

Krankenhäuser-spezifische Kosten- und Leistungsrechnung

- aktuelle Anwendung in Deutschland und Aufbau- sowie
Übertragungsmöglichkeiten in andere Länder

(am Beispiel Syrien)

Dissertation

Zur Erlangung des wirtschaftswissenschaftlichen Doktorgrades der
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Göttingen

vorgelegt von

Basil Asaad
aus Syrien

Krankenhäuser-spezifische Kosten- und Leistungsrechnung

**-aktuelle Anwendung in Deutschland und Aufbau- sowie
Übertragungsmöglichkeiten in andere Länder**

(am Beispiel Syrien) -

Dissertation

Zur Erlangung des wirtschaftswissenschaftlichen Doktorgrades
der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Göttingen

vorgelegt von

Basil Asaad

aus Syrien

Göttingen 2000

Erstgutachter: Prof. Dr. Dr. h.c. Jürgen Bloech
Zweitgutachter: Prof. Dr. Helmut Brede
Tag der mündlichen Prüfung: 29. 05. 2000

<u>Inhaltsverzeichnis</u>		<u>Seite</u>
I	Abbildungsverzeichnis.....	4
II	Tabellenverzeichnis.....	10
III	Abkürzungsverzeichnis.....	12
1	EINLEITUNG.....	15
1.1	Problemstellung.....	15
1.2	Zielsetzung der Arbeit.....	16
1.3	Aufbau der Arbeit	17
2	DAS KRANKENHAUS ALS WIRTSCHAFTLICHER BETRIEB.....	20
2.1	Allgemeine betriebswirtschaftlichen Betrachtungen an Kranken- haus.....	20
2.1.1	Begriffsdefinition und Arten von Krankenhäusern.....	20
2.1.2	Das Zielsystem des Krankenhauses.....	24
2.1.3	Die Leistungen eines Krankenhauses.....	26
2.1.4	Aspekte der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus.....	32
2.1.5	Der Betriebsprozess des Krankenhauses.....	34
2.2	Krankenhäuser in Deutschland.....	37
2.2.1	Das Krankenhauswesen in Deutschland.....	37
2.2.1.1	Definition des deutschen Krankenhauses	38
2.2.1.2	Die gesetzlichen Rahmenbedingungen für deutsche Kranken- häuser.....	40
2.2.2	Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit in deutschen Kranken- häusern.....	42
2.2.3	Finanzierungs- und Entgeltsystem der deutschen Krankenhäuser.....	44
2.2.3.1	Das Finanzierungssystem.....	44
2.2.3.2	Das Entgeltsystem in deutschen Krankenhäusern.....	45
2.3	Das syrische Krankenhaus als wirtschaftlichen Betrieb.....	50
2.3.1	Allgemeine Betrachtungen der syrischen Krankenhäuser	50
2.3.2	Die Begriffsdefinition des syrischen Krankenhauses.....	52

2.3.3	Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit in syrischen Krankenhäusern.....	53
2.3.4	Finanzierungssystem in den syrischen Krankenhäusern.....	54
3	GRUNDLAGE DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG IM KRANKENHAUS	55
3.1	Allgemeine Betrachtungen zur Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhaus.....	55
3.1.1	Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung.....	55
3.1.2	Begriffsdefinitionen zur krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung.....	60
3.1.2.1	Kostenbegriff.....	61
3.1.2.2	Leistungsbegriff.....	63
3.2	Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	64
3.2.1	Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	64
3.2.1.1	Die Kosten- und Leistungsrechnung als gesetzliche Dokumentationsgrundlage.....	65
3.2.1.2	Die Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument der Entscheidungsunterstützung.....	70
3.2.2	Rechtliche Rahmenbedingungen der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	72
3.2.2.1	Allgemeine Vorschriften.....	72
3.2.2.2	Spezielle Vorschriften.....	73
3.2.3	Begriffsdefinitionen zur Kosten- und Leistungsrechnung in Deutschland.....	77
3.2.3.1	Kostenbegriff.....	78
3.2.3.2	Leistungsbegriff.....	80
3.2.4	Mindestanforderungen an die Kosten- und Leistungsrechnung im deutschen Krankenhaus.....	82

3.3	Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	84
3.3.1	Rechtliche Rahmenbedingungen der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	84
3.3.2	Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	85
3.3.3	Begriffsdefinition zur Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	86
3.3.3.1	Der Kostenbegriff.....	86
3.3.3.2	Der Leistungsbegriff.....	87
4	TEILGEBIETE DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRE-	
	CHNUNG.....	88
4.1	Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus.....	88
4.1.1	Kostenartenrechnung.....	91
4.1.1.1	Definition und Aufgaben der Kostenartenrechnung.....	91
4.1.1.2	Gliederung der Kostenartenrechnung.....	92
4.1.1.3	Erfassung der Kostenarten.....	96
4.1.2	Kostenstellenrechnung.....	96
4.1.2.1	Definition und Aufgaben der Kostenstellenrechnung.....	98
4.1.2.2	Bildung und Einteilung von Kostenstellen.....	100
4.1.2.3	Durchführung der Kostenstellenrechnung.....	106
4.1.3	Kostenträgerrechnung.....	111
4.1.3.1	Definition und Aufgabe der Kostenträgerrechnung.....	111
4.1.3.2	Identifikation von Kostenträgern.	114
4.1.3.3	Durchführung der Kostenträgerstückrechnung.....	115
4.1.3.4	Durchführung der Kostenträgerzeitrechnung.....	118
4.1.4	Leistungsrechnung.....	120
4.1.4.1	Definition und Aufgaben der Leistungsrechnung.....	120
4.1.4.2	Durchführung der Leistungsrechnung.....	121
4.1.4.3	Erfassung der Leistungsarten und Leistungsstatistik.....	121

4.2	Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern	123
4.2.1	Kostenartenrechnung in den deutschen Krankenhäusern.....	124
4.2.1.1	Definition und Gliederung der Kostenartenrechnung in den deutschen Krankenhäusern.....	124
4.2.1.2	Erfassung der Kostenartenrechnung im deutschen Krankenhaus.....	126
4.2.2	Kostenstellenrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	133
4.2.2.1	Definition und Aufgaben der Kostenstellenrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	133
4.2.2.2	Bildung und Kontierung der Kostenstellen in deutschen Krankenhäusern.....	134
4.2.2.3	Durchführung der Kostenstellenrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	141
4.2.3	Kostenträgerrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	143
4.2.3.1	Definition und Aufgabe der Kostenträgerrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	143
4.2.3.2	Bildung von Kostenträgern in den deutschen Krankenhäusern.....	145
4.2.3.3	Durchführung der Kostenträgerstückrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	147
4.2.3.3.1	Kalkulation von Fallpauschalen.....	149
4.2.3.3.2	Kalkulation von Sonderentgelten.....	158
4.2.3.3.3	Kalkulation von Abteilungspflegesatz und Basispflegesatz.....	160
4.2.3.3.4.	Durchführung der Kostenträgerzeitrechnung.....	161
4.2.4	Leistungsrechnung in den deutschen Krankenhäusern.....	164
4.2.4.1	Definition und Aufgaben der Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	164
4.2.4.2	Erfassung und Bewertung der Leistungen in deutschen Krankenhäusern.....	164
4.2.4.3	Leistungsstatistik in den deutschen Krankenhäusern.....	167

4.3	Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	171
4.3.1	Kostenartenrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	171
4.3.1.1	Definition und Aufgaben der Kostenarten.....	171
4.3.1.2	Erfassung der Kostenartenrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	172
4.3.2	Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	175
4.3.2.1	Definition und Aufgaben der Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	175
4.3.2.2	Bildung der Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	176
4.3.2.3	Durchführung der Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	178
4.3.3	Kostenträgerrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	179
4.3.3.1	Kostenträgerstückrechnung in den syrischen Krankenhäusern.....	179
4.3.3.2	Kostenträgerzeitrechnung in syrischen Krankenhäusern.....	179
5	SYSTEME DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG IM KRANKENHAUS.....	180
5.1	Allgemeine Betrachtungen an Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus.....	181
5.1.1	Zeitbezogene Systeme.....	182
5.1.1.1	Istkostenrechnung.....	182
5.1.1.2	Normalkostenrechnung.....	183
5.1.1.3	Plankostenrechnung.....	184
5.1.2	Zurechnungsbezogene Systeme.....	185
5.1.2.1	Vollkostenrechnung.....	186
5.1.2.2	Teilkostenrechnung.....	187
5.1.2.3	Ausgewählte Kostenverfahren in Krankenhaus.....	188
5.1.3	Prozesskostenrechnung als modernes Kostenrechnungsverfahren.....	190
5.2	Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern.....	196
5.3	Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im syrischen Krankenhaus.....	199

6	DISKUSSION UND ERGEBNISSE.....	200
6.1	Allgemeine Betrachtungen.....	200
6.2	die Notwendigkeit einer Kosten- und Leistungsrechnung sowie eines Kostenmanagements im Krankenhaus.....	204
6.3	Betrachtung des Krankenhausbetriebs in Deutschland und Beurtei- lung seiner Kosten- und Leistungsrechnung.....	208
6.4	Betrachtung und Empfehlungen für syrische Krankenhäuser.....	211
6.4.1	Modernes Management im syrischen Krankenhaus.....	212
6.4.2	Aufbau- und Übertragungsmöglichkeiten einer Kosten- und Leistungsrechnung.....	212 215

<u>Abbildungsverzeichnis</u>	<u>Seite</u>
Abb. 1: Aufbau und Vorgehensweise der Arbeit.....	19
Abb. 2: Konstituive Merkmale des Krankenhauses.....	22
Abb. 3: Zielsystem des Krankenhauses.....	25
Abb. 4: Die Abgrenzung von Leistungskategorien	28
Abb. 5: Typologie der Dienstleistungsbetriebe.....	29
Abb. 6: Schematische Darstellung des Leistungsgeschehens im Krankenhaus...	35
Abb. 7: Betriebsprozess des Krankenhauses	37
Abb. 8: Finanzierungssystem des deutschen Krankenhauses.....	45
Abb. 9: Vergütungssystem von Krankenhausleistungen der deutschen Krankenhäuser.....	46
Abb. 10: Finanzierungssystem der privaten Krankenhäuser in Syrien.....	54
Abb. 11: Finanzierungssystem der staatlichen Krankenhäuser in Syrien.....	54
Abb. 12: Aufgabenschwerpunkte und Informationsempfänger des betrieblichen Rechnungswesens.....	57
Abb. 13: Kosten und Leistung als einander bedingende Größen.....	61
Abb. 14: Erstellung der Aufbauorganisation einer Krankenhaus- Kostenrechnung.....	89
Abb. 15: Stufen und Phasen der Kostenrechnung.....	90
Abb. 16: Kostenartenplan für ein mittelgroßes Krankenhaus.....	97
Abb. 17: Verantwortungsbereiche und Kostenbestimmungsfaktoren.....	102
Abb. 18: Typen innerbetrieblicher Leistungsverflechtungen.....	108
Abb. 19: Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung.....	109
Abb. 20: Der formale Aufbau des Betriebsabrechnungsbogens eines Krankenhauses.....	110
Abb. 21: Kostenträgerarten im Krankenhaus.....	112
Abb. 22: Systematik der Kalkulationsverfahren.....	117
Abb. 23: die kurzfristige Erfolgsrechnung als erweiterte Kostenträgerzeitrechnung.....	119

Abb. 24: Kostenstellenrahmen für die Kosten- und Leistungsrechnung nach KHBV.....	135
Abb. 25: Kostenstellenkontierungskatalog.....	138
Abb. 26: Das Kalkulationsschema für die Ermittlung einer Fallpauschale.....	151
Abb. 27: Das Kalkulationsschema der Kostenträgerzeitrechnung.....	162
Abb. 28: Erlösarten im Krankenhaus.....	163
Abb. 29: Belegungsdaten des Krankenhauses.....	167
Abb. 30: Versorgungsleistungen im Krankenhaus.....	168
Abb. 31: Leistungsstatistik für medizinische Institutionen.....	169
Abb. 32: Systeme der Kostenrechnung im Überblick.....	181
Abb. 33: Teilprozesse im Krankenhaus.....	193
Abb. 34: Brutto-Sozial-Produkt in Deutschland und Syrien.....	202
Abb. 35: Krankenhäuser- und Bettenzahlen Deutschland und Syrien.....	203
Abb. 36: Pflegekosten in Deutschland und Syrien.....	293
Abb. 37: Vergleich der Universitätsklinken Göttingen und Damaskus.....	204
Abb. 38: Kostenartenstruktur des Krankenhauses.....	207

<u>Tabellenverzeichnis</u>	<u>Seite</u>
Tab. 1: Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus.....	59
Tab. 2: Abgrenzung von pagatorischen und kalkulatorischen Kosten.....	79
Tab. 3: Bildungs- und Einteilungsmöglichkeiten der Kosten.....	93
Tab. 4: Anteil des variablen und fixen Anteils bei ausgewählten Kostenarten...	95
Tab. 5: Verantwortungsbereiche des Krankenhauses.....	103
Tab. 6: Verantwortungsbereiche des Krankenhauses.....	105
Tab. 7: Kostenarten und Kostenstruktur.....	126
Tab. 8: Dienstarten der Personalkosten.....	128
Tab. 9: Löhne und Gehälter differenziert nach Dienstarten.....	128
Tab. 10: Kostenarten und Struktur der Sachkosten.....	130
Tab. 11: Differenzierung und Struktur des medizinische Sachbedarfs.....	131
Tab. 12: Kalkulationsobjekte der Kosten- und Leistungs/Erlösrechnung und deren Vergütungsformen.....	147
Tab. 13: Kalkulationsergebnisse für die Abbildung 27: Zusammenstellung der Fallpauschale Nr. 17.02.	158
Tab. 14: Das Kalkulationsschema für die Ermittlung eines Sonderentgeltes (OP- Bereich).....	159
Tab. 15: Das Kalkulationsschema für Ermittlung eines Abteilungspflegesatzes..	161
Tab. 16: Leistungserfassung des Krankenhauses.....	165
Tab. 17: Dienstarten der Personalkosten.....	173
Tab. 18: Kostenarten im syrischen Krankenhaus.....	174
Tab. 19: Kostenstellen eines syrischen Krankenhauses.....	176
Tab. 20: Erlösarten im syrischen Krankenhaus.....	180
Tab. 21: Bezugsgrößen für Teilprozesses „stationäre Krankenversorgung“.....	194

Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abb.	Abbildung
AbgV	Abgrenzungsverordnung
Abs.	Absatz
ÄD	Ärztlicher Dienst
AHA	American Hospital Association
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
Bd.	Band
BMÄ	Bundesmantelvertrag Ärzte
BPFIV	Bundespfllegesatzverordnung
d. h.	das heißt
DKG-NT	Tarif der Deutschen Krankenhausgesellschaft für die Abrechnung erbrachter Leistungen und für die Kostenerstattung vom Arzt an das Krankenhaus
DM	Deutsche Mark
DRG	Diagnosis Related Groups
EBM	Einheitliche Bewertungsmaßstab
EKG	Elektrokardiogramm
F&W	Führen und Wirtschaften im Krankenhaus
ff.	fortfolgend
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GKV-NOG	Krankenversicherung Neuordnungsgesetz
GKV-SolG	Krankenversicherungs-Solidaritätsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GOÄ	Gebührenordnung der Ärzte
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GRG	Gesundheitsreformgesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i.e.S.	Im engeren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
ICD	International Classification of Disease
ICPM	International Classification of Procedures in Medicine
kalk	kalkulatorisch
KG	Kommanditgesellschaft
KHBV	Krankenhaus- Buchführungsverordnung
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
LKA	Leistungs- und Kalkulationsaufstellung

lt.	laut
OP	Operation
PD	Pflegedienst
PMC	Patient Management Categories
PPR	Pflegepersonalregelung
PT	Patient-Tag
S.	Seite
SERS	Syrisches Einheitliches RechnungsSystem
SGB V	Das Fünfte Sozialgesetzbuch
Std.	Stunde
SzU.	Schriftenreihe zur Unternehmensführung
Tab.	Tabelle
u.a.	unter anderem
vgl.	vergleiche
WHO	Weltgesundheitsorganisation
z. B.	zum Beispiel

1 EINLEITUNG

1.1 Problemstellung

Ein Blick auf die weltweite Entwicklung der Gesundheitssysteme zeigt, dass sie sich im letzten Jahrhundert durch große Fortschritte der Medizin qualitativ, quantitativ und strukturell tiefgreifend verändert haben. Bei dieser Entwicklung hat das Krankenhaus als Institution zunehmend eine zentrale Stellung erhalten.¹

Diese Entwicklung hat auch den Gesundheitszustand der Menschen positiv verändert. Allerdings haben die steigenden Erwartungen an die Heil- und Therapiemethoden eine ständige Zunahme der Kosten des Gesundheitswesens zur Folge. Mit knappen finanzielle Ressourcen führt diese Situation zu einem Konflikt zwischen den medizinischen und wirtschaftlichen Zielen des Gesundheitswesens. Insbesondere bei den Krankenhäusern nehmen die Kosten auf Grund der ständig differenzierten Diagnosetechniken und Behandlungsverfahren zu. Damit wird weitergehend die Forderung gestellt, dass die Finanzierung und Steuerung des Krankenhauses nach den Mechanismen des Markts entschieden werden,² wobei die Wirtschaftlichkeit als relevantes Prinzip gesehen werden muss.

Als Folge davon ist die Kostendämpfung im Krankenhaus ein Kernziel des Krankenhausmanagements geworden, wobei hier besonders beachten ist, dass die Maßnahmen der Kostenreduzierung die Qualität der Krankenhausleistungen nicht herabsetzen dürfen. Zur Erfüllung dieses Ziels ist der Aufbau und entsprechend die Entwicklung einer krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung eine notwendige Maßnahme. Im Einzelnen ist es jedoch ein Streitpunkt, welches Kosten- und Leistungsrechnungssystem in einem Krankenhaus geeignet ist. In der USA wurde beispielsweise diskutiert, ob ein Krankenhaus unter den allgemeinen Rechnungsprinzipien (Generally Accepted Accounting Principles GAAP) sein

¹ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1994 a): Positionen der DKG zur Reformdiskussion im Gesundheitswesen, die Stellung des Krankenhauses in der künftigen gesundheitlichen Versorgung, in: Das Krankenhaus, 12/1994, S. 539.

² Deutz, W. (1999): Marketing als Erfolgsfaktor in Krankenhausmanagement, Frankfurt a. M., Berlin, New York, Paris, Wien: Lang, 1999, S. 2.

Kostenrechnungssystem durchführen kann.³ Weiterhin ist zu klären, wie innerhalb des gewählten Systems welche Kosten auf die bezogenen Perioden bzw. Patienten aufgeteilt werden können.

In Deutschland hat der ständige Anstieg der Gesundheitskosten den Gesetzgeber zu häufigen Änderungen der Gesetze veranlasst, die mittlerweile das Krankenhaus als wirtschaftlicher Betrieb betrachten. Damit sind Krankenhäuser gezwungen worden, stärker als früher in Wettbewerb zu treten und Kostensenkungspotentiale zu realisieren.⁴

Im Gegensatz dazu erscheint das Problem in den Entwicklungsländern wie z. B. in Syrien im Vergleich mit den Industrieländern stärker, wo einerseits die Ressourcen wesentlich knapper sind und die Entwicklungsstufe der Wirtschaft und damit der Krankenhäuser niedriger ist bzw. eine Reihe von veralteten Gesetzen und staatlichen Verordnungen als Hindernisse für erfolgreiche Maßnahmen existieren. Andererseits hat sich die Betriebswirtschaftslehre erst im letzten Jahrzehnt in Richtung der Marktwirtschaft geöffnet. Insbesondere im Krankenhaus-Bereich gibt es fast keine Studien, die die Aspekte des Kosten- oder Betriebsmanagements der Krankenhäuser behandeln.

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Ziel der Arbeit ist es, die Übertragbarkeit des deutschen Systems der Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern auf syrische Verhältnisse herauszuarbeiten. Dazu wird das Krankenhaus insbesondere hinsichtlich der Kosten- und Leistungsrechnung betrachtet. Hierbei werden Krankenhäuser als wirtschaftliche Betriebe allgemein sowie die möglichen Anwendungen der Kosten- und Leistungsrechnung dargestellt. Nachfolgend wird die Situation in Deutschland und Syrien analysiert und beurteilt. Dies erscheint relevant, da hier zum ersten Mal in Deutschland ein Überblick über die Situation der syrischen Krankenhäuser darlegt wird. Weiterhin ist für Syrien die marktorientierte Betriebswirtschaftslehre relevant, und die in der

³ Finkler, S.(1994 a): Cost Accounting for Human Resources in Hospitals, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994. S. 19.

⁴ Vgl. Neubauer, G.: Kriterien zur Bewertung und Auswahl eines Krankenhaus-Vergütungssystems, in: das Krankenhaus, 10/ 1998, S. 578.

deutschen Praxis aktuell angewendete Kosten- und Leistungsrechnung kann als Vorbild für Krankenhäuser betrachtet werden.

1.3 Vorgehensweise und Aufbau der Arbeit

Im zweiten Kapitel wird das Krankenhaus als wirtschaftlicher Betrieb betrachtet, wobei nach einer allgemeinen Begriffsdefinition das Krankenhauswesen in Deutschland inklusive der gesetzlichen Rahmenbedingungen und des Finanzierungs- und Entgeltsystems dargestellt wird. Nachfolgend wird die Situation der syrischen Krankenhäuser als wirtschaftliche Betriebe analysiert.

Das dritte Kapitel beschäftigt sich mit den Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus. Hier wird ebenfalls zunächst eine Definition der Begriffe vorgenommen. Bei der Betrachtung der deutschen Krankenhäuser werden die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung als Dokumentationsgrundlage und als Instrument der Entscheidungsunterstützung sowie die rechtlichen Rahmenbedingungen dargestellt. Darüber Hinaus wird die Grundlagen sowie die Angelegenheiten der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Betriebe erläutert. Grundsätzlich ist in syrischen Krankenhäusern die Durchführung einer Kosten- und Leistungsrechnung nicht vorgesehen.

In Kapitel 4 werden die Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung – Kostenarten-, -stellen- und -träger- und Leistungsrechnung – dargestellt. Im nachfolgenden Kapitel werden die Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung erörtert, wobei zwischen zeitbezogenen (Ist- Normal und Plankostenrechnung) und zurechnungsbezogenen (voll- und Teilkostenrechnung) Systemen unterschieden wird. Dabei werden jeweils die aktuellen Anwendungen in deutschen Krankenhäusern sowie mögliche Anwendungen in Syrien untersucht.

Im abschließenden sechsten Kapitel wird die Notwendigkeit einer Kosten- und Leistungsrechnung sowie eines Kostenmanagements im Krankenhaus allgemein hergeleitet und der derzeitige Krankenhausbetrieb in Deutschland beurteilt. Nachfolgend werden Empfehlungen für eine Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern gegeben, wobei die wirtschaftlichen Unterschiede zwischen Deutschland und Syrien herausgearbeitet werden. Aufgrund der

Ähnlichkeiten des Krankenhaus-Prozesses erscheint jedoch eine Übertragung möglich.

In der gesamten Arbeit werden die Betrachtungen in drei Ebene vorgenommen: Zunächst werden die Aspekte theoretisch nach der Lage der betriebswirtschaftlichen Literatur des Krankenhauswesens, insbesondere bezüglich des Rechnungswesens, behandelt.

Zweitens werden aktuelle Anwendungen in Deutschland dargestellt, die gemäß den entsprechenden Gesetzen und Vorschriften praktiziert werden sollen.

Zuletzt wird die Situation der syrischen Krankenhäuser behandelt. Dabei ergibt sich aufgrund der fehlenden gesetzlichen und wissenschaftlichen Grundlagen die Schwierigkeit einer einheitlichen Betrachtung. Alternativ wurde die Praxis im Uniklinikum Damaskus untersucht und anhand der vorgefundenen Gegebenheiten die Durchführung einer Kosten- und Leistungsrechnung dargestellt. Dabei stellt das Syrische Einheitliche Rechnungssystem (SERS), das für alle wirtschaftlichen Betriebe gilt, eine Beschränkung dar.

Abb. 1 stellt der Aufbau der Arbeit in Zusammenhang mit dem Verfahren, das in den Kapiteln verfolgt wird, zusammenfassend dar.

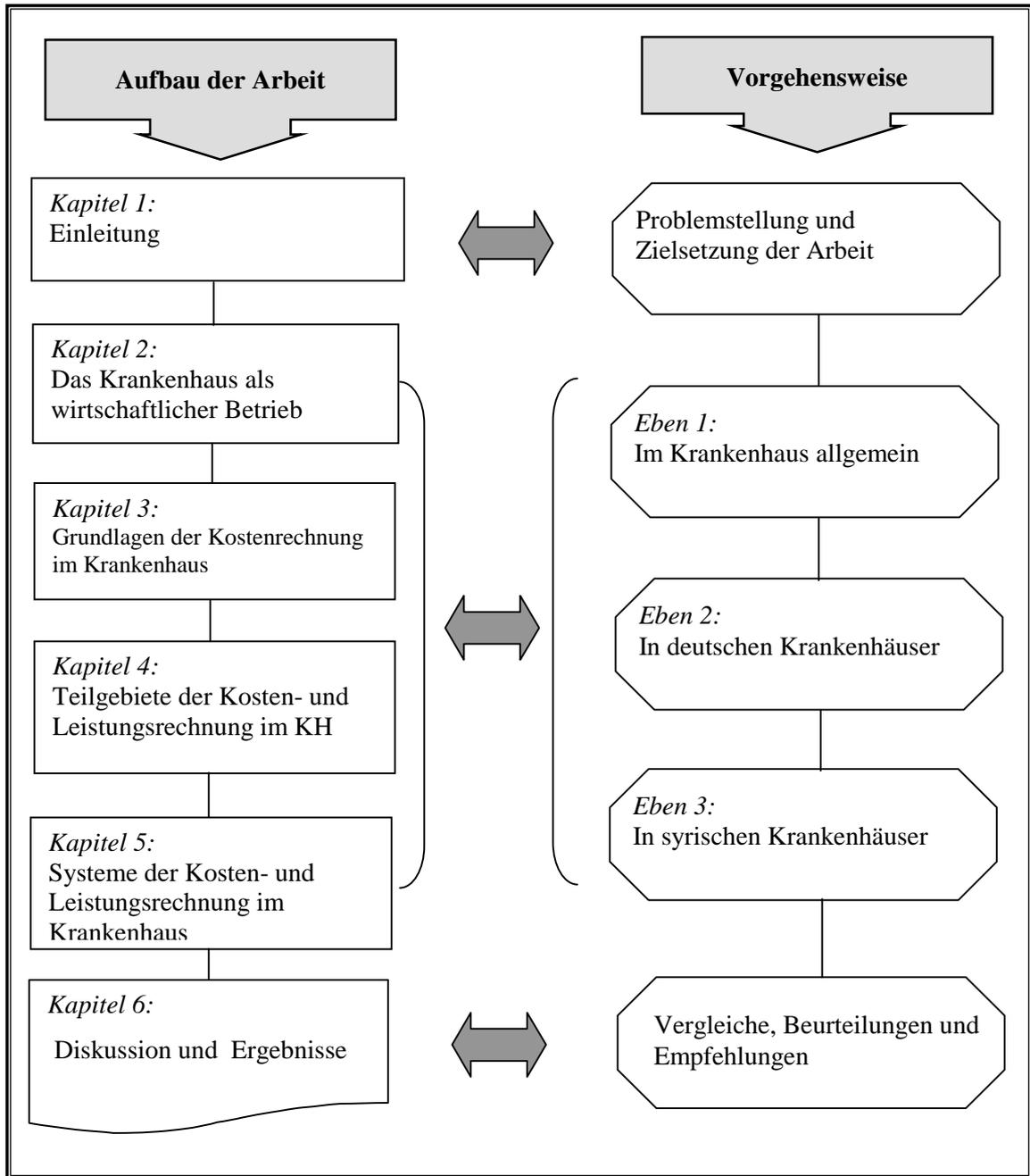


Abb. 1: Aufbau und Vorgehensweise der Arbeit.

2 DAS KRANKENHAUS ALS WIRTSCHAFTLICHER BETRIEB

In diesem Kapitel wird das Krankenhaus als wirtschaftlicher Betrieb in Betriebswirtschaftslehre, in Deutschland sowie in Syrien näher betrachtet, wobei insbesondere auf Aspekt der Kostenrechnung eingegangen wird.

2.1 Allgemeine betriebswirtschaftlichen Betrachtungen an Krankenhaus

Das Krankenhaus ist ein äußerst komplexes System. Die Kostenrechnung muss als Subsystem betrachtet werden, dessen Ausgestaltung am Gesamtsystem zu orientieren ist. Aus diesem Grund scheint es zwingend, zunächst den gesamten Krankenhausbetrieb mit seinen Zielen einführend zu betrachten, bevor für das Instrument „Kostenrechnung“ ein Sollkonzept entwickelt werden kann. Diese Betrachtung wird nur insoweit behandelt, als es für das Instrument „Kostenrechnung“ unmittelbare Bedeutung hat.

2.1.1 Begriffsdefinition und Arten von Krankenhäusern

Ausgehend von der Aufgabenstellung im Gesamtsystem der medizinischen, pflegerischen und sozialen Versorgung werden Krankenhäuser von der American Hospital Association (AHA) als Organisation definiert, die über eine geordnete medizinische Mannschaft und ständige medizinische Ausstattungen verfügt, wo den Patienten die benötigten Diagnosen, Therapie, Pflege und Versorgung gegeben werden.⁵

Die Weltgesundheitsorganisation (WHO) hat weitgehend das Krankenhaus definiert, das sowohl eine medizinische als auch eine soziale Institution darstellt, dessen Angebote im Haus erreicht werden können. Darüber hinaus stellt das Krankenhaus ein medizinisches und soziales Ausbildungs- und Untersuchungszentrum dar. Die WHO hat aber bemerkt, dass diese Definition nicht mit den praktischen Situationen der Krankenhäuser in vielen Entwicklungsländern übereinstimmt. Deswegen hat sie das Krankenhaus in diesen Ländern als Organisation

⁵ American Hospital Association (1974): Classification of Health Care Institutions, Chicago, 1974. S. 10.

definiert, in der für stationär aufgenommene Patienten medizinische und pflegerische Fürsorge gegeben wird.⁶

Allgemein sind Krankenhäuser sozial-technische, zielgerichtete, dynamisch offene, adaptive Systeme. Sie sind also Organisationen, die Entscheidungen über Ziele und Mitteleinsatz der Krankenversorgung treffen. Dabei sind Krankenhäuser eine besondere Erscheinungsform von Betrieben.⁷

Das Krankenhaus stellt eine Institution dar, deren hauptsächliche Aufgabe es ist, im Falle einer Krankheit den Zustand des betroffenen Menschen positiv zu beeinflussen. Die positive Beeinflussung des Gesundheitszustandes bedeutet die Verbesserung oder zumindest verhindert eine Verschlechterung des Gesundheitszustandes. Im Rahmen der Leistungserstellung werden Gesundheitsgüter hervor- gebracht, die zu einer Verbesserung des Gesundheitszustandes beitragen sollen. Allerdings hat Krankenhaus sowohl ärztliche und pflegerischer Leistung als auch die Unterbringung und Verpflegung der Patienten zu sorgen.⁸

Nach dem Gesundheitskonzept der WHO wurde die Gesundheit so definiert, dass unter Gesundheit sowohl körperliches als auch soziales und seelisches Wohlbefinden verstanden wird. Dieses Konzept hat sich insofern durchgesetzt, als heute in der Forschung grundsätzlich zwischen physischer, psychischer und sozialer Gesundheit unterschieden wird.⁹

Dementsprechend kann eine Messung der Gesundheit beziehungsweise der Veränderung des Gesundheitszustandes auf diesen obengenannten drei Ebenen vorgenommen werden. Da es sich bei der Gesundheit also um eine mehrdimensionale Größe handelt, lässt sich die Verbesserung des Gesundheitszustands der Patienten nicht exakt bestimmen oder in eindeutigen messbaren Größen ausdrücken. Zudem

⁶ Vgl. World Health Organization (1980): The Management of Hospitals, Technical Report Series, Geneva: WHO, 1980. S. 6-7.

⁷ Vgl. Hübner, H. (1980): Kostenrechnung im Krankenhaus, Grundlagen, Wirtschaftlichkeitsanalyse, Betriebsvergleich, 2. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, 1980, S. 22.

⁸ Vgl. Schwartz, A. (1997): Informations- und Anreizprobleme im Krankensektor DUV., Wiesbaden, 1997. S. 11.

⁹ Vgl. Mooney, G. (1986): Economics, Medicine, and Health care, Sussex: Wheat sheaf Books, 1986, S. 22.

ist die Einschätzung des Gesundheitszustandes stark von subjektiven Definitionen des Wohlbefindens durch das einzelne Individuum abhängig.¹⁰

Für eine differenzierte Betrachtung der Institution „Krankenhaus“ lässt sich eine Vielzahl von Unterscheidungskriterien heranziehen, das stellt Abb. 2 dar.

Merkmale	Relevante Ausprägungen			
Zielsetzung	For – Profit		Non - Profit	
Trägerschaft	Privates Krankenhaus	Freigemeinnütziges Krankenhaus	Öffentliches Krankenhaus	
Versorgungsstufe	Grundversorgung	Regelversorgung	Schwerpunktversorgung	Zentralversorgung
Art der Entlohnung Festbesoldete	Chefarzt-Krankenhaus	Belegarzt-Krankenhaus	Festbesoldeten-Krankenhaus	

Abb. 2: Konstitutive Merkmale des Krankenhauses.

In der Literatur findet man häufig eine Einteilung in „For-Profit“ und „Non-Profit“-Krankenhäuser, wobei die primäre Zielsetzung des Unternehmens als Kriterium herangezogen wird. For-Profit-Krankenhäuser als erwerbswirtschaftliche Betriebe sind primär auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet und dadurch von Non-Profit-Krankenhäuser als bedarfswirtschaftlicher Betrieb abzugrenzen, die an der Bedarfsdeckung orientiert sind.¹¹ Das oberste Betriebsziel des Non-Profit-Krankenhauses kann man daher definieren mit Bedarfsdeckung der Bevölkerung des Einzugsbereiches mit adäquaten, qualitativ hochwertigen medizinischen Leistungen.¹² Aber dieses Oberziel muss jedoch unter wirtschaftlichen Bedingungen erbracht werden. So ist im Krankenhauswesen ausdrücklich vorgesehen, dass Krankenhäuser ihre Verwaltung und Wirtschaftsführung planmäßig, wirtschaftlich und sparsam zu halten und somit Ausgaben zu vermeiden haben, die für den Betrieb, die

¹⁰ Vgl. Kaltenbach, T. (1993): Qualitätsmanagement in Krankenhaus, Qualitäts- und Effizienzsteigerung auf der Grundlage des Total Quality Management, 2. Aufl., Melsunger, 1993, S.665.

¹¹ Vgl. Aldag, H. (1988): Rahmenbedingungen, Problemlösungserfordernisse und konzeptionelle Grundlegung eines Marketing für Krankenhäuser, Dissertation, Göttingen, 1988, S. 6.

¹² Vgl. Schäfer, G. (1988): Betriebswirtschaftliche Aspekte in der Krankenhausfinanzierung, herausgegeben von der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten e. v., Marl, 1988.S. 19.

Erhaltung und die Erweiterung der Krankenanstalt nicht unbedingt erforderlich sind.

Non-Profit-Krankenhäuser unterliegen aber nicht den Regeln der Marktwirtschaft. Ausgaben, Kosten und Finanzierung richten sich nicht nach Angebot und Nachfrage, sondern werden zwischen dem Krankenhaus und seinen Sozialpartnern ausgehandelt.

Ein weiteres wichtiges Charakteristikum stellt die Trägerschaft dar. Hierbei lassen sich private und öffentliche Träger unterscheiden. Private Träger können - wie im Fall der privaten Krankenhäuser - natürliche Personen oder juristische Personen des Privaten Rechts sein.¹³ Zu den privaten Trägern zählen aber auch kirchliche Träger oder Träger der freien Wohlfahrtspflege wie Stiftungen oder Vereine. Krankenhäuser, die in diese Trägerkategorie fallen, werden als freigemeinnützige Krankenhäuser bezeichnet. Der Wirtschaftsgrundsatz, der diesen Krankenhäusern zugrunde liegt, entspricht dem karitativen oder humanitären Prinzip.

Öffentliche Krankenhäuser werden von öffentlichen Trägern wie die Staat bzw. Gebietskörperschaften (Länder, Kreise, Kommunen), Zweckverbänden von Gebietskörperschaften oder Sozialleistungsträgern (z.B. staatliche Versicherungsanstalt) nach dem Prinzip der Daseinsfürsorge betrieben und unterhalten.¹⁴

Eine Zuordnung der Krankenhäuser zu verschiedenen Versorgungsstufen kann nach Breite und Tiefe des medizinisch-pflegerischen Leistungsspektrums und der in Bettenzahlen ausgedrückten Größe des Krankenhauses erfolgt werden. Hierbei findet man Krankenhäuser für Grund-, Regel-, Schwerpunkte- und Zentralversorgung.

Ein weiteres Unterscheidungskriterium ist die Art der Entlohnung der leitenden Ärzte. Hiernach lassen sich Chefarzt-, Belegarztkrankenhäuser und Krankenhäuser mit festbesoldeten Ärzten unterscheiden.

¹³ Vgl. Fischer, D. (1988): Marktstruktur und Marktverhalten in der Krankenhauswirtschaft, Spardorf, 1988, S. 54.

¹⁴ Vgl. Aldag, H. (1988), S. 6.

2.1.2 Das Zielsystem des Krankenhauses

Alle Entscheidungen im Krankenhaus sollen einem möglichst geschlossenen, präzisen und widerspruchsfreien Wertsystem unterworfen sein, um rationales Handeln zu gewährleisten. Dieses Wertsystem wird „Zielsystem“ genannt. Ein Zielsystem dient der Beurteilung und Auswahl von Handlungsalternativen.¹⁵

Die Ziele im Krankenhaus selbst können wiederum nur unter Einordnung in das übergeordnete Gesundheitsversorgungssystem gesehen werden. Erst eine Operationalisierung der vorgegebenen und für sich selbst wenig aussagefähigen Zielen des Gesundheitssystems führt zu erreichbaren Zielen.

Im Gegensatz zum privaten Erwerbsbetrieb, deren Leistungsaufgaben - wie die Produktion von Waren oder Dienstleistungen - in erster Linie der Gewinnzielung dienen, stellt sich die Situation in den meisten Krankenhäusern völlig anders dar. Einerseits dienen hier die Leistungsaufgaben in ihrer ursprünglichen Form allein der Erfüllung des Betriebszwecks. Die Mehrzahl der Krankenhäuser hat in ihrer Eigenschaft als Wirtschaftsbetriebe im Vergleich zu Industrieunternehmen eine strategische Dimension weniger. Andererseits ist das Krankenhaus dadurch geprägt, dass ihm seine Ziele meistens von anderen vorgegeben werden. Das wichtigste Ziel ist das Gewährleistungsziel. Staat oder öffentliche Gebietskörperschaften als Träger streben einen politisch bemessenen Zustand der Versorgung mit Krankenhausleistungen an.¹⁶

Das Hauptziel des Krankenhausbetriebs ist die Deckung des Krankenverbesserungsbedarfs der Bevölkerung an voll- und semistationären Krankenhausleistungen. Je nach den Gegebenheiten und Bedingungen des einzelnen Krankenhauses wird dieses Hauptziel durch Nebenziele ergänzt, die parallel zum Hauptziel angestrebt werden. Hier zu zählen u.a. Repräsentation des Krankenhausträgers, die Erzielung von Einkünften, die Sicherung der Arbeitszufriedenheit des Krankenhauspersonals, medizinische Forschung sowie Aus- und Weiterbildung des Gesundheitspersonals.

¹⁵ Vgl. Eichhorn, S. (1987): Krankenhausbetriebslehre: Theorie und Praxis der Krankenhausleistungsrechnung, Kohlhammer(Hrsg.), Bd.3, Köln, Stuttgart, Berlin, Mainz, 1987 S. 14.

¹⁶ Vgl. Richter, H. (1997), S. 17.

Als Sachziel eines Krankenhausbetriebs kann mithin die Verbesserung der voll- und teilstationären der Intensiv-, Normal-, Langzeit- und Teilzeitversorgung angesehen werden. Sie umfasst die Teilleistungen der ärztlichen Behandlungen, pflegerischen Betreuung, sozialen Fürsorge, seelsorgerischen Hilfe und Hotelversorgung. Hinzu können ambulante Krankenversorgung sowie Lehre und Forschung treten. Abb. 3 stellt das Zielsystem des Krankenhauses dar.

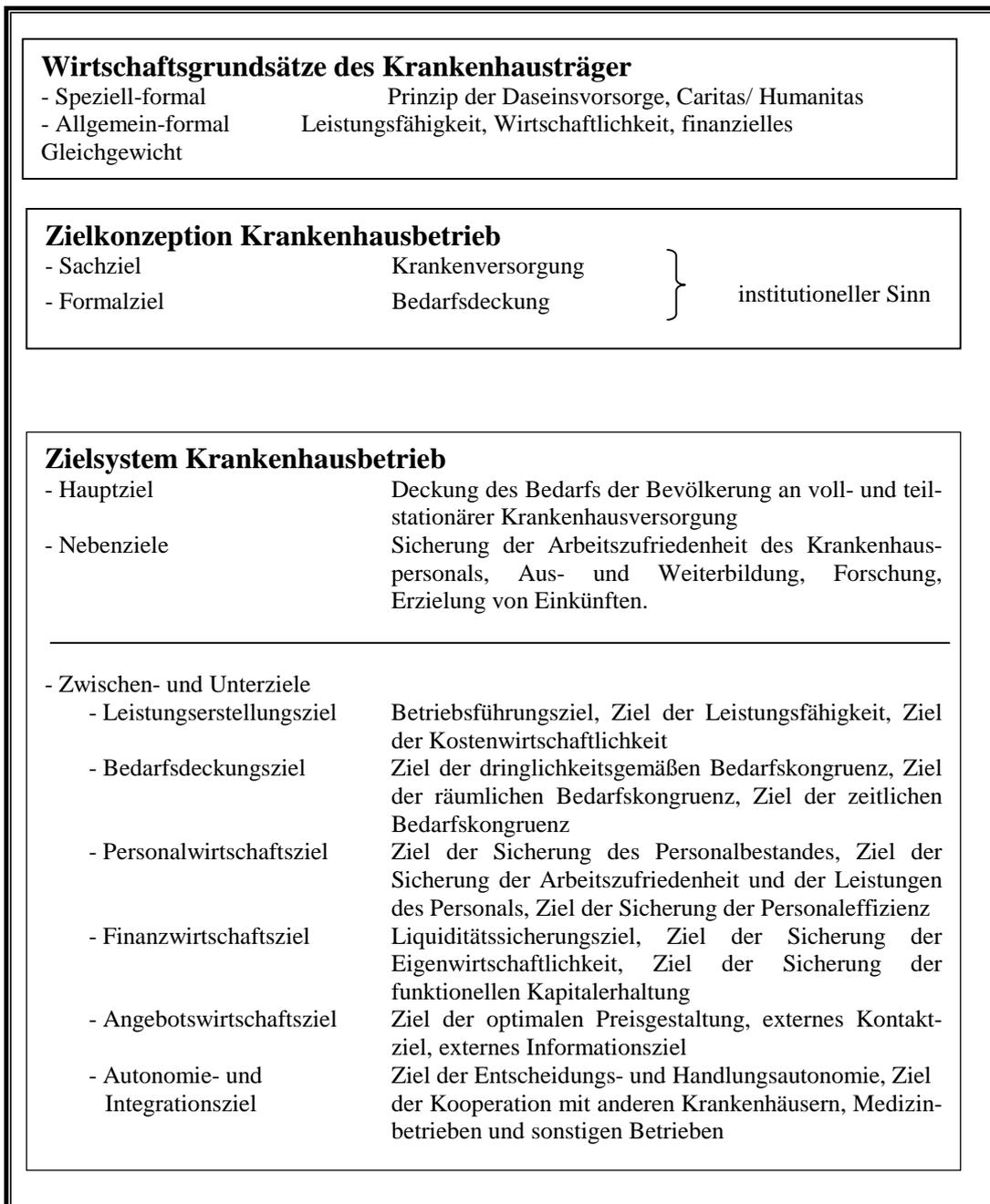


Abb. 3: Zielsystem des Krankenhauses.¹⁷

¹⁷ In Anlehnung an Eichhorn, S. (1987) S. 15

2.1.3 Krankenhausleistungen

Im Allgemein wird im Zusammenhang mit betriebswirtschaftlichen Überlegungen unter „Leistung“ das Ergebnis der betrieblichen Betätigung verstanden. Leistung ist „sachzielbezogene Entstehung von Gütern materieller oder immaterieller Art“.¹⁸ Der Leistungsbegriff wird daher von zwei Merkmalen bestimmt:

- Güterentstehung, d.h. eine Leistung liegt nur dann vor, wenn in einem Betrieb neue Wirtschaftsgüter entstehen,
- Zweckbestimmung, d.h. zur Leistung rechnen nur solche Güterentstehungen, die aus dem Prozess der betrieblichen Leistungserstellung hervorgegangen sind und die dem angestrebten Sachziel des Betriebes entsprechen.

Die Definition der Krankenhausleistung ergibt sich aus der vorangegangenen Formulierung der Aufgaben eines Krankenhauses. Entsprechend sind Krankenhausleistungen sämtliche Anstrengungen, die der Erfüllung eben jener Aufgaben dienen: Das Krankenhaus erbringt eine Leistung, wenn es den einer stationären Behandlung bedürftigen Patienten nach Maßgaben des medizinischen Kenntnisstandes und unter Berücksichtigung des medizinischen Fortschritts behandelt.¹⁹ Die Kernaufgaben, das Erkennen, Heilen, Bessern oder Lindern von Krankheiten, Leiden, Körperschaden der das Krankenhaus aufsuchenden Patienten wird durch Leistungen erfüllt, die das Krankenhaus unmittelbar für den Markt erbringt.²⁰

Im ersten Schritt sind die Krankenhausleistungen in drei Kategorien zu unterteilen, und zwar die Bereithaltung von Krankenhausbetten (Vorhalteleistung), die medizinischen Behandlung von Patienten und die pflegerische Betreuung der Patienten einschließlich der reinen Hotelleistungen.²¹

¹⁸ Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988): Krankenhausbetriebslehre: Grundzüge der Betriebsführung im Krankenhaus, 1. Aufl., Wien, 1988, S. 18.

