

Thomas Gruber
Robert Ott

Rechnungswesen im Krankenhaus

Finanzbuchhaltung, Bilanzierung,
Kosten- und Erlösmanagement

2., aktualisierte
und erweiterte Auflage



Medizinisch Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft

Thomas Gruber | Robert Ott

Rechnungswesen im Krankenhaus

2., aktualisierte und erweiterte Auflage



Medizinisch Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft

Thomas Gruber | Robert Ott

Rechnungswesen im Krankenhaus

Finanzbuchhaltung,
Bilanzierung, Kosten- und Erlösmanagement

2., aktualisierte und erweiterte Auflage

mit Beiträgen von

J. Deerberg-Wittram | K. Eisenbeiß | U. Gretscher

T. Guderjahn | W. Herb | E. Klepp | J. Schwaller | S. Thomele



Medizinisch Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft

Die Verfasser

Prof. Dr. Thomas Gruber
Hochschule für Wirtschaft und Recht
Badensche Str. 52
10825 Berlin

Prof. Dr. Robert Ott
Technische Hochschule Rosenheim
Hochschulstr. 1
83024 Rosenheim

MWV Medizinisch Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG
Unterbaumstraße 4
10117 Berlin
www.mwv-berlin.de
ISBN 978-3-95466-720-8 (eBook: PDF)

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

© MWV Medizinisch Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft Berlin, 2022

Dieses Werk ist einschließlich aller seiner Teile urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Im vorliegenden Werk wird zur allgemeinen Bezeichnung von Personen nur die männliche Form verwendet, gemeint sind immer alle Geschlechter, sofern nicht gesondert angegeben. Sofern Beitragende in ihren Texten gendergerechte Formulierungen wünschen, übernehmen wir diese in den entsprechenden Beiträgen oder Werken.

Die Verfasser haben große Mühe darauf verwandt, die fachlichen Inhalte auf den Stand der Wissenschaft bei Drucklegung zu bringen. Dennoch sind Irrtümer oder Druckfehler nie auszuschließen. Der Verlag kann insbesondere bei medizinischen Beiträgen keine Gewähr übernehmen für Empfehlungen zum diagnostischen oder therapeutischen Vorgehen oder für Dosierungsanweisungen, Applikationsformen oder ähnliches. Derartige Angaben müssen vom Leser im Einzelfall anhand der Produktinformation der jeweiligen Hersteller und anderer Literaturstellen auf ihre Richtigkeit hin überprüft werden.

Eventuelle Errata zum Download finden Sie jederzeit aktuell auf der Verlags-Website.

Projektmanagement: Meike Daumen, Berlin
Layout, Satz & Herstellung: zweiband.media, Agentur für Mediengestaltung und -produktion GmbH, Berlin
Coverbild: Adobe Stock © SEVENNINE_79

Zuschriften und Kritik an:

MWV Medizinisch Wissenschaftliche Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Unterbaumstr. 4, 10117 Berlin, lektorat@mwv-berlin.de

Vorwort zur 2. Auflage

Das Gesundheitswesen gehört unverändert zu den Boombranchen und den wichtigsten gesellschaftlichen Säulen in Deutschland. Trotzdem erwirtschafteten in den letzten Jahren kaum mehr als die Hälfte der deutschen Krankenhäuser Jahresüberschüsse. Kliniken, die langfristig überleben wollen, sind jedoch angesichts der Knappheit bei den staatlichen Investitionsmitteln und der starken Wettbewerbssituation gezwungen, Gewinne zu erzielen. Das kann im DRG-System nur überdurchschnittlich wirtschaftlich arbeitenden Krankenhäusern gelingen.

Das Rechnungswesen dient der Analyse der Wirtschaftlichkeit und ist insofern ein wesentliches Instrument der erfolgreichen Steuerung eines Unternehmens. Im Krankenhaus weist es einige branchenspezifische Besonderheiten auf, die in Standardlehrbüchern nicht berücksichtigt werden. Demgegenüber richten sich einschlägige Fachbücher zumeist an Personen, die bereits Kenntnisse im allgemeinen Rechnungswesen haben und die auf dieser Grundlage nur die Spezifika im Krankenhaus in allen Details kennenlernen wollen.

Zielgruppen des Buches

Das vorliegende Buch soll diese Lücke schließen und richtet sich in erster Linie an Studierende des Gesundheitsmanagements, die keine Vorkenntnisse zum Rechnungswesen haben und die sich einen Überblick über die Rechnungswesensysteme im Krankenhaus verschaffen möchten. Für diese Zielgruppe haben wir uns in die Situation eines leitenden Oberarztes, Herrn Dr. Martin Zipse versetzt, der sich mit dem Rechnungswesen vertraut machen möchte. Stellvertretend für alle Leser mit vergleichbarem Hintergrund haben wir für Dr. Martin Zipse den Kapiteln Leitfragen vorangestellt. Sie sollen helfen, die wesentlichen Punkte der einzelnen Kapitel zu identifizieren und zu verstehen.

Darüber hinaus wenden wir uns auch an Studierende und Praktiker mit Vorkenntnissen im Rechnungswesen, die sich vertiefend mit den Spezifika von Krankenhäusern beschäftigen wollen. Diesen Lesern empfehlen wir insbesondere die Abschnitte, die sich mit den Besonderheiten des Rechnungswesens in Krankenhäusern auseinandersetzen.

Aufbau des Buches

Das Buch ist in vier Teile gegliedert:

- I. Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung
- II. Externes Rechnungswesen
- III. Internes Rechnungswesen
- IV. Instrumente zum Kosten- und Erlösmanagement

Im ersten Teil werden Krankenhausleistungen, -finanzierung und -vergütung, sowie Ziele, Teilgebiete und Aufgaben des internen und externen Rechnungswesens erläutert. Im anschließenden zweiten Teil über das externe Rechnungswesen im Krankenhaus werden die Finanzbuchführung, der Jahresabschluss nach HGB

Vorwort zur 2. Auflage

und KHBV, der Konzernabschluss, der Jahresabschluss nach IFRS sowie Grundlagen der Jahresabschlussanalyse auf Basis von Kennzahlen behandelt. Im Rahmen des internen Rechnungswesens wird im dritten Teil die Kosten- und Erlösrechnung des Krankenhauses auf der Grundlage folgender Teilgebiete erörtert: Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung, Kostenträgerrechnung mit InEK-Kalkulation, Erlösrechnung und kurzfristige Erfolgsrechnung. Im vierten Teil werden rechnungswesensbasierte Instrumente im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerung von Krankenhäusern erörtert. Hierzu zählen die interne Budgetierung, Center-Strukturen und interne Verrechnungspreise, Kennzahlen und Kennzahlensysteme, Prozesskostenrechnung, Target Costing, Erfahrungskurve, Lean Management, Benchmarking und Sachkostenmanagement.

Anmerkungen zur zweiten Auflage

Für die Neuauflage wurde das gesamte Buch gründlich überarbeitet und aktualisiert. Die Ausführungen zu den Instrumenten zum Kosten- und Erlösmanagement wurden im neuen, vierten Kapitel ausgebaut. Im Bereich der Krankenhausfinanzierung und des externen Rechnungswesens waren zahlreiche rechtliche Neuerungen seit Erscheinen der Erstauflage zu berücksichtigen. Um den Praxisbezug des Lehrbuches zu betonen, haben wir Praktikerstatements zu besonders praxisrelevanten Fragen neu aufgenommen. Wir bedanken uns dafür bei:

- Dr. med. Jens Deerberg-Wittram, Geschäftsführer und Medizinischer Direktor, RoMed Kliniken
- Dr. Kerstin Eisenbeiß, geschäftsführende Direktorin, Artemed SE
- Dr. Uwe Gretscher, Vorstandsvorsitzender, Kliniken Südostbayern AG
- Dr. med. Tim Guderjahn, kaufmännischer Klinikleiter, München Klinik gGmbH
- Dr. Wolfgang Herb, Leitung Finanzen und Konzerncontrolling, Artemed SE
- Elisabeth Klepp, Leitung Finanz- und Rechnungswesen, Artemed SE
- Julian Schwaller, Geschäftsführer mehrerer Rehabilitationskliniken, Medical Park SE
- Saskia Thomele, Leiterin des Konzernbereichs Rechnungswesen und Steuern, Asklepios Kliniken GmbH & Co. KGaA

Die Anregung zu diesem Buch gab uns Prof. Dr. Heinz Nägler, der uns auch bei der Erstellung der Erstauflage konstruktiv-kritisch begleitete. Für die Unterstützung bei der Erstellung der zweiten Auflage bedanken wir uns recht herzlich bei Frau Meike Daumen und Herrn Dr. Thomas Hopfe bei der Medizinisch Wissenschaftlichen Verlagsgesellschaft

Berlin und Rosenheim, im Juni 2022

Thomas Gruber

Robert Ott

Die Autor:innen der Gastbeiträge

Dr. med. Jens Deenberg-Wittram
RoMed Kliniken
Pettenkoferstr. 10
83022 Rosenheim

Dr. Kerstin Eisenbeiß
Artemed SE
Bahnhofstr. 7
82327 Tutzing

Dr. Uwe Gretscher
Kliniken Südostbayern
Cuno-Niggel-Straße 3
83278 Traunstein

Dr. med. Tim Guderjahn
München Klinik gGmbH
Thalkirchner Straße 48
80337 München

Dr. Wolfgang Herb
Artemed SE
Bahnhofstr. 7
82327 Tutzing

Elisabeth Klepp
Artemed SE
Bahnhofstr. 7
82327 Tutzing

Julian Schwaller
Medical Park Bad Feilnbach
Reithof 1
83075 Bad Feilnbach

Saskia Thomele
Asklepios Kliniken GmbH & Co. KGaA
Debusweg 3
61462 Königstein-Falkenstein

