

I. Finanzierung von Krankenanstalten

A. Krankenanstalten in Österreich

In Österreich werden rund 130 landesgesundheitsfondsfinanzierte Krankenanstalten mit rund 48.600 Betten und Kosten von rund EUR 10,4 Milliarden und 44 über den Privatkrankenanstalten-Finanzierungsfonds (PRIKRAF) finanzierte Krankenanstalten mit rund 4.000 Betten großteils über das System der „Leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung“ (LKF) finanziert. 1

Außerhalb des LKF-Systems sind 97 Krankenanstalten mit rund 11.600 Betten (zB Rehabilitationszentren, Unfallspitäler) eingerichtet. 2

Die öffentlichen Gesundheitsausgaben beliefen sich 2013 auf insgesamt EUR 22,2 Milliarden. Zusätzlich wurden rund EUR 7,7 Milliarden von privaten Haushalten ausgegeben. Daraus folgen gesamte Gesundheitsausgaben in Österreich von EUR 29,9 Milliarden oder 9,3% des BIP¹⁾. 3

B. Föderales Finanzierungssystem

1. Gesetzliche Grundlagen

Die Gesundheitsversorgung bzw Krankenpflege ist eine Aufgabe der Daseinsvorsorge, die grundsätzlich vom Staat sicherzustellen ist. Das Bundesverfassungsgesetz regelt unter anderem die Kompetenzverteilung zwischen Bund und Ländern. 4

Gemäß Artikel 12 Abs 1 B-VG ist in Angelegenheiten der Heil- und Pflegeanstalten die Gesetzgebung über die Grundsätze Bundessache, die Erlassung von Ausführungsgesetzen und die Vollziehung Landessache. 5

Daraus folgt, dass vom Nationalrat ein Grundsatzgesetz betreffend „Heil- und Pflegeanstalten“ beschlossen wurde, jeder Landtag dazu ein eigenes Landesgesetz beschlossen hat und dementsprechend 10 Kranken- und Kuranstaltengesetze in Österreich in Kraft sind: 6

Bundesgesetz über Krankenanstalten und Kuranstalten

(BGBl 1957/1; letzte Änderung BGBl I 2014/32)

Krankenanstaltengesetze der Bundesländer:

Burgenländisches Krankenanstaltengesetz

NÖ Krankenanstaltengesetz

OÖ Krankenanstaltengesetz

Salzburger Krankenanstaltengesetz

Steirisches Krankenanstaltengesetz

Tiroler Krankenanstaltengesetz

Wiener Krankenanstaltengesetz

Vorarlberger Krankenanstaltengesetz

Kärntner Krankenanstaltenordnung

¹⁾ Vgl *Statistik Austria*, Gesundheitsausgaben in Österreich, abrufbar unter www.statistik.at/web_de/statistiken/gesundheit/gesundheitsausgaben/index.html.

- 7 Zusätzlich sind betreffend die Finanzierung der Krankenanstalten insbesondere folgende Gesetze von Relevanz:
- Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (BGBl I 1955/189; letzte Änderung BGBl I 2015/2) und korrespondierende Gesetze wie BSVG, GSVG, B-KUVG
 - Vereinbarungen gemäß Art 15a B-VG über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens
 - Österreichischer KA-Plan (ÖKAP) und Großgeräteplan (ÖGGP) bzw der Österreichische Strukturplan Gesundheit (ÖSG) (abzurufen auf der Website des Bundesministerium für Gesundheit, unter www.bmg.gv.at)
 - Bundesgesetz über die Dokumentation im Gesundheitswesen: betrifft Statistikdaten sowie Kostendaten der Krankenanstalten (BGBl I 1996/745; letzte Änderung BGBl I 2013/81)
 - Gesundheits- und Sozialbereich Beihilfengesetz (GSBG, BGBl I 1996/746, letzte Änderung BGBl I 2015/17).

