

Bernd Heesen

Basiswissen Bilanzanalyse im Krankenhaus



Springer Gabler

Basiswissen Bilanzanalyse im Krankenhaus

Bernd Heesen

Basiswissen Bilanzanalyse im Krankenhaus



Springer Gabler

Bernd Heesen
Marktschellenberg, Deutschland

ISBN 978-3-658-26386-7 ISBN 978-3-658-26387-4 (eBook)
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-26387-4>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2019

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von allgemein beschreibenden Bezeichnungen, Marken, Unternehmensnamen etc. in diesem Werk bedeutet nicht, dass diese frei durch jedermann benutzt werden dürfen. Die Berechtigung zur Benutzung unterliegt, auch ohne gesonderten Hinweis hierzu, den Regeln des Markenrechts. Die Rechte des jeweiligen Zeicheninhabers sind zu beachten.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag, noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature.

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

Vorwort

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser

Sie halten mit diesem Buch ‚Bilanzanalyse im Krankenhaus – schneller Einstieg in Kennzahlen und -Bewertung‘ das erste Buch (von zwei) speziell für den Gesundheitsbereich mit Fokus Kliniken und (eingeschränkt) Sanatorien und Pflege- und Altersheimen in Händen.

Der zweite Band mit dem derzeitigen Titel „Basiswissen Investition und Planung im Krankenhaus – schneller Einstieg in die operative und strategische Planung“ sollte in Kürze nach Ersterscheinungsdatum dieses Werkes ebenfalls zur Verfügung stehen.

Warum diese Bücher? Weil Krankenhäuser ‚anders‘ sind.

Krankenhäuser passen nicht in klassische Analyseschemata, wie sie beim produzierenden Gewerbe, klassischen Dienstleistern wie EDV Firmen und Beratungshäuser zum Einsatz kommen. Für Krankenhäuser gibt es sogar eine eigenständige Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) mit ebenfalls eigenständigem Kontenrahmen.

Die meisten erbrachten Leistungen unterliegen nicht der Umsatzsteuer, bezogene Waren und Dienstleistungen jedoch beinhalten selbst Vorsteuer, die Krankenhaus aber nicht im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung zurückerstattet bekommen können.

Der Jahresabschluss von Krankenhäusern unterliegt zusätzlich zahlreichen Sonderregelungen, die zum großen Teil der Form der öffentlichen Finanzierung der Krankenhäuser geschuldet sind.

Diese Sonderregelungen basieren auf der Pflicht zur erfolgsneutralen Buchung öffentlicher Zuschüsse, d. h. durch die Finanzierung aus solchen Zuschüssen und Zuwendungen darf der ausgewiesene Gewinn oder Verlust eines Krankenhauses nicht verändert werden.

Krankenhäuser sind zwar ohne Zweifel Dienstleister, müssen aber in vielen Punkten wie das produzierende Gewerbe, ja wie Unternehmen der Schwerindustrie betrachtet und analysiert werden. Daher war ein spezifisches Analysebuch für den Krankenhaussektor notwendig, das Sie jetzt in Händen halten.

Bereits erschienen sind die Bände I bis IV der ‚allgemeingültigen‘ Basiswissen-Reihe:

- Basiswissen Bilanzanalyse – Schneller Einstieg in Jahresabschluss, Bilanz und GuV
- Basiswissen Bilanzplanung – Schneller Einstieg in die individuelle Unternehmensplanung
- Basiswissen Insolvenz – Schneller Einstieg in die Insolvenzprävention und Risikomanagement
- Basiswissen Unternehmensbewertung – Schneller Einstieg in die Wertermittlung

Diese müssen Sie natürlich nicht gelesen haben, aber die Gliederungsanforderungen an einen Krankenhausabschluss basieren in vielen Teilen auf dem klassischen HGB Ansatz, auf den ich aber zu Beginn des Buches zu sprechen komme.

Allen meinen Büchern ist gemein, dass auch Leser(innen) mit eingeschränkten buchhalterischen und/oder gar keinen Vorkenntnissen leicht ‚einsteigen‘ können, auch wenn sie nicht über die entsprechende kaufmännische Ausbildung verfügen. Grundsätzlich stehen begleitende Excel basierte (einfache) Programme zu den Analysen, Planungen und Berechnungen zum Download bereit.

Eine GuV ist sicherlich nicht schwierig zu lesen und zu interpretieren, steht doch ‚unten‘ mit dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag der allgemein als Gewinn- und Verlust bezeichnete Gesamtsaldo eines Jahres.

Die Bilanz ist keine „Liste“ und damit für die meisten ‚schwieriger‘, zu verstehen. Genau wie sonst auch, ist die Bilanz im Krankenhaus wichtiger als die GuV, denn Insolvenzrisiken sehen Sie nicht/kaum in der GuV. Ok, wenn Sie natürlich einen oder sogar mehrjährige Verluste ausweisen, dann sehen Sie auch in der GuV ganz unten das entsprechende Risiko.

Jetzt halten Sie Band I für die Analytik von Krankenhäusern in Ihren Händen.

Ziel dieses Buches ist es, auf Grundlage eines internen, auf Kennzahlen basierenden Excel-Tools die Wirtschaftlichkeit eines Krankenhauses zu analysieren, indem die Liquidität eingehend überprüft wird und Schwachstellen bzw. Engpässe im gesamten Zahlenwerk und -bild rechtzeitig erkannt werden können. Ebenso soll es aufzeigen, dass verzögerte externe Auswertungen nicht ausreichend sind, um möglichen Risiken entgegen zu wirken bzw. frühzeitig zu erkennen.

Ergänzend wird aufgezeigt, dass ein Informationssystem in Form eines Kennzahlensystems mit Ratingauswertung es dem Krankenhausbereich ermöglicht, die Entscheidungsfindung für ihr wirtschaftliches Handeln zu erleichtern, indem o.g. Risiken und Schwachstellen frühzeitig erkannt werden.

Außerdem werden immer wieder Betrachtungen angestellt, wie Sie abweichend von den Analysen für das Krankenhaus Ihre Lieferanten analysieren können, die sehr wohl umsatzsteuerausweispflichtig sind, i.d.R. nicht über entsprechende Zuwendungen (Förderungen) verfügen und auch keine diesbezüglichen Ausgleichsposten zur erfolgsneutralen Buchung dieser zusätzlichen GuV Posten haben.

Das macht das Krankenhaus und die darauf angepasste Analytik so besonders. Als Analytiker müssen Sie noch eins ‚drauflegen‘.

Wir müssen aber auch erkennen und akzeptieren, dass Kliniken in öffentlicher Trägerschaft trotz Zuwendungen Verluste ausweisen und in der Zukunft wohl noch mehr auf diese Förderungen angewiesen sein werden, denn Fehlbeträge lassen, wie auch im produzierenden Gewerbe, das Eigenkapital abschmelzen. Also müssen wir uns auch anschauen, wie ggfs. mit fortgesetzten Verlusten analytisch umgegangen werden muss.

Ja, Krankenhäuser sind Dienstleister, aber die Bilanz ist vergleichbar mit denen einer Sondernische innerhalb der Schwerindustrie. Während es aber in der Schwerindustrie i.d.R. nur wenige Anbieter gibt, ist der Wettbewerb im Krankenhaussektor sehr hoch. Das nächste Haus ist häufig gerade nur einmal einige (Kilo)Meter entfernt.

