

Hentze/Kehres/Maier

Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern

Systematische Einführung

6., überarbeitete Auflage

Kohlhammer

Kohlhammer

Die Autoren

Prof. a. D. Dr. Dr. h. c. mult. Joachim Hentze

Technische Universität Braunschweig.

Dr. Erich Kehres

Ehem. Prokurist der WRG – Wirtschaftsberatungs- und Revisionsgesellschaft mbH in Hannover.

Prof. Dr. Björn Maier

Duale Hochschule Baden-Württemberg Mannheim

Joachim Hentze
Erich Kehres
Björn Maier

Kosten- und Leistungs- rechnung in Krankenhäusern

Systematische Einführung

6., überarbeitete Auflage

Verlag W. Kohlhammer

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechts ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Warenbezeichnungen, Handelsnamen und sonstigen Kennzeichen in diesem Buch berechtigt nicht zu der Annahme, dass diese von jedermann frei benutzt werden dürfen. Vielmehr kann es sich auch dann um eingetragene Warenzeichen oder sonstige geschützte Kennzeichen handeln, wenn sie nicht eigens als solche gekennzeichnet sind.

Es konnten nicht alle Rechtsinhaber von Abbildungen ermittelt werden. Sollte dem Verlag gegenüber der Nachweis der Rechtsinhaberschaft geführt werden, wird das branchenübliche Honorar nachträglich gezahlt.

Dieses Werk enthält Hinweise/Links zu externen Websites Dritter, auf deren Inhalt der Verlag keinen Einfluss hat und die der Haftung der jeweiligen Seitenanbieter oder -betreiber unterliegen. Zum Zeitpunkt der Verlinkung wurden die externen Websites auf mögliche Rechtsverstöße überprüft und dabei keine Rechtsverletzung festgestellt. Ohne konkrete Hinweise auf eine solche Rechtsverletzung ist eine permanente inhaltliche Kontrolle der verlinkten Seiten nicht zumutbar. Sollten jedoch Rechtsverletzungen bekannt werden, werden die betroffenen externen Links soweit möglich unverzüglich entfernt.

6., überarbeitete Auflage 2022

Alle Rechte vorbehalten

© W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Gesamtherstellung: W. Kohlhammer GmbH, Stuttgart

Print:

ISBN 978-3-17-026110-5

E-Book-Formate:

pdf: ISBN 978-3-17-026111-2

epub: ISBN 978-3-17-032616-3

Vorwort zur 6. Auflage

Die letzten beiden Jahre vor Drucklegung dieses Buches waren geprägt durch die pandemische Situation in der Bundesrepublik Deutschland und überall auf der Welt. In diesem Zuge ist das Gut »Gesundheit« und die Daseinsvorsorge für die Menschen im Sinne des Wertes der Gesundheit und der Verfügbarkeit von Gesundheitsleistungen viel deutlicher in den Mittelpunkt der öffentlichen Diskussion getreten als jemals zuvor.

Allerdings kann auch in der abklingenden Corona Pandemie gesagt werden, dass die Gesundheitsversorgung in der Bundesrepublik Deutschland weiter den tatsächlichen Bedürfnissen der Bevölkerung angepasst werden muss. Zwar ist derzeit der Ruf vieler Experten, die davon ausgehen, dass die Versorgung mit weniger Akutkliniken und vor allem weniger stationären Betten deutlich effizienter organisiert werden könnte, etwas verhaltener, aber auch die Pandemie hat gezeigt, dass die vorgehaltenen Kapazitäten sehr unterschiedlich nachgefragt werden.

Das Ziel einer effektiveren und damit qualitativ hochwertigeren Versorgung hat der Gesetzgeber nicht aus dem Auge verloren, aber vor einer wirklich geplanten Strukturreform sind die unterschiedlichen staatlichen Instanzen noch ein Stück des Weges entfernt oder scheuen entschieden zurück. Nichtsdestotrotz setzt sich die ungeplante Veränderung der Strukturen aufgrund der bestehenden regulatorischen Vorgaben und des daraus entstehenden wirtschaftlichen Drucks fort.

Krankenhäuser und Krankenhausverbände können darauf nur reagieren, in dem sie versuchen, ihre wirtschaftliche Situation durch Anpassung des Leistungsangebots, Verbesserung der Kostenstrukturen und Versorgungsprozesse zu verbessern. Aus diesem Grund hat die Kosten- und Leistungsrechnung und darauf aufbauend das Controlling eine wichtige und in ihrer Relevanz weiter steigende Bedeutung für die Krankenhäuser. Denn nur wer Geschäftsvorfälle und damit Kosten und Leistungen genau dokumentiert, wird auch etwas über die Wirkungen seines Handelns herausfinden können und damit in der Lage sein, neben der Wirtschaftlichkeit auch seine Performance bzw. seinen Outcome entsprechend zu beurteilen.

Die gesetzlichen Reformen der letzten Jahre – wie das Krankenhausstrukturgesetz (KHSG) aus 2016 oder das Pflegepersonalstärkungsgesetz (PPSG) und die Pflegepersonaluntergrenzenverordnung (PPUGV) seit 2019 – haben dazu geführt, dass etwa Kalkulations-, aber auch die Kontrollaufgabe der KLR eher noch relevanter geworden sind.

Diesen Entwicklungen und Reformen wird in der Überarbeitung und Neuauflage des Buches Rechnung getragen. Außerdem wurde ein eigenes Kapitel Controlling angefügt, um nicht nur die Informationsgewinnung und -aufbereitung intensiv zu beleuchten, sondern auch die daraus resultierende Entscheidungsunterstützung noch deutlicher herauszuarbeiten. Ein weiterer neuer Aspekt, der Eingang in dieses Buch gefunden hat, sind die zusätzlichen und zukünftigen neuen Reportinganforderungen von Krankenhäusern im Bereich der Qualitätssteuerung und der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Unser Dank gilt insbesondere Herrn Dr. Dirk Lauscher, Herrn Marcel Bordt (M. A.) und Frau Anna Schock (M.A.) für die Unterstützung der Recherche und Umsetzung des Buches (insbesondere der Abbildungen) sowie die zielführenden Diskussionen zur Weiterentwicklung des Buches.

