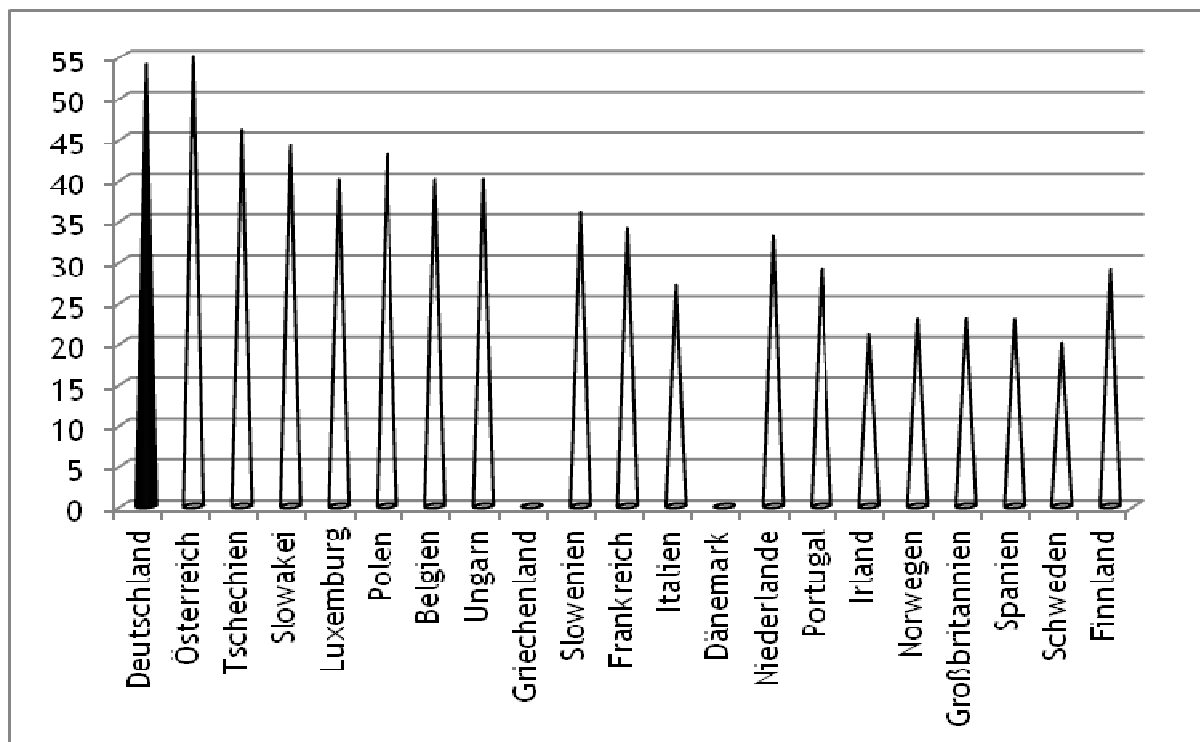


# 1 Einführung

Das deutsche Gesundheitswesen ist aufgrund der politischen Vergütungsvorgaben für die eingerichteten Kapazitäten unterfinanziert. Statt nun die Kapazitäten – und hier liegt der Fokus zu allererst auf den Krankenhauskapazitäten – an den Bedarf anzupassen, werden die verfügbaren Finanzmittel politisch begrenzt bzw. gekürzt, um Krankenhausträger „freiwillig“ – ohne Handlungen, die direkt der Politik zugeordnet werden, – aus dem Markt zu drängen.

Dass in der stationären Versorgung im europäischen Vergleich bezogen auf Deutschland Überkapazitäten bestehen, zeigt folgende Grafik zur Bettenanzahl pro 10.000 Einwohner (Daten des Jahres 2012):



**Abbildung 1:** Bettenanzahl je 10.000 Einwohner im europäischen Vergleich (Quelle: DKG Zahlen | Daten | Fakten 2014 basierend auf der OECD Healthcare Datenbank)

Natürlich ist zu berücksichtigen, dass jedes europäische Land eigene Zählweisen und Methoden der Bettenerfassung für seine Krankenhäuser besitzt. Und was sagen Betten in einem Fallpauschalensystem aus? Aber die Trendaussage: „Deutschland besitzt unter allen Staaten Europas eine sehr hohe Bettendichte“ bleibt bestehen. Es gilt: Viele Betten bedeuten eine große Kapazitätsvorhaltung für Deutschland, die auch adäquat bezahlt werden muss.