¹⁹ Vgl. Wiedermann, R. (1980): The Management of Hospitals, Technical Report Series, Geneva: WHO, 1980, S. 5.

²⁰ Vgl. Kaltenbach, T. (1993), S. 45.

²¹ Die Bereithaltung von Krankenhausbetten wird am besten durch die Zahl der Betten ausgedrückt. Die medizinischen Behandlung wird durch die Zahl der Behandlungsfälle repräsentiert. Und die pflegerische Betreuung der Patienten siegelt sich in der Zahl der Pflgetage wieder. Vgl. Herbold, W., Horstmann, P., Gemke, H., Diek, M. (1997): Leistungsstrukturveränderungen – Nullrunde oder Budgeterhöhung?, in: Das Krankenhaus, 7/ 1997, S. 533.

Das gesamte Spektrum der Leistungen des Krankenhauses läßt sich wiederum in Untergruppen der unterschiedlichen Ressourcenaufwendigkeit wie Diagnose-, Therapie-, Pflege- und Versorgungsleistungen aufgeteilt werden.²² Diagnoseleistungen betreffen ärztliche Einzelleistungen zur Feststellung und Benennung von Krankheiten. Therapieleistungen umfassen solche Einzelleistungen, die der Heilbehandlung des aufgenommenen Patienten dienen. Pflegeleistungen erfolgen im Bereich der Grundpflege (allgemeine Pflege) und der Behandlungspflege (spezielle Pflege).²³ Einzelleistungen der Grundpflege dienen unabhängig vom Krankheitsbild der Befriedigung normaler Lebensbedürfnisse des Patienten und seiner psychischen und sozialen Betreuung. Die Behandlungspflege umfasst Pflegeleistungen, die im Zusammenhang mit der Diagnose und Therapie erbracht werden.²⁴ Versorgungsleistungen betreffen Aufgaben der Versorgung und Verwaltung, die sich aus dem stationären Aufenthalt des Patienten ergeben.²⁵ Die beispielhafte Aufgliederung des primären Leistungsspektrums zeigt Abb. 4:

²² Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988), S. 249.

²³ Vgl. Pschyrembel, W. (1986): Klinisches Wörterbuch, Berlin, 1986, S. 347 und S. 654.

²⁴ Vgl. Eichhorn, S. (1975): Krankenhausbetriebslehre - Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Band. I, 3. Aufl., Stuttgart, Köln, Berlin, Mainz, 1975, S. 364.

²⁵ Vgl. Schmitz, R. (1993): Patientenbezogene Steuerung in Krankenhaus, Stuttgart, 1993, S. 38.

I.	Diagnoseleistungen	- Laboratoriumsdiagnostik - Röntgendiagnostik - Endoskopie - Sonographie
II.	Therapieleistungen	- Operationen - Strahlentherapie - Physikalische Therapie - Medikamentöse Therapie
III.	Pflegeleistungen	- Grundpflege - Körperpflege und Ernährung - Hilfestellung bei Ausscheidungen - Bewegung und Lagerung - Behandlungspflege - Assistenz bei diagnostischen Leistungen - Assistenz bei therapeutischen Leistungen - Vitalzeichenkontrolle - Arzneimittelgabe - Wundbehandlung
IV.	Versorgungsleistungen	- Unterbringungsleistung - Speisen und Wäscheversorgung

Abb. 4: Die Abgrenzung von Krankenhaus-Leistungskategorien²⁶

Daneben können sonstige Leistungen wie z. B. Schule im Krankenhaus, Krankenhausbibliothek, Krankenhaus-Cafe oder Shop im Klinik als Zusatznutzen bezeichnet werden.²⁷

Nach der Art der betrieblichen Leistungen gehört das Krankenhaus mithin zur Gruppe der Dienstleistungsbetriebe. Innerhalb dieser Gruppen handelt es sich bei der Krankenhausleistung um einen der so genannten kundenpräsenzbedingten Dienstleistungsbetrieben „Gastbetrieben“.²⁸ Abb. 5 stellt die Typologie der Dienstleistungsbetriebe dar.

²⁶ Quell: Preuß, O. (1996): Kosten und Deckungsbeitragsmanagement im Krankenhaus unter besonderer Berücksichtigung von Fallpauschalen und Sonderentgelten, Lang, P. (Hrsg.), Frankfurt am Main, Berlin, Bern, New York, Paris, Wien, 1996, S. 37.

²⁷ Vgl. Deutz, W. (1999): Marketing als Erfolgsfaktor in Krankenhausmanagement, Frankfurt a. M., Berlin, Neu York, Paris, Wien: Lang, 1999, S. 48-49.

²⁸ Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988) S. 7.

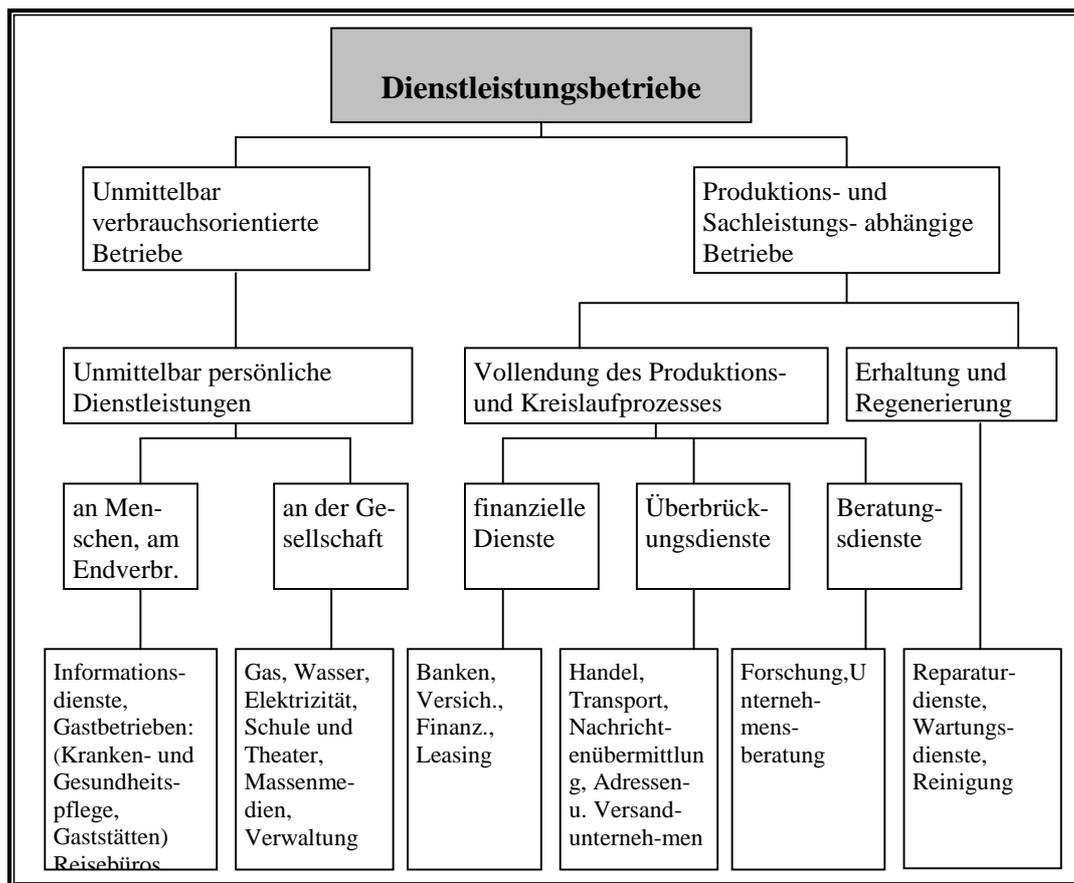


Abb. 5: Typologie der Dienstleistungsbetriebe²⁹

Man spricht in diesem Zusammenhang auch von beiderseitig personenbezogenen Dienstleistungen, da die Erstellung und die Inanspruchnahme der betrieblichen Leistungen die Präsenz des Kunden erfordert.³⁰ Krankenhausleistungen sind somit personengebundene Dienstleistungen. Bei den personengebundenen Dienstleistungen ist das Auffinden geeigneter Leistungskategorien mit erheblichen Problemen verbunden. Die Mengenkategorie lässt sich bei Dienstleistungen nur bedingt definieren und abgrenzen. Sie können daher nur schwer operationalisiert oder gemessen werden. Erschwerend kommt hinzu, dass bei Leistungsbeginn der Leistungsumfang nicht eindeutig absehbar ist.³¹

²⁹ Quelle: Keun, F. (1997): Einführung in die Krankenhauskostenrechnung, 3. Überarbeitete Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1997, S. 2.

³⁰ Vgl. Berekoven, L. (1985): der Leistungsmarkt- Sachliche und empirische Befunde, in: Pestel (Hrsg.), 1985, S. 28.

³¹ Vgl. Herder-Dorneich, Ph. (1981): Problemgeschichte der Gesundheitsökonomik, in: Herder-Dorneich, Thiemeyer (Hrsg.), 1981., S. 29 ff.

Der Konsument nimmt im Krankenhaus die Dienstleistung zur Wiederherstellung oder Verbesserung seines eignen Gesundheitszustandes in Anspruch. Dabei werden Krankenhausleistungen in der Regel folgende Besonderheiten zugeschrieben:

- *Erstellung und Konsum erfolgen simultan*: Diese Simultaneität bezieht sich auf den Umstand, dass Dienstleistungen im Leistungserstellungsprozess „uno-acto“ konsumiert werden.³² Das Uno-acto-Prinzip beschreibt den Umstand, dass schon mit der Erbringung der Leistung die Vertragserfüllung bzw. die Konsumtion der Leistung beginnt. Das bedeutet allerdings nicht, dass der Konsument während des Leistungserstellungsprozesses immer anwesend sein muss,³³ obwohl dies bei einer Reihe von Dienstleistungen (wie bei der Krankenhausleistung) zwangsläufig der Fall ist.

Krankenhausleistungen sind damit weder lager- noch transportfähig. Sie müssen zum Zeitpunkt und am Ort der Erstellung der Nachfrage produziert werden. Zudem müssen Nachfragespitzen absorbiert werden können. Dadurch steigt der Anteil der Bereithaltungskosten an den Gesamtkosten des Krankenhauses.³⁴ Im Prinzip kann ein Krankenhaus in mancher Hinsicht mit der Feuerwehr verglichen werden, deren Kosten im Wesentlichen unabhängig davon entstehen, ob es brennt oder nicht. Alle Kosten, die im Krankenhaus zur Aufrechterhaltung seiner Betriebsbereitschaft anfallen, entstehen, unabhängig von der erwarteter Auslastung.³⁵

- *Dienstleistungen werden unter Einbringung eines externen Faktors erbracht*: Diese Integration eines externen Faktors bezeichnet die Tatsache, dass die Leistungserstellung nur möglich ist, wenn der Konsument sich selbst oder eines seiner Güter an dem Prozess beteiligt,³⁶ d.h. Leistungserbringung im Krankenhaus bedingt die Mitwirkung des Patienten. Bei der Leistungserstellung

³² Vgl. Stauss, B. (1989): Beschwerdepolitik als Instrument des Dienstleistungsmarketing, in: Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung, 1989, S. 48.

³³ Vgl. Meyer, D. (1993): Technischer Fortschritt im Gesundheitswesen, Tübingen, 1993, S. 25.

³⁴ Vgl. Riebel, P. (1982): Grundfragen der Kostenrechnung im Gesundheitswesen und ihre Folgerungen für die Ordnungspolitik, in: Gäfgen, Lampert (Hrsg.), 1982, S. 66.

³⁵ Vgl. Hildbrand, R. (1988), S. 377.

³⁶ Vgl. Wiedermann, R. (1998), S. 24.

arbeiten Produzent und Konsument unmittelbar zusammen.³⁷ Daraus ergeben sich verschiedene Konsequenzen für die Leistungserstellung und Leistungsmessung im Krankenhaus. Verweigert z.B. der Patient seine Mitwirkung, so kann der Gesundheitsprozess im Krankenhaus erfolglos bleiben.³⁸ Die Endkombination der Produktionsfaktoren wird somit auch durch die Beteiligung des Patienten bestimmt. Diese führt zum Problem, dass die Krankenhausleistung nicht ohne Weiteres von der Patientenleistung getrennt werden kann.³⁹ Falls man die Leistung alleine dem Krankenhaus zurechnet, ergeben sich Ungleichheiten durch die unterschiedliche Mitwirkung des Patienten.

- *Beschränkte Substitutionalität der Produktionsfaktoren:* Der Betriebsprozess im Krankenhaus wird nicht nur von Menschen getragen, sondern er betrifft auch unmittelbar den Menschen (den Patienten). Die Kundenpräsenz und die Unmöglichkeit, immaterielle Bestandteile der Krankenhausleistung durch Maschinen zu ersetzen, eröffnen der Krankenhausführung nur beschränkte Rationalisierungspotentiale.⁴⁰ Somit sind den Rationalisierungsbestrebungen im Krankenhaus natürliche Grenzen gesetzt. Ein Überschreiten dieser Grenzen könnte das eigentliche Ziel der Krankenhausarbeit gefährden.⁴¹
- *Geringe Angebotselastizität:* Bei kurzfristiger Änderung der Nachfrage erfolgt die Kapazitätsanpassung erst mit großer Verzögerung. Die Notwendigkeit, qualifizierte Fachkräfte für die Leistungserbringung im Krankenhaus einsetzen zu müssen, raubt dem Krankenhaus die Möglichkeit zur flexiblen Gestaltung der Leistungskapazität im kurzfristigen Bereich.

³⁷ Vgl. Strehlau-Schwoil, H. (1993): Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung an die Erfordernisse des GSG-Deckungsbeitragsrechnung und relative Einzelkostenrechnung, in: Das Krankenhaus, 5/1993, S. 112.

³⁸ Vgl. Herder-Dorneich, P. (1985): Wettbewerb und Rationalitätsfalle im System der Gesetzlichen Krankenversicherung, in: Hamm, Neubauer (Hrsg.) 1985, S. 25.

³⁹ Vgl. Unterhuber, H. (1986): Preissteuerung in der Krankenhausversorgung. Möglichkeiten und Grenzen der Anwendung von Preisen zur Steuerung der Versorgung mit Krankenhausleistungen, Dissertation an der Bundeswehruniversität München, 1986, S. 72.

⁴⁰ Vgl. Strehlau-Schwoil, H. (1993), S. 113.

⁴¹ Vgl. Eichhorn, S. (1975), S. 14.

2.1.4 Aspekte der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip als ein Ziel aller wirtschaftlichen Betriebe wird gemeinhin mit Rationalprinzip beschrieben, das zwei Varianten besitzt.⁴²

- i. Maximalprinzip: Dabei soll die größtmögliche Leistung mit gegebenen Mitteln realisiert werden.
- ii. Minimalprinzip: Dabei soll eine bestimmte Leistung mit dem geringstmöglichen Mitteleinsatz erreicht werden.

Wenn auch beim Betrieb „Krankenhaus“ die Bedarfsdeckung an Krankenhausleistungen im Vordergrund steht, so orientieren sich doch alle Entscheidungen am Wirtschaftlichkeitsprinzip. In den Krankenhäusern greift dabei in der Regel Minimumprinzip, da die Ziele der Leistungserbringung festgelegt sind, aber die Mittel variiert werden können. Das bedeutet, die medizinisch notwendigen und zweckmäßigen Leistungen sollen mit möglichst geringen Kosten erbracht werden.⁴³

Unter Wirtschaftlichkeit der Krankenhausversorgung versteht man die Angemessenheit von Art und Umfang der Arbeitsleistungen, Sachgüter und Betriebsmittel, die zur Erstellung der Einzelleistungen im Bereich von Diagnostik, Therapie, Pflege und Hotelversorgung eingesetzt werden (Mitteladäquanz des Leistungserstellungsprozesses).⁴⁴

Bei der Bewertung der Wirtschaftlichkeit einer bedarfswirtschaftlich orientierten Unternehmung kommt der Frage, ob die von der Unternehmung erbrachten Leistungen wirtschaftlich erzeugt werden, die zentrale Bedeutung zu. Hierzu stellen sich eine Reihe von anschließenden Fragen: Wie kann man erkennen, ob ein Krankenhaus seine Leistungen wirtschaftlich erbringt? Was kostet die jeweilige

⁴² Vgl. Wöhe, G. (1990): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 17. Aufl., München, 1990, S. 1.

⁴³ Beide Prinzipien (Minimal- und Maximalprinzip) stellen auf eine optimale Relation von Zweck-Mittel ab, unterscheiden sich aber in ihrer Ausrichtung. die beiden Prinzipien können niemals gleichzeitig verwirklicht werden. Eine ständige Verringerung des Mitteeinsatzes führt jedoch zwangsläufig dazu, dass sich eine maximale Zweckerreichung nicht mehr erreichen läßt. Dies ist insbesondere der Fall bei Krankenhäuser in vielen Entwicklungsländern, die sehr begrenzten Ressourcen haben.

⁴⁴ Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988) S. 29

Leistung und könnten die gleichen Leistungen auch mit geringerem Aufwand erstellt werden?

Bei der Wirtschaftlichkeitsbewertung wird daher immer die relative Wirtschaftlichkeit eines Krankenhauses bzw. einer Fachabteilung betrachtet, d.h. der Vergleich mit vergleichbaren Krankenhäusern bzw. Fachabteilungen. Die Wirtschaftlichkeitsbewertung muss sich somit auf Betriebsvergleiche stützen.⁴⁵ Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten wird dabei exakterweise durch die Relation von Istkosten zu Sollkosten gemessen.⁴⁶ Davon ausgehend müssen sich Überlegungen zur Beurteilung und Sicherung von Wirtschaftlichkeit instrumentell an folgendem prozessualen Ablauf von Information, Kontrolle und Rückkoppelung im Bereich des Krankenhausbetriebsprozesses orientieren:⁴⁷

- Definition des Leistungszieles des Krankenhauses bzw. Dokumentation, Analyse und Beurteilung des Behandlungsergebnisses
- Aufstellen von Soll-Profilen für den Ablauf des Behandlungsergebnisses bzw. Dokumentation, Analyse und Beurteilung des Behandlungsergebnisses
- Aufstellen von Soll-Profilen für die Leistungsbereitschaft der Ressourcen bzw. Dokumentation der Ist-Leistungsbereitschaft, Analyse und Beurteilung der vorhandenen Ressourcen
- Aufstellen von Soll-Profilen für den Verbrauch an Produktionsfaktoren zur Erstellung der Sekundärleistungen bzw. Ermitteln des Verbrauchs an Produktionsfaktoren bei der Sekundärleistungserstellung, Analyse und Beurteilung des Leistungserstellungsprozesses.

Obwohl ein Krankenhaus nicht nach absolutem Wirtschaftlichkeits- und Marktprinzip arbeiten kann,⁴⁸ ist aber heutzutage der Einsatz wirtschaftlicher und effek-

⁴⁵ Vgl. Janssen, D. (1999): Wirtschaftlichkeitsbewertung von Krankenhäuser, Konzepte und Analysen von Betriebsvergleichen, Stuttgart, Berlin, Köln, 1999, S. 10.

⁴⁶ Keun, F. (1997) S.84.

⁴⁷ Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988) S. 18-3.

⁴⁸ Die Verteilung der Krankenhausgüter auf die Bevölkerung hat nicht nach dem Kaufkraftprinzip, sondern nach dem Bedarfsprinzip zu erfolgen. Beispielsweise ist das einzelne Krankenhaus gezwungen, unabhängig vom Preis jeden Patienten aufzunehmen und im Rahmen seiner

tiver Managementmethoden eine Überlebensfrage jedes Krankenhauses. Kein Krankenhaus kann es sich leisten, Fragen der Steuerung des aktuellen Leistungsgeschehens sowie der künftigen Leistungsstruktur dem Zufall zu überlassen.⁴⁹ Die Notwendigkeit, dass Krankenhäuser eine strategische Planung betreiben müssen, ist unbestritten. Untersuchungsgegenstände der strategischen Planung sind die Organisationsstruktur, das Leistungsprogramm, der Ressourceneinsatz sowie die Unternehmens-/ Umweltbeziehungen.⁵⁰

2.1.5 Der Betriebsprozess des Krankenhauses

Die spezifische Leistung des Krankenhausbetriebes ergibt sich aus dem Zusammenwirken der Elemente „Arbeitsleistungen“, „Sachgüter“ und „Betriebsmittel“, die durch die Krankenhausleitung sowie die zuständigen Organe des Krankenhausträgers als dem dispositiven Faktor geplant, organisiert und kontrolliert werden.⁵¹ Zur Erbringung von Leistungen werden in verschiedenen organisatorischen Teilbereichen arbeitsteilig Ressourcen (Produktionsfaktoren) eingesetzt. Das wird schematisch in Abb. 6 dargestellt.

Leistungsfähigkeiten zu behandeln. Vgl. Siebig, J. (1993): Formen der flexiblen Budgetierung im Rahmen der Krankenhausfinanzierung, in: Das Krankenhaus, 2/ 1993, S. 92.

⁴⁹ Vgl. Conrad, H. J. (1997): Anforderung an ein leistungsfähiges Krankenhausmanagement, Profit-Center- Steuerung durch dreistufige Deckungsbeitragsrechnung, in: DAS Krankenhaus, 10/ 1997, S. 607.

⁵⁰ Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1996): Die Profit-Center Konzeption, Baustein der Führungsorganisation des Krankenhauses, in: F&W, 4/ 1996, S. 317.

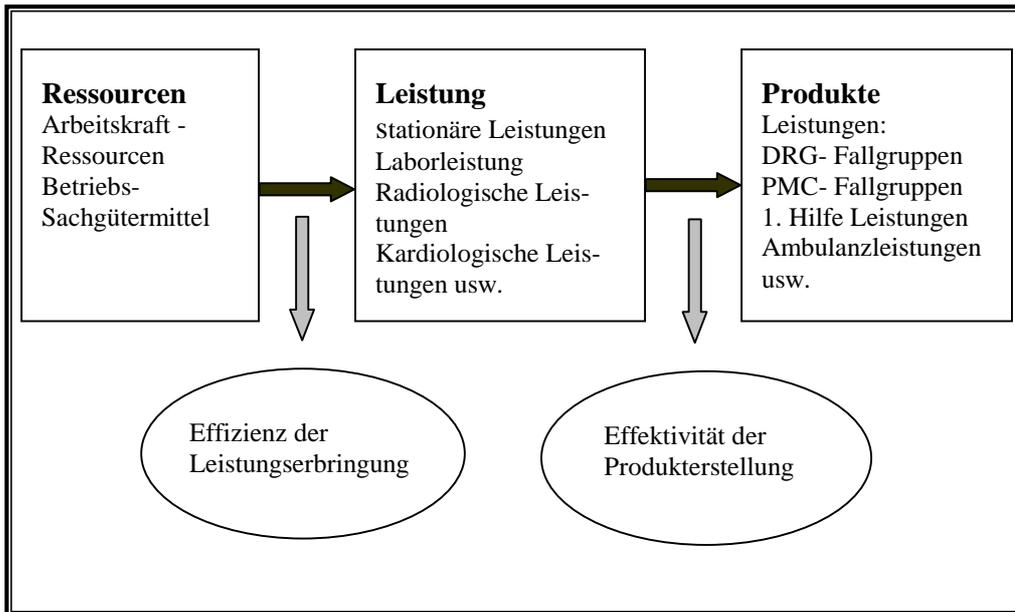


Abb. 6: Schematische Darstellung des Leistungsgeschehens im Krankenhaus .⁵²

Der Produktionsprozess des Krankenhauses kann als ein mehrstufiger Prozess interpretiert werden, wobei der Primär-Output des Krankenhauses in der Veränderung des Gesundheitszustands des Patient zu sehen ist. Dies wird durch den Einsatz von Primär-Input bzw. Sekundär-Output, d.h. den verschiedenen Einzelleistungen der Diagnostik, Therapie, Pflege, Versorgung und Verwaltung bewirkt, die sich wiederum aus der Kombination von Produktionsfaktoren (Sekundär-Input) ergeben.⁵³

Der Einsatz von Produktionsfaktoren wird auch als Input bezeichnet. Bei den Produktionsfaktoren unterscheidet man Potentialfaktoren und Repetierfaktoren. Produktionsfaktoren sind solche, die sich bei Erstellung der Krankenhausleistung nicht vermindern (z.B. menschliche Arbeitsleistung, Gebäude, Anlagegüter). Und Repetierfaktoren sind solche, die sich vermindern bzw. verbrauchen (z. B. Einmalmaterial, Lebensmittel).

Ist es noch ziemlich einfach, den Input des Betriebsprozesses des Krankenhauses als die Summe der eingesetzten Produktionsfaktoren zu abgrenzen, so ergeben sich

⁵¹ Vgl. Eichhorn, S. (1976): Krankenhausbetriebslehre - Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Band. II, 3. Aufl., Stuttgart, 1976, S. 7.

⁵² Quelle: Hildbrand, R. (1988): Kostenrechnung, in Handbuch Krankenhausrechnungswesen – Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, Eichhorn, S. (Hrsg.), 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 357.

bei der Definition der Produktionsleistung „des Outputs“ im Unterschied zu einem Produktionsbetrieb größere Schwierigkeiten. Die heute noch übliche Messung der Krankenhausleistung als Zahl der geleisteten Pflage tage oder im Idealfall als Zahl der Einzelleistungen im diagnostisch- therapeutischen Bereich ist bei Einbeziehung des Patienten als Dienstleistungs subjekt unbefriedigend. Es geht nicht darum, eine bestimmte Anzahl von Leistungseinheiten zu produzieren, sondern den Gesundheitszustand des Patienten positiv zu beeinflussen. Dabei ergibt sich ein Veränderungswert aus dem Vergleich des Status des Patienten vom Anfang bis zum Ende des Krankenhausaufenthaltes.

Auf Grund dieser Betrachtungsweise ist nun der Primär-Output (die Primärleistung) des Krankenhausprozesses die Veränderung im Gesundheitszustand des Patienten (geheilt, gebessert, reaktiviert, rehabilitiert usw.). Gesamtwirtschaftlich gesehen kann dabei die Primärleistung des Krankenhauses auch als „Gesundheitskapitalbildung“ gesehen werden.

Der Sekundär-Output setzt sich zusammen aus den Einzelleistungen im medizinischen Bereich.⁵⁴ Dieser Sekundäroutput ist bei dieser Betrachtungsweise die Zahl der geleisteten Pflage tage, die Zahl der Einzelleistungen in Diagnose, Therapie, in Pflege und im Hotelbereich des Krankenhauses. Abb. 7 stellt die Betriebsprozess des Krankenhauses dar.⁵⁵

Die Pflage tage und Behandlungsfälle werden in diesem Schema als Indikatoren verschiedener Typen von Zwischenpunkten verstanden, die unmittelbar unterhalb des eigentlichen Outputs „Gesunden“ anzusiedeln sind.⁵⁶ Die Pflage tage stehen in diesem Kontext für die pflegerische Komponente, während die Behandlungsfälle die medizinische Komponente der Krankenhausleistungen darstellen.⁵⁷

⁵³ Vgl. Eichhorn, S. (1979), S. 177.

⁵⁴ Vgl. Steiner, P. (1997): Messung und Beurteilung öffentlicher Leistungen - Der Krankenhausoutput, Sternenfels, Berlin: Verl. Wiss. Und Praxis, 1997, S. 108.

⁵⁵ Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988) S. 23.

⁵⁶ Vgl. Preuß, O. (1994): Das Krankenhaus als Betrieb, in: Peters, S., Schär, W. (Hrsg.), Betriebswirtschaft und Management im Krankenhaus, S. 92 – 109, Berlin, 1994. S. 105.

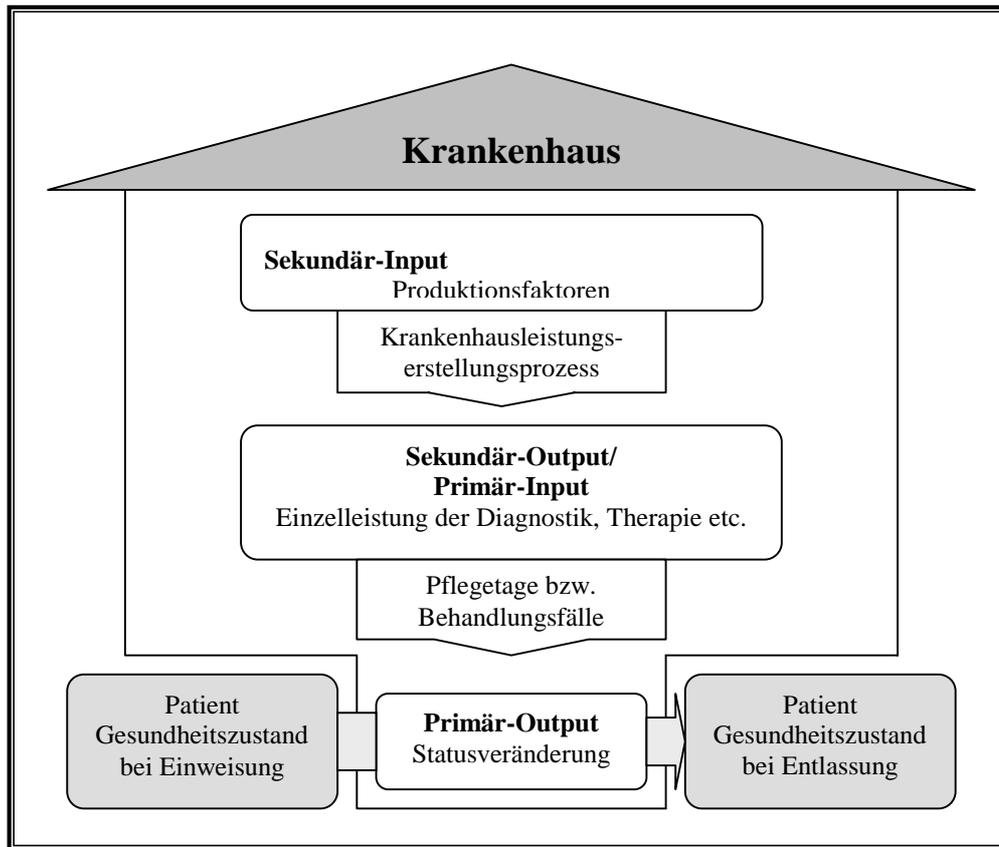


Abb. 7: Betriebsprozess des Krankenhauses⁵⁸

2.2 Krankenhäuser in Deutschland

Der folgende Abschnitt betrachtet speziell die Situation der Krankenhäuser in Deutschland.

2.2.1 Das Krankenhauswesen in Deutschland

In der Bundesrepublik Deutschland ist das Krankenhauswesen eine öffentliche Aufgabe. Die Verpflichtung des Staates zur Schaffung und Erhaltung eines funktionierenden Krankenhauswesens folgt aus dem in Artikel 20 Abs. 1 des Grundgesetzes festgelegten Grundsatz der Hilfestellung in sozialen Notlagen als auch die Daseinsvorsorge im weitesten Sinne umfaßt. Dabei hat der Einzelne einen konkreten Rechtsanspruch auf staatliche Leistungen in dem hierunter zu subsumierenden Sektor des Krankenhauswesens. So ist aus den öffentlichen Aufgaben der

⁵⁷ Vgl. Andersen, H., Henke, K., Schulenberg, M. (1992): Basiswissen Gesundheitsökonomie, Band I, Einführende Texte, Berlin, 1992, S. 89.

⁵⁸ Quelle: Schwartz, A. (1997), S. 17.

Krankenhausversorgung eine verfassungsrechtlich verankerte Verpflichtung geworden, bei deren Erfüllung der Gesetzgeber Chancengleichheit für alle auf hohem Niveau postuliert.⁵⁹

2.2.1.1 Definition des deutschen Krankenhauses

Die Definition eines Krankenhauses im deutschen Krankenhauswesen ist von den gesetzlichen Rahmenbedingungen geprägt. Das Krankenhaus wird als ein Dienstleistungsbetrieb besonderer Art definiert, der unter den Bedingungen des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) und der Bundespflegesatzverordnung das Ziel hat, Überschüsse zu erwirtschaften.⁶⁰

Der Gesetzgeber beschreibt Krankenhäuser als „Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können“.⁶¹ Daneben dienen Krankenhäuser als Ausbildungsstätten für medizinisches und pflegerisches Personal.⁶² Die Krankenhäuser haben im gesundheitlichen Versorgungssystem eine zentrale Stellung mit vielfältigen Funktionen und Aufgaben. Sie sollen damit also

- i. die Behandlung der einer Stationärenbehandlung bedürftigen Patienten, insbesondere der Schwerkranken und Schwerverletzten, nach Maßgabe des medizinischen Kenntnisstandes und unter Berücksichtigung des medizinischen Fortschritts ermöglichen,
- ii. die Vorhaltung ausreichender Sach- und Personalressourcen gewährleisten, um jederzeit bei Unfällen, Notfällen, Katastrophen oder Seuchen die erforderliche medizinische Versorgung zu garantieren,
- iii. eine humane ärztliche und krankenpflegerische Versorgung Sterbender bieten, für die das Krankenhaus oftmals letzte lindernde und sterbebegleitende Zuflucht ist,

⁵⁹ Vgl. Siebig, J. (1993), S. 92.

⁶⁰ Vgl. Gebhard, W. (1986): Controlling im Krankenhaus, in: Controlling 6/ 1986, S. 207.

⁶¹ Vgl. § 2 Abs. 1 KHG.

⁶² Vgl. § 2 Abs. 1.a KHG.

- iv. die Entwicklung/Implementation des medizinischen, medizinischtechnischen, pharmakologischen und pflegerischen Fortschritts forcieren,
- v. die Aus- und Weiterbildung der Ärzte, Pflegekräfte und anderer Gesundheitsberufe für das gesamte Gesundheitssystem sichern und
- vi. Forschung und Lehre unterstützen.⁶³

Wenn man sich in Deutschland anschaut, in welcher Trägerschaft sich deutsche Krankenhäuser befinden, trifft man auf drei unterschiedlichen Formen: öffentliche, freigemeinnützige und private Trägerschaften.⁶⁴

Öffentliche Krankenhäuser in Deutschland sind solche, deren Trägerschaft eine kommunale Gebietskörperschaft, ein Bundesland, der Bund oder eine sonstige Körperschaft des Öffentlichen Rechtes ist. Im Einzelnen sind dabei zu unterscheiden: Bei den kommunalen Krankenhäusern die Gemeindekrankenhäuser, städtische Krankenhäuser, Kreiskrankenhäuser sowie Landes- bzw. Bezirkskrankenhäuser.

Freigemeinnützige Krankenhäuser werden von Trägern, die einer religiösen, humanitären oder sozialen Vereinigung zuzuordnen sind, auf der Grundlage der Freiwilligkeit und Gemeinnützigkeit unterhalten. Im Einzelnen gibt es z.B. Krankenhäuser der Kirchen, der einzelnen Kirchengemeinden, Ordenskrankenhäuser, Stiftungskrankenhäuser, Krankenhäuser des Roten-Kreuzes, Gemeinschaftskrankenhäuser oder Vereinskrankenhäuser. Hierbei ist in neuerer Zeit die Entwicklung zu beobachten, dass zunehmen die Krankenhäuser in GmbH mit einem gesamtverantwortlichen Geschäftsführer umgestellt werden.⁶⁵

Private Krankenhäuser werden von ihren Trägern nach erwerbswirtschaftlichen Grundsätzen betrieben. Sie nennen sich zumeist Privatkrankenanstalten oder Privatkliniken.

⁶³ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1994 a): Positionen der DKG zur Reformdiskussion im Gesundheitswesen, Die Stellung des Krankenhauses in der künftigen gesundheitlichen Versorgung, in: Das Krankenhaus, 12/1994, S. 539.

⁶⁴ Vgl. Andersch, N. (1990): Krankenhausentwicklung und gewerkschaftliche Krankenhauspolitik: Eine Übersicht unter besonderer Berücksichtigung der ÖTV., Va&g, Marburg, 1990, S. 17-19.

⁶⁵ Dem hessischen Beispiel sind andere Bundesländer mit ihren Universitätsklinik gefolgt. Vgl. Schwarz, R. (1993), S. 116.

Insgesamt gab es im Jahr 1998 in Deutschland 2.259 Krankenhäuser, die über 572.000 Krankenhausbetten verfügten. Für je 10.000 Einwohner standen 1998 durchschnittlich 69,7 Krankenhausbetten zur Verfügung (141 Einwohner pro Bett).⁶⁶

2.2.1.2 Die gesetzlichen Rahmenbedingungen für deutsche Krankenhäuser

Die deutschen Krankenhäuser und somit das Krankenhauswesen unterliegen einer Fülle weiterer gesetzlicher Vorschriften, die sich im Lauf der Zeit mehrmals geändert haben. Heutzutage gelten u.a. die folgenden Gesetze und Regelungen:

- *Gesetz zur wirtschaftlichen Regelung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz - KHG):* Das KHG verfolgt den Zweck, die Wirtschaftlichkeit der Krankenhäuser zu sichern, um eine bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung mit leistungsfähigen, eigenverantwortlich wirtschaftenden Krankenhäusern zu gewährleisten und zu sozial tragbaren Pflegesätzen beizutragen. Das Gesetz ist 1972 verabschiedet worden, weil „ständige Defizite zu einer erheblichen Überalterung der Krankenhäuser geführt hatten und die Anforderungen einer ausreichenden Versorgung der Bevölkerung mit Krankenhausleistungen nicht mehr entsprachen“.⁶⁷ Die Vorhaltung von Krankenhausleistungen wird als eine öffentliche Aufgabe verstanden. Nach dem KHG wird die Aufgabe erfüllt, indem Investitionskosten durch öffentliche Förderung übernommen werden. Die Finanzierung der laufenden Betriebs- und Behandlungskosten erfolgt dagegen über Pflegesätze, welche die Patienten bzw. ihre Krankenkassen zahlen. Die damit entstandene duale Krankenhaus-Finanzierung soll den Krankenhäusern einerseits die erforderlichen Investitionsmittel sichern und andererseits die Höhe der Pflegesätze mäßigen.⁶⁸

⁶⁶ Vgl. Statistisches Bundesamt (1999 a): Mitteilung für Presse, Krankenhausstatistik 1998: Mehr Patienten, weniger Betten, kürzere Verweildauer, <http://www.statistik-Bund.de/-presse/deutsch/pm/p9354094.htm>, 01. 03. 2000, (Stand Am 14.01.1999).

⁶⁷ Schwarz, K. (1982): Auswirkung der Bevölkerungsentwicklung auf Leistungsnachfrage und Ausgaben im Gesundheitswesen, der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Bonn, 1982, S. 1-10.

⁶⁸ Vgl. Hauschild, E., Schomacker, R., Strauf, H.G. (1981): Kriterienmodell zur Einordnung von Krankenhäusern in ein Abgestuftes Versorgungssystem, der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Bonn, 1981, S. 9.

- *Das Fünfte Sozialgesetzbuch (SGB V)*: Es befasst sich mit der gesetzlichen Krankenversicherung. Es finden sich dort insbesondere Vorschriften, die den Leistungsanspruch des Versicherten und das Verhältnis von Krankenkassen zu Leistungserbringern, also auch zum Krankenhaus, regeln. Um das Ziel einer zentralstaatlichen Steuerung des Krankenhauswesens zu erreichen, werden vom zuständigen Bundesministerium gesetzliche Aktivitäten ausgelöst, die entscheidende Regelungen für den Krankenhausbereich vom zustimmungspflichtigen KHG zum SGB verlagern, bei dem die rechtliche Position und der Einfluss der Länder und Krankenhäuser ungleich schwächer ist.⁶⁹
- *Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespfllegesatzverordnung BPflV)*: Es regelt das Vorgehensweise bei der Festlegung von Pflegesätzen.
- *Das Gesundheitsstrukturgesetz GSG* verfügt, dass spätestens seit 1. Januar 1996 die Betriebskosten mittels Abteilungsbudgets, Sonderentgelten und Fallpauschalen abgerechnet werden müssen. Das vormals bestehende Selbstkostendeckungsprinzip und die prospektive Budgetierung auf der Basis tagesgleicher Pflegesätze sind damit abgeschafft worden.
- Hierzu kommen diverse Gesetze, die Änderungen im SGB V und im KHG verfügten und zu Neufassungen der BPflV führten. Dazu gehören beispielsweise das Krankenhauskostendämpfungsgesetz vom 22. Dezember 1981, das Krankenhaus-Neuordnungsgesetz vom 20. Dezember 1984, das Gesundheitsreformgesetz (GRG) vom 20. Dezember 1988, das Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) vom 21. Dezember 1992, das Stabilisierungsgesetz vom 29. April 1996, das 1. und 2. Krankenversicherung Neuordnungsgesetz (1. und 2. GKV-NOG) vom 12. Juni 1997 und schließlich Krankenversicherung-Solidaritätsgesetz (GKV-SolG) vom 28. Dezember 1998.⁷⁰

⁶⁹ Vgl. Bruckenberger, E. (1993): von der Länderkompetenz zum „Einkaufsmodell“ der Krankenkassen“ die Konsequenzen des Gesundheits-Strukturgesetzes für Krankenhäuser, in: *das Krankenhaus*, 2/ 1993, S. 77.

⁷⁰ Vgl. Trill, R. (2000): *Krankenhaus-Management, Aktionsfelder und Erfolgspotentiale*, 2. erweiterte und überarbeitete Aufl. Neuwied, Kriftel: Luchterland, 2000, S. 47.

2.2.2 Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit in deutschen Krankenhäusern

Der Begriff der Wirtschaftlichkeit oder der sparsamen Wirtschaftsführung wird in allen das Krankenhaus direkt betreffenden Gesetzen und Verordnungen (KHG, BPflV sowie SGB V) mehrfach verwendet. Wenn auch der Begriff der Wirtschaftlichkeit zu den zentralen Begriffen der Krankenhausgesetzgebung zählt, besteht doch sein „Beitrag“ zur inhaltlichen Klärung des Wirtschaftlichkeitsbegriffs im Grunde nur in seiner wiederholten Erwähnung. Eine Definition seitens des Gesetzgebers erfolgte nicht.⁷¹

Mit der Forderung nach einer leistungsgerechten Vergütung hat der deutsche Gesetzgeber auf Grund der neuen BPflV, die zum 01.01.1995 in Kraft trat, und deren Anwendung für alle Krankenhäuser ab 01.01.1996 zwingend war, verschiedene Arten von Krankenhausleistungen unterschieden, die auf einer unterschiedlichen Anspruchsgrundlage vergütet werden und für deren Kalkulation die einzubeziehenden Kosten festgelegt wurden.

Die nach § 1 Abs. 1 BPflV zu vergütenden Krankenhausleistungen umfassen insbesondere die ärztliche Behandlung, die Krankenpflege, die notwendige Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln sowie die Unterbringung und Verpflegung der Patienten.⁷²

Im Sinne der BPflV lassen sich Krankenhausleistungen in allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen zerlegen:⁷³

- Unter die allgemeinen Krankenhausleistungen werden dabei alle Krankenhausleistungen subsumiert, „die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung des Patienten notwendig sind“.⁷⁴
- Wahlleistungen sind darüber hinaus erbrachte Krankenhausleistungen, deren Erbringung die allgemeinen Krankenhausleistungen nicht beeinträchtigen. Sie

⁷¹ Vgl. Jansen, D. (1999), S. 10.

⁷² Vgl. § 2 Abs. 1 BPflV.

⁷³ Vgl. § 2 Abs. 1 BPflV.

⁷⁴ Vgl. § 2 Abs. 2 BPflV.

umfassen etwa die Unterbringung in einem gesondert zu berechnenden Einzelzimmer oder die Behandlung durch einen liquidationsberechtigten Chefarzt.⁷⁵

Der Umfang der Krankenhausleistungen bemisst sich nach den Erfordernissen des einzelnen Krankheitsfalls. Die Leistungen selbst müssen dem Wirtschaftlichkeitsgebot genügen. Sie müssen ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich sein. Sie dürfen das Maß des Notwendigen nicht überschreiten. Leistungen, die nicht notwendig oder unwirtschaftlich sind, können Versicherte nicht beanspruchen, dürfen die Leistungserbringer nicht bewirken und die Krankenkassen nicht bewilligen.⁷⁶

Der deutsche Gesetzgeber hat mit einer Reihe von Festlegungen die Krankenhäuser darauf verpflichtet, Transparenz in die Qualität ihrer Leistungsprozesse sowie in die Effizienz ihrer Kostenstrukturen zu bringen, um medizinische Versorgungsqualität sicherzustellen. Gesetzliche Einzelparagraphen, die sich auf die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit des Krankenhauses beziehen, sind unter anderem § 26 BPfIV sowie §§ 70, 109, 112, 113, 137, 301 SGB V.

Um die tatsächliche Leistungsfähigkeit eines Krankenhauses im Hinblick auf die gesetzlichen Anforderungen zu sichern, müssten folgende Fragen gestellt werden:⁷⁷

- Wie organisiert und steuert ein Krankenhaus den reibungslosen Übergang eines Patienten von einer Versorgungsphase in die nächste (§§ 112, 301 SGB V)?
- Durch welche Organisations- und Kooperationsformen verzahnt das Krankenhaus den ambulanten mit dem stationären Sektor, und welche Wirkungen bzw. Kosten und Patientenzufriedenheit sind damit verbunden (§§ 39, 115 a, b SGB V)?
- Inwieweit ist das Krankenhaus fähig, die gesundheitspolitischen Ziele der Landesregierung zu stützen?
- In welcher Form stellt das Krankenhaus eine ganzheitliche Betreuung des Patienten im Rahmen eines regionalen Gesundheitsnetzwerkes sicher?

⁷⁵ Vgl. § 22 BPfIV.

⁷⁶ Vgl. § 12 Abs. 1 SGB V.

⁷⁷ Vgl. Von Eiff, W. (1997): Krankenhausbetriebsvergleich, Controllinginstrument zur Planung von Leistungsprozessen, in: das Krankenhaus, 10/ 1997, S. 613-614.