Mannheim, im November 2021

Björn Maier

Vorwort zur 5. Auflage

Nach einer Studie der McKinsey-Unternehmensberatung aus dem Jahr 2006 ist jedes dritte Krankenhaus in Deutschland auf mittlere Sicht von Zusammenlegungen oder gar Schließung bedroht. Trotz intensiver Sanierungsanstrengungen, erfolgreicher Privatisierung und einer deutlich verbesserten Wettbewerbsfähigkeit können viele Kliniken nicht kostendeckend betrieben werden. Die Krankenhäuser benötigen für die Umstrukturierungen und die Verbesserung der Prozesse geeignete zielgerichtete Steuerungsinstrumente, um wirtschaftlich zu arbeiten. Damit erhält die Kosten- und Leistungsrechnung mit den so genannten Fallpauschalen als Führungsinstrument einen sehr hohen Stellenwert. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die schrittweise Umstellung der Vergütung von der Einzelleistungserstattung auf einheitliche Honorare für Behandlungen in den Kliniken zu nachhaltigen Kostensenkungen führen wird.

Die Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern erhält durch die auf dem Fallpauschalengesetz basierende DRG-bezogene Leistungsvergütung einen neuen Schwerpunkt. Eine Patientenkalkulation, die auf einer patientenbezogenen Leistungsverrechnung aufbaut, wird nun unverzichtbar.

Die Verdichtung der leistungs- und kostenbezogenen Patientendaten zu Patientenkategorien, insbesondere Fallpauschalen, ermöglicht die Nachkalkulation der extern vorgegebenen Preise und unterstützt die Krankenhausleitung bei der Leistungs- und Kostenplanung.

Die Patientenkalkulation schafft eine bisher nicht da gewesene Transparenz, die ihrerseits die Grundlage ist, um die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses zu erhöhen.

Konzeptionell und inhaltlich hat Frau Dr. Regina Ahlbrecht engagiert an der Neuauflage mitgearbeitet. Die mühevollen redaktionellen Arbeiten oblagen Frau Anna Soisch. Unser Dank gilt nicht zuletzt Herrn Marko Roeske vom Lektorat Krankenhaus des W. Kohlhammer GmbH Verlags, der uns mit großem Engagement unterstützt hat.

Braunschweig, im Mai 2007

Joachim Hentze
Erich Kehres

Vorwort zur 2. Auflage

Mit der zweiten neu bearbeiteten Auflage wird zum einen der Entwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus Rechnung getragen, die geprägt ist durch die zunehmende Bedeutung des instrumentalen Charakters der Kosten- und Leistungsrechnung. Zum anderen werden Fragestellungen der Kostenträgerrechnung aufgegriffen, die sich aus der Novellierung des Krankenhausfinanzierungsrechts durch das Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) und durch die erwartete Novellierung der Bundespflegesatzverordnung ergeben.

Mit dem vorliegenden Buch wird eine systematische Einführung in die Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern gegeben. Dabei wird der praktischen Umsetzbarkeit besondere Beachtung geschenkt, so dass dieses Lehrbuch vor allem für die Anwender der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus gedacht ist. Daneben ist es auch für diejenigen geeignet, die sich in Studium oder Selbststudium mit den Aufgaben und der Methodik der Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern vertraut machen wollen.

Wir sind uns der Tatsache bewusst, dass die Rahmenbedingungen für die Kosten- und Leistungsrechnung in Form des Krankenhausfinanzierungsrechts derzeit noch in Bewegung sind. Aber gerade in einer derartigen Situation gewinnt die Auseinandersetzung mit dem Instrument Kosten- und Leistungsrechnung, mit dessen Hilfe das Leistungs- und Kostengeschehen im Krankenhaus transparent gemacht und abgebildet wird, an Bedeutung, denn nur bei Kenntnis der Zusammenhänge zwischen Leistungen und Kosten lassen sich Bestimmungen des Krankenhausfinanzierungsrechts in ihren möglichen materiellen Auswirkungen abschätzen und so umsetzen, dass die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser gewährleistet wird.

Unser Dank gilt Frau Brigitte Kier für die mühevollen Schreibarbeit und Herrn Christian Kier für die Anfertigung der Abbildungen.

Braunschweig und Nienburg, im Oktober 1993

Joachim Hentze
Erich Kehres

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 6. Auflage	5
Vorwort zur 5. Auflage	7
Vorwort zur 2. Auflage	8
Abkürzungsverzeichnis	13
I Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus	
II Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus	
1 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens	27
2 Spezielle Kosten-, Leistungs- und Erlösbegriffe	31
2.1 Spezielle Kostenbegriffe	31
2.2 Spezielle Leistungs- und Erlösbegriffe	34
3 Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung	36
4 Prinzipien der Kostenzuordnung, Kosten- und Erlösverteilung	38
5 Systeme der Kostenrechnung	42
5.1 Überblick	42
5.2 Ist-, Normal- und Plankostenrechnung	43
5.2.1 Istkostenrechnung	43
5.2.2 Normalkostenrechnung	44
5.2.3 Plankostenrechnung	44
5.3 Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung	46
III Erlös- und Kostenerfassung sowie Erlös- und Kostenverteilung	
1 Erlös- und Kostenartenrechnung	51
1.1 Gliederung der Erlös- und Kostenarten	51

