

Herausforderung Krankenhaus- management

Wolfgang Hellmann
(Hrsg.)

Studienprogramm absolvieren –
Klinisches Management erfolgreich
gestalten

Herausforderung Krankenhausmanagement

Herausforderung Krankenhausmanagement

Wolfgang Hellmann (Hrsg.)

Wissenschaftlicher Beirat Programmbereich Gesundheit

Ansgar Gerhardus, Bremen; Klaus Hurrelmann, Berlin; Petra Kolip, Bielefeld;

Milo Puhan, Zürich; Doris Schaeffer, Bielefeld

Wolfgang Hellmann

(Hrsg.)

Herausforderung Krankenhausmanagement

Studienprogramm absolvieren –
Klinisches Management erfolgreich gestalten

unter Mitarbeit von

Robert Arnold
Jesaja K. Brinkmann
Nick Daether-Kracke
Lothar Dietz
Axel Düsenberg
Corinna Falge
Henrieke Flachmann
Carolin Fleischmann
Wolfgang Hellmann
Markus Holtel
Thomas Int-Veen
Friederike Jahn
Wolfgang Kauffels
Stefan Klötzer
Stefan Kottmair
Tom Kracke
Jörg Lindenthal

Jörg Malinowski
Susanne Martini
Thomas Mattig
Otto Melchert
Frank Meyer
Thomas Möller
Frank-Michael Müller
Pascal Nohl-Deryk
Gunda Ohm
Dirk Ralfs
Manja Rausendorf-Marzina
Christoph Reuter
Uta Rohrschneider
Konrad Rippmann
Stefan Rutz
David Sachsenweger
Julia Schäfer

Sylvia Schafmeister
Lena Elisabeth Schiffer
Mario Schiffer
Tobias Schilling
Rudolf Schmid
Ulrich Schneider
Matthias Siegert
Henning Staar
Andreas Steenbock
Walter Swoboda
Lukas Weber
Jens Wernick
Daniel P. Wichelhaus
Klaus Wingenfeld
Alexander Würfel



Prof. Dr. Wolfgang Hellmann (Hrsg.)

Junkerngarten 15
30966 Hemmingen
Deutschland

E-Mail: hellmann-w@t-online.de

Wichtiger Hinweis: Der Verlag hat gemeinsam mit den Autoren bzw. den Herausgebern große Mühe darauf verwandt, dass alle in diesem Buch enthaltenen Informationen (Programme, Verfahren, Mengen, Dosierungen, Applikationen, Internetseiten etc.) entsprechend dem Wissensstand bei Fertigstellung des Werkes abgedruckt oder in digitaler Form wiedergegeben wurden. Trotz sorgfältiger Manuskriptherstellung und Korrektur des Satzes und der digitalen Produkte können Fehler nicht ganz ausgeschlossen werden. Autoren bzw. Herausgeber und Verlag übernehmen infolgedessen keine Verantwortung und keine daraus folgende oder sonstige Haftung, die auf irgendeine Art aus der Benutzung der in dem Werk enthaltenen Informationen oder Teilen davon entsteht. Geschützte Warennamen (Warenzeichen) werden nicht besonders kenntlich gemacht. Aus dem Fehlen eines solchen Hinweises kann also nicht geschlossen werden, dass es sich um einen freien Warennamen handelt.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Kopien und Vervielfältigungen zu Lehr- und Unterrichtszwecken, Übersetzungen, Mikroverfilmungen sowie die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Anregungen und Zuschriften bitte an:

Hogrefe AG
Lektorat Gesundheit
Länggass-Strasse 76
CH-3000 Bern 9
Tel: +41 31 300 45 00
Fax: +41 31 300 45 93
E-Mail: verlag@hogrefe.ch
Internet: <http://www.hogrefe.ch>

Lektorat: Jürgen Georg, Susanne Ristea
Bearbeitung: Ulrike Boos, Freiburg
Herstellung: Daniel Berger
Umschlag: Claude Borer, Riehen
Druckvorstufe: punktgenau GmbH, Bühl
Druck und buchbinderische Verarbeitung: Finidr s.r.o., Český Těšín
Printed in Czech Republic

1. Auflage 2016

© 2016 Hogrefe Verlag, Bern

(E-Book-ISBN_PDF 978-3-456-95541-4)

ISBN 978-3-456-85541-7

Nutzungsbedingungen:

Der Erwerber erhält ein einfaches und nicht übertragbares Nutzungsrecht, das ihn zum privaten Gebrauch des E-Books und all der dazugehörigen Dateien berechtigt.

Der Inhalt dieses E-Books darf von dem Kunden vorbehaltlich abweichender zwingender gesetzlicher Regeln weder inhaltlich noch redaktionell verändert werden. Insbesondere darf er Urheberrechtsvermerke, Markenzeichen, digitale Wasserzeichen und andere Rechtsvorbehalte im abgerufenen Inhalt nicht entfernen.

Der Nutzer ist nicht berechtigt, das E-Book – auch nicht auszugsweise – anderen Personen zugänglich zu machen, insbesondere es weiterzuleiten, zu verleihen oder zu vermieten.

Das entgeltliche oder unentgeltliche Einstellen des E-Books ins Internet oder in andere Netzwerke, der Weiterverkauf und/oder jede Art der Nutzung zu kommerziellen Zwecken sind nicht zulässig.

Das Anfertigen von Vervielfältigungen, das Ausdrucken oder Speichern auf anderen Wiedergabegeräten ist nur für den persönlichen Gebrauch gestattet. Dritten darf dadurch kein Zugang ermöglicht werden.

Die Übernahme des gesamten E-Books in eine eigene Print- und/oder Online-Publikation ist nicht gestattet. Die Inhalte des E-Books dürfen nur zu privaten Zwecken und nur auszugsweise kopiert werden.

Diese Bestimmungen gelten gegebenenfalls auch für zum E-Book gehörende Audiodateien.

Anmerkung:

Sofern der Printausgabe eine CD-ROM beigelegt ist, sind die Materialien/Arbeitsblätter, die sich darauf befinden, bereits Bestandteil dieses E-Books.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	9
-------------------	---

Teil 1

Interdisziplinäre Grundlagen für die Unternehmensführung unter besonderer Berücksichtigung des Krankenhauses	11
1. Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre (<i>Ulrich Schneider</i>)	13
2. Grundlagen der Volkswirtschaftslehre (<i>Ulrich Schneider</i>)	19
3. Controlling (<i>Ulrich Schneider</i>)	25
4. Kostenrechnung im Krankenhaus (<i>Manja Rausendorf-Marzina</i>)	31
5. Einführung in die Buchführung und den Jahresabschluss im Krankenhaus (<i>Thomas Int-Veen</i>)	37
6. Der Businessplan für das Krankenhaus (<i>Robert Arnold</i>)	45
7. Aktuelle gesetzliche Regelungen für das Krankenhaus (<i>Matthias Siegert</i>)	51
8. Krankenhausträger und Rechtsformen (<i>Matthias Siegert</i>)	57
9. Krankenhausfinanzierung (<i>Lothar Dietz</i>)	63
10. Diagnosis Related Groups – Funktionsweise und Herausforderungen (<i>Susanne Martini</i>)	69
11. Budgetverhandlungen im Krankenhaus – Bedeutung, Ablauf, Inhalt (<i>Stefan Rutz</i>)	75
12. Grundlagen des Projektmanagements (<i>Gunda Ohm</i>)	85
13. Vertrags- und arbeitsrechtliche Aspekte im Krankenhausmanagement (<i>Jens Wernick</i>)	91

Teil 2

Managementfunktionen des Krankenhauses	99
14. Unternehmensvision und Mitarbeitermotivation (<i>Daniel P. Wichelhaus</i>)	101
15. Patientenorientierung im Überblick (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	107
16. Grundlagen des Qualitätsmanagements (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	115
17. Grundlagen des Risikomanagements (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	127
18. Critical Incident Reporting Systems – Möglichkeiten und Grenzen (<i>Christoph Reuter</i>)	135
19. Zertifizierung von Krankenhäusern – Alibifunktion oder Werkzeug zur Qualitätsverbesserung? (<i>Thomas Möller und Andreas Steenbock</i>)	147
20. Prozessmanagement im Krankenhaus (<i>Walter Swoboda und Alexander Würfel</i>)	155
21. Der Teufelskreis der Arbeitsverdichtung – Prozesse am Patientenfluss orientieren (<i>Dirk Ralfs</i>)	163

22. Krankenhausmarketing – Ziele, Zuständigkeiten, Konzepte (<i>Frank-Michael Müller</i>)	175
23. Betriebliches Gesundheitsmanagement im Krankenhaus (<i>Thomas Mattig und Lukas Weber</i>)	181
24. Strategisches Personalmanagement im Krankenhaus (<i>Julia Schäfer</i>)	193
25. Instrumente zur Kompensation des Personalmangels (<i>Sylvia Schafmeister und Jörg Malinowski</i>)	207

Teil 3

Spezifische Erfordernisse und Handlungsoptionen zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit des Krankenhauses	215
26. Generation Y – Frischer Wind im Krankenhausbetrieb (<i>Friederike Jahn und Carolin Fleischmann</i>)	217
27. Wie Telemedizin die stationäre Versorgung verändern kann (<i>Jesaja Brinkmann und Pascal Nohl-Deryk</i>)	223
28. Gesundheitsökonomie im Studium der Humanmedizin (<i>Tom Kracke und Nick Daether-Kracke</i>)	229
29. Arbeitsfreundliche Arbeitsbedingungen und Arbeitszufriedenheit als Grundlage der Mitarbeiterbindung (<i>Lena Elisabeth Schiffer und Mario Schiffer</i>)	235
30. Zukunftsplan Medizin – Auf dem Weg zu strukturierten Behandlungslösungen (<i>Konrad Rippmann</i>)	239
31. Konzepte zur Verbesserung der Versorgung für alte und kognitiv beeinträchtigte Patienten (<i>Klaus Wingenfeld</i>)	245
32. Zweiter Gesundheitsmarkt und Telemedizin – Neue Geschäftsfelder für das Krankenhaus (<i>Stefan Kottmair</i>)	253
33. Erfolgsfaktoren kooperativer Versorgungsstrukturen am Beispiel des Gesundheitsnetzes QuE Nürnberg (<i>Jörg Lindenthal</i>)	265

Teil 4

Kommunikation und Führung	275
34. Management und Führung im Krankenhaus (<i>Rudolf Schmid</i>)	277
35. Führung und Mitarbeitermotivation (<i>Uta Rohrschneider und Henrieke Flachmann</i>)	287
36. Führung und Qualität in der Medizin (<i>Tobias Schilling</i>)	303
37. Mitarbeitergruppen im Krankenhaus (<i>Henning Staar und David Sachsenweger</i>)	309
38. Altersheterogene Mitarbeitergruppen führen (<i>Uta Rohrschneider und Henrieke Flachmann</i>)	321
39. Strategien zur Kommunikation und Kooperation mit Patienten, Mitarbeitern und Einweisern (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	329

Teil 5

Erfolgreiches Management der Fachabteilungen	335
40. Managementkompetenzen – Für Krankenhausärzte unverzichtbar (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	337
41. Selbstmanagement (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	341
42. Erfolgsfaktoren für die Abteilungsführung (<i>Frank Meyer</i>)	347
43. Bewältigung der Managementaufgaben der Fachabteilung durch kluge Aufgabenverteilung (<i>Wolfgang Hellmann</i>)	353

44. Marketing als Führungsaufgabe des Abteilungsmanagements (<i>Frank-Michael Müller</i>) . . .	359
45. Das Expert Care Concept – Interprofessionelle Zusammenarbeit zwischen Ärzten und Pflegenden (<i>Axel Düsenberg</i>)	367
46. Patientenorientierung im klinischen Alltag (<i>Wolfgang Kauffels</i>)	377
47. Mentoring und Coaching (<i>Henning Staar und Stefan Klötzer</i>)	381
48. Primum nil nocere – Risikomanagement als eine ärztliche Aufgabe (<i>Markus Holtel</i>)	393
49. Controlling einer Fachabteilung (<i>Corinna Falge</i>)	399
50. Zukunftssicherung des Krankenhauses – Veränderte Rahmenbedingungen und mögliche Lösungen (<i>Otto Melchert</i>)	405
Autorinnen und Autoren	413
Abkürzungsverzeichnis	419
Sachwortverzeichnis	421

Vorwort

Innovative Medizinstrategien sind die Basis für die Zukunftssicherung von Krankenhäusern. In einer durch knappe finanzielle Ressourcen, den demografischen Wandel und Fachkräftemangel geprägten Zeit sind sie nur mit Leitenden Ärztinnen und Ärzten nachhaltig umsetzbar, die neben hoher medizinischer Expertise Managementqualifikationen nachweisen können.

Dies beinhaltet die Notwendigkeit des Erwerbs von betriebswirtschaftlichen und Managementkenntnissen zur Herstellung von Kompatibilität zwischen hoher Behandlungsqualität und Wirtschaftlichkeit, die Fähigkeit zu einer angemessenen Kommunikation und Kooperation mit neuen Patienten- und Mitarbeiterklientelen und ein neues Verständnis von Führung.

Das Buch verfolgt einen pragmatischen, praxisorientierten Ansatz mit dem Ziel, in weitgehend kurzer und prägnanter Form ausgewählte Aspekte für ein zukunftsorientiertes ärztliches Krankenhaus- und Abteilungsmanagement zu definieren.*

Im Fokus steht deshalb die Bereitstellung von grundlegendem managementorientiertem Handlungswissen, wie es Krankenhausärzte in einem schwierig gewordenen Arbeitsfeld täglich anwenden müssen.

Die exemplarische Stoffauswahl des Buches basiert auf langjährigen Erfahrungen des Herausgebers in hochschulischen Studienprogrammen zum Management für Leitende Krankenhausärztinnen und Krankenhausärzte (Studienprogramm MHM®/MBA; Hochschulen Hannover,

Neu-Ulm, Osnabrück) und seiner engen Zusammenarbeit mit zahlreichen Krankenhäusern unterschiedlicher Größe und Trägerschaft.

Das Buch ist vor allem gedacht zur studienbegleitenden Verwendung für Ärzte in Fortbildungen zum Krankenhausmanagement. Es wendet sich aber auch an fortgeschrittene Studierende der Medizin vor Eintritt in das Praktische Jahr, an Neu- und an Wiedereinsteiger im Krankenhaus.

Neben umfassenden Angaben zu weiterführender Literatur finden sich im Buch 286 Übungs-/Kontrollfragen und Praxistipps in Tabellenform für die ärztliche Bewältigung des Krankenhausalltages.

Autoren des Buches sind renommierte Experten aus Hochschulen, Beratungsunternehmen, Krankenkassen und Krankenhäusern, weitgehend mit umfassenden Lehrerfahrungen im Studienprogramm MHM®/MBA. Mitwirkende sind neben ärztlichen Absolventen von Studienprogrammen zum Krankenhausmanagement auch fortgeschrittene Studierende der Medizin bzw. Ärztinnen der jungen Generation (s. Beiträge 26, 27, 28). Denn dieser Personenkreis ist es, der im Krankenhaus der Zukunft Arbeitszufriedenheit finden und damit die Gestaltung des Krankenhauses mit beeinflussen können muss.