Gesetzlich sollen Krankenhäuser sich an Maßnahmen zur Qualitätssicherung beteiligen, um die Qualität der Leistungen zu sichern.⁷⁸ Entsprechend erstellen die Bundesländer Krankenhauspläne und Investitionsprogramme⁷⁹ und haben Krankenhäuser einen Anspruch auf Förderung durch das Land, sofern sie in den Krankenhausplan aufgenommen und im Investitionsprogramm berücksichtigt worden sind.⁸⁰ Die Länder legen somit fest welches Ausmaß das durch sie mitzufinanzierende Angebot von Krankenhausleistungen annehmen soll bzw. darf. Die Landesverbände der Krankenkassen, die Verbände der Ersatzkassen und der Landesausschuss des Verbandes der privaten Krankenversicherung können gemeinsam die Wirtschaftlichkeit, Leistungsfähigkeit und Qualität der Krankenhausleistung prüfen lassen. Sie bestellen dazu einvernehmlich mit dem Krankenhaus einen Prüfer.⁸¹ Die von einem Krankenhaus angebotenen Wahlleistungen muß der Patient entweder selbst oder durch eine freiwillige Zusatzversicherung finanzieren.

2.2.3 Finanzierungs- und Entgeltsystem der deutschen Krankenhäuser

2.2.3.1 Das Finanzierungssystem

Das Finanzierungssystem der deutschen Krankenhäuser ist als dualistisches System aufgebaut.⁸² Hierbei stammen in Gegensatz zur monistischen Finanzierung die Finanzmittel aus zwei unterschiedlichen Quellen, die jeweils nur für abgegrenzte Kostenbereiche gelten.⁸³ Die Investitionskosten werden dabei im Zuge öffentlicher Förderung von den betreffenden Bundesländer und Kommunen übernommen, wogegen die laufenden Betriebskosten von Krankenkassen bzw. den Beitragszahlern erstattet werden.

Betriebskosten sind alle Kosten, die dem Krankenhaus durch die Patientenversorgung direkt, aber auch indirekt durch die Aufrechterhaltung der Betriebsbereit-

⁷⁸ Vgl. § 137 SGB V.

⁷⁹ Vgl. § 8 KHG.

⁸⁰ Vgl. § 8 KHG.

⁸¹ Vgl. § 113, 1 SGB V.

⁸² duale oder dualistische Finanzierung, da ein Teil der Ausgaben über die Länder, der andere Teil u.a. über den Pflegesatz abgedeckt werden muss.

⁸³ Vgl. Raem, A. (1996): der Arzt als Manager, München, 1996, S. 27.

schaft in medizinischer, technischer und administrativer Notwendigkeit entstehen. Diese Kosten umfassen alle Kosten, die für eine laufende Erbringung der stationären Krankenhausleistungen aufgewendet werden müssen. Darin enthalten sind v.a. Personalkosten, Sachkosten und die Instandhaltungskosten.⁸⁴

Investitionsgüter und damit verbundene Abschreibungen finden dagegen keinen Eingang in die Betriebskosten, da sie aus Fördermitteln des Staates durch Steuereinnahmen finanziert werden.⁸⁵ In Abb. 8 wird das System der Krankenhausfinanzierung in Deutschland dargestellt.

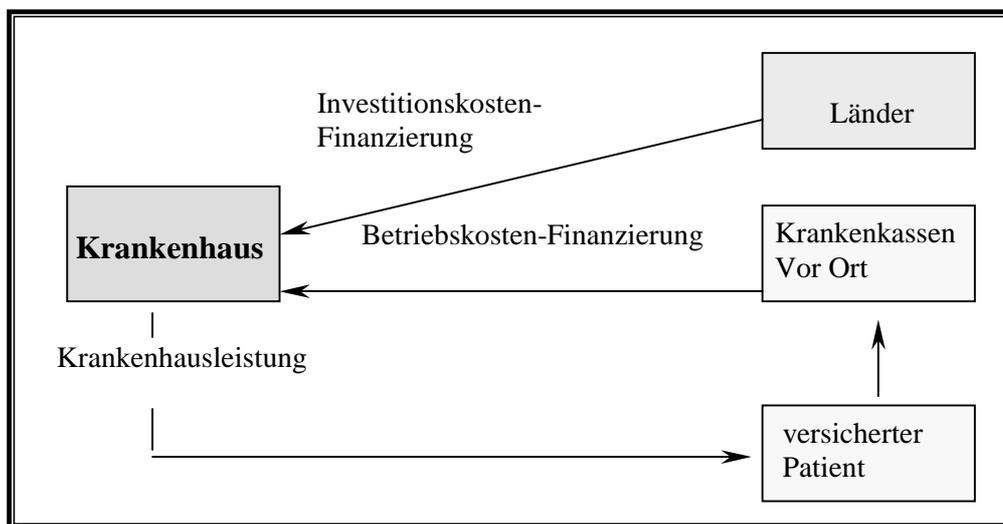


Abb. 8: Finanzierungssystem des deutschen Krankenhauses⁸⁶

2.2.3.2 Das Entgeltsystem in deutschen Krankenhäusern

Der Einstieg in ein leistungsorientiertes Entgeltsystem erfolgt schrittweise, wobei „künftig nicht mehr das belegte Bett, sondern definierte Behandlungsleistungen die

⁸⁴ Vgl. Jungmann- Ginkel, E., Kober, K. (1993): Krankenhausbetriebslehre für Führungskräfte der Krankenpflege, Lorsch, 1993, S. 117.

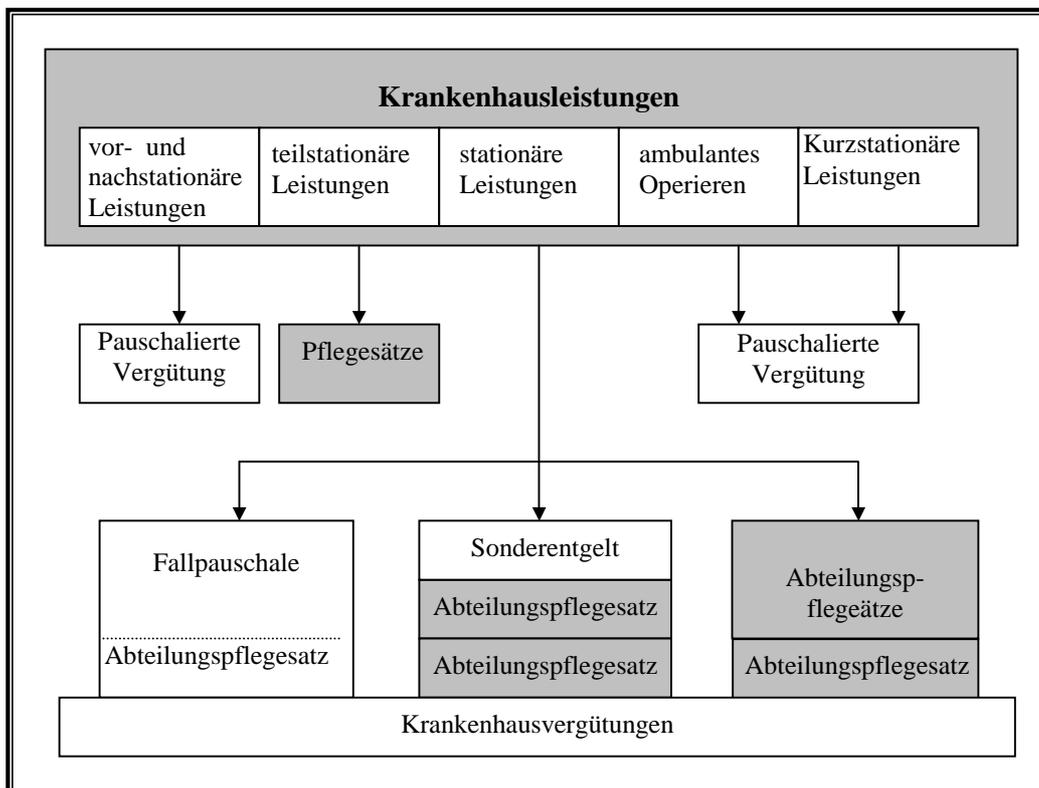
⁸⁵ Vgl. ebenda, S.23.

⁸⁶ Quelle: Haubrock, M. (1994), S. 218.

Bezugsbasis der Vergütung sein sollen“.⁸⁷ Das Krankenhaus in Deutschland ist somit nicht mehr als „Einproduktunternehmen“ zu sehen, das nur Pflegetage „erstellt“, sondern als ein Unternehmen, das vielfältige Produkte anbietet.

Allgemeine Krankenhausleistungen werden vergütet durch:

- Pauschalierte Entgelte nach § 11 BPfIV (Fallpauschalen und Sonderentgelt)
- Einen Gesamtbetrag nach § 11 BPfIV (Krankenhaus-Individuell-Restbudget), der über tagesgleiche Pflegesätze nach § 13 BPfIV (Abteilungspflegesätze, Basispflegesatz) den Patienten oder ihre Kostenträgern (Krankenkassen oder sonstige Einrichtungen, die die Kosten der ambulanten Behandlungen tragen) anteilig berechnet wird.⁸⁸ Abb. 9 stellt das Vergütungssystem der deutschen Krankenhäuser dar:



⁸⁷ Neubauer, G., Zelle, B. (1996): Fallpauschalen: Ein Ansatz zu einer Leistungsbezogenen Krankenhausvergütung, in: Adam, D. (hrsg.): Krankenhausmanagement, Schriftenreihe zur Unternehmensführung (SzU.), Band 59, Wiesbaden 1996, S. 27.

⁸⁸ Vgl. 4.2.3.1.

Abb. 9: Vergütungssystem von Krankenhausleistungen der deutschen Krankenhäuser⁸⁹

Mit den Fallpauschalen werden die gesamten allgemeinen Krankenhausleistungen für die Behandlung eines Patienten, der einer nach Therapie und Diagnose abgrenzbaren Gruppe angehört, vergütet. In Anlage 1 zu § 11 BPfIV findet sich ein Katalog von Krankenhausleistungen, die derzeit durch Fallpauschalen vergütet werden. Bei dieser Vergütungsform spielt die tatsächliche Verweildauer eines Patienten im Krankenhaus grundsätzlich keine Rolle. Für sogenannte Ausreißerpatienten, die wesentlich länger behandelt werden müssen, als in der Fallpauschale berücksichtigt, ermöglicht § 14 Abs. 7 BPfIV innerhalb der Grenzverweildauer die zusätzliche Abrechnung von tagesgleichen Pflegesätzen.⁹⁰ Der Fallpauschalenpatient wird nach Überschreiten der Grenzverweildauer zu einem „neuen“ Budgetpatienten.⁹¹

Mit dem Sonderentgelt wird ein Teil der allgemeinen Krankenhausleistungen für einen bestimmten Behandlungsfall vergütet, im Wesentlichen operative Leistungen sowie die Kosten von Implantaten, Transplantaten und des medizinischen Sachbedarfs. Anlage 2 zu § 11 BPfIV enthält einen Katalog der Behandlungsfälle, für die ein Sonderentgelt in Rechnung gestellt werden kann. Die sonstigen ärztlichen und pflegerischen Dienste, die lediglich mit einer Schlüsselung der eigentlichen Leistung zurechenbar sind, bleiben innerhalb eines Sonderentgeltes unberücksichtigt.⁹² Daher stellt eine Kombination der Sonderentgelte ein Teilmodul der Fallpauschale dar.⁹³ Für jede Fallpauschale existiert ein korrespondierendes Sonderentgelt, wobei der Umkehrschluss nicht gilt. Kann für einen Behandlungsfall

⁸⁹ Quelle: Neubauer, G. (1999): Formen der Vergütung von Krankenhäusern und deren Weiterentwicklung, in: Braun, G. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausmanagement, Baustein für eine moderne Krankenhausführung, Stuttgart, 1999, S. 28.

⁹⁰ Vgl. Schmidt-Rettig, B. (1995): Vom selbstkostendeckenden Pflegesatz zu fallpauschalierten Preisen, in: Eichhorn, S., Schmidt-Rettig, B. (Hrsg.): Krankenhausmanagement im Werte- und Strukturwandel, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995, S. 140.

⁹¹ § 14 Abs. 7 BPfIV.

⁹² Vgl. Tuschen, K.H., Philippi, M. (1995): Leistung- und Kalkulationsaufstellung im Entgeltsystem der Krankenhäuser, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995, S. 5.

⁹³ Vgl. Bundesministerium für Gesundheit (1995 a): Leitfaden zur Einführung von Fallpauschalen und Sonderentgelten gemäß BPfIV 1995: Datenbedarf, Kalkulationsgrundlagen, Abrechnungsmodalitäten, Kostengliederung, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Gesundheit, Band 44, Baden-Baden, 1995, S. 3.

sowohl eine Fallpauschale als auch ein Sonderentgelt in Ansatz gebracht werden, hat grundsätzlich die Einordnung als Fallpauschale Vorrang.⁹⁴ Die zusätzliche Einführung von Sonderentgelten soll es ermöglichen, sehr kostenintensive Behandlungsfälle, die in keine Fallpauschalkategorie fallen, wenigstens teilweise über pauschalierte Festpreise leistungsgerecht zu vergüten.⁹⁵

Die genannten Kataloge enthalten keine Preise, sondern Punktzahlen i.S.v. Bewertungsrelationen, die bundeseinheitlich festgelegt sind. Der tatsächlich in Form einer Fallpauschale oder eines Sonderentgelts zu zahlende Preis ergibt sich durch die Multiplikation dieser Punktzahlen mit einem von den Verbänden der Krankenhäuser und Krankenkassen jeweils auf Landesebene unter Beachtung einer bedarfsgerechten medizinischen Versorgung der Bevölkerung festzulegenden Punktwert.

Mit der Einführen von Festpreisen entstehen für Krankenhäuser konkrete Anreize, die Kosten pro Behandlungsfall so gering wie möglich zu halten, indem Einsparungspotentiale identifiziert werden und durch Leistungsausweitungen Degressionseffekte einsetzen können. Da dem Krankenhaus unabhängig von der Verweildauer ein konstanter Erlös gegenübersteht, ist es nicht mehr sinnvoll, ein Bett möglichst lange mit einem Patienten zu belegen. Kurze Verweildauer und viele Fälle pro Bett verbessern die Erfolgslage, indem die durchschnittlichen Behandlungskosten pro Fall sinken.⁹⁶ Dies ist in der Praxis der deutschen Krankenhäuser der Fall, wobei die durchschnittliche Verweildauer der Patienten im Krankenhaus von 11,4 Tagen 1996 auf 11 Tage 1997 und auf 10,7 Tage 1998 sanken.⁹⁷

Der Anteil der derzeit über Fallpauschalen und Sonderentgelte vergüteten Leistungen wird bei etwa 30 % der Vergütung des gesamten operativen Leistungsspektrums bzw. bei etwa 20 % der gesamten Kosten eines Krankenhauses liegen. Durch die beabsichtigte Festlegung weiterer Fallpauschalen und Sonderentgelte

⁹⁴ Vgl. § 14 BPfIV.

⁹⁵ Vgl. Pfaff, M. (1995): Das Krankenhaus im Gefolge des Gesundheitsstrukturgesetzes 1993, Baden-Baden, 1995, S. 91.

⁹⁶ Vgl. Neubauer, M., Breu, M. (1999): Budgetäre Auswirkungen von Verweildauerreduktionen, Ressourceneinsparung durch Verweildauerreduktion, eröffnen Entscheidungs- und Handlungsoptionen, in: F&W, 2/1999, 112-113.

wird dieser Anteil wachsen, so dass die Steuerungswirkung der neuen Entgeltformen im Zeitablauf mehr Gewicht erhalten wird.⁹⁸

Der verbleibende Teil der Kosten der allgemeinen Krankenhausleistungen, der nicht durch Fallpauschalen oder Sonderentgelte vergütet wird, wird gemäß §12 BPfIV über ein kostenorientiertes, zwischen Krankenhaus und Krankenkassen auszuhandelndes, flexibles Budget erstattet, wobei erstattet i.S.v. „angemessen vergütet“ zu verstehen ist. Dieses Budget wird nach § 13 BPfIV den Patienten bzw. deren Krankenkassen in Form von Abschlagszahlungen, die sich durch Summation differenzierter tagesgleicher Pflegesätze ergeben, in Rechnung gestellt. Die im Budget vereinbarten Erlöse für unmittelbar oder mittelbar erbrachte ärztliche oder pflegerische Leistungen verschiedener Krankenhausbereiche werden über spezifische Abteilungspflegesätze, der dann noch im Restbudget verbleibende Teil der allgemeinen Krankenhausleistungen, z.B. für Unterkunft und Verpflegung (Hotelkosten) oder Verwaltung,⁹⁹ über einen einheitlichen Pflegesatz, den Basispflegesatz, vergütet. Die Pflegesätze orientieren sich an den Pflege- und Berechnungstagen, die in einem Krankenhaus anfallen. Allerdings handelt es sich nach neuer Regelung um ein System von nach verschiedenen Bereichen differenzierten Pflegesätzen, die zudem auf einer niedrigeren Bemessungsgrundlage basieren, da die durch Fallpauschalen und Sonderentgelte vergüteten Leistungen gesondert betrachtet werden.¹⁰⁰

Mit der Einführung des Budgets bzw. der daraus abgeleiteten Pflegesätze wird dem jeweiligen Krankenhaus bei wirtschaftlicher Betriebsführung die Erfüllung seines spezifischen Versorgungsauftrags ermöglicht. Mit der Einführung der gesonderten Abrechnung der Basisleistungen wurde vor allem das Ziel verfolgt, die Kostenstruktur der Krankenhäuser transparenter zu machen und die inner-

⁹⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt (1998): Mitteilung für Presse, Erneute Zunahme der Zahl der Patienten in den Krankenhäusern, <http://www.statistik-Bund.de/presse/deutsch/pm/p9354094.htm>, 01.03.2000, (Stand Am 22.09.1998), S. 1.

⁹⁸ Vgl. Strehlau- Schwoil, H. (1997): Kostenrechnung und Kostenmanagement im Krankenhaus, in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Lueter, G., (Hrsg.): Kostenmanagement, Heidelberg, 1997, S. 538.

⁹⁹ Vgl. § 11 BPfIV.

¹⁰⁰ Vgl. Strehlau- Schwoil, H. (1997), S. 541.

betriebliche Verrechnung über Schlüsselgrößen zwischen Abteilungen zu vermeiden.¹⁰¹

Auch kann der externe Wirtschaftlichkeitsvergleich mit Krankenhäusern ähnlicher Größenordnung detaillierter durchgeführt werden, als dies bisher mit einem einheitlichen Pflegesatz möglich war.¹⁰²

2.3 Das syrische Krankenhaus als wirtschaftlichen Betrieb

Dieser Abschnitt wird in Abgrenzung zur Darstellung der Situation Deutschland die Situation der syrischen Krankenhäuser näher betrachten.

2.3.1 Allgemeine Betrachtungen der syrischen Krankenhäuser

Es gibt in Syrien keine spezielle Krankenhauslehre, die das Krankenhaus als wirtschaftlichen Betrieb behandelt. Überhaupt ist das Thema „Krankenhaus als wirtschaftlicher Betrieb“ ein neues Thema, das erst im letzten Jahrzehnt in Syrien sowohl in der Wirtschaftslehre als auch in den an der für Betriebsführung orientierten rechtlichen Rahmenbedingungen betrachtet wurde.

Bisher wurden im syrischen Krankenhauswesen lediglich die medizinischen und sozialen Schwerpunkte behandelt. Über die wirtschaftlichen Aspekte gibt es fast keine wissenschaftlichen Studien. Ursachen könnten dabei sein, dass die Entwicklungsstufe der syrischen Wirtschaft sich auf die landwirtschaftlichen und teilweise auf die industriellen Betriebe konzentriert, da die Dienstleistungsbetriebe relativ neu waren. Insbesondere der Krankenhausbetrieb ist ganz neu vom wirtschaftlichen Gesichtspunkt wissenschaftlich betrachtet worden, obwohl das erste Krankenhaus in den arabischen Ländern in Syrien im Jahr 706 begründet wurde.¹⁰³

In der Gesetzgebung gibt es auch kein gesetzlichen Vorschriften, die den Krankenhausbetrieb regeln. Als gesetzliche Rahmenbedingungen gelten allgemein Handels- und Sozialgesetze an den Krankenhäusern, die auch die anderen Handels- und Industriebetriebe regeln. Um die Besonderheiten der Krankenhäuser betrachten zu können, wird bei der Gründung eines Krankenhauses ein Krankenhaus-

¹⁰¹ Vgl. Tuschen, K.H., Philippi, M. (1995), S. 9.

¹⁰² Vgl. Neumann, U. (1999): Der leistungsorientierte Krankenhausbetriebsvergleich, in: F&W, 5/1999, S. 426- 247.

Handbuch eingerichtet werden, das von dem Gesundheitsministerium an Hand der allgemeinen rechtlichen Rahmenbedingungen akzeptiert werden. Jedes Krankenhaus-Handbuch sollte ausreichende Verordnungen über Begriffsdefinitionen, Zielsysteme, Organisationsordnung usw. umfassen. Darüber hinaus soll jedes Krankenhaus die häufig von der Regierung erlassenen Anordnungen befolgen, die die detaillierten durchgeführten Aktivitäten regelt. Dies gilt sowohl für staatlichen als auch für privaten Krankenhäusern.

2.3.2 Die Begriffsdefinition des syrischen Krankenhauses

Da es weder ein Krankenhauswesen noch Gesetze bezogen auf Krankenhäuser gibt, findet man keine Begriffsdefinition, die ein Krankenhaus als wirtschaftlichen Betrieb definiert. Die einzige Möglichkeit, einen Krankenhausbetrieb in Syrien zu determinieren, steht durch das Krankenhaus-Handbuch jedes Krankenhaus zu Verfügung.¹⁰⁴ Das Handbuch des Uni-Klinikums Damaskus hat das Krankenhaus als staatliche Gesellschaft definiert, die eine juristische Person mit wirtschaftlicher und administrativer Eigenständigkeit darstellt.¹⁰⁵ Demnach hat das Krankenhaus die Aufgabe:

1. gemeinsam mit anderen medizinischen Organisationen den medizinischen und pflegerischen Bedarf in der arabischen Republik Syrien zu decken,
2. die medizinische Fakultät und Institutionen der Universität Damaskus mit Studiums- und Praktikumbedarf zu versorgen sowie
3. wissenschaftliche Untersuchungen in Verbindung mit dem „Hoch Studium Ministerium“ auszuführen.¹⁰⁶

Als Krankenhausarten unterscheidet man in Syrien zwei Arten: staatliche¹⁰⁷ und private Krankenhäuser. Die staatlichen Krankenhäuser haben hinsichtlich der Größe und Leistungskapazität eine große Bedeutung. Aber auch in den letzten

¹⁰³ Farruch, O. (1970 Arb.): die Geschichte der Wissenschaften bei dem Arabern. Dar Alielm lemalaian, Beirut, 1970, S. 291.

¹⁰⁴ Harstanie, H. (1990 Arb.): Krankenhaus-Management, Institut für Management (Hrsg.), Read, Saudiareiben, 1990, S. 453.

¹⁰⁵ § 1 Das Handbuch des Klinikums „Assad“ der Universität Damaskus.

¹⁰⁶ § 2 Das Handbuch des Klinikums „Assad“ der Universität Damaskus.

Jahren mit der Wirtschaftsliberalisierung sind private Krankenhäuser relevante Unternehmen geworden.

In Syrien gab es 1998 insgesamt 353 Krankenhäuser mit 18.737 Krankenhausbetten. Dabei hatten die 65 staatliche Krankenhäuser 13.337 Betten und die 285 private Krankenhäuser 4.411 Betten. Damit standen 1998 für je 10.000 Einwohner durchschnittlich 12,9 Krankenhausbetten zur Verfügung (775 Einwohner pro Bett).¹⁰⁸

2.3.3 Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit in syrischen Krankenhäusern

Generell hat die Wirtschaftlichkeit in vielen Ländern, die ihre Wirtschaft sozialistisch führt, eine geringe Rolle in der Betriebsführung gespielt. Dies war ebenfalls in Syrien als einem Land der Fall, das eine sozialistische Tendenz in der Wirtschaftsführung hat.¹⁰⁹ Die meisten Betriebe haben wenig nach dem Marktprinzip gearbeitet, wodurch die Wirtschaftlichkeit von geringer Bedeutung war.

In den letzten Jahren wurde die Wirtschaft in Syrien jedoch nachhaltig reformiert. Dabei wurde die gesamte Wirtschaft liberalisiert und die Privatwirtschaft weiter und stärker neben der staatlichen Wirtschaft gefördert.¹¹⁰ Eine steigende Tendenz zur Orientierung am Marktprinzip und am betriebswirtschaftlichen Management in der Betriebsführung sind zu sehen, dass die Wirtschaftlichkeit mehr und mehr ins Blickfeld rückt.

Zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit in den syrischen Krankenhäusern muss zwischen privaten und staatlichen Krankenhäusern differenziert werden.

1. *Wirtschaftlichkeit in privaten Krankenhäusern:* Da das primäre Ziel der syrischen Privat-Krankenhäuser als erwerbswirtschaftliche Betriebe die Erzie-

¹⁰⁷ Träger eines staatlichen Krankenhauses in Syrien sind u. a. das Gesundheitsministerium, eine von den vier syrischen Universitäten und das Verteidigungsministerium.

¹⁰⁸ Syrische zentrale Statistikamt: Jahresbericht 1998, Damaskus, 1999, S.387.

¹⁰⁹ In Syrien war der Wirtschaft nicht absolut sozialistisch, da es immer Privatwirtschaft und Gemischtwirtschaft neben der staatlichen Wirtschaft gab. Aber die großen und wichtigen Betriebe waren staatlich, die Regierung hatte der staatlichen Wirtschaft als Leitungssektor. Vgl. Poelling, S. (1996): The Role of the Private Sector in the Syrian Economy, in: Economic Liberalization and Privatization in Socialist Arab Countries, Hopfinger, H., (Hrsg.), Gotha: Perthes, 1996. S. 155-157.

¹¹⁰ Sukkar, N. (1996): Economic Liberalization in Syria, in: Economic Liberalization and Privatization in Socialist Arab Countries, Hopfinger, H., (Edit.), Gotha, Perthes, 1996, 147-148.

lung von Einkommen und Gewinn ist, arbeiten sie nach dem absoluten Wirtschaftlichkeits- und Marktprinzip. Der in der Praxis von "KrankenhausMarkt" bestimmte Preis soll alle aufgebrauchten Kosten decken sowie möglichst hohe Gewinne erzielen. Dagegen wird in manchen Behandlungsfällen, bei denen der Preis vom staatlichen zuständigen Ministerium für Gesundheit oder von der Ärztekammer fest gelegt wird, die Wirtschaftlichkeit in den syrischen Privatkrankenhäusern nach Maximal-Prinzip durchgeführt, d.h. einem Patienten werden nur diejenige Krankenhaus-Leistungen gegeben, deren Kosten mit dem von Krankenhaus erwartenden Gewinn den festen Preis nicht überschreiten.

2. *Wirtschaftlichkeit in staatlichen Krankenhäusern:* Bei diesen Krankenhäusern als bedarfswirtschaftliche Betriebe ist eine Erzielung von Einkommen oder Gewinn nicht festgesetzt, sondern die Deckung des Gesundheitsbedarfs der Bevölkerung. Somit ist hier die Wirtschaftlichkeit nicht vorgesehen. Fast alle Leistungen der staatlichen Krankenhäuser sind für Patienten kostenlos, und es gibt kaum andere Kostenträger wie z. B. Krankenkassen, die die Kosten dem Krankenhaus erstatten. Aber mit der Liberalisierung der Wirtschaft und Reformierung der staatlichen Betriebe ist der Einsatz von Ressourcen und Planung der Leistungsprogramme nach wirtschaftlichen und effektiven Managementmethoden von großer Bedeutung geworden.

2.3.4 Das Finanzierungssystem in den syrischen Krankenhäusern

Die Finanzierung der syrischen Krankenhäuser unterscheidet sich auch bei privaten und staatlichen Krankenhäusern. Das Finanzierungssystem der privaten Krankenhäuser ist in Abb. 10 dargestellt:

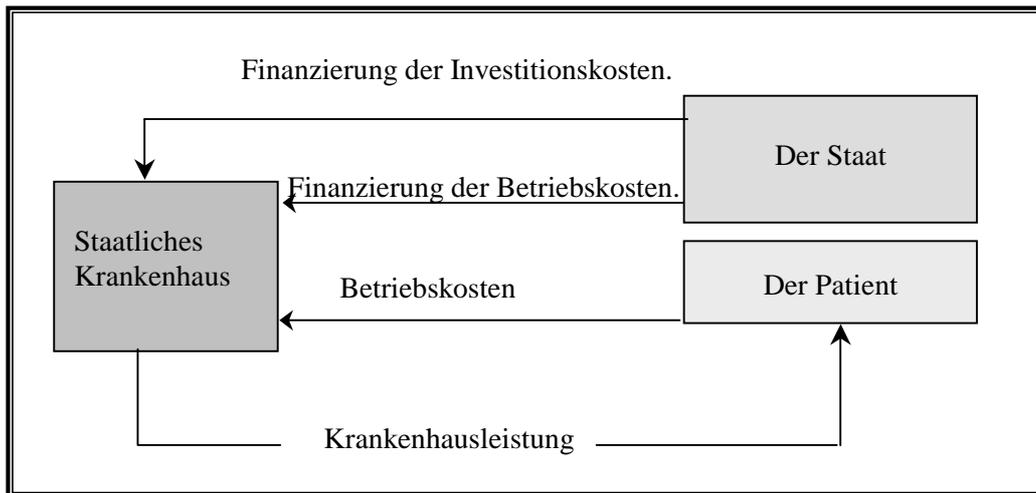


Abb. 10: Finanzierungssystem der privaten Krankenhäuser in Syrien

Ein Privat-Krankenhaus wird in Form einer KG oder GmbH von privatem Kapital finanziert, womit die gesamten Kosten von dem betreffenden Patienten selbst erstattet werden. Dem versicherten Patient können diese Kosten dann von seiner Krankenkasse gänzlich oder anteilig ausgeglichen werden.

Anders ist das Finanzierungssystem bei staatlichen Krankenhäusern, das in Abb. 11 dargestellt.

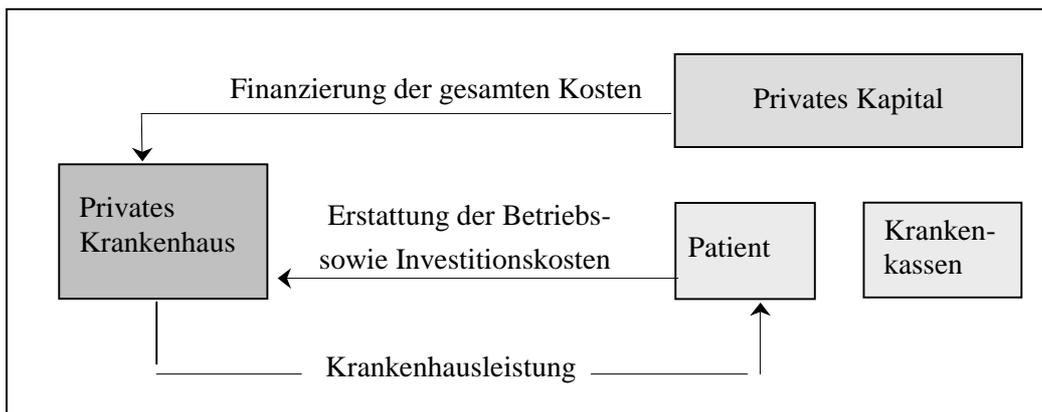


Abb. 11: Finanzierungssystem der staatlichen Krankenhäuser in Syrien.

Hierbei werden die gesamten Kosten der staatlichen Krankenhäuser von der Regierung finanziert. Und da deren Leistungen kostenlos sind, wird keine von denen erstattet werden. In manchen Fällen, wo extra Leistungen mit besonderer Bedienung (sogenannte Privat-Abteilungen) angeboten werden, wird ein Anteil der Betriebskosten von Patient erstattet.

3 GRUNDLAGE DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG IM KRANKENHAUS

Der Kosten- und Leistungsrechnung kommt im Rahmen einer angewandten Betriebsführung allgemein die Aufgabe zu, kostenorientierte betriebliche Entscheidungsprozesse zu erklären sowie den für die Zielrealisierung erforderlichen Einsatz von Wirtschaftsgütern festzulegen.¹¹¹ Diese Aussage gilt auch für die Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus mit ihren speziellen, durch die besondere Zielsetzung dieser Dienstleistungsbetriebe bedingten Problemen. In diesem Kapitel werden die Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung im Allgemeinen und im Hinblick auf Krankenhäuser behandelt.

3.1 Allgemeine Betrachtungen zur Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

Grundsätzlich kann es unterstellt werden, dass die mengen- und wertmäßige Erfassung, Verteilung und Zurechnung von Kosten in einem Krankenhaus der gleichen Problematik unterliegt wie in einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen. Der allgemeine Gemeinsamkeit bezüglich der grundsätzlich vom Unternehmenstyp unabhängigen Tragfähigkeit der konzeptionellen Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung befreit immerhin nicht von einer jeweils unternehmenstypspezifischen Auslegung der Grundbegriffe und einer betriebszielorientierten Gestaltung einer Kosten- und Leistungsrechnung.

¹¹¹ Vgl. Freidank, C. (1994): Kostenrechnung, Einführung in die begrifflichen, theoretischen, verrechnungstechnischen sowie planungs- und kontrollorientierten Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens, 5. Aufl., München, Wien: Oldenburg, 1994, S. 1.

3.1.1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Eines der wichtigsten Hilfsmittel, durch die eine ordnungsgemäße Planung, Steuerung, Überwachung und Kontrolle eines Kombinationsprozesses gewährleistet wird, ist das betriebliche Rechnungswesen. Das betriebliche Rechnungswesen umfasst sämtliche Verfahren, die dazu dienen, das betriebliche Geschehen zahlenmäßig zu erfassen, zu planen und zu kontrollieren.¹¹²

Die Hauptaufgaben des Rechnungswesens, die sowohl außenstehende (externe) als auch interne Interessenten dienen, lassen sich durch die Zweckerfüllung des Rechnungswesens ableiten.¹¹³ Sie haben abstrakt – formalen Inhalt und charakterisieren in allgemeiner Form, die Art und Verwendung der bereitzustellenden Informationen. Die Hauptaufgaben sind die:¹¹⁴

- *Dokumentationsaufgabe*: Sachlich und zeitlich geordnete Aufzeichnung aller Geschäftsfällen.
- *Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe*: Rechenschaftslegung und Information über die Lage der Vermögen, der Schulden und des Erfolges des Unternehmens.
- *Dispositionsaufgabe*: Bereitstellung des aufbereiteten Zahlenmaterials für Planungs- und Entscheidungszwecke.
- *Kontrollaufgabe*: eingerichteten Informations- und Kontrollsystem für Überwachung der Wirtschaftlichkeit sowie Zahlungsfähigkeit des Unternehmens.

Die Erfüllung der Zwecke des betrieblichen Rechnungswesens hängt von den vorgegebenen, zu erreichenden Zielen ab (Liquiditäts- und Erfolgsziel).¹¹⁵ Aus der Verschiedenheit der Aufgaben der betrieblichen Rechnungswesens ergibt sich eine

¹¹² Vgl. Haberstock, L.: Kostenrechnung, Einführung mit Fragen, Aufgaben und Lösungen, Bd.1, 8. Aufl., Wiesbaden, 1987, S.7.

¹¹³ Wedel, H. (1999): Grundlagen des Rechnungswesens, Band 2: Kosten- und Leistungsrechnung, 7. Aufl., Herne, Berlin, 1999, S.14.

¹¹⁴ Vgl. Schoenfeld, H., Möller, H. (1995): Kostenrechnung, Einführung in das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen mit Erlöse und Kosten, 8. Aufl., Stuttgart, 1995, S.4-10.

¹¹⁵ Vgl. Bloech, J., Götze, U., Sierke, B. (1993): Managementorientiertes Rechnungswesen, Konzepte und Analysen zur Entscheidungsvorbereitung, Wiesbaden, 1993, S. 10.

Zweiteilung in externes Rechnungswesen (Finanzbuchführung und Jahresabschluss) und internes Rechnungswesen (Kosten- und Leistungsrechnung)¹¹⁶

Die Aufgabenschwerpunkte und Informationsempfänger des betrieblichen Rechnungswesens (externes und internes) sind in Abb. 12 dargestellt.

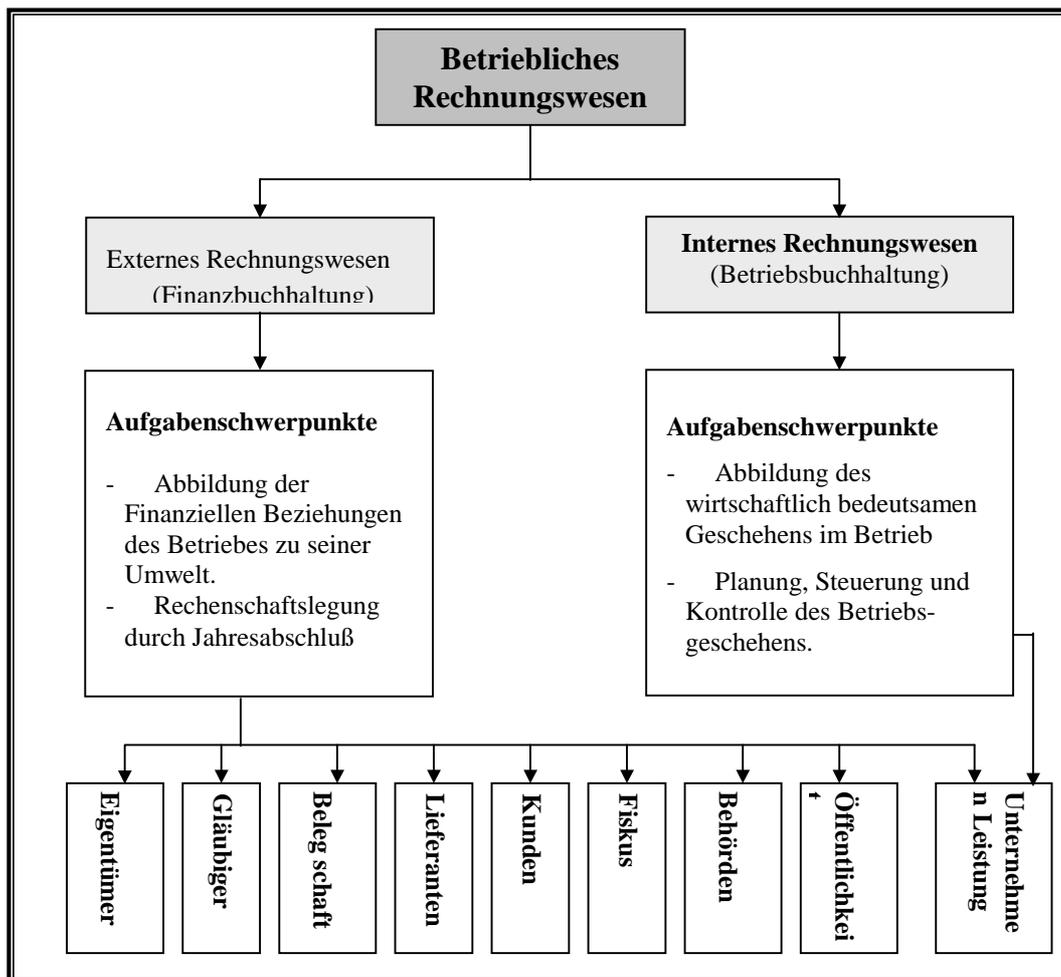


Abb. 12: Aufgabenschwerpunkte und Informationsempfänger des betrieblichen Rechnungswesens.¹¹⁷

Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt einen Teilbereich des betrieblichen Rechnungswesens dar, der durch eine systematische Erfassung, Weiterleitung und

¹¹⁶ Vgl. Fuchs, M. (1988): Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens, in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 41-42.

¹¹⁷ Quelle: Hummel, S., Männel, W. (1986): Kostenrechnung, Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Aufl., Wiesbaden, 1986 S.6.

Aufbereitung von Kosten und Leistungen der Unternehmensführung Informationen für eine betriebsinterne Planung, Steuerung und Kontrolle bereitstellen soll.¹¹⁸

Gegenstand der Finanzbuchführung (Geschäftsbuchführung) sind alle monetären Vorgänge zwischen dem Krankenhaus und der Umwelt. Die Kosten- und Leistungsrechnung erfasst hingegen den Prozess der Leistungserstellung und Leistungswertung innerhalb des Krankenhauses.¹¹⁹ Die Zielsetzung der Wirtschaftlichkeit der krankenhausbetrieblichen Leistungserstellung ist die Kostenminimierung für ein vorgegebenes Leistungsprogramm. Dies verlangt ein Instrumentarium, das zur Überprüfung des Zielerreichungsgrades geeignet ist. Ein mittelbar notwendiges Instrument dafür ist die Kosten- und Leistungsrechnung.¹²⁰

Während bei der nach außen gerichteten Finanzbuchführung mit dem Jahresabschluss die Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe im Vordergrund steht, bildet das interne Rechnungswesen den Betriebsprozess in Kosten- und Leistungsgrößen ab. Damit werden die zwei Hauptzwecke erfüllt:¹²¹

- Kosten- und leistungsbezogene Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsprozesses sowie
- Preisermittlung.

Eine dritte Aufgabe könnte allerdings als Aspekt der Kosten- und Leistungsrechnung für dispositive Zwecke, nämlich das Bereitstellen des Zahlenmaterials, benannt werden,¹²² wenn sie den instrumental programmatischen Charakter im Zusammenhang mit unternehmerischen Entscheidungs- und Steuerungsaufgaben betonen.¹²³

Für das Krankenhaus muss die Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen der Planung, Steuerung und Kontrolle des Betriebsprozesses insbesondere Informationen über die Wirtschaftlichkeit zur Verfügung stellen.¹²⁴ An die Stelle der Preis-

¹¹⁸ Vgl. Hummel, S., Männel, W. (1986) S. 4.

¹¹⁹ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995): Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhaus, systematische Einführung, 3. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer, 1995, S. 20.

¹²⁰ Vgl. Leonhardt, J. (1988): Aufbau- und Anwendungsmöglichkeiten einer Grenzplankostenrechnung in Krankenhausbetrieben, Hamburg, 1988, S. 14.

¹²¹ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H.: Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl., Landsberg, 1991, S. 58.

¹²² Vgl. Kosiol, E. (1979 A): Kosten- und Leistungsrechnung, Berlin, 1979, S. 85.

¹²³ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H. (1991), S. 18.

¹²⁴ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 20.

ermittlung tritt die Ermittlung der Selbstkosten, die gleichzeitig auf gültige Gesundheitsgrundrechte und Entgeltsformen reagieren müsste.¹²⁵

Eine Hilfsfunktion der Kosten- und Leistungsrechnung wird besonders deutlich, wenn es im Bereich der Planung und Kontrolle um die Leistung geht. Hier ist aber die Kosten- und Leistungsrechnung sicher nicht der einzige Datenlieferant.

Der Aufgabenkomplex der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus findet sich grundsätzlich auch in privaten Betrieben. Im Einzelnen jedoch ergeben sich zusätzliche Aufgaben durch die staatliche Kontrolle der Kosten und Leistung. Das soll die folgende Auffächerung der Aufgaben verdeutlichen (Tab. 1).

Aufgabenkomplexe	Einzelaufgaben	
	Innerhalb des Krankenhauses	nach außen
Dokumentation	<ol style="list-style-type: none"> 1. mengen- und wertmäßige Erfassung der Kosten und Leistungen 2. Zurechnung der Kosten auf Kostenstellen und verschiedene Kostenträger (z. B. Pflgetage, Patienten, Therapien) 3. periodischer Abschluss als Gegenüberstellung der Kosten und Leistungen (Betriebserfolg) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. mengen- und wertmäßige Erfassung der Kosten und Leistungen 2. Zurechnung der Kosten auf Kostenstellen 3. Nachweis der Selbstkosten.
Planung	<ol style="list-style-type: none"> 1. wirtschaftlicher Personal-, Betriebsmittel- und Material-Einsatz zur Erstellung der vorgesehenen Krankenhausleistungen 2. Feinplanungen der Leistungen 3. Kostenplanung 	regionale, quantitative und qualitative Krankenhaus-Planung

¹²⁵ Vgl. Dieter, B. (1994): Understanding the Hospital Cost Accounting Process, in: Finkler, S. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 13.

Kontrolle	1. Beobachtung von Kosten und Leistungen im Zeitablauf 2. Ermittlung von Kennzahlen 3. Soll/Ist-Vergleich	Zur Beurteilung der sparsamen Wirtschaftsführung: 1. Zwischen- und überbetriebliche Vergleiche der Kosten und Leistungen 2. Schaffung von Kosten- und Leistungsstandards
------------------	--	---

Tab. 1: **Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus.**¹²⁶

3.1.2 Begriffsdefinitionen zur krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung

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

Kosten und Leistungen sind ein gleichrangiges Begriffspaar. Kosten entstehen durch Leistungen, während die Leistungserstellung Kosten verursacht. Beide, Kosten und Leistungen, sind sowohl als Mengen als auch als Werte zu verstehen. Die erforderlichen Ressourcen (Produktionsfaktoren) werden in den verschiedenen Teilbereichen des Krankenhauses vorgehalten und zur Leistungserstellung eingesetzt, um das Hauptziel, die stationäre und ambulante Versorgung der Krankenhaus-Patienten, zu erreichen. Die damit verbundenen Kosten können, müssen aber nicht identisch sein mit der Gesamtsumme aller Krankenhaus-Rechnungen. Abb. 13 stellt Kosten und Leistung als einander bedingende Größen dar.

¹²⁶ In Anlehnung an: Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984): Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus, Köln, 1984, S. 11.

