

Graumann

Rechnungslegung und Finanzierung der Krankenhäuser

Rechnungslegung und Controlling der Krankenhäuser

- ▶ Alle Ebenen des Rechnungswesens der Krankenhäuser in einem Werk
- ▶ Integrierende Darstellung betriebswirtschaftlicher Aspekte
- ▶ Kostencontrolling und -management
- ▶ Mit zahlreichen Fallbeispielen und einem umfangreichen Abbildungsapparat

4. Auflage

Graumann

Rechnungslegung
und Finanzierung
der Krankenhäuser

Rechnungslegung und Finanzierung der Krankenhäuser

Rechnungslegung und Controlling der Krankenhäuser

- ▶ Alle Ebenen und Teilbereiche des Rechnungswesens der Krankenhäuser in einem Werk
- ▶ Integrierende Darstellung juristischer und betriebswirtschaftlicher Aspekte
- ▶ Kostencontrolling und -management
- ▶ Mit zahlreichen Fallbeispielen und einem umfangreichen Abbildungsapparat

Von

Professor Dr. Mathias Graumann

4., aktualisierte Auflage

ISBN 978-3-482-57574-7

eISBN 978-3-482-01771-1

4., aktualisierte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2007

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: PMGi Agentur für intelligente Medien GmbH, Hamm

Druck: Stückle Druck und Verlag, Ettenheim

VORWORT ZUR 4. AUFLAGE

Spätestens seit der Einführung des Fallpauschalengesetzes im Jahre 2002 ist das Krankenhauswesen in einen einschneidenden Reformprozess eingetreten. Mittlerweile hat das Pauschalentgeltssystem auch im psychiatrischen und psychosomatischen Leistungsbereich Einzug gehalten. Die Krankenhausentgelte werden ständig in jährlichen Fallpauschalenvereinbarungen und Gesetzesnovellierungen weiter differenziert. Flankiert wird diese Entwicklung durch den Übergang zur Investitionsförderung der Plankrankenhäuser mittels leistungsorientierter Investitionspauschalen.

Im Fachschrifttum wird angesichts dieser anhaltenden Dynamik das Erfordernis eines aussagefähigen Rechnungswesens und eines darauf aufbauenden Steuerungs- und Informationssystems für die Krankenhäuser betont. Viele Beratungs- und Prüfungsunternehmen haben mittlerweile Tätigkeitsschwerpunkte im Krankenhauswesen aufgebaut.

Ziel dieses praxisorientierten Lehrwerks in zwei Bänden ist es, die Spezifika der Rechnungslegung der Krankenhäuser komprimiert darzustellen und dabei sowohl betriebswirtschaftliche als auch juristische Aspekte zu integrieren. Hierbei wird die Kenntnis der grundlegenden, branchenspezifischen Rechnungslegungsvorschriften vorausgesetzt, so dass sich die Ausführungen ganz den Besonderheiten der Krankenhäuser widmen.

Den Ausgangspunkt bildet die Erkenntnis, dass die Rechnungslegung der Krankenhäuser maßgeblich von den Rechtsvorschriften über ihre Finanzierung beeinflusst wird. Letztere unterliegt dem sog. „dualen Finanzierungssystem“, dessen Kern eine Trennung von öffentlichen Fördermitteln für Investitionskosten und leistungsgerechte Erlösen für die Krankenhausleistungen bildet.

Aufbauend auf den Finanzierungs- und Entgeltvorschriften des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG), der Abgrenzungsverordnung (AbgrV) und des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) werden die Bestandteile des Rechnungswesens der Krankenhäuser nach Maßgabe der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) erörtert:

- ▶ Buchführung,
- ▶ Jahresabschluss und
- ▶ Kosten- und Leistungsrechnung.

Dass auch die interne Rechnungslegung gesetzlichen Regelungen unterworfen ist (§ 8 KHBV), stellt wiederum eine Besonderheit des Krankenhaussektors dar. Die diesbezüglichen Anforderungen richten sich insbesondere auf die Ableitung einer Kostenartenrechnung aus der Buchführung und einer Kostenstellen- aus der Kostenartenrechnung. Die Kostenstellenrechnung reichte für den Selbstkostennachweis im Rahmen der Vergütung nach Tagespflegesätzen aus. Im Fallpauschalensystem lassen sich hieraus aber keine managementrelevanten Aussagen generieren.

Hierfür bedarf es einer Kostenträgerrechnung, deren Implementierung das sog. InEK-Handbuch zur Kalkulation von Fallkosten im somatischen Bereich schildert. Ebenso werden die Grundzüge des Handbuchs zur Kalkulation psychiatrischer und psychosomatischer Leistungen in Einrichtungen gemäß § 17d KHG dargelegt.

Die Kostenträgerrechnung bildet aber nicht die Endstufe der internen Rechnungslegung, sondern lediglich den Ausgangspunkt für die Entwicklung eines umfassenden Krankenhauscontrollings.

Vor dem Hintergrund einer schwankenden, in der Praxis häufig zurückgehenden Kapazitätsauslastung ist zunächst die Erstellung einer Deckungsbeitragsrechnung erforderlich. Da Erlöse und Kosten prozessbezogen anfallen, ist aus Sicht des Kostenmanagements überdies die Entwicklung einer Prozesskostenrechnung sinnvoll.

Aufgrund der Verknappung der öffentlichen Fördermittel werden die Krankenhäuser oftmals versuchen, Erlöse aus zusätzlichen Leistungen, insbesondere Wahlleistungen zu generieren. Für Konzeption und Kalkulation solcher gewinnorientierter Leistungsbereiche ist die Anwendung einschlägiger Controlling-Instrumente wie Wertanalyse und Zielkostenrechnung von Nutzen. Alle genannten Kostenmanagementmethoden werden anhand praktischer Fallbeispiele erörtert.

Das Lehrbuch richtet sich insbesondere an Führungskräfte und Führungsnachwuchskräfte der Bereiche Rechnungswesen, Controlling, Verwaltung in Krankenhäusern, daneben an Mitarbeiter von Unternehmen der Wirtschafts- und Steuerberatung sowie Wirtschaftsprüfung, die sich einen Überblick über Spezialfragen der Krankenhausrechnungslegung und -finanzierung verschaffen wollen. Auch Dozenten und Studierende der Krankenhausbetriebslehre werden das Buch mit Gewinn lesen.

Der Verfasser ist bemüht, die jeweils anerkannte, gesetzte Fachauffassung zu vermitteln. Der Leser soll aus didaktischen Gründen keinen Meinungsstreitigkeiten ausgesetzt werden. Zur besseren Lesbarkeit wird deshalb auch auf Fußnotenangaben verzichtet. Stattdessen wird ein geschlossenes Verzeichnis der verwendeten Literatur angegeben.

Die umfangreichen Anpassungsarbeiten wären ohne engagierte Unterstützung nicht zu bewerkstelligen gewesen. Deshalb möchte ich mich an dieser Stelle bei meiner wissenschaftlichen Hilfskraft Frau Alexandra Piscalar für ihre engagierte und umfassende Mitarbeit bei der Erstellung der Neuauflage bedanken. Ein besonderer Dank gebührt Frau Kristina Arndt und Herrn Daniel Knorr vom NWB Verlag für zahlreiche hilfreiche Hinweise und ihre konstruktive Begleitung dieser Neuauflage.

Die Neuauflage berücksichtigt die gesetzlichen Rahmenbedingungen sowie das aktuelle Fachschrifttum in allen Kapiteln auf dem Stand vom September 2020.

Bonn, im September 2020

Mathias Graumann

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 4. Auflage	V
Abbildungsverzeichnis	XI

1. Einführung

2. Die Buchführung nach KHBV

2.1. Grundlegende Bestimmungen der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)	9
2.2. Allgemeine Vorschriften	14
2.3. Besonderheiten des Musterkontenplans (Anlage 4 zur KHBV)	17
2.3.1 Bestandskonten	17
2.3.2 Erfolgskonten	33
2.3.3 Abschlusskonten	46

3. Der Jahresabschluss nach KHBV

3.1. Allgemeine Vorschriften	47
3.2. Finanzierungsrelevante Einzelvorschriften zum Jahresabschluss	55
3.3. Besonderheiten der einzelnen Positionen der Bilanz (Anlage 1 KHBV)	85
3.3.1 Aktivpositionen	85
3.3.2 Passivpositionen	93
3.4. Besonderheiten der einzelnen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung (Anlage 2 KHBV)	96
3.5. Besonderheiten der Aufstellung von Anhang und Lagebericht	109
3.5.1 Anhang	109
3.5.2 Lagebericht	115

4. Die Kostenrechnung nach KHBV

4.1. Grundbegriffe der Kostenrechnung	123
4.2. Ziele der und Anforderungen an die Kostenrechnung gemäß Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)	128
4.3. Besonderheiten der Ausgestaltung der Kostenartenrechnung	131
4.4. Besonderheiten der Ausgestaltung der Kostenstellenrechnung	141
4.4.1 Kostenstellenrahmen gemäß Anlage 5 zur KHBV	141
4.4.2 Kostenerfassung	152

4.4.3	Kostenverrechnung (innerbetriebliche Leistungsverrechnung)	162
4.4.4	Betriebsabrechnung und Kostenkontrolle	169
4.5.	Bedeutung der Kostenstellenrechnung im Pflegesatzregime versus Pauschalentgeltregime	177

5. Kalkulation der DRG-Fallkosten nach dem InEK-Kalkulationshandbuch

5.1.	Ablauf der Rohfallkostenermittlung	183
5.2.	Ermittlung der kalkulationsrelevanten Kosten auf Kostenartenebene	188
5.2.1	Kalkulationsrelevante und nicht kalkulationsrelevante Kosten	188
5.2.2	Abgleich der Aufwendungen der Finanzbuchhaltung mit der GuV	190
5.2.3	Abgleich der Kostenartenrechnung mit der Kostenstellenrechnung	191
5.2.4	Ausgliederung nicht kalkulationsrelevanter Aufwendungen	191
5.2.5	Ausgliederung der Einzelkosten	194
5.2.6	Ausgliederung der Pflegepersonalkosten	197
5.3.	Ermittlung der kalkulationsrelevanten Kosten auf Kostenstellenebene	202
5.3.1	Einteilung der Kostenstellen in Kostenstellenkategorien	202
5.3.2	Ausgliederung nicht kalkulationsrelevanter Aufwendungen auf gemischten Kostenstellen	205
5.4.	Kostenstellenrechnung	213
5.4.1	Personalkostenverrechnung	213
5.4.2	Zusammenfassung der Kostenarten zu Kostenartengruppen	219
5.4.3	Umlage der Kosten indirekter Kostenstellen	227
5.5.	Ermittlung der kalkulationsrelevanten Kosten auf Kostenträgerebene	238
5.5.1	Aufgabe der Kostenträgerrechnung im Krankenhaus	238
5.5.2	Ermittlung der Rohfallkosten	238
5.5.3	Kalkulationsverfahren für ausgewählte Kostenstellen	247
5.5.4	Abschluss der Kostenträgerrechnung und Datenübermittlung	280
5.6.	Besonderheiten der Kalkulation psychiatrischer und psychosomatischer Leistungen	282
5.6.1	Grundlagen	282
5.6.2	Aufbereitung der kalkulationsrelevanten Daten	287
5.6.3	Personalkostenverrechnung	288
5.6.4	Ermittlung der kalkulationsrelevanten Leistungen	289
5.6.5	Ermittlung der kalkulationsrelevanten Kosten	289
5.6.6	Kostenstellenverrechnung	290
5.6.7	Differenzierung der Kostenstellengliederung	293
5.6.8	Durchführung der Kostenträgerrechnung	300

6. Verfahren des Kostencontrollings im Krankenhaus

6.1. Notwendigkeit der Anwendung von Verfahren des Kostencontrollings	311
6.2. Anwendung der Deckungsbeitragsrechnung im Krankenhaus	313
6.2.1 Grundbegriffe der Deckungsbeitragsrechnung	313
6.2.2 Einstufige Deckungsbeitragsrechnung	314
6.2.3 Break-even-Analyse und Sensitivitätsanalyse	327
6.2.4 Plankostenrechnung	331
6.2.5 Anwendungsprobleme und Modifikationen der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung im Krankenhaus	333
6.2.6 Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung	336
6.3. Prozesskostenrechnung	342
6.3.1 Einsatz der Prozesskostenrechnung im Krankenhaus	342
6.3.2 Ablaufschritte der Prozesskostenrechnung	344
6.3.3 Anwendungsbeispiel einer Prozesskostenrechnung	358
6.3.4 Von der Prozesskostenrechnung zum Prozessmanagement	376
6.4. Zielkostenrechnung	382
6.4.1 Einsatz der Zielkostenrechnung im Krankenhaus	382
6.4.2 Ablaufschritte der Zielkostenrechnung	384
6.4.3 Anwendungsbeispiel einer Zielkostenrechnung	393
Literaturverzeichnis	413
Stichwortverzeichnis	421