Gedankt sei allen Autorinnen und Autoren für ihre hervorragende Unterstützung. Dank gilt auch meiner Frau, die keine Mühe gescheut hat, mit mir wichtige Fragen zu diskutieren und vielfältige Anregungen für das Buch zu geben.

Hannover, im März 2016

*Prof. Dr. habil. Wolfgang Hellmann
(Herausgeber)*

* Zur besseren Lesbarkeit wird im Buch immer die männliche oder weibliche Form gewählt, das jeweils andere Geschlecht ist jedoch immer impliziert. Wir bitten um Ihr Verständnis.

Teil 1

Interdisziplinäre Grundlagen für die Unternehmensführung unter besonderer Berücksichtigung des Krankenhauses

Sie lernen betriebswirtschaftliche,
volkswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen
der Unternehmensführung kennen.

1. Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre

Ulrich Schneider

Abstract

Die Krankenhausbetriebslehre ist eine Branchenlehre, die auf den Grundlagen der industriebezogenen Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre aufsetzt. Beide Lehren zusammen unterbreiten dem Management Vorschläge für Instrumente und Verfahrensweisen, mit denen die gesetzten geldwerten Ziele optimal erreicht werden können. Im

Kern ist es Aufgabe des Krankenhausbetriebes, wirtschaftlich zu arbeiten. Dies setzt eine produktive Arbeitsweise voraus, die den handlungsorientierten Blick des Krankenhausmanagements auf die optimale Bewirtschaftung seiner Produktionsfaktoren lenkt. Hieraus kann letztlich der effiziente Aufbau eines Krankenhauses abgeleitet werden.

1.1 Einleitung

Die Betriebswirtschaftslehre ist eine verhältnismäßig junge Wissenschaft, die ihre Ursprünge in den kaufmännischen Lehren des Mittelalters nimmt. Pragmatische Aspekte der Betriebsführung standen jahrhundertlang im Vordergrund, wie beispielsweise das kaufmännische Rechnungswesen und die Buchführung. Die wissenschaftlichen Aspekte der Betriebsführung wurden großenteils von der Volkswirtschaftslehre, insbesondere ihrer Teildisziplin «Mikroökonomie» abgedeckt. Zu Beginn des 20. Jahrhunderts bildete sich eine selbständige Betriebswirtschaftslehre, und die Mikroökonomie ging fortan eigene Wege. Während die Mikroökonomie wissenschaftlich auf betrieblich-abstrakter Ebene beispielsweise Preis-, Produktions- und Kostenfunktionen weiter verfolgte, versuchte die Betriebswirtschaftslehre unter Einbindung der kaufmännischen Lehrerkenntnisse praxisrelevante Handlungsanweisungen für eine erfolgreiche Unternehmensführung in ein neues, verwissenschaftlichtes Lehrsystem einzubinden. Nach

dem Zweiten Weltkrieg formierte sich die noch junge Betriebswirtschaftslehre neu. Die Zerstörungen des Krieges bedingten ein nochmaliges systematisches Durchdringen des Aufbaus und der Funktion von Industrieunternehmen. Die heutigen Väter der Betriebswirtschaftslehre – wie Erich Gutenberg und Günter Wöhe – sind dieser Zeit zuzurechnen. Ihr Erbe ist eine Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, die zentrale Bezüge zum Industriebetrieb aufweist.

Junge Branchenlehren – wie z. B. die Krankenhausbetriebslehre –, aber auch Branchenlehren mit mehrhundertjähriger Geschichte – wie die der Banken und Versicherungen – fügen sich heute in diese industriebetrieblich vorgeprägte Struktur ein. Günter Wöhe hat hierzu eine «Schnittstelle» geschaffen. Er zog betriebswirtschaftliche Fragestellungen mit Relevanz für alle Branchen zusammen: Betriebliche Funktionen (z. B. Beschaffung, Leistungserstellung, Absatz), betriebliche Prozesse (z. B. Planung, Entscheidung, Ausführung, Kontrolle) und betriebliche Lebensphasen (z. B. Gründung, Betrieb, Auflösung) können heute wirtschaftszweigübergrei-

fend gelehrt werden (Wöhe/Döring, 2013, S. 42–46). In der betriebswirtschaftlichen Ausbildung zeitlich folgend greifen dann die jeweiligen Branchenlehren die für sie wichtigen Fragestellungen heraus und beleuchten diese vor dem Hintergrund branchenspezifischer Besonderheiten. Dieser Ansatz verhilft der Krankenhausbetriebslehre, sich auf das ihr Spezifische und Wesentliche zu konzentrieren (Fleßa, 2010, S. 15 ff.).

1.2 Ziele und Handlungsmaxime

Die Betriebswirtschaftslehre verfolgt zwei Hauptziele, deren Bedeutung in Abhängigkeit der wirtschaftlichen Situation variieren. Eingebettet in die Situation wirtschaftlicher Schwierigkeiten steht das Existenzsicherungsziel im Vordergrund, in anderen Situationen das Ziel der Gewinnmaximierung. Weitere Unternehmensziele haben sich als Unterziele – und damit nachrangig – einzufügen. Diese enge Sichtweise begründet sich durch die Zugrundelegung eines aus der Volkswirtschaftslehre übernommenen Menschenbildes, dem des rational denkenden «homo oeconomicus». Seine Handlungsmaxime ist das Gewinnstreben. Dieses wird entweder durch

- a) Minimierung der Leistungskosten bei gegebenem Ertrag oder
- b) durch Maximierung des Ertrages bei gegebenen Leistungskosten realisiert.

Diese in Geldwert ausgedrückte Eindimensionalität des wirtschaftlichen Denkens drückt zugleich auch die ansonsten gegebene Wertneutralität der Betriebswirtschaftslehre aus: Eine Herausforderung für das Krankenhausmanagement, das in immanenten Spannungen zu weiteren nichtbetriebswirtschaftlichen Zieldimensionen von nicht nachrangiger Bedeutung steht. Jedoch lässt es auch die Krankenhausbetriebslehre bei diesem Wertekonflikt bei einem Appell an ethische Grundsätze und Wertesysteme beruhen (Seelos, 2010, S. 116–118). Die Betriebswirtschaftslehre erkennt dieses Spannungsverhältnis, verweist zur Lösung vereinfachend auf weitere Wissenschaften wie zum Beispiel die Philoso-

phie, Religionswissenschaften, politische Ökonomie u. a. m. Versucht es die Betriebswirtschaftslehre vereinzelt doch, weitere nicht geldwerte Zieldimensionen zu berücksichtigen, so setzt sie Rechenverfahren aus den Verwaltungswissenschaften ein, zum Beispiel die Nutzwertanalyse.

Betriebliche Ziele stehen häufig in einem Konkurrenzverhältnis zueinander. So versteht sich die Betriebswirtschaftslehre als eine Problemlösungswissenschaft, die im Rahmen des Möglichen den Betrieben hilft, ihr Gewinn- bzw. Existenzsicherungsziel zu erreichen. Ihr Hauptansatzpunkt ist die Produktivitätssteigerung. Durch wirtschaftlichen Einsatz der Produktionsfaktoren (z. B. Mensch, Sachmittel und Hilfsmittel) werden die geldwerten Ziele erreicht. Das Krankenhausmanagement muss sich mit dieser Problematik und dem hieraus resultierenden Druck auseinandersetzen. Die Betriebswirtschaftslehre versteht sich als eine vorbereitete Sammlung von Instrumenten und Verfahrensweisen, mit deren Hilfe die Probleme angegangen werden können. Wenn die dem Krankenhausmanagement nachgeordneten Stellen diese Instrumente und Verfahrensweisen dann umsetzen, können sie – bis zu einer bestimmten (und im Krankenhausbetrieb leider oft überschrittenen) Grenze – von den ursprünglichen Problemen abgeschirmt werden.

1.3 Rahmenbedingungen und Konstitution

Der Betrieb ist in ein Wirtschaftssystem eingebunden, das sich in einem Handlungsfeld zwischen Markt- und Planwirtschaft positioniert. Betrieb und Management werden hierbei in unterschiedlicher Weise durch die Gestalt des Wirtschaftssystems beeinflusst.

Der auf die Leistungserstellung hin konzentrierte Betrieb von Krankenhäusern erfolgt systemunabhängig: Produktionsfaktoren (konkret: medizinisches Personal, Krankenhausausrüstung und Verbrauchsmaterial), eine wirtschaftlichkeitsorientierte Arbeitsweise und die Notwendigkeit eines ausgeglichenen Budgets sind für einen

funktionsfähigen Krankenhausbetrieb – gleich wo auf der Welt – erforderlich.

Das Management ist hingegen seiner wirtschaftssystemischen Umwelt unterworfen. In einer Planwirtschaft eingebettet wird der Krankenhausbetrieb zu einem Organ der Gesundheitspolitik: Das Management hat als Betriebsleitung die Planvorgaben zu Behandlungen und deren Kosten zu erfüllen. Die Politik organisiert ein verbindliches Maß an Grundversorgung unter Rückgriff auf

- a) Öffentliche Krankenhäuser oder
- b) öffentlich beliehene, private Krankenhäuser.

In eine Marktwirtschaft integriert trifft das Management strategische Entscheidungen in Eigenverantwortung – mit oder ohne die Gesundheitspolitik. Es setzt Behandlungsverfahren und deren Kosten selbst fest, wobei es sich vom Postulat der Gewinnmaximierung leiten lässt. Die Deutschland prägende Form der Krankenhausversorgung weist unter Bezug auf Krankenhausversorgungsverträge, die Ausgestaltung der Krankenhausplanung, die Formen der Krankenhausfinanzierung und die Versorgungsstruktur (Preuß, 2013, S. 11–21) planwirtschaftliche Züge auf.

Unter diesen Rahmenbedingungen hat sich ein Krankenhaus zu konstituieren. In Anlehnung an die amerikanische Betriebswirtschaftslehre spricht man auch von der betrieblichen Verfassung, um die langfristig bindenden, strategischen Entscheidungen in den Vordergrund zu stellen. Zu diesen Entscheidungen fallen die Standortwahl, die Rechtsformwahl, die Betriebsgrößenfestlegung sowie Unternehmenszusammenschlüsse (Berschoner/Peemöller, 2006, S. 188–252). Einmal umgesetzte Entscheidungen sind identitätsstiftend und existenziell. Sie lassen sich bei den heutigen Betriebsgrößen von Krankenhäusern nur mit großen Erschwernissen ändern.

1.4 Produktionsfaktoren

Unter Produktionsfaktoren versteht die Betriebswirtschaftslehre alle für die Produktion erforderlichen, ressourcenmäßigen Voraussetzungen. Die

Begrifflichkeit weist deutliche Bezüge zur industriell geprägten Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre auf. Die Literatur zur Krankenhausbetriebslehre hat sich von dieser Begrifflichkeit bislang nicht distanziert, obgleich zu bedenken wäre, ob die ersatzweise Bezeichnung als «Leistungsfaktoren» nicht besser gewählt wäre.

Die Identifikation der relevanten Produktionsfaktoren ermöglicht es, diese produktivitätszielgerichtet im Sinne der gewinnorientierten Handlungsmaxime zu steuern. Sofern Produktionsfaktoren nicht den Status einer «conditio sine qua non» einnehmen, sind sie einem ständigen preislichen und qualitativen Optimierungsdruck ausgesetzt. Eine gleichzeitige Optimierung zweier Variablen wie Preis und Qualität ist nicht möglich; eine Größe ist daher – zumindest temporär – konstant zu setzen.

Das Produktionsfaktorenmanagement zählt zu den wichtigsten Aufgaben des Krankenhausmanagements – es geht um den Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit des Krankenhauses. Das Management muss sicherstellen, dass Qualität und Preis für seine Leistungserbringung in Bezug auf jeden einzelnen Produktionsfaktor (möglichst) branchenoptimal ausfallen. Die angelsächsische Literatur verwendet hier den vom Kapitalmarkt entliehenen Begriff des «relative value». Er bringt zum Ausdruck, dass nicht nur der «innere Wert» eines Produktionsfaktors vorteilhaft sein muss, sondern dieser Wert soll zugleich auch im Verhältnis zu anderen Produktionsfaktoren vorteilhaft sein. Das Existenzsicherungsziel kann bestmöglich gewährleistet werden, und es ergibt sich die Chance auf nachhaltigen wirtschaftlichen Erfolg. In den folgenden Abschnitten werden die für den Krankenhausbetrieb relevanten Produktionsfaktoren nach Gruppen geordnet vorgestellt.

Üblicherweise werden die *Elementarfaktoren* zuerst betrachtet. Es handelt sich um die Produktionsfaktoren, die unmittelbar an dem zu bearbeitenden Element – hier dem Patienten – wirken. Drei Faktoren stehen im Vordergrund:

- 1) medizinisches, pflegerisches und serviceleistendes Personal
- 2) Betriebsmittel wie die Krankenhausausstattung einschließlich dem Bauwerk selbst und

- 3) Betriebsstoffe, bei denen es sich um Verbrauchsmaterialien wie beispielsweise Arzneimittel oder Implantate handelt.

Die Elementarfaktoren (und die nachfolgend noch zu ergänzenden Faktoren) müssen zueinander in eine prozessuale Ordnung gebracht werden: Es ist zu bestimmen, welcher Mitarbeiter zu welcher Zeit in welcher Räumlichkeit an welchem Patienten welche Tätigkeit erbringt. Diese sogenannte Dispositionsaufgabe obliegt der Gruppe des *dispositiven Faktors*. Unter dem Begriff des

- a) originären dispositiven Faktors versteht man das Krankenhausmanagement in seiner diesem Buch namensgebenden, verantwortlichen Leitungsfunktion. Das mit der Entscheidungsaufgabe betraute Krankenhausmanagement wird in seiner Tätigkeit von dem
b) derivativen dispositiven Faktor unterstützt. Hierzu zählen die Abteilungen *Planung, Organisation* und *Kontrolle* (Wöhe/Döring, 2013, S. 73–154).

Diese drei unterstützenden Teiltätigkeiten sind aus der ursprünglichen Managementaufgabe – der Größe des Krankenhausbetriebes geschuldet – abgeleitet. In einer Arztpraxis hingegen würden alle dispositiven Aufgaben vereint auf die Person des Praxisinhabers zurückfallen.

Für wissensintensive Dienstleistungsbetriebe, zu denen auch Krankenhäuser gerechnet werden, kommt als dritte Gruppe die der *Nominalfaktoren* hinzu. Sie umfasst Information und Wissen (Becker/Daniel, 1999, S. 5–11); auf den Krankenhausbetrieb übertragen das medizinische Wissen, die medizinische Dokumentation und die Datenverarbeitung.