Der Patient erwartet neben Medizin auf höchstem Niveau und guter Pflege aber auch durchaus große und in gewissem Sinn luxuriöse Zimmer und qualitativ hochwertiges Essen, auch wenn es sich um Schonkost handelt.

Klassisches Unternehmertum (wie bei Firmen, Hotels, etc.) gibt es nur wenig. Selbstverständlich gibt es Privatkliniken, aber die sind aufgrund der notwendigen Zuführungen (Subventionen) natürlich auch engen Regulatorien unterworfen.

Privatkliniken müssen auch wieder anders gewürdigt werden. Sie müssen einfach mehr Geld als Häuser unter öffentlicher Trägerschaft verdienen, da die Eigenkapitalgeber Dividendenerwartungen für ihr eingesetztes (Eigen = privates) Kapital haben.

Dieses Buch versucht gerade in diesem Zusammenhang, Licht in die Analyse des Zahlenwerkes (GuV und Bilanz) zu bringen und mit diesem Wissen dann auch Sicherheit aus Risikosicht für das Management und für die Eigentümer/Träger aufzubauen.

Die bereits erwähnten Excel Dateien stehen wieder auf den Internetseiten meiner Firmen www.ifak-bgl.com und www.abh-partner.de kostenfrei zum ‚Download‘ bereit. Alternativ kontaktieren Sie mich per Email unter Bernd.Heesen@ifak-bgl.com bzw. Bernd.Heesen@abh-partner.de und ich sende Ihnen die Dateien gerne zeitnah zu.

Die Excel Dateien gibt es (wie immer) in einer fertigen und in einer Übungs-version, in Letzterer können Sie dann selbst arbeiten. Aber auch hier gilt: keine Angst – es sind nur Excel Grundkenntnisse notwendig und beim Programm handelt es sich nicht um ein Makro, sondern um einfache Tabellenkalkulation, das Sie sogar jederzeit selbst für Ihre Belange anpassen und/oder erweitern können

Und wenn Sie beim Lesen und/oder beim Arbeiten mit dem Excel Programm Fragen haben, dann kontaktieren Sie mich eben auch unter o.g. Email Adressen ganz direkt.

Erneut viel Spaß und Muße!

Marktschellenberg, Deutschland

Bernd Heesen

Inhaltsverzeichnis

1	Das Krankenhaus – ein Sonderfall mit Sonderregelungen	1
1.1	Umfeld	1
1.2	Die Ausnahmestellung des Krankenhauses	2
1.2.1	Das Krankenhausfinanzierungsgesetz	2
1.2.2	Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)	2
2	Das Haus und die Abschlüsse	7
2.1	Einführung	7
2.2	Die Gewinn und Verlustrechnung – GuV	8
2.2.1	Die Posten der GuV	10
2.2.2	Umsatzerlöse	10
2.2.3	Erträge aus betrieblicher Tätigkeit	11
2.2.4	Erhöhungen oder Verminderungen des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (Posten 5)	12
2.2.5	Andere aktivierte Eigenleistungen (Posten 6)	13
2.2.6	Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand (Posten 7)	13
2.2.7	Sonstige betriebliche Erträge (Posten 8)	13
2.2.8	Personalaufwand (Posten 9)	14
2.2.9	Materialaufwand (Posten 10)	14
2.2.10	Posten zur Neutralisierung investiver Erträge und Aufwendungen (Posten 11–19)	16
2.2.11	Abschreibungen – AfA: Absetzung für Abnutzung (Posten 20)	17
2.2.12	Sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten 21)	19

2.2.13	(Zwischenergebnis) Betriebsergebnis	20
2.2.14	Finanzergebnis und die Unterposten (Posten 22 bis 26)	20
2.2.15	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.	22
2.2.16	Außerordentliches Ergebnis	22
2.2.17	Steuern (Posten 27)	23
2.2.18	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	23
2.2.19	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (Posten 28)	24
2.3	Die Bilanz	24
2.3.1	Passiva	25
2.3.2	Aktiva	35
2.3.3	Bilanzsumme	42
2.4	Das zu analysierende Zahlenwerk des KGS	43
2.4.1	Schritt 1: Detail GuV und Vereinfachungen.	43
2.4.2	Schritt 2: Erste Betrachtung des Zahlenbildes der GuV. . .	50
2.4.3	Schritt 3: Bilanz und adäquate Vereinfachung der Bilanz	53
2.4.4	Schritt 4: Erste Betrachtung des Zahlenbildes der Bilanz	63
3	Analyse mit Kennzahlen Check-Liste	67
3.1	Die notwendigen GuV und Bilanzposten und anstehende Auswertungen	69
3.2	Der 1. Kennzahlenblock: Vermögen und langfristige Finanzierung	76
3.2.1	Kapitalumschlag (Faktor)	76
3.2.2	Eigenkapitalquote	82
3.2.3	Anlagendeckung A („Goldene Finanzierungsregel“), Anlagendeckung B und Anlagenintensität	101
3.2.4	Gesamtwürdigung 1. Analyseblock	108
3.3	Der 2. Analyseblock: Klassische Kennzahlenanalyse Liquidität & Cash Flow.	110
3.3.1	Liquidität I. Grades	111
3.3.2	Liquidität II. Grades	113
3.3.3	Forderungen in der dynamischen Betrachtung (auf einer Zeitschiene)	119
3.3.4	Liquidität III. Grades	137
3.3.5	Vorräte in der dynamischen Betrachtung (auf einer Zeitschiene)	139

3.3.6	Weitergehende Betrachtungen zu Liquidität	150
3.3.7	Berechnung des Liquiditätsfehlbetrages (unter verschiedenen Szenarien)	164
3.3.8	Die Kreditoren in der dynamischen Betrachtung	170
3.3.9	Skonti	181
3.3.10	Der Cash Cycle	184
3.3.11	Der Cash Conversion Cycle	188
3.3.12	Der Cash Flow	191
3.3.13	Überprüfung und Würdigung der Cash Flows	208
3.3.14	Zusammenfassung 2. Analyseblock	211
3.4	Der 3. Analyseblock: Ertragskraft und operative Stärke	212
3.4.1	Umsatzrendite (ROS – Return on Sales)	212
3.4.2	Kapitalrendite (ROC – Return on Capital)	217
3.4.3	Personalkostenquote	219
3.4.4	Material und bezogene Leistungen (kurz Materialquote)	222
3.4.5	Posten 11 bis 19 Krankenhaus GuV	223
3.4.6	Abschreibungsintensität	224
3.4.7	Sonstige betriebliche Aufwendungen als Quote (Intensität)	226
3.4.8	Betriebsergebnis	229
3.4.9	Zinsaufwandsquote	230
3.4.10	Zinsdeckungsquote I (klassisch)	234
3.4.11	Zinsdeckung II	237
3.4.12	Dynamische Verschuldung (I und II)	239
3.4.13	Investitionen. Investitionsquote und Verpuffungen im Anlagevermögen	244
3.4.14	Ausschüttungen (in privaten Häusern)	251
3.4.15	Gesamtwürdigung 3. Analyseblock „Ertragskraft und operative Stärke“	253
3.5	Überschuldung	254
3.5.1	Begriffsbestimmung	254
Abschlussbemerkungen und Quintessenz.		261
Anhang.		263

Das Krankenhaus – ein Sonderfall mit Sonderregelungen

1

1.1 Umfeld

Zu Beginn dieses Buches werde ich das Krankenhausumfeld ein wenig näher beleuchten ein wenig beleuchten und Ihnen damit auch die Notwendigkeit von durchgehenden Analysen des (eigenen) Zahlenwerkes aus unterschiedlichen Perspektiven vor Augen führen.