2. Art 15a Vereinbarung

a) Allgemeines

- 8 Gemäß Art 15a B-VG können Bund und Länder oder Bundesländer untereinander Verträge abschließen.
- 9 Betreffend die Finanzierung von Krankenanstalten wurde eine Vereinbarung über die Organisation und Finanzierung des Gesundheitswesens (BGBl I 2013/199) abgeschlossen, hinsichtlich der Zielsteuerung im Gesundheitswesen wurde ebenfalls eine Vereinbarung zwischen Bund und Ländern abgeschlossen (BGBl I 2014/200).
- 10 Grundlage beider Vereinbarungen ist, dass sich die Länder und der Bund als Vertragsparteien zu einer umfassenden medizinischen Versorgung für alle Menschen unabhängig vom Alter und Einkommen bekennen. Dabei gelten die Grundsätze der solidarischen Finanzierung, eines gleichen und niederschweligen Zugangs zu Leistungen, sowie hoher Qualität und Effizienz bei der Leistungserbringung. Weiters verbinden die Vertragsparteien mit der Vereinbarung die Zielsetzung, ausgehend vom Bedarf der Patientinnen und Patienten Gesundheitsprozesse so zu gestalten, dass Vorsorge, Diagnose, Behandlung, Rehabilitation und Pflege in einer zweckmäßigen Abfolge und von der richtigen Stelle, in angemessener Zeit, mit gesicherter Qualität und mit bestmöglichem Ergebnis erbracht werden. Die Vertragsparteien kommen weiters überein, sich an den Rahmen-Gesundheitszielen sowie an den zentralen Public-Health-Grundsätzen zu orientieren (vgl dazu auch BGBl I 2013/199).
- 11 Vor dem Hintergrund der bestehenden Zuständigkeiten verfolgt die Vereinbarung hinsichtlich der „Zielsteuerung Gesundheit“ das Ziel, durch moderne Formen einer vertraglich abgestützten Staatsorganisation eine optimale Wirkungsorientierung sowie eine strategische und ergebnisorientierte Kooperation und Koordination bei der Erfüllung der jeweiligen Aufgaben zu erreichen. Es geht um eine den Interdependenzen entsprechende „Governance“ der Zuständigkeiten für die Gesundheitsversorgung, um die Entsprechung der Prinzipien Wirkungsorientierung, Verantwortlichkeit, Rechenschaftspflicht, Offenheit und Transparenz von Strukturen bzw Prozessen und Fairness und um die Sicherstellung von sowohl qualitativ bestmöglichen Gesundheitsdienstleistungen als auch deren Finanzierung. Durch das vertragliche Prinzip Kooperation und Koordination sollen

die organisatorischen und finanziellen Partikularinteressen der Systempartner überwunden werden.

Das Zielsteuerungssystem-Gesundheit baut dabei auf folgenden prinzipiellen politischen Festlegungen auf: **12**

- Für Patientinnen und Patienten sind der niederschwellige Zugang zur bedarfsgerechten Gesundheitsversorgung und deren hohe Qualität langfristig zu sichern und auszubauen.
- Die Verantwortung für den Einsatz der von der Bevölkerung bereitgestellten Steuern und Beiträgen verlangt nach Instrumenten zur Steigerung der Effektivität und Effizienz der Gesundheitsversorgung.
- ISd Prinzips der Wirkungsorientierung in der Gesundheitsversorgung geht es um die Weiterentwicklung von Organisation und Steuerungsmechanismen auf Bundes- und Landesebene.
- Weiters geht es sowohl um die Festlegung von Versorgungs- als auch Finanzzielen für den von dieser Zielsteuerung-Gesundheit umfassten Teil der Gesundheitsversorgung als auch um ein Monitoring zur Messung der Zielerreichung.
- Künftig sollen alle von Bund, Ländern und Sozialversicherung im Rahmen der Zielsteuerung-Gesundheit erfassten Maßnahmen für eine optimale Gesundheitsversorgung dieser gemeinsamen Ausrichtung unterliegen.
- Der Anstieg der öffentlichen Gesundheitsausgaben (ohne Langzeitpflege) ist über die Periode bis 2016 an das zu erwartende durchschnittliche nominelle Wachstum des Bruttoinlandsprodukts heranzuführen, was bedeutet, dass in der Perspektive bis 2020 der Anteil der öffentlichen Gesundheitsausgaben am Bruttoinlandsprodukt stabil bei rund 7% liegen soll.