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

- Abb. 1: Strukturdaten der Krankenhäuser
- Abb. 2: Entwicklung der Krankenhausträgergruppen in Deutschland
- Abb. 3: Externes und internes Rechnungswesen
- Abb. 4: Bestands- und Stromgrößen des externen und internen Rechnungswesens
- Abb. 5: Rechnungslegung der Krankenhäuser
- Abb. 6: Das Wahlrecht zur Abschlussaufstellung von Krankenhäusern in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft
- Abb. 7: Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses
- Abb. 8: Größenabhängige Vorschriften zur Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften
- Abb. 9: Aufbau des Kontenrahmens nach Anlage 4 KHBV
- Abb. 10: Beispiel einer Untergliederung des Kontenrahmens
- Abb. 11: Aufgliederung des Sachanlagevermögens nach der KHBV
- Abb. 12: Ausgleichsbeträge für Mehr- oder Mindererlöse nach § 4 Abs. 3 KHEntgG
- Abb. 13: Buchungen in Zusammenhang mit Löhnen und Gehältern
- Abb. 14: Aktivseite der Bilanz nach Anlage 1 KHBV
- Abb. 15: Passivseite der Bilanz nach Anlage 1 KHBV
- Abb. 16: Erweiterter Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten nach KHBV
- Abb. 17: Ausweis von aktiven und passiven Ausgleichsposten nach KHBV
- Abb. 18: Ausweis von passiven Sonderposten nach KHBV
- Abb. 19: Regelungen des § 5 KHBV zum Jahresabschluss der Krankenhäuser
- Abb. 20: Für den Jahresabschluss nach KHBV anzuwendende Vorschriften des HGB
- Abb. 21: Fördermittelbilanz
- Abb. 22: Verwendungsnachweis der pauschalen Fördermittel gemäß IDW PH 9.420.1
- Abb. 23: Buchung einer Einzelförderung nach § 9 Abs. 1 KHG

- Abb. 24: Wirkung einer Einzelförderungsmaßnahme auf Bilanz und GuV
- Abb. 25: Buchung einer Pauschalförderung nach § 9 Abs. 3 KHG
- Abb. 26: Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
- Abb. 27: Systematik des Ausgleichspostens aus Darlehensförderung
- Abb. 28: Buchung des Ausgleichspostens aus Darlehensförderung nach § 5 Abs. 4 KHBV
- Abb. 29: Buchungsschema für aktiven Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
- Abb. 30: Buchungsschema für passiven Ausgleichsposten aus Darlehensförderung
- Abb. 31: Ausgleichsposten für Eigenmittelförderung
- Abb. 32: Buchungsschema für Ausgleichsposten aus Eigenmittelförderung
- Abb. 33: Spezialfragen der Bilanzierung (Auswahl)
- Abb. 34: Beispiel für Verbuchung von Anlagenverkäufen über/unter Buchwert
- Abb. 35: Verbuchung des Vorgriffs auf Pauschalfördermittel
- Abb. 36: Begriffliche Abgrenzung der Verbrauchsgüter, Gebrauchsgüter und geringwertigen Anlagegüter
- Abb. 37: Die Erweiterung des Anlagennachweises zum „Finanzierungsnachweis“
- Abb. 38: Grobstruktur der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 KHBV
- Abb. 39: Detailgliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 KHBV
- Abb. 40: Leistungen und Vergütungsformen im Krankenhaus
- Abb. 41: Erlösarten nach der Fallpauschalenvereinbarung (FPV)
- Abb. 42: Besondere Ertragspositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach KHBV
- Abb. 43: Besondere Aufwandspositionen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach KHBV
- Abb. 44: Ausgewählte Anhangangaben
- Abb. 45: Aufbau des Anlagennachweises
- Abb. 46: Inhalt des Lageberichts nach § 289 HGB
- Abb. 47: Erkenntnisziele der Lagedarstellung nach § 289 HGB
- Abb. 48: Jahresabschlussgestützte Kennzahlen zur Lagedarstellung nach § 289 HGB

- Abb. 49: Nicht-finanzielle Leistungsindikatoren
- Abb. 50: Wirtschaftliche und rechtliche Bestandsgefährdungspotenziale
- Abb. 51: Elemente der Kostenrechnung und deren Aufgaben
- Abb. 52: Ablauf des Kostenrechnungssystems
- Abb. 53: Abgrenzung zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung der Krankenhäuser
- Abb. 54: Abgrenzung zwischen Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung
- Abb. 55: Abgrenzung zwischen Istkostenrechnung und Normalkostenrechnung
- Abb. 56: Kombinationen von Kostenrechnungssystemen
- Abb. 57: Ziele der und Anforderungen an die Kosten- und Leistungsrechnung
- Abb. 58: Kostenarten und Kostenstruktur
- Abb. 59: Ableitung der Kosten aus der Buchführung (vgl. LKA, Anlage zu § 17 Abs. 4 BPfIV i.d.F. 2012, Abschnitt K 1)
- Abb. 60: Verfahren der Kostenerfassung
- Abb. 61: Kostenerfassung nach der Menge
- Abb. 62: Kostenerfassung nach dem Preis
- Abb. 63: Maßgrößen für die Bewertung der Arbeitsleistung innerhalb von Bereitschaftsdiensten
- Abb. 64: Struktur der Personalkosten nach Dienstarten
- Abb. 65: Struktur der Sachkosten nach LKA
- Abb. 66: Struktur des medizinischen Bedarfs und Möglichkeiten seiner Differenzierung
- Abb. 67: Ablaufschema der Kostenstellenrechnung
- Abb. 68: Übersicht über den Kostenstellenrahmen nach KHBV (Anlage 5)
- Abb. 69: Kostenstellenplan als Abbildung des Wertschöpfungsprozesses im Krankenhaus
- Abb. 70: Verursachungsgerechte innerbetriebliche Umlage- und Leistungsverrechnung
- Abb. 71: Kostenaufteilung der Kostenstelle „Gemeinsamer Bereich“ am Beispiel „Innere Medizin“
- Abb. 72: Aufteilung der Kosten und Erlöse der Gemeinsamen Bereiche auf relevante Kostenstellen
- Abb. 73: Ablauf der Kostenstellenrechnung

- Abb. 74: Bezugsgrößen der Kostenverrechnung für die medizinischen Bereiche
- Abb. 75: Bezugsgrößen der Kostenverrechnung für die nicht medizinischen (unterstützenden) Bereiche
- Abb. 76: Aufgaben der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung
- Abb. 77: Grundtypen innerbetrieblicher Leistungsverrechnung
- Abb. 78: Umlage einseitiger, einstufiger Leistungsbeziehungen
- Abb. 79: Umlage einseitiger, mehrstufiger Leistungsbeziehungen
- Abb. 80: Schritte der Betriebsabrechnung
- Abb. 81: Durchführung der Betriebsabrechnung im Fallbeispiel
- Abb. 82: Ausgangssituation der Betriebsabrechnung (Fallbeispiel)
- Abb. 83: Ergebnis der Betriebsabrechnung (Fallbeispiel)
- Abb. 84: Ablaufschema der Zuschlagskalkulation
- Abb. 85: Ablaufschema der Kalkulation der Rohfallkosten
- Abb. 86: Ablaufschritte im DRG-Kalkulationsmodell
- Abb. 87: Abgrenzung kalkulationsrelevanter und nicht kalkulationsrelevanter Leistungen
- Abb. 88: Abgrenzungstatbestände bei den Kontengruppen
- Abb. 89: Verfahren zur Ausgliederung der Einzelkosten
- Abb. 90: Kostenstellen der medizinischen bzw. nicht medizinischen Infrastruktur
- Abb. 91: Abgrenzung der Kostenstellenkategorien
- Abb. 92: Zuordnung der Kostenstellen zu den Kostenstellenkategorien
- Abb. 93: Abgrenzungskriterien bei Leistungen an Dritte
- Abb. 94: Definition der Kostenartengruppen
- Abb. 95: Zuordnung der Kosten zu Kostenartengruppen
- Abb. 96: Zuordnung der Kostenartengruppen zu Kostenarten
- Abb. 97: Verrechnungsschlüssel der medizinischen Infrastruktur
- Abb. 98: Verrechnungsschlüssel der nicht medizinischen Infrastruktur
- Abb. 99: Aufgaben der Kostenträgerrechnung
- Abb. 100: Bezugsgrößen zur Durchführung der Kalkulation
- Abb. 101: Zusammenfassung der Kostenstellen zu Kostenstellengruppen
- Abb. 102: Zuordnung der Kostenstellen zu Kostenstellengruppen

- Abb. 103: Aufbau der Kostenmodul-Matrix
- Abb. 104: Aufbau der fallbezogenen Datensätze
- Abb. 105: Fallbezogener Datensatz für die Normalstation – Personalkosten ärztlicher Dienst
- Abb. 106: Fallbezogener Datensatz für die Normalstation – Personalkosten Pflegedienst
- Abb. 107: Verrechnung der Kostenstellengruppe 1 – Normalstation
- Abb. 108: Verrechnung der Kostenstellengruppe 2 – Intensivstation
- Abb. 109: Verrechnung der Kostenstellengruppe 3 – Dialyseabteilung
- Abb. 110: Verrechnung der Kostenstellengruppe 4 – OP-Bereich
- Abb. 111: Verrechnung der Kostenstellengruppe 5 – Anästhesie
- Abb. 112: Verrechnung der Kostenstellengruppe 6 – Kreißsaal
- Abb. 113: Verrechnung der Kostenstellengruppen 7, 8 und 11 bis 13 – Kardiologische bzw. endoskopische Diagnostik/Therapie sowie diagnostische Bereiche, therapeutische Verfahren und Patientenaufnahme
- Abb. 114: Verrechnung der Kostenstellengruppe 9 und 10 - Radiologie, Laboratorien
- Abb. 115: Übermittlungspflichten nach § 21 Abs. 2 KHentgG
- Abb. 116: Beispiel einer vollstationären PEPP
- Abb. 117: Abrechnung einer vollstationären PEPP (Normalbehandlung)
- Abb. 118: Abrechnung einer vollstationären PEPP (Langbehandlung)
- Abb. 119: Beispiel eines ergänzenden Tagesentgelts
- Abb. 120: Arbeitsschritte zur Kalkulation psychiatrischer und psychosomatischer Leistungen
- Abb. 121: Definition der Kostenartengruppen – PEPP-Bereich
- Abb. 122: Zusammenfassung der Kostenstellen zu Kostenstellengruppen – PEPP-Bereich
- Abb. 123: Zuordnung der Kostenstellen zu Kostenstellengruppen – PEPP-Bereich
- Abb. 124: Bezugsgrößen zur Durchführung der Kalkulation – PEPP-Bereich
- Abb. 125: Beispielmodell der Betreuungsintensität im Bereich Station – Behandlungsbereich Allgemeinpsychiatrie
- Abb. 126: Kostenstellenbezogene Abbildung des Leistungsbereichs „Therapie“
- Abb. 127: Bedeutung der Kostenrechnung im DRG-System

- Abb. 128: Vergleich Vollkostenrechnung vs. Teilkostenrechnung
- Abb. 129: Das Phänomen der Fixkostendegression
- Abb. 130: Rechenschema der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung
- Abb. 131: Begriffliche Abgrenzung von variablen und fixen Kosten
- Abb. 132: Kostenartengruppen als Basis der Kostenauflösung
- Abb. 133: Kostenaufspaltung auf Basis des Betriebsabrechnungsbogens
- Abb. 134: Fixkostenabbaubarkeitsprofil
- Abb. 135: InEK-Kalkulationstableau der DRG F03C
- Abb. 136: InEK-Kalkulationstableau der DRG I06C
- Abb. 137: InEK-Kalkulationstableau der DRG X33Z
- Abb. 138: ABC-Analyse als Ergebnis der Deckungsbeitragsrechnung
- Abb. 139: Graphische Darstellung der Break-even-Analyse
- Abb. 140: Break-even-Analyse (Beispiel)
- Abb. 141: Erlös-Kosten-Vergleich bei festen Pauschalentgelten
- Abb. 142: Sensitivitätsanalyse als „Break-even-Baum“
- Abb. 143: Sensitivitätsanalyse (Beispiel)
- Abb. 144: Kostenstruktur ausgewählter Kostenarten
- Abb. 145: Unzureichende Steuerungsrelevanz der einstufigen Deckungsbeitragsrechnung in Verlustsituationen
- Abb. 146: Differenzierung der Personalkosten in Struktur- und proportionale Kosten
- Abb. 147: Deckungsbeitragsrechnung als Spiegelbild der Marktzwänge
- Abb. 148: Struktur einer Vertragsdatenbank
- Abb. 149: Rechenschema und Grundstruktur der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung
- Abb. 150: Indirekte Bereiche im Krankenhaus
- Abb. 151: Ablaufschema der Prozesskostenrechnung
- Abb. 152: Von der kostenstellenbezogenen zur prozessbezogenen Sichtweise
- Abb. 153: Aufspaltung von Prozessen in Aktivitäten
- Abb. 154: Bestimmung von Teilprozessen und Prozessverantwortlichen für den Geschäftsprozess „OP“
- Abb. 155: Erfassungsbogen zur Prozessdokumentation

- Abb. 156: Imi- und Imn-Teilprozesse im Krankenhaus
- Abb. 157: Identifikation von leistungsmengeninduzierten Aktivitäten
- Abb. 158: Zeitbedarf „Pflegerische Leistungen“ der Fallgruppe Choleszystektomie, laparoskopisch
- Abb. 159: Zeitbedarf „Stationäre ärztliche Leistungen“ (ohne OP) der Fallgruppe Choleszystektomie, laparoskopisch
- Abb. 160: Bewertung einer Arbeitsminute während der Regelarbeitszeit
- Abb. 161: Erfassungstableau für Teilprozesse nach dem top down-Verfahren
- Abb. 162: Auswertungstableau für Teilprozesse nach dem top down-Verfahren
- Abb. 163: Zeiterfassungsblatt für Teilprozesse
- Abb. 164: Beispiel der Berechnung der Gesamtkosten eines Hauptprozesses
- Abb. 165: Definition von Hauptprozessen (Beispiel)
- Abb. 166: Definition von Teilprozessen (Beispiel)
- Abb. 167: Definition dienstgruppenbezogener Kostentreiber (Beispiel)
- Abb. 168: Definition von sachkostenbezogenen Kostentreibern (Beispiel)
- Abb. 169: Definition von Umlagesätzen für Imn-Kosten (Beispiel)
- Abb. 170: Kostenartenblatt (Beispiel)
- Abb. 171: Quantifizierung der Einzelkosten (Beispiel)
- Abb. 172: Quantifizierung der Nettoarbeitszeiten (Beispiel)
- Abb. 173: Quantifizierung und Verrechnung der Personalgemeinkosten (Beispiel)
- Abb. 174: Verrechnungsschlüssel und zugehörige Strukturdaten (Beispiel)
- Abb. 175: Verrechnungsschlüssel und Umlage der Sekundärkosten (Beispiel)
- Abb. 176: Behandlungspfadbezogene Prozesskostenrechnung (Beispiel)
- Abb. 177: Drei Dimensionen von Qualitätsindikatoren
- Abb. 178: Beispiel einer Behandlungsleitlinie
- Abb. 179: Kommunikationsprobleme bei funktionaler Organisation im Krankenhaus
- Abb. 180: Nachteile der funktionalen Organisation im Krankenhaus
- Abb. 181: Ablaufschritte der Zielkostenrechnung
- Abb. 182: Traditionelle Kalkulation versus Zielkostenkalkulation
- Abb. 183: Ablaufschema der Zielkostenrechnung