Es ist auch richtig, dass die Bettenzahl als solche nicht die Kosten im deutschen Krankenhauswesen steigen lässt, aber weniger Bettenangebote würden zu weniger Inanspruchnahme führen. Es ist aber auch unbestreitbar, dass in Ländern mit einer niedrigen Bettendichte Leistungsrationierung und Wartelisten den medizinischen Alltag bestimmen.

Bezogen auf die Bundesrepublik Deutschland ist die Bettendichte föderal sehr unterschiedlich verteilt:

Land	Fläche (km <sup>2</sup> )	Einwohnerzahl 2014	Planbetten 2014	Betten pro 10.000 Einw.	Betten qkm
Baden-Württ.	35.752	10.716.644	56.674	53	1,6
Bayern	70.552	12.691.568	75.944	60	1,1
Berlin	892	3.469.849	20.133	58	22,6
Brandenburg	29.479	2.457.872	15.278	62	0,5
Bremen	419	551.767	5.140	93	12,3
Hamburg	755	1.762.791	12.128	69	16,1
Hessen	21.115	6.093.888	36.229	59	1,7
Mecklenb.-Vorp.	23.180	1.599.000	10.385	65	0,4
Niedersachsen	47.624	7.827.000	42.084	54	0,9
Nordrhein-Westf.	34.085	17.638.098	120.973	69	3,5
Rheinland-Pfalz	19.853	4.012.000	25.377	63	1,3
Saarland	2.569	989.035	6.464	65	2,5
Sachsen	18.416	4.055.000	26.178	65	1,4
Sachsen-Anhalt	20.446	2.336.000	16.294	70	0,8
Schleswig-Holstein	15.799	2.830.864	15.969	56	1,0
Thüringen	16.172	2.157.000	16.225	75	1,0
Summe bzw. Ø	357.108	81.188.376	501.475	62	1,4

**Tabelle 1:** Bettendichte in Deutschland nach Bundesländern (Quellen: Flächen und Einwohnerzahl: Wikipedia; Planbetten: Zahlen, Daten, Fakten 2014, Hrsg. Deutsche Krankenhausgesellschaft; eigene Berechnungen)

Es wäre an der Zeit, eine ernsthafte politische Diskussion über die Frage zu führen, wie viel medizinische Angebote gewollt und welche Kapazitäten grenzwertig bzw. überflüssig sind. Die Kommunal- und Landespolitik kämpft besonders in zeitlicher Nähe zu Wahlen für jedes kleine ortsnahe Krankenhaus. Es gilt aber auch: Wenn ein Patient ernsthaft erkrankt, geht er jedoch lieber in das größere Krankenhaus im weiter entfernten Oberzentrum – in der Hoffnung, je größer das Krankenhaus, desto größer ist die medizinische Kompetenz.

Das somatische deutsche Fallpauschalensystem impliziert darüber hinaus eine betriebswirtschaftliche Gesetzmäßigkeit, die immer stärker ihre ökonomischen Wirkungen entfaltet. Eine medizinische Abteilung benötigt eine Fallschwere  $x$  und eine Fallzahl  $y$ , um überhaupt bestehen zu können. Praktische Beispiele zeigen, dass Entbindungsabteilungen mit weniger als 700 Geburten pro Jahr zumindest in Westdeutschland grds. verlustträchtig arbeiten.

Chirurgische Abteilungen sind aufgrund der im Betrieb teuren Operationssäle und der aufwendigen Nachsorge ebenfalls auf Mindestfallzahlen angewiesen, weil andernfalls die Vorhaltekosten der Chirurgie nicht durch die aus der Arbeit dieser Abteilung resultierenden DRG-Erlöse gedeckt werden können.

Um in diesem Umfeld verknappter ökonomischer Ressourcen bestehen zu können, benötigen die deutschen Krankenhäuser gute Fachleute im Rechnungswesen und Controlling.