1.2	Erfassung der Erlös- und Kostenarten	53
1.2.1	Allgemeine Hinweise	53
1.2.2	Erfassung der Personalkosten	55
1.2.3	Erfassung der Sachkosten	59
1.2.4	Erfassung der Zinsen für Betriebsmittelkredite	62
1.3	Abgrenzung zwischen Finanzbuchführung sowie der Erlös- und Kostenrechnung	63
2	Kostenstellenrechnung	64
2.1	Aufgaben der Kostenstellenrechnung	64
2.2	Die Gestaltung der Kostenstellenrechnung	65
2.2.1	Überblick	65
2.2.2	Bildung und Einteilung von Kostenstellen	65
2.2.3	Kostenstellenkontierung	68
2.2.4	Verteilung der Kosten innerhalb des Kostenstellensystems	80
3	Kostenträgerrechnung	107
3.1	Aufgaben und Grundbegriffe der Kostenträgerrechnung	107
3.2	Verfahren der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	109
3.2.1	Überblick	109
3.2.2	Divisionskalkulation	110
3.2.3	Zuschlagskalkulation	112
3.2.4	Verrechnungssatzkalkulation	115
3.2.5	Kuppelkalkulation	116
3.3	Kostenträger im Krankenhaus	118
3.4	Patienten- und Fallkalkulation	124
3.4.1	Überblick	124
3.4.2	Kategorisierung und Zuordnung der Kostenstellen ..	126
3.4.3	Umsetzung des Nettoprinzips	126
3.4.4	Verrechnung der Kosten der allgemeinen Kostenstellen	130
3.4.5	Verteilung der indirekten Kosten	131
3.4.6	Kostenträgereinzelkosten	131
3.4.7	Ermittlung der Verrechnungssätze und der Kosten der Betriebsleistungen	132
3.4.8	Kalkulation der Marktleistungen	148
3.5	Wertung von Fallpauschalen im Hinblick auf die Erhöhung der Wirtschaftlichkeit	152
4	Erlösrechnung	154
5	Kostenträgerzeitrechnung	158

IV	Kostenplanung und Kostenkontrolle	
1	Aufgaben und Überblick	163
2	Kostenplanung	165
2.1	Produktions- und kostentheoretische Grundlagen	165
2.1.1	Produktions- und Kostentheorie sowie Kosten- und Leistungsrechnung	165
2.1.2	Hauptkosteneinflussgrößen	167
2.1.3	Kostenverhalten bei Beschäftigungsänderungen	170
2.2	Teilschritte der Kostenplanung	176
2.2.1	Überblick und Verfahren der Kostenplanung	176
2.2.2	Leistungsplanung	177
2.2.3	Planung der Personalkosten	180
2.2.4	Planung der Sachkosten	188
2.2.5	Bereitschaftskosten und Leistungskosten	193
3	Kostenkontrolle	198
3.1	Grundlagen der Kostenkontrolle	198
3.2	Abweichungen beim Soll-/Istvergleich	200
3.2.1	Preisabweichungen	200
3.2.2	Verbrauchsabweichung	201
3.2.3	Beschäftigungsabweichung	202
3.3	Abweichungsauswertung	203
4	Plankalkulation und Planerfolgsrechnung	205
4.1	Plankalkulation	205
4.2	Planerfolgsrechnung	205
5	Kostenplanung, externes Budget und Kostenkontrolle	208
V	Von der Kosten- und Leistungsrechnung zur Steuerung	
1	Controllingsysteme im Krankenhaus	213
1.1	Aufgaben des Controllings	214
1.2	Struktur und Aufbau des Controllings	215
1.3	Informationsbeschaffung, Informationsaufbereitung und Entscheidungsunterstützung	215
2	Ergebnisrechnungen im Krankenhaus	219
2.1.	Ziele und Aufgabe von Standards	219
2.2	Nachhaltiges Betriebsergebnis nach Standard CS 100	220
2.2.1	Paradigmen des Standards CS 100	220
2.2.2	Berechnungslogik des Standards CS 100	220
2.2.3	Steuerungswirkung	221
2.3	Bereichsergebnisse nach Standard CS 200	221

2.3.1	Grundlegende Paradigmen	221
2.3.2	Berechnungslogik	222
3	Controllinginstrumente im Krankenhaus	227
4	Betriebsvergleiche und Benchmarking	231
4.1	InEK Betriebsvergleich bzw. Benchmarking	232
4.2	Andere Benchmarkingansätze	233
5	Balanced Scorecard (BSC) als Steuerungsinstrument	234
VI	Neue Entwicklungen in der Steuerungssystematik	
1	Qualitätsberichterstattung	239
2	Nachhaltigkeitsberichterstattung	240
VII	Anhang	
1	Kontenrahmen (Kontenklassen 0–8) lt. Anlage 4 der KHBV	245
2	Kostenstellenrahmen lt. Anlage 5 der KHBV	257
3	IBLV-Verrechnungsschlüssel	260
4	Aufstellung der Entgelte und Budgetermittlung (AEB) lt. KHEntG	263
5	Übersicht der Hauptdiagnosegruppen MDC	269
	Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	271
	Literaturverzeichnis	273
	Stichwortverzeichnis	277

Abkürzungsverzeichnis

AEB	Aufstellung der Entgelte für Budgetermittlung
AVR	Richtlinien für Arbeitsverträge in den Einrichtungen des Deutschen Caritasverbandes
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BAT	Bundes-Angestellentarifvertrag
BfuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BG-T	Krankenhaus-Nebenkostentarif für die Abrechnung mit den gesetzlichen Unfallversicherungsträgern
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMA	Bundesministerium für Arbeit und Soziales
BMÄ	Bewertungsmaßstab für kassenärztliche Leistungen
BpflV	Bundespflegesatzverordnung
CC	Complication and Comorbidity
CCL	Complication and Comorbidity Level
CSR	Corporate Social Responsibility
CTG	Cardiotokogramm
DBW	Die Betriebswirtschaft
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DKG-NT	Tarif der Deutschen Krankenhausgesellschaft für die Abrechnung erbrachter Leistungen und für die Kostenerstattung vom Arzt an das Krankenhaus
DRG	Diagnosis Related Group
EEG	Elektroenzephalogramm
EGO	Ersatzkassen-Gebührenordnung
EKG	Elektrokardiogramm
EMG	Elektromyogramm
EU	Europäische Union (EU)
FPG	Fallpauschalengesetz
f&w	führen und wirtschaften im Krankenhaus
GBA	Gemeinsamer Bundesausschuss
GOÄ	Gebührenordnung für Ärzte
GSG	Gesundheitsstrukturgesetz
(GRI)	Global Reporting Initiative
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens
ICD	International Classification of Diseases
ICPM	International Classification of Procedures in Medicine