b) Inhaltliche Schwerpunkte der Vereinbarung betreffend Organisation und Finanzierung

Art 8 der Vereinbarung regelt, dass (zumindest) die stationäre Gesundheitsversorgung auf Basis eines leistungsorientierten Finanzierungssystems abzuwickeln ist. **13**

Gemäß Art 14 wurde zur Wahrnehmung der Aufgaben auf Grund dieser Vereinbarung und der Vereinbarung gemäß Art 15 a B-VG Zielsteuerung-Gesundheit eine Bundesgesundheitsagentur in Form eines öffentlich-rechtlichen Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit eingerichtet. **14**

In der Bundesgesundheitsagentur sind folgende Organe eingerichtet: **15**

- Bundesgesundheitskommission
- Bundes-Zielsteuerungskommission

Darüber hinaus kann zur Beratung der Bundesgesundheitsagentur eine Bundesgesundheitskonferenz eingerichtet werden, in der die wesentlichen Akteurinnen/Akteure des Gesundheitswesens vertreten sind. Die Führung der Geschäfte der Bundesgesundheitsagentur obliegt dem Bundesministerium für Gesundheit (vgl Art 14, Vereinbarung Zielsteuerung). **16**

Aufgaben der Bundes-Zielsteuerungskommission sind unter anderem die Koordination, Abstimmung und Festlegungen aller aus dem Bundes-Zielsteuerungsvertrag inkl Finanzrahmenvertrag resultierenden Aufgaben, die Festsetzung von Jahresarbeitsprogrammen für Maßnahmen auf Bundesebene zur konkreten Umsetzung des Bundes-Zielsteuerungsvertrags, die Entwicklung von Grundsätzen für ein bundesweites Monitoring der **17**

Zielsteuerung-Gesundheit einschließlich des Finanzzielsteuerungsmonitorings und die Übernahme von Angelegenheiten des Monitorings und Berichtswesens.

- 18** Gemäß Art 18 der Organisationsvereinbarung wurde von den Ländern für jedes Bundesland ein Landesgesundheitsfonds in Form eines öffentlich-rechtlichen Fonds mit eigener Rechtspersönlichkeit eingerichtet. Jeder Fonds besteht aus zwei Organen, nämlich der Gesundheitsplattform und der Landes-Zielsteuerungskommission.
- 19** Die jeweilige Landes-Gesundheitsplattform hat unter anderem folgende Aufgaben:
- Landesspezifische Ausformung des im Bundesland geltenden leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierungssystems
 - Abgeltung von Betriebsleistungen der Fondskrankenanstalten
 - Umsetzung von leistungsorientierten Vergütungssystemen
 - Gewährung von Förderungen für Investitionsvorhaben
 - Gewährung von Zuschüssen für Projekte, Planungen und krankenhausentlastende Maßnahmen
 - Voranschlag und Rechnungsabschluss des Landesgesundheitsfonds
- 20** Dabei sind die Landesgesundheitsfonds betragsmäßig so zu dotieren, dass sichergestellt ist, dass zumindest 51% der laufenden Kosten der Krankenanstalten (inkl Abschreibungen) durch marktmäßige Umsätze (Erlöse) finanziert werden (vgl Art 21 der Vereinbarung Organisation).

3. Bundesgesetz über Kranken- und Kuranstalten

a) Bewilligung und Aufsicht

- 21** Sowohl die Errichtung als auch der Betrieb einer Krankenanstalt sind bewilligungspflichtig (vgl § 3 Kranken- und KuranstaltenG). Zuständig für die Bewilligung ist die jeweilige Landesregierung.
- 22** Krankenanstalten, die Beiträge zum Betriebsabgang oder zum Errichtungsaufwand oder Zahlungen aus dem Landesgesundheitsfonds erhalten, unterliegen der wirtschaftlichen Aufsicht durch die Landesregierung und der Gebarungskontrolle durch den Rechnungshof (vgl § 11 Abs 2 Kranken- und KuranstaltenG).
- 23** Derartige Krankenanstalten müssen jährlich Voranschläge, Rechnungsabschlüsse und Dienstpostenpläne verfassen und der Landesregierung zur Genehmigung vorlegen.

