

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Buchhaltung und Bilanzierung in Krankenhaus und Pflege

**Finanzbuchführung
inklusive HGB und IFRS mit EDV**

Von

Dipl.-Kfm. Joachim Koch

Unter Mitarbeit von

WP/StB Michael Burkhardt und WP Stephan Wyrobisch



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 15620 7](http://ESV.info/9783503156207)

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

ISBN 978 3 503 15620 7

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2014

www.ESV.info

Dieses Papier erfüllt die Frankfurter Forderungen der Deutschen Bibliothek und der Gesellschaft für das Buch bezüglich der Alterungsbeständigkeit und entspricht sowohl den strengen Bestimmungen der US Norm Ansi/Niso Z 39.48-1992 als auch der ISO-Norm 9706.

Druck: Difo-Druck, Bamberg

Vorwort

Erhöhte Leistungsstandards, leistungsorientierte Entgelte und entstehender Kostendruck verlangen im Gesundheitswesen eine kosten bewusste, und damit letztlich betriebswirtschaftliche Unternehmens-Strategie 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 fünften 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;
- erstmalig bezieht sich die Gesamtdarstellung der Buchführung und Bilanzierung 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** (2009);
- 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 hoch qualifizierten 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. Zusätzliche Informationen finden Sie auch unter meiner Homepage „www.joko1.de“.)

Ich möchte mich nochmals beim Bildungszentrum für informationsverarbeitende Berufe (b.i.b.) in Paderborn und bei meinen früheren Studierenden für die Unterstützung bei den ersten Auflagen dieser Veröffentlichung bedanken.

Mein Dank gehört aber vor allem auch den Herren WP/StB Michael Burkhardt, WP Stephan Wyrobisch, PricewaterhouseCoopers, für die überarbeitete übersichtliche Darstellung der IFRS als Ergänzung zur handels- und steuerrechtlichen Struktur des Bilanzierungsansatzes und der Bilanzierungsbewertung.

Paderborn, im November 2013

J. Koch

Inhaltsübersicht

I. Einführung in das Rechnungswesen	1
II. Krankenhaus und Pflege	11
III. Grundsätze der Finanzbuchführung	17
IV. Steuern und Privatvorfälle	85
V. Leistungserbringung und Leistungsverwertung	119
VI. Anlagevermögen und planmäßige Abschreibungen	163
VII. Der Jahresabschluss	201
VIII. Buchungsschwerpunkte zum Jahresschluss	205
IX. Die Steuerbilanz	257
X. Die Bewertung	271
XI. Einführung in die Bilanzierung nach IFRS	325
XII. Stille Reserven	369
XIII. Bilanzanalyse und Bilanzkritik	373
XIV. Die EDV-Anlagenbuchhaltung	387
XV. Geschäftsgang „Kurklinik Harry Müller“	397
XVI. Anhang	419

Inhaltsverzeichnis

I. Einführung in das Rechnungswesen

1. Begriff, Aufgaben und Gliederung des Rechnungswesens	1
1.1. Begriff des Rechnungswesens	1
1.2. Aufgaben des Rechnungswesens	3
1.3. Gliederung des Rechnungswesens	5

II. Krankenhaus und Pflege

1. Krankenhäuser	11
2. Pflegeinstitutionen	14
3. Kaufmannseigenschaft	16

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	26
2. Vereinfachte Aufzeichnungspflicht mit Gewinnermittlung	28
3. Grundlagen der Buchführung	34
3.1. Inventur, Inventar	34
3.1.1. Inventur	34
3.1.2. Inventar	40
3.2. Erfolgsermittlung durch Kapitalvergleich	42
3.3. Die Bilanz	44
3.3.1. Aufgaben der Bilanz	45
3.3.2. Aufstellungsgrundsätze des Jahresabschlusses	46
3.3.3. Gliederung der Bilanz	46
3.3.4. Wertveränderungen aufgrund von Geschäftsvorfällen	48
3.4. Eröffnung und Abschluss von Bestandskonten	49
3.4.1. Aufbau der Konten	49