InEK	Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus
IQTIG	Institut für Qualitätssicherung und Transparenz im Gesundheitswesen
KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
KHEntG	Krankenhausentgeltgesetz
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KLN	Kosten- und Leistungsnachweis
LKA	Leistungs- und Kalkulationsaufstellung
MDC	Major Diagnostic Category
NUB	Neue Untersuchungs- und Behandlungsmethoden
OP	Operation, Operationssaal
PMC	Patient Management Category
PPSG	Pflegepersonal-Stärkungs-Gesetz
PPR	Pflege-Personalregelung
PPUgV	Pflegepersonal-Untergrenzen-Verordnung
SGB V	Sozialgesetzbuch, Fünftes Buch – Gesetzliche Krankenversicherung
SR	Sonderregelung
SOP	Standard Operating Procedure
TVöD	Tarifvertrag öffentlicher Dienst ab 1.10.2005
TVö-K	Arbeitszeit für Krankenhäuser
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen

I Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

Hauptaufgabe der Krankenhäuser ist die stationäre Behandlung von Patienten, die neben der Diagnose und Therapie auch Unterkunft und Pflege der Patienten umfasst.

Daneben werden in unterschiedlichem Umfang ambulante Patienten behandelt sowie Forschung und Lehre betrieben. Die ambulante Behandlung im Krankenhaus ergänzt die ambulante Behandlung durch niedergelassene Ärzte.

Vor- und nachstationäre Behandlung im Krankenhaus verbinden die ambulante Behandlung durch niedergelassene Ärzte und die stationäre Behandlung im Krankenhaus.

Rechtsgrundlage für den Umfang der von Krankenhäusern wahrzunehmenden Aufgaben und ihrer Finanzierung bilden das *Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG)*¹, die *Bundespflegesatzverordnung (BpflV)*² und das *Krankenhausentgeltgesetz (KHEntG)*³ sowie die *Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV)*⁴.

Krankenhäuser sind überwiegend gemeinwirtschaftliche Betriebe, die durch die Wahrnehmung der ihnen zugeordneten Aufgaben öffentliche Bedürfnisse befriedigen und Aufgaben der Daseinsfürsorge übernehmen.

Die gesellschaftliche Bedeutung des Angebotes von Krankenhausleistungen hat zur Folge, dass im Krankenhaus die *Bedarfsdeckung* oberste Maxime wirt-

1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz – KHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. April 1991 (BGBl. I S. 886), zuletzt geändert durch Art. 3 des Gesetzes vom 10. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5162)

2 Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung – BpflV) vom 26. September 1994 (BGBl. I S. 2750), zuletzt geändert durch Art. 14 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 (BGBl. I S. 2754)

3 Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntG) vom 23. April 2002 (BGBl. I S. 1412, 1422), zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 (BGBl. I S. 2754)

4 Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuchführungsverordnung – KHBV) vom 10.04.1978, zuletzt geändert durch Art. 2 V v. 21.12.2016 I 3076

schaftlichen Handelns ist. Das bedeutet eine Dominanz des Sachziels. Dabei darf aber nicht übersehen werden, dass Krankenhäuser zu mehr als einem Drittel inzwischen in privater Trägerschaft sind und damit auch eine privatwirtschaftliche an Formalzielen orientierte Steuerung, inkl. entsprechender Interessen der Anteilseigner, einhergeht.⁵ Auch ist die Formalzielorientierung bei frei-gemeinnützigen und öffentlichen Krankenhäusern in den letzten Jahren sicherlich deutlich stärker geworden. Dies geschieht nicht zuletzt auf Grundlagen eines ansteigenden Wirtschaftlichkeits- und Wettbewerbsdrucks⁶. Krankenhäuser werden wirtschaftlich dadurch gesichert, dass ihre Investitionskosten im Wege öffentlicher Förderung übernommen werden, »leistungsgerechte« Erlöse aus Pflegesätzen sowie Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlung und für ambulantes Operieren erhalten (*Duale Finanzierung*).⁷ Zu den Pflegesätzen zählen insbesondere auch die Fallpauschalen im Sinne des Krankenhausentgeltgesetzes.

Der Krankenhausprozess zur Erreichung seines Sachziels ist aber nichtdestotrotz auch ein Entscheidungsprozess, der Planung, Durchführung und Kontrolle umfasst, Informationen benötigt und sich in Zahlen niederschlägt.

Als Informationssystem der Unternehmung dient das *betriebliche Rechnungswesen* dazu, wirtschaftlich bedeutsame Informationen an die Informationsadressaten weiterzugeben. Die Geschäftsvorfälle und -ergebnisse sind zu erfassen, zu planen und zu kontrollieren.⁸

Aus der Verschiedenheit der Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens ergibt sich eine Zweiteilung in *externes Rechnungswesen* (Finanzbuchführung und Jahresabschluss) und *internes Rechnungswesen* (Kosten- und Leistungsrechnung).

Gegenstand der *Finanzbuchführung* sind alle monetären Vorgänge zwischen dem Krankenhaus und der Umwelt. Die *Kosten- und Leistungsrechnung* erfasst den Prozess der Leistungserstellung und Leistungsverwertung, insbesondere innerhalb des Krankenhauses.