b) Leistungsorientierte Abrechnung

- 24** Leistungen der Fondskrankenanstalten, die an anstaltsbedürftigen Personen erbracht werden, sind über die Landesgesundheitsfonds leistungsorientiert durch nach den folgenden Grundsätzen zu ermittelnde LKF-Gebührenersätze abzurechnen:
- Im LKF-Kernbereich werden auf Grundlage des österreichweit einheitlichen Systems der leistungsorientierten Diagnosefallgruppen einschließlich des Bepunktungssystems in der jeweils aktuellen Fassung die LKF-Punkte für den einzelnen Pflegling ermittelt.
 - Im Rahmen des LKF-Steuerungsbereiches kann die leistungsorientierte Mittelzuteilung aus den Landesgesundheitsfonds auf besondere Versorgungsfunktionen bestimmter Krankenanstalten Rücksicht nehmen. Als besondere Versorgungsfunktionen im Rahmen der LKF-Abrechnung gelten:
 - Zentralversorgung,
 - Schwerpunktversorgung,

- Krankenanstalten mit speziellen fachlichen Versorgungsfunktionen und
- Krankenanstalten mit speziellen regionalen Versorgungsfunktionen.

Das LKF-Modell ist also das Regelwerk (Instrumentarium) zur bundesweit einheitlichen Bepunktung von stationären Krankenhausaufenthalten. Es umfasst die konkreten Festlegungen zu allen leistungsorientierten Fallpauschalen (Zuordnungskriterien, Belagsdauerfestlegungen, Bepunktung), zur Intensivzusatzbepunktung sowie zu sämtlichen Sonderbereichen (zB palliativ-medizinische Einrichtungen) und Spezialfällen (zB tagesklinische Aufenthalte, Belagsdauerreißer). **25**

c) Deckung des Betriebsabgangs

Durch die Landesgesetzgebung ist anzuordnen, dass bei Bildung von Beitragsbezirken und Krankenanstaltensprengeln der gesamte sich durch die Betriebs- und Erhaltungskosten gegenüber den Einnahmen ergebende Betriebsabgang in einem bestimmten Verhältnis vom Rechtsträger der Krankenanstalt, vom Beitragsbezirk, vom Krankenanstaltensprengel und vom Bundesland zu decken ist (vgl § 34 Kranken- und KuranstaltenG). Durch Landesgesetz kann auch bestimmt werden, dass das Landesgebiet Beitragsbezirk und Krankenanstaltensprengel für alle Krankenanstalten ist. **26**

C. Finanzierungsströme

1. Finanzierung Landesgesundheitsfonds

Die jeweiligen Landesgesundheitsfonds werden in Summe gemäß der Art 15 a Vereinbarung von der Sozialversicherung mit rund 45%, von den Ländern mit rund 30%, vom Bund mit rund 15% sowie von den Gemeinden mit rund 10% finanziert. **27**

2. Finanzierung Krankenanstalten

Die Krankenanstalten finanzieren sich zum weitaus überwiegenden Teil aus den mit den Landesgesundheitsfonds abgerechneten Mitteln. Die Abrechnung resultiert dabei aus LKF-Punkten, Betriebsabgangsfinanzierung, GSBG-Beiträgen sowie Investitionsfinanzierung. **28**

Die Investitionsfinanzierung von größeren Bauvorhaben wird überwiegend vom jeweiligen Bundesland aufgrund einer gesonderten Zusage bedeckt. **29**

Darüber hinaus werden die Krankenanstalten durch die Beiträge von Privatversicherten finanziert bzw in geringem Ausmaß auch durch sonstige Tätigkeiten wie Vermietung, Veranstaltungen oder andere Dienstleistungen für Dritte. **30**