Inhalt

I	Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen	1
1	Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung	3
1.1	Leistungserstellung und -verwertung im Krankenhaus	4
1.2	Krankenhausfinanzierung	5
1.3	Krankenhausleistungen und ihre Vergütung	8
2	Grundlagen des Rechnungswesens	15
2.1	Informationsvermittlung im externen und internen Rechnungswesen	15
2.2	Teilgebiete und Aufgaben des internen und externen Rechnungswesens	16
2.3	Rechnungsgrößen im internen und externen Rechnungswesen	19
II	Externes Rechnungswesen	23
1	Finanzbuchführung	25
1.1	Buchführung als Grundlage des externen Rechnungswesens	26
1.2	Inventar und Inventur	28
1.3	Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	33
1.4	Verbuchung von Geschäftsvorfällen	37
1.5	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	44
2	Jahresabschluss nach HGB und KHBV	49
2.1	Grundlagen des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	49
2.2	Bilanzansatz, -bewertung, -gliederung	57
2.3	Bilanzierung und Bewertung des Anlagevermögens	76
2.4	Bilanzierung und Bewertung des Umlaufvermögens	92
2.5	Bilanzierung von Eigenkapital	100
2.6	Bilanzielle Behandlung der öffentlichen Investitionsförderung	102
2.7	Bilanzierung und Bewertung von Fremdkapital	110
2.8	Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten	115
2.9	Gewinn- und Verlustrechnung	117
	Praktikerstatement zu Besonderheiten bei der Bilanzierung von Krankenhäusern	130
	<i>Kerstin Eisenbeiß, Wolfgang Herb und Elisabeth Klepp</i>	
	Praktikerstatement zu Besonderheiten bei der Bilanzierung von Krankenhäusern	131
	<i>Saskia Thomele</i>	

Inhalt

2.10	Ergänzende Jahresabschlussbestandteile	132
2.11	Lagebericht	141
3	Konzernabschlüsse	147
3.1	Grundlagen des Konzernabschlusses	148
3.2	Verpflichtung zur Aufstellung und Bestandteile des Konzernabschlusses	149
3.3	Einbeziehung von Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen	150
3.4	Prozess der Konzernabschlusserstellung	151
4	Abschlüsse nach IFRS	157
4.1	Grundkonzeption der IFRS – wesentliche Unterschiede zur HGB-Rechnungslegung	158
4.2	Zur Anwendung von IFRS verpflichtete Unternehmen	159
4.3	Bestandteile des IFRS-Abschlusses	160
4.4	Ergebnis je Aktie	164
4.5	IFRS Einzelregelungen – wesentliche krankenhauserrelevante Unterschiede zum Jahresabschluss nach HGB	165
Praktikerstatement zu wesentlichen Unterschieden zwischen dem HGB- und dem IFRS-Abschluss von Krankenhäusern		171
<i>Saskia Thomele</i>		
5	Jahresabschlussanalyse auf Basis von Kennzahlen	173
5.1	Überblick Jahresabschlusskennzahlen	174
5.2	Erfolgs- und Rentabilitätskennzahlen	176
Praktikerstatement zur bilanzanalytischen Einordnung von „Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens		180
<i>Kerstin Eisenbeiß, Wolfgang Herb und Elisabeth Klepp</i>		
5.3	Liquiditätskennzahlen	181
5.4	Kapitalstrukturkennzahlen	184
5.5	Vermögensstruktur- und Investitionskennzahlen	184
III	Internes Rechnungswesen	187
1	Grundlagen der Kosten- und Erlösrechnung im Krankenhaus	189
1.1	Grundsätzliche Ziele der Kosten- und Erlösrechnung	190
1.2	Gesetzliche Regelungen zur Kosten- und Erlösrechnung im Krankenhaus	191
1.3	Teilgebiete und grundsätzlicher Aufbau der Kosten- und Erlösrechnung	194
Ziele der Kosten- und Erlös-Rechnung aus Sicht der Klinikleitung		198
<i>Jens Deerberg-Wittram</i>		

2	Kostenartenrechnung im Krankenhaus auf Grundlage der KHBV	201
2.1	Aufgaben und Rechnungsgrößen der Kostenartenrechnung	201
2.2	Überleitung aus der Finanzbuchhaltung	209
2.3	Erfassung einzelner Kostenarten im Krankenhaus	213
3	Kostenstellenrechnung	231
3.1	Aufbau und Gliederung der Kostenstellenrechnung	232
3.2	Abgrenzung der verschiedenen Kostenstellentypen	233
3.3	Der Betriebsabrechnungsbogen	235
3.4	Methoden der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung	240
4	Kostenträgerrechnung	251
4.1	Kostenträgerstückrechnung: Prinzipielle Verfahren	252
4.2	Möglichkeiten und Grenzen der Kalkulation im Krankenhaus	263
4.3	Die InEK-Kalkulation	266
InEK-Daten im operativen Klinikmanagement – Perspektive Klinikleitung		276
<i>Tim Guderjahn</i>		
5	Erlösrechnung	279
5.1	Erlösarten im Krankenhaus	279
5.2	Aufwandskorrigierte Verweildauer-Methode (AKVD-Methode)	283
5.3	Erlösorientierte Budgetierung oder DMI-Methode	284
5.4	Aufwandsorientiertes DRG-Erlössplitting	285
5.5	Dual-Day-Mix-Index-Methode (DDMI-Methode)	285
5.6	Ergebnisorientierte Erlösrechnung (EER)	288
5.7	Fazit zu den Erlösrechnungsmöglichkeiten	288
6	Kurzfristige Erfolgsrechnung	291
6.1	Kostenträgerzeitrechnung	292
6.2	Voll- versus Teilkostenrechnung	293
6.3	Möglichkeiten für die Deckungsbeitragsrechnung im Krankenhaus	296
IV	Instrumente zum Kosten- und Erlösmanagement im Krankenhaus	305
1	Von der Kosten- und Erlösrechnung zum Kosten- und Erlösmanagement	307
2	Instrumente zur operativen Steuerung	309
2.1	Interne Budgetierung	310
2.2	Center-Strukturen und interne Verrechnungspreise	320

Inhalt

Profit-Center-Rechnung im Krankenhaus – In der Praxis gut umsetzbar? _____	328
<i>Julian Schwaller</i>	
2.3 Kennzahlen und Kennzahlensysteme des internen Rechnungswesens/Controllings _____	331
3 Instrumente des Kostenmanagements _____	337
3.1 Prozesskostenrechnung _____	338
3.2 Target Costing _____	346
3.3 Erfahrungskurve _____	349
3.4 Lean Management _____	353
Was haben Digitalisierung und Lean Management gemeinsam? _____	358
<i>Uwe Gretscher</i>	
3.5 Sachkostenmanagement _____	361
3.6 Benchmarking _____	368
Literatur _____	377
Sachwortverzeichnis _____	381
Die Verfasser _____	385
Die Autor:innen der Gastbeiträge _____	386

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
AbgrV	Abgrenzungsverordnung
Abs.	Absatz
ÄD	Ärztlicher Dienst
AfA	Absetzung für Abnutzung
AKVD	Aufwandskorrigierte Verweildauer (-Methode)
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BFH	Bundesfinanzhof
BPflV	Bundespflegesatzverordnung
BQS	Institut für Qualität & Patientensicherheit GmbH
BSC	Balanced Scorecard
BStBl.	Bundessteuerblatt
Cbm	Kubikmeter
CIRS	Critical Incident Reporting System
CM	Case Mix
CMI	Case Mix Index
DCGK	Deutscher Corporate Governance Kodex
d.h.	das heißt
DBW	Die Betriebswirtschaft
DDMI	Dual-Day-Mix-Index(-Methode)
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DKG-NT	Deutsche Krankenhausgesellschaft Normaltarif
DRG	Diagnosis Related Group
EBITDA	Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization
EK	Einzelkosten
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
F	Framework
FD	Funktionsdienst
FEK	Fertigungseinzelkosten
FGK	Fertigungsgemeinkosten
Fifo	First in – first out
FK	Fertigungskosten
FN	Fachnachrichten
FuEGK	Forschungs- und Entwicklungsgemeinkosten
ggf.	gegebenenfalls
GK	Gemeinkosten
GKV	Gesetzliche Krankenversicherung
GOÄ	Gebührenordnung für Ärzte
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h	Stunde
HGB	Handelsgesetzbuch

Abkürzungsverzeichnis

Hifo	Highest in – first out
HK	Herstellkosten
HmbKHG	Hamburgisches Krankenhausgesetz
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standard
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standard
InEK	Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus
i.V.m.	in Verbindung mit
Jg.	Jahrgang
KBV	Kassenärztliche Bundesvereinigung
KHBV	Krankenhausbuchführungsverordnung
KHEntG	Krankenhausentgeltgesetz
KHG	Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungs-gesetz)
KoAGrp.	Kostenartengruppe
KPI	Key Performance Indicator
KV	Kassenärztliche Vereinigung
LE	Leistungseinheit
Lifo	Last in – first out
LKG	Landeskrankenhausgesetz
lmi	leistungsmengeninduziert
lmn	leistungsmengenneutral
Lofu	Lowest in – first out
MD	Medizinischer Dienst
MEK	Materialeinzelkosten
MGK	Materialgemeinkosten
MK	Materialkosten
MRT	Magnetresonanztomographie
MVZ	Medizinisches Versorgungszentrum
NUB	Neue Untersuchungs- und Behandlungsmethoden
OP	Operation(ssaal)
OPS	Operationen- und Prozedurenschlüssel
PAQ	Personalausfallquote
PBV	Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten der Pflegeeinrichtungen
PD	Pflegedienst
PKV	private Krankenversicherungen
PPR	Regelung über Maßstäbe und Grundsätze für den Personalbedarf in der stationären Krankenpflege (Pflege-Personalregelung)
PsychPV	Verordnung über Maßstäbe und Grundsätze für den Personalbedarf in der stationären Psychiatrie
PublG	Publizitätsgesetz
R	Richtlinie
S.	Seite
SEF	Sondereinzelkosten der Fertigung

Abkürzungsverzeichnis

SEVt	Sondereinzelkosten des Vertriebs
SGB	Sozialgesetzbuch
SK	Selbstkosten
t	Tonne
Tab.	Tabelle
Tz.	Textziffer
VK	Vollkraft
Vt-GK	Vertriebsgemeinkosten
Vw-GK	Verwaltungsgemeinkosten
z.B.	zum Beispiel
ZI	Zielkostenindex



Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

1 Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung

Herr Dr. Martin Zipse ist leitender Oberarzt der Klinik für Allgemein-, Viszeral- und Gefäßchirurgie eines Krankenhauses der Maximalversorgung in einer größeren Stadt. Er fühlt sich in erster Linie seinem medizinischen Versorgungsauftrag verpflichtet. Er hat sich bereits widerwillig daran gewöhnt, dass die Abrechnungen über Fallpauschalen eine sehr bürokratische Dokumentation der Krankenhausbehandlung erfordern und die Medizincontroller sowie der Medizinische Dienst (MD) ab und an auch lästig sein können. Doch in letzter Zeit wird er zunehmend mit wirtschaftlichen Anforderungen aus dem Rechnungswesen und Controlling des Krankenhauses konfrontiert, die er terminologisch und inhaltlich nur unzureichend versteht. Einerseits will er den manchmal unverständlichen Anforderungen des Rechnungswesens nicht blind Folge leisten, andererseits ist es ihm peinlich, seine Gesprächspartner aus diesem Bereich dauernd um Erklärung anscheinend grundlegender kaufmännischer Zusammenhänge zu bitten. Er hat sich deshalb vorgenommen, sich mit dem Rechnungswesen vertrauter zu machen. Aus einem Gespräch mit seinem Geschäftsführer hat er noch im Kopf, dass das Rechnungswesen ein Modell der ökonomischen Realität ist. Aus diesem Grund befasst Herr Dr. Zipse sich zunächst mit einigen grundlegenden betriebswirtschaftlichen Fragen eines Krankenhauses:

- Wie lässt sich das Geschehen im Krankenhaus aus betriebswirtschaftlicher Sicht abbilden?
- Wie werden Krankenhäuser finanziert?
- Welche verschiedenen Leistungen erbringt ein Krankenhaus und wie werden diese vergütet?