Während bei der nach außen gerichteten Finanzbuchführung die *Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe* im Vordergrund steht, bildet die Kosten- und Leistungsrechnung den Betriebsprozess in Kosten- und Leistungsgrößen ab. Damit wird vor allem auf zwei Aufgaben abgestellt:

- *Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens,*
- *Preisbildung.*

Haberstock ergänzt diese beiden Hauptaufgaben um eine dritte Aufgabe, nämlich das Bereitstellen von Zahlenmaterial für *dispositive Zwecke*. Diesen Aspekt der Kosten- und Leistungsrechnung stellt auch Kosiol heraus, wenn er den instrumental-pragmatischen Charakter der Kosten- und Leistungsrechnung im Zusammenhang mit unternehmerischen Entscheidungs- und Steuerungsaufgaben betont.

5 Vgl. zu Trägerschaften: www.gesundheitsberichterstattung.de

6 Berger, R. Krankenhausstudie 2019

7 Vgl. § 4 KHG

8 Vgl. Haberstock, L. bearbeitet von Breithecker, V.: Kostenrechnung I., 12. Aufl., Berlin 2005, S. 3

Für das Krankenhaus muss die Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen der Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsprozesses insbesondere Informationen über die Wirtschaftlichkeit zur Verfügung stellen. Die Leistungsmenge wird dabei theoretisch prospektiv mit den Kostenträgern im Rahmen der Budgetverhandlung auf Grundlage des § 4 KHEntgG vereinbart.⁹ An die Stelle der Preisbildung als wesentliche Funktion der KLR, die extern durch das Institut für das Entgeltssystem im Krankenhaus (InEK) durchgeführt wird, tritt die Nachkalkulation der extern vorgegebenen Preise in Form der *Fallpauschalen*.

Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus stehen in engem Zusammenhang mit dem Krankenhausfinanzierungssystem. Daher enthält das Krankenhausfinanzierungsrecht im § 16 Abs. 1 Nr. 7 KHG die Rechtsgrundlage für die Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuchführungsverordnung – KHBV).¹⁰

Die materielle Bedeutung erhält die KHBV durch § 17 Abs. 2 KHG, der festlegt, dass die Kosten der Krankenhausleistungen nach Maßgabe der KHBV auf der Grundlage der kaufmännischen Buchführung und einer Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln sind.

Hinsichtlich der Kosten- und Leistungsrechnung konkretisiert § 8 KHBV die Bestimmungen des KHG und legt die *Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus* fest:

- (1) Betriebsinterne Steuerung
- (2) Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses
- (3) Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten (bis zum Jahr 2016 musste sie darüber hinaus die Erstellung der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung ermöglichen).

Zu (1): Betriebsinterne Steuerung

Die betriebsinterne Steuerung stellt auf das Erreichen von Zielen ab, die operational, d. h. nach Zielinhalt, Zielausmaß und zeitlichem Bezug vorgegeben sind.

Die Kosten- und Leistungsrechnung als Kontroll- und Steuerungsinstrument erfüllt nur dann die ihr gestellten Aufgaben, wenn sie sich nicht nur auf die Analyse der Vergangenheit beschränkt, sondern die Kostenplanung einbezieht. Dieser Forderung wird nur eine zukunftsorientierte (Plan-)Kostenrechnung gerecht.

Zu (2): Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses

Entsprechend der Aufgabenstellung der Krankenhäuser, nämlich Krankheiten festzustellen, zu heilen oder Schmerzen zu lindern, kommt die Leistungsfähig-

⁹ Zum Grundprinzip »medizinisch leistungsgerechte Entgelte« ► Kap. III 3.3

¹⁰ Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuchführungsverordnung-KHBV) vom 10.04.1978, zuletzt geändert durch Art. 2 V v. 21.12.2016 I 3076 in der Fassung der Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechts vom 26.09.1994 (BGBl. I S. 2750)

keit eines Krankenhauses primär darin zum Ausdruck, inwieweit es gelingt, den Gesundheitszustand von Patienten positiv zu verändern (Primärleistung).¹¹

Da sich die so verstandene Primärleistung nur schwer messen lässt und noch schwerer ein ursächlicher Zusammenhang herzustellen ist zwischen ärztlichem und pflegerischem Bemühen und der Verbesserung des Gesundheitszustandes von Patienten, kommt die Leistungsfähigkeit eines Krankenhauses durch die erbrachten oder möglichen Leistungen insbesondere in den Bereichen Diagnostik und Therapie (Sekundärleistungen) zum Ausdruck. Diese Leistungen sollten sich an den Leitlinien der Fachgesellschaft orientieren.

Den Zusammenhang zwischen Primär- und Sekundärleistung im Rahmen des Krankenhausprozesses zeigt die nachfolgende Abbildung (► Abb. 1).¹²

Praktische Bedeutung für die Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus haben nur messbare Leistungen und zwar *Betriebsleistungen*, die in den verschiedenen Kostenstellen (Leistungsbereichen) des Krankenhauses erbracht werden und *Marktleistungen*¹³, die gegenüber den Patienten abrechenbar sind und eine Vielzahl von Betriebsleistungen beinhalten bzw. beinhalten können.

Im Krankenhaus ist die Leistungsfähigkeit immer gekoppelt mit der Forderung nach wirtschaftlicher Leistungserbringung und der Beschränkung auf medizinisch notwendige und zweckmäßige Leistungen.

Das *Wirtschaftlichkeitsprinzip* hat im Hinblick auf die Erreichung des Formalzieles Kostendeckung instrumental Charakter, dessen Bedeutung dadurch noch herausgehoben wird, dass Wirtschaftlichkeit Voraussetzung für die Kostendeckung ist.