Zu der Gruppe der *finanziellen Produktionsfaktoren* zählen die Kapitalausstattung, Kreditsicherheitenpotenziale und Versicherungsschutz. Die finanzielle Grundausrüstung mit der Möglichkeit zur Krisenüberbrückung sichert die langfristige Überlebensfähigkeit auch bei kurzfristiger wirtschaftlicher Schwäche. Der Versicherungsschutz hat gleichfalls existenzsichernde Bedeutung: Vorrangig sind die Sachwerte (i. e. Gebäude und Inhalt), die Ertragskontinuität im

Falle von Betriebsunterbrechungen und die Haftungsrisiken zu fokussieren.

Fleiß bezieht letztendlich auch den *Patienten* als Produktionsfaktor ein. Er versteht den Patienten als Elementarfaktor und Ko-Produzenten der Behandlungsmaßnahme (Fleiß, 2010, S. 226–229). Eine qualitäts- und kostenorientierte Vorselektion bei der Patientenauswahl und die aktiv unterstützende Mitwirkung des Patienten beim Genesungsprozess sind für Krankenhäuser wettbewerbsrelevant.

1.5 Zusammenfassung

Die wettbewerbsorientierte Bewirtschaftung der Produktionsfaktoren bestimmt den Aufbau des Krankenhausbetriebes. Das Krankenhausmanagement folgt seiner Dispositionsaufgabe und gestaltet eine effiziente Aufbau- und Ablauforganisation, die sich in einer günstigen Kostenstruktur abbildet. Gleichfalls richtet die Geschäftsführung Funktionsabteilungen ein, wie medizinische Versorgung und Pflege, Personalwesen, Beschaffung, Lagerwesen (inkl. Apotheke), Liegenschaftsverwaltung und Finanzen. Diesen Funktionsabteilungen sind konkrete Produktionsfaktoren zur Bewirtschaftung anvertraut.

Letztlich zielen auch die eingangs beschriebenen konstitutiven Entscheidungen des Krankenhausmanagements auf den Betriebsaufbau: Standort, Rechtsform, Betriebsgröße und Zusammenschlüsse richten die Krankenhausentwicklung auf eine langfristig kostenoptimale Betriebsgröße aus. Nicht zuletzt ist das Krankenhaus selbst als Betriebsmittel der zentrale Produktionsfaktor.

Literatur

- Becker, W.; Daniel, K. (1999): Wissensintensive Dienstleistungsbetriebe. Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, Nr. 122. Otto-Friedrich-Universität, Bamberg.
Beschoner, D.; Peemöller, V. (2006): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Grundlagen und Konzepte. Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne/Berlin.

- Fleßa, S. (2010): Grundzüge der Krankenhausbetriebslehre. Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.
- Preuß, O. (2013): Krankenhausmanagement. Aktionsfelder und Managementinstrumente. Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.
- Seelos, H.-J. (2010): Management von Medizinbetrieben. Medizinmanagement in Theorie und Praxis. Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Wöhe, G.; Döring, U. (2013): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Verlag Franz Vahlen, München.

Übungs- und Kontrollfragen

- 1) Erläutern Sie den Unterschied zwischen der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre und der Krankenhausbetriebslehre.
- 2) Reflektieren Sie das aktuelle gesundheitspolitische Umfeld in seinen Auswirkungen (i) auf den Krankenhausbetriebsablauf und (ii) auf das Krankenhausmanagement.
- 3) Übertragen Sie die am Beispiel eines Krankenhauses erläuterten Produktionsfaktorengruppen auf das Setting einer Arztpraxis.
- 4) Wie ist der «relative value» in Bezug auf das Produktionsfaktorenmanagement zu interpretieren?
- 5) Diskutieren Sie die Klassifizierung eines Patienten als Produktionsfaktor in Bezug auf Ihr Werteverständnis.

2. Grundlagen der Volkswirtschaftslehre

Ulrich Schneider

Abstract

In einer Marktwirtschaft werden Preis- und Mengenentscheidungen idealerweise über den Marktmechanismus getroffen. Von allein bilden sich gleichgewichtige Preise, die Anbietern und Nachfragern ein Wohlstandsmaximum ermöglichen. Doch im Markt für Gesundheitsleistungen

verlaufen Angebot und Nachfrage nicht hinreichend effizient und führen zu suboptimalen, teilweise nicht wünschenswerten Preis-Mengen-Kombinationen. Hier greift der Staat insbesondere durch Wettbewerbs- und Strukturpolitik korrigierend ein.

2.1 Einleitung – Ideal des Marktmechanismus

Die Volkswirtschaftslehre befasst sich mit dem Zustandekommen der Entscheidungen über die Herstellung und Verteilung von Gütern. Sie unterstellt, dass die meisten Güter von Natur aus knapp bemessen sind. So ist zu entscheiden, welche Menge und welche Art von Gütern auf welche Weise erstellt und an welche Nachfrager verteilt werden (Guckelsberger/Kronenberger, 2009, S. 32–33). Der Begriff «Gut» steht für die Gesamtheit von Produktions- und Konsumgütern, sachlichen und persönlichen Dienstleistungen. Das heißt, vom Einbringen eines Implantats bis zum reinen Beratungsgespräch: Gesundheitsleistungen sind «Güter».

Die Entscheidung über Menge und Preis einer Güterart wird an vollkommenen Märkten durch den sogenannten «Marktmechanismus» getroffen. Dieser auf Adam Smith im 18. Jahrhundert zurückgehende Erklärungsansatz besagt, dass Angebot und Nachfrage nach Gütern automatisch zu einem Preis-Mengen-Gleich-

gewicht führen. Es liegt ein Idealzustand vor, der keine regulierenden Staatseingriffe erfordern würde.

Märkte gelten als vollkommen, wenn Anbieter und Nachfrager keine Möglichkeiten zur individuellen Preis-Mengen-Beeinflussung haben. Diese Prämisse ist gegeben, wenn auf beiden Marktseiten sehr viele Akteure tätig sind und beidseitige Transparenz über Leistungsqualität und Preise herrscht. Infolge dessen bildet sich für jedes homogene Gut am gesamten Markt von selbst ein einheitlicher Marktpreis. Krankenhausbetriebe entscheiden, ob sie zu diesem Preis anbieten und Nachfrager, ob sie sich zu diesem Preis behandeln lassen wollen. Wie kann das Verhalten der Marktteilnehmer erklärt werden?

Das Verhalten der Nachfrager wird durch ihre jeweilige maximale Zahlungsbereitschaft als Nachfragekurve beschrieben. Im Preis-Mengen-Diagramm weist sie einen fallenden Verlauf auf (vgl. Abb. 2-1). Je günstiger Güter angeboten werden, desto größere Mengen werden nachgefragt (Bofinger, 2011, S. 83 f.). Zunehmend kön-

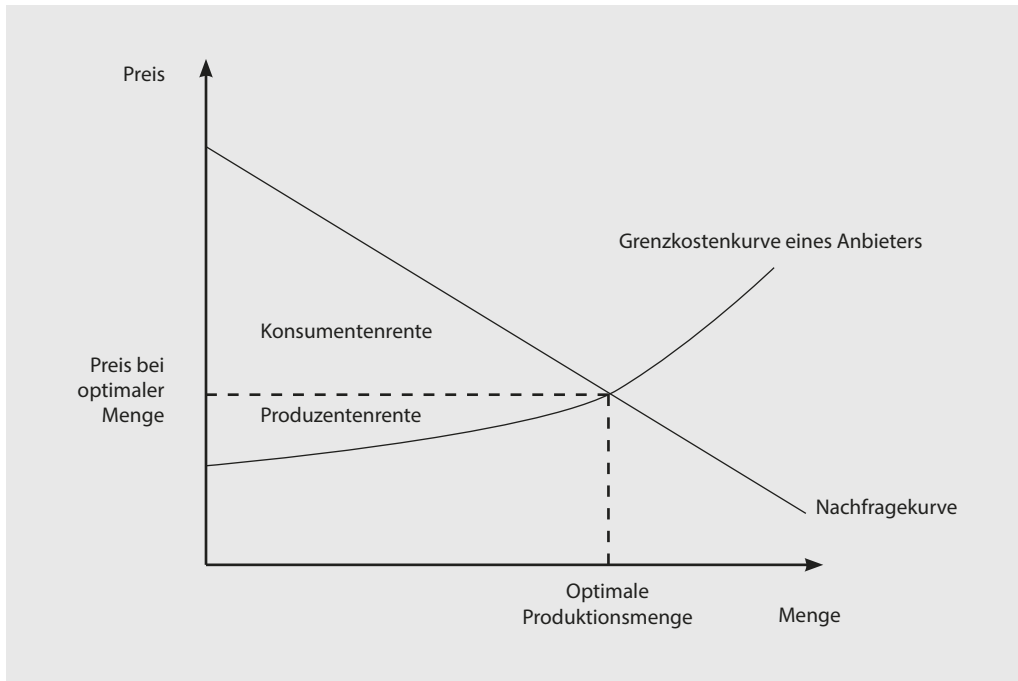


Abbildung 2-1: Optimale Produktionsmenge aus Sicht nur eines Anbieters (eigene Darstellung)

nen sich auch einkommensschwache Nachfrager das Gut leisten. Grundsätzlich unterstellt man einen linear fallenden Verlauf der Nachfragekurve. Wichtig ist die fallende Eigenschaft. Der Begriff «Kurve» deutet darauf hin, dass auch andere Verläufe vorstellbar sind.

Das Verhalten der Anbieter wird durch deren individuelle Kostenstruktur bei der Gütererstellung bestimmt. Nach einem einfachen, in der Volkswirtschaft gängigen Modell wird unterstellt, dass bei einem Anbieter die Kosten mit zunehmender Produktionsmenge steigen (vgl. Abb. 2-1). Gemeint sind die Grenzkosten als die entscheidungsrelevanten Kosten der letzten zusätzlich bereit gestellten Gütereinheit. Das kann durch Überstundenzuschläge und einen erhöhten Betriebsmittelverschleiß begründet werden. Je nach Personal- und Maschinenausstattung verfügen Anbieter über unterschiedliche Kostenstrukturen. Fügt man die Vielzahl der Kostenstrukturen zu einer Nachfragekurve zusammen (vgl. Abb. 2-2), so ergibt sich eine mit steigendem Preis zunehmende Anbieterzahl. Steigt der

Preis, können auch kostenmäßig schlecht aufgestellte Anbieter ihre Güter kostendeckend verkaufen. Der linear steigende Verlauf der Angebotskurve ist idealisiert.

Im Schnittpunkt von Angebots- und Nachfragekurve liegt das Preis-Mengen-Gleichgewicht. Teurere Güter würden nicht mehr absetzbar sein. Anbieter werden sich nicht auf günstigere Preise einlassen, denn sie treffen immer auf Nachfrager, die den Marktpreis zu zahlen bereit sind. Die Differenz des Marktpreises zu den anbieterindividuellen Kosten der Gütererstellung wird als Produzentenrente bezeichnet. Die Differenz der nachfrageseitigen Zahlungsbereitschaft zu dem Marktpreis wird als Konsumentenrente bezeichnet. Der Vergleich beider Abbildungen bestätigt unter den genannten Prämissen, dass im vollkommenen Markt mit vielen Anbietern und Nachfragern die Summe der Konsumenten- und Produzentenrenten maximal ausfällt: Es ist die volkswirtschaftlich effizienteste Lösung (Cezanne, 2002, S. 22 ff.).

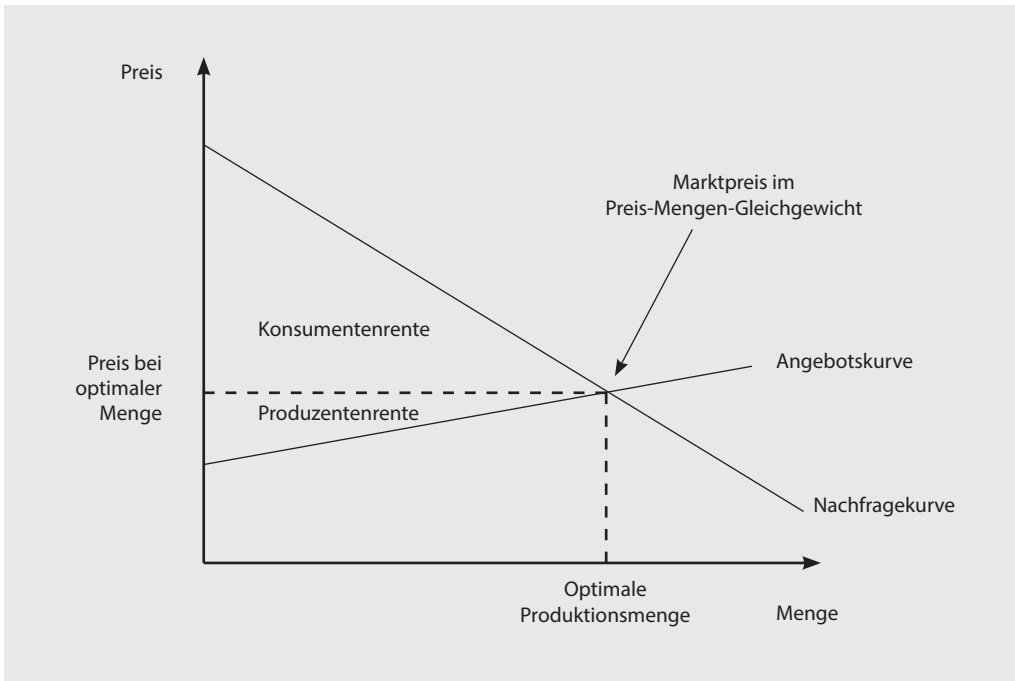


Abbildung 2-2: Optimale Produktionsmenge aus Sicht polypolitischer Anbieter (eigene Darstellung)

2.2 Grenzen des Marktmechanismus – staatliches Eingreifen

Versucht man das Modell des Marktmechanismus auf das Gesundheitswesen zu übertragen, so stellt sich schnell heraus, dass (i) einige Prämissensetzungen nicht stimmig sind und (ii) die Ergebnisse für die Nachfrager nach dem in Deutschland vorherrschenden Werteverständnis nicht befriedigend ausfallen. Der Staat greift korrigierend in das System ein: Er regelt die Verteilung der Güter («Distributionsfunktion»), stellt die soziale Sicherung innerhalb des institutionellen Rahmens bereit («Allokationsfunktion») und greift in Krisensituationen stabilisierend ein («Stabilisierungsfunktion»; Bofinger, 2011, S. 195–198). Nachfolgende Abschnitte erläutern fehlende Stimmigkeiten und resultierende Staatseingriffe. Eingriffe betreffen die Definition der (i) Güter und (ii) Märkte und verändern die Verläufe von (iii) Angebots- und (iv) Nachfragekurven.

Im Ergebnis werden die von der Gesundheitsökonomie gewünschten Preise und Mengen bereitgestellt.

Patienten sind in vielen Fällen in ihrer Wahl von Behandlungsanbieter und -methode nicht frei, das heißt, sie können sich auf der Nachfragekurve nicht rational begründet «platzieren». Ihre Nachfrageentscheidungen sind «gebunden», sofern zum Beispiel (i) sofortiger Behandlungsbedarf besteht oder (ii) Krankenkassentariife bestimmte Behandlungsprozesse wie die hausärztliche Vorabkonsultation bedingen. Weitere Eingrenzungen können sich (iii) aus der Ausgestaltung der Heilmittelkataloge oder (iv) aus unterschiedlichen Formen der Zugangsbeschränkungen zur Kurwahl oder psychotherapeutischen Behandlung ergeben.