1.1 Leistungserstellung und -verwertung im Krankenhaus

Nach § 2 Nr. 1 KHG sind Krankenhäuser „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“. Krankenhäuser werden in Deutschland von öffentlichen, freigemeinnützigen und privaten Trägern betrieben, die als Eigentümer Eigenkapital zur Verfügung stellen. Zu Beginn von 2021 gab es in Deutschland insgesamt 1.914 Krankenhäuser, davon 545 öffentliche Krankenhäuser (28%), 645 freigemeinnützige Krankenhäuser (34%) und 724 private Krankenhäuser (38%). Im Zeitablauf sank seit 1991 die Gesamtzahl der Krankenhäuser kontinuierlich. Ebenso sank die Anzahl der öffentlichen und freigemeinnützigen Krankenhäuser, während die Zahl der privaten Krankenhäuser anstieg (Statistisches Bundesamt 2021). § 108 SGB V regelt die Voraussetzungen, welche erfüllt werden müssen, um als Krankenhaus zur Behandlung von gesetzlich versicherten Patienten zugelassen zu werden. Zu den zugelassenen Häusern zählen Universitätskliniken, Krankenhäuser, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen worden sind und Vertragskrankenhäuser, welche einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen geschlossen haben. Privatkrankehäuser benötigen nach § 30 Gewerbeordnung eine Konzession, um als Krankenhaus arbeiten zu dürfen. Trotz dieser Konzession ist es ihnen aber nicht gestattet, ihre Leistungen mit den gesetzlichen Krankenkassen abzurechnen. Sie konzentrieren sich daher schwerpunktmäßig auf die Behandlung von Privatpatienten.

Auch wenn ein Krankenhaus gegenüber anderen Industrie- oder Dienstleistungsunternehmen etliche Besonderheiten aufweist, ist es aus ökonomischer Sicht ein Betrieb. Die Betriebswirtschaftslehre definiert diesen als „eine planvoll organisierte Wirtschaftseinheit, in der Produktionsfaktoren kombiniert werden, um Güter und Dienstleistungen herzustellen und abzusetzen“ (Wöhe u. Döring 2020, S. 27). Auch im Krankenhaus erfolgt die Leistungserstellung durch eine Kombination der betriebswirtschaftlichen Produktionsfaktoren von Arbeit, Betriebsmitteln und Werkstoffen. So wird die Krankenhausleistung u.a. dadurch erbracht, dass Ärzte mithilfe von medizinischen Geräten Diagnosen stellen und therapieren. Am Beschaffungsmarkt treten Krankenhäuser als Nachfrager z.B. nach Medizinprodukten, Personal oder Medikamenten auf. Der behandelte Patient ist gleichzeitig Kunde und Objekt des Leistungserstellungsprozesses. Als Besonderheiten bei Krankenhäusern ist zu berücksichtigen, dass die Finanzierung von Investitionen grundsätzlich durch die Bundesländer und die Vergütung der Leistungen durch die Kostenträger (v.a. gesetzliche bzw. private Krankenkassen und -versicherungen) zum großen Teil auf der Basis regulierter Preise erfolgt. Abbildung 1 soll den Leistungserstellungs- und -verwertungsprozess im Krankenhaus schematisch veranschaulichen.

1 Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung

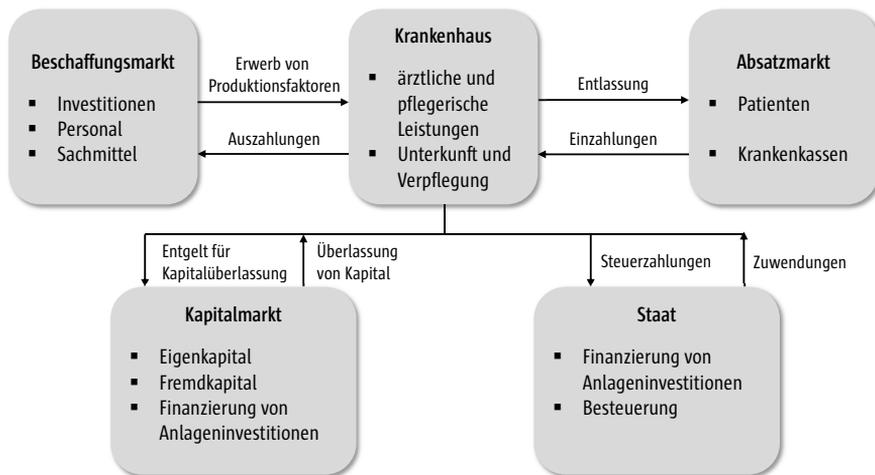


Abb. 1 Leistungserstellungs- und -verwertungsprozess im Krankenhaus

1.2 Krankenhausfinanzierung

Während Betriebe in nicht regulierten Märkten dem allgemeinen unternehmerischen Risiko unterliegen, hat der Gesetzgeber die Existenzsicherung von Krankenhäusern als öffentliche Aufgabe anerkannt. Die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser soll grundsätzlich durch die sog. **duale Krankenhausfinanzierung** erreicht werden. Dieser in § 4 KHG kodifizierte Grundsatz sieht vor, dass

- Investitionskosten im Wege der öffentlichen Förderung übernommen werden und
- leistungsgerechte Erlöse aus Pflegesätzen sowie Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlung und für ambulantes Operieren erhoben werden.

Die Unterscheidung zwischen Investitions- und Betriebskosten nach der AbgrV (bzw. hier wiederum in Anlage-, Gebrauchs- und Verbrauchsgüter) soll an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden (siehe hierzu Ott u. Maier 2020, S. 28–31). Grundlage der Investitionsförderung durch die Bundesländer ist die **länderspezifische Krankenhausplanung**. Im Rahmen der Krankenhausplanung wird entschieden, welches Krankenhaus in den Krankenhausplan aufgenommen wird (sog. „Plankrankenhäuser“). Die Aufnahme des Krankenhauses in den Krankenhausplan eines Landes (§ 8 Abs. 1 KHG) ist Voraussetzung für die Investitionsförderung. Ferner ist Voraussetzung einer öffentlichen Förderung, dass die betreffende Investition des Krankenhauses in den Investitionsplan aufgenommen wird (Schmidt-Graumann 2021, S. 85ff.).

Das Prinzip der dualen Krankenhausfinanzierung wird in der Praxis dadurch „aufgeweicht“, dass die Bundesländer aufgrund begrenzter Ressourcen und mutmaßlich bestehender Überkapazitäten die öffentliche Förderung der Finanzierung von Krankenhausinvestitionen in Deutschland deutlich reduziert haben. Während die KHG-Fördermittel 1991 noch rd. 3,6 Mrd. € betragen, wurden sie bis 2012 kontinuierlich auf 2,6 Mrd. € zurückgefahren und danach langsam auf 3,2 Mrd. €

I Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

in 2019 erhöht (Deutsche Krankenhausgesellschaft 2021, S. 115f.). Krankenhäuser sind daher gezwungen, Investitionen zumindest teilweise auch aus anderen Quellen, insbesondere aus einbehaltenen Gewinnen zu finanzieren (Thomas et al. 2019, S. 187). Die Finanzierung, also das Bereitstellen von Kapital, kann grundsätzlich in Innen- und Außenfinanzierung unterschieden werden. Bei einer Außenfinanzierung bezieht das Krankenhaus das Kapital von außen, z.B. über Beteiligungen oder Kredite. Bei einer Innenfinanzierung wird das Kapital aus der Unternehmung erwirtschaftet, z.B. durch Gewinnthesaurierung oder Veräußerung von Vermögensgegenständen.

Die im KHG beschriebenen Grundsätze der Krankenhausfinanzierung gelten grundsätzlich für alle Krankenhäuser, unabhängig davon ob sie von einem öffentlichen, einem frei-gemeinnützigen oder von einem privaten Träger betrieben werden. Ausgenommen von den grundsätzlichen Regeln der Krankenhausfinanzierung sind nach § 3 KHG:

- Krankenhäuser im Straf- oder Maßregelvollzug,
- Krankenhäuser der Träger der allgemeinen Rentenversicherung und Krankenhäuser der gesetzlichen Unfallversicherung, soweit die gesetzliche Unfallversicherung die Kosten trägt (außer Fachkliniken zur Behandlung von Atmungsorganen, die der allgemeinen Versorgung der Bevölkerung dienen).

Darüber hinaus werden in § 5 KHG weitere Einrichtungen genannt, die von der öffentlichen Förderung nach dem KHG ausgenommen sind. Dies sind insbesondere:

- Hochschul- und Universitätskliniken, die nach landesrechtlichen Vorschriften für den Hochschulbau gefördert werden,
- Krankenhäuser, die nicht die Voraussetzungen für Zweckbetriebe nach § 67 AO erfüllen,
- Einrichtungen in Krankenhäusern für Personen, die als Pflegefälle gelten,
- Tuberkulosekrankenhäuser und
- Krankenhäuser von Sozialleistungsträgern.