X Einführung in das Rechnungswesen

3.4.2.	Eröffnung der Konten und Eröffnungsbilanzkonto	50
3.4.3.	Zu- und Abgänge auf den Bestandskonten	52
3.4.4.	Abschluss der Bestandskonten	53
3.4.5.	Der Buchungssatz	56
3.5.	Die Erfolgskonten	59
3.5.1.	Das Eigenkapitalkonto „Jahresüberschuss“	59
3.5.2.	Aufwands- und Ertragskonten	60
3.5.3.	Abschluss der Erfolgskonten	61
3.6.	Strömungs- und Bestandsgrößen	62
3.7.	Die Kontenrahmen	64
3.7.1.	Der Industriekontenrahmen (IKR)	65
3.7.2.	Der Kontenrahmen nach KHBV – Anlage 4 und 5	66
3.7.3.	Der Kontenrahmen nach PBV – Anlage 4,5 und 6	68
3.7.4.	Die E-Bilanz als Organisationsschema	69
3.8.	Organisation der Buchführung	70
3.8.1.	Belegorganisation	70
3.8.2.	Buchführungsbereiche und Bücher	72
3.8.3.	EDV-Buchführung	78

IV. Steuern

1.	Begriffe „Krankenhaus“ und „Pflege“ im Steuerrecht	85
2.	Steuern	85
2.1.	Abgrenzung des Begriffs Steuern	87
2.2.	Steuerrechtliche Grundlagen	86
2.2.1.	Die Abgabenordnung (AO)	86
2.2.2.	Weitere gesetzliche Grundlagen des Steuerrechts	89
2.3.	Arten von Steuern	89
2.3.1.	Überblick der Steuerarten	89
2.3.2.	Die Einkommensteuer	93
2.3.3.	Die Lohnsteuer	94
2.3.4.	Die Körperschaftsteuer	95
2.3.5.	Die Kraftfahrzeugsteuer	96
2.3.6.	Die Gewerbesteuer	97
2.3.7.	Die Grunderwerbsteuer	99
2.3.8.	Die Grundsteuer	99
2.3.9.	Die Umsatzsteuer	100
3.	Entnahmen, Einlagen, verdeckte Gewinnausschüttungen	113

V. Leistungserbringung und Leistungsverwertung

1.	Grundschemata der Leistungserbringung / -verwertung	119
2.	Erlöse	120

3.	Sachgüter	125
3.1.	Sachgüter und Sachgüterverbrauch im Rahmen der Leistungserbringung	125
3.2.	Sachgüter und EDV-Buchführung	127
3.3.	Buchungstechnische Behandlung von Bezugskosten	128
3.4.	Buchungstechnische Behandlung von Rücksendungen und Gutschriften	129
3.5.	Abschluss der Sachgüter und Erlöskonten	130
4.	Am Periodenende in Behandlung befindliche Patienten – „unfertige Erzeugnisse“	133
4.1.	Berücksichtigung der Patienten in Behandlung	133
4.2.	Buchungstechnische Behandlung der Bestandsveränderungen	136
5.	Preisnachlässe	139
5.1.	Rabatte	139
5.2.	Boni	140
5.3.	Skonti	141
5.4.	Abschluss der Konten Boni und Skonti mit Unterkonten	144
5.5.	Zusammenfassung „Buchung von Preisnachlässen“	145
5.6.	Preisnachlässe und EDV-Buchführung	146
6.	Personalaufwendungen	149
6.1.	Gehälter, Löhne und Soziale Abgaben im Gesundheitswesen	149
6.2.	Abzüge vom Bruttoentgelt	154
6.3.	Buchung der Löhne und Gehälter	156
6.4.	Vorschüsse	157
6.5.	Vermögenswirksame Leistungen	159

VI. Anlagevermögen und planmäßige Abschreibungen

1.	Das Anlagevermögen (AV)	163
2.	Immaterielle Vermögensgegenstände	167
2.1.	Begriff und Abgrenzung der immateriellen Vermögensgegenstände	167
2.2.	Bilanzansatz der immateriellen Vermögensgegenstände	167
2.3.	Besonderheiten bei der Software	170
3.	Finanzanlagen und sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens	173
3.1.	Allgemeines über die Finanzanlagen	173
3.2.	Beteiligungen – Verbundene Unternehmen	174
3.3.	Wertpapiere	174
3.3.1.	Wertpapiere des Anlagevermögens (ohne Beteiligungsabsicht)	174
3.3.2.	Sonstige Wertpapiere des Umlaufvermögens	176