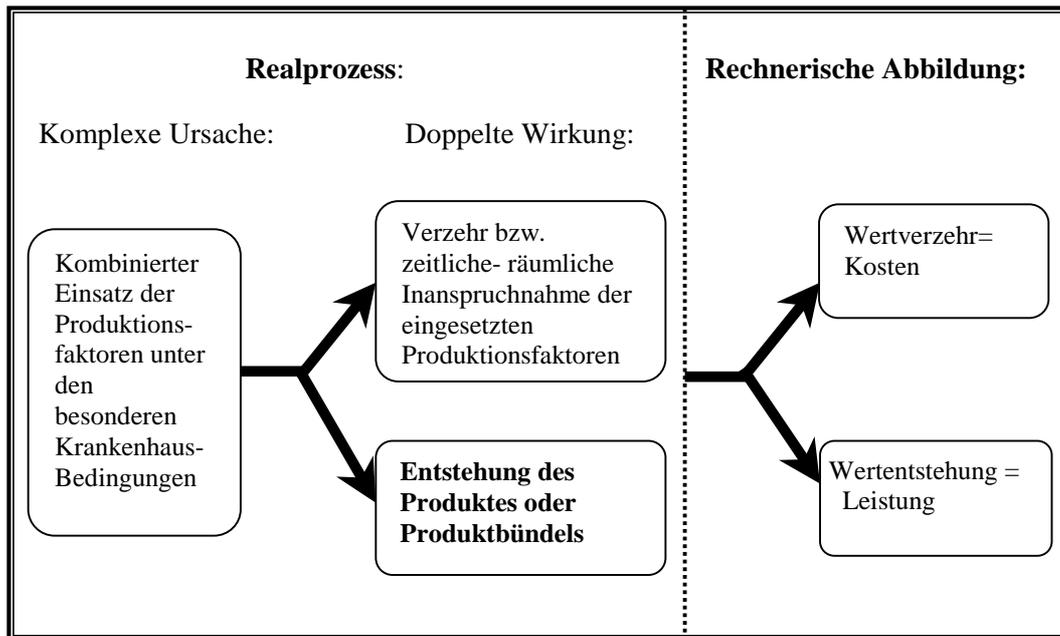


Abb. 13: Kosten und Leistung als einander bedingende Größen¹²⁷

3.1.2.1 Kostenbegriff

Die Festlegung des Kostenbegriffs kann in einer wertmäßigen oder in einer pagatorischen Sichtweise erfolgen.¹²⁸

Der wertmäßige Kostenbegriff bestimmt Kosten als bewerteten, leistungsbezogenen Verzehr von Gütern und Dienstleistungen einer Rechnungsperiode.¹²⁹ Unabhängig von der Auszahlungs- bzw. Ausgabenwirksamkeit können bei Anwendung des wertmäßigen Kostenbegriffs kalkulatorische Kosten in Form von Anders- oder Zusatzkosten in Ansatz gebracht werden.¹³⁰

Die Mehrzahl der Autoren verwendet den wertmäßigen Kostenbegriff, der auch in der Praxis des Rechnungswesens die weiteste Verbreitung gefunden hat. Kosten sind danach bewerteter Verzehr von wirtschaftlichen Gütern und Dienstleistungen,

¹²⁷ Quelle: Hildbrand, R. (1988): Kostenrechnung, in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausrechnungswesen – Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 373.

¹²⁸ Vgl. Eisel, W. (1994): Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München, 1980, S. 339.

¹²⁹ Vgl. Freidank, C., (1994), S. 4.

¹³⁰ Zusatzkosten sind Kosten, die nur kalkulatorisch in die Kostenrechnung eingehen, also keinen Aufwand darstellen, (z.B. kalkulatorischer Unternehmerlohn, kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, oder kalkulatorische Eigenmiete). Anderskosten sind Kosten, die in der Kostenrechnung nach anderen Gesichtspunkten als in der Aufwandsrechnung berücksichtigt werden, (z. B. kalkulatorische Abschreibungen, kalkulatorische Zinsen, oder kalkulatorische Wagnisse).

der zur Erreichung des Betriebszweckes sowie zur Aufrechterhaltung der erforderlichen Kapazitäten entsteht.

Unabhängig von verschiedenartigen Formulierungen ist dieser Begriff durch drei Merkmale gekennzeichnet:¹³¹

- *Verbrauch von Wirtschaftsgütern*: Wirtschaftsgüter sind Gegenstände, die real existieren, zweckgeeignet, rechtlich verfügbar, übertragbar und knapp sind. Zum Güterverbrauch zählt nicht nur der Verbrauch an Sachgüter, sondern auch die Nutzung von Arbeitsleistungen, Dienstleistungen, Nutzungsrechten und Kapital.
- *Leistungsbezogenheit des Güterverbrauchs*: Der Güterverbrauch wird eingeschränkt auf denjenigen Teil, der bewußt eingegangen wird bzw. auf Grund naturgesetzlicher, rechtlicher und wirtschaftlichen Daten nicht vermeidbar ist, wenn man Wirtschaftsgüter zum Zweck der Leistungserstellung einsetzt.
- *Bewertung der Leistungsbezogenheit des Güterverbrauchs*: Durch die Bewertung mit Geldeinheiten werden die ungleichnamigen, leistungsbezogenen Kostengüterverbrauchsmengen gleichnamig gemacht und damit verrechenbar. Wie die Bewertung zu erfolgen hat (z. B. Anschaffungspreise, Wiederbeschaffungspreise, Festpreise, Opportunitätskosten), richtet sich nach dem Zweck der Rechnung.

Der pagatorische Kostenbegriff leitet sich im Gegensatz zum wertmäßigen Kostenbegriff nicht aus Güterbewegungen, sondern aus Geldbewegungen ab.¹³² Kosten werden als betriebsbezogene, nicht kompensierte Ausgaben definiert. Dieser Begriff ist abzugrenzen von Begriffen der pagatorischen Rechnung, die auf die Erfassung von Zahlungsströmen abstellt. Hierbei leistungsbezogenen Verbrauch wird mit den zugehörigen historischen oder planmäßigen Anschaffungspreisen (ausgaben) bewertet.¹³³

¹³¹ Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984): Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus, Köln 1984. S.16-21 und vgl. Freidank, C., (1994), S. 4-9.

¹³² Vgl. Heinen, E. (1978): Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 5. Aufl., Wiesbaden, 1978, S. 81.

¹³³ Vgl. Freidank, C., (1994), S. 9-10.

3.1.2.2 Leistungsbegriff

In der Kosten- und Leistungsrechnung wird Leistung nicht als physikalische Größe oder als Tätigkeit aufgefasst, sondern als Ergebnis betrieblicher Tätigkeit. Dieses Tätigkeitsergebnis hat, wie die Kosten, eine Mengen- und eine Wertkomponente, die multiplikativ zu einer Wertgröße verbunden werden.

Als Korrelat zum wertmäßigen Kostenbegriff sind Leistungen im Produktionsprozess entstandene, bewertete Wirtschaftsgüter. Dieser Begriff lässt sich prinzipiell durch drei Merkmale kennzeichnen.¹³⁴

- *Entstehung von Wirtschaftsgütern:* Der Begriff der Wirtschaftsgüter schließt Sachgüter, Dienstleistungen und Rechte ein. Allgemein umfassen Leistungen alle Tätigkeitsergebnisse, denen Kosten zugerechnet werden können. Dabei entstehen aus den eingesetzten Güter- und Dienstleistungen durch Kombination und Transformation neue Güter und Dienstleistungen, die entweder nach außen oder innerbetrieblich weiter verwertet werden.
- *Bezogenheit auf den Produktionsprozess:* Diese Bezogenheit drückt aus, dass zu den Leistungen nur diejenigen Güter- und Dienstleistungen zählen, die der eigentlichen (typischen) betrieblichen Aufgabenerfüllung dienen.
- *Bewertung der hergestellten Produkte:* Die heterogenen Güter- und Dienstleistungen werden durch die Bewertung vergleichbar und verrechenbar gemacht. Die Verrechenbarkeit ist die Voraussetzung für die Erfassung und Auswertung der Leistungshöhe. In der Leistungsrechnung werden allgemein folgende Wertansätze verwendet: Verkaufs-, Fest-, Durchschnitts-, Schätz- und Knappheitspreise. Die Verkaufspreise sind das wertmäßige Äquivalent der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit, die im Krankenhaus vornehmlich aus stationären und ambulanten Leistungen bestehen. Im Krankenhaus als Dienstleistungsbetrieb ist das Endprodukt der Leistung als „Gesundheit“ nicht messbar, doch sind Messung und Bewertung der Einsatzfaktoren, die zum Endpro-

¹³⁴ Vgl. Scherrer, G. (1999): Kostenrechnung, 3., neubearb. Aufl., Stuttgart, 1999, S.13-14.

dukt führen, genauso Elemente zur Leistungsermittlung wie in der Kostentheorie.¹³⁵

Von den wertmäßigen Leistungen sind die Erträge zu unterscheiden. Während die Leistung den Wert aller im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit erstellten Güter- und Dienstleistungen erfasst, beinhalten die Erträge erzielten Gegenwerte für die veräußerten mengenmäßigen Leistungen.

Beim pagatorischen Leistungsbegriff erfolgt die Bewertung der hergestellten Produkte mit dem realisierten Beitrag als Einzahlungsströmen aus der Veräußerung der Produkte.¹³⁶

3.2 Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern

In diesem Abschnitt werden die Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern betrachtet.

3.2.1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern

Die Kosten- und Leistungsrechnung als Teil des betrieblichen Rechnungswesens ist fast ausschließlich auf interne Zwecke ausgerichtet. Eine Ausnahme besteht

allerdings für solche Betriebe, die bestimmte öffentliche Aufträge abwickeln, wobei die im Betrieb angefallenen Kosten gegenüber dem Auftraggeber nachgewiesen werden.¹³⁷ Für das Verfahren der Preisbildung und zum Zwecke der Informationsaufbereitung für öffentlich Auftraggeber ist die Kosten- und Leistungsrechnung an die Vorschriften der „Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen“ und der „Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten“ gebunden.¹³⁸

Die Kosten- und Leistungsrechnung für deutsche Krankenhäuser ist durch § 8 KHBV gesetzlich vorgeschrieben und muss neben den allgemeinen betriebs-

¹³⁵ Vgl. Tauch, J. (1987): Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus, von Kosten- und Leistungsnachweis zur Patientenbezogenen Kosten- und Leistungsrechnung, 1. Aufl., Gütersloh, 1987.S. 21.

¹³⁶ Vgl. Scherrer, G., (1999), S.15.

¹³⁷ Vgl. Brede, H. (1997): Betriebswirtschaftslehre, Einführung, 6., unwesentl. veränd. Aufl. München, Wien, 1997, S. 209.

wirtschaftlichen Funktionen auch rechtlich vorgegebene Zwecke erfüllen. Dadurch erhält die Kosten- und Leistungsrechnung des Krankenhauses ebenfalls eine Sonderstellung.¹³⁹ Indem sich die Vergütung der deutschen Krankenhäuser für eine längeren Übergangszeit aus einem Mischsystem von

- Kostenerstattungspreisen und
- pauschalierten Festpreisen

zusammensetzt, entstehen daraus gleichzeitig vielschichtige und komplexe Anforderungen an die Aufgaben und die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung.¹⁴⁰ Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern lassen sich an zwei Aspekten festmachen: gesetzliche Dokumentationsgrundlage und die als Instrument der Entscheidungsunterstützung, auf die in den folgenden beiden Abschnitten näher eingegangen wird.

3.2.1.1 Die Kosten- und Leistungsrechnung als gesetzliche Dokumentationsgrundlage

Die rechtlich vorgegebenen Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung bestimmen sich vor allem aus § 8 Abs. 1 KHBV. Jedes Krankenhaus ist gemäß § 8 Abs. 1 verpflichtet, eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen, die aufbauend auf dem Zahlenwerk der Finanzbuchhaltung folgende Aufgaben erfüllen muss:

- Innerbetriebliche Steuerung,
- Ermittlung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit,
- Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten für das Erstellen der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung nach den Vorschriften der BPflV.

I. Betriebsinterne Steuerung:

¹³⁸ Vgl. Götzinger, M., Michael, H. (1990): Kosten- und Leistungsrechnung, eine Einführung, 5. Aufl., Heidelberg, 1990, S. 24.

¹³⁹ Vgl. Freymann, H. (1989): Controlling in Krankenhaus – Möglichkeiten und Nutzen für die Betriebsführung, in: Eichhorn, s., Feyermann, H. (Hrsg.), Gesamtverantwortung, Wirtschaftliches Krankenhaus, Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, 3. Aufl., Köln, 1989, S. 61.

¹⁴⁰ Vgl. Schlüchtermann, J., Gorschlüter, P. (1996): Ausgewählte Aspekte des modernen Kostenmanagements, In: Adam, D. (Hrsg.), Krankenhausmanagement, Schriftenreihe zur Unternehmensführung, Band 59, Wiesbaden 1996, S. 98.

Gemäß § 8 KHBV hat das Krankenhaus eine Kosten- und Leistungsrechnung, die eine betriebsinterne Steuerung erlaubt, wobei es keine gesetzlichen Vorschriften über die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung gibt. Sie stellt ab auf das Erreichen von Zielen, die quantifizierbar nach Zielinhalt, Zielausmaß und zeitlichem Bezug vorgegeben sind.¹⁴¹ Eine eindeutige Zielsetzung ist hier Voraussetzung für eine effektive Steuerung. Nur wenn das Ziel klar definiert ist, kann die betriebliche Steuerung sinnvoll sein.¹⁴²

Das gesetzlich vorgeschriebene Ziel des deutschen Krankenhauses ist die Erfüllung des Versorgungsauftrages. Das bedeutet, die Verbesserung des Gesundheitsstatus aller das Krankenhaus aufsuchenden Patienten herbeizuführen. Daher wird als Primärleistung der Krankenhausleistung auch die Veränderung des Gesundheitsstatus, d. h. die Gesundheitszustandsveränderung des Patienten definiert.¹⁴³ Die Operationalisierung dieses globalen Zieles bestimmt die qualitative und quantitative Gesamtleistung des Krankenhauses für zukünftige Perioden.¹⁴⁴ Die Krankenhausgesamtleistung lässt sich aus dem Leistungsspektrum an Fächern, stationärer und ambulanter Patientenversorgung sowie die dafür notwendige Infrastruktur beschreiben.¹⁴⁵ Für die Planung muss der zukünftige Bedarf an geplanten Einzelleistungen ermittelt werden, um die notwendigen Ressourcen bereitstellen zu können.¹⁴⁶ Durch die gesetzlich zwingende Festschreibung des Budgets ist es für die Existenzsicherung der Krankenhäuser unvermeidbar, in unterjährigen Periodenabständen die realisierten Leistungen den vereinbarten Leistungen gegenüberzustellen, um bei Abweichungen Gegensteuerungsmaßnahmen einleiten zu können.¹⁴⁷

II. *Ermittlung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit:*

Die Ermittlung und Beurteilung und der Wirtschaftlichkeit ist insbesondere im Krankenhaus ein wesentlicher Zweck der Kosten- und Leistungsrechnung.¹⁴⁸ Ent-

¹⁴¹ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 21.

¹⁴² Vgl. Hildbrand, R. (1988), S. 348.

¹⁴³ Vgl. Hörmann, W., Ingruber, H. (1988), S. 9-28.

¹⁴⁴ Vgl. Möhlmann, E. (1992), S. 87-92.

¹⁴⁵ Die Sekundärleistungen sind in § 2 Abs. 1 BpflV abschließend aufgezählt.

¹⁴⁶ Vgl. Keun, F. (1997), S. 83.

¹⁴⁷ Vgl. Hildebrand, R. (1988), S. 358.

¹⁴⁸ Vgl. Keun, F. (1997), S. 84.

sprechend der Aufgabenstellung der deutschen Krankenhäuser, nämlich Krankheiten festzustellen, zu heilen oder zu lindern, kommt die Leistungsfähigkeit eines Krankenhauses primär darin zum Ausdruck,¹⁴⁹ inwieweit es gelingt, den Gesundheitszustand von Patienten positiv zu verändern. Gemäß § 17 Abs. 1 KHG müssen die Pflegesätze medizinisch leistungsgerecht sein, und einem Krankenhaus bei wirtschaftlicher Betriebsführung ermöglichen, den Versorgungsauftrag zu erfüllen.¹⁵⁰

Auch durch den im Gesetz vorgesehenen Krankenhausvergleich werden die Wirtschaftlichkeit und die Möglichkeit der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit gewinnen. Die Bundespflegesatzverordnung 1995 hat im §5 einen solchen Krankenhausvergleich ab 1998 vorgesehen.¹⁵¹

Die Pflicht zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit eines deutschen Krankenhauses begründet sich darauf, dass die Leistungen zu einem großen Teil auf Basis von Kostenerstattungen finanziert werden müssen. Dabei wird auch beurteilt, ob sich die Kostenforderungen des betreffenden Krankenhauses auf einer wirtschaftlichen Leistungserbringung begründen.¹⁵²

In § 13 BPflV a. F. sind in diesem Zusammenhang die Kosten und Leistungen vergleichbarer Krankenhäuser sowie die Maßstäbe und Grundsätze zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Krankenhäuser nach § 19 KHG festgeschrieben. Es ist vorgesehen, dass die deutsche Krankenhausgesellschaft und die Spitzenverbände der gesetzlichen Krankenversicherung Empfehlungen über Maßstäbe und Grundsätze für die Wirtschaftlichkeit der Krankenhäuser, insbesondere für den Personalbedarf und die Sachkosten, erarbeiten.¹⁵³ Die Ermittlung der Kosten- und Leistungsstruktur in den deutschen Krankenhäusern ist nicht nur aus Gründen der betrieblichen Steuerung notwendig. Insbesondere soll eine Transparenz der Kosten- und Leistungsverhältnisse jedes Krankenhauses geschaffen

¹⁴⁹ Vgl. Eichhorn, S. (1976), S. 29.

¹⁵⁰ Vgl. §17 Abs.1 KHG.

¹⁵¹ Vgl. Baschke, W. L. (1994): BPflV 95- der Kompromiß, in: F&W, 4/1994, S. 270.

¹⁵² Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 23.

¹⁵³ Vgl. §19 KHG.

werden, die den Patienten die Wahl des Krankenhauses und den Krankenkassen einen Vergleich erleichtern.¹⁵⁴

Gemäß Artikel 10 der Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechtes von 08.01.1994 i.V.m. § 5 Abs. 1 BpflV wird durch den vorgesehenen Krankenhausvergleich auf Landesebene die Bemessung von medizinischen leistungsgerechten Budgets sowie von tagesgleichen Pflegesätze mit der krankenspezifischen Ermittlung abgestimmt. Beispielsweise wird ein Krankenhausvergleich notwendig sein, wenn die Bemessung des Entgeltes für Fallpauschalen und Sonderentgelte nach durchschnittlichem Punktwert nicht endgültig festgelegt ist und damit einem ständigen Anpassungsprozess unterliegt.¹⁵⁵ Durch einen Krankenhausvergleich wird die Optimierung der Kosten und der daraus entwickelten Preise möglich sein. Damit müssen Krankenhäuser, deren Kosten über den Preisen liegen, Reserven ausschöpfen, um mindestens kostendeckend zu arbeiten. Krankenhäuser, die eine Kostendeckung erreichen sogar oder Gewinne erzielen, könnten nach weiteren Möglichkeiten der Kosteneinsparung suchen.¹⁵⁶ Aus diesem Anpassungsprozeß könnten optimierte Durchschnittspreise im Zeitablauf erreichen.¹⁵⁷

Mit der Änderungen der Gesetze für Krankenhaus wird die Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus mehr und mehr ihren Zwecken gerecht, die erforderlichen Informationen zur Beurteilung und Steuerung der Wirtschaftlichkeit in der stationären Krankenversorgung, im einzelnen Krankenhaus, in Abteilungen, Kliniken und Stationen und schließlich der einzelnen erbrachten Leistungen zu liefern.¹⁵⁸

III. Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten sowie Erstellung der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) nach den Vorschriften der BpflV:

¹⁵⁴ Vgl. Monka, M. (1993): Entwicklung und Berechnung von Fallpauschalen, Das ökonomische Modell des WidO, in: Arnold, M., Paffrath, D., Krankenhaus-Report 1993, Aktuelle Beiträge, Trends, Statistik, Stuttgart, 1993, S.98.

¹⁵⁵ Vgl. Keun, F. (1997), S. 86.

¹⁵⁶ Vgl. Brayer, F. (1991): Die Kalkulation von Preisen im Krankenhauswesen, Ziele, Methoden und Auswirkungen, Heidelberg, 1991, S. 40.

¹⁵⁷ Vgl. Regler, K. (1994): Auswirkung des GSG und Handlungsbedarf der Krankenhausträger, in: Das Krankenhaus, 1/1994, S. 4.

¹⁵⁸ Vgl. Klockhaus, H. E. (1997): Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus, München, Essen, 1997, S. 15

Im § 7 BPflV in Verbindung mit § 2 BPflV wird geregelt, welche Kosten des Krankenhauses zu den Kosten der allgemeinen Krankenhausleistung gehören und durch Budget und Pflegesätze gedeckt werden, und welche Kosten auf andere Weise zu decken sind.

Die stärkere Betonung der Leistungsstruktur eines Krankenhauses im Vorfeld der Pflegesatzverhandlung ist von Bedeutung für die Gestaltung einer krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung. Nach § 7 Abs. 2 BPflV sind nach dem eingeführten Nettoprinzip in der LKA grundsätzlich nur die pflegesatzfähigen Kosten, d. h. Kosten der allgemeinen voll- und teilstationären Krankenhausleistungen, in der kostenartenspezifischen Gliederung auszuweisen. Die Kosten nicht-pflegesatzfähiger Leistungen, etwa in den Bereichen Ambulanz, krankenhauserferne Versorgungseinrichtungen, Personalunterbringung, Forschung und Lehre oder Leistungen an Dritte (wie etwa Arzneimittellieferungen durch die krankenhauseigene Apotheke an andern Krankenhäuser), werden in der LKA nicht mehr ausgewiesen, sondern sind bereits im Vorfeld der Pflegeverhandlungen aus dem Block der gesamten Kosten des Krankenhauses auszugliedern. In Aufweichung des strengen Nettoprinzips sind die nicht-pflegesatzfähigen Kosten anderer Leistungen, die mit der voll- und teilstationären Leistungserbringung in einem engen Bezug stehen, explizit und offen im Rahmen der LKA auszugliedern, so etwa die Kosten vor- und nachstationärer Leistungen, wahlärztlicher Leistungen und letztlich auch die Kosten der durch Fallpauschalen und Sonderentgelte vergüteten Leistungen. Für Vor- und nachstationäre Leistungen gibt es vorerst einen Erlösabzug vom Restbudget (Abteilungsbudget) in Höhe vom 90% anstelle einer Kostenausgliederung,¹⁵⁹ d. h. es gibt eine kostenrechnerische Trennung von Pauschalentgelt- und Budgetbereich in Form einer einmaligen Kostenausgliederung, um Quersubventionierungen und daraus resultierende Wettbewerbsvorteile zu unterbinden.¹⁶⁰

¹⁵⁹ Erlösabzug bedeutet, dass die pauschalierten Entgelte mit der geplanten Menge der Leistungen multipliziert werden und das Produkt aus dem Abteilungsbudget ausgegliedert wird.

¹⁶⁰ Vgl. Schlüchtermann, J., Gorschlüter, P. (1996), S. 98.

3.2.1.2 Die Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument der Entscheidungsunterstützung

Die Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern tendierte vor Einführung des Vergütungssystems vor allem dazu, den Aufforderungen aus den KHBV und BPfIV gerecht zu werden und nicht dem Krankenhausmanagement ein Informationsinstrument an die Hand zu geben¹⁶¹, mit dem eine betriebswirtschaftliche Steuerung und Entscheidungsfindung ermöglicht wird.¹⁶² Der Grund liegt darin, dass die externen Rechnungslegungsvorschriften in den gesetzlichen Rahmenbedingungen von hoher Bedeutung sind.

An dieser Stelle soll jedoch betrachtet werden, inwieweit die gesetzlichen Mindestanforderungen an die Aufgaben und die Ausgestaltung der krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung diesen Anforderungen Rechnung tragen bzw. ob aus Sicht der Entscheidungsunterstützung zusätzliche Anforderungen an die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung zu stellen sind.

Einerseits zeigen die Erfahrungen in der Krankenhauspraxis, dass ausgehend von den externen Rechnungsvorschriften das interne Rechnungsverfahren unmittelbar entwickelt werden muss. Die Instrumente der Kostenermittlung und Kostenkontrolle müssten entwickelt werden, weil es nur mit Kenntnis der Selbstkosten möglich ist, die Wirtschaftlichkeit erbrachter Leistungen nach rechtlichen Rechnungsvorschriften zu beurteilen.¹⁶³

Andererseits entsteht für Krankenhäuser mit der Einführung von wettbewerbspolitischen Anreizmechanismen in Form von Festpreisen ein konkreter Anreiz, die Kosten pro Behandlungsfall so gering wie möglich zu halten, indem Einsparungspotentiale identifiziert werden und durch Leistungsausweitungen Degressionseffekte einsetzen können.¹⁶⁴ Für genau definierte Leistungen werden parallel zu den gesetzlichen Anforderungen an die Kosten- und Leistungsrechnung zukünftig entscheidungsorientierte Führungs- und Steuerungsinformation zu stellen sein, mit

¹⁶¹ Vgl. Ehrlich, A.(1996): Neuorientierung des Krankenhauscontrolling, in: BiBu, 2/1996, S. 33.

¹⁶² Vgl. Klockhaus, H. E. (1997), S. 10.

¹⁶³ Vgl. Hummel, S., Männel, W.(1986) S. 194.

¹⁶⁴ Vgl. Menze, T., Michels, R.: Controlling – Instrumente im Krankenhaus, Existenzsicherung durch mehr Wirtschaftlichkeit, in: F&W, 3/1996, S. 200.

denen eine langfristige Existenz des Krankenhauses durch das Erschließen von Wettbewerbsvorteilen gesichert werden soll.

Somit ist es nicht mehr sinnvoll, ein Bett möglichst lange mit einem Patienten zu belegen, da dem Krankenhaus unabhängig von der Verweildauer ein konstanter Erlös gegenübersteht. Kurze Verweildauer und viele Fälle pro Bett verbessern die Erfolgslage, indem die durchschnittlichen Behandlungskosten pro Fall sinken.¹⁶⁵

Mit Einführung der neuen Kosten- und Leistungsrechnung im Rahmen der KHBV und ihrer Änderungsverordnung wird nun die Kalkulation der Entgelte verlangt. Das hat zur Folge, dass auf Entgelte-Ebene eine Beurteilung der Rentabilität per Gesetz verlangt wird. Für die meisten Krankenhäuser wird das bedeuten, dass sie hiermit Neuland beschreiten und sie sich mit der fallbezogenen (gleichzusetzen mit produktbezogenen) Kosten- und Leistungsrechnung erstmals beschäftigen müssen.¹⁶⁶ Gemäß § 8 Abs. 2 KHBV ist die Steuerung des Unternehmensprozesses durch eine Planung und Kontrolle von Kosten und Leistungen vorgeschrieben.¹⁶⁷ Unter Steuerung wird hier jedoch lediglich der Einsatz einer Plankostenrechnung verstanden, die das prospektiv zu verhandelnde Budget ermitteln und die Einhaltung geplanter Erlöse und Kosten sichern soll.

Da lediglich durch eine differenzierte Erfassung und Dokumentation der Leistungen die Produktionsfaktoren festgestellt und geplant werden können, muss für die Planung der zukünftige Bedarf an Krankenhausleistungen ermittelt werden, um die notwendigen Ressourcen bereitzustellen. Darüber hinaus setzt die gesetzlich vorgeschriebene betriebsinterne Steuerung eine Kontrolle der Plan-Leistung und Plan-Kosten voraus.¹⁶⁸

¹⁶⁵ Bei einem derart auf Rationalisierung ausgelegten System sind zusätzlich gezielte Maßnahmen zur Qualitätssicherung unerlässlich. Es muss verhindert werden, dass der Abbau von Kosten mit einem Abbau von Leistungsqualität einhergeht. Das GSG 93 hat deshalb zusätzlich ein Instrument zur Qualitätssicherung als notwendige Ergänzung für den Rationalisierungsdruck eingeführt, um Patientenselektionen zu unterbinden und den erwünschten Behandlungserfolg sicherzustellen. Vgl. Adam, D. (1996): Krankenhausmanagement im Wandel. In: Adam, D. (Hrsg.): Krankenhausmanagement. Schriftenreihe zur Unternehmensführung (SzU), Band 59, Wiesbaden, 1996, S. 11, Siehe auch 2.2.2.

¹⁶⁶ Vgl. Klockhaus, H. E. (1997), S. 14.

¹⁶⁷ Vgl. §8 Abs.2 KHBV.

¹⁶⁸ Vgl. Keun, F. (1997), S. 83.

3.2.2 Rechtliche Rahmenbedingungen der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern

Die Krankenhäuser haben - historisch bedingt - sehr unterschiedliche Motivationen, äußere Formen und innere Organisationen und betätigen sich auf einem Markt, der auf der Angebots- und auf der Nachfrageseite eine ganz besondere Struktur aufweist. Die Besonderheiten der Krankenhäuser haben den Staat veranlasst, alle mit dem Angebot von Krankenhausleistungen zusammenhängenden Fragen gesetzlich zu regeln.¹⁶⁹ Das gilt im besonderen Maße für das Rechnungswesen.

Zur Erfüllung der Aufgaben des Rechnungswesens werden Informationen über die Situationen des Krankenhausbetriebes allen berechtigten und interessierten Stellen zur Verfügung gestellt. Dazu haben deutsche Krankenhäuser mehr als andere Einzelwirtschaften gesetzliche Vorschriften zu beachten.¹⁷⁰ Neben allgemeinen Vorschriften, wie handels- und steuerrechtlichen Bestimmungen, zählen hierzu krankenhausspezifische Regelungen wie z. B. das Krankenhausfinanzierungsgesetz (HHG), die Bundespflegesatzverordnung (BPflV), die Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) sowie weitere landesgesetzliche Regelungen.

3.2.2.1 Allgemeine Vorschriften

Zu den allgemeinen Vorschriften gehören handelsrechtliche, kommunalrechtliche und steuerrechtliche Vorschriften.¹⁷¹

Handelsrechtliche Vorschriften umfassen das Handelsgesetzbuch (HGB), die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sowie Bestimmungen über des Rechnungswesens in den für entsprechende Rechtsform von Unternehmen geltende

¹⁶⁹ Fuchs, M. (1988), S.50.

¹⁷⁰ Vgl. Keun, F. (1997), S. 6.

¹⁷¹ Krankenhäuser als Einrichtungen des öffentlichen Gesundheitswesens sind von der Steuerpflicht befreit. Steuerrechtliche Vorschriften, die für andere Unternehmen von großer Bedeutung sind, spielen daher im Bereich des Krankenhauses eine untergeordnete Rolle. Eine Ausnahme bilden die erwerbswirtschaftlichen Privatkliniken.

Gesetzen.¹⁷² Diese Vorschriften enthalten konkrete Einzelheiten wie Durchführungspflicht, Aufstellung von Bilanz und Bewertung von Vermögen und Schulden.

Nach diesen handelsrechtlichen Vorschriften in Verbindung mit §1 Abs.1 und §3 KHBV sind Krankenhäuser verpflichtet, Bücher zu führen und die Vermögenslage nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung darzulegen.

Zu den kommunalrechtlichen Vorschriften gehören die Gemeinde- und Kreisordnung, die Bestimmungen über die Haushaltswirtschaft, den Erwerb und die Veräußerung des Vermögens und die wirtschaftliche Betätigung der Gemeinden enthalten, die Eigenbetriebsgesetze und -verordnungen und die für Eigenbetriebe zutreffenden Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnungen und der Gemeindekassenverordnungen der Länder.¹⁷³

3.2.2.2 Spezielle Vorschriften

Das Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) von 1993: Das GSG sieht vor allem die Einführung fallorientierter Krankenhausentgelte vor. Darüber hinaus nehmen mit Inkrafttreten des GSG die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus zu (z. B. Leistungs- und Kosten-Planung, Dokumentation, Kontrolle und Abweichungsanalyse). Durch die gesetzlichen Regelungen des GSG muss die Kostenrechnung die benötigten Daten für den Kosten- und Leistungsnachweis bereitstellen.¹⁷⁴

Durch das GSG vom 01.01.1993, das als Artikelgesetz aufgebaut ist, wurden die nachstehenden krankenhausspezifischen Vorschriften wesentlich beeinflusst. Diese nachstehend aufgeführten Gesetze bzw. Verordnungen unterliegen bis heute weiteren Änderungen, die als solche nicht mehr auf das GSG zurückzuführen sind, da dieses als Artikelgesetz nur einmalige Wirkung besitzt.¹⁷⁵

Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) von 1993

¹⁷² Krankenhäuser, die in der Rechtsform der AG geführt werden, haben die Vorschriften über die Bildung einer gesetzlichen Rücklage, über die Ergänzung der Gewinn- und Verlustrechnung, über die besonderen Vorschriften zum Anhang und über die Feststellung und Prüfung des Jahresabschlusses zu beachten.

¹⁷³ Fuchs, M. (1988), S.56.

¹⁷⁴ Vgl. Strehlau- Schvoll, H. (1993), S. 214.

¹⁷⁵ Vgl. Keun, F. (1997), S.8.

Das Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) KHG, das 1972 in Kraft getreten ist, wurde am 10.04.1991 und durch Artikel 11 des GSG 93 modifiziert.¹⁷⁶ Zuletzt wurde es geändert durch das zweite Gesetz zur Neuordnung von Selbstverwaltung und Eigen Verantwortung in der gesetzlichen Krankenversicherung (2. GKV-NOG) vom 23. 06. 1997.¹⁷⁷

Zweck dieses Gesetzes ist die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser, um eine bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung mit leistungsfähigen, eigenverantwortlich wirtschaftenden Krankenhäusern zu gewährleisten¹⁷⁸ und zu sozial tragbare Pflegesätze zu ermitteln.¹⁷⁹

Aus den Bestimmungen des KHG ergeben sich vor allem die folgenden Angelegenheiten für die Kostenrechnung:

- Im Anwendungsbereich stellt sich die Frage, welche Krankenhäuser und welche Einrichtungen in Krankenhäusern überhaupt in die Förderung einbegriffen werden.¹⁸⁰
- Im Rahmen der Grundsätze für die Pflegesatzregelung sind die Kosten der Krankenhausleistungen nach Maßgaben der KHBV auf Grundlage der kaufmännischen Buchführung und einer Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln.¹⁸¹
- Nach § 28 Abs. 1 KHG sind Krankenhäuser verpflichtet, dem Bundesminister für Gesundheit sowie den zuständigen Behörden der Länder bestimmte Informationen z. B. über Pflegesätze -Beurteilung, -Bemessung und -Entwicklung, die personelle und sachliche Ausstattung und die Kosten der Krankenhäuser nach Kostenarten zu erteilen.

¹⁷⁶ In der Fassung der Bekanntmachung vom 10. April. 1991, (BGBl. I, S. 886).

¹⁷⁷ BGBl. I, S. 1520.

¹⁷⁸ Mit Rationalisierungsinvestitionen und einer Produktivitätssteigerung nach § 18 KHG wurde die Chance zu einer Senkung der durchschnittlichen Kosten vergeben. Vgl. Tanski, J. S.: Finanzierung von Rationalisierungsinvestitionen nach § 18b KHG, in: das Krankenhaus, 2/1997, S. 55

¹⁷⁹ Vgl. KHG §1 Abs. 1.

¹⁸⁰ Z. B. findet dieses Gesetz keine Anwendung auf Krankenhäuser, deren Träger der Bund ist, Polizeikrankenhäuser und Krankenhäuser im Straf- oder Maßregelvollzug (§ 3 KHG).

¹⁸¹ § 17 Abs. 2 KHG.

Krankenhaus- Buchführungsverordnung (KHBV)

Im Rahmen des § 16 KHG hat die Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates eine Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern erlassen (Krankenhaus-Buchführungsverordnung KHBV). Diese Verordnung ist am 11.04.1978 in Kraft getreten. Ihre Vorschriften waren erstmals für das am 01.01.1979 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Die KHBV gilt für alle Krankenhäuser, auch für die nicht nach KHG geförderten Einrichtungen. Ausgenommen sind nur Krankenhäuser, die nach § 1 Abs. 2 KHG bestimmt werden:

- Krankenhäuser, deren Träger der Bund, eine gesetzliche Rentenversicherung oder eine gesetzliche Unfallversicherung ist,
- Polizeikrankenhäuser,
- Krankenhäuser im Straf- oder Maßregelvollzug und
- die nach § 5 Abs. 1 KHG nicht geförderten Krankenhäuser.¹⁸²

Die KHBV stellt die Mindestforderung an das Krankenhausrechnungswesen dar. Sie verpflichtet Krankenhäuser, die Bücher nach den Regeln der doppelten kaufmännischen Buchführung zu führen (Finanzbuchführung und Jahresabschluss). Daneben hat jedes Krankenhaus gemäß § 8 und der Anlage 5 zur KHBV eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen. Die KHBV umfasst die folgenden fünf Anlagen:

- Anlage 1: Gliederung der Bilanz
- Anlage 2: Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung
- Anlage 3: Anlagennachweis
- Anlage 4: Kontenrahmen für die Buchführung
- Anlage 5: Kostenstellen für die Kosten- und Leistungsrechnung.

¹⁸² Zu denen gehören nach § 5 Abs. 1 KHG Krankenhäuser und Einrichtungen, die besondere Situationen oder Trägern haben. Beispielsweise Tuberkulose-Krankenhäuser, Versorgungskrankenhäuser und solche Einrichtungen, soweit sie durch besondere Bedürfnisse des Zivilschutzes bedingt sind.

Bundespflegesatzverordnung (BPfIV)

Die Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (BPfIV) vom 21.08.1985,¹⁸³ wurde am 20.09.94 und durch Artikel 12 des GSG für das Jahr 1995 geändert. Zuletzt wurde es geändert durch die fünfte Verordnung zur Änderung der Bundespflegesatzverordnung vom 09. 12. 1997.¹⁸⁴

Die BPfIV umfasst Regelungen für die Abgrenzung der pflegesatzfähigen Leistungen sowie Grundlagen der Entgeltbemessung, Vergütung der allgemeinen Krankenhausleistungen und Pflegesatzverfahren,¹⁸⁵ d. h. die Verordnung nimmt indirekt ebenfalls Einfluss auf das Rechnungswesen, insbesondere die Kostenrechnung.¹⁸⁶ Nach § 8 Abs.1 Satz 1 der KHBV muss die vom Krankenhaus zu führenden Kosten- und Leistungsrechnung auch die Ermittlung der Selbstkosten sowie die Erstellung des Kosten- und Leistungsnachweises nach den Vorschriften der BPfIV ermöglichen.

Abgrenzungsverordnung (AbgV)

Die Bundesregierung hat mit Zustimmung des Bundesrates nach § 16 Nr. 5 KHG die Verordnung über die Abgrenzung der im Pflegesatz nicht zu berücksichtigenden Investitionskosten von den pflegesatzfähigen Kosten der Krankenhäuser Abgrenzungsverordnung (AbgV) von 21. Dezember 1985 erlassen.¹⁸⁷ Die letzte Änderung der AbgV wurde durch die Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechts von 26.09.1994 durchgeführt.¹⁸⁸

Diese Verordnung regelt die Abgrenzung und Zuordnung von Wirtschafts-, Gebrauchs- und Verbrauchsgüter und die Bestimmung der durchschnittlichen Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter in Krankenhäusern.¹⁸⁹

¹⁸³ BGBI. I, S. 1666.

¹⁸⁴ BGBI. I, S. 2874.

¹⁸⁵ Diese Verordnung gilt nicht für Krankenhäuser, auf die das Krankenhausfinanzierungsgesetz nach § 3 Satz 3 Nr. 1 bis 4 keine Anwendung findet, und die nach § 5 Abs. 1 Nr.2, 4 oder 7 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes nicht gefördert werden, (§ 1 Abs. 2 BPfIV).

¹⁸⁶ Vgl. Fuchs, M. (1988), S. 68.

¹⁸⁷ BGBI I, S.2255.

¹⁸⁸ BGBI I, S.2750.

¹⁸⁹ Dieses Gesetz findet ebenfalls Anwendung bei allen Krankenhäusern, für die das KHG verpflichtend ist. Vgl. Fuchs, M. (1988), S. 66.

3.2.3 Begriffsdefinitionen zur Kosten- und Leistungsrechnung in Deutschland

3.2.3.1 Kostenbegriff

Bezüglich des Aufbaus einer krankenhausbetrieblichen Kostenrechnung folgt der Gesetzgeber der pagatorischen Sichtweise des Kostenbegriffs. Diese Überlegung ergibt sich mittelbar aus spezifischen Rechtsvorschriften, die die Forderung nach einer nachprüfbaren Herleitung der Kosten aus der Finanzbuchhaltung und die positive Aufzählung von pflegesatzfähigen Kostenelementen beinhalten. Durch die BPfIV wird der Wortlaut des § 8 KHBV geändert in „...die Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten sowie die Erstellung der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung nach den Vorschriften der Bundespflegesatzverordnung.“¹⁹⁰. Der gesetzliche Kostenbegriff entspricht den pagatorischen Kosten, die den Grundkosten gleichgesetzt werden können. Darüber hinaus sind Abschreibungen auf Anlagegüter bei nicht oder teilweise geförderten Krankenhäusern entsprechend steuerrechtlichen Regelungen auf der Grundlage der pagatorischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bilden.¹⁹¹

Da der Kostenbegriff des Krankenhausfinanzierungsrechts ein pagatorischer ist, der auf erfolgswirksame Ausgaben abstellt, bleiben kalkulatorische Kosten in der Kostenrechnung der Krankenhäuser meist unberücksichtigt. Das bedeutet, dass sich die Abgrenzung zwischen Aufwandsarten der Finanzbuchhaltung und Kostenarten auf die betriebsfremden Aufwendungen beschränkt.¹⁹² Z. B. entfällt der Ansatz von kalkulatorischen Abschreibungen und Zinsen wegen der Finanzierung der Investitionskosten. Betriebsmittelkreditzinsen hingegen beziehen sich nur auf budgetfähige und nicht auf investive Bestandteile und gehen als Kosten in die Kosten- und Leistungsrechnung ein.

Selbstkosten des Krankenhauses sind nach § 17 Abs. 2 KHG die Kosten der Krankenhausleistungen, die nach Maßgabe der Krankenhausbuchführung auf der

¹⁹⁰ Vgl. § 8 KHBV.

¹⁹¹ Vgl. Preuß, O. (1996), S.60-61.

¹⁹² Ausnahmeweise werden kalkulatorische Kosten bei den Kalkulationsverfahren zur Ermittlung der pauschalierten Entgelte und der krankenhausindividuellen Basispflegesätze nicht berücksichtigt. Vgl. Baugut, G., Schmitz, R. (1993): Methodik zur Kalkulation hausindividueller

Grundlage der kaufmännischen Buchführung und einer Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln sind.

Zum gesetzlichen Kostenbegriff gehören daher pflegesatzrelevante Kosten, also die Kosten, die bei Ermittlung des Pflegesatzes Berücksichtigung finden dürfen.¹⁹³

Pflegesatzfähige Kosten sind nach § 2 Nr. 5 KHG die Kosten des Krankenhauses, deren Berücksichtigung im Pflegesatz nicht nach diesem Gesetz ausgeschlossen ist.

Nach § 3 Abs.1 Abgrenzungsverordnung (AbgV) sind pflegesatzfähig:

1. die Kosten der Wiederbeschaffung von beweglichen, selbständig nutzungsfähigen Gebrauchsgütern, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Gebrauchsgut ohne Umsatzsteuer 800,00 DM nicht übersteigen,
2. sonstige Investitionskosten und ihnen gleichstehende Kosten nach Maßgabe der §§ 17 u. 18 des KHG und § 8 BPfIV,
3. die Kosten der Anschaffung oder Herstellung von Verbrauchsgütern sowie
4. Die Kosten der Instandhaltung von Anlagegütern nach Maßgabe des § 4.¹⁹⁴

Die nicht pflegesatzrelevanten Kosten sind Krankenhauskosten, die bei der Ermittlung des Pflegesatzes nicht berücksichtigt werden dürfen. Zu diesen gehören bestimmte Investitionskosten, die die gemäß § 2 Nr. 2 KHG aufgeführten Ausgaben sind,¹⁹⁵ Kosten für Leistungen, die nicht der stationären oder teilstationären

Fallkosten für den Vergleich mit standardisierten Fallpauschalen, in: das Krankenhaus, 4/ 1993, S. 172.

¹⁹³ Nach § 2 Abs. 4 KHG sind Pflegesätze die Entgelte der Benutzer oder ihrer Kostenträger für stationäre und teilstationäre Leistungen des Krankenhauses. Die Kosten für allgemeine Krankenhausleistungen werden mit Pflegesätzen nur vergütet, wenn diese Kosten dem Grunde nach pflegesatzfähig sind. Vgl. §7 Abs.1 BPfIV.

¹⁹⁴ Kosten der Instandhaltung sind nach § 4 AbgV die der Erhaltung oder der Wiederherstellung von Anlagegütern des Krankenhauses, wenn dadurch

- i. das Anlagegut in seiner Substanz nicht wesentlich vermehrt, in seinem Wesen nicht erheblich verändert, seine Nutzungsdauer nicht wesentlich verlängert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus nicht deutlich verbessert wird
- ii. a) in baulichen Einheiten: Gebäudeteilen, betriebstechnische Anlagen und Einbauten oder
b) Außenanlagen

nicht vollständig oder nicht überwiegend ersetzt werden.

Für die Beurteilung des überwiegenden Ersatzes sind Maßnahmen, die im Rahmen eines einheitlichen Vorhabens in einem Zeitraum bis zu drei Jahren durchgeführt werden, zusammenzurechnen.

¹⁹⁵ Die Finanzierung der Investitionsausgaben erfolgt über die Länder, d. h. sie dürfen nicht über die Pflegesätze dem Krankenhaus zufließen. Für die im Pflegesatz zu berücksichtigenden

Krankenhausversorgung dienen,¹⁹⁶ und Kosten für wissenschaftliche Forschung und Lehre, die über den normalen Krankenhausbetrieb hinausgehen.

Gemäß § 3 Abs. 2 AbgV sind nicht pflegesatzfähig:

1. Kosten :
 - a. der Errichtung und Erstausrüstung von Krankenhäusern mit Ausnahme der Kosten nach Absatz 1 Nr. 3,
 - b. der Ergänzung von Anlagegütern, soweit diese über die übliche Anpassung der vorhandenen Anlagegüter an die medizinische und technische Entwicklung wesentlich hinausgehen,
2. die Kosten der Wiederbeschaffung von Anlagegütern mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von mehr als drei Jahren und
3. die Kosten der Erhaltung oder Wiederherstellung von Anlagegütern, soweit diese Kosten nicht zu den Instandhaltungskosten nach § 4 gehören.

Tab. 2 stellt die Kosten des Krankenhauses mit der gesetzlichen Abfassung in pagatorischen Kosten (Pflegesatzrelevante-, und Investitionskosten) und kalkulatorischen Kosten dar:

Kostenarten	Pagatorische Kosten		Kalkulatorische Kosten
	Pflegesatzrelevante Kosten	Investitionskosten	
Löhne u. Gehälter	x		
Gesetzliche Sozialabgaben	x		
Aufwendung für Altersversorgung	x		
Aufwendung für Beihilfen und Unterstützung	x		
Sonstige Personalaufwendungen	x		
Lebensmittel und bezogene Leistungen	x		

Investitionskosten gelten durch das GSG neue Regelungen. Neben den für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer von bis zu drei Jahren sind auch die Ausgaben der Finanzierung von Rationalisierungsinvestitionen nach §18b KHG nicht zu den Investitionskosten zu rechnen und damit von den pflegesatzfähigen Kosten ausgeschlossen.