Die öffentliche Investitionsförderung kommt nach § 2 Nr. 2 KHG für Kosten der Errichtung von Krankenhäusern sowie für Kosten der Erstananschaffung und der Ersatzbeschaffung der zum Krankenhaus gehörenden Wirtschaftsgüter in Betracht. Nicht zu den förderfähigen Investitionskosten zählen Verbrauchsgüter, die durch ihre bestimmungsgemäße Verwendung aufgezehrt oder unverwendbar werden oder die ausschließlich von einem Patienten genutzt werden und üblicherweise bei ihm verbleiben (§ 2 AbgrV). Auch die Kosten eines Grundstückserwerbs und die damit zusammenhängenden Kosten werden nicht gefördert, sie sind vom jeweiligen Krankenhaussträger zu übernehmen, ebenso die laufenden Instandhaltungskosten der Anlage- und Gebrauchsgüter. Abbildung 2 stellt die nach dem KHG geförderten Investitionskosten zusammenfassend dar.

1 Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung

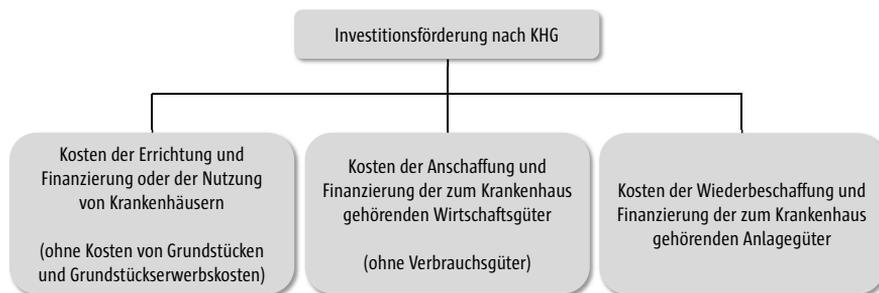


Abb. 2 Investitionskosten nach § 2 Nr. 2 KHG (in Anlehnung an Schmidt-Graumann 2021, S. 94)

Nach § 2 Abs. 3 KHG werden für Zwecke der öffentlichen Förderung folgende Kosten den Investitionskosten gleichgesetzt:

- Kosten für die Miete oder für Leasing entsprechender Anlagegüter,
- Zinsen, Tilgung und Verwaltungskosten für Darlehen, soweit sie zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Anlagegütern aufgewandt worden sind,
- Abschreibungen und Zinsen auf angeschaffte oder hergestellte Anlagegüter und
- Investitionskosten für Ausbildungsstätten.

Das KHG unterscheidet zwischen Einzelförderung und Pauschalförderung von Investitionen. Die **Einzelförderung** (§ 9 Abs. 1 KHG) wird auf Antrag gewährt für

- die Errichtung von Krankenhäusern,
- die Erstausrüstung mit den für den Krankenhausbetrieb notwendigen Anlagegütern und
- die Wiederbeschaffung von langfristigen Anlagegütern.

Demgegenüber erfolgt die Finanzierung folgender Maßnahmen durch Pauschalförderung (§ 9 Abs. 3 KHG):

- Wiederbeschaffung kurzfristiger Anlagegüter und
- kleine bauliche Maßnahmen.

Die Pauschalförderung orientiert sich primär – aber nicht ausschließlich – an der Anzahl der in den Krankenhausplan aufgenommenen Betten und wird ohne Antrag gewährt. Die Krankenhäuser können über die Verwendung der Pauschalförderung im Rahmen der Zweckbindung frei entscheiden.

Als Alternative zur Einzelförderung von Krankenhausinvestitionen besteht nach § 10 Abs. 1 KHG für die Bundesländer die Möglichkeit, leistungsorientierte Investitionspauschalen zu gewähren. Die Bundesländer können danach entscheiden, ob sie beim bisherigen System der Einzel- und Pauschalförderung bleiben oder ob sie eine leistungsorientierte Investitionspauschale anbieten.

1.3 Krankenhausleistungen und ihre Vergütung

1.3.1 Überblick

Nach § 27 SGB V haben gesetzlich Versicherte Anspruch auf Krankenbehandlung, wenn sie notwendig ist, um eine Krankheit zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern. Die Krankenbehandlung umfasst auch die Krankenhausbehandlung. Dabei werden nach § 39 SGB V voll- und teilstationäre Leistungen, vor- und nachstationäre Leistungen sowie das ambulante Operieren unterschieden (s. Abb. 3). Bei einer vollstationären Behandlung werden die Patienten geplanterweise ununterbrochen in der Klinik mindestens einen Tag und eine Nacht untergebracht und behandelt. Abzugrenzen hiervon sind die teilstationären Leistungen, bei denen die Patienten entweder am Tag oder in der Nacht in der Einrichtung sind. Typischerweise erstreckt sich eine teilstationäre Behandlung über einen längeren Zeitraum, in dem die Patienten regelmäßig im Krankenhaus behandelt werden. Die Behandlung in einem Schlaflabor nachts oder eine psychiatrische Therapie tagsüber fallen beispielsweise darunter.

Durch § 115b SGB V sind Krankenhäuser zur **Durchführung von ambulanten Operationen** grundsätzlich zugelassen; dabei versteht man unter ambulanten Operationen alle operativen Behandlungen, bei denen der Patient die Nacht vor und nach dem Eingriff zu Hause verbringt. Der GKV-Spitzenverband, die Deutsche Krankenhausgesellschaft (DKG) und die Kassenärztliche Bundesvereinigung (KBV) vereinbarten einen Katalog ambulant durchführbarer Operationen und sonstiger stationärsersetzender Eingriffe sowie einheitliche Vergütungen für Krankenhäuser und Vertragsärzte. Der Vertrag nach § 115b Abs. 1 SGB V – Ambulantes Operieren und stationärsersetzende Eingriffe im Krankenhaus – (AOP-Vertrag) regelt die Grundsätze der Abrechnung. Zusätzlich müssen die Krankenhäuser ihre Teilnahme am ambu-

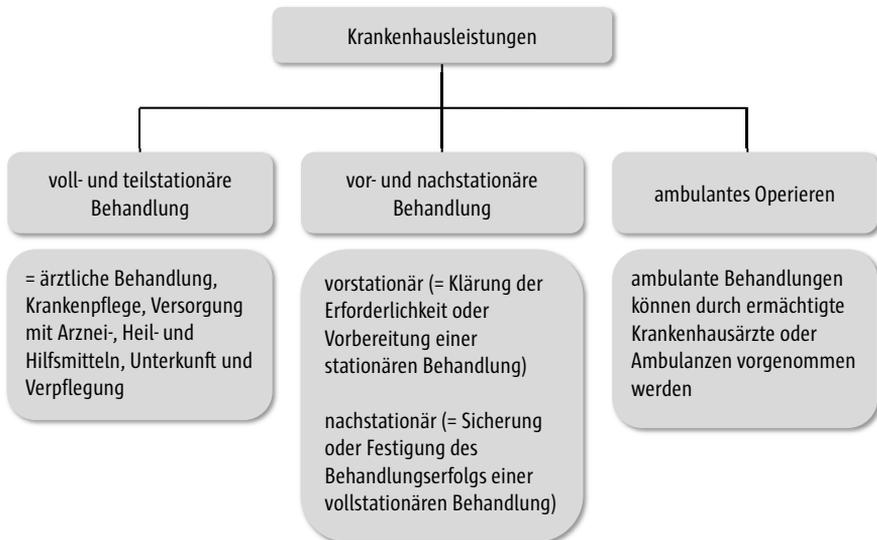


Abb. 3 Formen der Krankenhausleistungen (in Anlehnung an Schmidt-Graumann 2021, S. 36)

1 Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung

lanten Operieren gegenüber der Krankenkasse anzeigen. Die Vergütung erfolgt auf der Grundlage des vereinbarten Katalogs und der geltenden vertragsärztlichen Vergütungssätze mit der jeweiligen Krankenkasse. Für GKV-Patienten stellt dies der Einheitliche Bewertungsmaßstab (EBM) dar, für PKV-Patienten bzw. Selbstzahler die Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ). Sowohl EBM als auch GOÄ basieren auf einer Einzelleistungsvergütung. Häufig rechnet sich das ambulante Operieren für Krankenhäuser mit der vorhandenen Infrastruktur nicht, sodass oft ein eigener ambulanter OP-Bereich angegliedert oder in vielen Fällen auf ein benachbartes und von niedergelassenen Ärzten betriebenes ambulantes OP-Zentrum ausgelagert wird. Krankenhäuser wurden durch das Gesundheitsstrukturgesetz in 1993 auch berechtigt, **vor- und nachstationäre Behandlungen** nach § 115b SGB V durchzuführen und abzurechnen. Hierunter versteht man nach § 115a Abs. 1 SGB V eine medizinische Behandlung ohne Unterkunft und Verpflegung, welche die Erforderlichkeit einer vollstationären Krankenhausbehandlung klären oder die vollstationäre Krankenhausbehandlung vorbereiten (vorstationäre Behandlung) bzw. im Anschluss an eine vollstationäre Krankenhausbehandlung den Behandlungserfolg sichern oder festigen soll (nachstationäre Behandlung). Dabei umfasst eine vorstationäre Behandlung längstens drei Behandlungstage innerhalb von fünf Tagen vor der stationären Behandlung und eine nachstationäre Behandlung sieben Behandlungstage innerhalb von 14 Tagen nach der stationären Behandlung.

Vergütet werden diese vor- und nachstationären Behandlungen aufgrund einer Gemeinsamen Empfehlung der DKG und der GKV-Spitzenverbände im Benehmen mit der KBV, welche eine leistungsorientierte, fachabteilungsbezogene Vergütung in pauschalierter Form auf Bundesebene vorsieht. Dabei werden die vorstationären Behandlungen pro Fall und die nachstationären Behandlungen pro Behandlungstag jeweils mit einem abteilungsbezogenen Pauschalbetrag abgerechnet.

