

Entwurf einer Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Zum erweiterten Umfang der Jahresabschlussprüfung von Kran- kenhäusern nach Landeskrankenhausrecht (IDW EPS 650 n.F.)

Stand: 21.12.2018¹

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat den nachfolgenden Entwurf eines IDW Prüfungsstandards: Zum erweiterten Umfang der Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern nach Landeskrankenhausrecht (IDW EPS 650) verabschiedet.

Die ursprüngliche Fassung von IDW PS 650 wurde vom HFA am 27.11.2009 verabschiedet. Die Überarbeitung war aufgrund der Neufassung des IDW Prüfungsstandards: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.) erforderlich. Insbesondere wurde klargestellt, dass der Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk gemäß IDW PS 400 n.F., Tz. 66, über die in den IDW Prüfungsstandards zum Bestätigungsvermerk geregelten Grundsätze hinaus um zusätzliche Aussagen nur dann erweitern darf, wenn gesetzliche Vorschriften eine solche Erweiterung ausdrücklich verlangen. Derzeit bestehen keine landesgesetzlichen Vorschriften, die die Erweiterung des Bestätigungsvermerks ausdrücklich verlangen. Eine solche Erweiterung ist daher nicht sachgerecht. Über das Ergebnis aus Erweiterungen des Auftrags zur Abschlussprüfung ist in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts und – sofern dazu beauftragt – zusätzlich in einem gesonderten Vermerk zu berichten. Weitere inhaltliche Anpassungen wurden nicht vorgenommen und sollen ggf. Gegenstand einer etwaigen künftigen Überarbeitung sein.

IDW PS 400 n.F. gilt im non-PIE-Bereich für die Prüfung von Abschlüssen für Berichtszeiträume, die am oder nach dem 15.12.2017 beginnen, mit der Ausnahme von Rumpfgeschäftsjahren, die vor dem 31.12.2018 enden. Vor diesem Hintergrund wird die frühzeitige Anwendung von IDW EPS 650 n.F. empfohlen.

Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge zu dem Entwurf werden schriftlich an die Geschäftsstelle des IDW (Postfach 32 05 80, 40420 Düsseldorf oder stellungnahmen@idw.de) bis zum 31.03.2019 erbeten. Die Ergänzungs- oder Änderungsvorschläge werden im Internet auf der IDW Website veröffentlicht, wenn dies nicht ausdrücklich vom Verfasser abgelehnt wird.

Der Entwurf steht bis zu seiner endgültigen Verabschiedung als IDW Prüfungsstandard im Internet (www.idw.de) unter der Rubrik Verlautbarungen als Download-Angebot zur Verfügung.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf.

1. Vorbemerkungen..... 2
2. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung..... 3

¹ Vorbereitet vom Krankenhausfachausschuss (KHFA). Verabschiedet als Entwurf vom Hauptfachausschuss (HFA) am 21.12.2018.

3.	Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens	3
4.	Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse.....	4
5.	Prüfung der zweckentsprechenden, sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung der öffentlichen Fördermittel	4
6.	Zusammenfassendes Ergebnis und Bestätigungsvermerk	5
Anlage	7
	Folgeänderung des IDW Prüfungsstandards: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.).....	7