Vgl. Keun, F. (1997), S.38-39.

¹⁹⁶ §17 Abs.3 Nr.1 KHG

Medizinischer Bedarf	x		
Wasser, Energie, Brennstoffe	x		
Wirtschaftsbedarf	x		
Verwaltungsbedarf - ADV- u. teilweise Organisationsaufwand teilweise - Fernsprechanlagen		teilweise teilweise	teilweise teilweise
Wiederbeschaffte Gebrauchsgüter	x	x	
Instandhaltung - finanziert nach § 7 Abs.1 Nr. 4 BPflV x - nicht aktivierungsfähige nach dem KHG geförderte Maßnahmen		x	
Steuern, Abgaben, Versicherungen	x		
Zinsen und ähnliche Aufwendungen für Betriebsmittelkredite	x		
Auflösung von Ausgleichsposten und Zuführung der Fördermittel nach KHG zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten		x	
Abschreibungen	teilweise	teilweise	
Zustandkosten - kalk. Unternehmerlohn - kalk. Eigenkapitalzinsen - kalk. Eigenmiete			x x x
Anderskosten kalkulatorische Abschreibungen kalkulatorische Zinsen kalkulatorische Wagnisse			x x x

Tab. 2: Abgrenzung von pagatorischen und kalkulatorischen Kosten¹⁹⁷

3.2.3.2 Leistungsbegriff

Zu den Zwecken der Kosten- und Leistungsrechnung wurden die Krankenhausleistungen vom deutschen Gesetzgeber definiert. Danach sind Krankenhausleistungen die folgenden:¹⁹⁸

¹⁹⁷ In Anlehnung an Keun, F. (1999), S. 34.

1. Krankenhausleistungen nach § 1 Abs. 1 sind insbesondere ärztliche Behandlung, Krankenpflege Versorgung mit Arznei-, Heil-, und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind, sowie Unterkunft und Verpflegung, sie umfassen allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen. Zu den Krankenhausleistungen gehören nicht die Leistungen der Belegärzte (§ 23) sowie der Beleghebammen und -entbindungspfleger.
2. Allgemeine Krankenhausleistungen sind diejenigen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung des Patienten notwendig sind. Unter diesen Voraussetzungen gehören dazu auch,
 - a. die während des Krankenhausaufenthalts durchgeführten Maßnahmen zur Früherkennung von Krankheiten im Sinne des SGB V,
 - b. die vom Krankenhaus veranlassten Leistungen Dritter,
 - c. die aus medizinischen Gründen notwendige Mitaufnahme einer Begleitperson des Patienten sowie
 - d. die besonderen Leistungen von Tumorzentren und onkologischen Schwerpunkten für die stationäre Versorgung von krebskranken Patienten.

Der vom Gesetzgeber gewählte Leistungsbegriff dient vor allem der Kostenbegrenzung verschiedener „Geldtöpfe“, wie z. B. für die stationäre und ambulante Krankenhausleistungen. Was darf in das Budget für die stationäre Versorgung hineingerechnet werden und was nicht?¹⁹⁹

Die Krankenhausleistungen werden nach der Art der Abrechnung unterschieden in Allgemeine- und Wahlleistungen. Für Wahlleistungen, z. B. für Zwei- oder Einbettzimmer oder Telefon darf ein deutlich höheres und nicht unbedingt mittels nachweisbarer Kosten kalkuliertes Entgelt festgesetzt werden. Eine inhaltliche Spezifizierung von Leistungsarten erfolgt nur für einen Teil des gesamten

¹⁹⁸ Vgl. §2 Abs. 1, 2 BPflV.

¹⁹⁹ Vgl. Grünenwald, K., Kehr, H., Tuschen, K. (1987): Kommentar Leistungs- und Leistungsnachweis der Krankenhäuser, Bad Homburg, 1987, S. 274.

Leistungsspektrums des Krankenhauses im Zusammenhang mit dem Kosten- und Leistungsnachweis gemäß § 16 Abs. 4 BPflV.²⁰⁰

3.2.4 Mindestanforderungen an die Kosten- und Leistungsrechnung im deutschen Krankenhaus

Die Durchführung der Kosten- und Leistungsrechnung in den deutschen Krankenhäusern ist nicht nur aus Gründen der allgemeinen betrieblichen Funktionen sinnvoll, sondern auch aus Gründen der Erfüllung von Vorschriften der Gesetze und Verordnungen.

Nach speziellen Gesetzen²⁰¹ muss das Krankenhaus Mindestanforderungen an die Kosten- und Leistungsrechnung erfüllen. Aufgaben und grundlegender Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung im deutschen Krankenhaus sind in der Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) auf der Grundlage des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) sowie der Bundespflegesatzverordnung (BPflV) konkretisiert.

Gemäß § 8 Abs. 1 KHBV hat jedes Krankenhaus die Pflicht, eine aus der Buchführung nachprüfbar herzuleitende Kosten- und Leistungsrechnung zu führen. Die Befreiung von der Pflicht zur Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung ist möglich, wenn ein Krankenhaus über weniger als 100 Betten verfügt oder nur eine bettenführende Abteilung aufweist, die Kosten für die Einrichtung der Betriebsbuchhaltung in einem unangemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen stehen und die nach §8 Abs. 1 KHBV geforderten Zwecke durch Betriebsstatistiken oder Sonderrechnungen erreicht werden können.²⁰²

Die Einführung der neuen Entgeltformen bedeutet für die meisten deutschen Krankenhäuser aber zumindest die Einrichtung einer differenzierteren Leistungserfassung sowie die Notwendigkeit der Erweiterung des bisherigen Kostenrechnungssystems um eine aussagefähige Kostenträgerrechnung.²⁰³

²⁰⁰ Vgl. Hildbrand, R. (1988), S.381.

²⁰¹ Vgl. Abschnitt 3.2.2.2.

²⁰² Vgl. §9 KHBV (Befreiungsvorschrift).

²⁰³ Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997): Kostenrechnung und Kostenmanagement im Krankenhaus, in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Weber, J. (Hrsg.): Kostenmanagement, neue Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg, 1997, S. 536.

Gemäß § 17 Abs. 2 KHG sind die Kosten der Krankenhausleistungen nach Maßgabe der Krankenhaus-Buchführungsverordnung auf der Grundlage der kaufmännischen Buchführung und einer Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln und gemäß § 8 Nr. 2 KHBV nachprüfbar herzuleiten.

Nach § 17 Abs. 4 BPflV 1995 ist festgelegt, anstelle des Kosten und Leistungsnachweises eine Leistungs- und Kalkulationsaufstellung nach dem Muster der Anlage 3 und 4 der BPflV nur noch auf Verlangen einer Vertragspartei zu erstellen, d. h. der Nachweis der Selbstkosten ist nicht mehr zwingend erforderlich, eine Konsequenz aus dem aufgehobenen Selbstkostendeckungsanspruch.²⁰⁴

§ 8 KHBV stellt an die Kosten- und Leistungsrechnung der deutschen Krankenhäuser folgende Mindestanforderungen:

Das Krankenhaus hat die aufgrund seiner Aufgaben und Struktur erforderlichen Kostenstellen zu bilden. Es sollen, sofern hierfür Kosten und Leistungen anfallen, mindestens die Kostenstellen gebildet werden, die sich aus dem Kontenrahmen, der Anlage der KHBV ist, ergeben. Bei abweichender Gliederung dieser Kostenstellen soll durch ein ordnungsmäßiges Überleitungsverfahren die Umschlüsselung auf den Kontenrahmen sichergestellt werden.

Die Kosten sind aus der Finanzbuchhaltung nachprüfbar herzuleiten.

Die Kosten und Leistungen sind verursachungsgerecht nach Kostenstellen zu erfassen. Sie sind darüber hinaus den anfordernden Kostenstellen zuzuordnen, soweit dieses für die Zwecke und für die Erstellung des Kosten- und Leistungsnachweises erforderlich ist.

Der Schwerpunkt der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus liegt damit in der Kostenstellenrechnung. Jedoch wird auch eine Kostenträgerrechnung ausdrücklich § 8 KHBV verlangt. Diese erfolgt hinsichtlich der stationären Krankenhausleistungen im Kosten- und Leistungsnachweis außerhalb des Systems der Kostenrechnung. Dort wird auf der Grundlage des Budgets und der voraussichtlichen Belegung für jedes Krankenhaus ein allgemeiner Pflegesatz ermittelt.

Ausgehend vom Wortlaut des § 8 KHBV genügt es allerdings nicht, dass die Kosten- und Leistungsrechnung nur gemäß den gestellten Mindestanforderungen

²⁰⁴ Vgl. Keun, F. (1997), S. 33.

durchgeführt wird, um ihre Aufgaben als Instrument zur betriebsinternen Steuerung und Wirtschaftlichkeitskontrolle voll zu erfüllen.²⁰⁵

3.3 Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern

3.3.1 Rechtliche Rahmenbedingungen der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern

Als rechtlicher Rahmen steht grundsätzlich das Gesetz für das Syrische Einheitliche Rechnungs-System (SERS). Es trat am 19.03.1974 in Kraft und wurde bisher nur einmal am 25.01.1978 geändert.²⁰⁶

SERS ist die einzige rechtliche Rahmenbedingung für die Kosten- und Leistungsrechnung, nach deren Regelungen die Betriebe ihre Aktivitäten verrechnen müssen. Nach § 1 SERS gelten die Vorschriften des Gesetzes besonders an Betriebe und Betriebsgruppen des "Public-Sektors"²⁰⁷ in Syrien außer Banken- und Versicherungsbranchen. Dies umfasst die Betriebe der Industrie, des national oder international Handels, der Dienstleistung und der Landwirtschaft.

Da die Betriebe des Public-Sektors die größten und relevantesten in Syrien sind, gilt das SERS in der Regel für einen großen Teil der syrischen Wirtschaft, mit dem Ziel, die Privatwirtschaft anzuspornen.²⁰⁸ In der Praxis ist das SERS tatsächlich schon von allen industriellen Betrieben, aber nicht von vielen der Dienstleistungsbetriebe (z. B. Krankenhäuser) angewendet worden. Trotzdem bleibt das SERS eine rechtliche Rahmenbedingung für eventuelle Durchführung sowie Entwicklung einer Kosten- und Leistungsrechnung in den syrischen Krankenhäusern.

²⁰⁵ Vgl. Abschnitt 5.2.

²⁰⁶ Vor 1974 gab es in Syrien keine gesetzlichen Vorschriften, die die Kosten- und Leistungsrechnung in den Betrieben regelten. Die Betriebe hatten nach eigenem Wunsch und gemäß allgemeiner Rechnungswesen- Standards in der Praxis ihre Kostenrechnung durchgeführt.

²⁰⁷ Betriebe und Betriebsgruppen des "Public-Sektors" sind Organisationen, die eigene juristische und administrative eigenständige Personalität im Rahmen der staatlichen Wirtschaft haben. Sie betreiben eine industrielle, agrarwirtschaftliche, finanzielle sowie Handels- Anstrengung. § 1 Abs. 3 Grund Finanzierungsgesetz Nr. 92/1967.

²⁰⁸ Sakka, H. (1998): das einheitliche Rechnungssystem, 10 Aufl., Universität Damaskus (Hrsg.), Damaskus, 1998, S. 88.

3.3.2 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern

Da die Kosten- und Leistungsrechnung als Subsystem des gesamten Rechnungssystems in Syrien betrachtet wird, musste sie in der ersten Reihe die Hauptaufgabe des SERS erfüllen. Die Kosten- und Leistungsrechnung nach dem SERS hat externe sowie interne Aufgaben zu erfüllen:

1. *Externe Aufgaben:* Die Hauptaufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Betrieben besteht darin, der zentralen staatlichen Einrichtungen (die Regierung), die für die zentrale Planung der gesamten Nationalwirtschaft verantwortlich sind, mit ausreichenden Angaben über die Betriebe zu versorgen. Die Angaben sollen alle Einzelheiten über alle Betriebe erhalten, die homogen nach den einheitlichen Vorschriften des SERS verrechnet werden.²⁰⁹
2. Nach § 11 Abs. 1 SERS hat die Kosten- und Leistungsrechnung folgenden *interne Aufgaben* zu erfüllen:
 - a. Erfassung und Verrechnung der Kosten und Leistungen,
 - b. Analyse und Kontrolle der Kosten der Kostenstellen,
 - c. Bestimmung der Kosten der Leistungseinheit und
 - d. Darstellung der Ist- sowie Normal-Kosten in periodischen Kostenberichten.²¹⁰

Diese Aufgaben sollen auch von der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern erfüllt werden, womit zum einen ausreichende Informationen über die Kosten und Leistungen des Krankenhauses dem Ministerium für Gesundheit mitgeteilt werden können, das Planungen für das Krankenhaus in Rahmen der staatlichen Gesundheitspolitik durchführt (externe Aufgaben). Zum anderen dient die Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument zur Erfassung, Verrechnung und Kontrolle der Kosten im Krankenhaus (interne Aufgaben). Und solange keine

²⁰⁹ Das SERS hat einheitliche Begriffsdefinitionen sowie einheitliche Verfahren zum Verrechnungs- und Versammlungsprozess, um homogene Daten über verschiedenen Wirtschaftsbereiche und -betriebe der zentralen Nationaleinrichtungen versorgen zu können.

Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern durchgeführt wird, steht der staatlichen Zentraleinrichtungen keine die bestimmten und definierten Angaben über alle Krankenhäuser, die zur Planung unabdingbar sind. Die Krankenhausleitung verliert ebenfalls das benötigte Instrument für Planung, Steuerung und Kontrolle des betrieblichen Geschehens.

3.3.3 Begriffsdefinition zur Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern

Da das SERS die Rechnungsverfahren in allen Betriebe vereinheitlicht, um das Ziel von homogener Daten-Zusammenstellung aller wirtschaftlichen Branchen zu erreichen, hat der syrischen Gesetzgeber detaillierte Definitionen für die meisten rechnungswesenbezogenen Begriffe²¹¹.

Begriffsdefinitionen, die sich auf die Kosten- und Leistungsrechnung beziehen, werden in Folgenden dargestellt.

3.3.3.1 Der Kostenbegriff

Der syrischen Gesetzgeber hat die wertmäßige Sichtweise des Kostenbegriffs herangezogen, da die Kosten- und Leistungsrechnung nach dem SERS die Kosten aller Betriebe in erster Linie der Berechnung der Nationalprodukts dienen soll. Mit dieser Aufgabe muss in der Kosten- und Leistungsrechnung alle wertmäßigen Kosten erfasst werden.

Die Kosten der Leistungen nach SERS sind alle Kosten, die direkt oder indirekt der Leistungseinheit in den Produktionskostenstellen zugeordnet werden. Werden dazu die Vertriebskosten verrechnet, resultiert die Umsatzkosten, mit Einordnung der administrativen Kosten dazu resultiert die sämtlichen Kosten der Leistungen.²¹² Analog dazu werden mit Zurechnung der direkten und indirekten Kosten, welche die Leistungen einer Krankenhaus-Abteilung bezogen, resultiert die

²¹⁰ Die Kostenberichte sollen regelmäßig alle 3 Monaten erstellt werden. Sie sollen Angaben über Ist-Kosten der aktuellen und vergangenen Perioden erhalten. Die Abweichungen sollen ebenfalls bestimmt und analysiert werden. § 62 A und B SERS.

²¹¹ SERS erfasst auch bestimmte Definitionen für Begriffe wie z. B. Vermögen, Liquidität, Eigen- oder Fremdkapital, Produktion sowie Abschreibung.

²¹² Vgl. § 3 Abs. 31- 33 SERS.

Pflegesatzkosten. Ordnet dazu die administrativen Kosten ergeben sich die sämtlichen Kosten der Krankenhausleistungen.

Ist- und Normal-Kosten: Istkosten sind diejenigen, die sich aus der Zurechnung aller angefallenen Kosten der Leistungen der vergangenen Periode erbeben. Normalkosten sind diejenigen, die sich in einer Periode nach technischer Analyse und Bestimmung des Produktionsprozesses jeder Leistung ergeben. Mit der Vergleich zwischen Ist- und Normal-Kosten können die Abweichungen bestimmt und analysiert werden.²¹³

Direkte- und Gesamt- Kosten: Direkte Kosten sind diejenigen, die zu einer Leistungseinheit oder Kostenstelle direkt zurechnet werden können. Sie umfassen direkte Material, direkte Personal-Kosten und direkte Kosten der Produktions-Hilfsstellen. Gesamtkosten sind diejenige, die zur Leistungseinheit oder Kostenstelle direkt nicht zurechnfähig sind. Sie sollen indirekt nach bestimmten Schlüsseln (Zeit, Löhne oder Fläche) umgerechnet werden.²¹⁴

Fixe und variable Kosten: Die Fixkosten entstehen in bestimmten Periode nach vorausbestimmten Produktions- oder Vertriebs-Kapazität, aber sie ändern sich nicht mit der Änderung der Produktionsmenge. Meistens liegen sie außerhalb der Managemententscheidungen wie z. B. Miete, Versicherungen oder gesetzlichen Steuern und Ausgaben. Variable Kosten sind diejenige, die zur Produzierung sowie Vertrieb eine Leistung benötigt sind, aber sie ändern sich proportional mit der Änderung von Produktionskapazität wie oft die Produktionsbedingungen von Materialpreise, Löhne und technischer Prozesse sich nicht geändert haben. Lassen sich solche Fixkosten bei der Änderung des Beschäftigungsniveaus sprunghaft ändern, handelt sich hierbei an Sprung-Fixkosten.²¹⁵

3.3.3.2 Der Leistungsbegriff:

Der syrische Gesetzgeber hat die Leistungen nach ihren Komponenten definiert. Leistungen können eine oder mehrere von folgenden Elemente enthalten:²¹⁶

²¹³ Vgl. § 3 Abs. 34- 35 SERS.

²¹⁴ Vgl. § 3 Abs. 18 und Abs. 23 SERS.

²¹⁵ Vgl. § 3 Abs. 27-29 SERS.

²¹⁶ Vgl. § 6 Abs. 4 SERS.

1. Der Wert der hergestellten und vertriebenen Produkte oder Dienstleistungen.
2. Die positiven Bestandsveränderungen der zwischen- und Fertigprodukte. Diese sollen in erster Stufe für die Zwecke der Nationalverrechnung nach Marktpreise bewertet werden und dann für die Zwecke der Kosten- und Leistungsrechnung nach den Herstellungskosten bewertet werden, falls ihre Kosten niedriger als der Marktpreis sind.²¹⁷
3. Innerbetriebliche Leistungen für eigene Verwendung wie z.B. selbst Herstellung von Tools oder Geräte, die vom Betrieb selbst genutzt werden.
4. Leistungen für Dritten.

Entsprechend entsteht bei der Leistungsdefinition im Krankenhaus nach den Regelungen des SERS eine große Komplexität. Insbesondere ergibt sich die Schwierigkeit im Krankenhaus, wenn am Ende einer Periode der Gesundheitszustand von Patienten, die noch nicht entlassen wurden, im Sinne von „Zwischenprodukten“ bewertet werden sollen, um in der Nationalverrechnung Berücksichtigung zu finden.

4 TEILGEBIETE DER KOSTEN- UND LEISTUNGSRECHNUNG

4.1 Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

Die Grundaufbau der Kostenrechnung besteht aus drei Stufen: Kostenartenrechnung, Kostenstellenrechnung und Kostenträgerrechnung, die im Folgenden kurz allgemein erläutert werden sollen.

Zu Darstellung des Aufbaus einer Krankenhaus-Kostenrechnung müssen zunächst Kostenarten-, Kostenstellen-, Bezugsgrößen- und Kostenträgerrechnung erstellt werden sowie die Art der technischen Durchführung der Kostenrechnung bzw. ihrer Integration in das Krankenhaus- Rechnungswesen geklärt werden. Dieser Prozess wird in Abb.14 dargestellt.

²¹⁷ Aus der Sicht der Nationalverrechnung sind Produkte nach dem Marktpreis zu zurechnet werden, unterschiedslos ob sie schon vertrieben werden oder nicht. Dagegen der Wert der noch nicht vertriebenen Leistungen soll nach dem niedrigeren Wert von ihrem Marktpreis oder angefallenen. Kosten. Vgl. Sakka, H. (1997), S. 203.

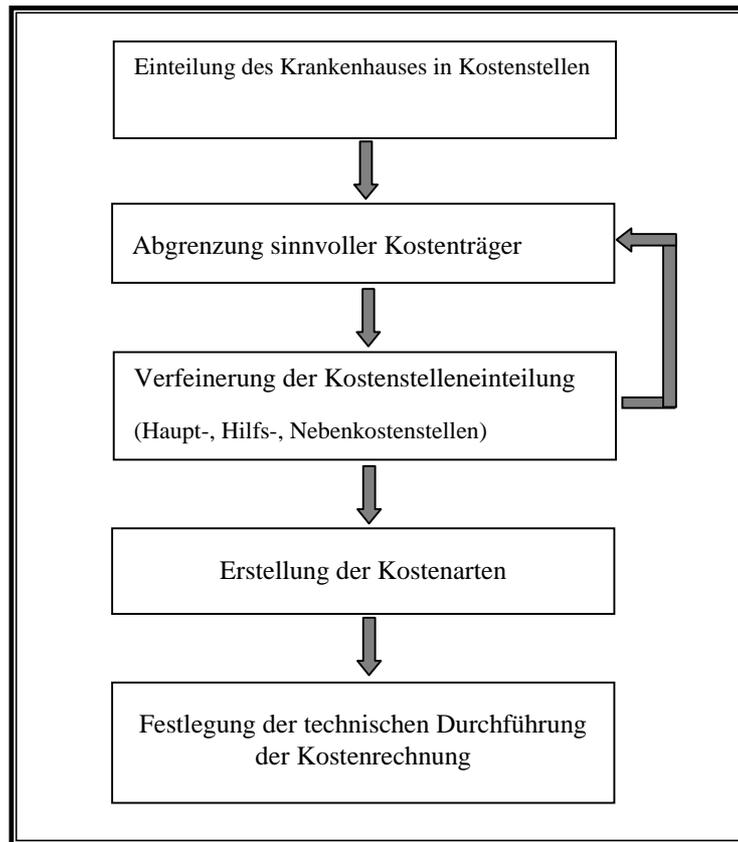


Abb. 14: Erstellung der Aufbauorganisation einer Krankenhaus-Kostenrechnung²¹⁸

- Die *Kostenartenrechnung* erfasst alle im Laufe einer Abrechnungsperiode angefallenen bzw. anfallenden Kosten in systematisch gegliederter Form. Die *Kostenartenrechnung* beantwortet die Frage: Welche Kosten sind angefallen?
- In der *Kostenstellenrechnung* werden die einzelnen *Kostenarten* den Leistungsbereichen (*Kostenstellen*) zugeordnet, in denen sie entstehen sind bzw. durch die sie verursacht werden. Die *Kostenstellenrechnung* beantwortet die Frage: Wo sind die Kosten angefallen? *Kostenarten-* und *Kostenstellenrechnung* werden häufig unter dem Oberbegriff *Betriebsrechnung* zusammengefasst.
- In der *Kostenträgerrechnung* als dritte Stufe der *Kostenrechnung* werden die anfallenden Kosten auf die *Kostenträger* verteilt, nach dem sie in der *Kostenartenrechnung* erfasst und in der *Kostenstellenrechnung* auf die *Endkostenstellen* verrechnet worden sind. Die *Kostenträgerrechnung* beantwortet die

Frage: Wofür sind welche Kosten in verschiedenen Kostenstellen in welcher Höhe entstanden? In der Kostenträgerrechnung kann man zwischen Kostenträgerzeitrechnung und Kostenträgerstückrechnung unterscheiden.

- Bei der *Kostenträgerzeitrechnung* werden die in einer Rechnungsperiode angefallenen Kostenträgerkosten den Leistungen (Erlöse) der Kostenträger gegenübergestellt. Die zumeist kurzfristige Rechnung ermittelt den Saldo zwischen diesen Größen und damit den Betriebserfolg.
- Bei der *Kostenträgerstückrechnung* werden die Kosten je Leistungseinheit ermittelt.²¹⁹

Die Kostenermittlung in den Stufen Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung erfolgt rechnungstechnisch in den Phasen Kostenerfassung und Kostenverteilung²²⁰. Das stellt in Abb. 15 dar.

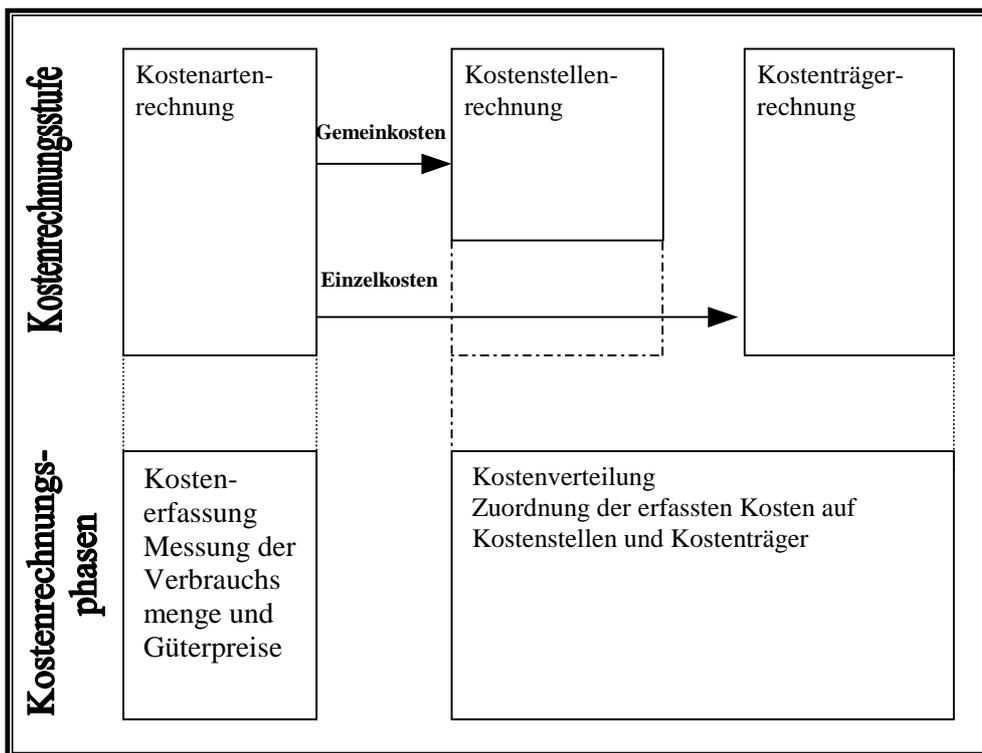


Abb. 15: Stufen und Phasen der Kostenrechnung²²¹

²¹⁸ Quelle: Leonhardt, J. (1988), S.78.

²¹⁹ Vgl. Haberstock, L. (1998): Kostenrechnung I, Einführung mit Fragen, Aufgaben einer Fallstudie und Lösungen, 10. Aufl., Berlin, 1998, S. 9-10.

²²⁰ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995), S. 59.

²²¹ Quelle: Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995), S. 59.

4.1.1 Kostenartenrechnung

4.1.1.1 Definition und Aufgaben der Kostenartenrechnung

Die Aufgabe der Kostenartenrechnung steht darin, den sachzielbezogenen Güterverbrauch mengen- und wertmäßig systematisch nach Kostenarten getrennt zu erfassen.

Die Kostenartenrechnung bildet die Grundlage der laufenden Kostenrechnung und dient einer systematischen Erfassung und Kategorisierung des in einer bestimmten Periode angefallenen sachzielbezogenen Güterverbrauchs nach Arten von Kostengütern.²²² Sie erweist eine vollständige Erfassung und Darstellung der angefallenen Kosten durch die Leistungserstellung, insbesondere auch die Abgrenzung von zwischen Aufwendungen und Kosten.²²³

Die Kostenartenrechnung muss in zweckdienlicher, übersichtlicher und nachvollziehbarer Form angeben, welche Kosten im Krankenhaus entstanden sind bzw. entstehen werden. Damit ermittelt sie die Kosten als Grundlage für die Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung.

Um eine vollständige und einheitliche Erfassung der Kosten zu ermöglichen, bedarf es zunächst eine Einteilung bzw. Gliederung der Kostenarten.²²⁴ Die Gliederung in Kostenarten hat so zu erfolgen, dass die Erreichung der Rechnungsziele durch die Kostenartenrechnung vorbereitet oder bereits realisiert wird. Die Erfassung der Kostenarten wird in Zusammenarbeit mit der Finanzbuchhaltung sowie vorgelagerten Rechnungskreisen wie der Lohn- und Gehaltsabrechnung und der Materialabrechnung vorgenommen.²²⁵

Bei der Kostenartenrechnung geht es darum, die einzelnen Kostenarten zu analysieren. Durch die Bestimmung prozentualer Anteile einzelner Kostenarten an den Gesamtkosten einer Periode ermöglicht sie einen schnellen Einblick in die Struktur eines Unternehmens und erlaubt damit eine erste Kostenanalyse, wobei die Entwicklung einzelner Kostenarten im Zeitablauf in Form von Zeitvergleichen anhand der absoluten Höhe oder des relativen Anteiles an den Gesamtkosten analysiert wird. Sie dient damit zur Kontrolle der absoluten Höhe einzelner

²²² Vgl. Gabele, E. (1992): Kosten- und Erlösrechnung, München 1992, S. 62.

²²³ Vgl. Wahl, O. (1989): Kostenrechnung II für Studium und Praxis, Ist- und Normalkostenrechnung, 3., überarb. Aufl. Bad Homburg, 1989, S. 14.

²²⁴ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995), S. 97.

Kostenarten im Zeitvergleich sowie zur Kontrolle des relativen Anteils einzelner Kostenarten an den Gesamtkosten.

4.1.1.2 Gliederung der Kostenartenrechnung

Die Gliederung der Kostenartenrechnung wird von den Rechnungszielen der anschließenden Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung stark beeinflusst. Die Kostenarten allein liefern zum Teil nicht immer aussagekräftige Informationen. Daher werden die in einem Abgrenzungszeitraum anfallenden Kosten je nach Ausrichtung der zu liefernden Informationen nach verschiedenen Kriterien gegliedert.

Die Kostenarten lassen sich nach verschiedenen Merkmalen und Kriterien systematisieren und bilden, die aber keineswegs alle für die Kostenartenrechnung anwendbar oder zweckmäßig sind. Die Kriterien, nach denen die Kostenarten sich bilden lassen, und resultierenden Einteilungen sind in Tab. 3 dargestellt.

Einteilungskriterien	Kostenarten
Art der verbrauchten Kostengüter	<ul style="list-style-type: none"> - Personalkosten (Löhne, Gehälter, gesetzliche und freiwillige Sozialkosten) - Materialkosten (Lebensmittel, medizinische Bedarf, Wasser, Energie, Brennstoffe) - Fremdleistungskosten (Fremdreparaturen, Transport, Beiträge, Versicherungen, Mieten, Posgebühren, Fremd-EDV) - öffentliche Abgaben (Steuern, Gebühren, Abgaben, Zölle) - Kapitalkosten (Zinsen, Abschreibungen)
Art der Kostenerfassung	<ul style="list-style-type: none"> - aufwandsgleiche Kosten - aufwandsungleiche Kosten
Funktionsbereiche	<ul style="list-style-type: none"> - Kosten der Verwaltung - Kosten der Versorgung - Kosten der Diagnostik, Therapie - Kosten der Pflege - Kosten für Sonstiges (z. B. Ausbildung)

²²⁵ Vgl. Hummel, S., Männel, W. (1986), S. 14.

Herkunft der Kosten	- primäre Kosten - sekundäre Kosten
Art der Verrechnung auf Zurechnungsobjekte	- Einzelkosten - Gemeinkosten - Unechte Gemeinkosten
Abhängigkeit von der Leistungsmenge	- beschäftigungsabhängige Kosten (proportionale, degressive, progressive Kosten) - beschäftigungstunabhängige Kosten (absolut fixe, sprungfixe Kosten)
Ausgabewirksamkeit	- kurzfristig mit Ausgaben verbundene Kosten (Löhne und Gehälter) - kurzfristig nicht mit Ausgaben verbundene Kosten (Abschreibungen)

Tab. 3: Bildungs- und Einteilungsmöglichkeiten der Kosten²²⁶

- *Gliederung nach Art der verbrauchten Produktionsfaktoren:* Nach diesem Kriterium werden Kostenarten gemäß Auskunft über die Art der Güter und des Dienstleistungsverzehr in der Abrechnungsperiode eingeteilt in:
 - Personalkosten (z. B. Löhne, Gehälter und Sozialabgaben),
 - Sachkosten (z. B. Lebensmittel, medizinischer Bedarf, Wirtschaftsbedarf und Verwaltungsbedarf) und
 - die Kapitalkosten (z. B. Zinsen für Betriebsmittelkredite).
- *Gliederung nach der Art der Zurechnung:* Dadurch werden Einzelkosten und Gemeinkosten unterschieden:
 - *Einzelkosten* sind den betrieblichen Leistungen direkt zuzuordnen. Sie werden ohne weitere Verrechnung über die Kostenstellen auf die Kostenträger umgelegt z. B. Implantate, Blutersatzstoffe oder Herzschrittmacher, der einem Patienten eingesetzt wird. Die Einzelkosten genügen in hohem Maße dem Verursachungsprinzip²²⁷

²²⁶ Quelle: Bopp, M., Hohenbild, R. (1984), S. 69.

²²⁷ Vgl. Hentze, J. (1979): Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäuser systematische Einführung, Köln, Stuttgart, Berlin, Mainz, 1979, S. 51.

- *Gemeinkosten* sind alle Kosten, die einem Kostenträger nicht direkt zugeordnet werden können. Sie sind für mehrere oder alle Leistungen der Kostenbereiche des Krankenhauses entstanden. Hier zu zählen insbesondere Verwaltungskosten. Bei den Gesamtkosten ist eine Verteilung nach dem Verursachungsprinzip selten oder gar nicht durchzuführen. Daher werden sie indirekt in Form von Zuschlägen mit Hilfe besonderer Schlüssel in der Regel über die einzelnen Kostenstellen auf die Leistungen verrechnet.
- Wenn die Gemeinkosten direkt aus Vereinfachungsgründen zu dem einzelnen Kostenträger zugerechnet werden, so spricht man von *unechten Gemeinkosten* (z. B. Verbandmittel, die theoretisch den Patienten genau zugerechnet werden könnten), und von *echten Gemeinkosten*, wenn sie nur indirekt zugerechnet werden können.²²⁸
- *Gliederung nach der Art der Abhängigkeit von der Leistungsmenge:* Durch Gliederung der Kosten nach ihrem Verhalten bei Beschäftigungsänderungen, also einer Änderung der Kapazitätsauslastung, lassen sich fixe Kostenarten und variable Kostenarten unterscheiden. Im Krankenhaus wird die Kapazitätsauslastung durch den Grad der Bettenauslastung ausgedrückt, die Zahl der Patienten, die Anzahl der Laborleistungen zur Angabe der Beschäftigung im Laborbereich und die Zahl der Geburten zur Messung der Auslastung des Kreißsaales betrachtet.
- *Fixe Kosten* sind diejenigen, die konstant bleiben, obwohl die Beschäftigung sich ändert. Sie fallen unabhängig von der Beschäftigung immer in gleicher Höhe an, z. B. Verrechnungen und bestimmte Steuern, Instandhaltung und Geräteüberwachung. Es gibt solche Kosten, die bis zu einer bestimmten Erhöhung des Beschäftigungsgrades konstant bleiben die sich aber durch eine weitere Erhöhung steigern, z. B. Personalkosten für festangestellter Mitarbeiterin der Verwaltung. Solche Kosten werden als *sprungfixe Kosten* bezeichnet.
- *Variable Kosten* sind beschäftigungsabhängig. Sie verändern sich proportional, überproportional (progressiv) oder unterproportional (degressiv) mit der

²²⁸ Vgl. Scherrer, G. (1999), S. 24-26.

Beschäftigungsveränderung, z. B. Arznei-, Heil- und Hilfsmittel, Lebensmittel für Patienten und für Laboruntersuchungen.²²⁹

Im Allgemeinen sind Einzelkosten variable Kosten. Gemeinkosten können sowohl variable als auch fixe sein, wobei fixe Kosten als Kosten der Betriebsbereitschaft immer Gemeinkosten sind. Tabelle 4 stellt verschiedene Kostenarten und ihren Anteil an fixen und variablen Kosten an den Gesamtkosten eines Krankenhauses dar.

Kostenarten	Periodenfixe Kosten Anteil %	Periodenvariable Kosten Anteil %
Personalkosten	98	2
Lebensmittel für Patienten	-	100
Medizinischer Bedarf	5	95
Wasser, Energie, Brennstoffe	95	5
Wirtschaftsbedarf	80	20
Verwaltungsbedarf	95	5
Steuern, Abgaben, Versicherungen	100	-
Wirtschaftsgüter	100	-
Instandhaltung	100	-
Sonstige Kosten	100	-

Tab. 4: Anteil des variablen und fixen Anteils bei ausgewählten Kostenarten²³⁰

- *Gliederung nach der Herkunft der Kostengüter:* Nach diesem Kriterium werden primäre Kosten und sekundäre Kosten unterschieden:
- Die *primären Kostenarten* (einfachen, ursprünglich) fallen durch den Verbrauch von Leistungen an, die von außen bezogen werden. Sie entstehen durch den Bezug von Kostengütern am Beschaffungsmarkt (Sachgüter, Arbeitsleistung).
- *Sekundäre (zusammengesetzte, gemischte) Kostenarten* sind das wertmäßige Äquivalent für die vom Betrieb verbrauchten selbsterstellten innerbetrieblichen Leistungen z. B. Kosten der Wäschereinigung, Instandhaltung und Instand-

²²⁹ Vgl. Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, T. (1999): Kosten- und Leistungsrechnung, 8., aktualisierte und erw. Aufl., Düsseldorf, 1999, S. 44-49.

²³⁰ Quelle: Engelke, D.R., Riefenstahl, R. (1985): Die Auswirkung der Flexibilisierung des Krankenhausbudgets auf die Erlössituation und das Betriebsergebnis des Krankenhauses, in: Krankenhaus- Unschau, 5/1985, S. 334.

setzung durch eigenes Personal. Sekundäre Kostenarten werden ausschließlich kostenstellenbezogen im Rahmen des Betriebsabrechnungsbogens erfasst.

4.1.1.3 Erfassung der Kostenarten

Um sämtliche im Leistungsprozess angefallenen Kosten in Rahmen der Kostenartenrechnung vollständig sogar eindeutig zu erfassen (Kriterium der Vollständigkeit und Kriterium der Eindeutigkeit), müsste die Zuordnung der Kosten zu den verschiedenen Kostenarten mit Hilfe von Kontierungsvorschriften einheitlich erfolgen (Kriterium der Einheitlichkeit). Die Kontierungsvorschriften sollen in Form eines Kontierungskataloges dokumentiert sein. Darüber hinaus sollte das im Sinne der Wirtschaftlichkeitsbeurteilung eines Betriebs (Zeit- und zwischenbetrieblicher Vergleich) nicht nur während einer Abrechnungsperiode sondern auch im Verhältnis der Abrechnungsperiode untereinander geschehen werden.²³¹

Für ein mittelgroßes Krankenhaus könnten sich diejenigen Kostenarten ergeben, die beispielsweise in Abb.16 dargestellt sind.

Aufwandgleiche Kostenarten	10. Verwaltungsbedarf	- med. Gas
1. Löhne und Gehälter	11. Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen	- Strom
- Ärztlicher Dienst	12. Verwaltungsbedarf	- Notstromaggregat
- Pflegedienst	13. Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen	- Lufttechnik
- Medizinisch- technischer Dienst	14. Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer bis zu 3 J.	- Sauerstoff
- Funktionsdienst	- ..für medizinischen Bedarf	- Hol- und Bringdienst
- Klinisches Hauspersonal	- .. für Wirtschaftsbedarf	- Patientenbibliothek
- Wirtschafts-, Versorgungs-, und medizinischer Dienst	- .. für Verwaltungsbedarf	- Arztbibliothek
- Instandhaltungs- und Instandsetzungsdienst	15. Instandhaltung, Instandsetzung, Material für aktivierte Eigenleistungen	22. Verrechnete Kosten der Hilfskostenstellen des Versorgungsbereiches des
- Verwaltungsdienst	16. Steuern, Abgaben, u. Versicherungen	- Lebensmittellager
- Sonderdienste	17. Sonstige Aufwendungen	- Küche
2. Gesetzliche Sozialabgaben	- Fort- und Weiterbildungen	- Textillager
3. Aufwendungen für Altersversorgung	- Ausbildungsstätten	- Wäscherei
4. Aufwendungen für Beihilfen und Unterstützungen	- Sonstige	- Wäscherei, Fremdleistung
5. Sonstige Personal aufwendungen	Kalkulatorische Kostenarten	- Näherei
6. Lebensmittel	18. Kalkul. Abschreibungen	- Bettenzentrale, Dienstfunktion
7. Medizinischer Bedarf	19. Kalkul. Zinsen auf das betriebsnotwendige Kapital	- Arzneimittellager
- Arzneien, Heile- u. Hilfsmittel	20. Kalkul. Wagnisse	- Allgemeine Kostenstellen
- Ärztlich verordnete	- Leistungserstellung	- Apotheke
		- Materiallager
		- Allgemein

²³¹ Vgl. Coenberg, A. (1992): Kostenrechnung und Kostenanalyse, Landsberg, Lech, 1992, S. 67-68.

Stärkungs-mittel - Blut, Blutkonserven und Blutersatzmittel - Verbandmittel - Ärztliches und pflegerisches Verbrauchsmittel - Narkose- u. sonst. OP-Bedarf - Röntgenbedarf - Laborbedarf - Entgelte für Untersuchungen in fremden Instituten - Bedarf für EKG, EEG - Bedarf der Baden- Massage- u. elektrophysikal. Abteilung - Apothekenbedarf - Fein- Desinfektionsmaterial - Kosten für Krankentransporte - Sonstiger medizin. Bedarf 8. Wasser, Energie, Brennstoffe 9. Wirtschaftsbedarf	swagnis - Beständewagnis - Vertriebswagnis Sekundäre Kostenarten 21. Verrechnete Kosten allgemeiner Hilfskostenstellen - Betriebsgebäude - Arzt- Kasino - Speisesaal, Teeküche - Krankenhausleitung - Personalverwaltung - Patientenaufnahme, Leistungsaufnahme, Kasse - Finanzbuchhaltung - Posteingang, -ausgang - Archiv - Telefonzentrale - Wirtschaftsleitung - Werkstätten - Hausgeistlicher - Reinigung - Reinigung Fremdleistung - Gasheizung	Kostenstellen - Lager 23. Verrechnete Kosten der Hilfskostenstellen des Pflege- und Behandlungsbereiches - Röntgen - EKG - Endoskopie - Labor - Bakteriologisches Labor - Bäder, Physikalische Therapie - Anästhesie - OP- Chirurgie - OP- Gynäkologie - OP- Urologie - OP- HNO - OP- Augen - Kreißsaal - Ambulanzchirurgie - Ambulanzgynäkologie - Ambulanzurologie - Ambulanz- Innere
--	---	--

Abb. 16: Kostenartenplan für ein mittelgroßes Krankenhaus²³²

Grundsätzlich ergibt sich die Erfassung der Kostenarten in einem Krankenhaus aus seiner spezifischen Zielsetzung, nämlich einerseits sind Informationen zur Entscheidungsvorbereitung und zur Kontrolle bereitzustellen,²³³ andererseits muss durch die Übernahme der Daten aus der Finanzbuchhaltung bereits im System der Finanzbuchhaltung gewährleistet sein, dass die Informationen dem Anspruch der Kostenrechnung genügen oder zumindest durch Umrechnungen und Verdichtungen diesen angepasst werden können, da bei isolierter Erfassung ein erheblicher Mehraufwand entsteht.²³⁴

Im Einzelnen kann die Erfassung der Kosten differenziert oder undifferenziert vorgenommen werden.

- *Differenzierte Werterfassung* (getrennte Erfassung der Mengen- und Preiskomponente): Hierbei sollte beispielhaft die Ermittlung der Materialkosten herangezogen werden. Im ersten Schritt werden die Verbrauchsmengen erfasst, dann sind die Mengen mit den entsprechenden Preisen (Anschaffungs-, Tages- oder

²³² Vgl. Leonhardt, J. (1988), S. 87.

²³³ Vgl. Leonhardt, J. (1988), S. 81.

²³⁴ Vgl. Dietz, O., Bofinger, W. (1995): Krankenhausfinanzierungsgesetz, Bundespflegesatzverordnung und Folgerecht- Kommentare, Wiesbaden, 1995, S. 76.

Verrechnungspreise) zu bewerten. Die Bewertung erfolgt nach den in der Finanzbuchhaltung zu befolgenden Vorschriften (handels- und steuerrechtliche Vorschriften). Aufgrund ihrer materiellen Bedeutung ist für die mit der Kosten- und Leistungsrechnung zu erreichenden Ziele der Betriebssteuerung und Wirtschaftlichkeitskontrolle im Krankenhaus die getrennte Mengen- und Preisermittlung auch bei den Personalkosten unverzichtbar. Durch die Gegenüberstellung von Leistungen und Personaleinsatz lassen sich Produktionskennziffern bilden, die als betten- und fallbezogene Belastungsziffern im Zeitvergleich und zwischenbetrieblichen Vergleich Verwendung finden.²³⁵

- *Undifferenzierte Wertermittlung*: wenn die getrennte Erfassung der Menge und Preiskomponente nicht möglich ist, erfolgt die Erfassung über einen Kostenbetrag z. B. die Kosten der Versicherungen und Gebühren.