Wie Patienten unterliegen auch Krankenhäuser gebundenen Entscheidungen – hier in Bezug auf ihr Angebot. Leistungskataloge, Krankenhausbettenpläne und gedeckelte Behandlungsbudgets nehmen Einfluss auf Mengen und Preise. Freie, ergebnisoffene Verhandlungen mit

Patienten über medizinische Behandlungen sind nicht möglich, sofern eine Dringlichkeit gegeben ist. Notfälle müssen selbst dann behandelt werden, wenn die Bezahlung in Frage steht.

Ein grundsätzliches Problem stellt die bei Patienten nicht gegebene ökonomisch-rationale Bewertung von Gesundheit und Leben dar (Breyer et al., 2013, S. 19f.). Patienten müssen über die Zeitpunkte der Inanspruchnahme medizinischer Leistungen entscheiden. Abbildung 2-2 stellt ein temporäres Marktgleichgewicht vor, das sich im Zeitverlauf ändern wird. Patienten schätzen das «Heute» werthaltiger als das «Morgen» ein. Eigentlich kein Problem, wenn Patienten hierzu nicht subjektivitätsbedingt unzutreffende Abzinsungszinssätze als Ausdruck ihrer Zeitpräferenzrate verwenden würden: Die Werthaltigkeit der Gesundheit im «Morgen» wird damit unzutreffend niedrig bewertet. Die Folge: Mit Selbstbeteiligungen verbundene, verschiebbare Behandlungen werden aufgeschoben. Auch ist der Krankenversicherungsschutz für das Alter in vielen Fällen nicht adäquat.

In Deutschland tragen Patienten die Behandlungskosten grundsätzlich nicht selbst. Sie haben diese Kosten vorab an eine gesetzliche oder private Krankenversicherung in Gestalt einer «Wahrscheinlichkeitsverteilung künftiger Krankheitskosten» gegen Zahlung von Krankenversicherungsbeiträgen verkauft. So verhandeln letztlich nicht die betroffenen Nachfrager mit den Anbietern, sondern werden durch Krankenversicherungen vertreten. Viele Nachfrager werden durch eher wenige Versicherer mit Verhandlungsmacht ersetzt. Eine Prämisse des vollkommenen Marktes bricht auf.

Schwierigkeiten gibt es mehrfach auch auf der Güter-Ebene. Die Krankenbehandlung als Gut ist für nicht fachlich gebildete Patienten intransparent, sodass aus ihrer Sicht kein rationales Preis-Leistungs-Verhältnis ermittelt werden kann. Zu Beginn einer Behandlung wissen zudem oftmals weder Ärzte noch Patienten, welche nicht erwarteten Zusatzleistungen und -kosten anfallen werden. Das kann erst im Behandlungsverlauf erkenntlich werden. Ein letztes Problem schließt sich hieran an: Behandlungen sind kein

einzelnes Gut, sondern häufig ein Güter-Bündel. Das sich auf nur ein Gut beziehende Marktmodell muss um weitere Teilmärkte für die anderen Güter erweitert werden. Patienten müssen so ggf. für die Durchführung einer Behandlung nicht nur einen Markt analysieren, sondern mehrere. Infolgedessen besteht eine Behandlung aus mehreren Teilpreisen. Diese Form der Preis-spaltung führt zu einer weiteren Form der Intransparenz.

2.3 Staatlich korrigierendes, wettbewerbliches Eingreifen

Die Probleme des Marktmechanismus als Selbststeuerungsmechanismus von Angebot und Nachfrage führen dazu, dass die Verläufe von Angebots- und Nachfragekurven nicht effizient sind. Rational begründete Behandlungen würden fälschlicherweise nicht durchgeführt. Einkommensschwache Patientengruppen wären nicht behandlungsfähig. Der deutsche Staat begegnet diesem Problem mit dem Instrumentarium der Wettbewerbspolitik. Ein Instrument ist der Kontrahierungszwang für die Angebots- und Nachfrageseite.

Für Krankenhäuser und niedergelassene Ärzte ergibt sich eine weitgehende Behandlungspflicht. Bezogen auf die Abbildung 2-2 bedeutet dies, dass auch Behandlungsmengen rechts des Marktgleichgewichts zum Marktpreis zu erbringen sind, was sich aus dem steigenden Verlauf der Angebotskurve ohne diese Maßnahme nicht ableiten ließe. Ab dem Marktgleichgewicht verläuft die «wirkliche» Angebotskurve mit steigenden Mengen tendenziell horizontal, wobei dann Niveauunterschiede zwischen privat und gesetzlich Versicherten zu beachten sind. Für beide Versichertengruppen liegen unterschiedliche Marktpreise vor.

Potenzielle Patienten sind krankenversicherungspflichtig und damit mittelbar stets zahlungsfähig. Die umverteilungsorientierte Beitragsausgestaltung der gesetzlichen Krankenversicherung ermöglicht einkommensschwachen Patienten die volle Teilhabe am Marktgeschehen.

Infolge dieses staatlichen Eingriffs sinkt die Nachfragekurve in Abbildung 2-2 nicht unbegrenzt, sondern verläuft ab dem Marktpreis für gesetzlich Versicherte horizontal zur Mengenachse.

Ein weiteres Instrument der Wettbewerbspolitik liegt in der Preisvorgabe. Sie versucht die Problematik intransparenter und/oder gespaltenen Preise sowie gesellschaftlich als zu hoch bewerteter Preise zu lösen. Auch der Fall des Kostenübernahmeausschlusses wie für politisch (i) nicht als erforderlich erachtete oder (ii) nicht gewünschte Behandlungen zählt dazu. Die unterschiedlichen Marktpreise für privat und gesetzlich Versicherte wurden bereits angesprochen.

Gleichzeitig versucht die Wettbewerbspolitik einer zu rigiden Preisvorgabe durch die Anbieter zu begegnen, indem sie zwei Teilmärkte für medizinische Leistungen vorhält: Je einen Markt für gesetzlich und privat Krankenversicherte. Es empfiehlt sich damit, die Nachfrage- und Angebotskurven für gesetzlich und privat Krankenversicherte in zwei separaten Angebots-Nachfrage-Diagrammen abzubilden.

2.4 Staatlich korrigierendes, strukturpolitisches Eingreifen

Strukturpolitik weist regionale Bezüge sowie wirtschaftszweiggestaltende Züge auf. Sie kann hierbei jeweils güter- und/oder anbieterbezogen ausfallen.

Regionale Bezüge werden durch politische Standortentscheidungen für Krankenhausbetriebe oder Arztpraxen getroffen. Sie determiniert die regionale Versorgungsdichte und -qualität. Die Versorgungsdichte bezieht sich auf die präferierte Anbieterzahl, die Versorgungsqualität und auf den Katalog der regional leistbaren medizinischen Behandlungen. Mittelbar werden Betriebsgrößen festgelegt, die wiederum zu mehr oder weniger günstigen Kostenstrukturen der Anbieterseite führen.

Wirtschaftszweiggestaltende Züge (mit teilweise auch regionaler Bedeutung) finden sich in

der Strukturerehaltungs-, Strukturgestaltungs- und Strukturentwicklungspolitik wieder. Die (i) Strukturerehaltungspolitik zielt beispielsweise auf die Grundversorgung der Bevölkerung in der Fläche vermöge eines Angebotes von Krankenhäusern der Allgemeinversorgung auf dem Land. (ii) Die Strukturgestaltungspolitik setzt beispielsweise Behandlungsschwerpunkte durch Festlegung von Transplantationszentren, Fach- und Universitätskliniken. Rückblickend auf Abbildung 2-1 versucht die Politik hiermit, Grenzkostenverläufe medizinischer Behandlungen zu beeinflussen, um daraus abgeleitete Angebotskurven in Abbildung 2-2 zu optimieren. (iii) Strukturentwicklung kann mit der Einführung neuer Behandlungsmethoden oder der Mengensteigerung existenter Behandlungsmethoden verbunden werden. Voraussetzung im ersten Fall ist ein Konsens mit dem Gemeinsamen Bundesausschuss oder die Erlaubnis und Mittelbereitstellung, um bauliche Veränderungen vornehmen zu können. Wird diese Voraussetzung nicht erfüllt, wird entweder kein neuer Teilmarkt für eine neue Behandlung eröffnet, oder bei existenten Behandlungsmethoden bricht die Angebotskurve mit Erreichen der maximalen Behandlungszahl ab.

2.5 Normative Steuerungsansätze

Die in Abbildung 2-1 gezeichnete steigende Grenzkostenkurve kann für Krankenhausbetriebe hinterfragt werden. Es ist berechtigt davon auszugehen, dass mit steigender Krankenhausgröße die Kosten jeder zusätzlichen Behandlung bis zu einem gewissen Grad sinken. Folge wäre eine natürliche Monopolbildung, welche die letzten noch schwachen Marktpreismechanismen außer Kraft setzen würde. Monopole haben ein Bestreben zu Preissteigerungen. Die Politik kann diesem durch (i) eine Subventionierung des Angebotspreises, (ii) eine Preisdifferenzierung nach Nutzergruppen (i. e. private und gesetzliche Versicherte), (iii) zwei- oder mehrteiligen Gebührenordnungen oder (iv) eine interne Quersubventio-

nierung von Behandlungsmethoden begegnen: In der Summe durch eine Preisregulierung.

Periodische, saisonale und stochastische Nachfrageschwankungen führen zu einer Spitzenlastnachfrage, die in einer Rechtsverschiebung der Nachfragekurve und einer Preiserhöhung zum Ausdruck kommt. Regulierende Eingriffe in die Preisgestaltung – zum Beispiel Nachtzuschläge – versuchen die Lasten umzuschichten. Wenn Lasten nicht umschichtbar sind (z. B. bei Eisglätteunfällen, Grippewellen oder Pandemien) und trotzdem Kapazitäten bereitgehalten werden sollen (z. B. in Gestalt von Infektionsschutzabteilungen), müssen Zuschüsse eingeworben werden.

2.6 Zusammenfassung

Medizinische Behandlungen sind Güter, die wie andere Güter grundsätzlich an Märkten gehandelt werden können. Die Preise leiten sich aus Angebots- und Nachfrageverläufen ab. In der Gesundheitswirtschaft ist zu hinterfragen, ob diese Kurvenverläufe korrekt platziert sind und zu einem rationalen Preis-Mengen-Gleichgewicht führen. Gleichzeitig ist zu hinterfragen, ob die Festlegung auf einen einzigen Marktpreis mit der Möglichkeit zum Ausschluss nichtzahlungsfähiger Patienten wünschenswert ist. Beides veranlasst in Deutschland die Politik, insbesondere wettbewerblich und strukturpolitisch einzugreifen. Angebots- und Nachfragekurven nehmen hierdurch andere Verläufe und führen zu dem politisch gewünschten Mengen- und Preisgerüst der medizinischen Versorgung.

Literatur

- Bofinger, P. (2011): Grundzüge der Volkswirtschaftslehre. Eine Einführung in die Wissenschaft von Märkten. Pearson Studium, München.
- Breyer, F.; Zweifel, P.; Kifmann, M. (2013): Gesundheitsökonomik. Springer, Heidelberg.
- Cezanne, W. (2002): Allgemeine Volkswirtschaftslehre. Oldenbourg Wissenschaftsverlag, München.
- Guckelsberger, U.; Kronenberger, S. (2009): Grundzüge der Volkswirtschaftslehre. Friedrich Kiehl Verlag, Ludwigshafen.

Übungs- und Kontrollfragen

- 1) Begründen Sie den in der Volkswirtschaft grundsätzlich unterstellten Verlauf der Angebots- und Nachfragekurve.
- 2) Erläutern Sie anhand von Beispielen, warum Patienten in ihrem Nachfrageverhalten gebunden sind.
- 3) Suchen Sie innerhalb des Gesundheitssystems Beispiele strukturpolitischer Eingriffe und ordnen Sie diese den unterschiedlichen Ausprägungsformen der Strukturpolitik zu.
- 4) Welche Nachteile erkennen Sie in Staaten, die den Gesundheitsmarkt ohne regulierende Eingriffe allein dem Marktmechanismus überlassen haben?
- 5) Wie wirken sich die Existenz von gesetzlich und privat Versicherten auf den Preismechanismus aus?

3. Controlling

Ulrich Schneider

Abstract

Das Controlling verhilft dem Krankenhausmanagement zur kognitiven Durchdringung der im Betrieb gegebenen Kosten- und Leistungsstrukturen. Über Abweichungsanalysen lassen sich Ursachen erforschen und Kostenmissstände verhindern bzw. beseitigen. Controlling ermöglicht es, Aspekte des Krankenhausbetriebes aus verschiedenen Perspektiven zu analysieren: Eine Folge

sowohl der sich überschneidenden Aufgabendefinitionen als auch untereinander interdependenter Kennzahlenbildungen. Eine hilfreiche Unterstützung erfährt das Controlling durch vom Rechnungswesen bereit gestelltes Datenmaterial. Dieses kann für einen Hauptzweck des Controllings, die Nachkalkulation von Fallpauschalen, eingesetzt werden.

3.1 Wesen und Aufgaben des Controllings

Die wohl am weitesten verbreitete Definition des Controlling liefern Wöhe und Döring:

Unter Controlling ist die Summe aller Maßnahmen zu verstehen, die dazu dienen, die Führungsbereiche Planung, Kontrolle, Organisation, Personalführung und Information so zu koordinieren, dass die Unternehmensziele optimal erreicht werden. (Wöhe/Döring, 2013, S. 181)

Controlling unterstützt damit das Krankenhausmanagement in Bezug auf die Rationalitätssicherung seines Handelns. Der Controller unterrichtet das Management mithilfe eines Managementinformationssystems, in dem die von ihm erarbeiteten Kennzahlen – nach Entscheidungsrelevanz sortiert und ggf. verdichtet – bereitgestellt werden. Institutionell betrachtet, leitet der Controller aus den Unternehmenszielen begründete Pläne ab und prüft ihre Einhal-

tung. Funktionell verfolgt der Controller eine erfolgszielbezogene Steuerung des Krankenhausbetriebes, die um eine Managementberatungstätigkeit ergänzt werden kann. Als dem derivativen dispositiven Faktor angehörend, ist er aufbauorganisatorisch als Stabsabteilung dem Management zugeordnet (Weber/Schäffer, 2011, S. 33–35). Controlling kann in vier Teilgebiete aufgeteilt werden, die nachfolgend dargestellt sind (Lachnit/Müller, 2012, S. 24–39):

Nach *Aufgabenaspekten* betrachtet sind Erfolgs-, Finanz- und Risikocontrolling zu unterscheiden. Das (i) Erfolgscontrolling analysiert vorrangig die handelsrechtliche Rechnungslegung sowie die interne Kosten- und Leistungsrechnung. Spannend ist hierbei die Erkenntnisgewinnung über die von den Mengengerüsten abhängigen Kosten- und Leistungsverläufe. Auf Leistungsebene lassen sich Behandlungsmaßnahmen kalkulieren, auf aggregierter Krankenhausebene die Gewinnschwelle und das Gewinnpotenzial. Das (ii) Finanzcontrolling analysiert die Kennzahlen der Innen- und Außenfinanzie-

rung, die Cash-flow-Rechnung sowie die Finanzplanung. Das Risikocontrolling analysiert und bewertet potenzielle Risiken, um diese in einer Risikoinventur zusammenzufassen und damit Ansätze für Sicherungsstrategien vorzubereiten.

