



Anschaffung oder Herstellung?

Die Bilanzierung von ERP-Software im Krankenhaus

■ D. Riesenbeck-Müller, S. Szük

Enterprise Resource Planning (ERP) Software ist eine vollständig integrierte Softwarelösung, die vom Krankenhaus bereichsübergreifend eingesetzt werden kann. Wie aber ist sie zu bilanzieren? Die eigentliche Frage ist: Schafft das Krankenhaus die Software an, oder stellt es diese her?

Der Einsatz immaterieller Vermögenswerte in Form von Software ist im Krankenhaus unerlässlich für eine erfolgreiche Unternehmensführung. Doch die Implementierung von ERP-Software ist besonders teuer: Die rasante Entwicklung im IT-Bereich für Krankenhäuser lässt durch eine zunehmende Zahl von Applikationen, eine ständig steigende Zahl von Anwendern und den Einsatz von Software auch in anspruchsvollen Steuerungsaufgaben die Investition rasch veralten. Angesichts der hohen Kosten für die Wiederbeschaffung von Software als kurzfristiges Anlagegut ist die Frage der Aktivierungskonzeption immaterieller Vermögenswerte entscheidend für die Finanzierung von Software.

Unterscheidung in Firm-, System- und Anwendersoftware

Im Wortsinn bedeutet ein immaterieller Vermögensgegenstand stofflos oder unkörperlich. Insofern kann für die Einordnung von immateriellen Vermögensgegenständen auf die Körperlichkeit abgestellt werden.

Allerdings weist nahezu jedes Wirtschaftsgut materielle und immaterielle Bestandteile auf. Das eigentliche Wesen von Software konkretisiert sich in der Regel durch den geistigen Gehalt, der eine prägende Rolle für den Wert des Wirtschaftsgutes einnimmt. Daneben sind nach § 266 Absatz 2 Handelsgesetzbuch (HGB) immaterielle Vermögensgegenstände auch „ähnliche Rechte“. Darunter sind nach § 2 Absatz 1 Urheberrechtsgesetz (UrhG) auch Computerprogramme zu fassen. Mit Ausnahme der Firmware und sogenannter Trivialprogramme ist die Subsummierung von Software als immaterielles Wirtschaftsgut allgemein unstrittig.

Eine gängige Einteilung von Software in verschiedene Arten wird nach „Firm“- , „System“- und „Anwendersoftware“ vorgenommen. Im Unterschied zu den anderen Softwarearten ist die Firmware fest mit dem Computer verbunden und realisiert die Betriebsbereitschaft der Hardware. Aus diesem Grund wird sie wie ein materieller Vermögensgegenstand beurteilt. Systemsoftware umschreibt maschinenorientierte Programme, die die Funktionsfähigkeit des Systems herstellen. Im Rahmen der Anwendersoftware wird gemein-

In Kürze: Die Bilanzierung der ERP-Software

Enterprise Resource Planning (ERP) Software ist eine vollständig integrierte Softwarelösung, die vom Krankenhaus bereichsübergreifend eingesetzt werden kann. Ein Softwarerohling muss im Rahmen eines Customizings an die Belange eines Krankenhauses angepasst werden. In diesem Prozess kann die erstmalige Bilanzierung der ERP-Software entweder als ein Anschaffungsvorgang (Regelfall der Implementierung einer ERP-Software) oder ein Herstellungsvorgang (seltener Fall der Wesensänderung einer ERP-Software) beurteilt werden. Auch wenn die Software als Anschaffungsvorgang eingeführt wird, können nach der Aktivierung der Software noch Herstellungskosten entstehen, wenn die Software erweitert oder verbessert wird. Für selbst hergestellte immaterielle Vermögensgegenstände gilt das Bilanzierungsverbot nach § 248 Absatz 2 HGB. Die Aufwendungen für die Herstellung müssten im Jahr der Anschaffung voll erfolgswirksam erfasst werden.