3. LKF-Punktewert

Der EUR-Wert pro LKF-Punkt wird vom jeweiligen Landesgesundheitsfonds festgelegt und steht endgültig erst nach Jahresende fest, da erst dann die tatsächlichen in Anspruch genommenen Leistungen der Fondskrankenanstalten eines Bundeslandes feststehen und die Punktewerte entsprechend abgerechnet werden können. **31**

Daraus folgt, dass die Punkte für eine Leistung in einer Krankenanstalt zwar grundsätzlich in gleicher Höhe österreichweit anfallen, der Wert pro Punkt jedoch unterschiedlich pro Bundesland festgelegt wird. Darüber hinaus kann auch innerhalb eines Bundeslandes aufgrund verschiedener Zu- und Abschläge für die einzelnen Krankenanstalten der **32**

Punktwert divergieren. Beispielsweise lag der Punktwert 2013 in Tirol bei EUR 0,798 pro Punkt, in Wien bei EUR 0,90 pro Punkt und in Oberösterreich bei EUR 0,66 pro Punkt; entsprechend unterschiedlich standen daher die von den Landesgesundheitsfonds zu finanzierenden Betriebsabgänge zu Buche.

- 33** Dementsprechend sind die als Umsatzerlöse ausgewiesenen Leistungen der Krankenanstalten bundesländerübergreifend ohne einen Zusatzhinweis, welche Punkteanzahl diesen Werten zu Grunde liegt, nicht vergleichbar.

D. Privatkrankenanstalten

- 34** Privatkrankenanstalten erhalten Gelder aus dem Privatkrankenanstalten-Finanzierungsfonds (PRIKRAF). Dieser ist beim Gesundheitsministerium angesiedelt. Die Mittelaufbringung und Verteilung ist im PRIKRAF-Gesetz (zuletzt geändert durch BGBl I 2013/81) geregelt.

E. Fazit

- 35** Gemäß dem föderalen Prinzip der österreichischen Bundesverfassung sowie der faktischen politischen Verhältnisse sind die Regeln zur Organisation, Führung, Finanzierung und Kontrolle der Krankenanstalten geteilt – die Grundsatzgesetzgebung liegt beim Bund, Ausführungsgesetzgebung und Vollziehung beim jeweiligen Bundesland.
- 36** Die Finanzierung der Krankenanstalten erfolgt überwiegend über die sog leistungsorientierte Krankenanstaltenfinanzierung (LKF-System). In diesem System gibt es rund 980 Fallgruppen (davon rund 430 leistungs- und 550 diagnosebasiert), die die Grundlage für die Punkteverrechnung darstellen.
- 37** Neben der leistungsorientierten Finanzierung bestehen je nach Bundesland unterschiedlich gestaltete Vereinbarungen zur Abdeckung eines Betriebsabgangs der Krankenanstalten sowie zur Finanzierung von größeren Bauvorhaben/Investitionen.
- 38** Darüber hinaus lukrieren die Krankenanstalten Umsätze aus der Verrechnung mit Privatversicherungen (Sonderklassegebühren) sowie sonstige Erträge aus Vermietungen, Veranstaltungen oder sonstigen Dienstleistungen.
- 39** Die unterschiedlichen LKF-Punktwerte führen dazu, dass die Jahresabschlüsse von Krankenanstalten bundesländerübergreifend nur bedingt vergleichbar sind, da in den Umsatzerlösen im Regelfall nur die aufgrund von Leistungsverrechnungen erzielten Erlöse ausgewiesen werden.
- 40** Fondsfinanzierte Krankenanstalten haben jährlich einen (kameralen) Rechnungsabschluss dem jeweiligen Amt der Landesregierung als Aufsichtsbehörde vorzulegen. Dieser Rechnungsabschluss wird – nach Prüfung durch die Behörde – von dieser via Bescheid genehmigt.
- 41** Daneben ist für das folgende Jahr ein Voranschlag zu erstellen, der ebenfalls von der Aufsichtsbehörde zu genehmigen ist.

II. Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses

A. Vorbemerkung zur rechtlichen Organisation der Krankenanstalten

Der Rechtsträger des Betriebs einer Krankenanstalt kann auf unterschiedliche Weise ausgestaltet sein. 42

Folgende Organisationsformen (als Rechtsträger von Krankenanstalten) sind derzeit in Österreich zu finden: 43

- Kapitalgesellschaft (zB OÖ Gesundheits- und Spitals-AG, Klinikum Wels Grieskirchen GmbH, Krankenhaus der Barmherzigen Schwestern Ried GmbH)
- Betrieb gewerblicher Art eines Ordens (wie zB sämtliche Krankenanstalten der Barmherzigen Brüder)
- Juristische Person kraft Gesetz/Verordnung (NÖ Landesklinikenholding, Wiener Krankenanstaltenverbund)
- Betrieb gewerblicher Art einer Gebietskörperschaft (zB verschiedene Bezirkskrankenhäuser)

Alle Krankenanstalten sind verpflichtet der Aufsichtsbehörde einen kameralen Rechnungsabschluss vorzulegen. Darüber hinaus trifft jene Krankenanstalten, die als Kapitalgesellschaften organisiert sind, die Verpflichtung einen Jahresabschluss samt Lagebericht nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) zu erstellen. 44

Dieser Jahresabschluss unterliegt im Regelfall der Pflichtprüfung durch einen Abschlussprüfer. 45

Verpflichtungen für Krankenanstalten, deren Rechtsträger aufgrund Gesetzes oder Verordnung geschaffen wurden, bzw für Betriebe gewerblicher Art von (Gebiets)Körperschaften zur Finanzberichterstattung können sich aufgrund der Festlegung im Gesetz/Verordnung oder Statut ergeben. Gleiches gilt für etwaige Prüfungspflichten durch einen Dritten. 46

B. Aufstellung des Jahresabschlusses

1. Verpflichtung zur Jahresabschlusserstellung

Nach § 189 iVm § 221 UGB müssen Kapitalgesellschaften einen Jahresabschluss unter Anwendung der Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches erstellen. 47

§ 221 UGB sieht dabei 3 Größenklassen vor, deren Über- bzw Unterschreitung entsprechende Auswirkungen auf den Umfang des Jahresabschlusses sowie die Verpflichtung zur Abschlussprüfung nach sich zieht. 48

Als „klein“ gelten Kapitalgesellschaften dann, wenn zumindest zwei der folgenden drei Kriterien nicht überschritten werden: 49

- Umsatz < 9,68 Millionen (nach RÄG 2014 < 10 Millionen)
- Bilanzsumme < 4,85 Mio (nach RÄG 2014 < 5 Millionen)
- Mitarbeiteranzahl < 50

Als „mittelgroß“ gelten Kapitalgesellschaften dann, wenn sie zumindest zwei der oben angeführten Kriterien überschreiten, allerdings folgende Größen unterschreiten: 50

- Umsatz < 38,5 Millionen (nach RÄG 2014 < 40 Millionen)
- Bilanzsumme < 19,25 Millionen (nach RÄG 2014 < 20 Millionen)
- Mitarbeiteranzahl < 250

51 Als „groß“ einzustufen sind jene Kapitalgesellschaften, deren Kriterien zwei der drei oben angeführten Kennzahlen überschreiten.

52 Als „sehr groß“ gemäß § 271 a UGB sind jene Kapitalgesellschaften einzuordnen, deren Bilanzsumme oder Umsatzerlöse das 5-fache der oben angeführten Kriterien, mit Ausnahme der Mitarbeiteranzahl, überschreiten.

2. Inhalt des Jahresabschlusses

53 Der Jahresabschluss setzt sich aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang zusammen (vgl § 193 Abs 4 iVm § 222 Abs 1 UGB).

54 In der Bilanz sind das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die un versteuerten Rücklagen, die Rückstellungen, die Verbindlichkeiten sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen (vgl § 198 Abs 1 UGB, § 224 Abs 2 UGB).

55 Der Bilanzposten „Unversteuerte Rücklagen“ entfällt ab Inkrafttreten des RÄG 2014.

56 Im Anhang sind die Bilanz, die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, dass ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt wird (§ 236 UGB).

3. Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss

57 Für die Aufstellung des Jahresabschlusses sind die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft verantwortlich. Der Jahresabschluss ergänzt um den Lagebericht ist innerhalb von fünf Monaten eines Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr aufzustellen und – soweit ein Aufsichtsrat eingerichtet ist – dessen Mitgliedern vorzulegen (§ 222 Abs 1 UGB). Die Zuständigkeit für die Erstellung der Berichte kann auf ein Mitglied der gesetzlichen Vertreter im Innenverhältnis übertragen werden, sie befreit aber nicht von der Verantwortlichkeit aller gesetzlichen Vertreter²⁾.

58 Bei Abschlussstichtag 31. 12. muss der Jahresabschluss bis 31. 5. des Folgejahres von der Geschäftsführung aufgestellt sein und prüfbereit vorliegen. In wie weit bereits die geprüften Abschlüsse innerhalb der 5-Monatsfrist dem Aufsichtsrat vorgelegt werden müssen, ist gesetzlich nicht explizit geregelt. Fest steht lediglich, dass die Abschlussprüfung nicht vor dem Zeitpunkt der Aufstellung abgeschlossen sein kann. Ein vom Vorstand innerhalb der Frist aufgestellter Bericht kann auch noch geändert werden; daraus folgt, dass die Abschlussprüfung bei Vorlage des Berichts an den Aufsichtsrat noch nicht abgeschlossen sein muss. Zum Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses ist die Vorlage des Testats des Wirtschaftsprüfers zwingend vorgesehen³⁾ (§ 268 Abs 1 UGB).

59 Jahresabschluss und Lagebericht sind von allen gesetzlichen Vertretern zu unterzeichnen.

²⁾ Vgl ua *Wagenhofer/Groß* in *Zib/Dellinger*, UGB § 222 Rz 15.

³⁾ Vgl dazu auch *Wagenhofer/Groß* in *Zib/Dellinger*, UGB § 222 Rz 20; *Nowotny* in *Straube*, Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch II³ § 222 Rz 6.

4. Bilanzierungsgrundsätze

a) Generalnorm

Gemäß § 195 UGB hat der Jahresabschluss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen. Er ist klar und übersichtlich aufzustellen und hat dem Unternehmer ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Gemäß § 222 Abs 2 UGB hat der Jahresabschluss einer Kapitalgesellschaft ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Wenn dies aus besonderen Umständen nicht gelingt, sind im Anhang die erforderlichen Angaben zu machen. **60**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind teils geschriebene teils ungeschriebene Regeln zur Buchführung und Bilanzierung, die sich vor allem aus Wissenschaft und Praxis, der Rechtsprechung sowie Empfehlungen von Berufsverbänden der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, in Österreich insbesondere von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (www.kwt.or.at), vom Institut der Wirtschaftsprüfer (www.iwp.or.at), sowie vom Austrian Financial Reporting and Auditing Committee (www.afrac.at) ergeben. Diese Stellungnahmen zu Bilanzierungsfragen bzw Handlungsanleitungen sind auf den jeweiligen Websites verfügbar. **61**

Eine Buchführung muss insbesondere so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. **62**

b) Bilanzverknüpfung

Unter Bilanzverknüpfung versteht man die Bilanzidentität sowie die formelle und materielle Bilanzkontinuität. **63**

Bilanzidentität bedeutet, dass die Eröffnungsbilanz der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres entspricht (vgl § 202 Abs 2 Z 6 UGB). **64**

Die formelle Bilanzkontinuität kommt durch die Beibehaltung der gewählten Gliederung der Bilanz- und GuV-Posten zum Ausdruck (vgl § 223 Abs 1 UGB). **65**

Die materielle Bilanzkontinuität manifestiert sich in der Fortführung von gewählten Bewertungsansätzen (§ 202 Abs 2 Z 1 UGB). **66**