Zu beachten ist, dass Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlungen nur dann abrechenbar sind, wenn die Leistungen nicht über andere Vergütungsformen wie z.B. Fallpauschalen oder ambulante Operationen abgegolten werden. Für den DRG-Bereich bestimmt § 8 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 KHEntgG, dass eine nachstationäre Behandlung, soweit die Summe aus den stationären Belegungstagen und den vor- und nachstationären Behandlungstagen die Grenzverweildauer der Fallpauschale übersteigt, zusätzlich zur Fallpauschale abgerechnet werden darf. Eine vorstationäre Behandlung ist neben der Fallpauschale nicht gesondert berechenbar.

Die **Vergütung der stationären Leistungen**, die i.d.R. das Kerngeschäft der Krankenhäuser darstellen, ist im Krankenhausentgeltgesetz (KHEntgG) geregelt. Hier werden also die laufenden Betriebskosten eines Krankenhauses erstattet, worunter man Personal- und Sachkosten versteht. Dort wird zwischen allgemeinen Krankenhausleistungen und Wahlleistungen unterschieden (s. Abb. 4).

Allgemeine Krankenhausleistungen stellen die Leistungen eines Krankenhauses dar, die für eine medizinisch zweckmäßige und ausreichende Patientenversorgung notwendig sind (§ 2 Abs. 1 KHEntgG). Ein Großteil der allgemeinen Krankenhausleistungen wird seit 2003 durch Fallpauschalen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups (DRG) vergütet, die in Kapitel I.1.3.2 ausführlich erörtert werden. Mit dem neuen aG-DRG-System („a“ steht für ausgegliedert) werden ab 2020 die ausgegliederten Pflegepersonalkosten nach dem Selbstkostendeckungsprinzip über ein tagesbezogenes Pflegeentgelt vergütet. Berücksichtigt wird dabei nur das

I Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

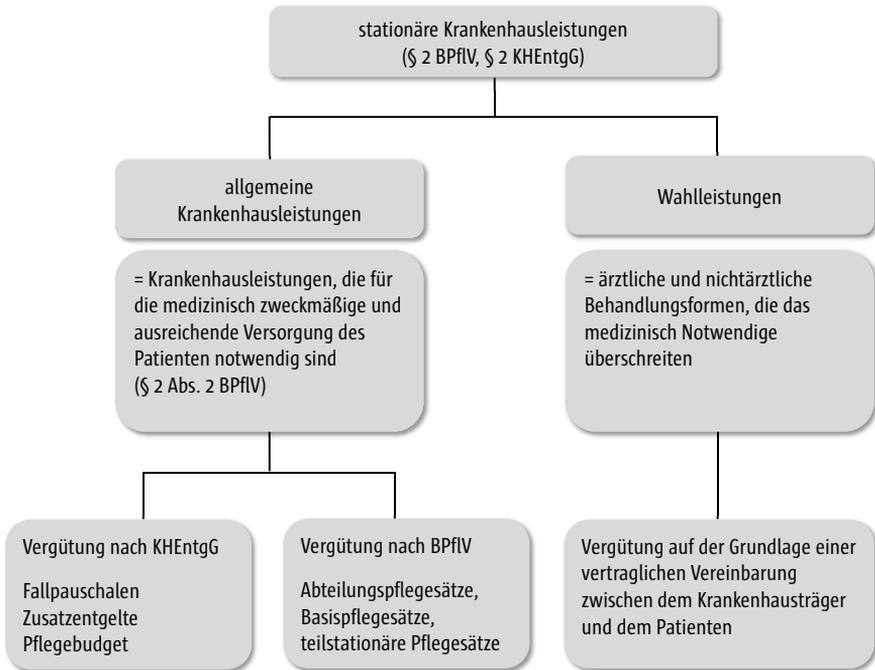


Abb. 4 Vergütung von voll- und teilstationären Leistungen

Pflegepersonal, welches direkt am Pflegebett arbeitet und damit zur unmittelbaren Patientenversorgung beiträgt (nähere Regelungen finden sich in der Pflegepersonalkostenabgrenzungsvereinbarung). Darüber hinaus können nach § 7 KHEntgG Krankenhäuser unter anderem durch Zusatzentgelte, neue Untersuchungs- und Behandlungsmethoden (NUBs), verschiedene Zuschläge und Pflegesätze (Psychiatrische Leistungen) die laufenden Betriebskosten finanzieren. Hiervon ausgenommen waren zunächst psychiatrische und psychosomatische Einrichtungen, bei denen aufgrund der hohen Variabilität der Behandlungen der Einsatz von Fallpauschalen besonders schwierig erschien. Aber auch hier erfolgt nach einer Umstellungsphase nun die Vergütung von psychiatrischen und psychosomatischen Leistungen auf der Grundlage leistungsbezogener Fallpauschalen (s.u. Pauschalisierendes Entgeltsystem Psychiatrie und Psychosomatik – PEPP).

Wahlleistungen sind über das notwendige Maß hinausgehende, gesondert abrechenbare ärztliche oder nicht-ärztliche Leistungen. Hierzu gehört z.B. die Chefarztbehandlung oder die Unterbringung in Ein- oder Zweibettzimmern (Penter u. Siefert 2018, S. 64). Die Vergütung der Wahlleistungen erfolgt auf der Grundlage einer gesonderten schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Patienten und dem Krankenhaus. Da Wahlleistungen über das medizinisch Notwendige hinausgehen, werden sie nicht von der gesetzlichen Krankenversicherung getragen. Sie sind entweder vom Patienten selbst oder von einer privaten Krankenversicherung zu bezahlen. Der Patient ist vor Abschluss der Vereinbarung über den Inhalt der Wahlleistung und das dafür zu entrichtende Entgelt vor Abschluss der Vereinbarung zu unterrichten

1 Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung

(§ 17 Abs. 2 KHEntgG), dabei darf das Entgelt jedoch nach § 17 Abs. 1 KHEntgG nicht unangemessen hoch sein.

Pauschalierendes Entgeltsystem Psychiatrie und Psychosomatik – PEPP

Die Vergütung in psychiatrischen und psychosomatischen Einrichtungen erfolgte lange Zeit auf der Grundlage von Tagessätzen. Allerdings wurde mit dem Krankenhausfinanzierungsreformgesetz in 2009 beschlossen, auch für die stationäre Psychiatrie und Psychosomatik ein leistungsorientiertes und pauschalierendes Entgeltsystem (**Pauschalierendes Entgeltsystem Psychiatrie und Psychosomatik – PEPP**) einzuführen. Der Gesetzgeber hat den Rahmen hierfür in § 17d KHG vorgegeben. Mit der Umsetzung des neuen Vergütungssystems wurden der Bund der Krankenkassen, der Verband der privaten Krankenversicherung und die Deutsche Krankenhausgesellschaft beauftragt. Zwischenzeitlich hat das Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (InEK) ein Patientenklassifikationssystem entwickelt, „das auf der Grundlage einer tagesbezogenen Kostenkalkulation in einer klinisch relevanten und nachvollziehbaren Weise, Art und Anzahl der behandelten Krankenhausfälle in Bezug zum Ressourcenverbrauch setzt.“ (InEK 2021a, S. 4). Es unterscheidet sich insofern von den DRG-Fallpauschalen im somatischen Bereich, als die Länge des Aufenthalts (Verweildauer) einen unmittelbaren Einfluss auf die Bewertungsrelation hat. Auch wird als „Preis“ kein landesweit gültiger Fallwert festgelegt, sondern ein hausindividueller Betrag vereinbart.

1.3.2 Vergütung im Rahmen des aG-DRG-Systems

Die Vergütung von vollstationären und teilstationären allgemeinen Krankenhausleistungen soll auf der Grundlage eines durchgängigen, leistungsorientierten und pauschalierenden Vergütungssystems nach dem KHEntgG erfolgen. Seine Grundzüge sind in § 17b KHG beschrieben. Der Vergütung liegen jährlich zu treffende Vereinbarungen zwischen dem Krankenhausträger und den Sozialleistungsträgern zugrunde (§ 11 KHEntgG). Danach setzt sich die Vergütung für die allgemeinen Krankenhausleistungen aus folgenden Positionen zusammen:

- Erlösbudget nach § 4 KHEntgG (Fallpauschalen und Zusatzentgelte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2),
- Zu- und Abschläge nach § 5 KHEntgG,
- Krankenhausindividuelle sonstige Entgelte für Leistungen, die nicht mit den DRG-Fallpauschalen und Zusatzentgelten vergütet werden (§ 6 KHEntgG) und
- Zu- oder Abschläge für Mehr- oder Mindererlösausgleich nach § 4 Abs. 3 KHEntgG.

Die Fallpauschalenvergütung basiert auf sog. **Diagnosis Related Groups (DRG)** und wurde in Deutschland im Jahr 2003 eingeführt. Sie beruht auf einem **Fallpauschalenkatalog**, der zwischen dem Spitzenverband Bund der Krankenkassen und dem Verband der privaten Krankenversicherung mit der Deutschen Krankenhausgesellschaft auf Bundesebene vereinbart wird (InEK, 2022). In dem Katalog werden z.B.

I Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

in 2022 1.237 verschiedenen DRGs unter Berücksichtigung des patientenbezogenen Schweregrads Bewertungsrelationen (Relativgewichte) zugeordnet. Die Bewertungsrelation gibt das Verhältnis des Erlöses einer Leistung zum Durchschnittserlös aller Leistungen wieder und ist innerhalb eines bestimmten Verweildauerkorridors gleich. Bei der Unterschreitung einer definierten unteren Grenzverweildauer müssen Abschläge, bei der Überschreitung einer definierten oberen Grenzverweildauer Zuschläge abgerechnet werden. Die Bewertungsrelationen werden vom InEK aufgrund von Durchschnittskosten teilnehmender Krankenhäuser zur mittleren Verweildauer ermittelt. Deshalb ist es möglich, z.B. durch eine bessere Kostenstruktur als der Durchschnitt der Krankenhäuser bzw. durch eine kürzere Verweildauer Gewinne mit einer Fallpauschale zu erzielen.

Die Zuordnung von Patienten zu den Fallpauschalen erfolgt durch zertifizierte „Grouper“. Die Einstufung basiert auf der Hauptdiagnose (ICD-Katalog), den zu kodierenden Behandlungsmaßnahmen (OPS-Katalog), sowie ggf. Nebendiagnosen, erschwerenden Faktoren und ggf. weiteren Behandlungsmaßnahmen, die nicht durch die Hauptprozedur beschrieben sind. Dies wird im DRG-Definitionsbandbuch festgeschrieben.