Eine eigene Herstellung liegt vor, wenn im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags das Erfüllungsrisiko beim Krankenhaus

selbst liegt. Die aktivierte ERP-Software kann auf Grund ihrer Nutzungsdauer von grundsätzlich drei bis fünf Jahren aus pauschalen Fördermitteln finanziert werden. Nicht aktivierbare Herstellungsaufwendungen und Schulungskosten, die nicht mit dem Anschaffungsvorgang im Zusammenhang stehen, müssen erfolgswirksam erfasst und durch das laufende Budget abgedeckt werden. Wird eine ERP-Software in einem Krankenhaus eingeführt, so wird zunächst ein Softwarerohling angeschafft, welcher in einen betriebsbereiten Zustand versetzt werden muss. Diese Betriebsbereitschaft wird durch den Vorgang des Customizing hergestellt. Vereinfachend ist zwischen zwei Arten der ERP-Software zu unterscheiden. Zum einen können die Anforderungen eines Krankenhauses an die Software so umfangreich sein, dass eine Individualprogrammierung erforderlich wird. In einem solchen Fall geht die ursprünglich angeschaffte ERP-Software in der neuen ERP-Software nach Customizing unter. Es liegt grundsätzlich ein Herstellungsvorgang vor. Dieser Fall ist in der

Praxis eher selten anzutreffen. Der zweite, in der Praxis häufiger auftretende Fall betrifft eine ERP-Software, die im Rahmen des Customizing parametrisiert oder konfiguriert wird. Das ursprünglich gekaufte Produkt bleibt bestehen und es liegt ein Anschaffungsvorgang einer ERP-Software vor. Darüber hinaus kann es aber im Rahmen der Programmierung zusätzlicher Funktionen zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung der Software über den ursprünglichen Zustand hinaus kommen, welche zu Herstellungskosten führen. Für beide Fälle der ERP-Software gilt, dass die Aufwendungen dem Bilanzierungsverbot des § 248 Absatz 2 HGB in Verbindung mit § 5 Absatz 2 EStG unterliegen, sofern ein Herstellungsvorgang selbst durchgeführt wird, oder Dritte die Herstellung im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages durchführen und das Erfüllungsrisiko beim Auftraggeber liegt. Dem sofort abziehbaren Aufwand im Herstellungsfall steht lediglich die Abschreibung auf das Anlagevermögen im Aktivierungsfall gegenüber.

hin zwischen Standard- und Individualsoftware differenziert. Dieser Einteilung haben sich auch das Bundesministerium für Finanzen und das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) in ihren Schreiben und Stellungnahmen angeschlossen.

Während Standardprogramme – je nach Standardisierungsgrad mit dem sie an die Bedürfnisse eines Unternehmens angepasst werden können – in variable und fixe Standardprogramme eingeteilt werden, handelt

es sich bei Individualsoftware um Programme, die ausschließlich und spezifisch für einen bestimmten Anwender hergestellt werden.

Bilanzierungsverbot nach HGB und EStG

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind in der jüngeren Vergangenheit mehr und mehr zu entscheidenden Wertetreibern von Unternehmen geworden.

Empirische Erhebungen etwa haben gezeigt, dass der bilanzierte immaterielle Vermögensgegenstand des Firmenwertes mitunter ein vielfaches des ausgewiesenen Eigenkapitals betragen kann. Als Ausfluss des Vorsichtsprinzips nach § 252 Absatz 1 Nr. 4 HGB ist somit das Bilanzierungsverbot des § 248 Absatz 2 HGB verständlich. Demnach dürfen nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nicht aktiviert werden.

Anzeige 1/4
Geocon

Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände sind mithin von einer Bilanzierung ausgeschlossen. Der Gesetzgeber hat diesen Grundsatz trotz seiner Gültigkeit über die Maßgeblichkeit mit § 5 Absatz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) in die steuerliche Gesetzgebung inhaltsgleich aufgenommen.

Für Krankenhäuser stellt sich die Frage, ob für den jeweiligen Teilbereich eine IT-Lösung angestrebt werden soll, welche durch führende Dienstleister angeboten wird. Diese Lösung kann jedoch Schnittstellenprobleme nach sich ziehen. Andererseits können durch eine mittels einer ERP-Software eingerichteten homogenen Systemlandschaft die Vorteile der ganzheitlichen Integration genutzt werden. Dieser Fall wird in der Praxis angestrebt, um Synergieeffekte erwirtschaften zu können. Enterprise Resource Planning Software ist ein vollständig integriertes Anwendungssystem. Es unterstützt nahezu alle unternehmerischen Aufgaben wie Beschaffung, Produktion, Vertrieb, Rechnungswesen oder Personalwirtschaft. Diese Softwarelösungen werden branchenübergreifend genutzt und grundsätzlich auch im Krankenhausbetrieb eingesetzt.