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip greift im Krankenhaus hinsichtlich der Leistungserbringung in der Regel in Form des Minimumprinzips, d. h. die medizinisch notwendigen und zweckmäßigen Leistungen sollen mit möglichst geringen Kosten erbracht werden.¹⁴ Denkbar ist allerdings im Rahmen einer Planung auch die Anwendung des Maximumprinzips, das bedeutet: Wie viele medizinisch notwendige und zweckmäßige Leistungen sind mit einer gegebenen Personal- und Sachausstattung zu erbringen.

Schwierig ist die Messung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus. § 13 BPflV a. F. nannte in diesem Zusammenhang die Kosten und Leistungen vergleichbarer Krankenhäuser sowie die Maßstäbe und Grundsätze zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Krankenhäuser nach § 19 KHG¹⁵, die jedoch bisher nur für Teilbereiche existieren bzw. existieren

11 Vgl. Eichhorn, S.: Krankenhausbetriebslehre. Theorie und Praxis der Krankenhausleistungsrechnung, Bd. 3, Stuttgart 1987, S. 28–31

12 Vgl. Eichhorn, S.: Krankenhausbetriebslehre. Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Bd. 1, 3. Aufl., Stuttgart 1975, S. 12

13 Die Marktleistungen werden beschrieben durch die Entgeltformen der Krankenhausleistungen, die Kostenträger im Sinne der Kostenrechnung darstellen (► Kap. III 3.3).

14 Zum instrumental Charakter des Wirtschaftlichkeitsprinzips vgl. Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd.: Die Produktion, 22. Aufl., Berlin 1976, S. 457ff.

15 § 19 KHG sieht vor, dass die Deutsche Krankenhausgesellschaft und die Spitzenverbände der gesetzlichen Krankenversicherung Empfehlungen über Maßstäbe und Grundsätze

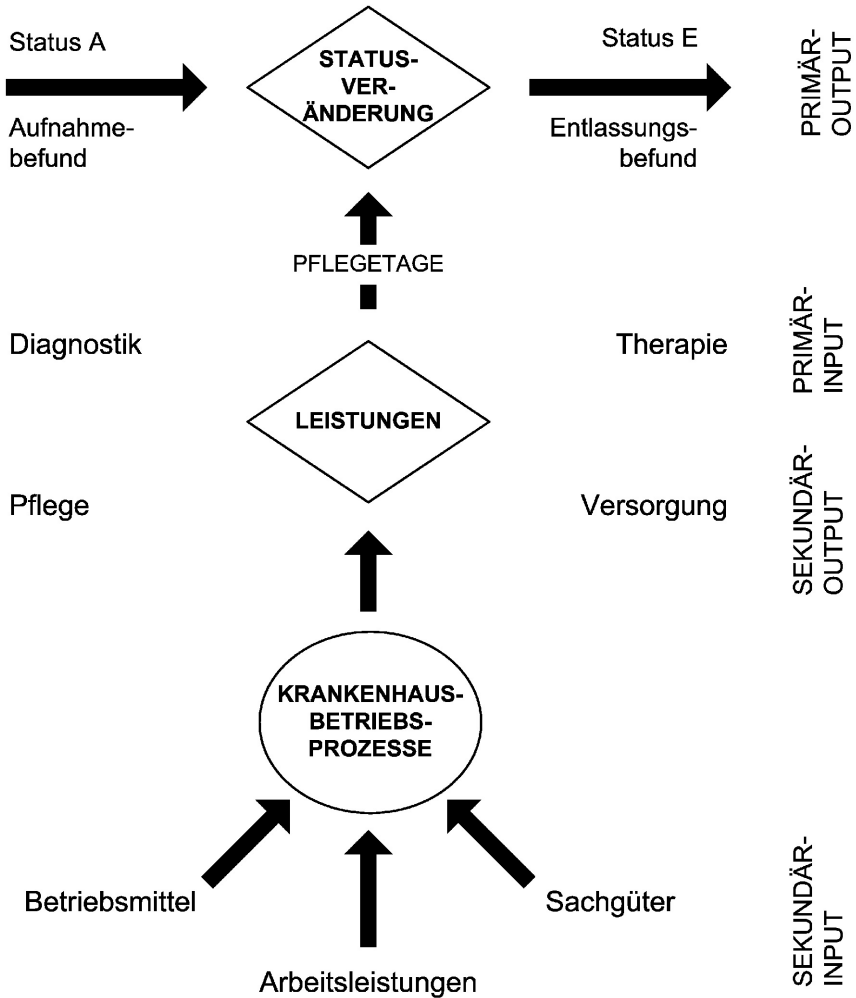


Abb. 1: Input und Output des Krankenhausprozesses

tierten.¹⁶ Auch nach Wegfall des Selbstkostendeckungsprinzips und dessen Ersatz durch das Prinzip »medizinisch leistungsgerechter Entgelte« hat das Wirtschaftlichkeitsprinzip unverminderte Bedeutung als »Kostendeckungsvoraussetzung«.

Die Wirtschaftlichkeit als Relation von Sollkosten zu Istkosten zu definieren, verlagert das Problem der Messung der Wirtschaftlichkeit lediglich in Richtung

ze für die Wirtschaftlichkeit der Krankenhäuser, insbesondere für den Personalbedarf und die Sachkosten, erarbeiten.

16 Z. B. für den Pflegedienst in Form der Pflege-Personalregelung (PPR), die mit der Änderung der BpflV ihre Verbindlichkeit verloren hat.

der Ermittlung der (vorzugebenden) Sollkosten. Diese wiederum kann sich orientieren an:

- dem Zeitvergleich, d. h. den Kosten und Leistungen vorangegangener Perioden
- dem zwischenbetrieblichen Vergleich, d. h. den Kosten und Leistungen vergleichbarer Krankenhäuser bzw. an den extern vorgegebenen Vergütungen für Krankenhausleistungen, insbesondere den Fallpauschalen

Zu (3): Ermittlung der Selbstkosten nach den Vorschriften der Bundespflegesatzverordnung

Dies ist insbesondere für die Vergütung nach § 17d des KHG relevant. Entsprechend dem dualen Finanzierungssystem im Krankenhaus werden die Investitionskosten im Wege öffentlicher Förderung übernommen und die übrigen Kosten über Budget und Pflegesätze sowie durch die Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlung und ambulantes Operieren gedeckt.