Eine Gliederung nach *Zeitaspekten* beinhaltet mittelbar auch eine Gliederung nach Bedeutungsaspekten. (i) Langfristiges Controlling erfolgt wertorientiert, in dem es der Sicherung des Unternehmenserhalts dient. Es bezieht künftige Entwicklungen z.B. des Gesundheitsmarktes oder der Gesundheitspolitik in seine Analysen ein. (ii) Operatives Controlling analysiert vergangenheits- und gegenwartsbezogene Daten, die es einer kurz- bis mittelfristigen Auswertung zuführt.

Controlling nach *Funktionalaspekten* ist auf die betrieblichen Tätigkeitsbereiche fokussiert: Beschaffungs- und Einweisungsmanagement, medizinische Behandlung und Pflege, Finanzierung, Rechnungswesen und Marketing sind zentrale Erkenntnisbereiche des Krankenhauses. Mit einer im Zeitverlauf veränderlichen Bedeutung ist auch das Projektcontrolling an dieser Stelle aufzunehmen. Bei Universitätskrankenhäusern wird das Forschungscontrolling zu ergänzen sein. Der Vorteil dieses Ansatzes besteht darin, dass er (mit Ausnahme des Projektcontrollings) dem organisatorischen Aufbau des Krankenhauses folgt.

Controlling nach *Faktoraspekten* ist dem Wesen nach produktivitätsorientiert. Arbeitsproduktivität, Betriebsmittelproduktivität sowie die Produktivität der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe werden wirtschaftlichkeitsbezogen nachgehalten.

3.2 Controlling als System

Im Controlling werden Daten als Ist- oder Normalwerte erhoben, die vor dem Hintergrund gestellter Planwerte der Abweichungsanalyse zugeführt werden. Unter Istwerten versteht man alle in einer Periode realisierte Mengen- und Preisgrüße; unter Normalwerten versteht man um außerordentliche oder außerperiodische Effekte bereinigte Istwerte. Normalwerte zeigen damit den Werteverbrauch eines üblichen Betriebsverlaufs.

Die Werterfassung wird nach Möglichkeit einem Bottom-up-Ansatz folgend auf unterster Ebene vorgenommen und über die Hierarchieebenen hinweg vertikal und horizontal zusammengefasst.

Planwerte entsprechen den vom Krankenhausmanagement vorgegebenen Zielwerten. Für das Krankenhausmanagement stehen verschiedene Optionen zur Verfügung, um diese Zielwerte herzuleiten. Es kann auf branchenübliche Kennzahlen zurückgreifen, selbst Plankostenrechnungen durchführen, Verfahren des Target Costing und Benchmarking anwenden (Seelos, 2010, S. 95–96). In diesem Sinne wäre es auch möglich, dass Controlling in Planungsprozesse eingreift – ein in der Praxis strittiger Aspekt.

Abweichungsanalysen dienen der Erkenntnisgewinnung, Ursachenerforschung und Einleitung gegensteuernder Maßnahmen. Sie schließen mit korrigierenden Planungen für die nächste Periode, deren Erfolg in übernächster Periode wiederum evaluiert wird. Man spricht vom Regelkreislauf der Planung.

Jedes Geschäftsjahr beginnt mit einer Budgetierung, die aus der vorangegangenen Planung abgeleitet wurde. Bei der Budgetierung handelt es sich um ein Instrument der dezentralen Unternehmenssteuerung (Wöhe/Döring, 2013, S. 197 f.). Die Budgetüberwachung ermöglicht es, Ausgabendisziplin, Einnahmenerfolg und Handlungsvollzug im Blick zu behalten. Ausgabenbudgets sind zur Verausgabung vorgesehen – hinter ihnen stehen Erwartungen des Krankenhausmanagements zum Beispiel in Bezug auf Durchführung qualitätssichernder Aktivitäten, Fortbildungsaktivitäten, Geräteneuanschaffungen etc. Insofern ist der Handlungsvollzug bzw. die Tätigkeit des mittleren Managements überprüfbar.

3.3 Controlling des Krankenhausbetriebes

In Krankenhäusern kann zwischen kaufmännischem und medizinischem Controlling unterschieden werden. (i) Kaufmännisches Controlling vollzieht sich industrieanalogue, indem es sich

auf die Ausarbeitung von Wirtschafts- und Budgetplänen konzentriert, die Entwicklung und Erstellung des Berichtswesens, die Durchführung von Wirtschaftlichkeitsanalysen von Abteilungen, Betriebsmitteln und Personal. (ii) Medizinisches Controlling fokussiert sich auf die Leistungskalkulation, Budgetverhandlungen mit Krankenkassen und das Abrechnungswesen (Preuß, 2013, S. 46f.). Es kann zusätzlich auch nicht monetäre, rein qualitative Auswertungen und Abweichungsanalysen durchführen.

Die vom Krankenhauscontrolling erhobenen Kennzahlen beziehen sich auf fünf Bereiche, die nachfolgend in Anlehnung an Weber und Schäfer mit den jeweils wichtigsten zugehörigen Kennzahlen dargestellt werden (Weber/Schäfer, 2011, S. 173):

Der Bereich der *Finanzkennzahlen* umfasst den Return on Investment, Deckungsbeitrag und Kapitalumschlag: (i) Unter dem Begriff Return on Investment versteht man den handelsrechtlichen Jahresüberschuss im Verhältnis zum investierten Kapital. Er ist damit eine Renditekennziffer und lässt Aussagen über den Erfolg des Krankenhausbetriebes zu.

(ii) Deckungsbeiträge ergeben sich aus den Umsatzerlösen nach Abzug der beschäftigungsabhängigen Kosten. Der verbleibende Betrag – als Deckungsbeitrag – gibt Aufschluss über das Potenzial einer Krankenhausabteilung, seine eigenen Fixkosten zu decken und einen überschießenden Beitrag zum Unternehmensgewinn beizusteuern. Abweichungsfeststellungen zu vorgegebenen Zielen können zu einer Umstrukturierung oder Schließung von Abteilungen führen. (iii) Der Kapitalumschlag beschreibt das Verhältnis der Umsatzerlöse zu dem investierten Kapital. Betriebliches Ziel ist es, mit gegebenem Investitionseinsatz möglichst viele Behandlungen durchführen zu können. Kurze Verweildauern verbessern tendenziell den Kapitalumschlag.

Der Bereich der Markt- und Patientenkennzahlen ermöglicht Aussagen zum Vertriebs Erfolg des Krankenhauses. (i) Sofern das Krankenhaus kein regionales Alleinstellungsmerkmal besitzt, sollte sein Marktanteil am Umsatzanteil des relevanten Wettbewerbsumfeldes gemessen werden. Hilfsweise können auch Fallzahlanteile

ermittelt werden. (ii) Der Kostenüberwälzungsgrad gibt an, in wie fern Kostensteigerungen in Preiserhöhungen (bzw. DRG-Erhöhungen) umgesetzt werden konnten. Als strategische Kennzahl zeigt er, ob das Krankenhaus einer Substanzauszehrung ausgesetzt ist. (iii) Unternehmen anderer Branchen würden an dieser Stelle eine «Stammkundenquote» einführen. Für den Krankenhausbetrieb empfiehlt es sich, auf eine «Stammeinweiserquote» auszuweichen. Hier ist die zeitliche Entwicklung der Einweisungszahlen je kooperierendem, niedergelassenem Arzt zu beobachten. Weitere Patientenkennzahlen von Bedeutung (Preuß, 2013, S. 46) sind (iv) ihre Untergliederung nach Behandlungsarten, (v) Krankheitsarten und (vi) behandelnden Fachabteilungen. (vii) Zuletzt sind Patienten nach ihren Kostenträgermodellen zu erfassen. Hier stehen die unterschiedlichen Deckungskonzepte der privaten Kranken(zusatz-)versicherungen neben dem der gesetzlichen Krankenversicherung.

Der Bereich *Prozesskennzahlen* adressiert Fehlerquoten, Auslastung und Behandlungs- sowie Verweildauern. (i) Fehlerquoten bzw. Komplikationsraten oder Sterbefälle sind als unerwünschte Outputs auszuwerten (Fleßa, 2010, S. 316–319). (ii) Die Kapazitätsauslastung wird aus dem Verhältnis der tatsächlichen zur möglichen Auslastung ermittelt. Bezugsbasis ist im Regelfall die Bettenzahl, nicht wie in anderen Branchen, die Zimmerzahl. Als letzte Prozesskennzahl sollte (iii) die durchschnittliche Verweildauer nach Abteilungen oder Versorgungsschwerpunkten nachgehalten werden (Preuß, 2013, S. 47). Diese Kennzahl kann verfeinert werden, indem zusätzlich die Behandlungszeit in Bezug zu der Verweildauer gesetzt wird.

Zu dem Bereich der *Mitarbeiterkennzahlen* werden Krankenstand, Fluktuationsquote und Mitarbeiterproduktivität erhoben. (i) Der relative Krankenstand errechnet sich aus dem Verhältnis der krankheitsbedingten Ausfalltage zu den Arbeitstagen des Kalenderjahres. (ii) Die Fluktuationsquote setzt die Zahl ausgeschiedener Mitarbeiter in ein Verhältnis zu dem Durchschnittsbestand. Fluktuation bedingt nicht nur

Unterbrechungen des Betriebsablaufs, sondern ist auch infolge der Entlassungskosten, Einstellungs- und Einarbeitungskosten neuen Personals eine Belastung. (iii) Nicht zuletzt ist der Erfolg entweder abteilungsbezogen auf die Führungskräfte oder auf die Durchschnittsbelegschaft umzulegen.

Der abschließende Bereich der *Innovationskennzahlen* fasst die Innovationsrate, die Forschungsintensität und das betriebliche Vorschlagswesen zusammen. (i) Die Innovationsrate setzt den betrieblichen Erfolg aus neuen Behandlungsmethoden in ein Verhältnis zum Gesamtumsatz. Das strategische Controlling findet hierin Ansatzpunkte für Aussagen zur Zukunftsfähigkeit des Krankenhauses. (ii) Eine hohe Forschungsintensität kann einen überregionalen Patientenzulauf bewirken und gleichfalls die strategische Bedeutung festigen. (iii) Kennzahlen zum betrieblichen Vorschlagswesen werden häufig auch unter motivatorischen Aspekten gewürdigt.

3.4 Vergütungssystem und tatsächlich anfallende Kosten

Seit dem Jahr 2005 wird der Krankenhausbereich weitestgehend nicht mehr mit tagesgleichen Pflegesätzen vergütet. Dem System aus einem krankenhauseinheitlichen Basispflegesatz und Abteilungspflegesätzen mangelte es an einer verursachungsgerechten bzw. leistungsgerechten Kostenverrechnung. Es wurde durch eine diagnosebezogene Fallgruppenvergütung (DRG) abgelöst. Die Entwicklung und Pflege der Fallgruppenvergütung erfolgt durch das Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (InEK) auf Grundlage der ihr durch kooperierende Krankenhäuser gelieferten Daten. Damit beruht die Leistungsvergütung der Krankenhäuser auf einem gesellschaftlich anerkannten, rechtlich verankerten Konsensmodell. Die Fallpauschalen sind allerdings durch das jeweilige Krankenhaus nachzukalkulieren. Denn die tatsächlich anfallenden Kosten müssen nicht den pauschalierten entsprechen (Preuß, 2013, S. 50).

Der Krankenhauscontroller wird an dieser Stelle auf die Verfahren der entscheidungsorientierten Kostenrechnungssysteme zurückgreifen. Infolge ihrer Teilkostenorientierung konzentrieren sich diese Verfahren zuerst auf die Deckung variabler Kosten. Als Verfahren sind die flexible Plankostenrechnung sowie die Deckungsbeitragsrechnung zu nennen. Entscheidungsrelevant – aber vollkostendeckungsorientiert – wäre das Verfahren der Prozesskostenrechnung gleichfalls einsetzbar.

Die Kostenrechnung des Krankenhauses greift auf das vorhandene Datenmaterial der handelsrechtlichen Finanzbuchhaltung zurück. Weiteres Datenmaterial ergibt sich aus der die handelsrechtlichen Vorschriften ergänzenden Krankenhaus-Buchführungsverordnung, aus der sich die Verpflichtung zur Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung ableitet. Noch mehr Datenmaterial wird nach den zusätzlichen Bestimmungen des Krankenhausentgeltgesetzes aufbereitet (Preuß, 2013, S. 31). Die Kostenrechnungssysteme selber werden an dieser Stelle nicht weiter ausgeführt, denn hier endet die Zuständigkeit des Controllings und leitet zum Krankenhausrechnungswesen über.

Literatur

- Lachnitt, L.; Müller, S. (2012): Unternehmenscontrolling. Managementunterstützung bei Erfolgs-, Finanz-, Risiko- und Erfolgspotenzialsteuerung. Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden.
- Seelos, H.-J. (2010): Management von Medizinbetrieben. Medizinmanagement in Theorie und Praxis. Springer Fachmedien, Wiesbaden.
- Weber, J.; Schäffer, U. (2011): Einführung in das Controlling. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Wöhe, G.; Döring, U. (2013): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Verlag Franz Vahlen, München.

Übungs- und Kontrollfragen

- 1) Erläutern und diskutieren Sie die Einbindung des Controllings in den Regelkreislauf der Planung.

- 2) Erläutern Sie die Rationalitätssicherungsfunktion des Controllings.
- 3) Warum sollte das krankenhauseigene Controlling vergütete Fallpauschalen selbst nachkalkulieren?
- 4) Wählen Sie fünf Kennzahlen aus und erläutern Sie deren entscheidungsunterstützende Aussagekraft.
- 5) Fassen Sie Ansatzpunkte eines strategischen Controllings im Krankenhaus zusammen.

4. Kostenrechnung im Krankenhaus

Manja Rausendorf-Marzina

Abstract

Die Kostenrechnung, auch als Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), Kosten- und Erlösrechnung (KER) oder Betriebsergebnisrechnung bezeichnet, ist ein Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens und dient primär der Bereitstellung von unternehmensinternen Informationen zur operativen Planung, Steuerung und Kontrolle der

Kosten und der Leistungsprozesse. Ein wesentliches Ziel der Kostenrechnung ist die Zuordnung der angefallenen Kosten zu einzelnen Dienstleistungen oder Produkten, um eine Kostenkontrolle und Gegenüberstellung mit den entsprechenden Leistungserlösen zu ermöglichen.