Der Erwerb von ERP-Systemen erfolgt in der Regel durch Einmalzahlungen, die ein zeitlich unbegrenztes Nutzungsrecht an der Softwarelizenz einräumen. Dieses Recht schließt auch das Recht zur eigenen, internen Weiterentwicklung der Software ein.

Damit einher gehen im Normalfall Wartungsverträge, in denen der Softwarehersteller oder beteiligte Systemanbieter Störungshilfe und Fehlerbeseitigung zusichert.

ERP-Lösung ist nach dem Erwerb noch nicht einsetzbar

ERP-Softwarelösungen sind allerdings für Krankenhäuser nach dem bloßen Erwerb der Lizenz noch nicht einsetzbar. Umfangreiche Anpassungen, für gewöhnlich als Customizing oder Parametrisierung bezeichnet, sind erforderlich, um die Software den krankenhausspezifischen Anforderungen anzupassen. Dies bedeutet in der Regel einen nicht unerheblichen personellen und finanziellen Einsatz von Ressourcen, welcher mitunter auch die Kosten für den Lizenzerwerb deutlich übersteigen kann. Diese Implementierung der Software kann je nach Bedarf des Krankenhauses so weit gehen, dass der ursprünglich gekaufte Softwareerholing der Lizenz untergeht und eine neue, krankenhausspezifische Softwarelösung entsteht. Die für die Krankenhauspraxis erforderliche Flexibilität der ERP-Software begründet zugleich das Problem ihrer bilanziellen Einordnung. Eine Abgrenzung zu der zuvor genannten Firmware oder zu Trivialprogrammen und somit eine Einordnung der ERP-Software als immaterieller Vermögensgegenstand einer Anwendersoftware ist als unproblematisch zu

erachten. Diese Auffassung wird auch vom BMF, dem IDW und den Fachautoren uneingeschränkt geteilt. Die entwickelten Grundsätze zur Betrachtung von Individual- und Standardsoftware sind hingegen nicht ohne Weiteres auf eine ERP-Software anzuwenden. Während eine Individualsoftware eine eigens für ein spezifisches Unternehmen entwickelte Software darstellt, handelt es sich bei Standardsoftware um solche Softwarelösungen, die von einer breiten Käuferbasis ohne größeren Aufwand genutzt werden können.

ERP-Lösungen sind jedoch eine Symbiose der beiden möglichen Einteilungen. Die vom Krankenhaus erworbene Softwarelizenz ist im Rahmen eines normalen Anschaffungsvorgangs ein für alle Anwender gleichermaßen nutzbarer Softwareerholing. Erst mit dem Customizing oder einer Parametrisierung wird die Software überhaupt nutzbar gemacht. Gehen diese Zusatzarbeiten an der Software jedoch so weit, dass die ursprünglich erworbene Softwarelizenz unter Umständen sogar in ihrem Quellcode verändert werden muss, kann nicht mehr von einer Standardsoftware gesprochen werden, da diese Software für Dritte nicht nutzbar ist. Die Einordnung als Standard- oder Individualsoftware liefert für die Bilanzierung somit einen ersten Ansatzpunkt. Entsprechend müssen neue Grundsätze entwickelt werden, um ERP-Software einordnen zu können.

Gemäß § 253 Absatz 2 HGB sind Vermögensgegenstände des Anlage-



Zukunftsforum Gesundheitswirtschaft

Donnerstag, 24. Januar 2008 in Berlin im Langenbeck-Virchow-Haus, Luisenstraße 58/59

Veranstalter



Die Gesundheitswirtschaft

Das Journal für die Akteure der Gesundheitsbranche

Gesundheitswirtschaft neu denken und leben

Beispiele: Gelebte Gesundheitswirtschaft

Initiiert und referiert von
Prof. Dr. h.c. Ludwig Georg Braun
Prof. Heinz Lohmann
Prof. Dr. Jörg Debatin

www.aesculap-akademie.de
www.bibliomed.de

Moderation: Claus-Peter Müller von der Grün, FAZ

vermögens mit ihren fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszuweisen. Als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens kommen nur solche Gegenstände in Betracht, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen. Das trifft für das immaterielle Wirtschaftsgut ERP-Software zu. Die erstmalige Bilanzierung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten muss jedoch unter dem Blickwinkel des § 248 Absatz 2 HGB betrachtet werden. Liegt ein Herstellungsvorgang zum Beispiel durch die Inanspruchnahme von Diensten nach § 255 Absatz 2 HGB vor, greift das Bilanzierungsverbot. In Höhe der gesamten Softwarekosten kommt es zu sofort abziehbarem Aufwand.