Ein Krankenhaus ist letzten Endes eine Firma. Es firmiert als Personengesellschaft oder Körperschaft (egal ob unter öffentlicher Trägerschaft oder als Privatklinik), hat eine Steuernummer, bilanziert und zahlt bei Ausweis von Jahresüberschüssen auch Steuern.

Krankenhäuser sind aber keine ‚normalen‘ Unternehmen. Krankenhäuser verkaufen keine Waren und/oder Dienstleistungen nicht auf einem klassischen Markt.

Beim produzierenden Gewerbe müssen Preise zumindest kostendeckend sein, auch wenn darüber hinaus eine Gewinnerzielungsabsicht stehen muss. Da schaut das Finanzamt schon genauer hin. Ansonsten wird Ihre Tätigkeit/der Betriebszweck als Liebhaberei eingestuft und das war es dann.

‚Normale‘ Unternehmen bewerben intensiv Ihre Produkte und Leistungen, haben i.d.R. einen Innen- und Außendienst im Vertrieb, haben Spielräume bei der Preisgestaltung, sind weitestgehend frei im Einkauf (EU Regelungen für gewisse ausschreibungspflichtige Projekte einmal ausgenommen).

Und sie rechnen direkt an ihre Kunden ab. Hier gibt es also ein direktes Vertragsverhältnis zwischen Firma und Kunde.

In Krankenhäusern ist die Krankenversicherung zwischen die beiden Parteien (Haus und Patient) geschaltet, letztendlich auch bei Privatversicherten, da sich die Krankenhäuser recht schnell eine Kostenübernahmeerklärung der Versicherung einholen.

Förderungen gibt es in der Privatwirtschaft natürlich auch, aber nicht in dem Umfang wie es bei Krankenhäusern der Fall ist. Wir werden später noch sehen, dass die Förderungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen (Sonderposten genannt) in unserem (echten) Beispielfall das 4 bis 6 fache des Eigenkapitals und 30 % bis 40 % der jährlichen Umsatzerlöse ausmachen können.

1.2 Die Ausnahmestellung des Krankenhauses

Der Jahresabschluss von Krankenhäusern unterliegt zahlreichen Sonderregelungen, die zum großen Teil der Form der öffentlichen Finanzierung der Krankenhäuser geschuldet sind. Der Abschluss baut zwar auf den Vorgaben des HGB (in Österreich UGB) auf, aber dennoch sind zahlreiche Erweiterungen bzw. Abweichungen von den klassischen HGB/UGB Gliederungsvorschriften für das produzierenden Gewerbe, den Handel und Dienstleistungsgesellschaften zu erkennen.

1.2.1 Das Krankenhausfinanzierungsgesetz

Das Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) hat den Zweck, [Krankenhäuser](#) wirtschaftlich zu sichern, um eine bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung zu gewährleisten. Die Krankenhäuser sollen dabei leistungsfähig sein und eigenverantwortlich wirtschaften. Das Gesetz soll zudem zu sozial tragbaren [Pflugesätzen](#) beitragen.

Dieses Gesetz regelte auch die Umstellung der Krankenhausbehandlungen von der Finanzierung über Tagessätze zu Fallpauschalen. Neu war die Klassifikation in diagnosebezogene Fallgruppen (seit 2003).

Wollen Sie im Detail ansteigen, klicken Sie bitte im Internet einmal auf www.buzer.de und geben dann ‚KHB‘ in das Feld ‚Vorschriftensuche‘ oben auf der Seite ein.

Wesentlich für dieses Buch ist aber die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV).

1.2.2 Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)

Auch dazu finden Sie alle Details im Internet auf www.buzer.de. Laden Sie sich doch zunächst einmal die Gliederungsvorschriften für die GuV und Bilanz von Krankenhäusern herunter.

Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung führt zu Unterschieden zwischen einem Jahresabschluss für Krankenhäuser und dem für ein ‚normales‘ Industrie- oder Handelsunternehmen. Dies ist Sonderregelungen geschuldet, die aus der Verpflichtung zur erfolgsneutralen Buchung öffentlicher Zuschüsse (Zuwendungen) resultieren.

Diese Sonderposten finden Sie in der Bilanz eines Krankenhauses auf der Passivseite direkt unterhalb des Eigenkapitals

- im Punkt B: Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Sachanlagevermögens
- im Punkt E: Ausgleichsposten aus Darlehensförderung auf der Aktivseite
- im gleichnamigen Punkt C: Ausgleichsposten nach dem KHG sowie in der GuV
- in den Punkten (=Posten) 11 bis 19 zur erfolgsneutralen Verbuchung öffentlicher Zuschüsse.

Die Posten selbst, die Untergliederung und die Inhalte werden wir direkt am Zahlenmaterial unseres Beispielkrankenhauses im nächsten Kapitel Schritt für Schritt durchgehen.

Lassen Sie uns aber noch 3 Sachverhalte kurz besprechen.

Erfolgsneutrage Buchung der Zuwendungen

Förderungen sehen wir im Jahresabschluss und damit müssen wir uns mit diesem Thema bei Krankenhäusern näher beschäftigen, denn es gilt hier der Grundsatz der erfolgsneutralen Verbuchung öffentlicher Förderung von Investitionen.

Zuwendungen zur Finanzierung von Investitionen in das Sachanlagevermögen eines Krankenhauses stellen grundsätzlich erst einmal eine Erhöhung des Vermögens dar. Erhöht sich das Vermögen einer Gesellschaft, sind Erträge angefallen, die als Konsequenz den Überschuss (=Gewinn) im entsprechenden Jahr steigern. Damit fallen i.d.R. auch Steuerzahlungen an. Abschreibungen in den Folgeperioden reduzieren dann wieder das Vermögen und damit das Ergebnis. Zuwendungen und Abschreibungen heben sich über die Laufzeit des Investitionsgutes also auf. Innerhalb der Nutzung der Investition ergeben sich aber Schwankungen im Ergebnis. (Über die Zeit gerechnet – *ceteris paribus*¹ – bliebe der Gewinn aber konstant).

Daher wurde die erfolgsneutrale Verbuchung aufgenommen: Das Ergebnis des Krankenhauses muss unabhängig von Zuwendungen identisch sein. Das wird dadurch erreicht, dass die Förderbeträge nicht sofort als Vermögenserhöhung in der GuV gebucht, sondern zeitgleich mit einer entsprechenden Korrekturposition in

¹ *Ceteris paribus* bedeutet sinngemäß „unter sonst gleichen Bedingungen“.

der Bilanz. So tauchen die Zuwendungen nur Schritt für Schritt auf. Gebucht werden dann in der GuV in jedem Jahr der Nutzungsdauer Erträge. Diesen eigentlich Ergebnis-wirksamen Erträgen stehen die Abschreibungen in entsprechender Höhe als Aufwand gegenüber. Und so wird das Ziel der erfolgsneutralen Verbuchung der Förderungen genau erreicht.