Das **deutsche Fallpauschalen-Entgeltsystem (G-DRGs)** ist zum 01.01.2009 in seinen Regelbetrieb eingetreten. Alle Konvergenzregeln und Übergangsvorschriften sind Vergangenheit und alle Beteiligten in der Somatik sind hoffentlich mit dem sehr komplexen System vertraut.

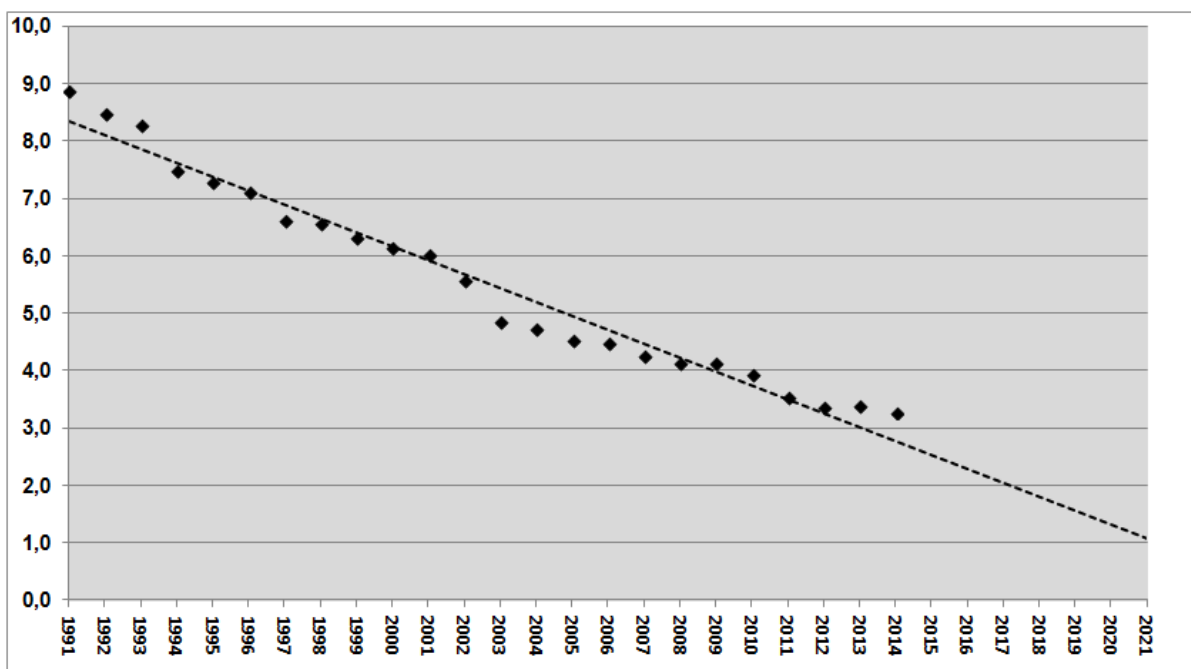
	<b>Fälle insgesamt</b>	<b>Fälle männlich</b>	<b>Fälle weiblich</b>	<b>Durchschn. Verweildauer (in Tagen)</b>
<b>2005</b>	16.971.083	7.889.404	9.081.679	8,6
<b>2006</b>	17.078.571	7.960.352	9.118.219	8,4
<b>2007</b>	17.497.553	8.149.536	9.348.017	8,3
<b>2008</b>	17.869.402	8.354.303	9.515.099	8,1
<b>2009</b>	18.161.458	8.530.119	9.631.339	8,0
<b>2010</b>	18.412.208	8.662.531	9.749.677	7,9
<b>2011</b>	18.714.961	8.839.477	9.875.484	7,7
<b>2012</b>	18.991.518	8.978.855	10.012.663	7,6
<b>2013</b>	19.152.540	9.066.165	10.086.375	7,5
<b>2014</b>	19.531.651	9.241.703	10.289.948	7,4

**Tabelle 2:** Kennzahlen im G-DRG-System (Quelle: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 2015; Datenbank GENESIS-Online)

Der Leitsatz in der DRG-Vergütung lautete: „**Das Geld folgt der Leistung**“. Für jeden stationären Fall gibt es ein Entgelt. Entsprechend diesem Anreizsystem vermehrt sich die Fallzahl in deutschen Krankenhäusern stetig.