- Abb. 184: Das Kano-Modell der Kundenanforderungen
- Abb. 185: Operationalisierung von Kundenpräferenzen
- Abb. 186: Quality Function Deployment-Matrix
- Abb. 187: Gegenüberstellung von Soll- und Ist-Kosten für ein EMG-Gerät
- Abb. 188: Zielkostentableau (Beispiel)
- Abb. 189: Merkmale von Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 190: Erhebung der Patientenanforderungen an Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 191: Ermittlung der Zahlungsbereitschaft für Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 192: Priorisierung der Patientenanforderungen für Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 193: Wichtigkeit-Refinanzierungs-Portfolio für Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 194: Wertanalytische Strukturierung von Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 195: Ermittlung der Preisspannen für Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 196: Kostenschätzung für die Erbringung von Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 197: Ermittlung der Komponentenkosten von Wahlleistungen (Beispiel)
- Abb. 198: Ermittlung der Gewinnbeiträge von Wahlleistungskomponenten (Beispiel)
- Abb. 199: Komponenten-Gewichtungsmatrix (Beispiel)
- Abb. 200: Analytisches Ergebnis der Zielkostenrechnung (Beispiel)
- Abb. 201: Graphische Darstellung der Zielkostenindices (Beispiel)

1. Einführung

Krankenhäuser sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können (§ 2 Nr. 1 KHG).

Nach § 107 Abs.1 SGBV sind weitere konstitutive Merkmale der Krankenhäuser in Bezug auf deren Innenorganisation, dass sie

- ▶ fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen,
- ▶ über ausreichende, ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und therapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeiten,
- ▶ jederzeit über ärztliches, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technisches Personal verfügen.

Kernleistung der Krankenhäuser ist somit die stationäre Behandlung von Patienten, die neben den medizinischen Leistungen der Diagnose und Therapie auch die Pflegeleistung sowie Pensionsleistungen (Unterkunft und Beköstigung) für die Patienten umfasst. Daneben führen Krankenhäuser auch teilstationäre Behandlungen und ambulante Operationen durch. Eine stationäre Krankenhausbehandlung erfolgt, wenn sie medizinisch notwendig und eine ambulante Versorgung nicht ausreichend ist.

Die nachfolgende tabellarische Aufstellung vermittelt einen Eindruck von der Marktstruktur des Krankenhauswesens und deren langfristiger Entwicklung.

Abb. 1: Strukturdaten der Krankenhäuser							
Jahr	Anzahl Krankenhäuser	Anzahl aufgestellter Betten	Bettendichte (Betten je 10.000 EW)	Anzahl Behandlungsfälle (Tsd.)	Berechnungs- und Belegungstage (Tsd.)	Ø Verweildauer (in Tagen)	Bettenauslastung (in %)
1991	2.411	665.565	83,2	14.577	204.204	14,0	84,1
1995	2.325	609.123	74,6	15.931	182.627	11,5	82,1
2000	2.242	559.651	68,1	17.263	167.789	9,7	81,9
2005	2.139	523.824	63,5	16.539	143.244	8,7	74,9
2010	2.064	502.749	61,5	18.033	141.942	7,9	77,4
2015	1.956	499.351	61,1	19.240	141.281	7,3	77,5
2017	1.942	497.182	60,2	19.443	141.152	7,3	77,8

Quelle: *DKG (Hrsg.): Bestandsaufnahme zur Krankenhausplanung und Investitionsfinanzierung in den Bundesländern, Stand Dezember 2019, <http://go.nwb.de/45tbr>.*

Die Anzahl der Krankenhäuser sinkt weniger stark als die Anzahl aufgestellter Betten, somit ist auch die durchschnittliche Größe eines Krankenhauses gesunken.

Obwohl die Anzahl der Behandlungsfälle gestiegen ist, ging die Anzahl der Berechnungs- und Belegungstage deutlich zurück. Dies liegt in der kontinuierlichen Reduktion der durchschnittlichen Verweildauer begründet. Dies hat wiederum einen Rückgang der durchschnittlichen Auslastung zur Folge, die aber im Jahre 2006 einen Tiefpunkt erreichte und sich seitdem erholt, wenn auch nur geringfügig.

Die Marktberreinigung hat die Trägerstruktur der Krankenhäuser erheblich beeinflusst:

Abb. 2: Entwicklung der Krankenhausträgergruppen in Deutschland

Jahr	öffentliche Träger		freigemeinnützige Träger		private Träger	
	Anzahl	Anteil (in %)	Anzahl	Anteil (in %)	Anzahl	Anteil (in %)
1991	1.110	46,1	943	39,1	358	14,8
1995	972	41,8	944	40,6	409	17,6
2000	844	37,6	912	40,7	486	21,7
2005	751	35,1	818	38,3	570	26,6
2010	630	30,5	755	36,6	679	32,9
2015	577	29,5	679	34,7	700	35,8
2017	560	28,8	662	34,1	720	37,1

Jahr	öffentliche Betten		freigemeinnützige Betten		private Betten	
	Anzahl	Anteil (in %)	Anzahl	Anteil (in %)	Anzahl	Anteil (in %)
2002	298.034	54,4	200.635	36,7	48.615	8,9
2005	273.721	52,2	184.752	35,3	65.351	12,5
2010	244.254	48,6	173.457	34,5	85.038	16,9
2015	240.653	48,2	167.566	33,6	91.132	18,2
2017	238.748	48,1	165.245	33,2	93.189	18,7

Quelle: DKG (Hrsg.): Bestandsaufnahme zur Krankenhausplanung und Investitionsfinanzierung in den Bundesländern, Stand Dezember 2019, <http://go.nwb.de/45tbr>.

Es zeigt sich, dass insbesondere der Anteil privater Träger zu Lasten der öffentlichen Träger erheblich angestiegen ist. Gleichwohl weisen die privaten Träger gemessen an der Bettenzahl eher Häuser unterdurchschnittlicher Größe auf, da es sich bei diesen i. d. R. um Spezialkliniken handelt.

Ziel des vorliegenden Lehrbuchs ist es, die für Krankenhäuser geltenden Spezialvorschriften betreffend die Rechnungslegung und Finanzierung in einer integrierten Darstellung zu erörtern. Hierbei wird schnell deutlich, dass Rechnungslegung und Finanzierung nicht separat betrachtet werden können, sondern einander bedingen. Aus diesem Grund werden vor einer Erörterung der krankenhausspezifischen Rechnungslegung die gesetzlichen Rahmenbedingungen der Krankenhausfinanzierung vorgestellt.

Betriebswirtschaftliche Grundtatbestände der Rechnungslegung - wie Aufbau und Funktionsweise der Buchführung, Techniken der Aufstellung des Jahresabschlusses oder der Ableitung einer Kosten- und Leistungsrechnung aus dem externen Rechnungswesen - finden auch im Krankenhaus Anwendung und sollen dabei als bekannt vorausgesetzt und allenfalls ansatzweise erörtert werden.

Als **betriebliches Rechnungswesen** wird anerkanntermaßen bezeichnet:

- ▶ das chronologisch, lückenlos, systematisch und ordnungsmäßig geführte Verzeichnis aller wirtschaftlich bedeutsamen Vorgänge (Geschäftsvorfälle) in Zahlenwerten bzw.
- ▶ die zahlenmäßige Überwachung des Betriebsgeschehens zum Zwecke der Dokumentation, Planung (Disposition) und Kontrolle.

Die Dokumentationsaufgabe des Rechnungswesens besteht dabei in der gesetzlich vorgeschriebenen oder auch freiwilligen Rechenschaftslegung und Information über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Betriebs. Die Planungs- (Dispositions-) aufgabe wird mit der Bereitstellung von relevanten Unterlagen bzw. Informationen für die Dispositionen der Geschäftsleitung erfüllt. Die Kontrollaufgabe erstreckt sich auf die Kontrolle von Wirtschaftlichkeit, Produktivität, Rentabilität und Liquidität, verbunden mit einer Soll-Ist-Analyse und ggf. einer Abweichungsanalyse. Das betriebliche Rechnungswesen ist eine

- ▶ **Zeitabschnittsrechnung** (bezogen auf jeweils ein Wirtschafts- bzw. Geschäftsjahr, erforderlichenfalls auch unterjährige Perioden) und eine
- ▶ **Erfolgsrechnung** (Ermittlung eines Erfolgsbegriffs als Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen, zwischen Leistungen und Kosten, usw.).

Adressaten des betrieblichen Rechnungswesens sind all diejenigen Personen oder Institutionen, die aus individuellen Gründen an einem Einblick in die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens interessiert sind. Sie reichen von der interessierten Öffentlichkeit über staatliche Stellen, Überwachungsorgane, Konkurrenten und Lieferanten bis zu unmittelbar mit dem Unternehmen verbundenen Gruppen wie Gläubigern, Eigenkapitalgebern, Arbeitnehmern.

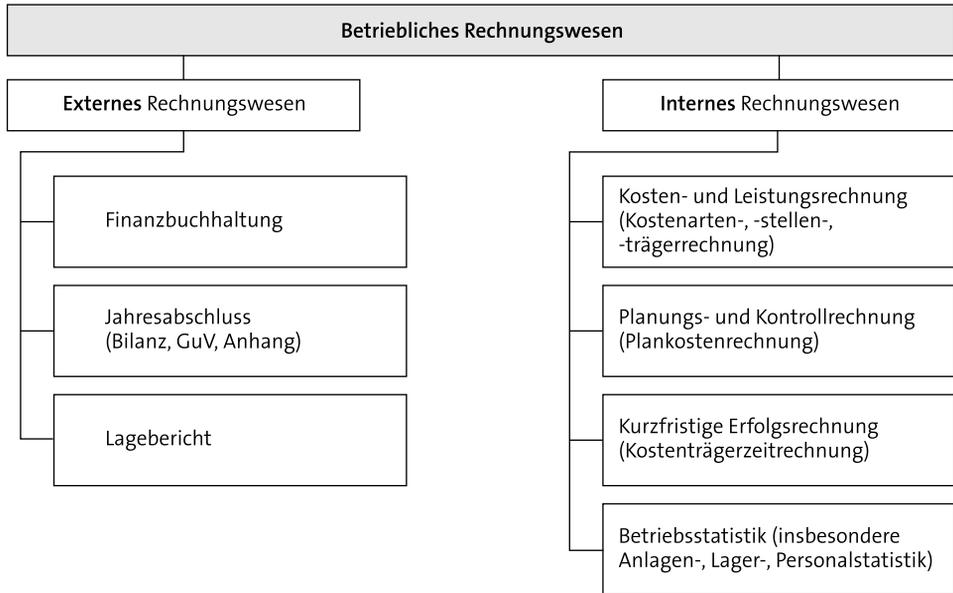
Es lässt sich somit eine Unterscheidung in **unternehmensexterne und -interne Adressaten** treffen, die sich in der Klassifikation des **externen** und des **internen** Rechnungswesens fortsetzt.

Das externe Rechnungswesen („Financial Accounting“) dient der Feststellung des Jahresabschlusses (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang). Es orientiert sich insbesondere an den Zielen des Gläubigerschutzes, Schutzes der Geschäftspartner, Arbeitnehmer und der am Gewinn Beteiligten, des Schutzes der Steuerbehörden vor falschen Steuerbemessungsgrundlagen, des Schutzes der am Betrieb interessierten Öffentlichkeit vor falschen Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Das interne Rechnungswesen („Management Accounting“) dient der Information des Managements, der Planung, Steuerung und Kontrolle von Wirtschaftlichkeit und Rentabilität und umfasst die Kostenrechnung einschließlich Planungsrechnung kurzfristiger Erfolgsrechnung.

Es ist – anders als das externe Rechnungswesen – i. d. R. keinen gesetzlichen Normen unterworfen, sondern hat allein den allgemein akzeptierten Grundsätzen der Betriebswirtschaftslehre zu genügen.

Abb. 3: Externes und internes Rechnungswesen



Die Elemente des Rechnungswesens sind auf unterschiedlichen **Ebenen** angesiedelt. Diese lassen sich durch

- ▶ Bestandsgrößen (liquide Mittel, Geldvermögen, bilanzielles Vermögen, betriebsnotwendiges Vermögen) und
- ▶ Stromgrößen (Einzahlungen/Auszahlungen, Einnahmen/Ausgaben, Erträge/Aufwendungen, Leistungen/Kosten)

charakterisieren und unterscheiden.

Für nähere Darlegungen zu Grundtatbeständen des Rechnungswesens wird - auch im Sinne einer größtmöglichen Übersichtlichkeit und Transparenz der krankenhausspezifischen Darlegungen - auf die betriebswirtschaftliche Fachliteratur verwiesen.