Die für diese Sonderposten (Zuwendungen) notwendigen Posten in der GuV und in der Bilanz habe ich oben schon kurz angesprochen. Im folgenden Kapitel werden wir aber in jeden der Posten detaillierter einsteigen.

Umsatzsteuer und damit verbundene Problematiken

Firmen müssen auf Rechnungen i.d.R.² Umsatzsteuer ausweisen. Für Krankenhäuser gilt das nicht.

Firmen erhalten im Gegenzug die Vorsteuer auf Eingangsrechnungen von den Finanzverwaltungen (im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung) erstattet. Auch das gilt für Krankenhäuser nicht.

Da dieser Sachverhalt in unserer späteren Analytik von Bedeutung sind wird, müssen wir hier ein wenig tiefer einsteigen.

Die (nationalen deutschen) Umsatzsteuerbefreiungen sind abschließend in § 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) geregelt. Die für Krankenhäuser zentrale (aber nicht allein relevante) Vorschrift ist § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, wonach die Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze (unter gewissen Voraussetzungen) umsatzsteuerbefreit sind.

Aber, zusätzlich zu beachten sind auch die Umsatzsteuerbefreiungsregelungen des EU-Rechts, insbesondere die des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b Mehrwertsteuersystem.

Ohne jetzt wirklich tiefer darin einzusteigen, muss festgehalten werden, dass nationales und EU Recht im Punkt der Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhäusern nicht immer deckungsgleich sind bzw. Vorgaben der EU, und hier ist die Formulierung „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ von entscheidender Bedeutung, sind so nicht richtlinienkonform in nationales Recht umgesetzt, was auch vom BFH entsprechend entschieden wurde.

O. g. Umsatzsteuerbefreiungsregelungen sind dann von Bedeutung, wenn die deutsche Gesetzesregelung und die diesbezügliche EU-rechtliche Vorgabe voneinander abweichen, wie es derzeit z. B. hinsichtlich der Steuerbefreiung von

²Ausnahme: ‚reverse charge‘ Rechnungen nach § 13b (Deutschland) bzw. § 19 Abs 1 (Österreich) UstG, Übertragung der Umsatzsteuerschuld auf die Leistungsempfängerin.

Krankenhausbehandlungen und damit eng verbundenen Umsätze bei Krankenhäusern der Fall ist, wenn diese nicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, sondern von privatrechtlich organisierten Unternehmern (insbesondere in den Rechtsformen der AG, KGaA, GmbH, Verein und Stiftung des privaten Rechts) bewirkt werden. Für diese Träger befreien die EU-Mitgliedstaaten die Krankenhausbehandlungen sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze von der Umsatzsteuer dann, wenn sie unter Bedingungen erbracht werden, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind.

Eine weitere Vertiefung würde aber die Zielsetzung dieses Buches sprengen.

Wir halten fest, Krankenhäuser, unabhängig ob unter öffentlicher Trägerschaft oder unter privat-gewinnorientierter Eigentümerschaft, sind (für die für uns in diesem Buch relevanten Dienstleistungen) umsatzsteuerbefreit.

Die auf Lieferantenrechnungen ausgewiesene Vorsteuer ist zu bezahlen und wird aufgrund der nicht gegebenen Umsatzsteuerausweichpflicht vom Finanzamt nicht erstattet.

Somit gibt es zusätzliche Abweichungen in der GuV und Bilanz von Krankenhäusern in den

- GuV Posten ‚Material‘- und bezogene Leistungen: es erfolgt ein Bruttoausweis, also inklusive Vorsteuer
- Bilanz Aktivposten Forderungen: Es erfolgt ein Nettoausweis, also exklusive Umsatzsteuer

In der Industrie bzw. im produzierenden Gewerbe, bei ‚normalen‘ Dienstleistern und Händlern gilt für o. g. Posten:

- GuV Posten ‚Material‘- und bezogene Leistungen: es erfolgt ein Nettoausweis, also exklusive Vorsteuer
- Bilanz Aktivposten Forderungen: es erfolgt ein Bruttoausweis, also inklusive Umsatzsteuer, solange keine ‚reverse charge‘ Rechnungen betroffen sind

Einkauf und Vergaberecht

Krankenhäuser sind nach GWB (Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkung) öffentliche Auftraggeber, wenn sie überwiegend öffentlich finanziert oder beaufsichtigt werden. Damit wird das Vergaberecht anwendbar, das mit seinen in hohem Maße formalisierten Verfahren und Auflagen sowohl den Arbeitsaufwand als auch die erzielbaren Ergebnisse im Krankenhauseinkauf durchaus beeinflusst.

Daher sind teilweise ‚kreative Ausschreibungen‘, gefragt, um dennoch ‚eigene Ziele‘ umsetzen zu können, gleichzeitig aber den Vergaberichtlinien zu entsprechen. Ungeachtet dessen sichert die öffentliche Vergabe ein hohes Maß an Transparenz und Prozesssicherheit.

Private und freigemeinnützige Kliniken sind natürlich nicht zur öffentlichen Ausschreibung gezwungen.

In der folgenden Darstellung der GuV und Posten kommen wir immer wieder auf die Sonderstellung von Krankenhäusern zu sprechen. Von daher möchte ich an dieser Stelle auch nicht weiter einsteigen.

Zwangslagen

Ganz schwierig wird es bzw. kann es für ein Krankenhaus werden, wenn der verletzte Skiläufer aus Südtalien, ohne Möglichkeit des Hauses (wie in der Industrie), eine Prüfung seiner Finanzkraft vorab durchzuführen, wegen komplexer Fraktur per Heli (aufgrund von freien Kapazitäten) ohne eigentlichen Vertrag eingeliefert wird, eine Not OP fällig ist, aber niemand weiß, wird ob und wann denn die vermeintliche Versicherung später zahlen.

Außerdem ist noch unklar, ob denn überhaupt die erbrachte Leistung nach geltendem Recht in Deutschland oder Österreich vollumfänglich in Heimatland des Skifahrers anerkannt ist und zu welchen Konditionen.

Einen Vertrieb anzuweisen, diesen Auftrag (Patienten) abzulehnen, gibt es nicht.

Debitorisches Management (aktives Forderungsmanagement) ist (generell) ebenfalls nur bedingt möglich. Die Möglichkeit des Factorings fällt auch aus.

Das Krankenhaus ist also wirklich etwas Besonderes.

Lassen Sie uns konkret werden – mit dem Zahlenmaterial!

Das Haus und die Abschlüsse

2

2.1 Einführung

Bei dem von mir gewählten Krankenhaus handelt es sich um ein größeres Haus im Süden Deutschlands. Die Abschlüsse sind recht aktuell, allerdings habe ich wie immer, wenn mit Originalzahlen gearbeitet wird, natürlich einige Zahlen und Zusammenhänge abgeändert. Damit wird einerseits der Schutz des Krankenhauses gewährleistet und andererseits kann ich so Sachverhalte, die von Relevanz sind und ich daher darstellen will, in idealer Weise zahlenmäßig vorbereiten.