Der Gesetzgeber reagiert auf diese Entwicklung mit finanziellen Abschlägen auf die steigende Leistungsentwicklung. Die Folgen (Preisabschläge bei Mehrleistungen bzw. ab 01.01.2017 der Fixkostendegressionsabschlag) haben buchhalterische Bedeutung.

Aus dem Rückzug der Bundesländer aus der Krankenhausfinanzierung sind buchhalterische und betriebswirtschaftliche Konsequenzen zu ziehen. Die folgende Grafik beschreibt den Umfang des Problems. Sie zeigt den Anteil der **KHG-Fördermittel an den Gesamtkosten deutscher Krankenhäuser** in der Entwicklung von 1991 bis 2010. Trugen die Bundesländer 1990 noch rd. 9% der Gesamtkosten, so sinkt dieser Finanzierungsanteil auf rd. 4% bis 2010 ab. Fügt man diesen Daten eine Trendlinie hinzu, dann erreicht diese in der Dekade beginnend 2030 rechnerisch die Nulllinie. Dann hat sich die Landesförderung ohne das Zutun Anderer selbst abgeschafft.



**Abbildung 2:** Anteil der KHG-Fördermittel an den Gesamtkosten deutscher Krankenhäuser (Quelle: Krankenhaus-Betriebskosten gemäß Statistischem Bundesamt, Fördermittel entnommen aus: Zahlen, Daten, Fakten 2014, Hrsg. Deutsche Krankenhausgesellschaft; eigene Berechnungen)

Es ist erkennbar, dass die jährliche EBITDA-Marge<sup>1</sup> auch im gemeinnützigen Krankenhaus langfristig bei rund 5–6% liegen muss, damit die fehlenden Fördermittel aus dem operativen Ergebnis kompensiert werden können. Dies wird gravierende Auswirkungen auf die Rentabilität und Effizienz der Krankenhausabläufe haben müssen. Die Krankenkassen ihrerseits haben diesen Erosionsprozess bei der KHG-

<sup>1</sup> EBITDA = Earning before interests, depreciation and amortisation

Fördermittelfinanzierung ebenfalls fest im Blick und erklären, dass sie nicht bereit wären, durch höhere Landesbudgets diesen Fördermittelrückgang auszugleichen.

Schließlich sei an dieser Stelle noch hervorgehoben, dass auch in der Wirtschaftsprüfung eine deutliche Schwerpunktverschiebung eingetreten ist. Nicht mehr das Zahlenwerk der Buchhaltung steht im Mittelpunkt des prüferischen Interesses, sondern die verbalen Ausführungen in Anhang und Lagebericht. Die Treiber dieser Entwicklung sind auf Seiten des Gesetzgebers (BMJ), des Instituts der Wirtschaftsprüfer e.V. (IdW), des Deutschen Rechnungslegungsstandardisierungsinstituts (DRSC) und der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) zu finden.

## 1.1 Rechnungswesen ist mehr als Buchhaltung und Jahresabschluss

Die Eingrenzung des Themas ausschließlich auf die Finanzbuchhaltung, ihre Nebenbuchhaltungen und den Jahresabschluss unter Außerachtlassen der sonstigen Teile des Rechnungswesens eines Krankenhauses ist erforderlich, um die Ausführungen in einem überschaubaren Rahmen und Umfang zu halten. Definiert man das **Rechnungswesen eines Krankenhauses** als die Summe aller Wert- und Mengendaten, die erforderlich sind, um prospektiv zu kalkulieren, eine pagatorische (zahlungsbezogene) Buchführung zeitnah zu führen und aus Gründen der Wirtschaftlichkeitsanalyse und der Pflegesatzverhandlungen Kostenstellenkosten oder Kostenträgerstückkosten nachzukalkulieren, dann bedeutet ein Abschluss des gesamten Rechnungswesens – sei es ein Monats-, Quartals- oder Jahresabschluss –, dass sämtliche Werte und Mengen abgegrenzt auf die betreffende Periode fristgerecht vorliegen müssen. Das zu beschreiben und zu organisieren, würde den Rahmen dieses Leitfadens sprengen.