Grundlage der Vergütung von Krankenhäusern ist der **Landesbasisfallwert**, der jährlich auf Bundesländerebene zwischen den Vertragsparteien für das folgende Kalenderjahr neu vereinbart wird (§ 10 Abs. 1 KHEntgG). Da die Basisfallwerte in den einzelnen Bundesländern unterschiedlich sind und es dafür keine plausible wirtschaftliche Erklärung gibt, wurde in den letzten Jahren eine Angleichung der unterschiedlichen Landesbasisfallwerte vorgenommen. Hierfür ist in § 10 Abs. 8 KHEntgG ein Basisfallwertkorridor vorgesehen. Ab 2014 werden Landesbasisfallwerte nur noch innerhalb des Basisfallwertkorridors vergütet. Übersteigen Landesbasisfallwerte den oberen Grenzwert des Korridors, so wird der übersteigende Betrag seit 2014 in voller Höhe abgezogen (Schmidt-Graumann 2021, S. 252; Penter u. Siefert 2018, S. 66). Mittelfristiges Ziel dieser Vorgehensweise ist die Vergütung der Krankenhäuser über einen einheitlichen Landesbasisfallwert.

Der Erlös für die Fallpauschalenleistung wird durch Multiplikation der Bewertungsrelation mit dem Landesbasisfallwert ermittelt. Dadurch erhalten Krankenhäuser unabhängig von den krankenhausindividuellen Kosten landesweit die gleiche Vergütung für die jeweiligen Fallgruppen.

$$\text{Erlös für eine Fallpauschalenleistung} = \text{Bewertungsrelation} \times \text{Landesbasisfallwert}$$

Die Summe der Vergütung eines Krankenhauses für die allgemeinen Krankenhausleistungen beruht auf der Anzahl der Fälle und der Relativgewichte. Die Summe der Relativgewichte aller erbrachten DRGs wird als **Case Mix (CM)** bezeichnet. Die vorläufigen Erlöse eines Krankenhauses ergeben sich aus dem Case Mix multipliziert mit dem Landesbasisfallwert.

$$\text{vorläufiger Erlös} = \text{Case Mix} \times \text{Landesbasisfallwert}$$

1 Krankenhausleistungen, Krankenhausfinanzierung und -vergütung

Durch Division des Case Mix durch die Fallzahl lässt sich der **Case Mix Index (CMI)** ermitteln. Er gibt den durchschnittlichen Fallschweregrad eines Krankenhauses wieder (Thomas et al. 2019, S. 181).

Die Vergütung des Krankenhauses erfolgt nach der Leistungserbringung zunächst mit den tatsächlich erbrachten Fallzahlen. Zusätzlich zum Case Mix ist bei der Ermittlung des endgültigen Erlöses eines Krankenhauses das für den Abrechnungszeitraum vereinbarte **Erlösbudget** zu berücksichtigen. Krankenhäuser sind nach § 11 KHEntgG verpflichtet, mit den Sozialleistungsträgern das Erlösbudget, die Summe der Bewertungsrelationen, die sonstigen Entgelte nach § 6, die Erlössumme für krankenhausesindividuelle Entgelte sowie Mehr- und Mindererlösausgleiche zu vereinbaren. Das Erlösbudget umfasst die Fallpauschalen und Zusatzentgelte. Für seine Ermittlung werden die voraussichtlich zu erbringenden Leistungen (Bewertungsrelationen) mit dem entsprechenden Landesbasisfallwert nach § 10 KHEntgG multipliziert. Erforderlich ist eine Vorkalkulation, bei der die voraussichtlich anfallenden Leistungen und die voraussichtlich entstehenden Kosten zu ermitteln sind. Basis hierfür sind die Ergebnisse des laufenden und des abgelaufenen Vereinbarungszeitraums (Graumann u. Schmidt-Graumann 2016, S. 164). Um den Anstieg der Fälle zu bremsen, wurde der Fixkostendegressionsabschlag eingeführt. Dieser besagt, dass zusätzlich zum Vorjahr vereinbarte CM-Punkte drei Jahre lang nur mit einem Abschlag (derzeit 35%) vergütet werden.

Weicht der vorläufige Erlös vom Erlösbudget ab, so ist ein **Erlösausgleich** durchzuführen (§ 4 Abs. 3 Satz 2 KHEntgG). Sind die vorläufigen Erlöse niedriger als das vereinbarte Budget, so werden zusätzlich zum vorläufigen Budget 20% des Differenzbetrages ausgeglichen (Gesamtmindererlösausgleich). Ist der Gesamtbetrag der vorläufigen Erlöse höher als vereinbart, ist ein Gesamtmehrerlösausgleich durchzuführen (§ 4 Abs. 3 KHEntgG). Der vom Krankenhaus auszugleichende Mehrerlös beträgt für sehr kostenintensive Behandlungen 25% und für sonstige Mehrerlöse 65% des Differenzbetrags. Der Mehr- oder Mindererlösausgleich wird nicht in einem Einmalbetrag gezahlt, sondern über Zuschläge (Mindererlösausgleich) oder Abschläge (Mehrerlösausgleich) mit den künftig zu erhebenden Entgelten verrechnet (§ 5 Abs. 4 KHEntgG).

1.3.3 Vergütung der Pflegeleistungen

Seit dem Pflegepersonal-Stärkungsgesetz (PpSG) fallen die Bewertungsrelationen der DRGs im aG-DRG-System geringer aus, da die Pflegekosten ausgegliedert wurden und nun zusätzlich zu den DRG-Erlösen tagesbezogene Pflegeerlöse abgerechnet werden. Dafür wurde ein Pflegeerlöskatalog zum Fallpauschalen-Katalog hinzugefügt, welcher die Bewertungsrelationen pro Tag für den Pflegeerlös einer DRG-Fallpauschale festlegt.

Der Pflegeerlös kann nach folgender Formel berechnet werden:

$$\text{Pflegeerlös} = \frac{\text{Bewertungsrelation}}{\text{Pflegeerlös}} \times \frac{\text{krankenhausesindividueller}}{\text{Pflegeentgeltwert}} \times \text{Anzahl der Belegungstage}$$

I Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

Der krankenshausindividuelle Pflegeentgeltwert ergibt sich dabei aus dem jährlich vereinbarten Pflegebudget des Krankenhauses dividiert durch die voraussichtliche Summe der Bewertungsrelationen nach § 17b Abs. 4 Satz 5 KHG. Zum Start des neuen Systems in 2020 und bis zur Bestimmung eines krankenshausindividuellen Pflegeentgeltwertes wurde dieser Wert pauschal auf 146,55 € gesetzt, dann auf 185 € erhöht und ab 2021 mit 163,09 € festgelegt (vgl. § 15 KHEntG).

Für die Ermittlung des jährlichen Pflegebudgets ist immer die Summe der im Vorjahr für das jeweilige Krankenhaus entstandenen Pflegepersonalkosten relevant. Das Pflegebudget ist also zweckgebunden. Sollten die tatsächlichen Pflegepersonalkosten höher oder niedriger sein als ursprünglich vereinbart, wird dies im Folgejahr bei der erneuten Vereinbarung berücksichtigt, da nur die tatsächlich angefallenen Pflegepersonalkosten zu 100% erstattet werden sollen. Aus diesem Grund hat das Krankenhaus die jahresdurchschnittliche Stellenbesetzung in Pflegevollkräften und die Pflegepersonalkosten für jedes Jahr nachzuweisen, welche durch den Jahresabschlussprüfer bestätigt werden muss.

Das Pflegebudget birgt aber auch weitere Besonderheiten. So werden eingesparte Pflegepersonalkosten im Pflegebudget bis zu 4% berücksichtigt, wenn das Krankenhaus bereits Maßnahmen zur Entlastung des Pflegepersonals ergreift. Das Budget kann dann durch diese Einsparungen gesteigert werden.

2 Grundlagen des Rechnungswesens

Das fängt ja gut an, denkt sich der leitende Oberarzt Dr. Zipse. Eigentlich ist für ihn das Krankenhaus der Ort, an dem ärztliche und pflegerische Leistungen erbracht werden. Nach der Lektüre der ersten Seiten wird ihm nochmals bewusst, dass die Leistungen eines Krankenhauses sowie ihre Finanzierung und Vergütung in hohem Maße rechtlich reguliert sind. Doch diese Zusammenhänge waren ihm auch bisher schon in groben Zügen vertraut. Sein eigentliches Problem sind die Begriffe und Zusammenhänge des Rechnungswesens. So ist die Rede von internem und externem Rechnungswesen, von Kosten, von Aufwendungen oder Auszahlungen, ohne dass dem Oberarzt die Bedeutung dieser Begriffe klar ist. Um sich einen Überblick über das Rechnungswesen zu verschaffen stellt er folgende Fragen:

- Welche Informationen liefert das Rechnungswesen für welche Adressaten?
- Worin unterscheiden sich externes und internes Rechnungswesen?
- Welche Teilgebiete und Aufgaben hat das externe Rechnungswesen?
- Welche Teilgebiete und Aufgaben hat das interne Rechnungswesen?
- Was bedeuten die Begriffe Aufwendungen, Kosten, Auszahlungen?
- Was bedeuten die Begriffe Erträge, Erlöse, Einzahlungen?

2.1 Informationsvermittlung im externen und internen Rechnungswesen

Aufgabe des betrieblichen Rechnungswesens ist die in Geldeinheiten ausgedrückte Abbildung der betrieblichen Prozesse, also der im Betrieb auftretenden Geld- und Leistungsströme. Aufgabe des Rechnungswesens im Krankenhaus ist

I Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

es, die spezifischen Leistungsprozesse im Krankenhaus und die mit ihnen zusammenhängenden Geldströme abzubilden. Das Rechnungswesen stellt Informationen sowohl für externe als auch für interne Adressaten mit jeweils unterschiedlichen Informationsbedürfnissen zur Verfügung. Externe Adressaten sind z.B. die Anteilseigner, die Gläubiger und die Finanzbehörden. Interner Adressat des Rechnungswesens ist das Management. Entsprechend der Adressatenorientierung wird zwischen externem und internem Rechnungswesen unterschieden. Während die im externen Rechnungswesen erstellten Informationen überwiegend das Unternehmen als Ganzes betreffen, geht es im internen Rechnungswesen darum, auch die Erlöse und die Kosten z.B. einzelner Produkte oder Unternehmensbereiche zu ermitteln. Die typisierten Informationsbedürfnisse der Adressaten des Rechnungswesens lassen sich wie in Tabelle 1 schematisieren.