Es handelt sich um das fiktive Krankenhaus *Klinikum Gesund und Schön*, im Folgenden meist mit ‚KGS‘ abgekürzt.

Die Analytik ähnelt dem Vorgehen in allen Büchern der allgemeinen ‚Basiswissen‘ Reihe.¹ Somit finden sich diejenigen sofort wieder, die bereits andere Werke gelesen bzw. durchgearbeitet haben. Umgekehrt können Leser(innen), die dann eines dieser Bücher vielleicht lesen werden, ebenfalls einen schnellen Einstieg finden.

Was Sie hier dann wieder finden werden, ist ein HGB Abschluss und die GuV ist nach dem Gesamtkostenverfahren aufgebaut. Allerdings gibt es wie schon besprochen mehrere Posten (besonders in der GuV), die in dieser Form nicht bei produzierenden Firmen, anderen Dienstleistern und/oder Händlern zu finden sind. Für Krankenhäuser gibt es ein eigenes Gliederungsschema, das wir in der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) finden.

¹Heesen: Basiswissen Bilanzanalyse, 2. Auflage, Springer Gabler 2017.

Heesen: Basiswissen Bilanzplanung, 2. Auflage, Springer Gabler 2017.

Heesen/Wieser-Linhart: Basiswissen Insolvenz, 1. Auflage, Springer Gabler 2017.

Heesen: Basiswissen Unternehmensbewertung, 2. Auflage, Springer Gabler 2019.

2.2 Die Gewinn und Verlustrechnung – GuV

Das klassische Gliederungsformat für die GuV und die Bilanz sind im HGB vorgegeben und wenn Sie schon einmal mit Abschlüssen von Nicht-Krankenhäusern zu tun hatten, dann finden Sie folgende Struktur bei der GuV.

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
1. Umsatzerlöse	1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. andere aktivierte Eigenleistungen	3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. sonstige betriebliche Erträge	4. Vertriebskosten
5. Materialaufwand	5. allgemeine Verwaltungskosten
6. Personalaufwand	6. sonstige betriebliche Erträge
7. Abschreibungen	7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. sonstige betriebliche Aufwendungen	8. Erträge aus Beteiligungen
9. Erträge aus Beteiligungen	9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen	13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Erträge	15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliche Aufwendungen	16. außerordentliches Ergebnis
17. außerordentliches Ergebnis	17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	18. sonstige Steuern
19. sonstige Steuern	19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	

Neben dem Gesamtkostenverfahren kennen wir auch das Umsatzkostenverfahren, allerdings findet man dieses meist bei größeren Firmen und besonders bei an der Börse notierten Gesellschaften.

Die Unterschiede sind zwar offensichtlich, aber beide Ansätze kommen zu identischen Ergebnissen.

Seit 1. Januar 2016 wird in Deutschland mit Eintritt des BilRUG (Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz) das (a.o.) außerordentliche Ergebnis (siehe Punkt 17) samt der Unterposten (siehe Punkte 15 und 16 im obigen Gliederungsschema) nicht mehr ausgewiesen. Dies ist in Österreich übrigens genauso – auch hier entfällt seit 2016 der Ausweis des a.o. Ergebnisses sowie der a.o. Erträge und Aufwendungen. Hier wurden die Änderungen durch das RÄG 2014 (Rechnungslegungsänderungsgesetz), ebenfalls gültig zum 1. Januar 2016, eingebracht.

Dennoch lassen wir die Posten hier ausgewiesen, da Sie bei der Analyse von mehreren historischen Perioden und/oder Abschlüssen von Gesellschaften aus dem Ausland durchaus noch darauf stoßen könnten.

In den Excel Dateien zu diesem Buch sind daher die ‚Außerordentlichen‘ auch noch ausgewiesen, allerdings habe ich in allen Jahren die Werte auf ‚0‘ gesetzt.

Das Gesamtkostenverfahren erfasst alle Aufwendungen einer Periode, unabhängig davon, ob diese Produkte und/oder Leistungen zuzuordnen sind, die wirklich umsatzwirksam geworden sind. Somit werden auch Bestandsveränderungen ausgewiesen, also wenn z. B. auf Lager produziert wurde und dieser Aufbau noch nicht umsatzwirksam geworden ist. Außerdem wird die GuV klassisch nach Kostenarten (Material, Personal, Abschreibungen, sonstige betriebliche Aufwendungen) aufgebaut.

Beim Umsatzkostenverfahren werden nur die Aufwendungen ausgewiesen, die Produkten und/oder Leistungen zuzuordnen sind, die wirklich umsatzwirksam geworden sind. Und hier wird eher nach Funktionen strukturiert (Herstellungs-, Vertriebs- und Verwaltungskosten). Erst darunter finden sich dann wieder die Kostenarten (siehe oben, Material, Personal, Abschreibungen, sonstige betriebliche Aufwendungen), allerdings haben wir als Externe meist keinen Zugang zu diesen Detailkonten.

Das Gesamtkostenverfahren ist daher analytisch, d. h. für den externen Leser viel besser, da der direkte Ausweis der Kostenarten erfolgt und somit ein besserer Zugang existiert.

Von daher werden wir beim KGS auch mit dem Gesamtkostenverfahren arbeiten.

Krankenhäuser weisen zusätzliche Posten aus (besonders die Gliederungsposten 11–19). Sie können nur mittels Förderungen verschiedenster Art überleben und genau diese werden in o. g. Gliederungsposten in Kopplung an die Nutzungsdauer ausgewiesen. Dies geschieht insgesamt erfolgsneutral und wir habe dies schon in Kap. 1 erklärt.

2.2.1 Die Posten der GuV

Gehen wir kurz die GuV und die wesentlichen Posten anhand des Gesamtkostenverfahrens durch. Zunächst eine wichtige Information – alle Posten in der GuV sind generell Nettoposten, also ohne Umsatz- oder Vorsteuer. Die gilt auch für Abschlüsse von produzierenden Unternehmen, unabhängig davon, ob diese Firma umsatzsteuerausweisspflichtig und/oder vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Die GuV wird jedes Jahr (wir sprechen in der Regel von ‚Periode‘, da das Geschäftsjahr nicht unbedingt das Kalenderjahr sein muss) neu aufgestellt. Dies setzt voraus, dass am Ende des Jahres das Ergebnis ‚ausgebucht‘ wird.

Das erfolgt, in dem der Jahresüberschuss bzw. – fehlbetrag zum Bilanzstichtag in das Eigenkapital in der Bilanz (rechts oben bei den Passiva) eingebucht wird.

In einer Krankenhausbilanz sind nach den Gliederungsvorschriften in Anlage 2 der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) acht verschiedene betriebliche Ertragspositionen, vier betriebliche Aufwandspositionen und neun Positionen für die erfolgsneutrale Buchung der öffentlichen Förderung vorgesehen.

Das werden wir dann später bei der Durchsprache der Bilanzposten sehen.

2.2.2 Umsatzerlöse

Unter dem Posten Umsatzerlöse (Sie können auch Gesamterlöse oder nur Erlöse sagen) sind all jene Erträge auszuweisen, die sich typisch für den Geschäftszweig des Unternehmens oder der Verfolgung des eigentlichen Unternehmenszweckes, also aus der „gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ ergeben.

