383
3.1. Analyse des Erfolges zur Einschätzung der Ertragskraft	383
3.2. Beurteilung der Liquiditätssituation und Solidität der Unternehmung	386

XIV. Die Anlagenbuchhaltung

1. Gesetzliche Grundlagen und Ordnungsmäßigkeit der Anlagenbuchhaltung	393
2. Aufgaben der Anlagenbuchhaltung im Rahmen der Finanzbuchhaltung	393
3. Organisation einer Anlagenbuchhaltung zur Unterstützung der Finanzbuchhaltung	394

4. Zusätzliche Anforderungen an die Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchbereich einer Kosten- und Leistungsrechnung	396
---	-----

XV. Geschäftsgang „Kurklinik Harry Müller“

1. Finanzbuchhaltung	397
2. Anlagenbuchhaltung	410

XVI. Anhang

Literaturhinweise	419
Industriekontenrahmen – Auszug	421
Kontenrahmen nach Anlage 4 KHBV – Auszug und Erweiterungen	427
Kontenrahmen nach Anlage 4 PBV – Auszug und Erweiterungen	433
Sachverzeichnis	441