Für die Abgrenzung zwischen externem und internem Rechnungswesen gilt folgende allgemein akzeptierte Definitorik:

Abb. 4: Bestands- und Stromgrößen des externen und internen Rechnungswesens		
Definition	Externes Rechnungswesen (Financial Accounting)	Internes Rechnungswesen (Management Accounting)
Bestandsgröße	Bilanzielles Vermögen = Geldvermögen + Sachvermögen (buchhalterisch bewertet)	Kalkulatorisches Vermögen = Gesamtvermögen (kostenrechnerisch bewertet) ./ nicht-betriebsnotwendiges („neutrales“) Vermögen + nicht aktivierungsfähiges, betriebsnotwendiges Vermögen
Bestandsverminderung	Aufwand = Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode (der aufgrund gesetzlicher Bestimmungen in der Finanzbuchhaltung ermittelt wird)	Kosten = Wert aller verbrauchten Güter und Dienstleistungen pro Periode für die Erstellung der „eigentlichen“ (typischen) betrieblichen Leistungen
Bestandserhöhung	Ertrag = Wert aller erbrachten Leistungen pro Periode (der aufgrund gesetzlicher Bestimmungen in der Finanzbuchhaltung ermittelt wird)	Leistung = Wert aller erbrachten Leistungen pro Periode im Rahmen der „eigentlichen“ (typischen) betrieblichen Tätigkeit

Die Ziele und Elemente des Rechnungswesens haben auch für die Krankenhäuser Gültigkeit. Gesetzliche Rahmenbedingungen für das Rechnungswesen der Krankenhäuser sind neben den allgemeinen handels- und steuerrechtlichen Vorschriften (insbesondere HGB, AO, EStG, EStR) vor allem die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV), die

- ▶ für die externe Rechnungslegung i. d. R. auf die Vorschriften des HGB und die handelsrechtlichen GoB verweist (etwa auf die §§ 238 ff., §§ 264 ff. HGB nach Maßgabe der §§ 3 ff. KHBV) und
- ▶ daneben auch Vorschriften zur internen Rechnungslegung enthält (vgl. etwa § 8 KHBV, Anlage 5 KHBV). Es stellt eine absolute Ausnahme dar, dass die interne Rechnungslegung - grundsätzlich ein Steuerungsinstrument des Managements - gesetzlichen Regelungen unterworfen wird.

Schließlich ergeben sich Aufschlüsse hinsichtlich der Rechnungslegung und deren Prüfung aus den Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), und zwar

- ▶ des Hauptfachausschusses (HFA), sowie
- ▶ des Krankenhausfachausschusses (KHFA), insbesondere IDW RS KHFA 1 und
- ▶ des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA), insbesondere IDW PS 720 (gültig für Unternehmen mit Mehrheitsbeteiligung einer bzw. mehrerer Gebietskörperschaften nach Maßgabe des § 53 Abs. 1 HGrG).

Die Rechnungslegung der Krankenhäuser nahm bis vor kurzem eine eher untergeordnete Rolle ein. Entsprechende Rechenwerke waren zumeist nur im Rahmen von Investitions- und Budgetverhandlungen als Datengrundlage vorzulegen.

Nachdem die Krankenhäuser durch die angeführten Neuregelungen des Förder- und Vergütungsrechts in die wirtschaftliche Selbstverantwortung entlassen wurden, sind sie zunehmend auf externe Investoren oder Kreditinstitute angewiesen, die den Jahresabschluss auswerten und analysieren wie bei jedem anderen Kreditnehmer auch. Die Signalisierung einer guten

Bonität gerät zum bedeutenden Unternehmensziel analog zur gewerblichen Wirtschaft. Folglich wird dem externen Rechnungswesen eine bedeutendere Rolle zukommen als bislang.

Gleichwohl ist für die betriebliche Steuerung und Disposition insbesondere die **Kosten- und Leistungsrechnung** relevant (§ 8 KHBV), die folgenden gesetzlich kodifizierten Zielen dient:

- ▶ Gewährleistung einer betriebsinternen (zeitnahen) Steuerung,
- ▶ Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit,
- ▶ Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten i. S. des § 2 Nr. 5 KHG sowie Ausgliederung der nicht pflegesatzfähigen Kosten.

Die Kostenrechnung gliedert sich bekanntlich nach dem Ablaufprinzip in

- ▶ die **Kostenartenrechnung** (zwecks Erfassung aller Kosten und Zusammenfassung zu Kostenarten durch nachprüfbar Ermittlung aus der Buchführung, i. d. R. getrennt nach Menge und Wert),
- ▶ die **Kostenstellenrechnung** (zwecks verursachungsgerechter Verrechnung der Kosten auf die betrieblichen Kostenstellen zum Zwecke einer betriebsinternen Steuerung),
- ▶ die **Kostenträgerrechnung** (zwecks Verrechnung und Umlage der Kosten auf die einzelnen Leistungseinheiten bzw. Prozessschritte sowie Durchführung der Vor- und Nachkalkulation).

Nennenswerte **Besonderheiten** der Kostenrechnung im Krankenhaus stellen dar:

- ▶ Im Gesundheitswesen ist der sog. pagatorische Kostenbegriff (aufwands- bzw. zahlungswirksame Kosten) verbreitet.
- ▶ Auf die Ermittlung kalkulatorischer Kosten wird damit - zumindest bei öffentlich geförderten Krankenhäusern - weitgehend verzichtet (lediglich Erfassung der Grundkosten, § 8 Nr. 2 KHBV).
- ▶ Aufgrund der Finanzierungsgepflogenheiten besteht das zusätzliche Erfordernis der Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten (§ 2 Nr. 5 KHG) und der Ausgliederung der nicht pflegesatzfähigen Kosten.
- ▶ Grundsätzlich bestimmten in der Vergangenheit die Selbstkosten des Krankenhauses die Höhe der Vergütung (Selbstkostendeckungsprinzip). Damit genügte eine Kostenrechnung auf Ist-, allenfalls auf Normalkostenbasis; die - weitaus anspruchsvollere - Ermittlung und Kontrolle von Kostenwerten auf Planbasis war zumeist entbehrlich.
- ▶ Auch für die Kosten- und Leistungsrechnung bestehen detaillierte gesetzliche Vorgaben. Insbesondere wird eine Leistungsrechnung als paralleles Rechenwerk zur Kostenrechnung gefordert. Dieser lagen bis einschl. 2016 die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) zugrunde. Nunmehr ergeben sich die Anforderungen aus dem KHEntgG, insbesondere aus § 11 Abs. 4.

Bedeutsam ist auch die detaillierte Klassifikation der erbrachten **Leistungen** im KHEntgG. Nennenswerte Besonderheiten stellen diesbezüglich z. B. dar:

- ▶ die Vorgabe von Leistungsdefinitionen entsprechend § 2 Abs. 1 KHEntgG,
- ▶ die Abgrenzung zwischen allgemeinen Krankenhausleistungen (regelmäßig zu erbringenden Pflichtleistungen) und sog. Wahlleistungen (§§ 2 Abs. 1, 17 KHEntgG).

Die **Finanzierung von Krankenhäusern** nimmt im Gesundheitswesen eine Sonderstellung ein. Sie ist nicht im SGBV geregelt, sondern im KHG, im KHEntgG, in der AbgrV und in den Krankenhausgesetzen der Länder. Nennenswerte Besonderheiten stellen dar:

- ▶ Die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser wird als öffentliche Aufgabe festgeschrieben (§ 4 KHG).
- ▶ Als Ausfluss dessen wurde ein sog. duales Finanzierungssystem geschaffen, nach dessen Grundsatz die Finanzierung der (fixen) Bereitstellungskosten durch die öffentliche Hand und der (variablen) Nutzungskosten durch die Krankenkassen bzw. die Beitragszahler erfolgt (§§ 4 i.V. mit 8 ff. KHG).
- ▶ In der Regel besteht überdies kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Veranlassung (Krankenhausträger), Verbrauch (Patient) und Finanzierung (Staat, Krankenkassen, Beitragszahler) der Leistungen.

Aus alledem folgt, dass sich die Finanzierung der Krankenhäuser stark abweichend von den üblichen Marktbedingungen im produzierenden Gewerbe vollziehen muss.

Auch nach der Einführung des pauschalierenden Entgeltsystems wurden Grundtatbestände der Finanzierung von Krankenhäusern nur marginal verändert, denn

- ▶ Quellen und Umfang der öffentlichen Finanzierung blieben erhalten und
- ▶ der Begriff der kalkulationsrelevanten Kosten entspricht dem der pflegesatzfähigen Kosten.

Pflegesätze sind gem. § 2 Nr. 4 KHG weiterhin definiert als Entgelte der Benutzer oder ihrer Kostenträger für stationäre oder teilstationäre Krankenhausleistungen. Somit folgt, dass die Entgelte nach § 1 Abs. 1 i.V. mit §§ 7 ff. KHEntgG als Pflegesätze i. S. der KHG und AbgrV aufzufassen sind. Soweit keine Differenzierung zwischen dem KHEntgG-Bereich und dem BpflV-Bereich erforderlich ist, wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit im Folgenden allein der Oberbegriff „Pflegesatz“ bzw. „pflegesatzfähige Kosten“ verwendet.

Die Abschnitte dieses Werkes behandeln überblicksartig im Einzelnen in Bezug auf Krankenhäuser:

- ▶ Spezifika der Ausgestaltung der Buchführung sowie daraus resultierende Ansatz-, Ausweis- und Bewertungsfragen betreffend den handelsrechtlichen Jahresabschluss,
- ▶ Regelungen betreffend den Aufbau und die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung sowie
- ▶ darauf aufbauende Empfehlungen hinsichtlich des Ausbaus der Kostenrechnung zu einem Managementinstrument (Teilkostenrechnung) sowie zu Aspekten eines Kostencontrollings.

Im Zuge der Einführung des pauschalierenden Entgeltsystems hat insbesondere die Steuerungsaufgabe des Rechnungswesens an Bedeutung gewonnen. Da die Entgelte für einen Fall und damit auf Kostenträgerbasis bemessen werden, reicht die gesetzlich vorgeschriebene Kostenstellenrechnung zur Erfüllung dieser Aufgabe nicht mehr aus.

Aus diesem Grund werden auch Instrumente des Kostenmanagements und -controllings und ihre Anwendung im Krankenhaus beschrieben, die in gewerblichen Unternehmen längst weit verbreitet sind. Hierzu zählen

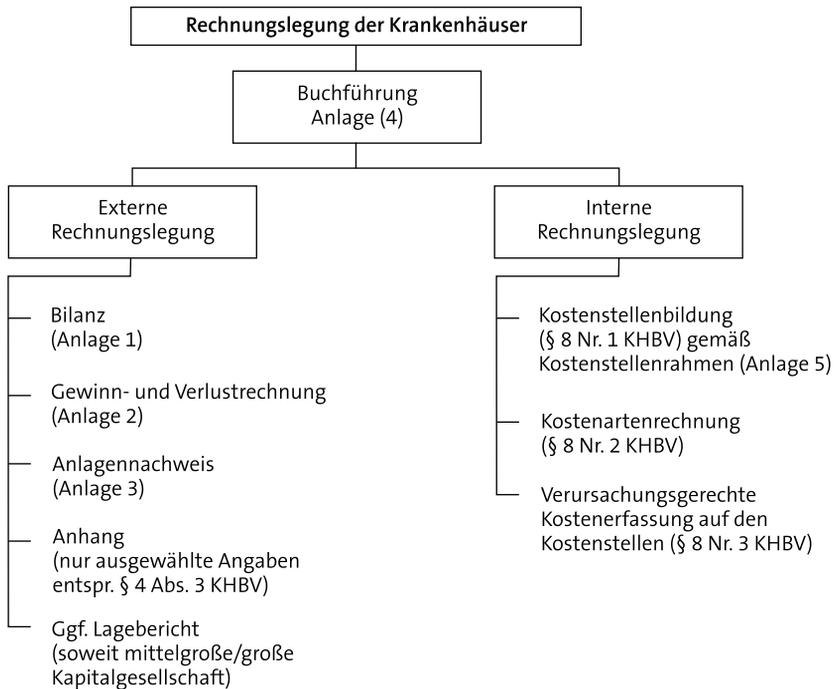
- ▶ Kalkulationsverfahren auf Vollkosten- und Teilkostenbasis sowie
- ▶ managementorientierte Kalkulationsverfahren, insbesondere die Prozesskostenrechnung und die Zielkostenrechnung.

2. Die Buchführung nach KHBV

2.1. Grundlegende Bestimmungen der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)

Gegenstand der KHBV ist die Regelung der Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten der Krankenhäuser. Sie wurde aufgrund der **Verordnungsermächtigung** des § 16 Satz 1 Nr. 7 KHG erlassen. Bedeutsam ist, dass Gegenstand der KHBV nicht nur das externe Rechnungswesen einschließlich Buchführung, sondern auch die intern ausgerichtete Kosten- und Leistungsrechnung ist.

Abb. 5: Rechnungslegung der Krankenhäuser



Der IDW-Krankenhausfachausschuss (KHFA) hat in seiner Stellungnahme „Rechnungslegung von Krankenhäusern“ (IDW RS KHFA 1) Spezialfragen zur Aufstellung und Prüfung der Rechnungslegung nach den Vorschriften der KHBV diskutiert. Die entsprechenden Auslegungen werden in die nachfolgenden Darlegungen integriert.

Die Buchführung der Krankenhäuser ist nicht nur gesetzliche Grundlage des Jahresabschlusses, sondern auch der internen Rechnungslegung, zumindest des gesetzlich geregelten Teils. Der Kostenbegriff ist demnach praktisch deckungsgleich mit den in der Finanzbuchhaltung erfassten Aufwendungen; zu Einzelheiten der Kostenrechnung vgl. das nachfolgende Kapitel.