1. Vorbemerkungen

- 1 Durch Landesrecht kann die Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse von Krankenhäusern vorgeschrieben und der Umfang dieser Prüfung gegenüber der Jahresabschlussprüfung nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) erweitert werden. Von dieser Möglichkeit haben derzeit die Bundesländer Brandenburg (§ 22 Bbg KHEG i.V.m. § 6 Bbg KHEGIV), Hamburg (§ 29 HmbKHG), Hessen (§ 16 HKHG), Nordrhein-Westfalen (§ 30 KHGG NRW), Saarland (§ 20 SKHG), Sachsen (§ 35 SächsKHG) und Thüringen (§ 30 ThürKHG) Gebrauch gemacht.
- 2 Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) verdeutlicht in diesem *IDW Prüfungsstandard* den Inhalt der Erweiterungen der Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern durch Landeskrankenhausrecht und legt die Berufsauffassung dar, nach der Wirtschaftsprüfer unbeschadet ihrer Eigenverantwortlichkeit derartige Aufträge durchführen. Gleichzeitig stellen die Ausführungen in diesem *IDW Prüfungsstandard* eine Abgrenzung zur Prüfung der Wirtschaftlichkeit nach § 113 Sozialgesetzbuch Fünftes Buch (SGB V) dar.
- 3 Der Wortlaut einzelner landesrechtlicher Prüfungsnormen stimmt zwar in weiten Teilen überein, der Umfang der Erweiterungen der Jahresabschlussprüfung weicht jedoch von Bundesland zu Bundesland auch teilweise deutlich voneinander ab. Dieser *IDW Prüfungsstandard* orientiert sich an den Prüfungsvorschriften des Hamburgischen Krankenhausgesetzes (HmbKHG), das im Vergleich zu den anderen Landeskrankenhausgesetzen den Prüfungsgegenstand in Bezug auf die handelsrechtliche Abschlussprüfung am umfangreichsten erweitert.
- 4 Nach § 29 Abs. 1 HmbKHG ist der Jahresabschluss „unter Einbeziehung der Buchführung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Abschlussprüfer) zu prüfen“. Der Prüfungsgegenstand entspricht somit dem der handelsrechtlichen Jahresabschlussprüfung.
- 5 Nach § 29 Abs. 2 Satz 1 HmbKHG wird die Prüfung des Jahresabschlusses nach den allgemeinen für die Jahresabschlussprüfung geltenden Grundsätzen durchgeführt. Diese umfassen alle unmittelbar und mittelbar für die Abschlussprüfung geltenden gesetzlichen Regelungen und insb. die *IDW Prüfungsstandards* und *IDW Prüfungshinweise* (vgl. *IDW PS 201*²).
- 6 In § 29 Abs. 2 Satz 2 HmbKHG ist ein erweiterter Prüfungsumfang vorgeschrieben; danach erstreckt sich die Prüfung auch auf:

² *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für die Abschlussprüfung (IDW PS 201)* (Stand: 05.03.2015).

1. die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und des Rechnungswesens
 2. die wirtschaftlichen Verhältnisse einschließlich
 - a. der Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie der Liquidität und Rentabilität des Krankenhauses
 - b. der Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Fehlbeitrags
 3. die zweckentsprechende, sparsame und wirtschaftliche Verwendung der öffentlichen Fördermittel.
- 7 Erweiterungen der Jahresabschlussprüfung aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften (z.B. § 4 Abs. 9 Satz 6 KHEntgG, § 17a Abs. 7 KHG) sind nicht Gegenstand dieses *IDW Prüfungsstandards*. Die darüber hinaus für bestimmte Krankenhäuser geltenden Vorschriften, z.B. bei kommunalen Krankenhäusern § 103a Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung vom 17.10.1994 und letzter Änderung vom 29.11.2016 und § 23 Gemeindekrankenhausbetriebsverordnung (GemKHBVO NRW) vom 05.08.2009, bleiben ebenfalls in diesem *IDW Prüfungsstandard* unberücksichtigt.

2. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung

- 8 Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung umfasst die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführungsorganisation, des Geschäftsführungsinstrumentariums und der Geschäftsführungstätigkeit. Sie entspricht grundsätzlich der Prüfung nach § 53 HGrG, soweit diese sich auf die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung bezieht. Der *IDW PS 720³* ist insoweit heranzuziehen. Nicht von der Prüfung erfasst sind somit Fragen zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wie sie in *IDW PS 720* in den Fragenkreisen 11 bis 16 dargelegt sind.

3. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens

- 9 Das kaufmännische Rechnungswesen umfasst die Buchführung einschließlich Jahresabschluss, die Kosten- und Leistungsrechnung, die Betriebsstatistik und die betriebliche Planungsrechnung.
- 10 Für Krankenhäuser wird in § 3 Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) die kaufmännische doppelte Buchführung und in § 8 KHBV eine Betriebsabrechnung (Kosten- und Leistungsrechnung) vorgeschrieben. Im Übrigen ergeben sich Einzelvorschriften zur Buchführung, zum Jahresabschluss, zum Anlagennachweis und zur Kosten- und Leistungsrechnung aus der KHBV.
- 11 Da die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung Teil jeder Jahresabschlussprüfung ist, wird insoweit auf die einschlägigen *IDW Prüfungsstandards⁴* verwiesen. Im Rahmen dieses *IDW Prüfungsstandards* ist deshalb nur auf die Prüfung der sonstigen Teile des Rechnungswesens einzugehen.

³ *IDW Prüfungsstandard: Berichterstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG (IDW PS 720)* (Stand: 09.09.2010).

⁴ Vgl. insb. *IDW Prüfungsstandard: Abschlussprüfung bei Einsatz von Informationstechnologie (IDW PS 330)* (Stand: 24.09.2002).

- 12 Die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kosten- und Leistungsrechnung hat vor allem die Einhaltung der Mindestanforderungen des § 8 KHBV zum Gegenstand. Die Kosten- und Leistungsrechnung hat dabei eine betriebsinterne Steuerung sowie eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses zu ermöglichen. Diese Anforderungen sind je nach Betriebsgröße unterschiedlich ausgeprägt. Prüfungsgegenstand ist die ordnungsgemäße Erfassung und Zuordnung der Kosten und Leistungen; das Ergebnis dieser Rechnungen selbst ist nicht Prüfungsgegenstand.
- 13 Die Prüfung der Betriebsstatistik und der erforderlichen betrieblichen Planungsrechnung beschränkt sich im Rahmen der erweiterten Jahresabschlussprüfung ebenfalls auf die Ordnungsmäßigkeit der Erfassung und des Nachweises der Daten. Soweit aufgrund besonderer Vorschriften (z.B. Wirtschaftsplan und Finanzplan gemäß §§ 12 ff. GemKHBVO NRW vom 05.08.2009) Planungsrechnungen erstellt werden müssen, unterliegen diese nur im Zusammenhang mit ihrer Abwicklung im Geschäftsjahr (Soll/Ist-Vergleiche) der erweiterten Jahresabschlussprüfung.

4. Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse

- 14 Der Begriff „wirtschaftliche Verhältnisse“ ist gesetzlich nicht definiert. Zu seiner Abgrenzung können die gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis c Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) aufgezählten Sachverhalte herangezogen werden. Gegenstand der Prüfung sind hiernach:
- a. die Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage sowie die Liquidität und Rentabilität des Krankenhauses
 - b. verlustbringende Geschäfte und die Ursachen der Verluste, wenn diese Geschäfte und die Ursachen für die Vermögens- und Ertragslage von Bedeutung waren
 - c. die Ursachen eines in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Jahresfehlbetrags.
- 15 Dabei sind die unter Buchst. a. aufgeführten Prüfungsgegenstände der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage zuzurechnen, wie sie bei Jahresabschlussprüfungen vorgenommen wird. Zudem wird auf den Fragenkreis 14 des *IDW PS 720* verwiesen.
- 16 Die unter den Buchst. b. und c. ausgeführten Prüfungserweiterungen entsprechen grundsätzlich Teilen der Prüfung der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 HGrG. Dies kommt insb. in den Fragenkreisen 15 und 16 des *IDW PS 720* zum Ausdruck, der insoweit heranzuziehen ist.

5. Prüfung der zweckentsprechenden, sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung der öffentlichen Fördermittel

- 17 Die Prüfung der zweckentsprechenden Verwendung der in festen jährlichen Pauschalbeträgen gewährten Fördermittel nach KHG und Landeskrankenhausgesetzen geht über die handelsrechtliche Jahresabschlussprüfung und auch über die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung gemäß § 53 Abs. 1 Nr. 1 HGrG hinaus. Die zusätzlichen Prüfungsgegenstände nach den jeweiligen Landeskrankenhausgesetzen erfordern neben den Feststellungen zum ordnungsgemäßen Ausweis der verwendeten und noch nicht verwendeten Fördermittel eine Prüfung der im Geschäftsjahr ggf. zur Finanzierung von Investitionen, Krediten, Nutzungsentgelten sowie Anlauf- und Umstellungskosten verwendeten pauschalen Fördermittel.