3.3.3. Buchungstechnische Abwicklung der Wertpapiere	176
4. Planmäßige Abschreibung der abnutzbaren Anlagegüter	181
4.1. Wesen der Abschreibung	181
4.2. Lineare planmäßige Abschreibung	183
4.3. Besonderheiten der Abschreibung	186
5. Buchungen beim Kauf und Verkauf von abnutzbaren Anlagegütern	190
5.1. Buchung bei umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen	190
5.2. Buchung bei umsatzsteuerfreien Umsätzen	193
5.3. Buchung bei investitionsgefördertem Anlagevermögen	195

VII. Der Jahresabschluss

Grundsätzliches zum Jahresabschluss	201
VIII. Buchungsschwerpunkte zum Jahresschluss	
1. Die zeitliche Abgrenzung	205
1.1. Wesen der zeitlichen Abgrenzung	205
1.2. Die transitorische Abgrenzung	205
1.3. Die antizipative Abgrenzung	208
1.4. Abgrenzung der Vorsteuer und der Umsatzsteuer	209
1.5. Disagio/Damnum	212
2. Die Rückstellungen	213
2.1. Begriff der Rückstellungen	213
2.2. Bilanzierung der Rückstellungen	214
2.3. Bildung und Auflösung der Rückstellungen	216
3. Latente Steuern	220
4. Steuerfreie Rücklagen	222
4.1. Allgemeine Grundsätze	222
4.2. Die Zuschussrücklage (R 6.5 (4) EStR)	222
4.3. Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Re-Investition	223
4.3.1. Die Rücklage für Ersatzbeschaffung (R 6.6 EStR)	223
4.3.2. Die Re-Investitionsrücklage (§6b EStG)	226
5. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleinerer oder mittlerer Betriebe (§ 7g EStG)	227
6. Die Hauptabschlussübersicht	229
6.1. Aufgaben der Hauptabschlussübersicht	229
6.2. Summenbilanz und vorläufige Saldenbilanz	230
6.3. Umbuchungsbilanz und endgültige Saldenbilanz	232
6.4. Hauptabschlussbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	233
7. Weitere Besonderheiten des Jahresabschlusses bei Kapitalgesellschaften im Gesundheitswesen	235
7.1. Allgemeine Grundsätze	235

7.2.	Die Gliederung der Bilanz	236
7.3.	Die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung	241
7.4.	Ergänzende Vorschriften für „sonstige Kapitalgesellschaften“	243
7.5.	Anhang und Lagebericht	246
8.	Die Gewinnverteilung bei verschiedenen Unternehmensformen	250
8.1.	Gewinnverteilung bei einer Einzelunternehmung und Personengesellschaft	250
8.2.	Gewinnverteilung bei einer Kapitalgesellschaft	251

IX. Die Steuerbilanz

1.	Der Unterschied zwischen Handels- und Steuerbilanz	257
2.	Der steuerrechtliche Gewinnbegriff	257
3.	Maßgeblichkeitsgrundsätze	259
4.	Die Technik der Steuerbilanz	261
5.	Die E-Bilanz	262

X. Die Bewertung

1.	Grundlagen der Bewertung	271
2.	Typische Werte nach Handels- und Steuerrecht	271
2.1.	Aufzählung der Beschaffungs- und Absatzwerte	271
2.2.	Die Anschaffungskosten	272
2.3.	Die Herstellungskosten	274
2.4.	Der Teilwert	277
2.5.	Sonstige Werte	279
2.6.	Grundsätzliche Buchungen von Wertveränderungen	281
3.	Bewertungsgrundsätze	282
3.1.	Allgemeine Bewertungsgrundsätze nach dem HGB	282
3.2.	Bewertungsprinzipien	283
4.	Wertansatz in der Bilanz	284
4.1.	Wertansatz auf der Aktivseite	284
4.1.1.	Bewertung des Anlagevermögens	284
4.1.1.1.	Abnutzbares Anlagevermögen	286
4.1.1.1.1.	Bewertung nach dem Handelsrecht	286
4.1.1.1.2.	Bewertung nach dem Steuerrecht	289
4.1.1.1.3.	Gegenüberstellung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Bewertung	297
4.1.1.2.	Nicht abnutzbares Anlagevermögen	298
4.1.2.	Bewertung des Umlaufvermögens	300
4.1.2.1.	Allgemeiner Wertansatz des Umlaufvermögens	301
4.1.2.2.	Wertansatz beim Vorratsvermögen	304

4.1.2.3. Forderungen	309
4.1.3. Transitorische Rechnungsabgrenzungsposten	319
4.2. Bewertung der Passivseite	320
4.2.1. Wertansatz des Eigenkapitals	320
4.2.2. Wertansatz des Fremdkapitals	320