Die **Geltung** der Vorschriften der KHBV erstreckt sich grundsätzlich auf alle Krankenhäuser im Sinne des § 2 Nr. 1 KHG unabhängig von deren Rechtsform bzw. vom Vorliegen der Kaufmannseigenschaft. Die KHBV gilt gemäß § 1 Abs. 2 KHBV nicht für Krankenhäuser,

- ▶ auf die das KHG nach § 3 Satz 1 Nr. 1 bis 4 KHG keine Anwendung findet,
- ▶ die nach § 5 Abs. 1 Nr. 2, 4 oder 7 KHG nicht gefördert werden, es sei denn, dass auf Grund von § 5 Abs. 2 KHG eine Förderung nach Landesrecht erfolgt, sowie
- ▶ Bundeswehrkrankenhäuser und Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung.

Das KHEntgG schließt demgegenüber auch Bundeswehrkrankenhäuser, soweit diese Zivilpatienten behandeln, und Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung, soweit letztere nicht die Kosten trägt, ein (§ 1 Abs. 2 KHEntgG).

Formal wurde die KHBV durch den Übergang auf das DRG-System nach § 17b KHG nicht berührt. Das Fallpauschalengesetz (FPG) hat keine Änderung der KHBV bewirkt. Gleichwohl kommt es zu Modifikationen der Gliederung von Kontenplan und Jahresabschluss. Dies gilt insbesondere für den Ausweis der Umsatzerlöse oder der Forderungen. So weist die Kontengruppe 40 nach Anlage 4 KHBV weiterhin die Erlösarten des Pflegesatzsystems aus, eine Anpassung an die Entgeltformen des § 7 KHEntgG wurde nicht vollzogen. Entstandener Anpassungsbedarf wird im Folgenden im Rahmen der Behandlung der jeweiligen Konto- bzw. Abschlussposition dargelegt.

Krankenhäuser in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft im Sinne des Zweiten Abschnittes des Dritten Buches HGB stehen vor dem Problem, dass diese neben den Vorschriften der KHBV auch den Regelungen der §§ 266, 275 und 284 Abs. 3 HGB, also den Gliederungsvorschriften für Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anlagespiegel unterliegen. Daher kodifiziert § 1 Abs. 3 KHBV eine **Befreiungsvorschrift** dergestalt, dass sie

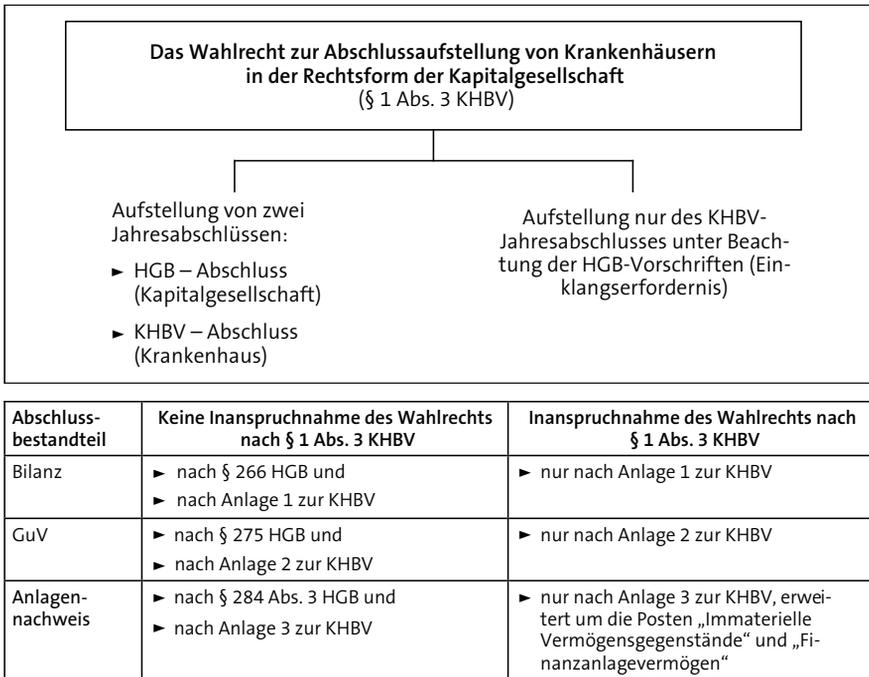
- ▶ entweder einen Jahresabschluss sowohl nach HGB als auch nach KHBV
- ▶ oder alternativ nur nach KHBV

aufstellen dürfen. Im letzteren Fall richtet sich die Gliederung

- ▶ der Bilanz nach Anlage 1 zur KHBV,
- ▶ der Gewinn- und Verlustrechnung nach Anlage 2 zur KHBV,
- ▶ des Anlagennachweises nach Anlage 3 zur KHBV.

Im Anlagennachweis sind dann jedoch nicht nur die dort vorgeschriebenen Angaben für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, sondern auch für immaterielle Vermögensgegenstände und die Positionen des Finanzanlagevermögens zu zeigen.

Abb. 6: Das Wahlrecht zur Abschlussaufstellung von Krankenhäusern in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft



Für den Fall, dass Krankenhäuser das in § 1 Abs. 3 KHBV vorgesehene Wahlrecht für Zwecke des Handelsrechts in Anspruch nehmen, d. h. einen Jahresabschluss

- ▶ nicht nach den Gliederungsvorschriften von HGB und KHBV,
- ▶ sondern nur nach den Gliederungsvorschriften der KHBV

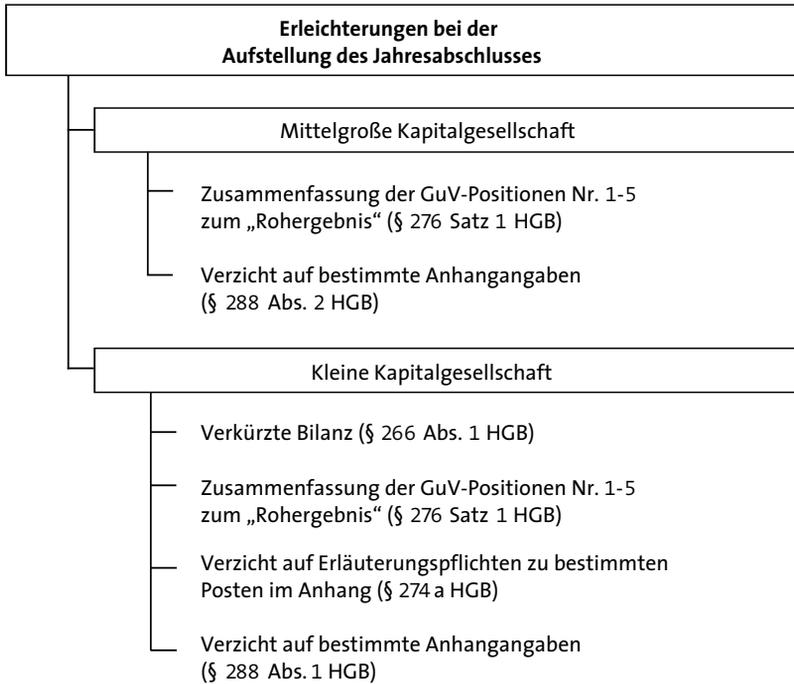
aufstellen, dürfen sie die für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften vorgesehenen **Erleichterungen** hinsichtlich

- ▶ der Aufstellung einer verkürzten Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB) und
- ▶ einer Zusammenfassung bestimmter Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung unter der Bezeichnung „Rohergebnis“ (§ 276 HGB)

nicht wahrnehmen. Bei der **Offenlegung** nach §§ 325 ff. HGB dürfen §§ 266 Abs. 1 Satz 3, 276 HGB mit der Maßgabe angewendet werden, dass in der Bilanz nach Anlage 1 und im Anlagenachweis nach Anlage 3 nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten ausgewiesen und in der GuV nach Anlage 2 die Posten 1 bis 8 und 10 zu dem Posten „Rohergebnis“ zusammengefasst werden (§ 1 Abs. 4 KHBV).

Sofern Krankenhäuser in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft vom Wahlrecht nach § 1 Abs. 3 KHBV jedoch keinen Gebrauch machen, d. h. den Jahresabschluss sowohl entsprechend den Vorschriften der KHBV als auch des HGB gliedern, dürfen die genannten Erleichterungen in Anspruch genommen werden (IDW RS KHFA 1, Tz. 12 und 18).

Abb. 7: Erleichterungen bei der Aufstellung des Jahresabschlusses



Adressat der Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten nach der KHBV ist die **wirtschaftliche Einheit „Krankenhaus“**. Zur Erfüllung der Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten ist der Krankenhausträger verpflichtet.

Die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit „Krankenhaus“ besteht auch dann fort, wenn durch den Krankenhausträger eine Aufspaltung der wirtschaftlichen Einheit z. B. in eine Krankenhaus-**Betriebsgesellschaft** und eine Krankenhaus-**Besitzgesellschaft** erfolgt. Maßgebend ist der Tatbestand, dass die Krankenhaus-Besitzgesellschaft weiterhin Fördermittel nach dem KHG erhält und insoweit ebenfalls als Krankenhaus anerkannt ist.

Sofern die Krankenhaus-Besitzgesellschaft keine Fördermittel nach dem KHG erhält, fällt lediglich die Krankenhaus-Betriebsgesellschaft unter die Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten der KHBV (IDW RS KHFA 1, Tz. 20).

Stehen wesentliche Teile des dem Krankenhaus dienenden Vermögens nicht im rechtlichen Eigentum der Krankenhaus-Betriebsgesellschaft und erhält der rechtliche Eigentümer dieses Vermögens keine öffentlichen Fördermittel, so fällt lediglich die Betriebsgesellschaft unter die Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten der KHBV (IDW RS KHFA 1, Tz. 21).

Unterhält der Krankenhausträger neben dem Krankenhaus noch **andere Einrichtungen** (z. B. ein Alten- und Pflegeheim, einen ambulanten Pflegedienst etc.), so kann grundsätzlich nur die wirtschaftliche Einheit „Krankenhaus“ in einer Buchführung und einem Jahresabschluss nach der KHBV dargestellt werden, da in den Jahresabschluss allenfalls untergeordnete Nebentätigkeiten eines Krankenhausträgers einbezogen werden dürfen.

Aufwendungen und Erträge aus für die stationäre Versorgung nicht notwendigen Einrichtungen oder Diensten eines Krankenhauses, für die keine öffentlichen Fördermittel gewährt werden und die schon nach § 11 Abs. 4 KHEntgG ausgegliedert werden, brauchen nicht in Buchführung und Jahresabschluss des Krankenhauses erfasst werden, sondern können dem „übrigen Vermögen“ des Krankenhausträgers zugeschlagen werden.

Rechtlich nicht selbständige Einrichtungen oder Dienste des Krankenhauses (z. B. Wäscherei, Apotheke, Küche), die **ausschließlich Lieferungen und Leistungen an das Krankenhaus** erbringen, sind zwingend in dessen Buchführung und Jahresabschluss einzubeziehen. Soweit diese rechtlich nicht selbständigen Einrichtungen oder Dienste **Lieferungen und Leistungen auch an andere Krankenhäuser desselben Trägers** erbringen, sollte der Krankenhausträger Beschluss darüber fassen, welchem Krankenhaus diese Einrichtungen und Dienste für Zwecke der Bilanzierung zu zurechnen sind (IDW RS KHFA 1, Tz. 22 ff.).

Falls im erheblichen Umfang auch **Lieferungen und Leistungen an andere Nicht-Krankenhaus-einrichtungen des selben Trägers** (z. B. Alten- oder Pflegeheime, Pflegedienste) oder gar an Dritte (z. B. Vermietungen von Wohnheimen nicht nur an Krankenhausmitarbeiter) zu verzeichnen sind, so kann eine Zurechnung zum Krankenhausvermögen unterbleiben, so lange keine Förderung nach dem KHG erfolgt ist (IDW RS KHFA 1, Tz. 25).

Ein Krankenhausträger, der **mehrere Krankenhäuser** betreibt, unterliegt mit jedem Krankenhaus den Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften nach der KHBV (IDW RS KHFA 1, Tz. 26).

Für Krankenhausträger in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Gesellschaft nach § 264a HGB sind die besonderen Regelungen des § 1 Abs. 3 KHBV zur wahlweisen Anwendung der Gliederungsvorschriften nach der KHBV zu beachten. Dieses Wahlrecht gilt auch für die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse mehrerer Krankenhäuser, sofern eine Kapitalgesellschaft mehrere Krankenhäuser unterhält (IDW RS KHFA 1, Tz. 27 f.).

Eine Identität zwischen einem Krankenhausträger in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Gesellschaft nach § 264a HGB und einem Krankenhausbetrieb kann jedoch nach Auffassung des KHFA nur dann angenommen werden, wenn die übrigen Aktivitäten der Träger-Kapitalgesellschaft (z. B. die Trägerschaft eines Altenheimes) lediglich als untergeordnete Nebentätigkeit gelten.

Das Wahlrecht nach § 1 Abs. 3 KHBV kann bei wesentlichen anderen Betätigungen des Trägers nicht mehr in Anspruch genommen werden. Vielmehr besteht in diesem Fall die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach den Gliederungsvorschriften der §§ 266, 268 Abs. 2, 275 HGB. Die für Krankenhäuser spezifischen Positionen nach der KHBV sind nach § 265 Abs. 4 HGB in den Abschluss einzubeziehen. Personengesellschaften nach § 264a HGB müssen die Regelungen des § 264c HGB beachten.

Angesichts des Konzentrationsprozesses im Krankenhauswesen dürften die Krankenhäuser in der Regel große Kapitalgesellschaften (vgl. die nachfolgende Abbildung) darstellen. Sie genießen dann ohnehin keine Erleichterungen nach HGB. Daher werden diese Krankenhäuser in der Regel vom Wahlrecht des § 1 Abs. 3 KHBV Gebrauch machen und den Jahresabschluss ausschließlich nach den Gliederungsvorschriften der KHBV aufstellen. Dies ergibt sich aus § 1 Abs. 4 KHBV.