4.1.2 Kostenstellenrechnung

Die Kostenartenrechnung erfüllt an sich keine eigenständigen Aufgaben, sondern ist sie als eine zielgerichtete Vorbereitungsarbeit für folgende Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung zu betrachten. Die Kostenstellenrechnung ist der nächste Schritt der Kostenrechnung, wobei die erfassten und nach Arten gegliederten Kosten auf die Betriebsbereiche verteilt werden sollen.²³⁶

4.1.2.1 Definition und Aufgaben der Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung baut auf der Kostenartenrechnung auf, indem nach der Erfassung der Kostenarten sich ihre Verteilung auf die Betriebsbereiche, in denen sie angefallen sind, anschließt. Die Kostenstellenrechnung beantwortet die Fragestellung, wo welche Kosten in welcher Höhe angefallen sind. Die Kostenstellenrechnung wird von den Grundsätzen der Kostenverursachung und der Kosteneinwirkung beherrscht, d. h. die Kostenarten werden am Ort ihrer Entstehung erfasst. Der Ort der Kostenentstehung wird als Kostenstelle bezeichnet.²³⁷

²³⁵ Die Personalrechnung im Krankenhaus umfasst die Personalstatistik als Mengenrechnung und die Lohn- und Gehaltsabrechnung als Wertrechnung. Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 48-49.

²³⁶ Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 104.

²³⁷ Vgl. Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, T. (1999), S. 109.

In besonders einfachen Fällen, wie bei der Einproduktfertigung, lassen sich sämtliche Kosten direkt auf den Kostenträger (das Produkt) zurechnen. Beim Krankenhaus als Dienstleistungs-Mehrproduktunternehmung hingegen lassen sich nur ganz bestimmte Kostenarten (die sog. Kostenträgereinzelkosten) direkt auf die Kostenträger zurechnen (z. B. Medikamente auf die einzelnen Leistungen der Therapie oder auf einen bestimmten Patienten).

Viele Kostenarten (die sog. Kostenträgergemeinkosten) sind dagegen den Kostenträgern nicht direkt zurechenbar (z. B. zeitabhängige Abschreibungen, Steuern auf einzelnen Leistungen oder auf einen bestimmten Patienten). Diese werden zunächst auf die Kostenstellen als den Orten der Kosten- und Leistungsentstehung teils direkt, teils indirekt zugerechnet. Die Kostenstellen verrechnen ihre Kosten dann proportional zu der Inanspruchnahme ihrer Leistungen auf andere Kostenstellen (innerbetriebliche Leistungsverrechnung und Kostenträger).²³⁸

Die Kostenstellenrechnung bildet den Schwerpunkt der Kostenrechnung, indem ihr im einzelnen folgende Aufgaben zukommen:²³⁹

- *Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Kostenstellen:* Die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit kann an den Stellen durchgeführt werden, an denen die Kosten und Leistungen entstanden sind. Diese Wirtschaftlichkeitskontrolle ist effektiver als die Betrachtung der Wirtschaftlichkeit eines gesamten Betriebs. Eine wichtige Voraussetzung für jede Kostenstelle ist die klare Abgrenzung von anderen Kostenstellen und die Ernennung eines Verantwortlichen, der für die Wirtschaftlichkeit seiner Kostenstelle sensibilisiert ist und dazu Rede und Antwort zu stehen hat. Die Kontrolle der einzelnen Kostenstellen erfolgt durch Soll-Ist-Vergleich, wobei Vergleich der kostenstellenbezogenen Darstellung des prospektiven Budgets mit den tatsächlichen Kosten durchgeführt wird. Das bedeutet auch die Forderung nach einer Plankostenrechnung. Die Wirtschaftlichkeitskontrolle einzelner Kostenstellen erfolgt in Rahmen der Teilkostenrechnung lediglich auf Basis der variablen Kosten, da der Kostenstellenverantwortliche nur für die Kosten verantwortlich gemacht werden

²³⁸ Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984), S. 107.

kann, die er durch eine Variation der Menge beeinflussen kann. Innerhalb die Grenzplankostenrechnung werden damit nur die variablen Kosten als Plan- bzw. Sollkosten je Kostenstelle ermittelt. Die fixen Kosten sind als Periodenkosten auszuweisen und somit nicht auf einzelne Leistungseinheiten im Sinne des Verursachungsprinzips zu verrechnen.²⁴⁰

- *Planung und Überwachung der Kostenstellenbudgets*: Die Kostenstellenverantwortlichen (im Krankenhaus sind sie in der Regel die Chefärzte), können über die relevanten Kosten- und Leistungsdaten informiert werden. Das besetzt eine hohe Priorität bei der Planung und internen Budgetierung und somit auch bei der Kostenkontrolle voraus. Die Transparenz des Betriebes von einzelnen Kostenstellen über Kostenstellengruppen bis hin zum Gesamtbetrieb ist Primärziel der Kostenstellenrechnung.²⁴¹ Die Beeinflussbarkeit der Kosten im Krankenhaus bezieht sich auf das Vermeiden von Kosten der Kostenstellen, z. B. von nicht zwingend notwendigen Mehrfach-Untersuchungen, des Verfalls von Arzneimitteln und fehlender Abstimmung von Urlaubsplanung usw., damit wird eine Budgetvorgabe zur Lenkung ermöglicht.
- *Vorbereitung der Kostenträgerrechnung*: Die unterschiedliche Beanspruchung einer Kostenstelle durch die verschiedenen Leistungsarten verursacht einen unterschiedlichen Kostenanteil. Dieser kann erst durch die Kostenstellenrechnung in der Kostenträgerrechnung richtig zugeordnet werden. Damit wird die Genauigkeit der Kostenträgerzeitrechnung und Kostenträgerstückrechnung erhöht.

4.1.2.2 Bildung und Einteilung von Kostenstellen

Um die Aufgaben der Kostenstellenrechnung erfüllen zu können, müssen einige Grundsätze beachtet werden.

²³⁹ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995): System der Kosten- und Erlösrechnung, 6. Aufl., München, 1995, S. 126; auch Vgl. Koch, J. (1998): Gesundheitsökonomie, Betriebswirtschaftliche Kosten- und Leistungsrechnung, München, Wien, Oldenburg, 1998, S. 65-66.

²⁴⁰ Vgl. Hummel, S., Männel, W. (1983) S. 140.

²⁴¹ Vgl. Rippel, W. H., Posininsky, R. (1990): Praktische Anwendung der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung, in: das Krankenhaus, 11/ 1990, S. 486.

- Bei der Bildung von Kostenstellen ist darauf Wert zu legen, dass ihre Verantwortlichen in der Lage sein sollten. Kostenstellen sollen ein gegenüber anderen abgegrenzter eigener Verantwortungsbereich sein, wodurch eine effektive Wirtschaftlichkeitskontrolle ermöglicht wird. Für jede Kostenstelle muss ein Leiter verantwortlich sein, der die Kosten zu vertreten hat.²⁴²
- Deutliche Bezugsgrößen für die anfallenden Kosten und die erstellten Leistungen müssen für jede Kostenstelle gefunden werden. Dies ist ein Ausgangspunkt für die Kostenkontrolle und die Kalkulation. Die Bestimmung richtiger Bezugsgrößen ist um so einfacher, je aufrecht die Kostenstellengliederung durchgeführt wird.²⁴³
- Die Kostenstellengliederung sollte aber nur soweit gebildet werden, wie sie nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip vertreten werden kann.

Im allgemein können die Kostenstellen nach verschiedenen Kriterien, die miteinander kombiniert sind, gebildet werden:

- Funktionale Abgrenzung,
- Verantwortungsbereiche,
- Räumliche Abgrenzung und
- Abrechnungstechnische Verfahren.

In der Tat kann eins oder mehrere diesen Kriterien auf die Bildung der Kostenstellen wirken. Abb. 17 stellt die Bestimmungsfaktoren für die Bildung der Verantwortungsbereiche (Kostenstellen) dar.

²⁴² Vgl. Trill, R. (2000), S. 416.

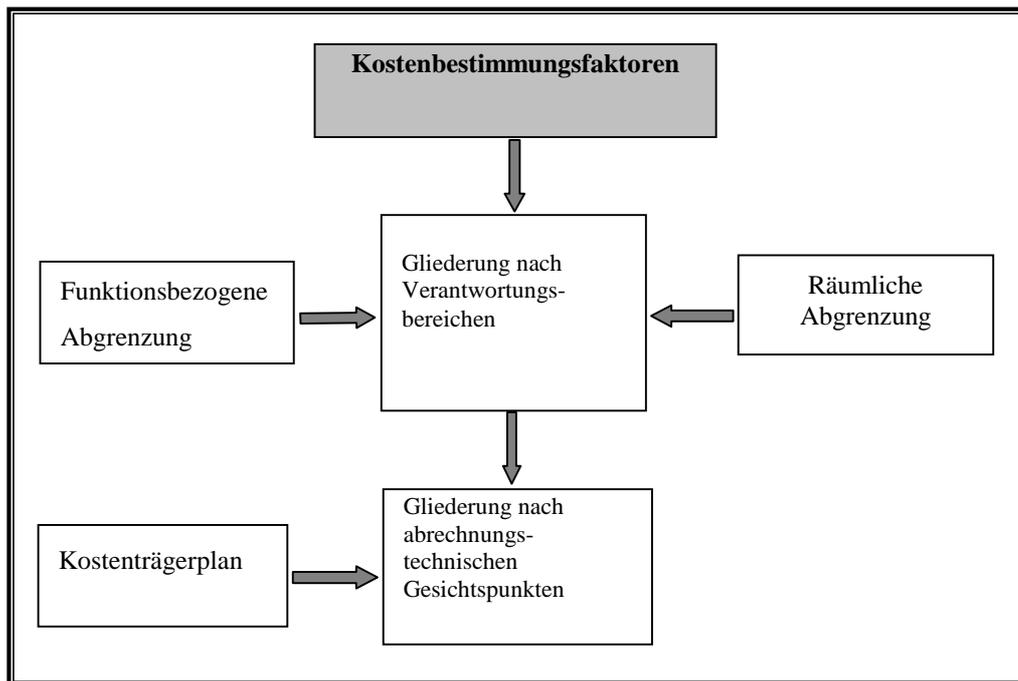


Abb. 17: Verantwortungsbereiche und Kostenbestimmungsfaktoren.²⁴⁴

Die Funktionsbereiche sind ein Kriterium, nach dem die Kostenstellen in Betrieben der Wirtschaft untergliedert sind. Das gilt auch im Krankenhausbetrieb. So wird ein Krankenhaus in Kostenstellen wie z. B. Versorgungseinrichtung, medizinische Bereiche, Pflegebereiche, Verwaltungsstellen, Forschungsstellen und sonstige Kostenstellen eingeteilt. Diese Kostenstellen sollen gleichzeitig einzelne Verantwortungsbereiche darstellen, da Kostenstellenverantwortung bzw. Ergebnisverantwortung die Voraussetzung für Kostenkontrolle, aber auch für Kostenplanung und für moderne Managementmethoden ist. Die Einteilung nach Funktionsbereichen mit der Bildung der Kostenstellen nach Verantwortungsbereichen ist deckungsgleich, sofern der Organisationsplan für die Funktionsbereiche die Kompetenzen klar abgrenzt. Diese Gliederung hat den Vorteil, dass der jeweilige Kostenstellenleiter zur Verantwortung gezogen werden kann.²⁴⁵

²⁴³ Vgl. Hentze, J. (1979), S. 87.

²⁴⁴ Quelle: Leonhardt, J. (1988), S. 89.

²⁴⁵ Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, T. (1999): Kosten- und Leistungsrechnung, 8., aktualisierte und erw. Aufl., Düsseldorf, 1999, S. 111.

Räumliche Gliederungskriterien dominieren, sofern eine Kostenstelle einen räumlich zusammenhängenden und abgegrenzten Bereich darstellt. Die Einteilung nach räumlichen Gesichtspunkten ist aber für die Kostenstellenrechnung nur dann zweckmäßig, wenn gleichzeitig eine Gliederung nach Verantwortungsbereichen durchgeführt wird, da andernfalls mehrere Kostenstellenleiter für die Kostenstelle verantwortlich wären. Ist die Einteilung nach Verantwortungsbereichen Hauptkriterium, so können anderen Abgrenzungen wie funktionsbezogene und räumliche Kriterien als Subkriterien bei der Kostenstellenbildung einfließen..

Im Krankenhaus könnten bedeutende Bestimmungsgründe für die Tiefe der Kostenstellengliederung wie die Größe des Krankenhauses, das Leistungsprogramm, die Ablauf- und Aufbauorganisation des Krankenhauses und die verfolgten Kostenrechnungszwecke sein. Als Beispiel ist unter dem Sichtpunkt Kostenstellenverantwortlichkeit eine detaillierte Differenzierung für die Kostenstelle „Küche“ in Hauptküche, Diätküche, Personalküche usw. vorzunehmen. Daraus ergibt sich eine differenziertere Leistungserfassung, die wiederum eine exakte Analyse der Kosten der Kostenstellen ermöglichen.²⁴⁶ In Tab. 5 sind die Verantwortungsbereiche eines Krankenhauses dargestellt. Dabei sind auch räumliche und funktionale Kriterien berücksichtigt.

Dezentrale Bereiche	Zentrale Bereiche		
I. Dezentraler medizinischer Bereich	II. Zentraler medizinischer Bereich	III. Versorgungsbereich	IV. Verwaltungsbereich
Innere Medizin Chirurgie Neurochirurgie Umfallchirurgie Urologie Kieferchirurgie Orthopädie Gynäkologie Geburtshilfe Pädiatrie HNO ZMK	Laboratoriumsdiagnostik Blutversorgung Funktionsdiagnostik Endoskopie Strahlendiagnostik Nuklearmedizin Strahlentherapie Operationsbereich Anästhesie Intensivmedizin	a. medizinischer Versorgungsbereich Apotheke mit Verbandmittelausgabe Zentralstrahlisation b. Wirtschaftlich-technischer Bereich Küche	Hauptabteilung Patientenabteilung Betriebswirtschaftliche- Abteilung wirtschaftsführungs- abteilung Technische Abteilung

²⁴⁶ Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1995), S. 336.

Augen Neurologie Psychiatrie Dermatologie Geriatric	(zusammengefasst) Entbindungsabteilung Unfallstation Aufnahmestation Physikalische Therapie Beschäftigungstherapie Pathologie	Wäscherei Bettenzentrale Wasser- und Energieversorgung Zentraler Reinigungsdienst Abfallbeseitigung Werkstätten Zentrallager Gaszentrale Nebenbetriebe Transport u. Botendienste	
---	---	--	--

Tab. 5: Verantwortungsbereiche des Krankenhauses.²⁴⁷

Nach Abrechnungsverfahren-Kriterien kann man Hauptkostenstellen, Hilfskostenstellen²⁴⁸ und Nebenkostenstellen unterscheiden. In den Hauptkostenstellen werden eigentlichen Leistungen eines Krankenhauses erstellt. Die Hilfskostenstellen dienen mittelbar zur Leistungserstellung. Sie geben innerbetriebliche Leistungen an andere Kostenstellen weiter. Bei den Hilfskostenstellen können allgemeine Hilfskostenstellen, Hilfskostenstellen im Behandlungsbereich und im Versorgungsbereich unterschieden werden. In den Nebenkostenstellen werden Leistungen erbracht, die nicht zum eigentlichen Leistungsprogramm des Krankenhauses gehören.²⁴⁹

Auch unter rechnungstechnischen Gesichtspunkten kann man Vor- und Endkostenstellen unterscheiden. Die Kosten der Vorkostenstellen werden im Rahmen der Kostenstellenrechnung auf die ihre Leistungen empfangenden Endkostenstellen weiter umgelegt. Von den Endkostenstellen werden die Kosten direkt auf den Kostenträger verrechnet. In Tab. 6 wird die Bildung der Kostenstellen eines mittleren Krankenhauses nach dem Rechnungsverfahren dargestellt.

²⁴⁷ Quelle: Leonhardt, J. (1988), S. 90.

²⁴⁸ Auch werden Hauptkostenstellen als primäre Kostenstellen und die Hilfskostenstellen als sekundäre Kostenstellen bezeichnet.

²⁴⁹ Vgl. Hentze, J. (1979), S. 88.

Hilfskostenstellen			Hauptkostenstellen	Nebenkostenstellen
Allgemeine	Versorgungsbereich	Pflege- und Behandlungsbereich		
Betriebsgebäude 1	Lebensmittelager	Röntgen 1	<u>Innere Medizin</u>	Wohnheim 1
Betriebsgebäude 2	Küche	Röntgen 2	Frauenstation	Wohnheim 2
Arzt-Kasino	Textillager	EKG 1	Männerstation	Krankenpflegeschule 1
Speisesaal,	Wäscherei	EKG 2	Infektionsstation	Krankenpflegeschule 2
Teeküche	Wäscherei	Endoskopie	Privatstation	
Krankenhausleitung	Fremdleistung	Labor 1	Pädiatrie	
Personalverwaltung	Näherei	Labor 2	Früh- und Neugeborenenstation	Röntgen 1
Patientenaufnahme/Leistungsabrechnung	Bettenzentrale	Bakteriologisch . Labor	Klein- u. Schulkinderstation	Röntgen 2
Kasse	/ Desinfektion	Bäder/ physio. Therapie	Säuglings- und Krabblersstation	EKG 1
Finanzbuchhaltung	Arzneimittelager	Anästhesie	Infektionsstation	EKG 2
Posteingang/ausgang	Allgemeine Kostenstelle	OP- Chirurgie	Allgemeine Chirurgie	Endoskopie
Archiv	Apotheke	OP- Gynäkologie	Frauenstation	Labor 1
Telefonzentrale / Pforte	Materiallager (Büromaterial)	OP- Urologie	Männerstation	Labor 2
AKH und KKH	Materiallager	OP- HNO	Privatstation	Bakteriologisches Labor
Wirtschaftsleitung	, med. Lager)	OP- Augen	Chirurgie	Ambulanz-Chirurgie
Werkstätten	Haushaltsverbrauchsartikel	Kreisaal	Urologie	Ambul.-Gynäkologie
Hausgeistlicher	, med. Lager)	Ambulanz-Chirurgie	Orthopädie	Ambulanz-Urologie
Reinigung	Allgemeine Kostenstelle	Ambul.-Gynäkologie	Gynäkologie	Ambulanz-Innere
Reinigung	Lager	Ambulanz-Urologie	Geburtshilfe	Bäder/ physio. Therapie
Fremdleistung		Ambulanz-Innere	HNO	
Gasheizung			Augen	
Med. Gas			Infektionsstation	
Wasser, Strom, Notstromaggregat, Luft-technik				

Tab. 6: Bildung der Kostenstellen eines Krankenhauses.²⁵⁰

²⁵⁰ Quelle: Leonhardt, J. (1988), S. 93.

4.1.2.3 Durchführung der Kostenstellenrechnung

Die letzte Stufe der Kostenstellenrechnung ist die Verteilung aller primären Kosten, die im Rahmen der Kostenstellenskontierung den betreffenden Kostenstellen als Kostenstelleneinzelkosten direkt zugeordnet wurden, auf die leistungsempfangenden Kostenstellen. Damit müssen auch alle Kosten der Vorkostenstellen auf die leistungsempfangenden Endkostenstellen übergeleitet werden. Die Verteilung der Kosten kann grundsätzlich auf zweierlei Art und Weise durchgeführt werden auf Grundlage tatsächlich beanspruchter Leistungen (innerbetriebliche Leistungsverrechnung) und auf Grundlage von Verteilungsschlüsseln (Umlagenrechnung).

- *Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung:* Ein Betrieb erstellt nicht nur die marktorientierten Leistungen, sondern auch Leistungen, die er selbst konsumiert (innerbetriebliche Leistungen) wie z. B. Reparaturleistungen, selbsterstellte Anlagen bzw. Modelle, eigene Transportleistungen oder Erzeugung von Strom. Die Kosten der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung sollen entsprechend ihrer Inanspruchnahme auf andere Kostenstellen verteilt werden. Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen ist für die Zwecke der Kostenkontrolle, Ermittlung der Selbstkosten und dem Wirtschaftlichkeitsvergleich zwischen Eigen- und Fremderstellung erforderlich.²⁵¹

Im Krankenhaus werden Leistungen nicht nur direkt für Patienten, sondern auch Leistungen, die indirekt für ihn erstellt (innerbetriebliche Leistungen) erbracht wie selbsterstellte Dienstleistungen (z. B. Laborleistungen, Röntgenbilder, Reparaturleistungen, Wäschereinigung, Speisen), selbsterstellte Güter, die im Krankenhaus wieder verbraucht werden (z. B. selbsterstellte Medikamente, Strom), und selbsterstellte Güter, die über einen Zeitraum Nutzungen abgeben können (z. B. selbsterstellte Anlagen). Die exakte Erfassung der Kosten eines Krankenhauses ist nur dann möglich, wenn eine Leistungsverrechnung von den Instituten, also den nicht- Kliniken stattfinden.

Beispielsweise müssen zur Kostenermittlung einer Unfallchirurgie die Kosten der Blutzentrale und die Anästhesie in Ansatz betrachtet werden.²⁵²

In innerbetrieblichen Leistungen unterscheidet sind folgende Grundtypen der Leistungsverflechtung zu betrachten:

- a. Einseitige, einstufige Leistungsabgaben an eine Kostenstelle, wobei alle Kosten einer Vorkostenstelle an eine Endkostenstelle abgegeben werden, z. B. die Vorkostenstelle Herz-OP-Bereich bringt nur für die Endkostenstelle Herzchirurgie.
- b. Einseitige, einstufige Leistungsabgaben an mehrere Kostenstelle: die Kosten einer Vorkostenstelle werden an mehrere Endkostenstellen abgegeben, z. B. die Vorkostenstelle Labor erbringt Leistungen für alle bettenführenden Abteilungen.
- c. Einseitige, mehrstufige Leistungsabgaben: die Leistungen einer Vorkostenstelle werden in einer anderen Vorkostenstelle verrechnet, die ihre Leistungen wiederum an Endkostenstellen abgibt, z. B. das Labor bringt Untersuchungen für den OP-Bereich, der seine Leistungen an die Endkostenstelle Chirurgie weiterberechnet.
- d. Wechselseitige Leistungsabgaben: Hier beliefern sich mindestens zwei Kostenstellen gegenseitig, z. B. Pflegefachbereiche, in denen für Patienten eines anderen Pflegebereichs Konsiliarleistungen erbracht werden. Diese Leistungsverflechtung tritt im Krankenhaus nur sehr selten auf, so dass sie bei der Auswahl der Verrechnungsverfahren meistens unberücksichtigt bleibt. Abb. 18 stellt die Typen innerbetrieblicher Leistungsverflechtungen dar:

²⁵¹ Vgl. Haberstock, L., (1998), S. 124-125.

²⁵² Vgl. Schwarz, R. (1993): Modernes Management in öffentlichen Krankenhäusern, wie kann die Krankenhausleitung den Konsequenzen des GSG begegnen, in: das Krankenhaus 3/ 1993, S. 117.

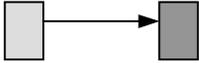
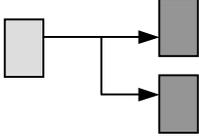
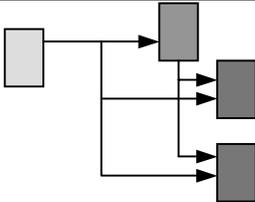
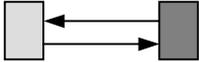
Typ I		Einseitige, einstufige Leistungsabgaben an eine Kostenstelle
Typ II		Einseitige, einstufige Leistungsabgaben an mehrere Kostenstellen
Typ III		Einseitige, mehrstufige Leistungsabgaben
Typ IV		Wechselseitige Leistungsabgaben

Abb. 18: Typen innerbetrieblicher Leistungsverflechtungen.²⁵³

Nach den Leistungsverflechtungen, die im Krankenhaus auftreten, muss von den unterschiedlichen Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung bzw. der Kostenumlage, die in Abb. 19 dargestellt sind, ein geeignetes Verfahren ausgewählt werden.

²⁵³ Quelle: Hentze, J., Kehres, E. (1995), S.94.

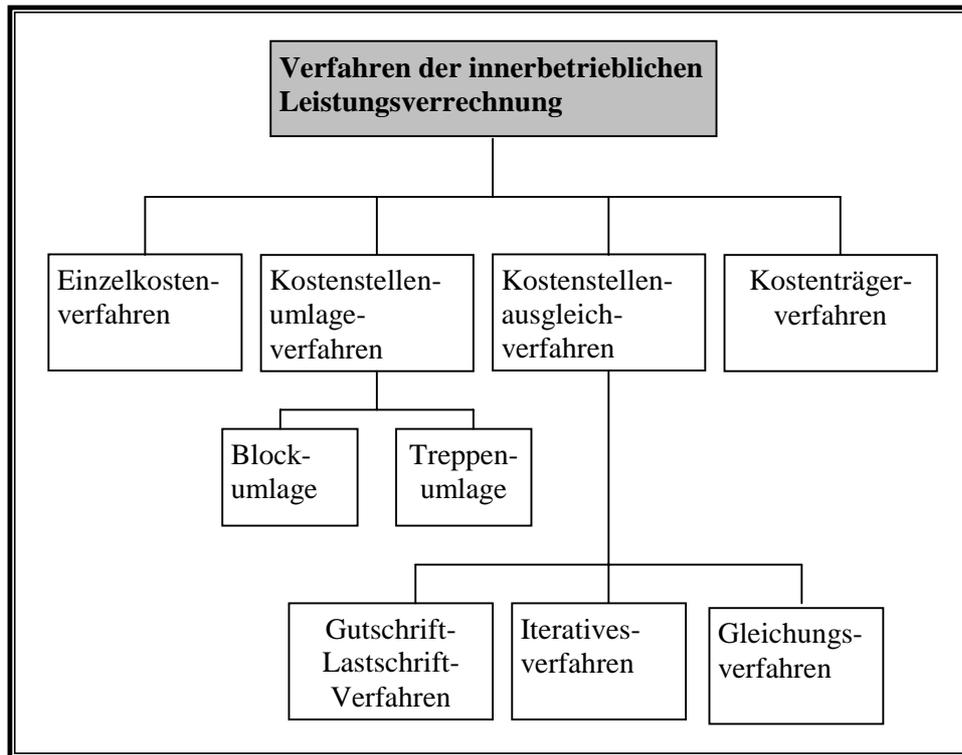


Abb. 19: Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung.²⁵⁴

Das Einzelkostenverfahren (Kostenartenverfahren) findet nur Anwendung, wenn die innerbetrieblichen Leistungen in Haupt- bzw. Endkostenstellen erbracht werden.²⁵⁵

Das Kostenstellenumlageverfahren wird bei der mehrstufigen, einseitigen Leistungsverflechtung angewendet, wenn Kostenstellen spezielle innerbetriebliche Leistungen erbringen. Es wird vom Kostenartenverfahren abgewichen, da sowohl die Einzelkosten als auch die anteiligen Gemeinkosten der innerbetrieblichen Leistungen auf eigens hierfür eingerichteten Hilfskostenstellen erfasst werden.²⁵⁶

Beim Blockumlageverfahren werden die primären Kosten sämtlicher Vorkostenstellen zu sekundären Kosten der Endkostenstellen verrechnet.

²⁵⁴ Quelle: Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995), S. 140.

²⁵⁵ Vgl. Schoenfeld, H., Möller, H. (1995), S. 148.

²⁵⁶ Vgl. ebenda, S. 148-149.

Das Treppenumlageverfahren verteilt die Kosten der Kostenstellen auf die jeweils nachgelagerten Vor- und Endkostenstellen. Hierbei muss die Reihenfolge der Vorkostenstellen und damit die Reihenfolge der Kostenverteilung so gewählt werden, dass die zuerst abgerechneten Kostenstellen möglichst keine Leistungen von nachgelagerten Kostenstellen erhalten. Das Verfahren wird so lange fortgeführt, bis alle Vorkostenstellen ihre Kosten verteilt haben.²⁵⁷

Bei den wechselseitigen Leistungsverfahren müssen die Kosten aller innerbetrieblichen Leistungen simultan gleichzeitig durch mathematisches Verfahren (Gleichungsverfahren) verrechnet werden.

Bei den Kostenträgerverfahren werden die innerbetrieblichen Leistungen wie Leistungen für Dritte als selbständige Kostenträger kalkuliert. Dabei werden die Einzelkosten und die Gemeinkosten der innerbetrieblichen Leistungen mit Hilfe von Kalkulationsverfahren bestimmt.

- *Das System des Betriebsrechnungsbogens:* Der Betriebsrechnungsbogen (BAB) ist traditionell ein organisatorisches Hilfsmittel zur Verrechnung der Kostenträgerkosten auf die Kostenstellen sowie Kostenträger und als Arbeitsanweisung zur Realisierung der Aufgaben der Kostenstellenrechnung zu verstehen. Der BAB erfasst grundsätzlich nur die Gemeinkosten. Die Einzelkosten werden den Kostenträgern direkt und verursachungsgemäß zugerechnet. Aus Übersichtlichkeits- und Vollständigkeitsgründen können Einzelkosten dennoch im BAB für Zwecke des Informierens aufgenommen werden²⁵⁸

Der Betriebsabrechnungsbogen verbindet die Kostenarten- und Kostenträgerrechnung miteinander. Die Kostenträgergemeinkosten werden aus der Kostenartenrechnung in den BAB übernommen und dann auf diejenigen Kostenstellen verteilt, in denen sie angefallen sind. Danach lässt sich die Summe der primären Kostenträgergemeinkosten für jede Kostenstelle feststellen.

²⁵⁷ Vgl. Freidank, C. (1994). S. 140-141.

²⁵⁸ Vgl. Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, T.(1999), S.113-115.

Summiert man diese Kosten über alle Kostenstellen, so muss sich wieder die Summe der aus der Kostenartenrechnung übernommenen Beträge ergeben, denn in der Kostenstellenrechnung wird diese Summe lediglich auf Kostenstellen verteilt.²⁵⁹

Im Aufbau des Betriebsabrechnungsbogenes des Krankenhauses werden alle kostenstellenbezogen erfassten Kostenarten in der vertikalen Auflistung aufgeführt. In der horizontalen Gliederung werden die Kostenstellen aufgeführt. Sie sollen in Endkostenstellen (Normalpflege und abweichende Pflege) und Vorkostenstellen (die gemeinsamen Kostenstellen sowie die Institutionen der Versorgungs- und Medizinischen Einrichtungen) gegliedert werden. Darüber hinaus müssen für die Kostenabrechnung und Kosten- sowie Wirtschaftlichkeitskontrolle auch die Einzelkosten des Krankenhauses im BAB ausgewiesen werden.²⁶⁰

4.1.3 Kostenträgerrechnung

Nachdem die angefallenen Kosten in der Kostenartenrechnung erfasst und in der Kostenstellenrechnung auf die Endkostenstellen weiterverrechnet worden sind, werden sie innerhalb der Kostenträgerrechnung auf die Kostenträger verteilt. Somit bildet die Kostenträgerrechnung die letzte Stufe der Kostenrechnung²⁶¹

4.1.3.1 Definition und Aufgabe der Kostenträgerrechnung

Kostenträger sind die betrieblichen Leistungen. Aus Sicht der Kostenrechnung sind Kostenträger die selbständige Leistungseinheit wie z. B. Einzelauftrag, Hergestellte Produkteinheit oder bereitgestellte Dienstleistung, die den Güter- und Leistungsverbrauch ausgelöst haben. Folglich ist die Abgrenzung der Kostenträger unproblematisch, sofern die Leistungseinheiten begrifflicherweise nach Branchenzugehörigkeit definiert werden können.²⁶² Allerdings werden häufig zur Erhöhung der Übersichtlichkeit Kostenträger zu Kostenträgergruppen (Leistungsgruppen)

²⁵⁹ Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984), S. 116.

²⁶⁰ Vgl. Keun, F. (1997), S. 135-136.

²⁶¹ Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 142.

²⁶² Vgl. Cohnenber, A., (1992), S. 92.

zusammengefasst, wenn die Zahl der unterschiedlichen Leistungseinheiten sehr groß ist.²⁶³

Im Krankenhaus sind Kostenträger aus Sicht der Kostenrechnung alle Krankenhausleistungen, durch die Kosten verursacht werden. Dementsprechend müssen die Verursacher der Kosten nach dem Verursachungsprinzip die entstandenen Kosten tragen.²⁶⁴ In der Regel wird der Patient als „Leistungseinheit“ bestimmt.

Kostenträger sind sowohl Absatzleistungen (Marktleistungen, Endleistungen) als auch innerbetriebliche Leistungen. Die Absatzleistungen (Hauptkostenträger) entsprechen den „abrechenbaren Leistungen“, die sich in stationäre und ambulante Leistungen untergliedern, und den innerbetrieblichen Leistungen²⁶⁵ (Hilfskostenträger) mit den dazu benötigten Vorleistungen (Abb. 21).

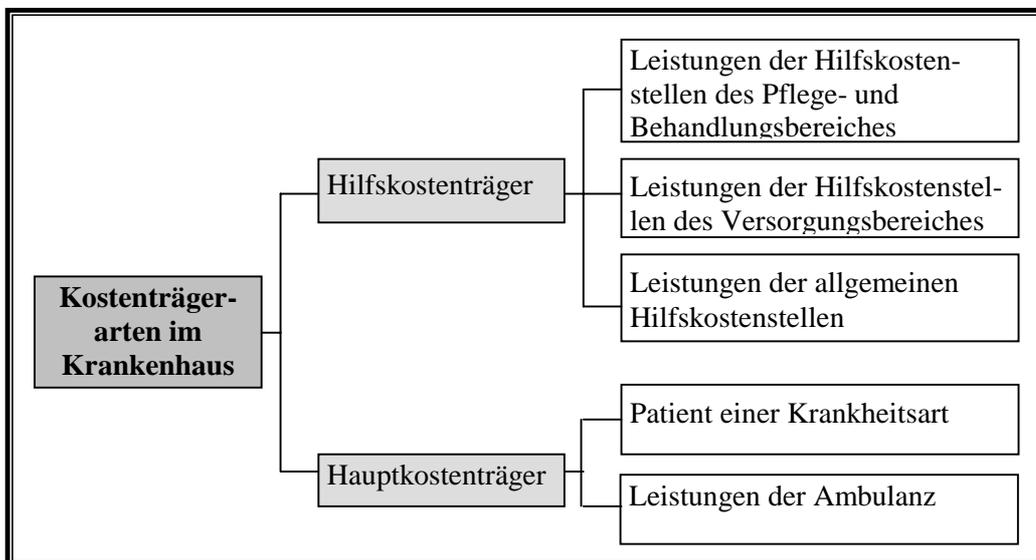


Abb. 21: Kostenträgerarten im Krankenhaus.²⁶⁶

Die Aufgaben der Kostenträgerrechnung sind nach der Blickrichtung zwischen periodenbezogener *Kostenträgerzeitrechnung* (Betriebsergebnisrechnung) oder objektbezogenen *Kostenträgerstückrechnung* (Selbstkostenrechnung, Kalkulation) zu unterscheiden. Während die Aufgabe der Kostenträgerstückrechnung die Ermittlung der Kosten für eine einzelne Leistungseinheit ist, ist die Aufgabe der

²⁶³ Vgl. Schoenfeld, H., Möller, H.(1995), S.167.

²⁶⁴ Vgl. Heinen, E. (1978), S. 107-108.

²⁶⁵ Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen ist grundsätzlich im Rahmen der Kostenstellenrechnung behandelt worden. Siehe 4.1.2.3.

²⁶⁶ In Anlehnung an Leonhardt, J. (1988), S.129.

Kostenträgerzeitrechnung die Gegenüberstellung aller in einer Abrechnungsperiode entstandenen Kosten und der dafür erzielten Erlöse.

Die Hauptaufgaben der Kostenträgerzeitrechnung besteht in Durchführung der kurzfristigen Erfolgsrechnung (Betriebsergebnisrechnung), wobei die nach Leistungsarten gegliederten insgesamten Kosten, die in der Abrechnungsperiode angefallen sind, ermittelt werden. Darüber besteht die Hauptaufgaben der Kostenträgerstückrechnung in der Ermittlung der Selbst- bzw. Herstellkosten der betrieblichen Leistungseinheiten oder -Einheitsgruppen, wobei die Unterlagen für preispolitische Entscheidungen sowie als Ausgangsdaten für Planungsaufgaben dienen.²⁶⁷

Da die Kostenträgerstückrechnung patientenbezogen ausgestaltet werden sollte, wobei die Kosten möglichst dort erfaßt werden sollen, wo sie anfallen, besitzt sie im Krankenhaus neben der Ermittlung der Kostenträgerkosten folgende Aufgaben:

- *Ermittlung der Angebotspreise und Preisuntergrenzen:* Die Preisbildung gilt als Hauptaufgabe der Kostenträgerrechnung, da bei vielen Entgeltsystemen der Krankenhäuser die Ermittlung von Preisuntergrenzen existentielle Bedeutung gewinnt.
- *Kontrolle der Wirtschaftlichkeit:* Die Wirtschaftlichkeitskontrolle ist zwar wesentliche Aufgabe der Kostenstellenrechnung, jedoch kann auch die Kostenträgerrechnung die bezüglich Informationen liefern, womit sie durch die Feststellung der Selbstkosten/ Herstellkosten Vergleichsmöglichkeiten mit anderen vergleichbaren Krankenhausbetrieben dient. Andererseits können mit Hilfe der Kostenträgerrechnung auch Vergleiche einzelner, intern erbrachter Teilleistungen (beispielsweise die eigentlichen Kernaktivitäten nur begleitende Dienstleistungen wie Speisenversorgung und Wäschereidienste) mit externen Anbietern derselben Leistungen durchgeführt und der Frage nach Eigenerstellung oder Fremdbezug nachgegangen werden.
- *Planung, Steuerung und Analyse des Leistungsprogramms:* Für Zwecke der Planung, Steuerung und Analyse des Leistungsspektrums eines Krankenhauses benötigt es detaillierter Informationen über die Kostensituation in den

²⁶⁷ Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 144-145.

einzelnen Abteilungen, die ebenfalls in der gewünschten Form besonders die Kostenträgerrechnung bereitstellen kann.²⁶⁸

4.1.3.2 Identifikation von Kostenträgern

Im Rahmen der Kostenträgerrechnung werden die Kosten je Bezugsobjekt ermittelt. In Abhängigkeit vom Produktionsprogramm könnten dabei spezifische Kostenträgervarianten gebildet werden.

Im Krankenhausbereich ist die Identifikation des Kostenträgers besonders problematisch. Grundsätzlich besteht die Primärleistung des Krankenhauses in der Verbesserung des Gesundheitszustandes der Patienten. Diese Krankenhausleistung lässt sich nicht quantifizieren und ist somit als Zurechnungsobjekt für Kosten unpraktisch. Im Rahmen der Kostenträgerrechnung ist daher hinsichtlich der Bestimmung der Leistungseinheiten auf Hilfsgrößen zurückgreifen, die sich nicht am Endergebnis, sondern an Zwischenergebnissen bzw. Zwischenprodukten der krankenhausbetrieblichen Leistungserstellung orientieren.²⁶⁹ Deswegen ist es für den Krankenhausbetrieb empfehlenswert, nur „Patient einer Krankheitsart“ als sachgerechten Hauptkostenträger zu definieren, dessen Kosten sich sowohl aus krankheitsspezifischen „Kostenbestimmungsfaktoren Patient“ als auch aus den „Kostenbestimmungsfaktoren Pfl egetag“ bedingten Teilen zusammensetzen,²⁷⁰ wobei Einzelleistungen wie Leistungen im Wirtschafts-, Verwaltungs- und Versorgungsbereich, Leistungen der medizinischen Institutionen, ärztliche Leistungen, Pflegeleistungen und Operativleistungen die Kostenträger sein könnten.²⁷¹

Auf Grund der grundsätzlichen Unterschiedlichkeit der Patienten und der für sie zu erbringenden Leistungen sieht sich der Kostenrechner damit im Kalkulationsproblem einer Einzelfertigung (Patientenkalkulation) gegenüber. Diese erscheint jedoch hinsichtlich ihres Erfassungs- und Durchführungsaufwandes als nicht praktikabel und wirtschaftlich, so dass sie nur in abgeschwächter Form Anwendung findet. Deren Grundlage ist die Klassifizierung der Patientenschaft des Krankenhauses in homogenen Patientkategorien bzw. Fallgruppen (z. B.

²⁶⁸ Vgl. Tscheulin, D. K., Hemig, B. (1994), S. 503-504.

²⁶⁹ Vgl. Preuß, O. (1996), S. 65.

²⁷⁰ Vgl. Leonhardt, J. (1988), S. 128.

diagnosebezogenen Fallgruppen, therapiebezogenen Fallgruppen).²⁷² Eine Grundlage zur Bildung von Fallgruppen bietet die Internationale Klassifikation der Krankheiten und Verletzungen- „International Classification of Disease ICD“.²⁷³

4.1.3.3 Durchführung der Kostenträgerstückrechnung

Kostenträger aus Sicht der Kostenrechnung stellen alle betrieblich erstellten Güter und Leistungen dar, die nach Zurechnungsprinzipen zugerechnet werden.

Nach dem Verursachungsprinzip dürfen auf dem Kostenträger nur die Kosten erfasst können die bei einer zusätzlichen Kostenträgereinheit anfallen. Nach dem Durchschnittsprinzip können die Kosten im Durchschnitt auf die Kostenträger zurechnet werden (z. B. Fixkosten).²⁷⁴ Aber auch die nicht verursachungsgerechten Kosten dürfen nach dem Tragfähigkeitsprinzip auf die Belastbarkeit der Kostenträger (z. B. auf Grund des erzielbar hohen oder niedrigen Marktpreises) zugeordnet werden.

Die Durchführung der Kostenträgerstückrechnung lässt sich bezüglich des Zeitpunktes in drei verschiedene Kalkulationsarten unterscheiden:

- *Vorkalkulation*: Eine Vorkalkulation ist eine im Vorhinein durchgeführte Kostenträgerstückrechnung für bestimmte Leistungen, die als Grundlage für

²⁷¹ Vgl. Hildbrand, R.: (1988), S. 418.

²⁷² Die Homogenität einer Patientkategorie oder Fallgruppe bedeutet, dass ein jeweils weitgehend übereinstimmendes Spektrum von zu erbringenden Krankenhausleistungen unterstellt werden kann (weitgehend Kostenstrukturgleichheit), und zum anderen eine gewisse Mächtigkeit der Gruppe, die deren Behandlung als selbständigen Kostenträger überhaupt lohnt (Wesentlichkeit). Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 547.

²⁷³ Es werden nun 23 Hauptdiagnosekategorien in den USA nach „Diagnosis Related Groups“ (DRG) verwendet. Sie wurden so gestaltet, dass jeweils eine Gruppe von Patienten mit ähnlicher Versorgung und einem vorhersehbaren Umfang an Leistungen und Ressourcenbedarf dargestellt wird. Die Zuordnung der Patienten in die DRGs wird nach Merkmalen wie Haupt-Entlassungsdiagnose, primäre Operationsmethode, Risikofaktoren und Alter des Patienten oder Entlassungszustand vorgenommen. Auch wurden 47 Krankheitsartengruppen nach „Patient Management Categories“ (PMC) erarbeitet, aus denen wiederum 840 PMC entwickelt wurden. Die Definition der Fallgruppen wurde mit Hilfe des medizinischen Sachverständes festgelegt. Als Maßstab für die Einordnung der Patienten in die PMC dienten typische Diagnosekombinationen. Vgl. Keun, F. (1997), S. 183-189. Und Kropf, R.(1994): Physician Cost Variance Analysis under DRGs, in: Finkler, S. A. (Edit.),Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 167-170.

²⁷⁴ Die Fixkosten können nicht nach dem Verursachungsprinzip verursachungsgerecht zugeordnet werden, sondern sie können nach dem Durchschnittsprinzip in den Einproduktbetriebsfällen mit Hilfe einer Schlüsselgrößen vorgenommen werden. Vgl. Keun, F. (1997), S. 169.

Preisverhandlungen dient. Mit Hilfe von Vorkalkulationen wird über Aufnahme oder Ablehnung von Aufträgen entschieden.

- *Nachkalkulation*: Unter einer Nachkalkulation versteht man eine im Nachhinein durchgeführte Kalkulation. Ihre Ergebnisse dienen zum einen der stückbezogenen Erfolgsermittlung und -kontrolle im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung, indem die Ist-Kosten der in einer Abrechnungsperiode erstellten Leistungen bzw. Leistungseinheiten ermittelt werden. Zum anderen dienen die in der Nachkalkulation ermittelten Kosten als Grundlage für zukünftige Vorkalkulationen bei ähnlichen Erzeugnissen.²⁷⁵
- *Plankalkulation*: Unter einer Plankalkulation schließlich ist eine Kostenträgerstückrechnung zu verstehen, bei der für eine bestimmte Planungsperiode im Voraus geplante Herstell- und Selbstkosten pro Leistungseinheit ermittelt werden.

Die Anwendung der Plankalkulation in der Kostenträgerrechnung im Krankenhaus gering bleibt, zum einen, weil die Planbarkeit von Krankenhausleistungen nicht immer möglich ist - wie bei anderen Fertigungsbetrieben - und die Kostenträgerrechnung damit auch nur bereits Geschehenes dokumentieren kann. Zum anderen, weil die leistungsbezogene Erlös- und Plandaten wegen der großen Bereitstellung von Krankenhausleistungen nicht zu Verfügung stehen.²⁷⁶

Schließlich unterscheidet man noch nach dem Umfang der auf die Kostenträger verrechneten Kosten in Vollkostenkalkulationen und Grenzkostenkalkulationen, obwohl praktisch die meisten Krankenhäuser mit der traditionellen Vollkostenrechnung arbeiten.²⁷⁷

Die Kostenträgerstückrechnung kann mittels drei verschiedener Hauptkalkulationsverfahren durchgeführt werden: Divisionsverfahren, Zuschlagsverfahren und Kuppelverfahren, die vom Leistungsprogramm und anderen speziellen Merk-

²⁷⁵ Vgl. Freidank, C. (1994), S. 148.

²⁷⁶ Vgl. Richter, H. (1994): Kostenträgerrechnung und interne Budgetierung ab 1995/1996, neue Formen der Kosten- und Leistungsplanung, in: das Krankenhaus, 6/ 1994, S. 258.

²⁷⁷ Vgl. Tscheulin, D. K., Hemig, B. (1997): Aufbau einer Kostenträgerrechnung im Krankenhaus, in: das Krankenhaus, 11/ 1997, S. 503.

malen der verschiedenen Branchen geprägt sind.²⁷⁸ In der Praxis werden in verschiedenen Formen verwendet (Abb. 22).