Liegt dagegen ein Anschaffungsvorgang vor, so ist die Software zu ihren Anschaffungskosten im Sinne des § 255 Absatz 1 HGB zu bilanzieren. Es müssen alle Aufwendungen, die geleistet wurden, um den Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, aktiviert und auf die planmäßige Nutzungsdauer verteilt werden. Unter diesen genannten Grundsätzen steht einem sofort abziehbaren Aufwand beim Herstellungsfall die jährliche Abschreibung im Anschaffungsfall gegenüber.

Der Einführung einer ERP-Software in einem Krankenhaus liegt zunächst immer ein Anschaffungsvorgang zugrunde. Nach dem Wortlaut des § 255 Absatz 1 HGB wären demnach alle Aufwendungen, die geleistet

werden müssen, um den so erworbenen Softwarerohling in den betriebsbereiten Zustand zu versetzen, also das vorzunehmende Customizing und die Parametrisierung, als Anschaffungskosten zu klassifizieren. Es ergäbe sich eine Aktivierungspflicht.

Die Entstehung einer neuen Software ist keine Anschaffung mehr

Ausgenommen von dieser grundsätzlichen Betrachtungsweise sind solche Fälle, in denen die Anpassungen der Software auf die Belange des Krankenhauses derart umfassend sind, dass die ursprünglich angeschaffte ERP-Software im Rahmen einer Wesensänderung untergeht und eine neue Softwarelösung entsteht. Der Anschaffungsvorgang der Lizenz tritt in diesem Fall hinter den Veränderungen, die an der Software vorgenommen werden müssen, zurück. Eine solche „Umschaffung“ der Software wird in der Regel jedoch nur in den Fällen vorliegen, in denen für die Anpassung an das Krankenhaus Änderungen am Quellcode der Software vorgenommen werden. Solche Anpassungen sind jedoch nur in ein bis drei Prozent der Praxisfälle notwendig. In diesem (umstrittenen) Fall wäre ein Herstellungsvorgang anzunehmen, welcher bei Vorliegen einer eigenen Herstellung des Krankenhauses zum Bilanzierungsverbot führt. Für die Frage der Aktivierung ist letztlich maßgebend, wer das Herstellungsrisiko für die ERP-Software

trägt. Hat der Softwareanwender selbst die Arbeiten durchgeführt, welche zur Wesensänderung führten, so trägt er auch das Risiko der erfolgreichen Realisierung. Praxisrelevanter ist hingegen der Fall, dass die Implementierung durch den Anbieter oder einen Softwaredienstleister vorgenommen wird. Ein solcher Dienstleister wird jedoch in der Regel versuchen, die Verträge so auszugestalten, dass er nicht werkvertragliche Gewährleistungen für die gesamte Installation zu tragen hat. In der Praxis haben sich als Kriterien für die Abgrenzung die Differenzierung zwischen Werkvertrag und Dienstleistungsvertrag gebildet. Hat ein Anbieter die Implementierung der Software im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages erbracht, liegen die Gesamtverantwortung und das Herstellungsrisiko beim Softwareanwender. Es kommt zum Bilanzierungsverbot nach § 248 Absatz 2 HGB.

Dagegen kann die Software nach Vertrag so implementiert werden, dass der Softwareanbieter das Risiko einer erfolgreichen Implementierung trägt. Dies wird im Rahmen eines Werkvertrages regelmäßig der Fall sein. Nur in diesem Fall kommt es auch zu einer bilanziellen Erfassung der ERP-Software als Individualsoftware.