4.1 Einordnung der Kostenrechnung in das betriebliche Rechnungswesen

Das betriebliche Rechnungswesen wird in die zwei Bereiche, externes und internes Rechnungswesen, gegliedert. Während das externe Rechnungswesen die Buchführung einschließlich der Jahresabschlusserstellung umfasst, sind die klassischen Aufgaben des internen Rechnungswesens die Kosten- und Leistungsrechnung, die Investitionsrechnung sowie die Statistik mit dem Berichtswesen. Die Begrifflichkeit «internes Rechnungswesen» meint im Wesentlichen, dass die generierten Informationen primär an unternehmensinterne Adressaten gerichtet sind (siehe Abb. 4-1).

Im externen Rechnungswesen werden die Begriffe Aufwendungen und Erträge verwendet. Damit ist der bewertete Verbrauch (Aufwendun-

gen) bzw. Zuwachs (Erträge) an Gütern und Leistungen innerhalb einer Abrechnungsperiode gemeint.

Das korrespondierende Begriffspaar des internen Rechnungswesens wird als Kosten und Leistungen bezeichnet, ist aber enger gefasst und beschreibt nur den sachzielbezogenen Verbrauch (Kosten) bzw. Zuwachs (Leistungen) an Gütern und Leistungen innerhalb einer Abrechnungsperiode.

Krankenhäuser verfolgen in der Regel als Sachziel die medizinische Versorgung der Patienten. Der Verbrauch von Verbandsmaterial ist beispielsweise sowohl den Kosten als auch den Aufwendungen zuzuordnen, man spricht hier von aufwandsgleichen Kosten. Wurden aber beispielsweise liquide Mittel in Form von Bankguthaben in verlustbringenden Finanzanlagen angelegt, sind die Aufwendungen aus den Kursverlusten keine Kosten, da die Geldanlagegeschäfte keinen Sachzielbezug hatten.

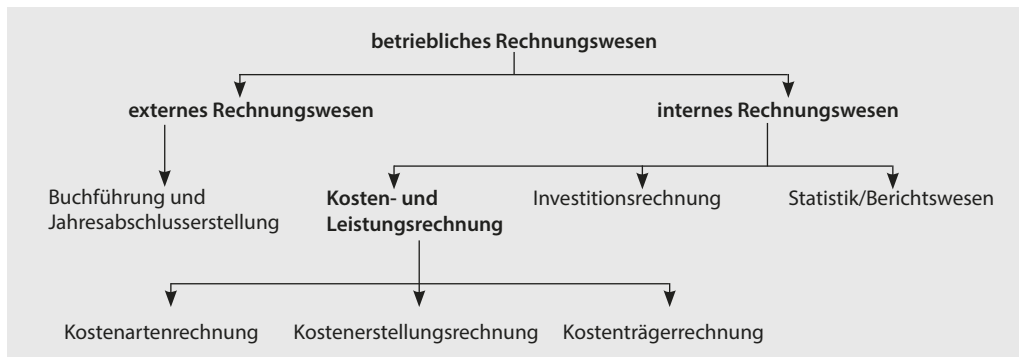


Abbildung 4-1: Gliederung des betrieblichen Rechnungswesens (eigene Darstellung in Anlehnung an: Meyer, Claus, Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, S. 1, 22. Auflage, Herne 2011, NWB Verlag.)

4.2 Gesetzliche Verpflichtung zur Kostenrechnung in Krankenhäusern

Alle Krankenhäuser, die in den Anwendungsbereich des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) fallen, haben unabhängig von ihrer Rechtsform die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) anzuwenden. Aus § 8 KHBV geht hervor, dass die Etablierung einer Kosten- und Leistungsrechnung für diese Krankenhäuser gesetzlich vorgeschrieben ist und nicht als freiwilliger Bestandteil des betrieblichen Rechnungswesens zu sehen ist. Ebenso werden hinsichtlich der Ausgestaltung gewisse Mindestanforderungen genannt. Die KLR ist so zu gestalten, dass sie als betriebsinternes Planungs-, Steuerungs- und Kontrollinstrument, zur Ermittlung und Abgrenzung einzelner Wirtschaftsbereiche und zur Erstellung von Leistungsnachweisen herangezogen werden kann.

4.3 Aufbau- und Teilbereiche der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung besteht – wie schon in Abbildung 4-1 skizziert – aus den folgenden drei Teilbereichen:

- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung und
- Kostenträgerrechnung.

4.3.1 Kostenartenrechnung

Die Kostenartenrechnung steht am Anfang der Kostenrechnung. Sie hat zunächst die Aufgabe, die Kosten einer Abrechnungsperiode nach festgelegten Kriterien zu erfassen und zu gliedern, wodurch sie die Grundlage für eine eindeutige Zuordnung der Kosten auf die Kostenstellen- und Kostenträger bildet. Die Kostenartenrechnung erfüllt keine eigenständige Aufgabe, sondern ist als zielgerichtete Vorarbeit für die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung zu sehen.

Die zentrale Leitfrage der Kostenartenrechnung lautet: **Welche Kosten sind angefallen?**

Zur Beantwortung dieser Frage werden die Kosten nach verschiedenen Kriterien gegliedert. Eine für Krankenhäuser relevante Auswahl von Gliederungskriterien wird im Folgenden vorgestellt. Die erforderlichen Daten zur Gruppierung der Kosten stammen größtenteils aus der Finanzbuchhaltung, aber auch aus den ergänzenden Nebenbuchhaltungen, wie z. B. der Personalbuchhaltung oder der Materialwirtschaft. Die Gliederungskriterien zur Erfassung und Strukturierung der Kosten werden zielorientiert ausgewählt.

Gliederung nach der Art der verbrauchten Produktionsfaktoren

Dieses Gliederungskriterium unterteilt die angefallenen Kosten einer Abrechnungsperiode nach der Art des Güter- und Dienstleistungsverzehr unter anderem in:

- Personalkosten
- Sachkosten
- Steuern, Gebühren, Beiträge.

Gliederung nach der Art der Zurechnung

Die Gliederung der Kosten nach der Art der Zurechenbarkeit auf eine bestimmte Leistungseinheit, eine Kostenstelle oder einen Kostenträger erfolgt durch die Trennung der Kosten in Einzel- bzw. Gemeinkosten.

Einzelkosten (direkte Kosten) lassen sich direkt und verursachungsgerecht einem Kostenträger zuordnen, das heißt, sie werden unmittelbar aus der Kostenartenrechnung ohne Verrechnung über die Kostenstellen den Kostenträgern zugeordnet. Einzelkosten im Rahmen der Behandlung von Patienten können beispielsweise die Kosten für Implantate sein, die aufgrund der Dokumentation direkt einer Fallpauschale zugeordnet werden können.

Gemeinkosten (indirekte Kosten) sind Kosten, die nicht direkt einem Kostenträger zugeordnet werden, sondern mithilfe von Schlüsselgrößen über die einzelnen Kostenstellen verrechnet werden. Echte Gemeinkosten lassen sich nicht direkt einem Kostenträger zuordnen, da sie nicht ausschließlich von einer Leistungseinheit verursacht worden sind, wie z. B. die Kosten der Unternehmensleitung oder die Kosten für Versicherungen. Unechte Gemeinkosten könnten theoretisch direkt einem Kostenträger zugerechnet werden. Aus Wirtschaftlichkeitsgründen wird darauf verzichtet. Die unechten Gemeinkosten werden ebenfalls mithilfe von Schlüsselgrößen über die Kostenstellen verrechnet.

Gliederung nach der Art der Beschäftigungsabhängigkeit

Dieses Gliederungskriterium unterteilt die Kosten nach ihrem Verhalten bei Beschäftigungsschwankungen in beschäftigungsunabhängige (fixe Kosten) und beschäftigungsabhängige (variable Kosten). Als Beschäftigung wird die Auslastung der Kapazität verstanden, im Krankenhaus kann u. a. der Nutzungsgrad der Betten oder die Anzahl der Röntgenuntersuchungen sein. Während sich variable Kosten bei einer Beschäftigungsänderung verändern, bleiben die fixen

Kosten konstant. Sie werden als beschäftigungsunabhängige Kosten definiert.

Die Kosten für Arzneimittel (variable Kosten) steigen mit zunehmendem Nutzungsgrad, während beispielsweise die Mietkosten für einen Parkplatz unverändert bleiben.

Gliederung nach der Art der Herkunft der Kostengüter

Nach diesem Gliederungskriterium werden die Kosten in primäre und sekundäre Kosten unterteilt. Als primäre Kosten werden die ursprünglichen Kosten, für die am Beschaffungsmarkt erworbenen Güter und Leistungen bezeichnet. Die sekundären Kosten, die erst in der Kostenstellenrechnung berücksichtigt werden, entstehen durch den Verbrauch innerbetrieblicher und selbsterstellter Leistungen. So können z. B. die Kosten von Konsiliaruntersuchungen oder der Haustechnik den anfordernden Stellen zugerechnet werden.

4.3.2 Kostenstellenrechnung

Nachdem im ersten Schritt der Kostenrechnung die Kosten erfasst und nach Kostenarten systematisch gegliedert worden sind, werden im nächsten Schritt die Kosten verursachungsgerecht auf die Unternehmensbereiche (Kostenstellen) verteilt, in denen sie angefallen sind.

Krankenhäuser sollen sich dabei gemäß § 8 KHBV an dem Kostenstellenplan der Anlage 5 KHBV orientieren. Eine Kostenstelle ist ein betrieblicher Teilbereich, in dem die Kosten entstehen und kostenrechnerisch selbständig abgerechnet werden können. Im Krankenhaus sind insbesondere folgende Arten von Kostenstellen von Bedeutung:

- **Hauptkostenstellen:** Medizinische Fachabteilungen, in denen die Krankenhausleistungen erbracht werden.
- **Hilfskostenstellen:** Abteilungen, in denen Leistungen erbracht und innerbetrieblich weiterverrechnet werden, wie Laborleistungen.
- **Nebenkostenstellen:** Leistungserbringung außerhalb des Kerngeschäftes, z. B. die Vermietung von Personalwohnungen.

Die zentrale Leitfrage der Kostenstellenrechnung lautet: **Wo sind die Kosten angefallen?**

Zur Beantwortung dieser Frage werden die Gemeinkosten und die innerbetrieblichen Leistungen (sekundäre Kosten) so verursachungsgerecht wie möglich mithilfe von Umlageschlüsseln auf die Haupt- und Nebenkostenstellen verrechnet, um sie dann den Kostenträgern zuordnen zu können. Die Verteilung der Kostenarten kann mithilfe einer Tabelle, dem sogenannten Betriebsabrechnungsbogen, erfolgen. Die Kostenarten in den Zeilen der Tabelle werden auf die Kostenstellen in den Spalten der Tabelle umgelegt.

Mithilfe der Kostenstellenrechnung können durch die Verrechnung der Gemeinkosten und der innerbetrieblichen Leistungen detaillierte Wirtschaftlichkeitsanalysen und Planungsrechnungen durchgeführt werden.

4.3.3 Kostenträgerrechnung

Die Kostenträgerrechnung ist die letzte Stufe der Kostenrechnung. Nachdem die Kosten erfasst, nach festgelegten Kriterien gegliedert und anschließend auf die Kostenstellen verteilt wurden, werden sie nun den verursachenden Kostenträgern zugeordnet.

Die zentrale Leitfrage der Kostenträgerrechnung lautet: **Wofür sind die Kosten angefallen?**

Aus der Fragestellung ist erkennbar, dass der Kostenträgerbegriff im Krankenhaus doppelt belegt ist. Unter Kostenträgern werden im Krankenhaus umgangssprachlich die Krankenversicherungen oder Patienten verstanden, die die Kosten für den Krankenhausaufenthalt tragen.

Kostenträger im Sinne der Kostenrechnung sind hingegen die Leistungen, die den kostenverursachenden Güter- und Leistungsverzehr ausgelöst haben, wie beispielsweise die einzelnen DRGs. Die DRGs sollen letztlich die Kosten der einzelnen Behandlungen tragen.

Die Kostenträgerrechnung kann als **Kostenträgerzeitrechnung** oder als **Kostenträgerstückrechnung** durchgeführt werden. Die Kostenträgerzeitrechnung hat die Aufgabe, den Betriebserfolg einer Abrechnungsperiode durch die Gegenüberstellung der Leistungen und der

Kosten, zu ermitteln. Sie dient als Instrument zur kurzfristigen Betriebsergebnisrechnung.

Im Rahmen der Kostenträgerstückrechnung werden die Selbst- bzw. Herstellkosten ermittelt, die für die Erstellung einer Leistungseinheit oder einer Produkteinheit angefallen sind. Anschließend werden die Kosten mit der korrespondierenden Leistung verglichen. Diese einzelleistungsbezogene Kostenermittlung liefert wichtige Informationen zur Kalkulation und Planung des Leistungsspektrums sowie zur Identifizierung von Kostentreibern.

Das Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus (InEK) stellt eine Struktur zur Ermittlung von Vergleichswerten für die Kalkulation von Behandlungskosten im Fallpauschalensystem zur Verfügung. Bei der sogenannten Modulkalkulation werden alle angefallenen DRG-relevanten Kosten auf Vollkostenbasis unter einem Kostenarten- und Kostenstellenbezug zu Kostenmodulen zusammengefasst und dem Kostenträger zugeordnet. Die Vergleichswerte basieren auf der Kostendokumentation von über 200 Krankenhäusern und können als Orientierungshilfe herangezogen werden.

Die Kostenrechnung mit den drei Säulen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung, ist sowohl ein wichtiges Instrument für die zukunftsorientierte Unternehmensplanung als auch für die vergangenheitsorientierte Prozesskontrolle. Eine zielorientierte und aussagekräftige Kostenrechnung erfordert eine vollständige, richtige und systematische Dokumentation aller angefallenen Kosten.

4.4 Kostenrechnungssysteme

4.4.1 Systematisierung der Kostenrechnungssysteme

Kostenrechnungssysteme haben die Aufgabe, die Kosten entsprechend der Zielsetzung der Anwender systematisch zu erfassen, auszuwerten und entscheidungsnützliche Informationen bereitzustellen. Aufgrund der mannigfaltigen Aufgaben der Kostenrechnung wurden verschiedene Kostenrechnungssysteme entwickelt, die sich

insbesondere nach dem Zeitbezug und dem Umfang der verrechneten Kosten unterscheiden lassen (vgl. hierzu Abb. 4-2).

4.4.2 Deckungsbeitragsrechnung

Exemplarisch wird die Deckungsbeitragsrechnung, auch als Grenzkostenrechnung oder Direct Costing bezeichnet, vorgestellt. Die in der Praxis verbreitete Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis verliert mit zunehmender Umlage der Gemeinkosten an Aussagekraft. Die Beurteilung, ob eine Leistung kostendeckend erbracht werden kann, wird immer schwieriger. An dieser Stelle setzt die Deckungsbeitragsrechnung an. Die Kosten werden nach dem Kriterium der Beschäftigung, also in fixe und variable Kosten, gegliedert. In der Praxis ist die Aufteilung in fixe und variable Kosten, insbesondere im Rahmen der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung zeitintensiv und nicht immer eindeutig möglich.