- 18 Die Kriterien für die Prüfung der sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung von öffentlichen Fördermitteln sind grundsätzlich aus allgemeinen Beschaffungsgrundsätzen und Wirtschaftlichkeitsüberlegungen für Investitionen abzuleiten. Ergänzend sind die allgemeinen Nebenbestimmungen zu den Bewilligungsbescheiden heranzuziehen. Die Wirtschaftlichkeitsbeurteilung einer Investition ist unabhängig von seiner dualen Finanzierung (§ 4 KHG). Grundlagen der Verwendungsprüfung bilden Auflistungen der Investitionen des Geschäftsjahres i.S. des KHG und der AbgrV, die nach Ausweisposten des Jahresabschlusses und Konten der Buchführung gegliedert sind, sowie weitere Prüfungsnachweise für andere Verwendungsformen.
- 19 Die Prüfungshandlungen zur Beurteilung einer zweckentsprechenden, sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung von Fördermitteln richten sich z.B. darauf, ob
- die Vorschriften der AbgrV sowie des Landeskrankenhausrechts zur Verwendung der pauschalen Fördermittel eingehalten wurden,
 - die in dem Nachweis der zweckentsprechenden, sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung der Fördermittel aufgeführten Beträge dem Ausweis in Buchführung und Jahresabschluss entsprechen,
 - die Zahlungseingänge auf den Bankkonten dem Bescheid über die pauschalen Fördermittel entsprechen.
 - Investitionspläne aufgrund innerbetrieblicher Bedarfsermittlungen aufgestellt werden,
 - Alternativen (z.B. Nutzungsverträge, Fremdvergabe) berücksichtigt werden,
 - Vergleichsangebote eingeholt und sachgerecht ausgewertet werden,
 - Folgekosten ausreichend berücksichtigt werden.
- 20 Bei der Bestimmung des Prüfungsumfangs ist die Zwecksetzung der Prüfung (Feststellung der ordnungsmäßigen und sachgerechten Verwendung der Fördermittel) zu berücksichtigen. Die Prüfung erfolgt unter Berücksichtigung des Fehlerrisikos aufgrund von Auswahlverfahren.
- 21 Bei der Prüfung des Nachweises der Verwendung pauschaler Fördermittel nach Landeskrankenhausrecht ist der *IDW PH 9.420.1⁵* zu beachten.

6. Zusammenfassendes Ergebnis und Bestätigungsvermerk

- 22 Für die Berichterstattung über die Prüfung von Krankenhäusern sind die Grundsätze des *IDW PS 450 n.F.⁶* zu beachten. Demzufolge ist über das Ergebnis aus Erweiterungen des Auftrags zur Abschlussprüfung, die sich nicht auf den Jahresabschluss oder Lagebericht beziehen (z.B. Prüfung der Geschäftsführung, Prüfung der Verwendung öffentlicher Fördermittel) in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts zu berichten.⁷

⁵ *IDW Prüfungshinweis: Berichterstattung über die Prüfung der Verwendung pauschaler Fördermittel nach Landeskrankenhausrecht (IDW PH 9.420.1)* (Stand: 04.09.2008).

⁶ *IDW Prüfungsstandard: Grundsätze ordnungsgemäßer Erstellung von Prüfungsberichten (IDW PS 450 n.F.)* (Stand: 15.09.2017).

⁷ Vgl. *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 108.