Im häufigeren Fall wird hingegen die Lizenz für eine Software angeschafft und die Software in die Betriebsbereitschaft versetzt. Hinsichtlich des Anschaffungsvorgangs und der Customizingkosten bis zur erstmaligen

Anzeige 1/4
Geocon

Betriebsbereitschaft besteht insofern Einigkeit, dass diese bilanziell zu erfassen sind. Das Customizing als Vorgang muss jedoch einer genauen Abgrenzung unterzogen werden. Unter Customizing werden die Parametrisierung, die Konfigurierung sowie (im seltenen Fall der Wesensänderung) die Individualprogrammierung gefasst. Die Software wird regelmäßig so an die Anforderungen des Krankenhauses angepasst, dass sie in Betrieb genommen werden kann. Darüber hinaus lassen sich jedoch auch im Customizing noch im Nachhinein bestehende Strukturen modifizieren.

Eine Aktivierung der angeschafften Software wird nach dem Wortlaut des HGB zum Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft vorgenommen. Das IDW trägt diesem Umstand Rechnung, indem es die Aufwendungen für Maßnahmen, die über die Versetzung in die Betriebsbereitschaft hinausgehen, weil sie zum Beispiel zusätzliche Funktionalitäten, wie Auswertungen oder Abfragemöglichkeiten bereitstellen, nicht als Teil der Anschaffungskosten aktivierbar identifiziert. In diesen Fällen sei zu beurteilen, ob eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung vorliegt. Eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus führt nach § 255 Absatz 2 HGB zu einem Herstellungsvorgang. Das Aktivierungsverbot des § 248 Absatz 2 HGB ist in einem solchen Fall zu beachten, insofern die Leistungen des zu-

sätzlichen Customizing durch Dritte im Rahmen eines Dienstleistungsvertrages erbracht werden.

Die IT-Ausgaben erreichen fünf Prozent des Klinikbudgets

Nach Prognoserechnungen werden die Ausgaben für IT-Anwendungen bis zum Jahr 2010 zwischen vier und fünf Prozent vom Budget betragen, die Aufwendungen für den IT-Bereich werden somit zunehmend zu kostentreibenden Faktoren. Entsprechend nachvollziehbar ist das Handeln der Verantwortlichen, diesen Aufwand auf möglichst viele Geschäftsjahre zu verteilen.

Darüber hinaus hat die Frage nach einer Aktivierung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens auch förderrechtliche Aspekte, die im Fall der ERP-Software kritisch zu würdigen sind. Im Sinne von § 9 Absatz 3 Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) fördern die Länder durch Pauschalbeträge die Wiederbeschaffung kurzfristiger Anlagegüter. Die Abgrenzungsverordnung hat Begriffsbestimmungen getroffen, um eine konkretere Finanzierungszuordnung vorzunehmen. Im Sinne von § 247 Absatz 2 HGB sind solche Wirtschaftsgüter des Krankenhauses finanzierbar, die zu einer selbstständigen Nutzung fähig und auf Dauer dem Krankenhaus zu Nutzen bestimmt sind. Ein dauerhafter Nutzen wird bei einem Zeithorizont der Nutzung von mehr als drei Jahren ange-

nommen. Liegt ein „kurzfristiges“ Anlagegut vor, welches zwischen drei und 15 Jahre genutzt wird, so kann eine pauschale Förderung gemäß § 9 Absatz 3 KHG in Anspruch genommen werden. Hinsichtlich der Folgebewertung von ERP-Software hat sich ein Abschreibungszeitraum von drei bis fünf Jahren als branchenüblich herausgestellt. Es ist eine Einordnung als kurzfristiges Anlagegut vorzunehmen und es kann eine Finanzierung der Anschaffungskosten aus den pauschalen Fördermitteln vorgenommen werden. Eine Abdeckung des Finanzbedarfs der Anschaffungskosten und der Kosten zur Versetzung in den betriebsbereiten Zustand durch pauschale Fördermittel ist insofern unkritisch. Wenn jedoch regelmäßig über die Betriebsbereitschaft hinaus noch Kosten entstehen, welche unter den zuvor dargelegten Grundsätzen nicht zu einer Aktivierung führen, weil das Bilanzierungsverbot des § 248 Absatz 2 HGB greift, liegt ein nicht durch pauschale Fördermittel zu finanzierender Aufwand vor. Gleiches gilt auch für im Zusammenhang mit der ERP-Software entstehende grundsätzlich nicht abziehbare Aufwendungen wie Schulungskosten des Personals.

Anschrift der Verfasser:

StB Dirk Riesenbeck-Müller
Stefan Szük
Von der Wetterm-Straße 13
51149 Köln
www.solidaris.de

Anzeige 1/4
Meierhofer