Für Unternehmen, die eine GuV erstellen, gilt, dass ein Umsatz mit dem Zeitpunkt der Rechnungserstellung gebucht werden muss, unabhängig von einem späteren Zahlungseingang.

Als Umsatzerlöse sind jene Beträge auszuweisen, welche die Vertragspartner sowie gegebenenfalls Dritte aufzuwenden haben, um die Lieferungen oder Leistungen zu erhalten. Abzüglich hierzu sind jedoch Erlösschmälerungen und Umsatzsteuern zu betrachten. Als Beispiele für Erlösschmälerungen sind hier Skonti, Rabatte, Boni sowie andere Nachlässe, aber auch zurückgewährte Entgelte wie Preisminderungen wegen Mängelrügen, Kulanz und Gutschriften zu nennen.

Für Krankenhausabschlüsse gelten besondere Ausweispflichten.

2.2.3 Erträge aus betrieblicher Tätigkeit

Erlöse aus Krankenhausleistungen (Posten 1)

Dies ist i.d.R. der größte Ertragsposten eines Krankenhausunternehmens. Darunter werden erfasst:

- Erlöse aus Pflegesätzen,
- Erlöse aus Fallpauschalen und Sonderentgelten,
- Erlöse aus vor- und nachstationärer

Erlöse aus Wahlleistungen (Posten 2)

Hierzu gehören vor allem:

- Erlöse gesondert berechneter Unterkunft, z. B. Unterbringung in Ein- bzw. Zwei-Bett-Zimmern)
- Erlöse aus wahlärztlichen Leistungen
- Erlöse aus sonstigen nichtärztlichen Wahlleistungen, z. B. Telefon, Internet und TV der Patienten

Erlöse aus wahlärztlichen Leistungen fließen dem Krankenhaus zu, wenn die leitenden Ärzte kein Liquidationsrecht haben. I.d.R. sind die leitenden Ärzte dann im Innenverhältnis an den entsprechenden Erlösen beteiligt oder haben ein Festgehalt, das wahlärztliche Leistungen bereits berücksichtigt.

Erlöse aus ambulanten Leistungen des Krankenhauses (Posten 3)

Darunter werden zusammengefasst:

- Erlöse aus Krankenhausambulanzen
- Erlöse aus ambulanten Operationen

Nutzungsentgelte der Ärzte (Posten 4)

Werden Einrichtungen oder Personal des Krankenhauses durch Ärzte genutzt, die die entsprechende Leistung selbst liquidieren (z. B. bei Belegärzten oder durch liquidationsberechtigte Ärzte des Krankenhauses), so haben die betroffenen Ärzte für diese Nutzung dem Krankenhaus ein Entgelt zu zahlen.

Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs (Posten 4a)

Der Verordnungsgeber hat sich per 21. Dezember 2016 für die Einführung eines Postens 4a „Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, soweit nicht in den Nummern 1 bis 4 enthalten“ und damit gegen eine Neunummerierung entschieden, mit der dem neuen Posten auch die Nummer 5 hätte zugewiesen werden können. Entsprechend ist bei der Erstellung von Krankenhausabschlüssen gemäß der Gliederung der Anlage 2 zur KHBV auch darauf zu achten, dass der Posten „Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs...“ mit „Nr. 4a“ bezeichnet wird. Die durch die Einführung einer Nr. 4a geänderte Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung ist für erstmals auf den Jahresabschluss für das nach dem 31. Dezember 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden, also für das Geschäftsjahr 2016.

In diesem Posten sind die folgenden Kontengruppen zusammenzufassen:

- Rückvergütungen, Vergütungen und Sachbezüge (44)
- Erträge aus Hilfs- und Nebenbetrieben, Notarztdienst (45)
- Sonstige Erträge (57)
- Erträge aus Ausgleichsbeträgen für frühere Geschäftsjahre (58)
- Periodenfremde Erträge (591)

2.2.4 Erhöhungen oder Verminderungen des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen (Posten 5)

Bestandserhöhungen können durch Produktion ins Lager entstehen und Bestandsminderungen durch Lagerabbau. Es werden also bewertete Bestandsdifferenzen der Erzeugnisse seit dem Ende des letzten Geschäftsjahres, welche auf Mengen- und/oder Wertänderungen zurückzuführen sind, hier ausgewiesen.

Bewertete Bestandsminderungen haben positive und bewertete Bestandsminderungen haben negative Vorzeichen in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Die ausgewiesenen Veränderungen beziehen sich allerdings nur auf die Halbfertig- und Fertigprodukte, Veränderungen bei den Roh- Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Handelswaren werden hier nicht ausgewiesen. Dies hat buchhalterische Gründe, die aber entsprechende Vorkenntnisse verlangen und darauf wollen wir bewusst verzichten.

Im Krankenhaus sind Bestandveränderungen von untergeordneter Bedeutung, da nicht im klassischen Sinn produziert wird, so dass Halb- und Fertigwaren bewusst längere Zeit auf Lager gelegt werden. Jetzt können Sie argumentieren, dass in der Küche sehr wohl „vorgearbeitet wird“. Aber diese Art der Produktion ist hier nicht gemeint.

Allerdings entstehen bei Ansatz von Fallpauschalen „unfertige Leistungen“, wenn Patienten über den Bilanzstichtag hinaus im Haus behandelt werden. Hier ist

eine Abgrenzung zwischen aktuellem und neuem Geschäftsjahr vorzunehmen. Der Teil der Fallpauschale, der dem alten Geschäftsjahr zugerechnet werden kann, stellt eine unfertige Leistung dar.

2.2.5 Andere aktivierte Eigenleistungen (Posten 6)

Bei den aktivierten Eigenleistungen handelt es sich um im Unternehmen selbst erstellte und zur Eigenverwendung bestimmte und bewertete Güter, wie z. B. selbst erstellte Um- oder Ausbauten, Anlagen, Maschinen, Modelle, Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (nicht aber Erzeugnisse), Werkzeuge sowie aktivierte Großreparaturen, Montagen usw. Wichtig ist, dass sie selbst erstellt wurden.

Werden die Aufwendungen dafür nicht in der GuV gebucht, sondern als Samelposten in die Bilanz eingestellt, sprechen wir von ‚Aktivierung‘.

Immaterielle selbst erstellte Wirtschaftsgüter (Patente, Lizenzen, Softwareprogramme) können seit einigen Jahren unter engen Voraussetzungen in Deutschland auch aktiviert werden.

2.2.6 Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand (Posten 7)

Der Posten muss wohl nicht näher erläutert werden.

2.2.7 Sonstige betriebliche Erträge (Posten 8)

Darunter sind generell alle Erträge aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zu buchen, die nicht direkt aus der Veräußerung von Waren oder Dienstleistungen resultieren, sondern vielmehr aus Bewertungen (Wertaufholung oder -minderung), Vorsichtsmaßnahmen (Auflösung von Rückstellungen) oder erfolgreichem Verhandeln (Provisionen, Rabatte und Lizenzeinnahmen) als Ertrag eingehen.

Als Beispiele sind hier Auflösungsbeträge von zu hohen Rückstellungen, Zuschreibungserträge sowie Gewinnsalden aus dem Verkauf von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens zu nennen. Ist sozusagen der Verkehrswert und/oder Liquidationserlös größer als der Buchwert, sprechen wir auch von (gehobenen) stillen Reserven.