Analog zu § 284 Abs. 3 HGB ist der Anlagennachweis gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 KHBV zwingend im Anhang darzustellen. Der Anlagennachweis nach KHBV wird den Anforderungen des § 284 Abs. 3 HGB gerecht (IDW RS KHFA 1, Tz. 17).

Abb. 8: Größenabhängige Vorschriften zur Rechnungslegung bei Kapitalgesellschaften			
Unternehmenskategorie	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Abgrenzungsmerkmale (§ 267 HGB)			
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250
Rechnungslegungserfordernisse			
Jahresabschluss:			
Bilanz (§ 266 Abs. 1 HGB)	Verkürzte Form	Ungekürzte Form	Ungekürzte Form
GuV (§§ 275, 276 HGB)	Verkürzte Form	(leicht) verkürzte Form	Ungekürzte Form
Anhang (§§ 274a, 288 HGB)	Verkürzte Form	(leicht) verkürzte Form	Ungekürzte Form
Lagebericht (§ 264 Abs. 1 HGB)	Keinen	Ungekürzte Form	Ungekürzte Form
Aufstellungsfrist (§ 264 Abs. 1 HGB)	sechs Monate nach Ende Geschäftsjahr	drei Monate nach Ende Geschäftsjahr	drei Monate nach Ende Geschäftsjahr
Offenlegungspflicht (§§ 325 ff. HGB)			
Bestandteile	Bilanz, Anhang (nicht GuV)	Jahresabschluss (verkürzte Form), Lagebericht, BestV, AR-Bericht	Jahresabschluss (ungekürzte Form), Lagebericht, BestV, AR-Bericht
Publizitätsorgan	Registergericht	Registergericht; Angabe HReg und Einreichungsnummer im BAnz	Bundesanzeiger
Publizitätsfrist	zwölf Monate nach Ende Geschäftsjahr	zwölf Monate nach Ende Geschäftsjahr	zwölf Monate nach Ende Geschäftsjahr
Prüfungspflicht (§ 316 Abs. 1 HGB)	Keine	Uneingeschränkt	Uneingeschränkt

2.2. Allgemeine Vorschriften

§ 2 KHBV schreibt als **Geschäftsjahr** das Kalenderjahr vor. Nach der entsprechenden Vorschrift des § 240 Abs. 2 Satz 2 HGB ist lediglich vorgegeben, dass die Dauer des Geschäftsjahres zwölf Monate nicht überschreiten darf. Es sind insoweit nach HGB sowohl kürzere Geschäftsjahre als auch vom Kalenderjahr abweichende Geschäftsjahre zulässig.

Nach § 3 KHBV muss die Buchführung der Krankenhäuser den Anforderungen der §§ 238 ff. HGB entsprechen. Hieraus folgt die Verpflichtung zur **Aufstellung einer doppelten Buchführung** unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Insbesondere ist die Anwendung

einer im öffentlichen Sektor häufig noch verbreiteten kameralistischen Buchführung unzulässig. Auf eine weitergehende Darstellung der Buchführungspflichten sowie der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach den allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen (vgl. etwa §§ 238 ff., § 252 HGB) wie auch nach den Vorschriften des Steuerrechts (vgl. etwa §§ 140 ff. AO, §§ 5 ff. EStG, R 5.2 ff. EStR) soll an dieser Stelle verzichtet werden.

Anlage 4 der KHBV legt für die Krankenhäuser einen verbindlichen **Kontenrahmen** fest. Ein hiervon abweichender Kontenplan darf nur unter der Voraussetzung verwendet werden, dass durch ein ordnungsmäßiges Überleitungsverfahren jederzeit die Umschlüsselung von dem abweichenden Kontenrahmen auf den Kontenrahmen der Anlage 4 sichergestellt ist. Insoweit dürfte jedoch die Anwendung eines abweichenden Kontenrahmens in der Praxis unzweckmäßig sein.

Abb. 9: Aufbau des Kontenrahmens nach Anlage 4 KHBV

	Kontenzugehörigkeit	Kontentyp	Kontenklasse	Inhalt	
Finanzbuchhaltung Anlage 4 KHBV	Bestandskonten ⇒ Bilanz	Aktivkonten	0	Ausstehende Einlagen und Anlagevermögen	
			1	Umlaufvermögen; aktive Rechnungsabgrenzung	
		Passivkonten	2	Eigenkapital; Sonderposten; Rückstellungen	
			3	Verbindlichkeiten; passive Rechnungsabgrenzung	
	Erfolgskonten ⇒ GuV	Ertragskonten	4	Betriebliche Erträge	
			5	Andere Erträge	
		Aufwandskonten	6	Betriebliche Aufwendungen	
	7		Weitere Aufwendungen		
		Eröffnungs-, Abschluss- und Abgrenzungskonten		8	Eröffnungen; Abschlüsse; Abgrenzungen zur Betriebsbuchhaltung (Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen, die nach gesetzlichen Vorgaben nicht in die Kostenrechnung einfließen dürfen)

Es zeigt sich, dass der Abschluss der Kontenklassen 0 bis 3 in die Bilanz und der der Kontenklassen 4 bis 7 in die Gewinn- und Verlustrechnung mündet.

Der in Anlage 4 vorgegebene Kontenrahmen richtet sich nach dem sog. **Abschlussgliederungsprinzip**, d. h. die Kontenbezeichnungen ergeben sich aus entsprechenden Positionen von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung. Insoweit ist die Übernahme der Kontenabschlusspositionen in den Jahresabschluss unmittelbar möglich.

Der Kontenrahmen ist nach dem **dekadischen System** aufgebaut und umfasst vier Hierarchiestufen. Neben den Kontenklassen als oberster Hierarchiestufe

- ▶ die Kontengruppen,
- ▶ die Kontenuntergruppen sowie
- ▶ die einzelnen Konten.

Die Kontengruppen werden mit zweistelligen, die Kontenuntergruppen mit dreistelligen und die Konten mit vierstelligen Ziffern kenntlich gemacht. Eine tiefere Gliederung ist zulässig und insbesondere bei Großkliniken auch geboten.

Abb. 10: Beispiel einer Untergliederung des Kontenrahmens

Kontenklasse	Kontengruppe	Kontenuntergruppe	Konto
0	07	076	0761
Ausstehende Einlagen, Anlagevermögen	Einrichtungen, Ausstattungen	Gebrauchsgüter	Geringwertige Gebrauchsgüter

§ 3 KHBV verweist auf die allgemeinen Vorschriften für **Inventur und Inventar** der §§ 240, 241 HGB. Hierin sind Inventarpflicht, Inventurfrist, Bewertungsvereinfachungsverfahren wie Festbewertung, Gruppen- und Sammelbewertung sowie Inventurvereinfachungsverfahren geregelt. Für Krankenhäuser gilt Entsprechendes.

Falls es aus organisatorischen Gründen problematisch ist, den Zeitpunkt der Inventur auf den Bilanzstichtag – also das Ende des Kalenderjahrs - zu legen, bestehen folgende Möglichkeiten:

- ▶ Ausweitung der Stichtagsinventur auf eine Frist innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem Bilanzstichtag,
- ▶ Vor- oder Nachverlegung der Stichtagsinventur auf einen Tag innerhalb der letzten drei Monate vor oder der letzten beiden Monate nach Abschluss des Geschäftsjahrs,
- ▶ Ersatz der körperlichen Bestandsaufnahme zum Bilanzstichtag durch ein Verfahren der durchlaufenden Bestandsführung (permanente Inventur).

Auf die entsprechenden handelsrechtlichen Vorschriften hierzu wird verwiesen.

Hinsichtlich der Vorschriften zur **Aufbewahrung und Vorlage von Unterlagen** stellt die KHBV auf die allgemeinen Regelungen der §§ 257 ff. HGB ab. Aufzubewahren sind demnach Handelsbücher entsprechend der handelsrechtlichen Begriffsbestimmung, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse einschließlich Anlagennachweise, Lageberichte (bei nicht kleinen Kapitalgesellschaften), Konzernabschlüsse und -lageberichte, die empfangenen sowie Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe, Buchungsbelege sowie zum Verständnis der Handelsbücher, Jahresabschlüsse und Inventare erforderliche Arbeitsanweisungen und sonstige Organisationsunterlagen.

Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse und Konzernabschlüsse sind im Original aufzubewahren, während alle anderen aufzubewahrenden Unterlagen als Wiedergabe auf einem Bild- oder Datenträger aufbewahrt werden können, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

Während empfangene sowie Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe mindestens 6 Jahre aufzubewahren sind, gilt für alle andere oben bezeichneten Unterlagen eine Aufbewahrungsfrist von mindestens 10 Jahren. Die Laufzeit der Aufbewahrungsfrist beginnt jeweils mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Eintragungen in Handelsbücher gemacht, das Inventar bzw. der Abschluss aufgestellt, der Handelsbrief empfangen oder abgesandt bzw. der Buchungsbeleg ausgefertigt wurde.

2.3. Besonderheiten des Musterkontenplans (Anlage 4 zur KHBV)

2.3.1 Bestandskonten

Im Folgenden werden - gegliedert nach den Kontenklassen - wesentliche krankenhausspezifische Besonderheiten der Inhalte der einzelnen Kontengruppen des in Anlage 4 KHBV dargestellten Musterkontenplans dargelegt.

Kontenklasse 0: Ausstehende Einlagen und Anlagevermögen

Hier erfolgt ein getrennter Ausweis von

- ▶ **Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten mit Betriebsbauten** (mit weiterer Trennung zwischen bebauten Grundstücken, Betriebsbauten und Außenanlagen),
- ▶ **Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten mit Wohnbauten** (Wohnbauten sind anders als Betriebsbauten für den Krankenhausbetrieb nicht zwingend notwendig und werden deshalb nach dem KHG nicht gefördert, was die Notwendigkeit einer Abgrenzung zur Kontengruppe 01 „Betriebsbauten“ impliziert) und
- ▶ **Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten ohne Bauten**

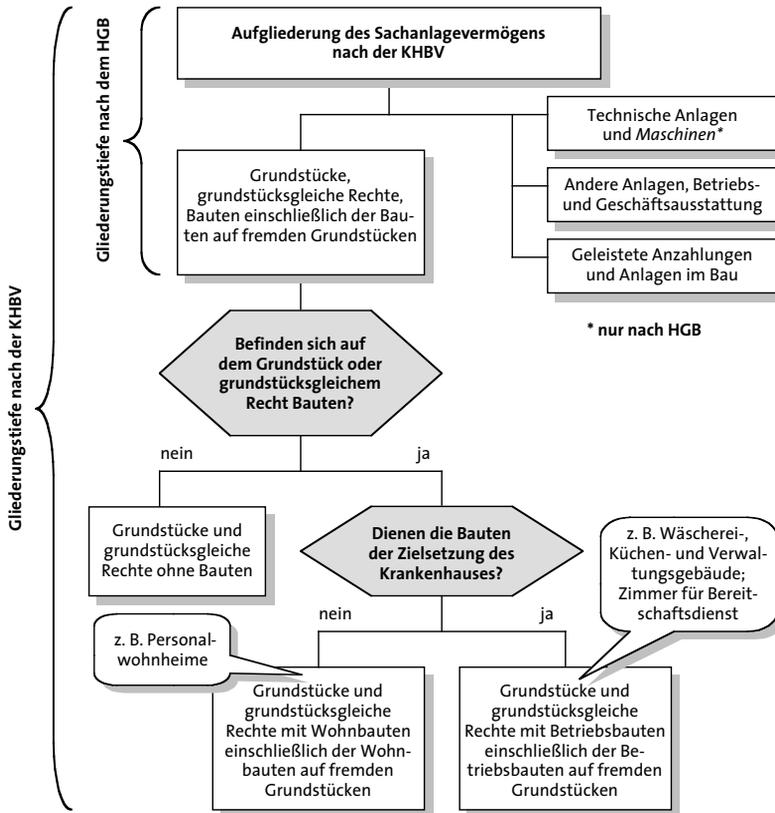
in drei Kontengruppen (01, 03 und 04).

Grundstücksgleiche Rechte sind dingliche Rechte, die bilanziell wie Grundstücke behandelt werden, z. B. Wege- oder Erbbaurechte. Zu den bebauten Grundstücken zählen auch überbaute Flächen und Befriedungen wie Straßen, Parkplätze, Wege, Höfe.

Bei der Abgrenzung zwischen **Betriebsbauten** und **Wohnbauten** kommt es auf die Förderung nach den Vorschriften des KHG an. Die Betriebsbauten sind dazu bestimmt, dem Krankenhausbetrieb i. e. S. zu dienen, hierzu zählen auch Wäscherei-, Küchen- oder Verwaltungsgebäude. Für den Krankenhausbetrieb unerlässliche Wohnbauten sind z. B. Zimmer für den Bereitschaftsdienst, die auch nach den Bestimmungen des KHG gefördert werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 KHG). Andere Wohnbauten sind z. B. Wohnheime oder ein Betriebskindergarten.

Getrennt zu erfassen sind **Bauten auf fremden Grundstücken** (Kontengruppe 05), wobei wiederum eine Aufspaltung der Position in Betriebs- und Wohnbauten erfolgen muss. Zu bewerten ist jeweils mit den (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten. Die planmäßige Abschreibung von Gebäuden erfolgt nach der Staffelmethode. Zurzeit gilt ein Satz von 3 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten p. a., vgl. § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG.

Abb. 11: Aufgliederung des Sachanlagevermögens nach der KHBV



In der handelsrechtlichen Bilanz wird die oben dargestellte Aufgliederung nicht vorgenommen, sondern der gesamte Grundbesitz in einer Bilanzposition zusammengefasst dargestellt. Die Beweggründe für den detaillierten Ausweis nach der KHBV bestehen im Wesentlichen in den besonderen Finanzierungsstrukturen der Krankenhäuser.