Krankenhausleistungen im Sinne des Krankenhaus Entgeltgesetzes (KHEntgG) und der Bundespflegesatzverordnung umfassen allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen.¹⁷

Allgemeine Krankenhausleistungen sind die Krankenhausleistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses für eine nach Art und Schwere der Erkrankung des Patienten medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung notwendig sind.¹⁸

Allgemeine Krankenhausleistungen im somatischen Bereich werden grundsätzlich vergütet durch die im § 7 Abs. 1 KHEntgG aufgezählten Entgeltarten:

- (1) Fallpauschalen nach dem auf Bundesebene vereinbarten Entgeltkatalog (§ 9),
- (2) Zusatzentgelte nach dem auf Bundesebene vereinbarten Entgeltkatalog (§ 9),
- (3) gesonderte Zusatzentgelte nach § 6 Abs. 2a,
- (4) Zu- und Abschläge nach § 17b Abs. 1a des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und nach diesem Gesetz sowie nach § 33 Abs. 3 Satz 1 des Pflegeberufgesetzes,
- (5) Entgelte für besondere Einrichtungen und für Leistungen, die noch nicht von den auf Bundesebene vereinbarten Fallpauschalen und Zusatzentgelten erfasst werden (§ 6 Abs. 1),
- (6) Entgelte für neue Untersuchungs- und Behandlungsmethoden, die noch nicht in die Entgeltkataloge nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nrn.1 und 2 aufgenommen worden sind (§ 6 Abs. 2),
- (6a) tagesbezogene Pflegeentgelte zur Abzahlung des Pflegebudgets nach § 6a,
- (7) Pflegezuschlag nach § 8 Abs. 10.

¹⁷ Vgl. § 2 Abs. 1 KHEntgG

¹⁸ Vgl. § 2 Abs. 1 KHEntgG

Insbesondere mit den *Fallpauschalen* werden die allgemeinen Krankenhausleistungen (im Sinne von Betriebsleistungen) für einen nach Diagnose und Therapie bestimmten Behandlungsfall (Patienten) vergütet.

Leistungen für psychiatrische und psychosomatische Einrichtungen bzw. Abteilungen werden auf Grundlage des § 17d KHG vergütet.¹⁹ Die Vergütung erfolgt nach § 3 BpflV ab dem Jahr 2020 in folgender Form: Es wird ein Gesamtbetrag für die Vergütung vereinbart (Grundlage ist der Gesamtbetrag des Vorjahres), dabei wird insbesondere berücksichtigt:

- (1) Veränderungen von Art und Menge der Leistungen des Krankenhauses (Grundlage sind die auf Bundesebene vereinbarten Katalogen nach § 9 Abs. 1 Nrn. 1 und 2).
- (2) Veränderungen von Art und Menge der krankenhausesindividuell zu vereinbarenden Leistungen, einschließlich regionaler oder struktureller Besonderheiten in der Leistungserbringung.
- (3) Kostenentwicklungen sowie Verkürzungen von Verweildauern, Ergebnisse von Fehlbelegungsprüfungen und Leistungsverlagerungen, zum Beispiel in die ambulante Versorgung.
- (4) die Ergebnisse des leistungsbezogenen Vergleichs nach § 4
- (5) die Umsetzung der vom Gemeinsamen Bundesausschuss nach § 136a Abs. 2 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch festgelegten Anforderungen zur Ausstattung mit dem für die Behandlung erforderlichen therapeutischen Personal sowie eine darüber hinaus gehende erforderliche Ausstattung mit therapeutischem Personal (PsychPV).
- (6) Vorgenommene Anpassungsvereinbarung.
- (7) Ausbildungsvergütungen nach Maßgabe des § 27 Abs. 4 des Psychotherapeutengesetzes in Höhe von 1.000 Euro pro Monat.

Der vereinbarte Gesamtbetrag für die Einrichtungen ist sachgerecht aufzuteilen auf

- das Erlösbudget und
- die Erlössumme.

Wahlleistungen (§ 17 KHEntgG) sind neben den allgemeinen Krankenhausleistungen auch weitere Krankenhausleistungen. Zu den Wahlleistungen gehören insbesondere die wahl-ärztlichen Leistungen, d. h. die Behandlung durch den liquidationsberechtigten Chefarzt und die gesondert berechenbare Unterkunft im Einbett- oder Zweibettzimmer.

Welche Kosten des Krankenhauses zu den Kosten der allgemeinen Krankenhausleistungen gehören und durch die stationäre Krankenhausfinanzierung gedeckt sind regeln die gesetzlichen und verordnungsmäßigen Grundlagen der ein-

¹⁹ Diese Umstellung wurde ab 2018 mit einer budgetneutralen Phase verpflichtend. Zu den Grundlagen des Systems, vgl. u. a. https://www.g-drg.de/Kalkulation2/Pauschalisiertes_Entgeltssystem_Psychiatrie_17d_KHG

zelenen Bereiche. Grundsätzlich nicht durch die Fallpauschalen bzw. Zusatzentgelte oder die Vergütung durch § 17d LHG gedeckt sind folgende Kosten des Krankenhauses:

- die Kosten der vor- und nachstationären Behandlung,
- Kosten der ambulanten Leistungen des Krankenhauses,
- die Kosten für im Krankenhaus erbrachte ambulante ärztliche Leistungen von Ärzten des Krankenhauses,
- die Kosten wahlärztlicher Leistungen,
- die Kosten sonstiger Wahlleistungen, insbesondere die Kosten für gesondert berechenbare Unterkunft.