Als Deckungsbeitrag (DB) ist der Erlös (E) einer Abrechnungsperiode abzüglich der variablen Kosten (K_v) einer Abrechnungsperiode definiert und mit folgender Formel zu berechnen:

$$DB = E(x) - K_v$$

Der Stückdeckungsbeitrag je Leistungseinheit (db) ist definiert als der Erlös (p) einer Leistungseinheit, abzüglich der variablen Stückkosten (k_v):

$$db(\text{Stück}) = p(x) - k_v$$

Der Deckungsbeitrag zeigt an, welcher Betrag vom Erlös zur Deckung der Fixkosten nach Abzug der variablen Kosten zur Verfügung steht. Sollte der Deckungsbeitrag negativ sein, bedeutet dies im Umkehrschluss, dass der realisierbare Erlös nicht ausreicht, um die variablen Kosten zu decken.

Das beschriebene Vorgehen wird als einstufige Deckungsbeitragsrechnung bezeichnet und lässt sich durch die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung verfeinern. Dabei wird versucht, den Fixkostenblock aufzuspalten, differenzierter zu betrachten und zu analysieren.

Im Fallpauschalensystem können die Fixkosten beispielsweise in DRG-abhängige Fixkosten, Fixkosten der leistungserbringenden Abteilung und anteilige Fixkosten des Krankenhauses gegliedert werden und stufenweise von dem Deckungsbeitrag abgezogen werden (vgl. hierzu das fiktive Beispiel in Tab. 4-1).

Das obige Beispiel zeigt, dass der Leistungserfolg von DRG 1 den Leistungsverlust von DRG 2 in voller Höhe kompensieren kann. Aufgrund der gewonnenen Erkenntnisse aus der Deckungsbeitragsrechnung könnte das Krankenhaus nun die Rosinen picken und DRG 2 aus dem Leistungsprogramm nehmen. Im Hinblick auf den Versorgungsauftrag wäre dieses Vorgehen nur bedingt praktikabel. Die Ergebnisse der Kostenrechnung sollten vielmehr im Rahmen der Leistungsprogrammplanung verwendet werden. Insbesondere im Rahmen der Vorbereitung

Umfang der verrechneten Kosten	Zeitbezug	vergangenheitsorientierte Ansätze		zukunftsorientierte Ansätze
		Istkosten (tatsächlich angefallene Kosten einer Periode)	Normalkosten (statistischer Mittelwert aus den Istkosten mehrerer Jahre)	Plankosten (Kombination aus Erfahrungswerten und Vorschau)
Vollkostenrechnung (alle Kosten werden auf die Kostenträger verteilt)		Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis
Teilkostenrechnung (nur ein Teil der Kosten wird auf die Kostenträger verteilt)		Istkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis

Abbildung 4-2: Strukturierung der Kostenrechnungssysteme (Haberstock, Lothar (2008): Kostenrechnung 1 Einführung, S. 173, 13., neu bearb. Auflage, Erich Schmidt Verlag.)

Tabelle 4-1: Beispiel mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (eigene Darstellung)

Kosten	DRG 1	DRG 2
Erlöse	3500,00	3500,00
– Variable Kosten	2500,00	2600,00
DB I	1000,00	900,00
– DRG-abhängige Fixkosten	200,00	400,00
DB II	800,00	500,00
– anteilige Fixkosten der Abteilung	200,00	200,00
DB III	600,00	300,00
– anteilige Fixkosten des Krankenhauses	400,00	400,00
= Leistungserfolg/Leistungsverlust	200,00	-100,00

auf die Budgetverhandlungen ist zu untersuchen, ob die Kosten von den DRGs mit Leistungsverlusten reduziert werden können oder/ und wie viele DRGs mit positiven Leistungserfolgen erforderlich sind, um die Leistungsverluste von anderen DRGs zu kompensieren.

Literatur

- Däumler, K.-D.; Grabe, J. (2013): Kostenrechnung 1. NWB Verlag, Herne.
- Däumler, K.-D.; Grabe, J. (2013): Kostenrechnung 2. NWB Verlag, Herne.
- Haberstock, L. (2008): Kostenrechnung I. Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Haberstock, L. (2008): Kostenrechnung II. Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- Keun, F.; Pott, R. (2008): Einführung in die Krankenhauskostenrechnung. Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Meyer, C. (2011): Bilanzierung nach Handels- und Steuerrecht, 22. Auflage. NWB Verlag, Herne.

Übungs- und Kontrollfragen

- 1) Bitte definieren Sie die Begriffe Aufwendungen und Erträge sowie Kosten und Leistungen. Nennen Sie ein Beispiel für aufwandsgleiche Kosten.
- 2) Ordnen Sie bitte die Kostenrechnung in das betriebliche Rechnungswesen ein.
- 3) Nach welchen Kriterien können die Kostenarten eines Unternehmens gegliedert werden?
- 4) Bitte erklären Sie, wie und auf welcher Stufe die Gemeinkosten bei der Kostenrechnung berücksichtigt werden.
- 5) Was ist unter einem Kostenträger im Krankenhaus zu verstehen?
- 6) Bitte erläutern Sie den Ablauf der mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung.
- 7) Erklären Sie bitte, inwieweit die Ergebnisse der Kostenrechnung für die Leistungsplanung relevant sind.

5. Einführung in die Buchführung und den Jahresabschluss im Krankenhaus

Thomas Int-Veen

Abstract

Die kaufmännische Buchführung dokumentiert alle betrieblichen Leistungsprozesse im Krankenhausbetrieb und dient als Bestandteil des externen Rechnungswesens auch der Information von Dritten. Die Buchführungsinformationen werden am Jahresende zu einem Jahresabschluss verdichtet, der für das Management eine

Art «Visitenkarte» darstellt, die beispielsweise den Träger des Krankenhauses oder die finanzierenden Banken über den wirtschaftlichen Erfolg des Geschäftsjahres informiert. Die Krankenhaus-Buchführungs-Verordnung (KHBV) regelt die Abbildung der dualen Finanzierungskonzeption im Jahresabschluss der Krankenhäuser.

5.1 Die Buchführung als Grundlage des Jahresabschlusses

Sie erlauben nun, dass ich mir einen genaueren Einblick in die Lage der Dinge verschaffe, sagte der Konsul und griff nach dem Hauptbuch (...). Der Konsul blätterte im Hauptbuch, verfolgte mit dem Fingernagel Kolonnen von Zahlen, verglich Daten und warf mit dem Bleistift seine kleinen unleserlichen Ziffern aufs Papier. Sein abge-spanntes Gesicht drückte Entsetzen vor den Verhältnissen aus, in die er nun «Einblick» gewann (...). (Thomas Mann: *Buddenbrooks – Verfall einer Familie*)

Die langfristige Existenz eines Unternehmens wird am Markt nur durch ausreichende finanzielle Erfolge gesichert. Um dies zu beurteilen, bediente sich der Konsul in Thomas Manns *Buddenbrooks* der Finanzbuchhaltung in Form des sog. Hauptbuchs. Die Finanzbuchhaltung ist für

diesen Zweck geeignet, da sie alle betrieblichen Leistungsprozesse zeitnah aufzeichnet. Die Ergebnisse der Finanzbuchhaltung werden einmal jährlich zu einem Jahresabschluss zusammengefasst, der auch Externen einen «Einblick» in die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Krankenhauses gibt. Der Jahresabschluss besteht mindestens aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV bzw. Erfolgsrechnung).

Die **Bilanz** ist eine Aufstellung des Vermögens und des Kapitals eines Unternehmens zum 31.12. eines Jahres. Das Vermögen wird auf der linken Seite als Aktiva dargestellt und kann in Form von Geld, Forderungen oder Sachmitteln vorliegen. Auf der rechten Seite der Bilanz werden die Schulden (Fremdkapital) als Passiva gezeigt. Ist die Summe des Vermögens höher als die Summe der Schulden, so ergibt sich als Restgröße auf der Passivseite das Eigenkapital. Die **Gewinn- und Verlustrechnung** ist eine zeitraumbezogene Aufstellung (1.1. bis 31.12.) der

Veränderung des Eigenkapitals.¹ Hier werden Erträge und Aufwendungen für den Zeitraum eines Geschäftsjahres gegenübergestellt. Sind die Erträge höher als die Aufwendungen, so ist das Reinvermögen (Eigenkapital) des Krankenhauses gestiegen; es wurde ein Gewinn erzielt, der als Jahresüberschuss in der GuV sichtbar wird. Im umgekehrten Fall hat das Krankenhaus einen Verlust erwirtschaftet, der als Jahresfehlbetrag ausgewiesen wird. Ein vereinfachtes Beispiel (s. Tab. 5-1) soll die Funktionsweise der Finanzbuchhaltung zur Dokumentation betrieblicher Leistungsprozesse zeigen.²

Das Beispiel liefert wichtige Erkenntnisse:

1) Die Buchführung zeichnet die betriebliche Leistungserstellung über ein gesamtes Geschäftsjahr in Euro auf:

Aufgezeichnet werden Investitionsprozesse, wie etwa der Kauf von technischen Geräten, also die Umwandlung von Geld in Güter. Durch die Leistungserstellung im Krankenhaus entstehen Güter oder Dienstleistungen, deren Absatz zu Erträgen führt. Dabei gehen die im Investitionsprozess beschafften Güter als Aufwand in die abgesetzte Leistung ein. Die verbrauchten Medikamente werden beispielsweise im Materialaufwand, die Lohnstunden im Personalaufwand oder der mit der Produktion einhergehende Werteverzehr der technischen Geräte über die Abschreibungen erfasst. Über den Leistungsprozess werden die bei der Produktion eingesetzten Güter in Form von Geld zurückgewonnen. Liegen die Erträge aus dem Absatz über dem Aufwand für die Leistungserstellung, so entsteht im Krankenhaus ein Gewinn, im umgekehrten Fall Verlust. Um den Wertekreislauf in Gang zu bringen, sind typischerweise Vorleistungen erforderlich, da erst Investitionen und Ausgaben, z. B. für Material, getätigt werden müssen, bevor ein Rückfluss an finanziellen Mitteln erwartet werden kann. Der Staat, Banken oder Lieferanten stellen dem Krankenhaus im Wege der Finanzierung finanzielle Mittel zur Verfügung, wenn die Eigenmittel des Trägers dafür nicht ausreichen. Die Finanzierung durch Außenstehende dient da-

mit der Überbrückung der Zeitspanne zwischen den erbrachten Vorleistungen und Investitionen und dem Rückfluss über den Umsatzprozess. Dabei tragen die Beteiligten aber auch das Risiko, dass die Erträge den Aufwand nicht decken und somit Verluste entstehen, die die wirtschaftliche Existenz des Krankenhauses am Markt gefährden.

2) Die Finanzbuchhaltung wird im System der doppelten Buchführung (Doppik) durchgeführt:

Zum einen wird jeder Sachverhalt doppelt erfasst. So führt der Kauf von Medikamenten zu einem Zugang von Vorräten und einem Abgang an Kassenbeständen. Die Vermögensveränderung (Sach- statt Geldvermögen) berührt nur die Bilanz. Der Verbrauch der Medikamente berührt auch die GuV. Sie zeigt einen Aufwand, die Bilanz eine Verminderung des Vorratsvermögens. Diese jeweils doppelte Erfassung erfolgt auf Konten, die im sog. Hauptbuch zusammengefasst sind. Das System der doppelten Buchführung zeigt sich auch bei der Erfolgsermittlung. Der Gewinn zeigt sich als Veränderung des Eigenkapitals in der Bilanz und in der GuV als Differenz zwischen Ertrag und Aufwand.

3) Gewinn ist nicht gleichzusetzen mit Geld:

Der Bestand an liquiden Geldmitteln wird auf der Aktivseite der Bilanz in Höhe von 150 TEUR gezeigt. Gegenüber dem Anfangsbestand am 1.1. hat sich die Liquidität nur um 50 TEUR erhöht, während der Gewinn in der GuV 980 TEUR betrug. Der als Liquiditätsveränderung bezeichnete Cashflow ist weder in der Bilanz noch in der GuV zu finden, sondern erfordert eine separate Cashflow-Rechnung. Zielsetzung von Bilanz und GuV ist nur die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Die Liquidi-

1 Einlagen und Entnahmen bleiben hier unberücksichtigt.

2 Zur Vereinfachung bleiben die Gliederungsvorschriften des HGB und der KHBV unberücksichtigt. Zudem werden keine Ertragsteuern und Zinsaufwendungen für Fremdkapital berücksichtigt.

Tabelle 5-1: Funktionsweise der Finanzbuchhaltung zur Dokumentation betrieblicher Leistungsprozesse (eigene Darstellung) (Fortsetzung n. S.)