Die Schwierigkeiten, im Krankenhaus zu **aussagefähigen Monatsabschlüssen** zu gelangen, wenn sich – wie in den vergangenen Jahren manchmal zu beobachten – die Pflegesatzverhandlungen bis in das 3. oder sogar 4. Quartal des laufenden Geschäftsjahres hinauszögern, und die dazukommenden Probleme der **Mehrleistungsabschlüsse**, der **innerjährlichen Ausgleichsbe- und -verrechnung** nach dem KHEntgG und/oder nach der BPfIV – Verrechnung der alten Ausgleichsbe- und -verrechnung der neuen Ausgleichsbe- und -verrechnung des laufenden Geschäftsjahres – sollen nicht Schwerpunkt dieser Abhandlung sein. Soweit die Jahresabschlussaufstellung betroffen ist, werden die Ausgleichsregeln im Folgenden auf dem Rechtsstand Dezember 2015 behandelt.

Ein besonderes Problem besteht darin, dass die Preisbildungsmechanismen, die Entgeltverhandlungen und die nachträglichen Ausgleichsbe- und -verrechnungen völlig verrechtlicht sind, d.h. schnell geht nicht, wenn zuvor erst ein Gesetz verabschiedet werden muss.

Seit Einführung der pauschalierten DRG-Entgelte in der Somatik besteht ein ständiger Konflikt zwischen der Preissteigerung bei den Leistungsentgelten und den Erhöhungsraten der Tarifparteien (Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst bzw. Tarifverträge des Marburger Bundes für Ärztinnen und Ärzte). Es ist jedem verantwortlichen Mitarbeiter im Rechnungswesen und Controlling anzuraten, diesen Mechanismus dauernd zu beobachten. Denn jede Steigerung der Mitarbeiterentgelte über das im Landesbasisfallwert eingepreiste Niveau hinaus geht grds. zu Lasten des Ergebnisses und der Liquidität des Krankenhauses.

Die Finanzbuchhaltung mit ihren Nebenbuchhaltungen wird schwerpunktmäßig unter der **Perspektive des Jahresabschlusses** betrachtet. Welche Bereiche des Rechnungswesens sind von den Abschlussarbeiten vorrangig betroffen? Wie organisiert man einen ordnungsgemäßen und termingerechten Jahresabschluss?

## 1.2 Anwendungsbereich der KHBV

Der **Jahresabschluss des Krankenhauses** ist ein spezieller **Betriebsstättenabschluss**, dessen begriffliche Umschreibung umgangssprachlich weiter gefasst ist als sein rechtlich definierter Anwendungsbereich. Umgangssprachlich werden oftmals unter dem Begriff „Krankenhaus“ zusammengefasst: Kliniken aller Art, z.B. Reha- und Kurkliniken, Diagnosekliniken, Nachsorgekliniken, orthopädische oder neurologische Fachkliniken, aber auch Akutkrankenhäuser, Psychiatrische Landeskrankenhäuser, Bundeswehrkrankenhäuser, BG-Kliniken, Universitätskliniken etc. Bei der Abgrenzung des hier zugrunde liegenden Begriffs „Krankenhaus“ im speziellen Sinne der „**Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)**“ hilft die Definition des § 2 KHG (*Krankenhäuser sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und verpflegt werden können*) nicht weiter. Der Anwendungsbereich der Krankenhaus-Buchführungsverordnung ist grds. durch den Umstand geprägt, dass sich eine Verordnung nur auf die Ermächtigungsgrundlage im Gesetz – hier § 16 Nr. 7 KHG – beziehen kann, also der Anwendungsbereich der KHBV nicht weiter sein kann als der Anwendungsbereich des KHG. In § 1 Abs. 2 KHBV wird weiter konkretisiert:

Diese Verordnung gilt nicht für

1. *die Krankenhäuser, auf die das Krankenhausfinanzierungsgesetz nach seinem § 3 Satz 1 Nr. 1 bis 4 keine Anwendung findet,*
2. *die Krankenhäuser, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 2, 4 oder 7 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes nicht gefördert werden, es sei denn, dass diese Krankenhäuser auf Grund Landesrechts nach § 5 Abs. 2 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes gefördert werden, oder*
3. *die Bundeswehrkrankenhäuser und die Krankenhäuser der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung.*