Eine Abweichung von diesen Verknüpfungsvorschriften ist nur unter besonderen Umständen möglich (vgl § 201 Abs 2, letzter Satz bzw § 223 Abs 1 UGB). **67**

c) Bilanzvorsicht

Nach § 201 Abs 2 Z 4 UGB ist bei der Bilanzierung der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten, wobei insbesondere nur am Abschlussstichtag verwirklichte Gewinne auszuweisen sind. Erkennbare Risiken und drohende Verluste, die in einem früheren Geschäftsjahr entstanden sind, selbst wenn die Umstände erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tage der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind, und Wertminderungen sind unabhängig davon zu berücksichtigen, ob das Geschäftsjahr mit einem Gewinn oder einem Verlust schließt. **68**

In der Lehre hat sich für diese Bestimmung die Bezeichnung „Imparitätisches Realisationsprinzip“ entwickelt. Dies kommt im Niederstwertprinzip bei der Bewertung des Vermögens (der Aktiva) bzw im Höchstwertprinzip bei der Bewertung des Kapitals (der Passiva) zum Ausdruck. **69**

- 70** Darüber hinaus sind werterhellende Umstände, die nach dem Abschlussstichtag bis zur Fertigstellung des Jahresabschlusses bekannt werden, bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Davon erfasst sind jene Informationen über die tatsächlichen Verhältnisse am Abschlussstichtag (objektive Wertaufhellung⁴).

d) Bilanzwahrheit

- 71** Unter Bilanzwahrheit wird einerseits die Vollständigkeit der Bilanz (§ 196 Abs 1 UGB), andererseits die Einhaltung der gesetzlichen Bewertungsvorschriften (§§ 201 ff UGB) verstanden.
- 72** Gemäß § 196 Abs 1 UGB muss der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.
- 73** Die Bewertungsvorschriften sehen unterschiedliche Bewertungswahlrechte vor (wie zB Aktivierung von Fremdkapitalzinsen bei den Herstellungskosten, Beibehaltung des niedrigeren Buchwerts bei Finanzanlagen, Ansatzwahlrechte bei Aufwandsrückstellungen).
- 74** Festzuhalten ist, dass es eine „wahre“ Bilanz im Wortsinn nicht geben kann, da sich die Bewertung von Vermögenspositionen bzw Schuldposten nach gesetzlichen Bestimmungen richtet (so zB die Unterbewertung von Grundstücken aufgrund der Einschränkung der Bewertung zu Anschaffungskosten). Es kann also in der Regel nur von einer „folgerichtigen“ Bilanz die Rede sein⁵).

e) Grundsatz der Bilanzklarheit

- 75** Das Prinzip der Bilanzklarheit verfolgt die Zielsetzung, dass im Jahresabschluss Vermögen und Kapital, Aufwendungen und Erträge, deutlich, das heißt klar und übersichtlich zum Ausdruck zu bringen sind. Die Klarheit der Bilanz erfordert eine sachgerechte Bezeichnung der einzelnen Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, die klare Abgrenzung der Einzelposten voneinander und ein Verbot der Verrechnung von Posten der Aktivseite mit Posten der Passivseite sowie von Erträgen und Aufwendungen.
- 76** Das Prinzip der Bilanzklarheit wird insbesondere durch die §§ 196 Abs 2 UGB (Verrechnungsverbot), sowie §§ 223–234 UGB (Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung) und §§ 236–242 UGB (Anhang) untermauert.

C. Einbindung des Aufsichtsrates in die Finanzberichterstattung

1. Aufsichtsratspflicht

- 77** Ein Aufsichtsrat muss bestellt werden, wenn
- das Stammkapital der Gesellschaft EUR 70.000 übersteigt und die Anzahl der Gesellschafter 50 übersteigt, oder
 - die Anzahl der Arbeitnehmer im Durchschnitt 300 übersteigt,
 - oder die Gesellschaft Aktiengesellschaften, aufsichtsratspflichtige Gesellschaftern mit beschränkter Haftung oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung einheitlich leitet oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50% beherrscht und in

⁴) Vgl dazu auch *Maresch in Zib/Dellinger*, UGB § 201 Rz 104.

⁵) Vgl *Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch Band I¹⁴ 33.