In der Anlagenbuchhaltung ist für jedes Gebäude einzeln der Wert des Grund und Bodens, Gebäudewert und Wert der Außenanlagen zu dokumentieren. Darüber hinaus ist die Finanzierungsart anzugeben (z. B. Förderung nach dem KHG, Finanzierung mit Eigenmitteln oder mit Zuschüssen).

Nach R 7.1 Abs. 5 Satz 2 EStR ist ein **Gebäude**

„ein Bauwerk auf eigenem oder fremden Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist“.

In Bezug auf das Wirtschaftsgut „Gebäude“ sind diejenigen Teile, die nach der Verkehrsanschauung der o. g. grundsätzlichen Gebäudenutzung vor dem Hintergrund eines zeitgemäßen Aus-

stattungsstandards dienen, unselbständige Gebäudeteile, wie z. B. Fenster, Heizung, Elektroinstallationen, Beleuchtung, Sanitärinstallationen, Verputz, Tapeten, Bodenbeläge. Diese Teile sind zusammen mit dem Gebäude zu aktivieren und mit diesem abzuschreiben.

Selbständige Wirtschaftsgüter gehören demgegenüber nicht zum Gebäude; sie sind immer dann anzunehmen, wenn sie besonderen Zwecken dienen und ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäude nicht besteht (R 4.2 Abs. 3 EStR).

Hierunter fallen insbesondere die **Betriebsvorrichtungen**, die in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung abweichenden Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (R 7.1 Abs. 3 EStR). Sie dienen vielmehr der unmittelbaren Durchführung des in dem Gebäude betriebenen Gewerbes. Nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung sind z. B. Lastenaufzüge in gewerblich genutzten Gebäuden als dem Betriebsvorgang dienend anzusehen und daher den Betriebsvorrichtungen zuzurechnen, Personenaufzüge hingegen der eigentlichen Gebäudenutzung zuzuordnen und damit als unselbständige Gebäudeteile zu subsumieren.

Technische Anlagen sind die o. g. Betriebsvorrichtungen i. S. der R 4.2 Abs. 3 und 5 EStR (Kontengruppe 06). Hierbei handelt es sich um Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, die in der Regel zwar nur zusammen mit dem Gebäude nutzungsfähig sind, jedoch nicht dem Gebäude, sondern dem Krankenhausbetrieb als solchem dienen. Sie stehen daher nicht in einem einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, sondern dienen unmittelbar dem Gewerbe-, d. h. dem Krankenhausbetrieb (vgl. R 4.2 Abs. 3 EStR).

Im Einzelnen handelt es sich hierbei z. B. um spezielle Fahrstuhlanlagen für den Krankentransport, Anlagen der Klima- und Lüftungstechnik wie Druckluft-, Vakuum- oder Sauerstoffanlagen, Notstromaggregate etc. Hingegen ist allgemein übliche Haustechnik wie gewöhnliche Personenaufzüge, Treppenhäuser als unselbständiger Gebäudebestandteil zusammen mit dem Gebäude zu bilanzieren.

Bei den Betriebsvorrichtungen ist wiederum nach Betriebsbauten, Wohnbauten und Außenanlagen zu differenzieren.

Die Abgrenzung ist nicht nur aus Sicht der Förderungswürdigkeit und Förderungsart relevant (vgl. die Ausführungen zur AbgrV), sondern auch aus bilanzieller Sicht. Betriebsvorrichtungen werden nicht nach den Grundsätzen für Gebäude abgeschrieben, sondern wie bewegliches Sachanlagevermögen (vgl. § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB).

Einrichtungen und Ausstattungen (Kontengruppe 07) sind gekennzeichnet durch eine durchschnittliche Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren (Anlagegüter i. S. der AbgrV); hierunter sind auch erstmals beschaffte und damit geförderte Gebrauchsgüter mit einer Nutzungsdauer bis zu drei Jahren zu subsumieren. Eine Aufspaltung erfolgt in Einrichtungen und Ausstattungen in Betriebsbauten, in Wohnbauten sowie Gebrauchsgüter, darunter erstbeschaffte geringwertige Wirtschaftsgüter.

Gemäß § 6 Abs. 2 EStG können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind (z. B. Instrumenten-Sets), im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag für das einzelne Wirtschaftsgut 800 € nicht übersteigen. Entsprechende Wirtschaftsgüter, deren Wert 250 € übersteigt, sind in ein be-

sonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen, soweit die geforderten Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind (IDW RS KHFA 1, Tz. 52).

Für geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag, mehr als 250 € und bis zu 1.000 € betragen, kann nach § 6 Abs. 2a EStG ein **Sammelposten** gebildet werden, welcher über fünf Jahre linear gewinnmindernd aufzulösen ist (sog. **Poolabschreibung**). Scheidet ein Wirtschaftsgut vorzeitig aus dem Betriebsvermögen aus, darf der Sammelposten nicht entsprechend vermindert werden.

Nicht steuerbegünstigte Krankenhäuser haben die steuerlichen Neuregelungen zur Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern vollumfänglich bei der Erstellung der Steuerbilanz zu beachten. Für steuerbegünstigte Krankenhäuser sind die Neuregelungen lediglich für ihre Betriebe gewerblicher Art bzw. für ihre steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe einschlägig.

Für die nach KHBV aufzustellenden handelsrechtlichen Jahresabschlüsse kann sowohl die steuerliche Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis 250 € als auch die Bildung eines Sammelpostens als grundsätzlich GoB-konform angesehen werden. Jedoch kann die Auflösung des Sammelpostens zu einer Überbewertung führen, da vorzeitige Abgänge nicht berücksichtigt werden dürfen und der fünfjährige Abschreibungszeitraum des Sammelpostens zu lang ist, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer der erfassten Wirtschaftsgüter unter fünf Jahren liegt (IDW RS KHFA 1, Tz. 56).

Aus diesem Grund kann ein für Zwecke des Steuerrechts gebildeter Sammelposten in die Handelsbilanz nur übernommen werden, wenn dieser Posten insgesamt von untergeordneter Bedeutung ist. Andernfalls ist die unterstellte Nutzungsdauer von fünf Jahren zur Vermeidung einer Überbewertung zu überprüfen und der Sammelposten ggf. über eine kürzere Nutzungsdauer aufzulösen. Ebenso kann es erforderlich sein, den Umfang der Abgänge zu überprüfen (IDW RS KHFA 1, Tz. 57).

Soweit die geringwertigen Anlagegüter zugleich pflegesatzfähige Gebrauchsgüter darstellen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 i.V. mit § 2 Satz 1 Nr. 2 AbgV) handelt, ist eine mögliche **Überbewertung** im Falle der Bildung eines Sammelpostens besonders kritisch zu prüfen, da Gebrauchsgüter gemäß § 2 Satz 1 Nr. 2 AbgV Anlagegüter mit einer Nutzungsdauer von bis zu drei Jahren sind und den Abschreibungszeitraum des Sammelpostens (fünf Jahre) somit unterschreiten (IDW RS KHFA 1, Tz. 58).

In einem Jahresabschluss nach KHBV als Sammelposten erfasste geringwertige Anlagegüter sind demgegenüber als Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in den Anlagespiegel aufzunehmen. Der jährliche Sammelposten ist als Zugang zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu zeigen und über fünf Jahre linear aufzulösen. Nach vollständiger Abschreibung sind entsprechende Abgänge bei den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und den Abschreibungen in Höhe des Wertes des Sammelpostens zu verbuchen (IDW RS KHFA 1, Tz. 59).

Bezüglich der geringwertigen Wirtschaftsgüter bis 250 € sind keine besonderen steuerlichen Dokumentationspflichten zu beachten (IDW RS KHFA 1, Tz. 60). In analoger Anwendung kann deshalb auch auf eine Darstellung dieser Wirtschaftsgüter im **Anlagespiegel** verzichtet werden (IDW RS KHFA 1, Tz. 60). Die Wertgrenze des § 6 Abs. 1 Satz 4 EStG (250 €) stimmt nicht mehr überein mit der des § 2 Nr. 3 AbgV (150 €).

Aus Gründen der Vollständigkeit und Klarheit sollte – soweit einschlägig – im **Kontenrahmen** für die Buchführung gemäß Anlage 4 der KHBV neben den Konten 0761 und 0762 für geringwertige Anlagegüter, die pflegesatzfähige, wiederbeschaffte Gebrauchsgüter darstellen, auch ein Konto für geringwertige Anlagegüter, die nicht Gebrauchsgüter sind, gebildet werden (z. B. Kontenuntergruppe 075 „Geringwertige Anlagegüter mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren“, so IDW RS KHFA 1, Tz. 61).

Jeweils in einer separaten Kontenuntergruppe sind **Festwerte** in Betriebsbauten (077) bzw. in Wohnbauten (079) zu kontieren, sofern die Voraussetzungen des § 240 Abs. 3 HGB bzw. R 5.4 Abs. 4 EStR erfüllt sind. Es muss sich insofern um Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens oder um Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe handeln, die regelmäßig ersetzt werden und im Gesamtwert für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sind.

Der Gesamtbestand darf in Bezug auf Größe, Wert und Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterworfen sein. Steuerlich gilt eine Obergrenze der zulässigen Wertschwankung von 10 %, bei deren Überschreiten ein neuer Festwert gebildet werden muss. Die Verpflichtung zu einer körperlichen Bestandsaufnahme im Turnus von üblicherweise drei Jahren ist zu beachten.

Das Festwertverfahren ist insbesondere bei Beständen an Medikamenten und geringwertigem Verbrauchsmaterial beliebt. Aufgrund seiner Zulässigkeit auch beim beweglichen Sachanlagevermögen findet es darüber hinaus bei typischen Gebrauchsgütern wie Betten, Küchengeräten oder Geschirr Anwendung.

Bei Anwendung der Festbewertung nach § 240 Abs. 3 HGB muss eine körperliche Bestandsaufnahme i. d. R. nur alle drei Jahre durchgeführt werden. Somit werden insbesondere bei großvolumigen Anlagenbeständen Erleichterungen dergestalt gewährt, dass

- ▶ nicht am Ende eines jeden Geschäftsjahrs eine (mühsame) körperliche Bestandsaufnahme durchgeführt werden muss und
- ▶ Zugänge unmittelbar in den Aufwand gebucht werden können.

Bei allen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens kommt aufgrund sinkender Fördervolumina und knapper Eigenmittel vermehrt das **Anlagenleasing** in Betracht. In diesem Zusammenhang ist oftmals die Frage der **Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums** problematisch.

Als Ausfluss des sog. allgemeinen **Aktivierungsgrundsatzes** ist für den Bilanzansatz nicht das zivilrechtliche, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend. Die wirtschaftliche Zurechnung ist in jedem Einzelfall anhand der **Verteilung der Chancen und Risiken** zu beurteilen, die aus dem zu bilanzierenden Vermögensgegenstand erwachsen. Demjenigen, dem im Wege einer wertenden Betrachtung die wesentlichen Chancen und Risiken zukommen, ist ein Vermögensgegenstand wirtschaftlich zuzurechnen.

Die Zurechnung des Leasinggegenstands und damit ggf. das Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum folgt im Fall der

- ▶ **Vollamortisation** den BMF-Schreiben vom 19.4.1971 (bewegliche Wirtschaftsgüter) und vom 21.3.1972 (unbewegliche Wirtschaftsgüter),
- ▶ **Teilamortisation** den BMF-Schreiben vom 22.12.1975 (bewegliche Wirtschaftsgüter) und vom 23.12.1991 (unbewegliche Wirtschaftsgüter).

Im Ergebnis führt das sog. Operate Leasing niemals, das Spezial-Leasing hingegen immer zu einem Auseinanderfallen von rechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum. Im Fall des Finanzierungsleasings mit Vollamortisation (d. h. die Summe der Leasingraten während einer unkündbaren Grundmietzeit entspricht mindestens den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Leasingguts einschließlich allen anderen vom Leasinggeber zu tragenden Kosten, insbesondere den Finanzierungskosten) ist das Vorliegen weiterer, in den Leasing-Erlassen aufgeführter Kriterien zu prüfen, insbesondere die Vereinbarung einer Mietverlängerungs- bzw. Kaufoption und deren vertragliche Ausgestaltung.

Sale-and-lease-back-Geschäfte führen üblicherweise nicht zu einem Wechsel der tatsächlichen Sachherrschaft über das Leasinggut, da dieses i. d. R. vom Leasingnehmer nach Abschluss des Verkaufsgeschäftes unmittelbar gemietet und ununterbrochen genutzt wird und insoweit die Nutzen und Lasten beim Verkäufer verbleiben.

Neben geleasteten lassen sich im Krankenhaus auch **sicherungsübereignete oder unter Eigentumsvorbehalt stehende Vermögensgegenstände** finden. In diesen Fällen wird – entgegen zum rechtlichen Eigentum – die wesentliche Verfügungsmacht und damit das wirtschaftliche Eigentum beim Krankenhaus angesiedelt, das die Gegenstände somit zu bilanzieren hat. Unterhält ein Lieferant jedoch ein **Konsignationslager** im Krankenhaus, wie z. B. bei Implantaten und Transplantaten üblich, so ist kein wirtschaftliches Eigentum des Krankenhauses anzunehmen, da eine Fakturierung erst bei Entnahme erfolgt.

Zu den Kontengruppen „**Anlagen im Bau und Anzahlungen auf Anlagen**“ (08) bzw. „**Immaterielle Vermögensgegenstände, Beteiligungen und andere Finanzanlagen**“ (09) ergeben sich keine wesentlichen krankenhausspezifischen Besonderheiten. Die Kontengruppe 08 ist mindestens weiter zu untergliedern nach Betriebs- und Wohnbauten.

Mit BilMoG wurde die Kontenuntergruppe 09 in die folgenden Konten differenziert:

- ▶ selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte (0901),
- ▶ entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten (0902),
- ▶ Geschäfts- oder Firmenwert (0903).