XI. Einführung in die Bilanzierung nach IFRS

1. Grundlagen der IFRS	325
1.1. Internationalisierung der Rechnungslegung	325
1.2. Grundlagen der Rechnungslegung nach IFRS	326
1.3. Bestandteile des IFRS-Jahres-/ Konzernabschlusses	329
1.3.1. Bilanz	329
1.3.2. Gewinn- und Verlustrechnung	331
1.3.3. Eigenkapitalveränderungsrechnung	333
1.3.4. Kapitalflussrechnung (IAS 7)	334
1.3.5. Anhang	336
1.3.6. Konzernlagebericht	337
1.3.7. Segmentberichterstattung	338
1.3.8. Ergebnis je Aktie	340
2. Relevanz ausgewählter Standards für Krankenhäuser	341
2.1. Anlagevermögen	341
2.1.1. Sachanlagen (IAS 16)	341
2.1.1.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	341
2.1.1.2. Ansatz	342
2.1.1.3. Erstbewertung	342
2.1.1.4. Folgebewertung	344
2.1.1.5. Krankenhausspezifische Einzelfragen	346
2.1.1.6. Unterschiede zur handelsrechtlichen Erfassung	349
2.1.1.7. Fremdkapitalkosten (IAS 23)	350
2.1.1.7.1. Allgemeine Regelungen	350
2.1.1.7.2. Krankenhausspezifische Einzelfragen	352
2.1.2. Immaterielle Vermögenswerte (IAS 38)	352
2.1.2.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	352
2.1.2.2. Ansatz und Bewertung	353
2.1.2.2.1. Ansatz	353
2.1.2.2.2. Bewertung	354
2.1.2.3. Krankenhausspezifische Einzelfragen	355
2.1.2.4. Umstellung der Rechnungslegung	356
2.2. Rückstellungen	356
2.2.1. Bilanzierung sonstiger Rückstellungen (IAS 37)	356
2.2.1.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	356
2.2.1.2. Ansatz und Bewertung	357
2.2.1.3. Krankenhausspezifische Einzelfragen	358
2.3. Vorräte (IAS 2) und unfertige Leistungen (IAS 11)	359
2.3.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	359

2.3.2. Ansatz und Bewertung	360
2.4. Bilanzierung von Fertigungsaufträgen (IAS 11)	362
2.4.1. Definition und Begriffsabgrenzung nach IFRS	362
2.4.2. Ansatz und Bewertung	362
2.4.3. Krankenhausspezifische Einzelfragen	363
3. Umstellung der Rechnungslegung	365
3.1. Erstmalige Anwendung der IFRS	365
3.2. Kontenplan und Bilanzierungsrichtlinie	366
4. Fazit	367

XII. Stille Reserven

1. Der Begriff „Stille Reserven“	369
2. Arten Stiller Reserven	369
3. Auflösung Stiller Reserven	370

XIII. Bilanzanalyse und Bilanzkritik

1. Begriff, Wesen und Zweck	373
2. Aufbereitung des Zahlenmaterials	374
3. Methodisch-systematischer Ablauf der Unternehmensbeurteilung	375
4. Einige Kennziffern zu Partialanalysen	377
4.1. Analyse des Erfolges zur Einschätzung der Ertragskraft	377
4.2. Beurteilung der Liquiditätssituation und Solidität der Unternehmung	380

XIV. Die EDV-Anlagenbuchhaltung

1. Einführung in die Anlagenbuchhaltung mit PC	387
1.1. Aufgaben der Anlagenbuchhaltung im Rahmen der Finanzbuchhaltung	387
1.2. Vorteile einer EDV-orientierten Anlagenbuchhaltung	387
1.3. Gesetzliche Grundlagen und Ordnungsmäßigkeit der Anlagenbuchhaltung	388
1.4. Organisation einer Anlagenbuchhaltung zur Unterstützung der Finanzbuchhaltung	388
2. Anforderungen an eine EDV-orientierte Anlagenbuchhaltung	390
2.1. Anforderungen an die Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchbereich der Finanzbuchhaltung	390
2.1.1. Anforderungen an die Verwaltung von Vermögenswerten	391
2.1.2. Anforderungen an Berechnungen und Änderungen	393
2.2. Zusätzliche Anforderungen an die Anlagenbuchhaltung als Nebenbuchbereich einer Kosten- und Leistungsrechnung	394

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	431
Sachverzeichnis	441