Erträge aus dem Abgang (Verkauf) von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und auch Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen – dazu kommen wir bei der Durchsprache der Bilanzposten (mit Zahlen) noch – sind mit als Posten bei den sonstigen Erträgen (siehe unten) auszuweisen. Sie erhöhen damit die steuerliche Basis.

2.2.8 Personalaufwand (Posten 9)

Im klassischen Gliederungsschema folgt an dieser Stelle zuerst „Material und bezogene Leistungen“ und dann erst „Personalaufwand“. In Krankenhaus-GuVs sind diese beiden Posten aber vertauscht.

Unter dieser Position sind alle Entgelte der Arbeits- und Dienstleistungen aller Beschäftigten eines Unternehmens zu erfassen, welche in einem Geschäftsjahr bis zum Bilanzstichtag erbracht wurden.

Dazu zählen hauptsächlich

- Löhne und Gehälter
- Lohn- bzw. Einkommensteuer
- Sozialversicherungsbeiträge
- Pensionsrückstellungen
- Zusatzleistungen.

Auszuweisen sind hier Bruttobeträge, womit man die Nettolöhne zuzüglich der einzubehaltenden Lohn- und Kirchensteuern ebenso meint wie vermögenswirksame Leistungen sowie freiwillige Neben- und Sozialleistungen, jedoch auch gesetzliche Sozialabgaben und Aufwendungen für die Altersversorgung.

Zeitlich gesehen ist immer die periodische Aufwandsverursachung und nicht der Zahlungszeitpunkt entscheidend.

Nicht in dieser Position finden sich Aufwendungen für Leiharbeitnehmer. Diese werden als Materialaufwand in der Unterposition bezogene Leistungen verbucht.

Outsourcing macht sich demnach durch eine tendenzielle Abnahme der ‚Löhne und Gehälter‘ bei gleichzeitiger Steigerung der Position ‚bezogene Leistungen‘ bemerkbar.

2.2.9 Materialaufwand (Posten 10)

Bei dieser Position werden zum einen die Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (RHBs) und für bezogene Waren und zum anderen die Aufwendungen für bezogene Leistungen angeführt. An dieser Stelle müssen wir aber ein wenig tiefer gehen. Normalerweise sind alle posten in der GuV netto, also ohne Umsatzsteuer und Vorsteuer ausgewiesen.

Im vorhergehenden Kapitel haben wir die Besonderheiten von Krankenhäusern bereits detaillierter dargestellt. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze (unter weiteren gesetzlichen Voraussetzungen) sind (zum größten Teil) umsatzsteuerbefreit. Damit einher geht, dass im Rahmen einer sonst üblichen Umsatzsteuervoranmeldung die Vorsteuer auf bezogene Waren und Leistungen nicht von der Finanzverwaltung zurückerstattet werden. Dadurch hat ein Krankenhaus per se Nachteile im Vergleich zur Industrie, da die Vorsteuer dort nur ein durchlaufender Posten ist

Damit stehen in der GuV hier jetzt Bruttowerte (anders als in der Industrie).

Der Materialaufwand kann dabei üblicherweise wie folgt ermittelt werden:

	Anfangsbestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Waren (per Inventur)
+	Zugänge (via Rechnungen und/oder Belege)
–	Endbestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe bzw. Waren (durch Inventur)
=====	
=	Materialverbrauch (als Abgänge)

Bei den bezogenen Leistungen gibt es außerdem durchaus Diskussionsbedarf, weil die Abgrenzung zu den sonstigen betrieblichen Aufwendungen des Betriebes per Gesetz nicht genau definiert wurde. Es ist nämlich offen, ob bei der Position Materialaufwand nur der Bereich der Fertigung oder auch der Verwaltungs- und Vertriebsbereich mit einbezogen werden soll.

Der Ausweis der bezogenen Leistungen für den Verwaltungs- und Vertriebsbereich kann daher auch bei den sonstigen betrieblichen Aufwendungen erfolgen und dies wird in den meisten Fällen auch so gehandhabt, d. h., die Rechnung des Wirtschaftsprüfers finden wir sehr häufig unter dem Posten „Sonstige betriebliche Aufwendungen“.

Mit den entsprechenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet, führt dieser Materialverbrauch dann zum Materialaufwand. Fremdleistungen für Reparaturen, Ausgaben für Leiharbeit und Lohnarbeit (wie oben schon dargestellt) an Erzeugnissen sowie Aufwendungen für Fertigungslizenzen zählen zu den bezogenen Leistungen.

Generell gilt: Sind die bezogenen Lieferungen & Leistungen dem eigentlichen Produkt, der erstellten Dienstleistung zuzuordnen (und haben keinen allgemeinen Charakter wie Mieten, Strom, Reisekosten, Weiterbildung, Rechts- und Steuerberatung, etc.), werden sie hier bei Material & bezogenen Leistungen gebucht.

2.2.10 Posten zur Neutralisierung investiver Erträge und Aufwendungen (Posten 11–19)

Wie bereits ausgeführt, dienen die Posten 11 bis 19 zur erfolgsneutralen Verbuchung öffentlicher Förderung. Mehrere Posten sind notwendig, weil die Zuwendungen auch aus unterschiedlichen Töpfen zugeteilt werden.

Erträge aus Zuwendungen zur Finanzierung von Investitionen (Posten 11)

Hier werden in erster Linie Fördermittel für Investitionen nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) verbucht. Der Zugang des Bewilligungsbescheides, nicht der Zeitpunkt des Geldeinganges, ist maßgeblich für die Buchung. Eine Forderung ist zu buchen, wenn der Bewilligungsbescheid eingegangen ist, auch wenn die Beträge aber noch nicht angewiesen bzw. noch nicht auf den Konten des Krankenhauses stehen.

Erträge aus der Einstellung von Ausgleichsposten aus Darlehensförderung und für Eigenmittelförderung (Posten 12)

Darunter werden gebucht

- Fördermittel für Lasten aus Darlehen, die vor Aufnahme in den Krankenhausplan für förderbare Investitionen aufgenommen wurden,
- Investitionen aus Eigenmitteln (vor einem gewissen Datum). I.d.R. sind die hier ausgewiesenen Beträge (Erträge) gering und weiter abnehmend.

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten/Verbindlichkeiten nach dem KHG und auf Grund sonstiger Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (Posten 13)

Diese Erträge dienen der Neutralisierung von Abschreibungen auf geförderte Anlagegüter bzw. förderfähige Leasing-/Pachtaufwendungen für Anlagegüter (siehe auch unten Posten 17), u. a. auch Korrekturposten für Aufwendungen für die nach dem KHG geförderte Nutzung von Anlagegegenständen. Wertmäßig ist dieser Posten meist herausstechend.

Erträge aus der Auflösung des Ausgleichspostens für Darlehensförderung (Posten 14)

Dies ist eine Zusatzposition zu Position 12 für den Fall, dass die Nutzungsdauer des Investitionsgutes länger als die Laufzeit des entsprechenden Darlehens ist und das Darlehen bereits getilgt ist.

Aufwendungen aus der Zuführung zu Sonderposten/Verbindlichkeiten nach dem KHG und auf Grund sonstiger Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens (Posten 15)

Diese Position neutralisiert die Erträge aus Position 11.