- 23 Die Erteilung des Bestätigungsvermerks bei der Prüfung von Krankenhäusern richtet sich nach dem *IDW PS 400 n.F.*⁸ sowie ergänzend nach dem *IDW PH 9.400.1*⁹. Der Abschlussprüfer darf den Bestätigungsvermerk gemäß *IDW PS 400 n.F.*, Tz. 66, über die in den *IDW Prüfungsstandards* zum Bestätigungsvermerk geregelten Grundsätze hinaus um zusätzliche Aussagen nur dann erweitern, wenn gesetzliche Vorschriften eine solche Erweiterung ausdrücklich verlangen. Derzeit bestehen keine landesgesetzlichen Vorschriften, die die Erweiterung des Bestätigungsvermerks ausdrücklich verlangen. Eine solche Erweiterung ist daher nicht sachgerecht. Über das Ergebnis aus Erweiterungen des Auftrags zur Abschlussprüfung ist in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts¹⁰ und – sofern dazu beauftragt – zusätzlich in einem gesonderten Vermerk zu berichten.

⁸ *IDW Prüfungsstandard: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.)* (Stand: 30.11.2017).

⁹ *IDW Prüfungshinweis: Zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bei Krankenhäusern (IDW PH 9.400.1)* (Stand: 21.12.2018).

¹⁰ Vgl. Tz. 22 sowie *IDW PS 450 n.F.*, Tz. 108; *IDW PH 9.400.1*, Tz. 5.

Anlage

Folgeänderung des IDW Prüfungsstandards: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks (IDW PS 400 n.F.)

Im Rahmen der Überarbeitung des *Entwurfs einer Neufassung des IDW Prüfungshinweises: Zum erweiterten Umfang der Jahresabschlussprüfung von Krankenhäusern nach Landeskrankenhausrecht (IDW EPS 650)* wurde eine Folgeänderung in *IDW PS 400 n.F.* erforderlich, die im folgenden Auszug aus *IDW PS 400 n.F.* dargestellt ist.

Auszug aus IDW PS 400 n.F.:

A63 Der Bestätigungsvermerk beinhaltet ausschließlich ein auf Abschluss und – sofern einschlägig – Lagebericht bezogenes Prüfungsurteil des Abschlussprüfers, sofern der Bestätigungsvermerk nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften ausdrücklich zu erweitern ist. Beispiele für gesetzlich vorgeschriebene Erweiterungen des Bestätigungsvermerks um zusätzliche Aussagen sind die §§ 6b EnWG und 8 Abs. 3 UBGG, ~~§ 30 KHGG NRW und § 20 SKHG~~. In gleicher Weise kann bei landesrechtlichen Vorschriften unter Beachtung von in anderen *IDW Prüfungsstandards* festgelegten Grundsätzen verfahren werden, wenn zwar das anzuwendende Landesrecht eine solche Erweiterung nicht vorsieht, diese aber durch Beauftragung analog zu gesetzlichen Vorschriften in anderen Bundesländern zum Gegenstand der Berichterstattung im Bestätigungsvermerk gemacht wird.

Sehen gesetzliche Vorschriften eine Erweiterung des Auftrags, nicht aber eine Aussage darüber ausdrücklich im Bestätigungsvermerk vor, nimmt der Abschlussprüfer die Prüfungsaussagen in Einklang mit *IDW PS 450 n.F.* in den Prüfungsbericht auf. Dies gilt bspw. für die Prüfung gemäß § 317 Abs. 4 HGB über die Maßnahmen zur Risikofrüherkennung nach § 91 Abs. 2 AktG. Entsprechend lässt sich aus § 53 i.V.m. § 58 GenG eine Berichterstattung über die wirtschaftlichen Verhältnisse und die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung im Prüfungsbericht herleiten. Dasselbe gilt für die Prüfung der zweckentsprechenden, sparsamen und wirtschaftlichen Verwendung von Fördermitteln (z.B. § 30 KHGG NRW und § 20 SKHG). Gleiches gilt für bestimmte branchenspezifische Prüfungspflichten (z.B. § 29 KWG für Kreditinstitute), für die die Berichterstattung zusätzlich in Prüfungsberichtsverordnungen geregelt ist.