Für den Ansatz **selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** wurde mit BilMoG ein Aktivierungswahlrecht geschaffen, von dem nur der selbstgeschaffene (originäre) Firmenwert ausgenommen blieb (§ 248 Abs. 2 HGB). Somit können Entwicklungsaufwendungen aktiviert werden, sobald mit hinreichender Wahrscheinlichkeit ein Vermögensgegenstand hieraus entstehen wird. Diese Neuregelung soll innovativen Unternehmen einen vollständigen Vermögensausweis ermöglichen.

Als problematisch erweist sich die Abgrenzung der Forschung von der Entwicklung:

- ▶ **Forschung** ist die „eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren technische Verwertbarkeit und wirtschaftliche Erfolgsaussichten grundsätzlich keine Aussagen gemacht werden können“ (§ 255 Abs. 2a HGB). Eine zweifelsfreie Zurechnung der Kosten zu einem konkreten Vermögensgegenstand ist also auf Grund der hohen Unsicherheit des gesamten Forschungsvorhabens nicht hinreichend gegeben.

- ▶ Dem entgegen definiert das Gesetz **Entwicklung** als „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen“ (§ 255 Abs. 2a HGB). Es muss also mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden können, dass künftig ein Vermögensgegenstand entsteht, der aber zum Zeitpunkt der Aktivierung noch nicht vorzuliegen braucht.

Aktivierungsfähig sind nur Entwicklungsaufwendungen, d. h., auch bei erfolgtem Übergang der Aktivitäten in eine Entwicklungsphase und selbst bei späterer erfolgreicher Vermarktung sind die initialen Forschungsaufwendungen nicht aktivierungsfähig.

Für **entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens** gilt seit jeher eine Aktivierungspflicht. Solche dürften im Krankenhausbetrieb insbesondere entgeltlich erworbene Softwareprogramme darstellen. Demgegenüber ist sowohl eine Aktivierung als auch die Bildung einer Bilanzierungshilfe ausgeschlossen für Aufwendungen für

- ▶ Gründung, Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebes, Beschaffung des Eigenkapitals oder den Abschluss von Versicherungsverträgen,
- ▶ Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden.

Ein **Geschäfts- oder Firmenwert** muss im Zuge des Erwerbs eines ganzen Unternehmens angesetzt werden, soweit eine Fortführungsabsicht besteht. Hierbei handelt es sich um den Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB). Ein teilweiser Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwerts oder ein Verzicht auf dessen Ansatz ist nicht zulässig.

Die Nutzungsdauer selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens stellt den Zeitraum dar, in dem positive Netto-Cashflows erzeugt werden. Aufgrund der hohen Unsicherheit ist vorsichtig zu schätzen. Die Entwicklungsphase ist nicht in die Abschreibung einzubeziehen.

Nach BilRUG ist für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens eine Nutzungsdauer von zehn Jahren zu unterstellen, sofern in Ausnahmefällen deren voraussichtliche zeitliche Nutzung nicht bestimmt werden kann. Für einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert gilt dies entsprechend (§ 253 Abs. 3 HGB). Der Zeitraum, über den ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert abgeschrieben wird, ist im Anhang zu erläutern (§ 285 Nr. 13 HGB).

Ein niedrigerer Wertansatz durch außerplanmäßige Abschreibungen ist auch bei Wegfall der Gründe beizubehalten, Zuschreibungen sind – als Besonderheit im Anlagevermögen – bei Geschäfts- oder Firmenwerten nicht möglich (§ 253 Abs. 5 Satz 2 HGB).

Zum Begriff des **Beteiligungsunternehmens** (Kontenuntergruppen 094, 095) bzw. des **verbundenen Unternehmens** (Kontenuntergruppen 092, 093) vgl. die allgemeinen Definitionen des § 271 Abs. 1 und 2 HGB. Demnach sind

- ▶ Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen, die dazu bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu

dienen (sog. „Dienlichkeit“), wobei eine Beteiligungsvermutung ab einem Anteilsbesitz von 20 % des Nennkapitals gilt,

- verbundene Unternehmen solche, die als Mutter- oder Tochterunternehmen in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einzubeziehen sind (vgl. § 290 HGB).

Für die Bewertung ist § 253 Abs. 3 und 5 HGB maßgebend. Hierbei ist zu beachten, dass bei Finanzanlagen außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden können (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB).

Kontenklasse 1: Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzung

Die **Vorräte** (Kontengruppe 10) sind entsprechend des Kontenplans zu untergliedern in Lebensmittel, medizinischen Bedarf, Betriebsstoffe, Wirtschaftsbedarf, Verwaltungsbedarf, sonstige Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse/unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse sowie Waren.

Unfertige Erzeugnisse bzw. unfertige Leistungen stellen einen über einen Bilanzstichtag hinaus gehenden Behandlungsprozess bei den sog. „Überliegern“ (Patientinnen und Patienten, die über den Jahreswechsel im Krankenhaus stationär behandelt werden), dar. § 4 Abs. 2 Satz 4 KHEntgG bestimmt, dass die Erlöse aus Fallpauschalen der Überlieger in voller Höhe dem Entlassungsjahr zugeordnet werden. Zur Bewertung empfiehlt sich, das für den gesamten Behandlungsprozess erzielte Entgelt (Fallpauschale gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 KHEntgG) anteilig entsprechend den tatsächlichen Belegungstagen aufzuteilen. Pro Patient und Fallpauschale ist einzeln zu bewerten.

Seit BilMoG sind die Vorräte sowie unfertigen Leistungen gemäß § 255 Abs. 2 HGB zwingend zu **vollen Herstellungskosten**, d. h. einschließlich angemessener Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens zu bewerten. Der Ansatz nur zu Einzelkosten ist ausgeschlossen.

Die Bewertung der Leistungen muss gemäß eines geeigneten und nachvollziehbaren Kalkulationsschemas erfolgen (§ 255 Abs. 2 HGB). Insbesondere bei Einrechnung angemessener Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessener Aufwendungen für soziale Einrichtungen und für die betriebliche Altersversorgung nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB ist das Vorhandensein geeigneter Umlageschlüssel und Verrechnungssätze auf Basis der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung erforderlich, welche vom Prüfer zu würdigen sind (IDW RS KHFA 1, Tz. 63).

Bei der Bewertung ist das strenge **Niederstwertprinzip** zu beachten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Eine niedrigere Bewertung als zu den tatsächlichen Herstellungskosten ist insoweit zwingend notwendig, sofern die voraussichtlichen Erlöse abzüglich aller noch anfallenden Kosten („Kosten bis dahin“) die Herstellungskosten nicht decken. Die Ableitung des beizulegenden niedrigeren Wertes erfolgt insoweit im Wege einer retrograden Bewertung aus den zu erwartenden Erlösen für die fertige Leistung („verlustfreie Bewertung“).

Sofern der Wert der für eine noch nicht abgeschlossene Fallpauschalenleistung zu erwartenden Gegenleistung hinter dem Wert der zu erbringenden eigenen Leistung zurückbleibt, d. h. niedriger als die bereits zum niedrigeren beizulegenden Wert aktivierten unfertigen Leistungen zuzüglich der voraussichtlich noch anfallenden Aufwendungen ist, muss in Höhe des über die Abschreibung der unfertigen Leistung hinausgehenden Differenzbetrags eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden (Absatz-) Geschäften gebildet werden (IDW RS KHFA 1, Tz. 64).

Zu den geleisteten Anzahlungen, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, liquiden Mitteln und Wertpapieren des Umlaufvermögens (Kontengruppen 11 - 14) ergeben sich keine spezifischen Anmerkungen.

Unter den Wertpapieren des Umlaufvermögens sind Anteile an verbundenen Unternehmen gesondert aufzuführen. Die Abgrenzung zu den Wertpapieren des Anlagevermögens erfolgt über das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer sog. „Dauerhalteabsicht“. Sie sollte von der Geschäftsleitung schriftlich dokumentiert werden.

Zur Bewertung der Forderungen, insbesondere zum Ansatz von Einzel- bzw. Pauschalwertberichtigungen, wird auf das allgemeine Schrifttum verwiesen.

Separat zu buchen sind die **Forderungen nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) und nach der Bundespflegegesetzverordnung (BPfIV)** in den Untergruppen 150 und 151.

Bei Eingang des Bewilligungsbescheids über Fördermittel entsteht eine Forderung nach dem KHG (150), deren ertragsmäßige Gegenbuchung auf Kontengruppe 46 (Erträge aus Fördermitteln nach dem KHG) erfolgen muss. Noch nicht zweckentsprechend verwendete Fördermittel sind unter Kontenuntergruppe 752 als Aufwand zu buchen; die Gegenbuchung zur Herstellung der Erfolgsneutralität erfolgt unter Kontenuntergruppe 350 als Verbindlichkeit nach dem KHG.

Bei Verwendung der Fördermittel für die Anschaffung eines geförderten Vermögensgegenstands ist die Verbindlichkeit in einen passiven Sonderposten aus Fördermitteln nach dem KHG umzuwandeln (Passivtausch, per 350 an 22). Der Sonderposten wird über die Dauer der Nutzung bzw. den Förderzeitraum rätierlich aufgelöst.

Ansprüche auf im Folgejahr zustehende Fördermittel dürfen nicht verbucht werden (Wertaufhellungsprinzip versus Wertbegründungsprinzip). Das wertbegründende Ereignis ist dann nämlich erst dem Folgejahr, nicht dem abgelaufenen Geschäftsjahr zuzuordnen.

In Anlehnung an *Dietz/Bofinger* (KHBV, Kommentar zum Musterkontenplan, Kontenuntergruppe 150) wird es für zweckmäßig gehalten, die Verbuchung der Forderungen nach den Fördertatbeständen des KHG weiter zu untergliedern in

- ▶ Fördermittel für Errichtung, Erstausrüstung o. ä.,
- ▶ Fördermittel für Anlauf- und Umstellungskosten,
- ▶ Fördermittel für Wiederbeschaffung von Anlagegütern (darunter Einzelförderung für lang- und mittelfristige Anlagegüter sowie Pauschalförderung für kurzfristige Anlagegüter),
- ▶ Fördermittel für die Nutzung von Anlagegütern,
- ▶ Fördermittel für Darlehensförderung,
- ▶ Fördermittel für Eigenmittelförderung,
- ▶ Fördermittel für Umstellung auf andere Aufgabenbereiche,
- ▶ Fördermittel zur Erleichterung der Schließung.

Forderungen nach der BPfIV sind mittlerweile jedenfalls im Anwendungsbereich der Krankenhausleistungen nach § 1 Abs. 1 KHEntgG entfallen. Stattdessen können mögliche Ausgleichsbeträge aus § 4 Abs. 3 KHEntgG dort verbucht werden.

Das von den Vertragsparteien zu vereinbarende **Erlösbudget** umfasst für voll- und teilstationäre Leistungen die Fallpauschalen nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und die Zusatzentgelte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KHEntgG (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG).

Das Budget wird in der Weise ermittelt, dass für die voraussichtlich zu erbringenden Leistungen Art und Menge der Entgelte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG mit der jeweils maßgeblichen **Entgelthöhe** multipliziert werden. Diese ergibt sich aus der Multiplikation der **Bewertungsrelation** gemäß den Vorgaben des Entgeltkatalogs und der Abrechnungsbestimmungen mit dem **Landesbasisfallwert** nach § 10 KHEntgG (§ 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 KHEntgG).

Außerhalb des Erlösbudgets wird zusätzlich die sog. **Erlössumme** nach § 6 Abs. 3 KHEntgG ermittelt. Sie umfasst krankenhaushausindividuelle Entgelte für Leistungen oder besondere Einrichtungen, etwa für Spezialisierungen mit überregionalem Einzugsgebiet oder besonders komplexe Behandlungsformen.

Die Summe der tatsächlichen Erlöse aus Fallpauschalen und Zusatzentgelten gemäß §§ 7 ff. KHEntgG kann aufgrund laufender Veränderungen bei Art und Menge der Krankenhausleistungen von dem verhandelten Erlösbudget nach § 4 Abs. 1 bis 3 KHEntgG abweichen. Die insoweit entstehenden **Mehr- oder Mindererlöse** sind nach § 4 Abs. 3 KHEntgG nach Ablauf des Vereinbarungszeitraums anteilig **auszugleichen**. Das Erlösbudget und die Erlössumme werden für die Ermittlung von Ausgleichsbeträgen zu einem **Gesamtbetrag** zusammengefasst (§ 4 Abs. 3 Satz 1 KHEntgG).

Mit einer derart flexiblen Budgetierung sollen den Krankenhäusern bei Überschreitung des vereinbarten Budgets nur die Mittel belassen werden, die den auf die Mehrleistungen entfallenden zusätzlich entstandenen (variablen) Kosten entsprechen (**Mehrerlösausgleich**). Wird die Höhe des vereinbarten Budgets nicht erreicht, sollen die nicht abbaubaren Fixkosten durch Ausgleichszahlungen gedeckt werden (**Mindererlösausgleich**).

Wird das vereinbarte Budget nach § 4 KHEntgG nicht erreicht, erhält das Krankenhaus demnach grundsätzlich 20 % der entstandenen Mindererlöse nachgezahlt. Soweit die tatsächlich erzielten Erlöse das vereinbarte Erlösbudget überschreiten, darf das Krankenhaus 35 % der Mehrerlöse behalten, um damit die infolge zusätzlicher Leistungen entstandenen Kosten zu decken, d. h., es muss 65 % der Mehrerlöse zurückzahlen.

Ein Ausgleich von Mindererlösen aus Zusatzentgelten für Arzneimittel und Medikalprodukte erfolgt nicht, da diese Entgelte weitgehend Sachkosten vergüten, die bei Wegfall einer Leistung nicht entstehen (variable Einzelkosten).