

## Kurzfassung meiner Monographie

(„Eine Rechtsvergleichung der Konzernrechnungslegung nach BilMoG und IFRS von Krankenhäusern“)

Ausgangspunkt meiner Arbeit war die Überlegung, die Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Konzernrechnungslegung nach den Vorschriften des IFRS und HGB n.F. (BilMoG) für Krankenhäuser zu untersuchen.

Dabei wurden zunächst im **Kapitel 2** die wissenschaftlichen Methoden einer Rechtsvergleichung dargestellt und die Unterschiede der Rechtskreislehre (Makrovergleichung) und der funktionalen Rechtsvergleichung (Mikrovergleichung) definiert. Der Aufbau meiner Arbeit wurde nach der klassischen Methode vorgenommen, so dass zunächst die beiden Rechnungslegungssysteme einzeln im Kapitel 3 dargestellt und im Kapitel 4 erfolgte dann die eigentliche Rechtsvergleichung. Dieses wissenschaftliche Grundprinzip nach Zweigert/Kötz<sup>1</sup> bzw. Möllers<sup>2</sup> Methodik führt zu einer besseren Art einer Rechtsvergleichung, weil der Leser einer rechtsvergleichenden Arbeit das zugrundeliegende Material erst kennen muss, wenn er die Vergleichung nachvollziehen soll.

Im **Kapitel 3** wird der rechtliche Hintergrund der beiden Konzernrechnungslegungssysteme dargestellt. Zunächst wird über die Entstehung der europäischen Entwicklung und deren Umsetzung des Konzernrechts in nationales Recht berichtet. Aus dieser Umsetzung können (Wahlrecht) nicht kapitalmarktorientierte (Krankenhaus-) Unternehmen ab dem 1.1.2005 ihren Konzernabschluss freiwillig nach IFRS (§ 315a Abs.3 HGB) oder nach den Vorschriften der §§ 290 ff. HGB aufstellen. Von dem Wahlrecht des § 315a Abs.3 HGB haben in Deutschland zwei Krankenhauskonzerne (Sana Kliniken AG u. Asklepios Kliniken GmbH) Gebrauch gemacht. In beiden Rechnungslegungssystemen ist das wichtigste Ziel, den Abschluss des Konzerns bei der Rechnungslegung als ein Unternehmen darzustellen (Einheitstheorie/ Entity Theory). Allerdings darf dabei nicht verkannt werden, dass der Konzern keine eigene Rechtspersönlichkeit hat und rechtlich nicht existiert. Der überwiegende Teil dieses Kapitels setzt sich dann mit der nationalen und kodifizierten internationalen Konzernrechnungslegung auseinander. Dabei werden der Anwendungsbereich (Konzernrechnungslegungspflicht), der Konsolidierungskreis, die Inhalte des Konzernabschlusses, die Vollkonsolidierung (Konsolidierungsgrundsätze, Kapital-, Schulden-, Aufwands- und Ertragskonsolidierung und Zwischengewinnkonsolidierung), die anteilmäßige Konsolidierung (Quotenkonsolidierung) und die Einbeziehung der assoziierten Unternehmen (Equity-Methode) im Einzelnen dargestellt. Die größte Schwierigkeit dieses komplexen Themas bestand in der kurzen Darstellung aller wesentlichen IFRS Standards und gesetzliche Vorschriften der Konzernrechnungslegung.

Die ausführliche Auseinandersetzung einer Rechtsvergleichung wird im **Kapitel 4** vorgenommen. Zunächst werden die Ursachen der unterschiedlichen Rechtssysteme und

---

<sup>1</sup> Vgl. Zweigert/Kötz Einführung in die Rechtsvergleichung, 3. Auflage, Verlag J.C.B. Mohr, Tübingen, 1996.

<sup>2</sup> Vgl. Möllers Juristische Arbeitstechnik und wissenschaftliches Arbeiten, 4. Auflage, Verlag Vahlen, München, 2008.

die axiomatischen Grundlagen dargestellt. Begonnen wird dann mit der funktionalen Rechtsvergleichung (Mikrovergleichung). Dabei werden die einzelnen Bestandteile eines Konzernabschlusses (Konzernbilanz, Konzern- Gewinn- und Verlustrechnung, Konzernanhang, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel sowie eine Segmentberichterstattung) und Lagebericht mit einigen ausgewählten krankenhausspezifischen Bilanzierungsbesonderheiten untersucht. Hierbei ergaben sich in den beiden Rechnungslegungssystemen wie z.B. bei der Neubewertungsmethode (Revaluation model) oder Überliegerpatienten erhebliche Unterschiede.

Fortgesetzt wird die Rechtsvergleichung mit der Rechtskreislehre (Makrovergleichung), die nach der klassischen Methode die Unterschiede und Gemeinsamkeiten der Konzernrechnungslegung in den beiden Rechnungslegungssystemen untersucht. Dabei ist insbesondere, der aus der Erstkonsolidierung stammende Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts, der unterschiedlich in den beiden Rechnungslegungssystemen bei der Abschreibung behandelt wird, hervorzuheben. Im Gegensatz zu den handelsrechtlichen Vorschriften wird der goodwill über die Restnutzungsdauer nach IFRS nicht planmäßig abgeschrieben. Nach IAS 36 wird dagegen der goodwill, in einem jährlichen Abstand, lediglich einen Wertminderungstest unterzogen (sog. impairment-only-approach). Vielfach wurde bei der Rechtsvergleichung Bezug auf die Geschäftsberichte der Krankenhauskonzerne genommen, so dass auch hier unterschiedliche oder gemeinsame Bilanzierungen dargestellt werden konnten.

Die Rechtsvergleichung betrifft dabei den wesentlichen Inhalt meiner Arbeit.

**Kapitel 5** befasst sich mit einer empirischen Analyse. Dabei wird der Frage nachgegangen ob die unterschiedliche Konzernrechnungslegung Auswirkungen auf die Höhe des Eigenkapitals der Krankenhauskonzerne hat. Deutlich wird bei dieser empirischen Untersuchung, dass bei Anwendung der IFRS-Standards im Gegensatz zu den nationalen Vorschriften es zu einer eigenkapitalerhöhenden Wirkung kommen kann. Ursache hierfür war im Wesentlichen die nicht planmäßige Abschreibung des goodwills. Augenfällig wird dies bei dem Fresenius SE Konzern.

Im letzten **Kapitel 6** („Quo Vadis“) wird die zukünftige Entwicklung der Fördermittel für Krankenhäuser in Deutschland dargestellt.

Beendet wird meine Arbeit mit einer Aussage von Coenenberg<sup>3</sup>, der der Auffassung ist, dass „jedes Rechnungslegungssystem auf eigenen Prinzipien“ beruht, „die sich oftmals grundlegend von den anderen Systemen unterscheiden“, so dass „sie nicht unmittelbar miteinander vergleichbar“ sind.

---

<sup>3</sup> Vgl. Coenenberg, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Auflage, S. 956, Verlag Schäffer-Poeschel, Stuttgart.