Aufwendungen aus der Zuführung zu Ausgleichsposten aus Darlehensförderung (Posten 16)

Gegenposition zum Posten 14 während der Tilgungsdauer des Darlehens.

Aufwendungen für die nach dem KHG geförderte Nutzung von Anlagegegenständen (Posten 17)

Darunter werden die Aufwendungen für Anlagegüter gebucht, die nicht gekauft und damit aktiviert wurden, sondern per Leasing-, Pacht oder Mietverträgen dem Krankenhaus zur Verfügung stehen und die förderfähig nach dem KHG sind.

Die Erfolgsneutralität wird durch eine entsprechende Buchung unter Posten 13 sichergestellt.

Aufwendungen für nach dem KHG geförderte, nicht aktivierungsfähige Maßnahmen (Posten 18)

Werden Maßnahmen nach dem KHG gefördert, die nicht als Vermögensgegenstand in der Bilanz dargestellt/aktiviert sind, dann werden die entsprechenden Aufwendungen in diesem Posten 18 gebucht. Darunter fallen zum Beispiel Leasingraten für geförderte, geleaste Investitionsgüter.

Aufwendungen aus der Auflösung der Ausgleichsposten aus Darlehensförderung und für Eigenmittelförderung (Posten 19)

Korrekturposition für Posten 12. Es erfolgt eine Buchung im Fall, dass die Nutzungsdauer kleiner ist als die Laufzeit des Darlehens und die Nutzungsdauer bereits abgelaufen ist (somit also keine Abschreibungen mehr gebucht werden können).

2.2.11 Abschreibungen – AfA: Absetzung für Abnutzung (Posten 20)

Abschreibungen sollen den Werteverzehr von Wirtschaftsgütern im Unternehmen abbilden. Sie sind zahlungsunwirksame Aufwendungen (Sie müssen den Abschreibungsbetrag nicht an eine dritte Person überweisen), die den Unternehmensgewinn senken. Der genaue Titel lautet ‚Absetzungen für Abnutzung‘ abgekürzt mit ‚AfA‘ genannt. Diese Absetzungen sind berechnete Werte über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.

Anlagegegenstände werden als abnutzbar gesehen, wenn deren Nutzung zeitlich begrenzt ist. Zeitliche Begrenzung tritt ein durch den technischen oder wirtschaftlichen Verschleiß der Anlagegegenstände.

Die Dauer der Nutzung ergibt sich aus steuerrechtlich vorgegebenen Nutzungstabellen oder Erfahrungswerten.

Nicht als abnutzbare Gegenstände zählen folgende Posten des Anlagevermögens:

- Grund und Boden (eine Ausnahme bildet die Kiesgrube)
- geleistete Anzahlungen
- Anlagen im Bau und
- Finanzanlagen (z. B. Wertpapiere oder Investitionen in Beteiligungen).

Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens betreffen in Krankenhäusern vor allem Software.

Derzeit ist in fast allen Ländern nur die lineare Abschreibung zulässig. Die lineare Abschreibung ist durch das HGB/UGB definiert und schreibt vor, dass Wirtschaftsgüter mit ihren Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten über die geplante Nutzungsdauer im Unternehmen abzuschreiben sind. Durch die gleichbleibenden Jahresbeträge liegt eine Linearität vor, daher wird diese Methode lineare Abschreibung genannt. Der jährliche Abschreibungsbetrag errechnet sich aus Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten geteilt durch die Nutzungsdauer.

Wenn wir die lineare Abschreibung betrachten, so werden hier die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Zahl der Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer geteilt. Als Ergebnis erhalten wir einen auf das einzelne Wirtschaftsjahr entfallenden, stets konstanten Abschreibungsbetrag.

$$\text{Abschreibungsbetrag} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten}}{\text{Zahl der Jahre der betrieblichen Nutzung}}$$

In Zeiten, in denen die Regierung Investitionen stärker fördern will, bzw. sehr häufig auch, um das Wirtschaftswachstum anzukurbeln, wird (meist temporär) auch die degressive Abschreibung als zulässig definiert.

Die degressive Abschreibung berechnet sich auf Basis eines gleichbleibenden AfA-Satzes, der historisch meist maximal 30 % betragen durfte. Die Berechnung erfolgt über den Restbuchwert des Wirtschaftsgutes. Durch den gleichbleibenden AfA-Satz verringern sich die Abschreibungsbeträge über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Da diese Berechnung nie den Betrag Null erreicht, wird im letzten Jahr der Nutzung eine Abschlussabschreibung in Höhe des Restbetrages vorgenommen.

Weiterhin im Unternehmen eingesetzte bzw. genutzte, jedoch voll abgeschriebene Vermögensgegenstände sind mit einem Restwert, welcher auch als Erinnerungswert (z. B. 1 €) bezeichnet wird, in der Bilanz zu berücksichtigen.

Nachstehend ein Beispiel zur degressiven Abschreibung als Buchwertabschreibung (geometrisch-degressiven Abschreibung) mit einem Prozentsatz von 20 %:

Anschaffungskosten 100.000 €, Abschreibungssatz 20 % = 0,2	Nutzungsdauer 5 Jahre.
Anschaffungskosten	100.000 €
Abschreibung 1. Jahr $100.000 \times 0,2$	– 20.000 €
Buchwert Ende des 1. Jahres	80.000 €
Abschreibung 2. Jahr $80.000 \times 0,2$	– 16.000 €
Buchwert Ende des 2. Jahres	64.000 €
Abschreibung 3. Jahr $64.000 \times 0,2$	– 12.800 €
Buchwert Ende des 3. Jahres	51.200 €
Abschreibung 4. Jahr $51.200 \times 0,2$	– 10.240 €
Buchwert Ende des 4. Jahres	40.960 €
Abschreibung 5. Jahr $40.960 \times 0,2$	– 8.192 €
Buchwert Ende des 5. Jahres	32.768 €

Wenn man dies in der Art fortsetzt, sieht man, dass die Abschreibungsbeträge theoretisch erst im Unendlichen gegen Null laufen. Daher sagt man, dass die Anlagegegenstände dieser degressiven Abschreibungsmethode nur während ihrer Nutzungsdauer unterliegen.

Im vorigen Beispiel arbeiteten wir mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren. Sollte der Anlagegegenstand nach diesen 5 Jahren voll abgeschrieben werden, so sehen wir, dass ein verhältnismäßig hoher Abschreibungsbetrag in der Höhe von $8192 + 32.768 = 40.960$ € entsteht. Als sinnvoll erweist sich daher eine Kombination der geometrisch-degressiven Abschreibung mit der linearen Abschreibung. Ein Wechsel von der geometrisch-degressiven in die lineare Abschreibungsmethode sollte nach dem Geschäftsjahr erfolgen, in dem die lineare Abschreibung höher als die degressive Abschreibung ist.

2.2.12 Sonstige betriebliche Aufwendungen (Posten 21)

Dieser Sammelposition zuzuordnen sind alle Aufwendungen, die im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auftreten und nicht einer anderen spezifizierten Aufwandsart zugehörig sind. Dazu zählen insbesondere sonstige, aber im Gliederungsschema nicht speziell aufgeführte Aufwandsarten, wie z. B.