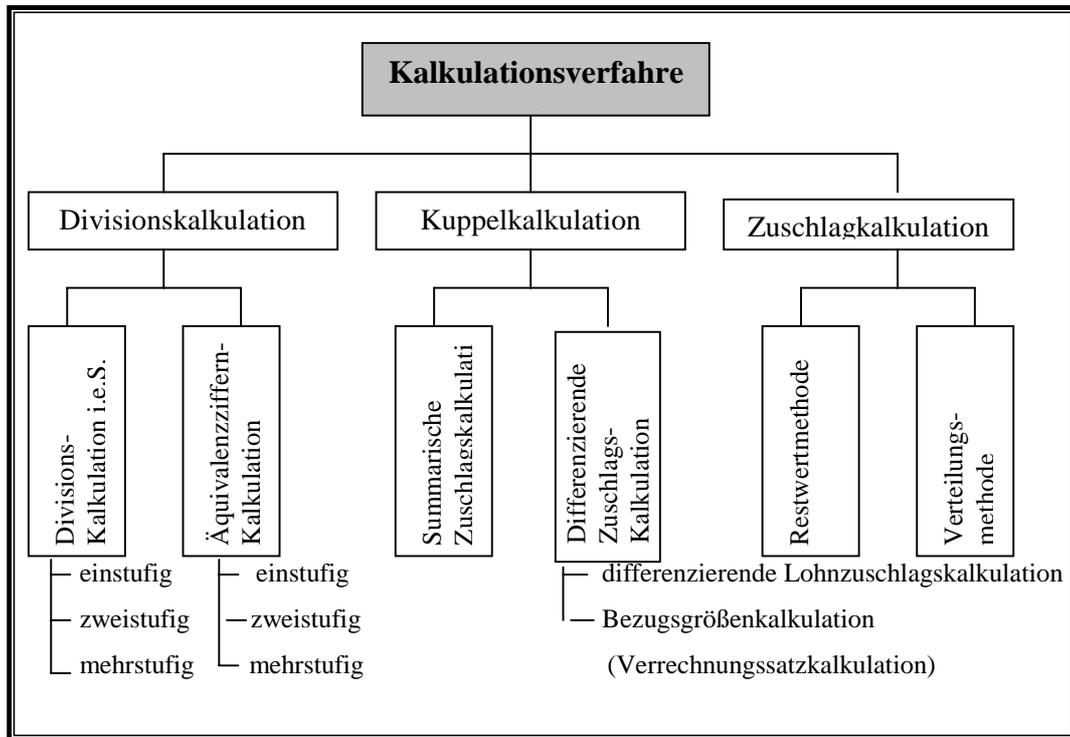


Abb. 22: Systematik der Kalkulationsverfahren.²⁷⁹

Der *Divisionskalkulation* liegt eine Durchschnittsbetrachtung zugrunde, wobei die Gesamtkosten des Betriebes oder einzelner Betriebsbereich durch die Menge der hergestellten Produkte bzw. Leistungen dividiert. Die Divisionskalkulation ist für einen Einprodukt-Betrieb (bzw. Betriebsbereich) entwickelt worden.²⁸⁰

Die *Äquivalenzziffernkalkulation* ist eine Unterform der Divisionskalkulation. Allerdings da Sie in Betrieben angewendet wird, in denen nicht einheitliche sondern Produktionssorten bzw. artverwandte Leistungen erstellt werden, soll die Kosten der Leistungen aufgrund der arbeitsablauftechnischen Ähnlichkeiten in

²⁷⁸ Von der Kostenstellenleistung hängt es ab, wie und in welcher Dimension diese zu messen ist. Im Krankenhaus werden grundsätzlich Personalleistungen (meßbar in Zeitgrößen) und Sachleistungen (meßbar in Stück) unterschieden.

²⁷⁹ Quelle: Tschulin, D. K., Hemig, B. (1994), S. 504

²⁸⁰ Divisionskalkulationen können mit verschiedenen Varianten verwendet (einstufige oder mehrstufige Divisionskalkulation) angewendet werden. Vgl. Coenberg, A., (1992), S. 93-96.

einem bestimmten Verhältnis, das in Form von Äquivalenzziffern beobachtet wird, zueinander stehen.²⁸¹

In den *Zuschlagskalkulationen* werden die Gesamtkosten in Kostenträgereinzelkosten und Kostenträgergemeinkosten getrennt. Während die Kostenträgereinzelkosten dann direkt den Kostenträgern zugeordnet werden können, müssen die Kostenträgergemeinkosten (summarisch oder differenziert) mit Hilfe von Kalkulationssätzen für mehrere Kostenträger zugeschlagen werden. Dies Verfahren kommt zur Anwendung, wenn das Leistungsprogramm in mehrstufigen Abläufen (Einzel- oder Serienfertigung) erstellt wird und dabei die Kosten heterogen verursacht werden, und eine Kostenträgerrechnung in Form der Divisionskalkulation nicht möglich ist.²⁸²

Die Kuppelkalkulation wird in denjenigen Betrieben verwendet, die aus natürlichen oder technischen Gründen zwangsläufig verschiedene Produkte herstellen. Hiermit sollen die Gesamtkosten des Kuppelproduktionsprozesses nach der Verteilungs- oder Restkalkulationsmethode auf die Trägereinheiten (die einzelnen Kuppelprodukte) verteilt werden.²⁸³

Im Krankenhaus ist die Divisionskalkulationen in aufgrund der Heterogenität der Krankenhausleistungen kaum relevant. Hingegen da sind die Zuschlagskalkulationen dem Krankenhaus von großer Bedeutung, die Leistungserstellung im Krankenhaus in vielen Bereichen mit der Einzel- oder Serienfertigung vergleichbar ist.²⁸⁴

4.1.3.4 Durchführung der Kostenträgerzeitrechnung

Die Kostenträgerzeitrechnung ist das letzte Glied einer geschlossenen Betriebsabrechnung, in der die während einer Abrechnungsperiode angefallenen Kosten auf die erstellten Kostenträger umgerechnet werden. Durch Einbeziehung der wert-

²⁸¹ Die Schwierigkeit der Anwendung der Äquivalenzziffernkalkulation besteht in der Ermittlung der Äquivalenzziffern. Grundlage hierfür kann die detaillierte Analyse der Betriebsprozesse sein. Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 142.

²⁸² Vgl. Freidank, C. (1994), S. 157-163.

²⁸³ Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 166-170.

²⁸⁴ Es kann im Krankenhausbereich nach Ziffern wie z. B. Gewichtseinheiten, Zeiteinheiten oder Volumeneinheiten eingesetzt werden. Vgl. Tscheulin, D. K., Hemig, B. (1994), S. 506-507.

mäßigen Leistungen dieser Kostenträger wird die Kostenträgerzeitrechnung häufig zu einer kurzfristigen Erfolgsrechnung (Betriebsergebnisrechnung) erweitert. Das stellt Abb. 23 dar.

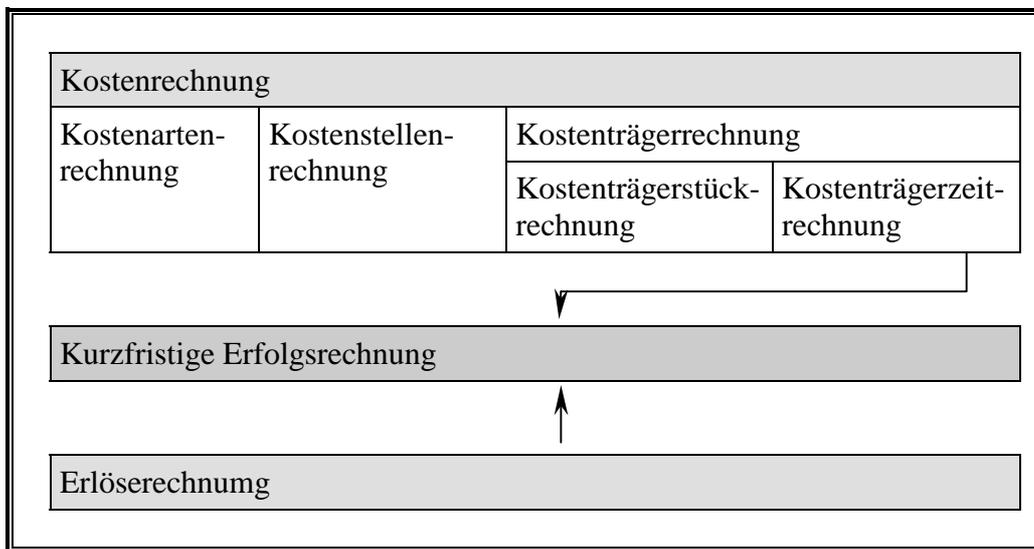


Abb. 23: die kurzfristige Erfolgsrechnung als erweiterte Kostenträgerzeitrechnung.²⁸⁵

Bei Unternehmungen, die nach dem erwerbswirtschaftlichen Prinzip im Interesse der Gewinnerzielung handeln, ist die Betriebsabrechnung das wichtigste Instrument zur Messung des Zielerreichungsgrades der Unternehmung.

Aber in den nicht erwerbswirtschaftlich orientierten und auf die Zielsetzung der Kostendeckung verpflichteten Krankenhäusern mit relativ starrem Leistungsprogramm dient die Betriebsergebnisrechnung im Wesentlichen zur Kontrolle der Selbstkostendeckung.²⁸⁶ Insbesondere mit den zunehmend ausgeschöpften Kostensenkungspotentialen spielt die Erlösrechnung als Basisrechnung für die Kostenträgerzeitrechnung eine entscheidende Rolle bei der Beeinflussung des Betriebsergebnisses.²⁸⁷

Die Kostenträgerzeitrechnung kann entsprechend der Kostengliederung in zwei Verfahren (Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren) durchgeführt werden.

²⁸⁵ Quelle: Hentze, J., Kehres, E. (1995), 145.

²⁸⁶ Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984), S. 180.

²⁸⁷ Vgl. Gabele, E., Fischer, P. (1992), S. 199.

- Im *Gesamtkostenverfahren* werden die nach Kostenarten gegliederten Gesamtkosten und die nach Kostenträgern gegliederten Gesamterlöse eines Krankenhauses entsprechend der Gewinn- und Verlustrechnung gegenübergestellt.
- Im *Umsatzkostenverfahren* erfolgt eine Gegenüberstellung von Kostenträgererlösen und Kostenträgerstückkosten bezüglich der abgesetzten Produkte und somit eine Offenlegung der Erfolgsbeiträge der Kostenträger. Die Anwendung dieses Verfahrens erlaubt einen differenzierten Ausweis der einzelnen Erlösarten und Zuordnung der dafür entstandenen Kosten.²⁸⁸

4.1.4 Leistungsrechnung

4.1.4.1 Definition und Aufgaben der Leistungsrechnung

Die Leistungsrechnung stellt - ebenso wie die Kostenrechnung - ein wichtiges Informationsinstrument für die Betriebsleitung dar. Sie dient in Verbindung mit der Kostenrechnung der Ermittlung des Betriebsergebnisses, der Preisbildung sowie der Planung, Steuerung und Kostenkontrolle des Betriebsprozesses. Hierzu können Istleistungs-, Normalleistungs- oder Planleistungsrechnungen erforderlich sein.²⁸⁹

Die Erfassung der Leistungen und Durchführung der Leistungsrechnung ist für die Durchführung der Kosten- und Leistungsanalyse erforderlich. Sie ermöglicht nämlich zum einen die Durchführung einer verursachungsgemäßen und vollständigen innerbetrieblichen Leistungsverrechnung. Zum anderen erlaubt sie auch die Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Stellen, deren Daten in die Gesamtbeurteilung des krankenhausbetrieblichen Leistungsprozesses eingehen. Tatsächlich wird in den meisten Krankenhäusern eine Erfassung der Leistungen nur für statistische Zwecke betrieben. Ferner ist in dem Ist-Zustand der vielen öffentlichen Krankenhäusern zu sehen, dass keine Leistungserfassung stattfindet.²⁹⁰

²⁸⁸ Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 551.

²⁸⁹ Vgl. Kosiol, E. (1979): Kosten- und Leistungsrechnung, Berlin, 1979, S. 137.

²⁹⁰ Vgl. Schwarz, R. (1993), S.117.

4.1.4.2 Durchführung der Leistungsrechnung

Analog zur Kostenrechnung wird zunächst eine Leistungsartenrechnung durchgeführt, in der die realisierten Leistungen differenziert nach Art der erstellten Leistungen erfaßt werden. In der Leistungsstellenrechnung werden die Leistungen den Orten ihrer Entstehung zugeordnet. Besonders in Krankenhäusern können viele Leistungsarten eindeutig bestimmten Leistungsstellen zugeordnet werden und mit einer Leistungsstellenrechnung entscheidungsrelevante Informationen gewonnen werden.²⁹¹

Die Durchführung einer Leistungsträgerrechnung ist mit der Leistungsartenrechnung identisch, und Leistungsträger sind die Arten der erstellten Leistungen, deswegen erübrigt sie sich, und die Leistungsträger werden in der Leistungsartenrechnung erfaßt.²⁹²

Um die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus zu erfüllen, ist die Leistungsdokumentation nicht nur je Leistungsträger vorzunehmen, sondern muss in der endgültigen Ausgestaltung „just in time“ erfolgen. Dies bedeutet, dass während des Leistungserstellungsprozesses (während der Patient im Krankenhaus ist) die Leistungen bzw. die Leistungsanforderungen dokumentiert werden müssen. Hierzu stellt sich in der Krankenhauspraxis, insbesondere bei Notfällen, häufig das Problem, dass zum Zeitpunkt der Leistungserbringung noch nicht festgestellt werden kann, ob die Behandlung unter ambulanter oder stationärer Aufnahme erfolgen müsste.²⁹³

4.1.4.3 Erfassung der Leistungsarten und Leistungsstatistik

Die Erfassung der Leistungsarten muss analog zu den Kostenarten an den Orten erfolgen, wo sie erstellt worden sind. Die Qualität der Leistungsrechnung im

²⁹¹ Im Allgemeinen werden Leistungsstellenrechnungen nicht durchgeführt, da einerseits die Kosten der gewonnenen Informationen oft höher als der Wert der Information bzw. ihr Nutzen für betriebliche Entscheidungen über leistungsrelevante Sachverhalte sind. Andererseits, da meistens mehrere Abteilungen an der Erstellung einer Leistungsart beteiligt sind, ist es nur selten möglich, Bezugsgrößen zu definieren, mit denen Leistungsarten eindeutig bestimmten Leistungsstellen zugeordnet werden können. Vgl. Bölke, G., Schmidt- Rettig, B. (1988): Leistungsrechnung- Leistungsstatistik: in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausrechnungswesen, Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 459.

²⁹² Leistungsarten bzw. Leistungsträger sind wiederum gleichzeitig Kostenträger, denen die Kosten als sachzielbezogene bewertete Güterverbräuche zugeordnet werden. Das könnte die Ursache dafür sein, dass die Leistungsrechnung nicht eigenständig sondern als integraler Bestandteil einer Kostenrechnungstheorie aufgefaßt würde.

Krankenhaus wird durch den konzeptionellen Ansatz, insbesondere die sachgerechte Leistungsdefinition und fehlerfreie Erfassung erreicht. In den Krankenhäusern liegen die Schwierigkeiten der mengengemäßen Leistungserfassung, einerseits in der Unterschiedlichkeit der Leistungsarten zwischen den verschiedenen Krankenhausbereichen und andererseits zwischen den Leistungsstellen innerhalb eines Bereiches. Deswegen werden im Krankenhaus verschiedene Leistungserfassungs- und Leistungsauswertungstechniken kombiniert. Beispielsweise müssen bei der Bewertung der erfassten Leistungen eines Krankenhausbereichs die verschiedenartigen Leistungen mit Äquivalenzziffern bewertet werden, wenn sie zu einer Gesamtleistungszahl je Leistungsstelle zusammengefasst werden sollen.²⁹⁴ Zur Einführung einer von denen sind Faktoren wie Arbeitsaufwand, Fehlerquoten und Flexibilität mit Kosten- Nutzen- Analyse zu berücksichtigen.²⁹⁵

Zur Erfassung der Leistungen bedarf es generell des Aufbaus einer umfassenden Leistungsstatistik, wobei auf die technischen Möglichkeiten und auf das wirtschaftlich sinnvolle Rücksicht zu nehmen ist.

Als Krankenhaus-Leistungsdaten können die in den einzelnen Statistiken folgende aufgenommen werden:

- *medizinische Leistungsdaten*: Art und Zahl der diagnostischen und therapeutischen Leistungen einschließlich der Untersuchungsbefunde und Behandlungsergebnisse,
- *pflegerische Leistungsdaten*: Art und Zahl der Leistungen im Bereich von Grund- und Behandlungspflege einschließlich der Protokollierung des Patientenbefundes und
- *allgemeine Leistungsdaten*: Art und Zahl der Versorgungs- und Verwaltungsleistungen.

²⁹³ Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1993), S. 216.

²⁹⁴ Äquivalenzziffern als Verhältniszahlen, die die unterschiedlichen Kosten je Leistungseinheit der verschiedenen Leistungsarten widerspiegeln sollen, können betriebsindividuell ermittelt werden oder von überbetrieblichen Äquivalenzziffernsystemen übernommen werden. Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984), S. 170-172.

²⁹⁵ Grundsätzlich bestehen die Möglichkeiten für die Leistungserfassung wie manuelle Erfassung bzw. Auswertung, Tastaturerfassung, Belegleser oder Barcode. Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 92-93.

Mit dieser Leistungsstatistik können zum einen Kennzahlen, die über einen operationalen, quantifizierbaren, zahlenmäßig erfassbaren betriebswirtschaftlichen Tatbestand informieren, gebildet werden.²⁹⁶ Diese Leistungsstatistik dient sowohl intern als auch extern Informationsabnehmern, da sie als Grundlage für dispositive Aufgaben und für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit einzelner Bereiche sowie des gesamten Krankenhauses fungieren können. Zum anderen dient ein Teil dieser Leistungsstatistik auch als Grundlage für die Verrechnung von innerbetrieblichen Leistungen und geht somit in die Leistungsarten- und Leistungsstellenrechnung der kostenstellenorientierten Erfolgsrechnung ein.²⁹⁷

4.2 Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern

In diesem Abschnitt werden die Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung unter Betrachtung ihrer aktuellen Anwendung in der Bundesrepublik Deutschland behandelt.

Die Kosten- und Leistungsrechnung im deutschen Krankenhaus ist allgemein im § 8 Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) vorgeschrieben. Gemäß den Mindestanforderungen²⁹⁸ sind Kostenstellen aufgrund ihrer Aufgaben und Strukturen zu bilden, mindestens jedoch solche Kostenstellen, die sich aus den Daten der Kostenstellenrahmen nach Anlage 5 ergeben, sofern hierfür Kosten und Leistungen anfallen, Kosten aus der Buchführung herzuleiten und Kosten und Leistungen nach Kostenstellen verursachungsgerecht zu erfassen.

²⁹⁶ Für weitere Details über Kennzahlen vgl. Eichhorn, S. (1987) S. 60-77.

²⁹⁷ Vgl. Eichhorn, S. (1976), S. 112-115, sowie Eichhorn, S. (1987), S. 98-103.

²⁹⁸ Mindestanforderungen an die Kosten- und Leistungsrechnung für die deutschen Krankenhäuser sind im Abschnitt 3.2.4 dargelegt worden.

4.2.1 Kostenartenrechnung in den deutschen Krankenhäusern

4.2.1.1 Definition und Gliederung der Kostenartenrechnung in den deutschen Krankenhäusern

Abgesehen von der Möglichkeit und Notwendigkeit, sowohl für die Geschäftsbuchhaltung als auch für die Kosten- und Leistungsrechnung weiter Unterteilungen der Kostenarten-Konten vorzunehmen, wird auch bei den deutschen

Krankenhäusern gesetzlich ein Kontenrahmen vorgegeben. Die Einteilung bzw. Gliederung der Kostenarten in den deutschen Krankenhäusern ergibt sich aus den Bestimmungen der (KHBV), insbesondere aus § 3 KHBV im Verbindung mit dem Kontenrahmen, der als Anlage 4 Bestandteil der KHBV ist und damit Verordnungscharakter hat. Mit der berechtigten Forderung, im Krankenhausbereich eine aussagefähige Kostenartenrechnung zu führen, wird es zur Erfüllung vorstehend genannter Gliederungsgesichtspunkte notwendig, auch auf Seiten des Gesetzgebers über einen Ausbau der Kostenarten im Kontenrahmen nachzudenken, zumal dies auch für die Aussagefähigkeit der Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung zwangsläufig von großer Bedeutung ist.²⁹⁹

Da die Kosten eines Krankenhauses nach § 8 KHBV aus der Buchführung nachprüfbar abzuleiten sein müssen, empfiehlt sich in Anlehnung an den in Form eines Mindestgliederungsschemas vorgegebenen Kontenrahmen für die Buchführung eine Gliederung der Kostenarten nach Produktionsfaktoren. Wenn die Kosten aus der Finanzbuchhaltung nachprüfbar herzuleiten sind, bedeutet das für die Praxis gleichzeitig, dass die Finanzbuchhaltung die Werte auf den dort verarbeiteten Kostenarten-Konten der Kostenrechnung bereitstellt.

Der Kostenstamm, der aus der Finanzbuchhaltung übernommen wird, ist so aufgebaut, dass die Zuordnung der Kostenarten über den Kontenplan erfolgen kann.³⁰⁰

Der Kontenrahmen als allgemeingültiges Gliederungsschema ist für jedes Krankenhaus Grundlage für die Entwicklung seines individuellen Kontenplanes. d. h. im

²⁹⁹ Vgl. Klockhaus, H. E. (1997), S. 38.

³⁰⁰ Vgl. Juretzka, G. (1989): Aufbau eines internen Rechnungswesens am Universitätsklinikum Göttingen, in: das Krankenhaus, 11/ 1989, S. 591.

Rahmen des Musterkontenplans nach der KHBV 1978 und den Änderungen durch BPfIV 1995³⁰¹ kann jedes Krankenhaus je nach Anforderungen eine individuelle Ausgestaltung in der Weise vornehmen, so dass eine Überleitung auf die Konten des vorgeschriebenen Kontenrahmens jederzeit möglich ist.³⁰² Bei der Ausgestaltung des individuellen Kontenplans ist neben der Einhaltung der gesetzlichen Mindestanforderungen darauf zu achten, dass er in einfacher Weise eine Abteilung der pflegesatzfähigen Kosten und deren Zuordnung zu den Positionen der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung ermöglicht muß.³⁰³

Nach dem Musterkontenplan werden die Konten und deren Inhalte einheitlich definiert. Damit wird die klar und einheitlich geordnete Leistungs- und Kalkulationsaufstellung den Vergleich mit anderen Krankenhäusern leicht ermöglicht.

Der Musterkontenplan umfasst 10 Kontenklassen, wobei jede von denen nach Kontengruppen, Kontenuntergruppen und Konten differenziert wird. Durch die Gliederung der Aufwendungen in die Klassen 6 und 7 ist die Struktur der aufwandgleichen Kostenarten bereits vorgegeben. Sie soll wegen der dortigen Gliederung nach Art der verbrauchten Produktionsfaktoren und der damit verbundenen Transparenz über die verwandten Einsatzgüter beibehalten werden. In der Kontenklasse 6 sind Aufwendungen erfasst, die gleichzeitig pflegesatzrelevante Kosten darstellen und ebenso ohne Ausnahme in die Kostenrechnung übernommen werden. Tab. 7 stellt den Kontenrahmen (Aufwand- bzw. Kostenartengruppen) entsprechend Anlage 4 zur KHBV dar:

Bei diesem Schema ist zu beachten, dass die Kostenarten, die im Rahmen der Kontrolle besondere Bedeutung haben (z. B. Personalkosten, Kontengruppen 60 - 64), detailliert zu gliedern sind. Weiterhin sind alle die Positionen aus dem Kontenrahmen zu eliminieren, die neutrale Aufwendungen betreffen (außerordentliche Aufwendungen Kontengruppe 79), die weitgehend der klassischen

³⁰¹ Die Systematik des Kontenplanes orientiert sich gleichzeitig an den Anforderungen des Kosten- und Leistungsnachweises, der 1995 von der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung abgelöst wurde.

³⁰² Vgl. Keun, F. (1997), S. 103.

³⁰³ Vgl. Bundesministerium für Gesundheit (1995): Leitfaden zur Einführung von Fallpauschalen und Sonderentgelten gemäß BPfIV 1995: Datenbedarf, Kalkulationsgrundlagen, Abrechnungsmodalitäten, Kostengliederung, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Gesundheit, Band 44, Baden- Baden, 1995.S. 79.

Gliederung der neutralen Aufwendungen in außerordentliche, periodefremde und betriebsfremde entsprechen.³⁰⁴

Konten- klasse	Konten- gruppe n	Kostenarten (Aufwendungen)	Struktur <small>305</small>
6	60	Löhne und Gehälter	67%
	61	Gesetzliche Sozialabgaben	
	62	Aufwendungen für die Altersversorgung	
	63	Aufwendungen für die Beihilfen und Unterstützungen	
	64	Sonstige Personalaufwendungen	
	65	Lebensmittel	3%
	66	Medizinischer Bedarf	16%
	67	Wasser, Energie, Brennstoff	3%
	67	Wirtschaftsbedarf	3%
	69	Verwaltungsbedarf	2%
7	70	Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen	1%
	71	Wiederbeschaffte Gebrauchsgüter	0%
	72	Instandhaltung	3%
	73	Steuern, Abgaben, Versicherungen	1%
	74	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	-
	78	Sonstige ordentliche Aufwendungen	1%
	79	Außerordentliche Aufwendungen	
			100%

Tab. 7: Kostenarten und Kostenstruktur.³⁰⁶

4.2.1.2 Erfassung der Kostenartenrechnung im deutschen Krankenhaus

Die im Musterkontenrahmen vorgelegten Kostenarten weisen bereits eine vergleichsweise große Gliederungstiefe auf, die nur dann weiter differenziert wer-

³⁰⁴ Vgl. Leonhardt, J. (1988), S. 79.

³⁰⁵ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1990): Auswertung von Kosten- und Leistungsnachweisen 1988, Düsseldorf, 1990, S. 10.

³⁰⁶ Quelle: Anlag 4 KHBV.

den sollte, wenn dies aus Finanzierungsgründen oder für Zwecke der betrieblichen Feinsteuern zweckmäßig ist.³⁰⁷

Diese Kostenarten werden differenziert nach der Mengen- und Preiskomponente (getrennte Erfassung) oder undifferenziert erfasst. Für die betriebsinterne Steuerung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit ist eine getrennte Erfassung der Wert- und Mengenkomponekte unverzichtbar, die aufgrund der Anforderungen an die Leistungs- und Kalkulationsaufstellung für jedes Krankenhaus Pflicht ist.³⁰⁸

- Personalkosten:

Personalkosten sind alle Kosten, die durch den Personaleinsatz mittelbar oder unmittelbar entstehen. Sie stellen mit einem Anteil von zwei Dritteln den größten Kostenblock im deutschen Krankenhaus dar, dazu gehören Lohn- und Gehaltskosten sowie Personalnebenkosten. Sie werden im Wesentlichen in der Lohn- und Gehaltsbuchhaltung ermittelt und dann auf Sammelkonten der Kontenklasse 6 der Finanzbuchhaltung übertragen, das bedeutet, die Personalkostenarten, die in KHBV Anlage 4 und in der Selbstkostenplatte nach § 18 Abs. 2 BPflV aufgeführt werden, sind Grundkosten, die direkt aus der Finanzbuchhaltung als Zweckaufwand in die Kostenrechnung übernommen können. Mit der dritten Änderungsverordnung zur KHBV wurden zwar die Zuordnungsvorschriften für die Dienstarten der Personalkosten geändert, jedoch wurde keine neue Aufteilung und Untergliederung der Kostenarten vorgenommen.

Es ist davon auszugehen, dass man entsprechende Erfahrungen in der Anwendung der Kosten- und Leistungsrechnung sammelt und dann auch in der KHBV nachholt, die Kostenarten der Personalkosten neu festzulegen.³⁰⁹ Tab. 8 stellt die Dienstarten der Personalkosten und ihre Struktur dar:

³⁰⁷ Vgl. Hildbrand, R. (1988), S. 398.

³⁰⁸ Die Pflicht zur Mengenerfassung ergibt sich aus dem Aufbau der Systematik der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung, für die in Teil L2 (Personal des Krankenhauses) die durchschnittlich beschäftigten Vollkräfte, differenziert nach Dienstarten für den laufenden und den folgenden Pflegesatzzeitraum, anzugeben sind. Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 49, und L2 Anlage 3 zu § 17 Abs. 4 BPflV.

³⁰⁹ Vgl. Klockhaus, H. E. (1997), S. 39.

Dienstarten der Personalkosten	Struktur³¹⁰
Ärztlicher Dienst	22%
Pflegedienst	34%
Medizinisch- technischer Dienst	11%
Funktionsdienst	9%
Klinisches Hauspersonal	4%
Wirtschafts- und Versorgungsdienst	9%
Technischer Dienst	2%
Verwaltungsdienst	6%
Sonderdienst	1%
Personal der Ausbildungsstätten	1%
Sonstiges Personal	1%
	100%

Tab. 8 : Dienstarten der Personalkosten.³¹¹

Der Kostenrahmen der Anlage 4 zur KHBV unterscheidet Personalkostenarten, wobei innerhalb der Kontengruppen für Personalkostenarten jeweils nach Dienstarten differenziert wird. Beispielsweise stellt die Tab. 9 die Differenzierung die Löhne und Gehälter:

6 Personal kosten	60 Löhne und Gehälter	6000 Vergütung an Ärztlicher Dienst
		6001 Vergütung an Pflegedienst
		6002 Vergütung an Medizinisch- technischer Dienst
		6003 Vergütung an Funktionsdienst
		6004 Vergütung an Klinisches Hauspersonal
		6005 Vergütung an Wirtschafts- und Versorgungsdienst
		6006 Vergütung an Technischer Dienst
		6007 Vergütung an Verwaltungsdienst
		6008 Vergütung an Sonderdienst
		6010 Vergütung an Personal der Ausbildungsstätten

³¹⁰ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1990), S. 10.

³¹¹ Quelle: Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 52.

		6011 Vergütung an Sonstiges Personal
		6012 Vergütung an Nicht zurechenbare Personalkosten

Tab. 9: Löhne und Gehälter differenziert nach Dienstarten.³¹²

In Löhne und Gehälter werden alle Leistungsentgelte einschließlich Vergütung für Überstunden, Bereitschaftsdienst und Rufbereitschaft, Zeitzuschläge, Sachbezüge für freie Unterkunft und Verpflegung sowie Gestellungsgelder erfaßt,³¹³ ebenso jährliche Einzahlungen (z. B. Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, Gemeindeunfallversicherung usw.)³¹⁴

Aus der Kostenrechnung der deutschen Krankenhäuser ist zu ersehen, dass einerseits die Löhne im Krankenhaus Hilfslöne, die Gemeinkosten sind, ausschließen³¹⁵ und andererseits keine Aufteilung der Personalkosten in Löhne und Gehälter vorgenommen, aber nur eine Differenzierung in regelmäßig und unregelmäßig wiederkehrende Zahlungen wie z. B. Zuschläge für Überstunden oder Rufbereitschaft abgefaßt wird. Diese Differenzierung ist sinnvoll um eine Wirtschaftlichkeitskontrolle zu ermöglichen.³¹⁶

In den gesetzlichen Sozialabgaben werden der Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung (Kranken-, Renten, und Arbeitslosenversicherung) sowie die Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung erfasst.

Zu den Aufwendungen für die Altersversorgung gehören Beiträge zu Ruhegehalts- und Zusatzversicherungskassen.

Die Aufwendungen für Beihilfen und Unterstützung enthalten alle Beihilfen und Unterstützungen für Mitarbeiter sowie deren Hinterbliebene.

³¹² Quelle: Anlag 4 KHBV.

³¹³ Der Wert der freien Unterkunft (Kost und Wohnung) stellt einen Sachbezug im Sinne des § 8 Abs. 2 Einkommensteuergesetz dar und ist entsprechend der Sachbezugsverordnung zu bewerten und unter Position Löhne und Gehälter auszuweisen. Gestellungsgelder sind Vergütungen für Leistungen, insbesondere von Angehörigen von Ordensgemeinschaften, die dem Träger des Ordens zufließen.

³¹⁴ Diese jährlichen Einzahlungen sind monatlich abzugrenzen und mit jeweils einem Zwölftel in der Kostenrechnung zu übernehmen.

³¹⁵ In gewerblichen Betrieben werden die Löhne nach verrechnungstechnischen Gesichtspunkten in Fertigungslöhne und Hilfslöne differenziert. Fertigungslöhne sind Kosten, die durch den Verbrauch von Arbeitsleistungen entstehen, die unmittelbar zur Fertigung des Produktes beitragen, während Hilfslöne nur mittelbar bei der Leistungserstellung anfallen. Vgl. Hentze, J. (1979), S. 53.

³¹⁶ Vgl. Rohrig, R., Schnee, S. (1995): Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträgerrechnung, in: Eichhorn, S., Schmidt- Rettig, B. (Hrsg.): Krankenhausmanagement im Werte- und Strukturwandel, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995, S. 271.

Die sonstigen Personalaufwendungen erfassen aufteilbare sonstige Kosten für das Personal, wie Erstattung von Fahrkosten zum Arbeitsplatz, freiwillige Sozialleistungen an die Mitarbeiter (z.B. Jubiläumsgeschenke und -Zahlungen, Weihnachtsgeschenke).

- Sachkosten

Nach einer Gliederung der Sachkosten wurde in KHBV, in Verbindung mit der neuen Leistungs- und Kalkulationsaufstellung LKA der BPflV 95, wie folgt verlangt (Tab. 10):

Kostenarten der Sachkosten	Struktur
Lebensmittel und bezogene Leistungen	9%
Medizinischer Bedarf	49%
Wasser, Energie, Brennstoffe	9%
Wirtschaftsbedarf	11%
Verwaltungsbedarf	5%
Zentrale Verwaltungsdienste	2%
Zentrale Gemeinschaftsdienst	1%
Steuern, Abgaben, Versicherungen	2%
Instandhaltungen	10%
Gebrauchsgüter	1%
Sonstiges	1%
	100%

Tab. 10: Kostenarten und Struktur der Sachkosten³¹⁷

Im Kontenrahmen erfolgt eine differenzierte Gliederung (Mindestforderung). Darüber hinaus würde sich eine weitere Untergliederung der Kontenuntergruppen für eine leistungsgerechte Kalkulation von Fallpauschalen und Sonderentgelten und für die Erfüllung der Aufgaben der Steuerung und der Wirtschaftlichkeitskontrolle, insbesondere bei sehr kostenintensiven Sachgütern, empfehlen. Da die wirtschaftlich größte Bedeutung innerhalb der Sachkosten der medizinische Sachbedarf hat, ist dessen Differenzierung und Struktur sowie weitere Differenzierung in Tab. 11 dargestellt.

³¹⁷ In Anlehnung an: Deutsche Krankenhausgesellschaft (1990), S. 10.

Konten- gruppe 66	Medizinischer Bedarf	Weitere Differenzierung nach . . .	Struktur
6600	Arzneimittel, Heil- und Hilfsmittel	Indikationsgruppen (z. B. Antibiotika, Zytostatika usw.)	29%
6601	Kosten der Lieferapotheke		1%
6602	Blut, Blutkonserven und Blutplasma	Blut, Blutkonserven und Blutplasma	7%
6603	Verbandsmaterial		4%
6604	Ärztliches und pflegerisches Verbrauchsmaterial, Instrumente		12%
6606	Narkose- und sonstige OP- Bedarf	Katheter, Infusionsbestecke, Kanülen, Nahtmaterial, Klammergeräte Skalpelle	11%
6607	Bedarf für Röntgen- und Nuklearmedizin	Röntgenfilme, Entwickler und Fixierer, Kontrastmittel, Katheter und Führungsdrähte	6%
6608	Laborbedarf		8%
6609	Untersuchungen in fremden Instituten		7%
6610	Bedarf für EKG, EEG, Sonographie	EKG, EEG, Sonographie, Sonstiges	1%
6611	Bedarf der Physikalischen Therapie		0%
6612	Apothekenbedarf. Desinfektionsmaterial		1%
6613	Implantate	Arten der Implantate (z. B. Hüft- endoprothesen, Herzschrittmacher	7%
6614	Transplantate		0%
6615	Dialysebedarf		2%
6616	Kosten für Krankentransporte		1%
6617	Sonstiger medizinischer Bedarf		3%
			100%

Tab. 11: Differenzierung und Struktur des medizinischen Sachbedarfs³¹⁸#

³¹⁸ In Anlehnung an: Deutsche Krankenhausgesellschaft (1990), S. 27.

- **Zinsen:**

Gemäß förderungsspezifischem Recht (KHG, SGB XI) können ebenfalls Fremdkapitalzinsen entstehen (z. B. durch Überbrückungskredite). Betriebsmittelkreditzinsen sind nur zu berücksichtigen, wenn sie zu den pflegesatzfähigen Kosten gehören.³¹⁹

Nach § 8 Abs. 1 BPflV und entsprechend dem dualistischen Finanzierungssystem im Krankenhaus werden Zinsen für Betriebsmittelkredite im Kosten- und Leistungsnachweis und in der Kosten- und Leistungsaufstellung als pflegesatzfähige Kosten durch eine gesonderte Kontoführung nachgewiesen, wenn Kredit erforderlich aufgrund von Liquiditätsengpässen aufgenommen werden und es einer wirtschaftlichen Betriebsführung entspricht, dass das Krankenhaus primär, soweit vorhanden, Eigenmittel einzusetzen hat. Die Notwendigkeit, Betriebsmittelkredite aufzunehmen, soll dadurch eingeschränkt werden, dass die in der BPflV vorgesehenen Möglichkeiten (Teilzahlungen für längere Krankenhausaufenthalte sowie eine zeitnahe Zahlung der Pflegesätze) genutzt werden.³²⁰

- **Abschreibungen:**

Krankenhaus-Betriebsmittel wie z. B. Gebäude, Technische Anlagen, Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände sind langfristig nutzbare Anlagegegenstände. Sie werden durch die Nutzung und den Zeitablauf im Wert gemindert. Die Wertminderung (Abschreibung) ist im förderungsspezifischen Recht (KHG, SGB XI) ein Teil der Vorhaltekosten. Und da die Anlagegüter der Krankenhäuser nach dem dualistischen Finanzierungssystem sind zum größten Teil von den Bundesländern finanziert werden,³²¹ gehören die Abschreibungen, soweit sie durch öffentliche Mittel gefördert werden, nicht zu den pflegesatzfähigen Kosten. Abschreibungen

³¹⁹ Kosten sind dann pflegesatzfähig, wenn sie nach den Bestimmungen der BPflV über Budget und Pflegesätze gedeckt werden. Vgl. Koch, J. (1998), S. 56.

³²⁰ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 58.

³²¹ Vgl. Gerdemann, W. (1996): GSG aus Sicht der Krankenkassen, in: Adam, D. (Hrsg.): Krankenhausmanagement, Band 59, SzU., Wiesbaden, 1996, S. 38.

der Gebrauchsgüter der Rationalisierungsinvestitionen entsprechend der § 18b und § 17 Abs. 4 KHG sind jedoch pflegesatzfähig.³²²

In der Finanzbuchhaltung sind die Abschreibungen nach den Vorschriften der KHBV in Verbindung mit handels- und steuerlichen Vorschriften behandelt worden. Gemäß § 5 Abs. 1 KHBV in Verbindung mit § 253 HGB sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich durch die Festlegung der voraussichtlichen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer begrenzt ist,³²³ zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert, um Abschreibungen anzusetzen.³²⁴

4.2.2 Kostenstellenrechnung in deutschen Krankenhäusern:

4.2.2.1 Definition und Aufgaben der Kostenstellenrechnung in deutschen Krankenhäusern:

Die Einführung der Kostenstellen in deutschen Krankenhäusern ist aufgrund der rechtlichen Verpflichtung obligatorisch und ist grundsätzlich als Vollkostenrechnung zu konzipieren.³²⁵ Lt. §8 KHBV sind alle Kosten und Leistungen verursachungsgerecht nach Kostenstellen zu erfassen. Sie sind darüber hinaus den

³²² Nach dem seit 01. Januar 1996 geltenden § 18b KHG besteht die Möglichkeit, Rationalisierungsinvestitionen über den Pflegesatz zu finanzieren. Als Rationalisierungsinvestitionen wurden jene Investitionen und Maßnahmen angesehen, die geeignet sind, alsbald die Leistung des Krankenhauses kostengünstiger zu erbringen. Vgl. Tanski, J. S. (1997), S.55.

³²³ Nach § 8 Abs. 1 BPfIV sind Abschreibungen auf Anlagegüter (Absetzungen für Abnutzung) nach denselben Grundsätzen zu berücksichtigen, wie sie für dieselben Anlagegüter nach steuerrechtlichen Vorschriften zulässig sind. Darüber hinaus sind Abschreibungstabellen des Bundesfinanzministers und die Abschreibungstabelle im Stichwörterkatalog (Krankenhausrechnungswesen) der Krankenhausgesellschaft, Baden-Württemberg für das Krankenhaus anwendbar. Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1992): Hinweise der DKG zum Rechnungswesen der Krankenhäuser unter besonderer Berücksichtigung der Anpassung des Rechnungswesens der Krankenhäuser in der neuen Bundesländern an die Erfordernisse des Krankenhausfinanzierungsrechts, Düsseldorf, 1992, S. 52- 53.

³²⁴ Vgl. § 5 Abs. 1 KHBV.

³²⁵ Nach den Vorschriften der KHBV ist die Kostenstellenrechnung obligatorisch, soweit das Krankenhaus nicht nach § 9 KHBV von der Führung einer Kosten- und Leistungsrechnung befreit ist. Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1992), S. 156; 171. §9 KHBV lautet: "Ein Krankenhaus mit bis zu 100 Betten oder mit nur einer bettenführenden Abteilung kann von den Pflichten nach §8 befreit werden, soweit die mit diesen Pflichten verbundenen Kosten in keinem angemessenen Verhältnis zu dem erreichbaren Nutzen und die in §8 Satz 1 genannten Zwecke auf andere Weise erreicht werden können. Über die Befreiung entscheidet auf Antrag

anfordernden Kostenstellen zuzuordnen, soweit dies für die in Satz 1 genannten Zwecke³²⁶ erforderlich ist.³²⁷

Die Aufgaben der Kostenstellen im deutschen Krankenhaus können gesetzlich so differiert werden, dass einerseits die Aufgaben von kostenstellenbezogener Kosten- und Wirtschaftlichkeitskontrolle sowie Überwachung kostenstellenbezogener Budgets für den Nachweis der geforderten Kostenbudgets immer als eine Informationsgrundlage gegenüber den Krankenkassen existiert. Diese erlaubt eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit. Andererseits wird im Rahmen der abrechnungstechnischen Aufgaben der Kostenstellen mit der Einführung differenzierter Abteilungsbudgets neben der Überwachung des Kostenbudgets zusätzlich notwendig,³²⁸ das Krankenhaus in einzelne zu überwachende Abrechnungsbereiche zu untergliedern. Zur Ermittlung der abteilungsbezogenen Budgets müssen alle Kosten über die Kostenstellenrechnung fließen. Damit müssen nicht nur die Gemeinkosten über die Kostenstellenrechnung geleitet werden, sondern alle Kosten einschließlich der Kostenträgereinzelkosten.³²⁹

Schließlich wird mit der Einführung des Vergütungssystems, wobei die Gesamtkosten entsprechend ihrer Deckung differenziert erfasst werden müssen, eine Vorbereitung für die nachfolgende Kostenträgerrechnung ermöglicht.

4.2.2.2 Bildung und Kontierung der Kostenstellen in deutschen Krankenhäusern

Analog zur Kostenartenrechnung ist auch für die Kostenstellenrechnung durch den deutschen Gesetzgeber in der Anlage 5 der KHBV ein an funktionalen Gesichtspunkten orientierter Kostenstellenrahmen als Mindestgliederungsschema vorgegeben (Abb. 24).

des Krankenhauses die zuständige Landesbehörde; dabei sind einvernehmliche Regelungen mit dem Landespflegesatzausschuss nach § 20 BPfIV anzustreben.“

³²⁶ Vgl. § 8 Abs. 1 KHBV: „Das Krankenhaus hat die auf Grund seiner Aufgaben und Struktur erforderlichen Kostenstellen zu bilden. Es sollen, sofern hierfür Kosten und Leistungen anfallen, mindestens die Kostenstellen gebildet werden, die sich aus dem Kostenstellenrahmen der Anlage 5 ergeben.“

³²⁷ Vgl. § 8 Abs. 3 KHBV.

³²⁸ § 3 Abs. 1 BPfIV lautet: „... Das Budget und die Pflegesätze nach § 10 müssen medizinisch leistungsgerecht sein und einem Krankenhaus bei wirtschaftlicher Betriebsführung ermöglichen, den Versorgungsauftrag zu erfüllen...“

Kostenstellen-Nr.	Kostenstellenbezeichnung	Kostenstellen-Kategorien	Kostenstellen-Verantwortlicher		
90	Gemeinsame Kostenstellen	Hilfskostenstellen (faktisch: Endkostenstellen) ³³⁰	Technischer Leiter		
900	Gebäude einschl. Grundstück und Außenanlagen				
901	Leitung und Verwaltung des Krankenhauses			Verwaltungsleiter Technischer Leiter	
902	Werkstätten				
903	Nebenbetriebe			Verwaltungsleiter	
904	Personaleinrichtungen			Verwaltungsleiter	
905	Aus- Fort- und Weiterbildung				
906	Sozialdienst, Patientenbetreuung				
91			Hilfskostenstellen (faktisch: Endkostenstellen)	Küchenleitung	
910	Versorgungseinrichtungen				Wäschereileitung
911	Speisenversorgung				Reinigungsmeister
912	Wäscheversorgung				Technischer Leiter
913	Zentr. Reinigungsdienst				
914	Versorgung mit Energie, Wasser, Brennstoffen				Technischer Leiter
915	Innerbetrieblicher Transport				
916	Frei				Apotheker
917	Frei				
918	Apotheke/ Arzneimittelausgabe (ohne Ausstellung)			Leiter der Sterilisation	
92		Hilfskostenstellen	Chefarzt		
920	Zentrale Sterilisation			Radiologie	
921	Medizinische Einrichtungen				
922	apologie				
923	Nukleardiagnostik und -therapie			Laborleitung	
924				Chefarzt	
925				Kardiologie	
926	Sonstige diagnos. Einrichtungen			Chefarzt	
927	Anästhesie, OP- Einricht. u. Kreißzimmer.			Gastroenterologie	
928	Physikalische Therapie			Chefarzt	
929			Anästhesie		
93 – 95	Sonst. Therapeutische Einrichtungen	Hauptkostenstellen	Krankengymnastin		
930				Bademeister	
931	Pathologie			Chefärzte	
932	Ambulanzen			Pflegedienstleitung	
933	Pflegeschichtsbereiche-			g- Chefärzte	
934	Normalpflege				
935	Allgemeine Kostenstelle				
936	Allgemeine Innere Medizin				
937	Geriatric				
938	Kardiologie				

³²⁹ Vgl. Rohrig, R., Schnee, S. (1995), S. 276.