Sachverhalt	Abbildung im Jahresabschluss (in TEUR)												
Am 1.1. eines Jahres wird ein neues Krankenhaus gegründet. Die Eigentümer stellen dem Krankenhaus 100 000 Euro bar zur Verfügung.	<p>Das Vermögen wird als Kassenbestand auf der Aktivseite gezeigt. Da kein Fremdkapital besteht, zeigt die Passivseite den Bestand als Eigenkapital.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th> <th>Bilanz</th> <th>Passiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Kasse</td> <td>100</td> <td>Eigenkapital 100</td> </tr> </tbody> </table>	Aktiva	Bilanz	Passiva	Kasse	100	Eigenkapital 100						
Aktiva	Bilanz	Passiva											
Kasse	100	Eigenkapital 100											
Für den Kauf von Medikamenten werden 50 000 Euro an die Lieferanten vom Bankkonto überwiesen.	<p>Auf der Aktivseite führt der Kauf von Medikamenten zu einer Minderung des Kassenbestandes. Dem Abgang von Geldvermögen entspricht aber ein gleichhoher Zugang von Sachvermögen in Form der Vorräte.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th> <th>Bilanz</th> <th>Passiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Kasse</td> <td>50</td> <td>Eigenkapital 100</td> </tr> <tr> <td>Vorräte</td> <td>50</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Aktiva	Bilanz	Passiva	Kasse	50	Eigenkapital 100	Vorräte	50				
Aktiva	Bilanz	Passiva											
Kasse	50	Eigenkapital 100											
Vorräte	50												
Zudem wird ein für 1 Mio. Euro ein Gebäude gekauft, das komplett über einen Bankkredit finanziert wird.	<p>Das Gebäude stellt ebenfalls Sachvermögen dar. Auf der Passivseite entstehen Schulden in gleicher Höhe. Die Bilanzsumme wächst, das Eigenkapital ist unverändert hoch, liegt aber nicht mehr in kompletter Höhe in der Kasse.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Aktiva</th> <th>Bilanz</th> <th>Passiva</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Sachanlagen</td> <td>1000</td> <td>Fremdkapital 1000</td> </tr> <tr> <td>Kasse</td> <td>50</td> <td>Eigenkapital 100</td> </tr> <tr> <td>Vorräte</td> <td>50</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Aktiva	Bilanz	Passiva	Sachanlagen	1000	Fremdkapital 1000	Kasse	50	Eigenkapital 100	Vorräte	50	
Aktiva	Bilanz	Passiva											
Sachanlagen	1000	Fremdkapital 1000											
Kasse	50	Eigenkapital 100											
Vorräte	50												
<p>a) Für die Leistungserstellung wird Personal eingestellt. Löhne und Sozialversicherungsabgaben fallen in Höhe von 700 000 Euro pro Jahr an.</p> <p>b) Für die Behandlung von Patienten werden den Krankenkassen 2 Mio. Euro in Rechnung gestellt. Die Krankenkassen zahlen im Laufe des Jahres davon die Hälfte per Überweisung auf das Bankkonto des Krankenhauses.</p> <p>c) Die gesamte Gebäudeeinrichtung wird entweder geleast oder gemietet, was 200 000 Euro an Aufwand verursacht.</p> <p>d) Bei der Behandlung der Patienten werden Medikamente für 20 000 Euro verbraucht.</p> <p>e) Durch Abnutzung verliert das Gebäude 100 000 Euro an Wert.</p>	<p>Neben der Bilanz wird jetzt auch die GuV durch die Sachverhalte betroffen:</p> <p>a) Die Löhne werden als Personalaufwand in der Erfolgsrechnung erfasst. Da die Gehälter und Sozialabgaben vom Bankkonto überwiesen werden, dieses aber nur noch einen Bestand von 50 000 Euro hatte, entsteht durch die Überziehung neues Fremdkapital von 650 000 Euro.</p> <p>b) Aus der Patientenbehandlung entsteht ein Ertrag von 2 Mio. Euro. Davon werden 1 Mio. Euro auf dem Bankkonto des Krankenhauses gutgeschrieben. Aus der Überziehung von 650 000 Euro, entsteht ein Guthaben (Vermögen) von 350 000 Euro. Die andere Hälfte der Erträge wird als Vermögen in Form einer Forderung an Krankenkassen gezeigt. Die Forderung wird nach Bezahlung den Kassenbestand erhöhen.</p> <p>c) Es entsteht Miet- und Leasingaufwand, der in gleicher Höhe den Kassenbestand mindert (jetzt 150 000 Euro).</p> <p>d) Der Verbrauch der Medikamente wird als Materialaufwand erfasst. In gleicher Höhe vermindert sich der Bestand an Vermögen in Form der Vorräte. Geld fließt nicht mehr.</p> <p>e) Das Vermögen verringert sich von 1 Mio. Euro auf 900 000 Euro. Die Minderung wird als Abschreibung in der GuV erfasst. Geld fließt auch in diesem Falle nicht.</p>												

Tabelle 5-1: Funktionsweise der Finanzbuchhaltung zur Dokumentation betrieblicher Leistungsprozesse (eigene Darstellung) (Fortsetzung)

Sachverhalt	Abbildung im Jahresabschluss (in TEUR)			
Die Eigentümer und auch die finanzierenden Banken möchten gerne wissen, ob das Krankenhaus wirtschaftlich erfolgreich war. Dazu wird zuerst die Differenz zwischen Ertrag und Aufwand ermittelt. Der Ertrag ist um 980 TEUR höher als der Aufwand. Dieser Betrag steht als Gewinn den Eigentümern zu und erhöht das Eigenkapital von 100 TEUR auf 1080 TEUR. Der Gewinn zeigt sich auch als Erhöhung des Eigenkapitals in der Bilanz. Das Eigenkapital ist die Differenz von Vermögen (2080 TEUR) und Schulden (1000 TEUR).	Aktiva	Bilanz		Passiva
	Sachanlagen	900	Fremdkapital	1000
	Kasse	150	Eigenkapital	1080
	Forderungen	1000		
	Vorräte	30		
	Aufwand	GuV		Ertrag
	Personal	700	DRG-Erlöse	2000
	Material	20		
	Abschreibung	100		
	Mieten	200		
Gewinn	980			

tätslage lässt sich aber aus dem gezeigten Gewinn über eine Cashflow-Berechnung rekonstruieren, indem Aufwendungen und Erträge, die keine Liquiditätswirkung hatten in ihrer Wirkung, auf den Gewinn korrigiert werden. Dazu muss der Aufwand, der nicht zu Liquiditätsabflüssen führte, zum Gewinn addiert werden, während Erträge ohne Liquiditätswirkung entsprechend subtrahiert werden müssen. Buchtechnische Vorgänge wie Abschreibungen verursachen keine unmittelbaren Geldflüsse, verändern aber den Gewinnsausweis in der GuV. Im vereinfachten Beispiel ist der Gewinn von 980 TEUR um Abschreibungen von 100 TEUR zu erhöhen. Gleichzeitig müssen Investitionen in Vorräte (30 TEUR) und Forderungen (1000 TEUR) subtrahiert werden, da hier Liquidität gebunden wurde.³ Im Ergebnis (980 + 100 – 30 – 1000 TEUR) zeigt sich die Veränderung des Kassenbestandes in Höhe von 50 TEUR. Der Cashflow steht für die künftige Investitionsfinanzierung, die Schuldentilgung oder zur Gewinnausschüttung bereit, sofern er nicht dem Barvermögen zugeführt wird.

4) Der Jahresabschluss vermittelt wichtige Informationen über die wirtschaftliche Lage des Krankenhauses:

Externe Leser eines Jahresabschlusses, wie beispielsweise eine finanzierende Bank, kön-

nen sich ein Urteil über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Krankenhauses bilden, um die Sicherheit der Rückzahlung der Kredite zu beurteilen. Dazu werden Vergleiche mit anderen Jahresabschlüssen ange stellt, um Hinweise auf die Position des Unternehmens in der Branche zu erhalten.⁴ Auch Vergleiche über mehrere Geschäftsjahre mithilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen, können als Frühwarnsystem für Maßnahmen und Prozesse dienen, die alle Interessengruppen betreffen. In diesem Sinne ist der Jahresabschluss zwar ein wichtiges aber kein hinreichendes Informationsmittel. Seine Aussagekraft ist allein schon dadurch begrenzt, weil die Aussagen vergangenheitsbezogen sind.

Wichtige Fragen, die aus einer Analyse des Jahresabschlusses beantwortet werden können, sind beispielsweise:

- 3 Der Aufbau von Vorräten und Forderungen wird als Investition in das Working Capital bezeichnet.
- 4 So führt das Deutsche Krankenhaus Institut, Düsseldorf jährlich eine kennzahlengestützte Analyse der Jahresabschlüsse von Krankenhäusern durch, die für die Steuerung im Sinne eines Benchmarking Verwendung finden. Zur Analyse von Jahresabschlüssen von Krankenhäusern aus Sicht einer Bank (vgl. Riebell, 2015, Kapitel III).

- Welchen Wert haben die Vermögensgegenstände des Krankenhauses noch?
- Welche Altersstruktur hat das Sachanlagevermögen?
- Ergeben sich aus der Finanzierung des Krankenhauses Risiken für die Zukunft?
- Wie und warum hat sich der Erfolg gegenüber dem Vorjahr verändert?
- Aus welchen Quellen (ordentliches Betriebsergebnis, Finanzergebnis oder neutrales Ergebnis) entstand der Erfolg des Krankenhauses im abgelaufenen Geschäftsjahr?

5.2 Die Bestandteile des Jahresabschlusses

Umgangssprachlich wird anstelle vom Jahresabschluss oft einfach nur von der Bilanz gesprochen. Die Bilanz ist aber nur ein Teil des Jahresabschlusses, denn er umfasst auch die Gewinn- und Verlustrechnung, den Anlagespiegel, den Anhang und ergänzend den Lagebericht.

Die **Bilanz** ist eine Aufstellung des Vermögens und des Kapitals des Unternehmens zum 31.12. eines Jahres. Sie gibt Auskunft über die Vermögens- und Finanzlage. Der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Ertragslage dient die **Gewinn- und Verlustrechnung** (GuV) als eine zeitraumbezogene Aufstellung der Veränderung des Vermögens durch Erträge und Aufwendungen. Ertrag und Aufwand werden für den Zeitraum des Geschäftsjahres gegenübergestellt. Der **Anlagespiegel** gibt Informationen über die Veränderung des Anlagevermögens im abgelaufenen Geschäftsjahr. Das Anlagevermögen dient dauerhaft dem Geschäftsbetrieb des Krankenhauses (z. B. in Form von Grundstücken, Gebäuden, technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung). Es steht auf der linken Seite der Bilanz. Veränderungen des Anlagevermögens können Mengen- oder Wertänderungen sein. Mengenänderungen resultieren aus dem Kauf oder Verkauf von Anlagegütern, Wertveränderungen resultieren aus Abschreibungen oder Zuschreibungen. Der **Anhang** gibt

als Textteil weitere Erläuterungen zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung, beispielsweise zu Bewertungsverfahren oder Restlaufzeiten der auf der Passivseite der Bilanz gezeigten Schulden.

Der **Lagebericht** gibt aus dem Blickwinkel der Geschäftsleitung einen Überblick über den Geschäftsverlauf des abgelaufenen Jahres und die Lage des Unternehmens. Durch die Darstellung von Risiken für die zukünftige Entwicklung des Unternehmens enthält dieser Berichtsteil auch zukunftsbezogene Informationen.

Die Regeln für den Jahresabschluss leiten sich für alle Kaufleute aus dem Handelsgesetzbuch (HGB) ab. Für Krankenhäuser gilt ergänzend die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV). Die speziellen Regelungen basieren auf der Pflicht zur erfolgsneutralen Buchung öffentlicher Zuschüsse, das heißt, durch die Finanzierung des Krankenhauses aus solchen Zuschüssen und Zuwendungen darf der ausgewiesene Gewinn oder Verlust eines Krankenhauses nicht verändert werden.

Das HGB basiert auf dem Kerngedanken der kaufmännischen Vorsicht bzw. dem Prinzip des Gläubigerschutzes. Besteht das Krankenhaus aus mehreren einzelnen Unternehmen, die wirtschaftlich, regelmäßig durch Kapitalbeteiligungen, miteinander verbunden sind, so handelt es sich um einen Konzern, bei dem mehrere Unternehmen unter der einheitlichen wirtschaftlichen Leitung eines Mutterunternehmens stehen. In einem Konzern wird für jedes einzelne Unternehmen ein Jahresabschluss als sogenannter Einzelabschluss erstellt. Zusätzlich wird aber ein **Konzernabschluss** aufgestellt, der auf der Fiktion basiert, dass alle einbezogenen Unternehmen ein einziges Unternehmen bilden. Dadurch werden alle Geschäfte, die Konzernunternehmen untereinander tätigen, im Konzernabschluss wieder herausgerechnet (sogenannte Konsolidierung).

Nimmt der Krankenhauskonzern, beispielsweise über die Börsennotierung der Eigenkapitalanteile in Form von Aktien, den Kapitalmarkt in Anspruch, so muss der Konzernabschluss nach internationalen Vorschriften zur Rechnungslegung erstellt werden. Die International

Financial Reporting Standards (IFRS) weichen in den Regelungen zur Abbildung der wirtschaftlichen Verhältnisse erheblich von den Vorschriften des HGB ab.

5.3 Besonderheiten im Jahresabschluss von Krankenhäusern

Die einzelnen Posten der Bilanz sind nach ihrer Fristigkeit aufgeteilt. Auf der Vermögensseite (Aktivseite, linke Seite) lassen sich langfristiges Anlagevermögen und kurzfristiges Umlaufvermögen unterscheiden. Auf der Kapitaleseite (Passivseite, rechte Seite) wird zwischen Eigenkapital und Fremdkapital differenziert. Besonderheiten in der Bilanz und GuV ergeben sich als Folge der dualen Finanzierungs-konzeption.

Ein Krankenhaus setzt seine Leistungen nicht auf einem klassischen Markt an Kunden ab. Marktpreise erbringen nach der Kostendeckung einen Gewinnanteil. Im Krankenhaus decken die Krankenversicherungen die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Versorgung der Patienten als Benutzer des Krankenhauses in Form der DRG-Erlöse (Benutzerbereich). Auf der anderen Seite erhalten Krankenhäuser öffentliche Fördermittel zur Finanzierung ihrer Investitionen in das Sachanlagevermögen (Investitionsbereich). Nach den Regeln der KHBV muss dieser Investitionsbereich erfolgsneutral im Jahresabschluss abgebildet werden. Obwohl also Fördermittel für Investitionen eine Erhöhung des Vermögens des Krankenhauses darstellen und in den Folgejahren die Abschreibungen eine entsprechende Vermögensminderung bewirken, darf das Jahresergebnis der GuV dadurch nicht beeinflusst werden. Gewinne oder Verluste ergeben sich nur aus dem Benutzerbereich.

Aus dieser Anforderung entsteht eine Reihe von Bilanz und GuV-Posten, deren Existenz alleine der Tatsache geschuldet ist, dass der Investitionsbereich erfolgsneutral im Jahresabschluss abgebildet werden muss.

Ein vereinfachtes Beispiel soll die Zusammenhänge verdeutlichen (siehe Tab. 5-2; vgl. auch Koch, 2004).

§ 5 Abs. 3 der KHBV regelt, dass «Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz für Investitionen in aktivierte Vermögensgegenstände des Anlagevermögens in der Bilanz auf der Passivseite als ‚Sonderposten aus Fördermitteln nach dem KHG, vermindert um den Betrag der bis zum jeweiligen Bilanzstichtag angefallenen Abschreibungen auf die mit diesen Mitteln finanzierten Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, auszuweisen» sind. Als Folge tauchen in der Finanzbuchhaltung die Fördermittel über die Auflösung des Sonderpostens nur Zug um Zug in jedem Jahr der Nutzungsdauer als Ertrag auf. Diesem Ertrag stehen Abschreibungen in entsprechender Höhe als Aufwand gegenüber. Dadurch wird die Erfolgsneutralität sichergestellt.

Neben diesem Posten können weitere Sonderposten auf der Passivseite ausgewiesen werden:

- *Sonderposten aus Zuweisungen und Zuschüssen der öffentlichen Hand:* Sie enthalten nicht auf dem Krankenhausfinanzierungsgesetz beruhende öffentliche Zuweisungen.
- *Sonderposten aus der Zuwendung Dritter:* Werden zweckgebundene Investitionszuschüsse von Dritten gewährt, so sind sie entsprechend den beiden vorigen Posten zur Erfolgsneutralisierung ebenfalls als Sonderposten auszuweisen.

Literatur

- Koch, J. (2007): Buchhaltung und Bilanzierung in Krankenhaus und Pflege (4. Aufl.). Erich Schmidt Verlag, Berlin.
- PricewaterhouseCoopers (2006): Leitfaden für Jahresabschlüsse der Krankenhäuser. Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt/M.
- Riebell, C. (2015): Die Praxis der Bilanzauswertung (10., aktual. und überarb. Aufl.). Deutscher Sparkassenverlag, Stuttgart.
- Wulf, I.; Wieland, J. (2013): Kennzahlen HGB-Jahresabschluss. Wiley-VCH Verlag, Weinheim.