Tab. 1 Adressaten des Rechnungswesens und ihre Informationsbedürfnisse

Adressaten	Informationsbedürfnisse
Derzeitige und potenzielle Anteilseigner	Wie hat sich der Wert des Eigenkapitals entwickelt? Wie werden zukünftige Erfolgspotenziale eingeschätzt?
Gläubiger	Wie sicher ist die Rückzahlung des Kredits? Wie hoch ist das zur Deckung der Schulden einsetzbare Vermögen?
Fiskus	Wie hoch sind die Steuerbemessungsgrundlagen (insbesondere Ertragsteuern)?
Management	Wie ist die Ergebnissituation? Welche Kosten werden durch die betrieblichen Leistungen verursacht? Welche Leistungen und welche Unternehmensbereiche sind rentabel?

2.2 Teilgebiete und Aufgaben des internen und externen Rechnungswesens

Grundlage des **externen Rechnungswesens** ist die **Finanzbuchhaltung**, durch die sämtliche Geschäftsvorfälle dokumentiert werden (§ 238 Abs. 1 HGB). Aus der Finanzbuchhaltung wird der **Jahresabschluss** entwickelt, der mindestens aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung besteht (§ 242 Abs. 3 HGB). Für Kapitalgesellschaften und kapitalmarktorientierte Unternehmen wird der Jahresabschluss durch weitere zusätzliche Informationsinstrumente ergänzt (z.B. Anhang, Kapitalflussrechnung, Eigenkapitalpiegel). Der Jahresabschluss von Krankenhäusern besteht aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Anhang einschließlich des Anlagennachweises (§ 4 KHBV).

Der handelsrechtliche Jahresabschluss hat die Aufgabe, die Bilanzadressaten über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu informieren (= **Informationsfunktion**). Darüber hinaus knüpfen rechtliche Vorschriften zur Verteilung von Gewinn und Verlust an den handelsrechtlichen Jahresüberschuss an. Neben der Informationsfunktion hat der handelsrechtliche Jahresabschluss daher auch eine **Ausschüttungsbemessungsfunktion**.

2 Grundlagen des Rechnungswesens

Zusätzlich zur Verpflichtung, einen Jahresabschlusses für das einzelne Unternehmen aufzustellen, sind Mutterunternehmen von Konzernen zur **Aufstellung eines Konzernabschlusses** verpflichtet, der aus den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen entwickelt wird (§ 290 Abs. 1 HGB). Der Konzernabschluss dient ausschließlich der Information der Jahresabschlussadressaten über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns; Zahlungsansprüche sind an den Konzernabschluss nicht geknüpft.

Schließlich basiert auch die Ermittlung der Ertragsteuerbemessungsgrundlagen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) auf der Finanzbuchhaltung und dem handelsrechtlichen Jahresabschluss. Unter zusätzlicher Berücksichtigung spezieller steuerlicher Vorschriften ist im externen Rechnungswesen auf der Grundlage einer **Steuerbilanz** der steuerpflichtige Gewinn zu ermitteln.

Um sicherzustellen, dass die rechtlichen Aufgaben des externen Rechnungswesens erfüllt werden, hat der Gesetzgeber gesetzliche Vorschriften zum externen Rechnungswesen im Handelsgesetzbuch und in Steuergesetzen (Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuergesetz) erlassen. Speziell für die Buchführung und Bilanzierung in Krankenhäusern gilt die Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV). Pflegeeinrichtungen unterliegen der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV). Sowohl KHBV als auch PBV sehen einen besonderen branchenspezifischen Kontenrahmen für die Finanzbuchhaltung sowie branchenspezifische Gliederungsvorschriften für den Jahresabschluss vor. Darüber hinaus verweisen KHBV und PBV in weitem Maße auf die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften des HGB. Tabelle 2 zeigt zusammenfassend Teilgebiete und Aufgaben des externen Rechnungswesens.

Das **interne Rechnungswesen** umfasst in seiner engen Definition die Kosten- und Erlösrechnung. In einer weiteren Interpretation sind auch die Investitionsrechnung und die Finanzrechnung Teil des internen Rechnungswesens. Aufgabe des internen Rechnungswesens im Allgemeinen ist die Generierung und Bereitstellung von Informationen zur Steuerung eines Unternehmens. Aufgabe der Kosten- und Erlösrechnung im Speziellen ist die **Planung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit** des Betriebsprozesses. Die Kosten- und Erlösrechnung wird daher als Planungsrechnung auf der Grundlage geplanter Daten und als Kontrollrechnung auf der Grundlage von Ist-Daten durchgeführt. Dabei erfolgt die Ermittlung der Wirtschaftlichkeit nicht nur auf der Ebene des Gesamtunternehmens sondern auch auf der Ebene

Tab. 2 Teilgebiete des externen Rechnungswesens und ihre Aufgaben

Teilgebiete des externen Rechnungswesens	Aufgaben
Finanzbuchhaltung	Dokumentation aller Geschäftsvorfälle
Handelsrechtlicher Jahresabschluss	Information über Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, Ermittlung der Ausschüttungsbemessungsgrundlage
Handelsrechtlicher Konzernabschluss	Information über Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns
Steuerbilanz	Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen für Gewinnsteuern

einzelner Unternehmensbereiche bzw. einzelner Produktgruppen und einzelner Kostenstellen.

Im Gegensatz zum externen Rechnungswesen ist das **interne Rechnungswesen** grundsätzlich nicht gesetzlich normiert, da es dem Management selbst obliegt, das interne Rechnungswesen entsprechend seinen Bedürfnissen zu gestalten. Krankenhäuser und Pflegeeinrichtungen bilden hier jedoch insofern eine Ausnahme, als in § 8 KHBV bzw. § 7 PBV eine Kosten- und Leistungsrechnung vorgeschrieben ist. Danach haben Krankenhäuser eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen, die eine betriebsinterne Steuerung und die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit sicherstellt.

Kostenrechnung, Kosten- und Leistungsrechnung oder Kosten- und Erlösrechnung?

Die Begriffe „Kosten- und Leistungsrechnung“, „Kosten- und Erlösrechnung“ oder kurz „Kostenrechnung“ werden vielfach synonym verwandt. Man versteht darunter unternehmensinterne Rechenwerke für Planungs- und Kontrollzwecke, die auf einer Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten basieren. Dementsprechend werden auch die Begriffe „Erlöse“ und „Leistungen“ synonym verwandt. Sie stehen beide für den im betrieblichen Leistungserstellungsprozess erwirtschafteten Wertzuwachs. Während in der neueren Literatur vermehrt die Begriffe Erlös- bzw. Kosten- und Erlösrechnung verwandt werden, findet man z.B. in der KHBV und der PBV den Begriff „Kosten- und Leistungsrechnung“. In diesem Buch wird im Weiteren der Begriff „Kosten- und Erlösrechnung“ gebraucht.

Die Kosten- und Erlösrechnung besteht aus vier Teilrechnungen. Grundlage ist die **Kostenartenrechnung**, in der die angefallenen Kosten nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren ermittelt werden (z.B. Personalkosten, Sachkosten, Abschreibungen, Zinsen). Für eine Kostenkontrolle ist im Rahmen der **Kostenstellenrechnung** die Aufteilung eines Unternehmens in einzelne Verantwortungsbereiche (= Kostenstellen) und die Zuordnung der Kosten zu den Kostenstellen erforderlich. Darauf aufbauend wird im Rahmen der **Kostenträgerrechnung** die Höhe der für die einzelnen betrieblichen Leistungen angefallenen Kosten ermittelt. Schließlich werden im Rahmen der **Betriebsergebnisrechnung** die angefallenen Kosten den Erlösen gegenübergestellt und dadurch das Betriebsergebnis einer Periode ermittelt. Dabei wird im Gegensatz zu der Gewinn- und Verlustrechnung des externen Rechnungswesens im Rahmen der internen Betriebsergebnisrechnung ein Periodenergebnis nicht nur jährlich, sondern in der Regel monatlich ermittelt. Die Betriebsergebnisrechnung wird deshalb auch als kurzfristige Ergebnisrechnung bezeichnet.

Aufgabe der **Investitionsrechnung** ist die Ermittlung der Wirtschaftlichkeit von Investitionen im Rahmen von Plan- und Kontrollrechnungen (vgl. hierzu ausführlich Wolke 2010). Im Rahmen der **Finanzierungsrechnung** wird die Liquidität eines Unternehmens gesteuert. Zusammenfassend werden die Teilgebiete des internen Rechnungswesens und ihre Aufgaben schematisch in Tabelle 3 dargestellt.

2 Grundlagen des Rechnungswesens

Tab. 3 Aufgaben des internen Rechnungswesens

Teilgebiete des internen Rechnungswesens	Aufgaben
Kosten- und Erlösrechnung	Ermittlung der Wirtschaftlichkeit des Betriebsprozesses im Rahmen von Planungs- und Kontrollrechnungen
Kostenartenrechnung	Welche Kosten sind angefallen?
Kostenstellenrechnung	Wo sind Kosten angefallen?
Kostenträgerrechnung	Wofür sind Kosten angefallen?
Betriebsergebnisrechnung	Ermittlung des Betriebsergebnisses einer Periode
Investitionsrechnung	Ermittlung der Wirtschaftlichkeit von Investitionen
Finanzierungsrechnung	Sicherstellung der jederzeitigen Zahlungsbereitschaft

Im Rahmen dieses Buches wird das interne Rechnungswesen mit der Kosten- und Erlösrechnung gleichgesetzt. Dabei wird neben der rein instrumentellen Darstellung der Kosten- und Erlösrechnung auch der Verwendungszusammenhang im Rahmen des Kosten- und Erlöscontrollings erörtert.

2.3 Rechnungsgrößen im internen und externen Rechnungswesen

Die unterschiedlichen Aufgaben der Teilgebiete des Rechnungswesens werden auf der Grundlage unterschiedlicher Rechnungsgrößen erfüllt. Während sowohl in der Finanzbuchhaltung als auch in der Kosten- und Erlösrechnung die **Ermittlung eines Periodenerfolgs** verfolgt wird, zielt die Finanzierungsrechnung auf die **Ermittlung der Liquidität** ab. Die Ermittlung des Periodenerfolgs ist damit das Rechnungsziel sowohl der Finanzbuchhaltung als auch der Kosten- und Erlösrechnung, während die Liquidität das Rechnungsziel der Finanzierungsrechnung ist.