Die Deckung der Kosten durch Erlöse dieser Leistungen ist wie folgt geregelt (► Tab. 1):

Tab. 1: Leistungen und Erlösquellen für die einzelnen Kostenblöcke

Leistungen	Erlösquellen für Kostenblöcke
<ul style="list-style-type: none">• vor- und nachstationäre Behandlung• ambulante ärztliche Leistungen des Krankenhauses• ambulante ärztliche Leistungen der Ärzte des Krankenhauses• wahlärztliche Leistungen• gesondert berechenbare Unterkunft	<ul style="list-style-type: none">• Vergütung lt. § 115a SGB V• Gebühren nach der jeweils geltenden Gebührenordnung• Kostenerstattung durch die Ärzte• Selbstzahler• tagesbezogenes Leistungsentgelt

Der Antrag des Krankenhauses auf medizinisch leistungsgerechte Entgelte für die Krankenhausleistungen erfolgt in Form der Aufstellung der Entgelte und Budgetermittlung (AEB), die als Anlage 1 Bestandteil des Krankenhausentgeltgesetzes ist.

Nach dem Wegfall des Selbstkostendeckungsprinzips²⁰ kommt es bei der Leistungsvergütung nicht mehr primär auf die Kosten des einzelnen Krankenhauses an, denn die geforderte Vergütung muss medizinisch leistungsgerecht sein, d. h. ein (unbestimmtes) Krankenhaus muss die Leistung mit dieser Vergütung erbringen können. Bei den Vergütungen durch Fallpauschalen wird diese Leistungserechtigkeit unterstellt. Trotz Wegfall des Kostendeckungsprinzips sind die geplanten Kosten des einzelnen Krankenhauses von entscheidender Bedeutung, um in Verbindung mit den zu erwartenden Leistungsvergütungen durch Erlöse das Ausmaß der Kostendeckung und damit der Wirtschaftlichkeit erkennen zu können. Hierbei ist insbesondere zu beachten, dass sich die beantragte Leistungsvergütung in Form der AEB auf die Kosten stationärer Leistungen (Nettoprinzip)

²⁰ Im Bereich der »Pflege am Bett« ist dieses Prinzip durch das Pflegepersonalstärkungsgesetz (PPSG) teilweise seit 01.01.2020 wieder eingeführt worden.

beschränkt; d. h. aus den Gesamtkosten des Krankenhauses (Bruttokosten) sind die Nettokosten abzuleiten.²¹

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass das reine Kostendeckungsprinzip für Krankenhäuser in den letzten Jahren im praktischen Betrieb in den Hintergrund getreten ist. Durch die häufig nur zu unzureichende Finanzierung der Investitionen durch die Bundesländer (Investitionslücke)²² sind die Krankenhäuser zum Erhalt der Zukunftsfähigkeit Investitionen durch Aufnahme externer Mittel (z. B. Bankkredite) zu finanzieren. Für Zins- und Tilgung dieser Kredite müssen Überschüsse im Bereich der Betriebsmittelfinanzierung erwirtschaftet werden. Dies bedeutet konkret, dass die Erlöse (z. B. aus Fallpauschalen) gemindert um den für die Nettoinvestitionen notwendigen Betrag als Zielkosten für eine »Kostendeckung« angesetzt werden müssen. Nur so bleibt die Zukunftsfähigkeit, aber auch die Kreditfähigkeit des Krankenhauses erhalten.

21 ► Kap. III 2.2.4.3

22 Vgl. dazu u. a. Untersuchung der BDO / DKI (Hrsg.): »Investitionsfähigkeit der deutschen Krankenhäuser« 2015, S. 7

II Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

1 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens

In den verschiedenen Teilgebieten des betrieblichen Rechnungswesens wird mit unterschiedlichen ökonomischen Größen gerechnet, die teils übereinstimmende und teils abweichende Inhalte haben und für die sich spezifische Begriffe herausgebildet haben.

Die Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung sind zu definieren und inhaltlich abzugrenzen von den Begriffen des externen Rechnungswesens, insbesondere der Finanzbuchführung.

Kosten sind bewerteter Verzehr von Gütern und Dienstleistungen, der zur Erreichung des Betriebszweckes sowie zur Aufrechterhaltung der erforderlichen Kapazitäten entsteht.

Diese Definition des so genannten *wertmäßigen Kostenbegriffes*²³ enthält drei Merkmale:

(1) *Güterverbrauch*

Zum Güterverbrauch zählt nicht nur der Verbrauch an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, sondern auch die Nutzung von Betriebsmitteln, die Inanspruchnahme von Dienstleistungen sowie die Entrichtung öffentlicher Abgaben.

(2) *Leistungsbezogenheit*

Nicht jeder Güterverbrauch stellt Kosten dar, sondern nur der Güterverbrauch, der im Zusammenhang mit der Erstellung betrieblicher Leistungen anfällt, d. h. der Leistungen, die in Erfüllung des Sachzieles des Betriebes erbracht werden.

23 Der wertmäßige Kostenbegriff geht auf Schmalenbach zurück. Für diesen steht der mengenmäßige Güterverbrauch im Vordergrund. Die Bewertung der leistungsbezogenen Verbräuche hat sich am Rechnungszweck zu orientieren, der den Wertansatz bestimmt. Vgl. Schmalenbach, E.: *Kostenrechnung und Preispolitik*, 8. Aufl., Köln, Opladen 1963, S. 15ff. Im Gegensatz dazu stehen beim pagatorischen Kostenbegriff von Koch die leistungsbezogenen Ausgaben im Vordergrund. Damit entfallen rechnungszweckorientierte Wertansätze und das Rechnen mit kalkulatorischen Kosten, insbesondere jenen kalkulatorischen Kosten, denen keinerlei Ausgaben gegenüberstehen, wie z. B. kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital und kalkulatorischer Unternehmerlohn. Vgl. dazu insbesondere Koch, H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: *ZfhF*, 10. Jg., (1958), S. 355–365