Die Ermittlung der Liquidität erfolgt auf der Basis der Gegenüberstellung von **Einzahlungen** und **Auszahlungen**. Einzahlungen und Auszahlungen sind unmittelbare Veränderungen des Zahlungsmittelbestands, wozu Barmittel und jederzeit verfügbare Bankguthaben (Girokonto) gehören. Der Verkauf von Lebensmitteln an der Kasse eines Supermarkts führt zu einer unmittelbaren Erhöhung des Zahlungsmittelbestands, es liegt eine Einzahlung vor. Umgekehrt handelt es sich um eine Auszahlung, wenn ein Krankenhaus Blutkonserven gegen Barzahlung erwirbt.



Einzahlungen sind Erhöhungen des Zahlungsmittelbestands.



Auszahlungen sind Minderungen des Zahlungsmittelbestands.

I Der Krankenhausbetrieb und seine Abbildung im Rechnungswesen

Einzahlungen und Auszahlungen stellen die rechnerischen Grundlagen der Investitionsrechnung dar, bei der die Wirtschaftlichkeit einer Investition beurteilt wird. Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit einer Investition erfolgt auf der Basis abgezinsten („diskontierter“) zukünftiger Einzahlungen, z.B. anhand des Kapitalwerts.

In der Finanzierungsrechnung, mit der die Liquidität eines Unternehmens gesteuert wird, werden sowohl Einzahlungen/Auszahlungen als auch Einnahmen/Ausgaben betrachtet (Coenenberg et al. 2021a, S. 17).

Wird auch die Möglichkeit von Kreditgeschäften berücksichtigt, misst man das Geldvermögen bzw. seine Veränderungen, die als **Einnahmen** und **Ausgaben** bezeichnet werden. Das Geldvermögen bezeichnet die Summe aus Zahlungsmittelbestand und Forderungen abzüglich der Verbindlichkeiten. Einnahmen erhöhen, Ausgaben mindern das Geldvermögen.

Ein Krankenhaus, das nach Behandlung und Entlassung eines Patienten eine Rechnung ausstellt, hat eine Forderung, also einen rechtlichen Anspruch auf Zahlung der Rechnung gegenüber der Krankenkasse oder dem Patienten. Es liegt damit eine Einnahme vor. Eine Einzahlung und damit eine Erhöhung des Zahlungsmittelbestands liegt erst dann vor, wenn der Patient die Rechnung beglichen hat. Nur bei Barverkäufen finden Einnahmen und Einzahlungen gleichzeitig statt. Soweit Rechnungsstellung und Zahlungszeitpunkt auseinanderfallen, fallen Einnahmen und Einzahlungen zeitlich auseinander. Das gleiche gilt analog für Ausgaben und Auszahlungen. Erhält das Krankenhaus eine Handwerkerrechnung, so liegt eine rechtliche Verpflichtung zur Zahlung (= Verbindlichkeit), also eine Ausgabe vor. Eine Auszahlung liegt demgegenüber erst dann vor, wenn die Handwerkerrechnung bezahlt wird.

$$\text{Geldvermögen} = \text{Zahlungsmittelbestand} + \text{Forderungen} - \text{Verbindlichkeiten}$$



Einnahmen sind Erhöhungen des Geldvermögens.



Ausgaben sind Minderungen des Geldvermögens.

Die Ermittlung des Periodenerfolges erfolgt im externen Rechnungswesen auf der Basis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung, im internen Rechnungswesen auf der Basis der Kosten- und Erlösrechnung. Die **Gewinn- und Verlustrechnung** basiert auf einer Gegenüberstellung von **Erträgen** und **Aufwendungen**. Der Saldo entspricht dem handelsrechtlichen Jahresergebnis (= Jahresüberschuss oder Jahresfehlbetrag). Dabei stellen die Erträge den Wertzuwachs einer Periode dar, die Aufwendungen den Werteverzehr. Höhe und Zeitpunkt der Erfassung von Aufwendungen und Erträgen sind durch die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs normiert. Erträge werden dann realisiert, wenn ein Unternehmen seine Leistung erbracht hat und die Rechnung erstellt. Im Krankenhaus ist das dann der Fall, wenn

der Patient entlassen wird. Aufwendungen werden dann berücksichtigt, wenn der Werteverzehr eintritt. Wenn im Krankenhaus Blutkonserven beschafft werden, liegt eine Ausgabe vor. Aufwand entsteht, wenn die Blutkonserven verbraucht werden. Auch wenn medizinisches Gerät angeschafft wird, liegt eine Ausgabe vor, Aufwand entsteht erst, wenn sich der Wert des Geräts durch Gebrauch mindert.



Die Gewinn- und Verlustrechnung ist eine Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen.



Erträge sind der nach handelsrechtlichen Vorschriften bewertete Wertzuwachs einer Periode.



Aufwendungen sind der nach handelsrechtlichen Vorschriften bewertete Werteverzehr einer Periode.

Auch in der Kosten- und Erlösrechnung werden der Wertzuwachs und der Wertverschleiß einer Periode gegenübergestellt. Betrieblich erwirtschafteter Wertzuwachs wird als „Erlös“, betrieblich verursachter Wertverschleiß wird als „Kosten“ bezeichnet. Die Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten für eine Periode wird auch als **Betriebsergebnisrechnung** oder **kurzfristige Erfolgsrechnung** bezeichnet.

Die Kosten- und Erlösrechnung berücksichtigt ausschließlich Wertzuwachs und Werteverzehr, die durch die Erfüllung der spezifischen Aufgaben des Betriebes entstanden sind, während die Finanzbuchhaltung alle Aktivitäten eines Betriebes erfasst. Betriebsfremde, periodenfremde und außerordentliche Erträge und Aufwendungen werden in der Kosten- und Erlösrechnung nicht erfasst. Veräußert ein Krankenhaus ein Grundstück und erzielt dabei einen Gewinn, so ist dieser Wertzuwachs in der Finanzbuchhaltung als Ertrag zu erfassen, wohingegen der Vorgang in der Kosten- und Erlösrechnung nicht als Erlös berücksichtigt wird, da die Grundstückstransaktion nicht zu den spezifischen betrieblichen Aktivitäten eines Krankenhauses gehört.

Andererseits werden in der Kosten- und Erlösrechnung zusätzliche Kosten, sog. „**kalkulatorische Kosten**“ erfasst, die in der Finanzbuchhaltung entweder gar nicht oder in anderer Höhe berücksichtigt werden. Dabei können auch Opportunitätskosten (z.B. kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital) oder Periodisierungen von aperiodischen Vorgängen (z.B. kalkulatorische Wagnisse) berücksichtigt werden. Außerdem unterliegt die Kosten- und Erlösrechnung keinen gesetzlichen Normierungen. Die Bewertung von Kosten und Erlösen sollte den tatsächlichen Wertzuwachs und Werteverzehr berücksichtigen ohne Beachtung gesetzlicher Bewertungsvorschriften.



Die Kosten- und Erlösrechnung ist eine Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten:

- Erlöse sind der Wertezuwachs, der innerhalb einer Periode aus der spezifischen betrieblichen Tätigkeit entstanden ist.
- Kosten sind der Werteverleiß, der innerhalb einer Periode aufgrund der spezifischen betrieblichen Tätigkeit entstanden ist.
- Die Bewertung von Kosten und Erlösen ist gesetzlich nicht vorgeschrieben; sie richtet sich nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Zusammenfassend werden in Tabelle 4 Rechnungsziele und Rechnungsgrößen der Teilgebiete des Rechnungswesens gegenübergestellt.

Die Verwendung von traditionell unterschiedlichen Rechnungsgrößen in der Kosten- und Erlösrechnung und im handelsrechtlichen Jahresabschluss in Deutschland wird mit den jeweils unterschiedlichen Zwecken dieser Teilbereiche des Rechnungswesens begründet. Auf der Basis unterschiedlicher Rechnungsgrößen werden unterschiedliche Ergebnisse in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung und in der Betriebsergebnisrechnung ermittelt. Nachteile dieser „zweigleisigen“ Ergebnisermittlung sind der damit verbundene personelle und systemtechnische Aufwand sowie die Erklärungsbedürftigkeit unterschiedlicher Ergebnisse bei den Informationsempfängern (z.B. dem Aufsichtsrat). Hinzu kommt, dass durch die Kapitalmarktorientierung des externen Rechnungswesens von Großunternehmen heute nicht nur der Jahresabschluss zu veröffentlichen ist, sondern im Lagebericht anhand finanzieller und nicht-finanzieller Leistungsindikatoren auch über die interne Steuerung berichtet werden muss (§§ 289, 315 HGB).

Daher wurden die **Kosten- und Erlösrechnung und das externe Rechnungswesen** zumindest teilweise **harmonisiert**. Diese Entwicklung wurde insbesondere von den Großunternehmen, wie Siemens, EON oder Daimler angestoßen, die schon sehr früh nach amerikanischen Rechnungslegungsstandards (US-GAAP) oder nach internationalen Standards (IFRS) bilanziert haben. Das Maß der Integration des Rechnungswesens ist jedoch in der Praxis sehr unterschiedlich und in der Wissenschaft umstritten (Coenberg et al. 2021a, S. 27ff., Simons u. Weißenberger 2010).

Tab. 4 Rechnungsziele und Rechnungsgrößen des Rechnungswesens

Teilgebiet des Rechnungswesens	Rechnungsziel	Rechnungsgrößen
Finanzbuchhaltung, handelsrechtlicher Jahresabschluss	Handelsrechtliches Periodenergebnis	Erträge, Aufwendungen
Kosten- und Erlösrechnung	Periodenergebnis (Betriebsergebnis)	Erlöse, Kosten
Finanzierungsrechnung	Liquidität	Einzahlungen, Auszahlungen, Einnahmen, Ausgaben
Investitionsrechnung	Wirtschaftlichkeit einer Investition (z.B. „Kapitalwert“)	Einzahlungen, Auszahlungen



Externes Rechnungswesen