³³⁰ Vgl. 4.2.2.3

939	Allgemeine Nephrologie		
940	Hämatologie u. künst. Onkologie		
941	Gastroenterologie		
942	Pädiatrie		
943	Kinderkardiologie		
944	Infektion		
945	Lungen u. Bronchialheilkunde		
946	Allgemeine Chirurgie		
947	Unfallchirurgie		
948	Kinderchirurgie		
949	Endoprothetik		
950	Gefäßchirurgie		
951	Handchirurgie		
952	Plastische Chirurgie		
953	Thoraxchirurgie		
954	Herzchirurgie		
955	Urologie		
956	Orthopädie		
957	Neurochirurgie		
958	Gynäkologie u. geburtshilfe		
959	HNO und Augen		
	Neurologie		
96	Psychiatrie		
	Radiologie		
960	Dermatologie		
961	Zahn- u. Kieferheilkunde,		
962	Mund- u. Kiefer-chirurgie		Pflegedienstleitung- Chefärzte
963	Pflegebereiche-abweichende		
964	Pflegeintensität		
965	allgemeine Kostenstelle	Hauptkostenstellen	
966	Intensivüberwachung		
967	Intensivbehandlung		
968	Frei		
969	Intensivmedizin		
97	Minimalpflege		
970	Nachsorge		
	Halbstationäre Leistungen –		
971	Tagesklinik		
972	Halbstationäre Leistungen –		Schulleiter
973-	Nachtklinik		
979	Chronisch- u. Langzeitkranke		
98	Sonstige Einrichtungen		
980	Personaleinrichtungen (für den	Nebenkostenstellen	
981	Betrieb des Krankenhauses nicht		
982-	unerlässlich)		
989	Ausbildung		
	Forschung und Lehre		
99	Frei		

	Ausgliederung Ambulanzen Hilfs- und Nebenbetriebe Frei Frei	Nebenkostenstellen (nach allein rechnungs- technischen Gesichts- punkten zur Kostenausgliederung eingerrichtet)	
--	---	---	--

Abb. 24: Kostenstellenrahmen für die Kosten- und Leistungsrechnung nach KHBV.³³¹

Dieser Kostenstellenrahmen ist gemäß § 8 Nr. 1 KHBV für alle Krankenhäuser verbindlich, d.h. dass mindestens die im Kostenstellenrahmen aufgeführten Kostenstellen gebildet werden müssen. Da diese Einteilung in Kostenstellengruppen bzw. Kostenstellen relativ grob ist, ist eine beliebig feine Untergliederung von den betreffenden Krankenhäusern selbst unter Beachtung der gängigen Grundsätze (Übersichtlichkeit, rechnungstechnische Grundsätze und Verantwortungsgesichtspunkte) in Abhängigkeit von Betriebsgröße, Leistungsstruktur sowie Aufbau- und Ablauforganisation vorzunehmen.³³² Beispielsweise kann ein Krankenhaus zum Zweck der Gewährleistung einer leistungsgerechten Nachkalkulation der Entgelte sowie einer wirkungsvollen Kostenkontrolle die Unterkostenstellen 922 Laboratorien in 9221 Hämathologie, 9222 Immunologie und 9223 Mikrobiologie, auch die Unterkostenstellen 941 Chirurgie in 9410 Allgemeine Krankenhaus, 9411 Station I und 9412 Station II . . usw. weiter untergliedern.

Unter Berücksichtigung der Abteilungspflegesätze, die im neuen Entgeltsystem gefördert wurden, sind die Kostenstellen gemäß der in der Betriebsabrechnung zu erfolg innerbetrieblichen Kostenverrechnung hierarchisch zu gliedern. Analog dieser Abrechnungstechnik muß zwischen Vor- und Endkostenstellen unterschieden werden. Innerhalb dieser sind die sogenannten Haupt- und Nebenkostenstellen zu unterscheiden. Alle Kosten des originären Krankenhausbetriebs sind den Hauptkostenstellen zuzuordnen (Basis-, Abteilungspflegesätze,

³³¹ In Anlehnung an: § 8 Nr. 1, Anlage 5 KHBV und Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 544.

Fallpauschalen und Sonderentgelte). Nebenkostenstellen erstellen Leistungen, die mit der eigentlichen Aufgabe des Krankenhauses nicht im unmittelbaren Zusammenhang stehen (z. B. Erlöse aus Personalwohnbereich, Fremdwäscherei).

Gemäß §8 KHBV sind Kosten und Leistungen verursachungsgerecht nach dem Ort ihrer Entstehung zu ermitteln. Wenngleich die Einzelkosten direkt den Kostenträgern zugerechnet werden können, müssen die Gemeinkosten auf Vor- und Endkostenstellen zugeordnet werden. Abb. 25 stellt beispielhaft einen Kostenstellenkontierungskatalog auf Grund des Kostenstellenrahmens der Anlage 5 KHBV dar.

Konto-Nr.	Konteninhalt	Kostenstellenzuordnung
60- 64	Personalkosten	Zuordnung auf Kostenstellen entsprechend dem DV-Programm Personalrechnung (=vorgelagerte Nebenrechnung).
65	Lebensmittel	91000
66	Medizinischer Bedarf	
6600	Arzneimittel	Materialrechnung Apotheke
6602	Blut, Blutkonserven,	Materialrechnung Apotheke
6603	Blutsatzmittel	Materialrechnung Lager
6604	Verbandmittel	Materialrechnung Lager
6606	Ärztliches und pflegeisches Verbandmittel	Materialrechnung Apotheke/ direkt
6607	Narkose- und sonst. OP-Bedarf	925
6608	Bedarf für Röntgen- und Nuklearmedizin	Materialrechnung Apotheke/ direkt 920
6609	Laborbedarf	
6610	Untersuchungen u. fremden	Materialrechnung Apotheke/ direkt
6611	Instituten	922
6612	Bedarf für EKG, EEG	Direkt
6613	Sonographie	Direkt 923
6616	Bedarf der physikalischen	Direkt 926
6617	Therapie	Materialrechnung Apotheke
	Feindesinfektionsmittel	Direkt 925
67	Implantate	Direkt
	Kosten für Krankentransporte	Direkt
68	Sonstiger Medizinischer	
6800	Bedarf	913
6801		

³³² Vgl. Trill, R. (2000), S.416., und Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 543.

6802	Wasser, Energie, Brennstoffe	91900/ direkt
6803		91900
	Wirtschaftsbedarf	91110
69	Reinigungs- u.	91900
6900	Desinfektionsmittel	direkt (z.B. 91430)
6910	Waschmittel	
6920	Haushaltsverbrauchsmittel Treibstoffe u. Schmiermittel	91900/ direkt
6930		
6940	Verwaltungsbedarf	
6950	Büromaterialien und	
	Druckarbeiten	direkt
	Postgebühren, Bankgebühren	direkt
71	Fernsprech- u.	901
	Fernschreibanlagen, Telegramm, Rundfunk und	
72	Fernsehen	Lagerkostenstellen/ direkt
7200		
7201	Reisekosten, Fahrgelder,	
7202	Spesen	
7203	Personalbeschaffungskosten	900
7209	Beratungskosten, Prüfungs-,	900
7210	Gerichts- und	913
	Anwaltsgebühren	direkt
		902
73	Gebrauchsgüter	993
74	Instandhaltung	
740	Außenanlagen	direkt/ 901
742	Gebäude	
	Technische Anlagen	
	Einrichtungen u. Ausstattungen	901
78	Sonstiger Reparaturbedarf	993
	Nicht aktivierungsfähige, nach	
79	KHG geförderte Maßnahmen	
		direkt/901
	Steuern, Abgaben,	
	Versicherungen	direkt/ 901/ 993
	Zinsen und ähnliche	
	Aufwendungen	
	Zinsen für	
	Betriebsmittelkredite	
	Zinsen und ähnliche	
	Aufwendungen für sonstige	
	Fremdkapital	
	Sonstige ordentliche	
	Aufwendungen	

	Übrige Aufwendungen	
--	----------------------------	--

Abb. 25: Kostenstellenkontierungskatalog.³³³

Die Kostenstellen in den deutschen Krankenhäusern sind so gebildet, dass es in den meisten Fällen möglich ist, die Kosten an einer Kostenstelle direkt zu erfassen. Dazu gehören die Kostenstellengruppen 90 (Gemeinsame Kostenstellen) und 91 (Versorgungseinrichtungen) zu den Allgemein-Kostenstellen, die für alle Krankenhausteile Leistungen erbringen (Hilfskostenstellen). Beispielsweise existiert neben den Stationen eine allgemeine Kostenstelle, der die Kosten zugeordnet werden, die alle Stationen der Fachabteilung gemeinsam betreffen, die jedoch diesen nicht direkt zugeordnet werden können (z. B. Ärztlicher Dienst, Chefarztsekretärin). Bei den Kostenstellengruppen 92 (Medizinische Institutionen) handelt es sich um Vorkostenstellen, soweit ihre Leistungen stationäre und teilstationäre Patienten betreffen, und um Endkostenstellen, wenn Leistungen für ambulante Patienten erbracht werden. In den Endkostenstellen Kontengruppen 93-96 (Pflegebereiche) werden die eigentlichen Leistungen (Marktleistungen) des Krankenhauses erstellt (Hauptkostenstellen). Und in den Endkostenstellen Kontengruppen 97-98 (sonstige Einrichtungen und Ausgliederungen) werden die Kosten der Leistungen erfaßt, die nicht zu den eigentlichen Leistungen des Krankenhauses gehören und an andere Leistungsbereiche des Krankenhauses, an die Kostenträger oder an Nebenkostenträger abgegeben werden können (Nebenkostenstellen). Insbesondere ist bei den Ausgliederungen die Kostenstelle Ambulanz hervorzuheben, wobei die Ambulanzselbstkosten ermittelt werden können und dann den aus der Ambulanz erzielten Erlösen gegenübergestellt werden.³³⁴

³³³ Quelle: , Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 72-74.

³³⁴ Vgl. Keun, F. (1997), S. 131.

4.2.2.3 Durchführung der Kostenstellenrechnung in deutschen Krankenhäusern

Im Rahmen der Durchführung der Kostenstellenrechnung sollen die Kosten der Vorkostenstellen den leistungsempfangenden Endkostenstellen durch die Auswahl geeigneter Bezugsgrößen möglichst verursachungsgerecht zugeordnet werden.

Eine spezifische Besonderheit auf Grund des Vergütungssystems kommt in deutschen Krankenhäusern vor,³³⁵ da die gemeinsamen Kostenstellen und Versorgungseinrichtungen (Kontengruppen 90-91) keine Vorkostenstellen stellen, obwohl sie in einer leistungsorientierten Betrachtung lediglich Vorkostenstellen sind. Sie werden durch die Existenz der Entgeltkomponente „Basispflegesatz als künstlicher Kostenträger“ faktisch zu Endkostenstellen, auf den die Kosten des Basisbereichs zu verteilen sind.³³⁶

Die Kostenstellen Medizinisch-Institutionen „Kontengruppe 92“ sind Hilfskostenstellen, die gleichzeitig Vorkostenstellen darstellen. Eine Ausnahme ist die Kostenstelle „Ambulanz“, die eine Endkostenstellen darstellt.

Wenn die Kostenstellen Leistungen für einzelne Hauptkostenstellen (stationäre Patienten) erbracht haben (z. B. Computertomographie für eine bettenführende Abteilung), werden die Kosten als innerbetriebliche Leistung den anfordernden Abteilungen zugerechnet. Die Zurechnung von innerbetrieblichen Leistungen ist zur Ermittlung der Abteilungspflegesätze bzw. nach den gesetzlichen Vorschriften erforderlich.³³⁷

Haben die Kostenstellen hingegen Leistungen für ambulante Patienten erbracht, werden diese Leistungen als Marktleistungen zugerechnet, deren Kosten durch die Erlöse im Form von Gebühren gemäß Gebührenordnung der Ärzte (GOÄ) erstattet werden.³³⁸

³³⁵ Vgl. 2.2.3.2.

³³⁶ Als künstlicher Kostenträger findet die Bezugsgröße „Berechnungstage“ Verwendung. Die dem Basispflegesatz zuzuordnenden Kostenarten sind dabei in den Teilen K1-K3 der LKA in Anhang 3 § 17 Abs. 4 BPfIV für Zwecke der Pflegesatzverhandlung und des Krankenhausvergleichs abschließend festgelegt. Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 546.

³³⁷ Vgl. § 8 Abs. 3 KHBV.

³³⁸ Vgl. Arnold, M. (1988): Möglichkeiten der Verzahnung des ambulanten und stationären Sektors, in: das Krankenhaus, 3/1988, S. 98- 103, auch Müller, H. (1988): Preisrecht und

Mit dieser differenzierten Zurechnung der innerbetrieblichen sowie ambulanten Leistungen (getrennte Mengen- und Wertkomponente)³³⁹ ist neben der verursachungsgerechten Verrechnung der Kosten auf die leistungsempfangenden Kostenstellen eine effektive Kosten- und Wirtschaftlichkeitskontrolle durchgeführt worden. Somit werden bei der bettenführenden Abteilung nur die Anzahl der angeforderten Leistungen (Anforderungswirtschaftlichkeit) und bei den Medizinischen Institutionen nur die Kosten der Leistungserbringung (Produktionswirtschaftlichkeit) erfasst.³⁴⁰

Die Katalogisierung und Bewertung der Leistungen der Medizinischen Institutionen ist zum großen Teil nach den Leistungskatalogen der GOÄ zu ermitteln, die sowohl die Leistungsarten als auch deren Bewertung in Form von Punkten erfasst. Durch die Anwendung dieser punktbewerteten Leistungskataloge wird es ermöglichen, Äquivalenzziffer (Relation der Kosten und die Leistungen untereinander) zu ermitteln.³⁴¹ Für Leistungen, bei denen keine bewerteten Leistungskataloge vorliegen (z. B. Anästhesie-, Kreißsaal- und OP-Leistungen) müssen andere Faktoren als Verrechnungsgrundlagen eingesetzt werden (dies könnten Zeitfaktoren sein, z.B. Schnitt-Naht-Zeit bei OP-Leistungen).³⁴²

Nach der Verrechnung der Leistungen der Medizinischen Institutionen sind die Pflegesätze für die bettenführenden Abteilungen der Kostenstellen 93-96 (Pflegebereiche - Normalpflege und Pflegebereiche - abweichende Pflegeintensität) zu ermitteln. Hier müssen die Kosten für die „anderen Bereichen“ des Krankenhauses, die etwa Ambulanzen, vor- und nachstationäre Behandlung oder wahlärztliche Leistungen umfassen, im Rahmen der Fallpauschalen und Sonderentgelte als künstliche Kostenstellen in die Kostenstellen 98 ausgegliedert werden.

Bei der Kostenstelle 97 „Sonstige Einrichtungen“, die Kosten für nicht zum eigentlichen Krankenhausbetrieb gehörende Leistungen erfasst, und Kostenstelle 98

Gebührenwesen, in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausrechnungswesen – Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 621-624.

³³⁹ Die Grundlage der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung ist die Leistungsrechnung, in der die Anzahl und der Zeitpunkt der Leistungsabgabe an einzelne Kostenstellen angefordert wurde. Vgl. Abschnitt 4.1.2.3.

³⁴⁰ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 75.

³⁴¹ Vgl. ebenda, S. 110.

„Ausgliederung“, die keine Leistungsbereiche, sondern auf Grund von rechnungstechnischen Funktionen künstliche Kostenstellen sind, müssen die erbrachten Leistungen und die dafür entstandenen Kosten separat gegenübergestellt werden.³⁴³

4.2.3 Kostenträgerrechnung in deutschen Krankenhäusern

4.2.3.1 Definition und Aufgabe der Kostenträgerrechnung in deutschen Krankenhäusern:

In der Terminologie des deutschen Krankenhausfinanzierungsrechts werden unter dem Begriff „Kostenträger“ üblicherweise diejenigen verstanden, die zur Zahlung der stationären und ambulanten Behandlungskosten verpflichtet sind (gesetzliche Krankenkassen, private Krankenversicherungen oder Selbstzahler).³⁴⁴

Aus Sicht der Kostenrechnung sind die Kostenträger im Sinne des Krankenhausfinanzierungsgesetzes vor allem allgemeine Krankenhausleistungen, Wahlleistung und ambulante Behandlung. Die Kostenträgerrechnung im deutschen Krankenhaus ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, so daß für ihre Einführung keine terminlichen Vorgaben zu beachten sind. Bis zum Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) 1993 und der Novellierung der Bundespflegesatzverordnung (BPfIV) 1995 war es nicht notwendig, über eine Kostenträgerrechnung zu verfügen.

Eine Kostenträgerrechnung war dann jedoch sinnvoll, aber nicht gesetzlich vorgeschrieben, wenn krankenhausindividuelle Sonderentgelte vereinbart worden sind.

Einerseits wird empfohlen, Überlegungen zur Kostenträgerrechnung erst nach dem vollständigen Aufbau der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung vorzunehmen, da der deutsche Gesetzgeber im § 8 KHBV und den Bestimmungen des § 17 Abs. 2 Satz 2 KHG konkretisiert hat, dass die Kosten der Krankenhausleistungen auf der Grundlage der kaufmännischen Buchführung und Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln sind.

Andererseits, obwohl der Gesetzgeber in der KHBV nur die Kostenarten- und Kostenstellenrechnung vorschreibt, ist zur Erfüllung der gesetzlich festgelegten

³⁴² Vgl. Rippel, W. H., Posininsky, R. (1990): Praktische Anwendung der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung, in: das Krankenhaus, 11/ 1990, S. 489- 490.

³⁴³ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 63-64.

Aufgaben der Kostenrechnung (Betriebssteuerung und Wirtschaftlichkeitskontrolle), zur Herstellung von Kostentransparenz und zur Ermittlung der Selbstkosten jedoch eine Kostenträgerrechnung unabdingbar. Einige Bedenken³⁴⁵ äußern, dass die Anforderungen an eine differenzierte Kostenverteilung auf Kostenträger im deutschen Krankenhaus nicht sehr hoch sind, weil die Kosten der stationären Behandlung im Wesentlichen durch die gesetzlichen Krankenkassen und die privaten Krankenversicherungen auf der Grundlage des Solidaritätsprinzips getragen werden. Damit wird bei der Kostenverteilung das Gesetz der großen Zahl wirksam, d. h. es kommt weniger darauf an, inwieweit die Kosten für den einzelnen Patienten sachgerecht ermittelt wurden, sondern vielmehr darauf, ob die insgesamt von einer Krankenkasse zu tragenden Kosten in einem angemessenen Verhältnis zu den erbrachten Leistungen stehen.

Es wurde bereits vor Einführung des differenzierten Entgeltsystems über die Einführung einer Kostenträgerrechnung diskutiert, wobei schon die Wahl eines geeigneten Kostenträgers unter Berücksichtigung von traditionellen, industriell geprägten Vorgaben Schwierigkeiten bereitet.³⁴⁶

Als Aufgaben der Kostenträgerrechnung im deutschen Krankenhaus werden neben der Ermittlung der Kostenträgerkosten die Aufgaben von der Preisermittlung, Ermittlung der Wirtschaftlichkeit und Planung, Steuerung und Analyse des Leistungsprogramms genannt. Für die Preisermittlung und -beurteilung ist immer das gültige Entgeltsystem zu berücksichtigen.³⁴⁷ Durch das deutsche Entgeltsystem sollen bei den Fallpauschalen und Sonderentgelten keine Kosten mehr erstattet, sondern Leistungen vergütet werden. Deswegen wird insbesondere ein Preis-Leistungs-Vergleich zu einer wichtigen Aufgabe der Kostenträgerrechnung. Ein Preissystem kann nur unter den Voraussetzungen zum Tragen kommen, wenn eine Steuerung der Leistungsmenge durch das Krankenhaus möglich ist, wenn die Vergütungen nicht in Anlehnung an die individuellen Selbstkosten des jeweiligen

³⁴⁴ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1992). S. 171.

³⁴⁵ Vgl. Kehres, E. (1990): Kosten und Kostendeckung der ambulanten Behandlung im Krankenhaus, Dissertation an der Uni. Braunschweig, 1990, S. 105- 106.

³⁴⁶ Vgl. Hübner, H. (1980): Kostenrechnung im Krankenhaus, Grundlagen, Wirtschaftlichkeitsanalyse, Betriebsvergleich, 2. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, 1980, S. 62.

³⁴⁷ Vgl. Brayer, F. (1991), S. 62.

Krankenhaus ermittelt werden, und spätestens ab 1998, seitdem das Krankenhaus Gewinne erwirtschaften kann.³⁴⁸

4.2.3.2 Bildung von Kostenträgern in den deutschen Krankenhäusern

Für die Bildung von Kostenträgern in der Krankenhaus-Kostenrechnung ist der Pfl egetag bzw. der Berechnungstag als Kostenträger gesetzlich nach § 18 BPfIV vorgegeben.³⁴⁹ Aber da der Pfl egetag für laufende Planungs- und Kontrollzwecke nicht geeignet ist, und im Sinne einer Kostenrechnung nicht als Einzelleistung anzusehen ist, da in den deutschen Krankenhäusern eine Reihe unterschiedlicher Leistungen entstehen, können in der Praxis vielfältige Leistungseinheiten als Kostenträger definiert werden (z. B. Leistungen des Versorgungsbereichs, Diagnostik- und Therapieleistungen des Funktionsbereichs, pflegerische und ärztliche Leistungen im Pflegebereich und Leistungen des Verwaltungsbereichs).

Die Versorgungsleistung stellt die Gesamtleistung des Krankenhauses als Aggregation von Einzelleistungen für einen bestimmten Personenkreis dar. Wird die Versorgung auf einen Zeitraum bezogen, ergibt sich im Rahmen der Leistungsentgeltung die Notwendigkeit zu einer Flexibilisierung des Krankenhausbudgets nach der Zahl der erbrachten Pfl egetage, der Zahl der Zusammensetzung der Krankheitsfälle oder des Umfangs und der Struktur der Bevölkerung.³⁵⁰

Einzelleistungen ergeben sich aus der Kombination von Produktionsfaktoren und stellen den primären Input für die Versorgung des einzelnen Patienten dar. Durch diese Leistungen (Sekundärleistung) wird die Primärleistung (die Statusveränderung des Patienten) herbeigeführt.³⁵¹ Die Marktleistung des Krankenhauses ist eine Zusammenfassung heterogener Einzelleistungen an Patienten und nicht die Herstellung des Pfl egetages. Als alternativer Kostenträger wurde der Patient als Empfänger der Primärleistung definiert.³⁵² In diesem Fall sind klassifizierte Pati-

³⁴⁸ Vgl. Regler, K. (1994), S. 4, und vgl. Keun, F. (1997), S.160.

³⁴⁹ Vgl. § 18 BPfIV.

³⁵⁰ Vgl. Preuß, O. (1996), S. 65- 66.

³⁵¹ Vgl. 2.1.5.

³⁵² Teilweise geäußerte ethische Bedenken gegen eine Verwendung von Patienten als Kostenträger kann mit dem Argument begegnet werden, dass ein solches Kostenrechnungssystem nicht gleichzeitig ein inhumanes Krankenhauswesen impliziert. Vielmehr ist ein derartiges System notwendige Voraussetzung zur Aufrechterhaltung des hohen Standards des Gesundheitswesens

entengruppen/Fallgruppen zu verwenden. Klassifizierungskriterien können nach der Diagnose (Konzept der Diagnosis Related Groups (DRG)) oder der Behandlungsmethode (Konzept der Patient Management Categories (PMC)) praktiziert werden. In Anlage 1 zu § 11 Abs. 1 BPflV erfolgt die inhaltliche Definition der Fallpauschalen durch eine Kombination von Kennziffern der International Classification of Diseases Revision 9 (ICD-9) und der International Classification of Procedures in Medicine (ICPM).

Auch die verschiedenen Entgeltformen und deren Kombinationsmöglichkeiten bezogen auf den einzelnen Kostenträger führen zur Bestimmung der Kostenträger. Entsprechend regeln die §§ 10 bis 13 BPflV die Vergütung stationärer Leistungen und definieren dementsprechend die Kalkulationsobjekte im Sinne der Kostenträgerrechnung. Sie schreiben solche Kostenträger (wie z. B. tagesgleiche Pflegesätzenach § 13 BPflV,³⁵³ und Sonderentgelte und Fallpauschalen nach § 11 BPflV) vor.³⁵⁴ Andere Formen der Krankenhausbehandlung gemäß SGB V (§§ 39 Abs. 1 und 73, 115a und 115b) neben stationäre Behandlung sind teilstationäre Behandlung, vor- und nachstationärer Behandlung und ambulantes Operieren. Zu den Kostenträgern gehören aber auch die Leistungen, deren Kosten nach der BPflV a. F. in Teil K3 des Kosten- und Leistungsnachweises ausgegliedert wurden³⁵⁵ (ambulante Behandlung durch das Krankenhaus als Institut und ambulante Behandlung durch Ärzte des Krankenhauses).

in Deutschland und daher mit ethischen Vorstellungen absolut kompatibel. Vgl. Tscheulin, D. K., Hemig, B. (1994), S. 502.

³⁵³ Mit der neuen Bundespflegesatzverordnung (BPflV) wird der allgemeine Pflegesatz durch Abteilungspflegesätze (wobei die ärztlichen und pflegerischen Leistungen des Krankenhauses differenziert nach Fachabteilungen in unterschiedlicher Höhe vergütet werden) und Basispflegesatz (wobei die übrigen Leistungen des Krankenhauses, insbesondere Unterkunft, Verpflegung und Verwaltungsleistungen vergütet werden) abgelöst. Dementsprechend setzt sich die Leistungsvergütung für jeden Patienten aus zwei Komponenten zusammen: dem Basispflegesatz und dem Abteilungspflegesatz. Vgl. Abschnitt 2.2.3.2.

³⁵⁴ Die Sonderentgelte beziehen sich auf bestimmte Kostenarten. Das bedeutet, dass die leistungsbezogene Vergütung bei den Patienten, bei denen sonderentgeltfähige Leistungen erbracht werden, künftig aus drei Komponenten (Basispflegesatz, Abteilungspflegesatz und Sonderentgelt) besteht. Die Fallpauschale wurde mit § 12 GSG eingeführt. Sie tritt für bestimmte Patienten bzw. Patientenkategorien an die Stelle von Basispflegesatz, Abteilungspflegesatz und ggf. Sonderentgelt. Vgl. Abschnitt 2.2.3.2.

³⁵⁵ Vgl. Bölke, G. (1987), S. 216- 218.

In Orientierung an der Art der Vergütung bzw. Kostenerstattung ergeben sich verschiedene Kalkulationsobjekte der Kosten- und Leistungs/Erlösrechnung, die in Tab. 12 dargestellt werden.

Kalkulationsobjekte	Vergütung bzw. Kostendeckung
Allgemeine (vollstationäre) Kranken-Hausleistungen.	- Fallpauschalen (Preis) - Sonderentgelte (Preis) (nach § 11 BPfIV) - Abteilungspflegesätze - Basispflegesatz (nach § 13 i.V.m. § 11 BPfIV)
Teilstationäre Krankenhausleistungen:	- nach § 112 Abs. 2 SGBV mit - Abteilungspflegesätze - Basispflegesatz (nach § 13 Abs.1 u. 4 BPfIV)
Vor- und nachstationäre Behandlung:	- Abteilungspflegesatz, anteilig (nach § 115a SGBV)
Ambulante ärztliche Leistungen des Krankenhauses: - ambulante Operationen - der Ärzte des Krankenhauses:	- nach jeweils geltender Gebührenordnung (Preis) - Kostenerstattung durch die Ärzte
Wahlärztliche Leistungen:	- Kostenerstattung durch die Ärzte: Gebühren lt. Gebührenordnung bzw. Nutzungsentgelte der Ärzte lt. Dienstvertrag.
Gesondert berechenbare Unterkunft:	- Tagesbezogenes Leistungsentgelt

Tab 12: Kalkulationsobjekte der Kosten- und Leistungs/Erlösrechnung und deren Vergütungsformen.³⁵⁶

4.2.3.3 Durchführung der Kostenträgerstückrechnung in deutschen Krankenhäusern:

Obwohl keine gesetzlichen Vorschriften zur Durchführung der Kostenträgerrechnung in deutschen Krankenhäusern existieren, werden aber die Selbstkosten der jeweiligen Kostenträger bei der Kalkulation der Fallpauschalen und Sonderentgelte

ermittelt. Mit der Gegenüberstellung von diesen Selbstkosten und den von außen vorgegebenen Preisen wird der Erfolg je Kostenträger ermittelt. Die Ermittlung der Kosten eines Kostenträgers im deutschen Krankenhaus erfolgt demnach zum einen durch die Anwendung der Verrechnungssatzkalkulation gemäß der Inanspruchnahme von spezifischen Krankenhausleistungen (Fallpauschalen und Sonderentgelte), wobei die Kosten einzelner Kostenstellen proportional zu deren Leistungsvolumen verrechnet werden, und den kostenstellenbezogenen Kosten, die kostenstellenbezogenen Leistungen gegenübergestellt werden,³⁵⁷ und zum anderen durch die Anwendung der Divisionskalkulation auf der Basis der Berechnungstage eines Krankenhauses bzw. einer Abteilung (Basispflegesatz und Abteilungspflegesätze).³⁵⁸

Die Kostenträgerrechnung wird bei der Mehrzahl der deutschen Krankenhäuser mit der traditionellen Vollkostenrechnung, d. h. mit Elementen einer Divisions- und einer differenzierten Zuschlagkalkulation durchgeführt,³⁵⁹ da die Ermittlung der Selbstkosten und der Vollkosten für ambulante Leistungen vorgeschrieben, und mit der Kostenausgliederung eine Kalkulation von Fallpauschalen und Sonderentgelten auf Basis der Vollkosten zum 01. Januar 2000 Pflicht ist.³⁶⁰ Die Durchführung der Kostenträgerrechnung auf Teilkostenbasis hat für die Kalkulation von Fallpauschalen und Sonderentgelten in der Praxis wenig Bedeutung, weil zum einen durch den geringen Anteil der variablen Kosten der Stückdeckungsbeitrag wenig Aussagekraft besitzt und zum anderen das Krankenhaus aus kurzfristiger Sicht die Gestaltung des Leistungsprogramms nicht beeinflussen kann. Es empfiehlt sich jedoch, im Sinne der Erfüllung einer Mehrfachzwecksetzung (z. B.

³⁵⁶ In Anlehnung an: Schmidt- Rettig, B.(1995), S. 139, bzw. Heintze, J., Kehres, E. (1995), S. 25.

³⁵⁷ Vgl. Hummel, S., Männel, W. (1986), S. 301.

³⁵⁸ Bei den Kalkulationen der Kosten eines Berechnungstags im Basisbereich oder einer der bettenführenden Abteilungen sind letztere zuerst zu ermitteln, da sie erst nach der Ausgliederung der Kosten in gerade diesem Bereich für die Erbringung von durch Fallpauschalen und Sonderentgelte vergüteten Leistungen entstanden sind. Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 548.

³⁵⁹ Vgl. Klask, J., Schelzer, A. (1997): Fallkostenkalkulation der Therapien Lonsillektomie und Septimplastik, Gesamtkosten unter Berücksichtigung typischer Komplikation, in: Deutschland Krankenhaus, 2/ 1997, S. 60; Vgl. Abschnitt 4.1.3.

³⁶⁰ Vgl. Tuschen, K. H. (1997): 5. Änderungsverordnung zur BpflV, Stand: Regierungsbeschluß, in: Krankenhausumschau, 8/1997, S. 279.

Unternehmenssteuerung oder Preisbildung) parallel dazu eine Grenzkostenrechnung (Verfahren der Parallel- oder Doppelkalkulation) durchzuführen.³⁶¹

Im Rahmen des Verfahrens der Kostenträgerstückrechnung in den deutschen Krankenhäusern kommt einerseits das Verfahren der Divisionskalkulation zur Anwendung in Fällen homogener Kostenverursachung einer Kostenstelle für die Ermittlung der Verrechnungssätze. Andererseits kann bei heterogener Kostenverursachung unter Umständen eine Äquivalenzziffernrechnung angewendet werden, um verschiedene Leistungen einer Kostenstelle vergleichbar zu machen (z. B. über die Punktzahl der GOÄ).³⁶²

Zur Ermittlung der Kostenträgerrechnung muss ein gewähltes Verfahren sich aber für die unterschiedlichen Entgeltbasis ergänzen. In der Praxis der deutschen Krankenhäuser sind Kostenträger seit 01.01.1996 in Form von Fallpauschale, Sonderentgelt, Basispflegesatz und Abteilungspflegesätze³⁶³ ermittelt worden.

4.2.3.3.1 Kalkulation von Fallpauschalen

Die Kalkulation von Fallpauschalen beinhaltet die Ermittlung aller pflegesatzrelevanten Kostenbeträge für das gesamte Leistungsbündel eines festgelegten Behandlungsfalls. Die Voraussetzung für die Güte der Kalkulationsergebnisse ist insbesondere eine differenzierte Fallgruppenbildung, die sich sowohl an der Diagnose als auch an dem Therapieverfahren orientiert.³⁶⁴ Das heißt, Fallpauschalen sind vor allem für häufige und diagnostisch/therapeutisch eindeutig abgrenzbare Leistungen vorgesehen. Die Leistungsabgrenzung erfolgt durch die fallgruppenspezifische Festlegung des Leistungsspektrums der direkten Patientenversorgung. Damit sind die Leistungen der medizinischen Institutionen, insbesondere des OP-

³⁶¹ Vgl. Tscheulin, D. K., Hemig, B. (1994), S. 503-504, und Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 549.

³⁶² Als Verrechnungssätze sind etwa „DM je OP-Minute“ für den Funktionsdienst OP (bei gegebenen Personalsätzen nach Art und Menge und gegebenen Kosten) oder „DM je GOÄ-Punkt“ für Leistungen der Röntgendiagnostik (bei einer die Gesamtleistung der Kostenstelle wiedergebenden Punktzahl nach GOÄ und gegebenen Kosten) vorstellbar. Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 548-549.

³⁶³ Vgl. Abschnitt 2.2.3.2.

Bereichs, sowie die Leistungen der Stationen (Normalpflege und Intensivstationen) angesprochen.³⁶⁵

Die Behandlungsfälle des Fallpauschalenkataloges (ebenfalls des Sonderentgeltkataloges) sind bundeseinheitlich mit Punktezahlen gewichtet, die die unterschiedliche Kostenintensität der Leistungen untereinander festlegen. Die Bestimmung der Höhe der Fallpauschalenentgelte richtet sich dann nach dem landesweit zwischen Krankenhäusern und Krankenkassen vereinbarten Punktwert.³⁶⁶ Für die Ermittlung von Fallpauschalen soll sich der kalkulatorische Ansatz auf die Leistungen der direkten Patientenversorgung konzentrieren. Basisleistungen werden über den Basispflegesatz unter Berücksichtigung der fallspezifischen durchschnittlichen Verweildauer in die Fallpauschale eingerechnet. Der kalkulatorische Ansatz ist von der Methode her eine Verrechnungssatzkalkulation (Bezugsgrößenkalkulation), bei der in den kalkulatorischen Teilschritten mit der Divisionskalkulation, insbesondere der Äquivalenzziffernrechnung, gearbeitet wird.³⁶⁷ Die Methodik zur Kalkulation von Fallpauschalen ist in Abb. 25 dargestellt.

³⁶⁴ Die Behandlungsfälle sind in der Anlage 1 als Bestandteil der BPfIV katalogisiert. Der derzeitige Katalog umfasst rund 40 Fallpauschalen, die ausnahmslos operative Leistungen betreffen. Vgl. § 11 Abs. 1 BPfIV und Preuß, O. (1996), S. 69.

³⁶⁵ Vgl. Heintze, J., Kehres, E. (1995), S. 138.

³⁶⁶ Vgl. § 16 Abs. 1 BPfIV.

³⁶⁷ Vgl. Heintze, J., Kehres, E. (1995), S. 139.

<u>Stationsleistungen</u>	
Normalstation:	
Ärztlicher Dienst:	Pflegetag × Tagessatz (Arzt)
Pflegedienst:	Pflegeminuten (nach PPR) ³⁶⁸ × Minutensatz ³⁶⁹
<u>Intensivstation:</u>	
Ärztlicher Dienst ³⁷⁰ :	Arztminuten × Minutensatz
Pflegedienst:	Pflegeminuten × Minutensatz
<u>OP- Leistungen</u>	
Ärztlicher Dienst:	Gleichzeitigkeitsfaktor × Bruttozeitaufwand je Arzt × Minutensatz
Funktionsdienst: ³⁷¹	Gleichzeitigkeitsfaktor × Bruttozeitaufwand je Pflegekraft × Minutensatz.
Ärztlicher Dienst der Anästhesie:	Arztminuten-Anästhesiezeit × Minutensatz
Funktionsdienst der Anästhesie:	Pflegeminuten-Anästhesiezeit × Minutensatz
Medizinisch- technischer Dienst:	Zeiten des Medizinisch- technischen Dienstes × Minutensatz
<u>Leistungen des Untersuchungs- und Behandlungsbereichs</u>	
Patientenbezogener Zeitaufwand für Sekundärleistungen × Minutensatz der Betriebsstellen des Untersuchungs- und Behandlungsbereichs	
Oder:	
Verrechnung der Untersuchungs- und Behandlungsleistungen nach Gebührenwerken	
<u>Basisleistungen</u>	
Pflegetage × Personalkostenanteil des Basispflegesatzes	
<u>Sachmitteleinsatz</u>	
A Artikel:	Verbrauchsmenge × Listenpreis
B-Artikel:	Der Verbrauch an medizinischem Bedarf, medizinisch-technischem
	Bedarf und der sonstige Verbrauch wird auf die
	Pflegetage bezogen

Abb. 26: Das Kalkulationsschema für die Ermittlung einer Fallpauschale.³⁷²

³⁶⁸ Die Ermittlung der Kosten des Pflegedienstes auf Normalstation erfolgt auf Grundlage der Kategorisierung des Patienten nach der Pflege- Personalregelung.

³⁶⁹ Die Minutenwerte der einzelnen Kategorien ergeben durch Multiplikation mit einem festgelegten Geldsatz (Minutensatz) die täglichen Kosten für die Pflege des Patienten. Vgl. Baugut, G., Schmitz, R., (1994), S. 172.

³⁷⁰ Die Umrechnung auf Intensivleistungen des ärztlichen und pflegerischen Bereichs (Überwachungs-, Behandlungs- und Beatmungsleistung) erfolgt mit Hilfe von Äquivalenzziffern. Vgl. Baugut, G., Schmitz, R., (1994), S. 173.

³⁷¹ Funktionsdienst umfaßt die Leistungen des Labors oder der Röntgendiagnostik und anderer Kostenstellen des Untersuchungs- und Behandlungsbereichs medizinischer Institutionen des eigenen Krankenhauses.

Im Folgendem werden anhand einer Fallpauschale, die sich aus einer Mengen- und einer Bewertungskomponente zusammensetzt, die MengenkompONENTEN, die Kostenkomponenten sowie die Verknüpfung beider mit dem Verfahren der Bezugsgrößenkalkulation dargestellt.

Es handelt sich um die Fallkategorie Nr. 17/02 „Schenkelhalsfraktur geschlossen (TEP)“.³⁷³

- Diagnose: Schenkelhalsfraktur geschlossen,
- Therapie: Einbau einer Hüftkopf-/Schaftprothese: 19 Tage Verweildauer, davon 18 Tage Normalstation Chirurgie und 1 Tag Intensivstation.

A. *Stationsleistungen*: Sie umfassen den ärztlichen und pflegerischen Personaleinsatz auf der Normal- und Intensivstation:

a. *Normalstation*:

i. *Arztdienst (AD)*:

- MengenkompONENTE: 18 Tage³⁷⁴
- Ermittlung des Kostensatzes:

$$\frac{\text{Personalkosten AD/Station p.a.} \quad 864.247 \text{ DM}}{\text{Gesamtpflegetage p.a.} \quad 34.187 \text{ PT}} = \frac{\quad}{\quad} = 25,28 \text{ DM/PT}$$

$$\text{Ermittlung der Fallkosten: } 18 \text{ PT} \times 25,28 \text{ DM/PT} = \underline{455,04 \text{ DM}}$$

ii. *Pflegedienst (PD)*:

- MengenkompONENTE: 3.446 Min.³⁷⁵

³⁷² Quelle: o. V. Fallpauschalen- die Empfehlungen der Institute, in: F&W, 10 Jahrgang, 1993, S.401.

³⁷³ In Anlehnung an des Berichts zum Forschungsprojekt „Kalkulation von Fallpauschalen und Sonderentgelten gemäß BPflV 95“ im Auftrag des Bundesministeriums für Gesundheit. Vgl. Bundesministerium für Gesundheit (1995 a), Teilbericht III, S. 22-26.

³⁷⁴ Zur Beschreibung der zeitlichen Bindung des Ärztlichen Dienstes auf der Station wird bei den operativen Fallkosten vereinfachend lediglich die Verweildauer - differenziert nach Fachabteilungen - herangezogen. Statt der vereinfachenden Schlüsselung besteht die Möglichkeit einer differenzierten Erfassung der zeitlichen Bindung des Arztdienstes anhand der Verrichtung gegliedert nach Tätigkeitsarten (Visite, Diagnose, Therapie, Dokumentation). Es ist sinnvoll, den ärztlichen Personaleinsatz nach Qualifikationsstufen (AIPLer, Assistenzarzt, Oberarzt sowie Chirurgen) zu differenzieren, was eine Bewertung mit differenzierten Kostensätzen zur Folge hätte.

³⁷⁵ Die zeitliche Bindung des Pflegepersonals auf der Normalstation ist anhand der Verweildauer - differenziert nach Fachabteilungen und gestuft nach Pflegekategorien in der Pflegepersonalregelung (PPR) beschrieben.

Für die pflegerische Betreuung des Patienten pro Tag ist je nach Einstufung in eine Stufe der „Allgemeinen Pflege A“ und der „Speziellen Pflege S“ ein davon abhängiger, spezifischer pflegerischer Zeitaufwand gegeben.³⁷⁶

Für die 18 Tage Verweildauer auf der Normalstation ergibt sich bei einer Gewichtung der Pfl egetage nach der Pflegepersonalregelung in PPR-Minuten folgende fallbezogene zeitliche Bindung des Pflegepersonals einschließlich des Fallwertes:

A1/S1	3 PT × 82 min/PT	246 Min.
A2/S1	1 PT × 128 min/ PT	128 Min.
A3/S1	9 PT × 209 min/ PT	1.881 Min.
A3/S2	4 PT × 219 mm/ PT	876 Min.
A3/S3	1 PT × 245 min/PT	245 Min.
Einmaliger Fallwert je Fallpauschale		70 Min.
Gesamtminuten pflegerische Betreuung		3.446 Min.

- Ermittlung des Kostensatzes:

$$\frac{\text{Personalkosten PD u.a.} \quad 13.604.660 \text{ DM}}{\text{Pflegetage p.a.} \quad 16.208.063 \text{ Min.}} = \frac{\quad}{\quad} = 0,84 \text{ Dm/min.}$$

-

Ermittlung der Fallkosten:

$$3.446 \text{ Min} \times 0,84 \text{ DM/Min.} = 2.894,64 \text{ DM}$$

Gesamte Personalkosten der Normalstation (i + ii):

$$455,06 \text{ DM} + 2.894,64 \text{ DM} = \underline{\underline{3.349,68 \text{ DM}}}$$

iii. Sachkosten:

Mengenkomponente 18 Pfl egetage:

Mit der Schlüsselung über die Verweiltage werden die Sachmittel ermittelt:³⁷⁷

Ermittlung des Kostensatzes: 23,64 DM/PT

³⁷⁶ Für die neun möglichen Merkmalskombinationen der Einstufungen sind die zeitlichen Bindungen des Pflegepersonals zusammengesetzt aus einem spezifischen pflegerischen Zeitaufwand (Spezielle Pflege „S“) pro Tag zusammengestellt, der um einen einheitlichen Grundwert für allgemeine Pflege (Allgemeine Pflege „A“) pro Tag in Höhe von 30 Minuten ergänzt wird. Die folgende Tabelle stellt die zeitliche Bindung des Pflegepersonals nach PPR-Regelung. Vgl. Baugut, G. (1995), S. 154.

	S1	S2	S3
A1	52 + 30 = 82min	62 + 30 = 92min	88 + 30 = 118min
A2	98 + 30 = 128min	108 + 30 = 164min	134 + 30 = 164min
A3	179 + 30 = 209min	189 + 30 = 219min	215 + 30 = 245min

³⁷⁷ Der pro Patient eingesetzte Sachbedarf kann entweder durch die unmittelbare Erfassung mittels Verbrauchsstücklisten oder durch die Schlüsselung über eine geeignete Bezugsgröße bestimmt werden, wobei ersteres nur für hochwertige sogenannte A-Artikel letzteres für geringwertige gilt B- und C-Artikel auf den Stationen, in den Funktionsbereichen und im Bereich Basisleistungen. Für die Kostenarten Instandhaltung, Medizintechnik und Gebrauchsgüter Medizintechnik kann die Schlüsselung (im Stationsbereich nach Verweildauer, im OP-Bereich nach OP-Zeiten und im Funktionsbereich anhand der Leistungspunkte nach dem GOÄ Leistungsverzeichnis) erfolgen.

Ermittlung der Fallkosten: $18\text{PT} \times 23,64\text{DM/PT} = \underline{425,52 \text{ DM}}$

Gesamte Kosten der Normalstation je Fall:

Personalkosten	3.349,68 DM
Sachkosten	425,52 DM
Gesamtkosten	<u>3.775,20 DM</u>

b. *Intensivstation:*

i. *Arztdienst und Funktionsdienst:*

Mengenkomponente: 24 St. Behandlung auf der Intensivstation):

Zur Darstellung des Zeitaufwandes des ärztlichen Dienstes und des Funktionsdienstes eines Falls wird angenommen, dass die Verweildauer des Patienten auf der Intensivstation in Belegungszeit nach Betreuungskategorien in Stunden notiert wird.³⁷⁸

- Ermittlung des Kostensatzes:

Belegstunden gesamt/ Jahr 39.168 Std.
(davon 30% Überwachung, 40% Behandlung und 30% Beatmung)
Kosten Arztdienst p.a.: 285.785 DM

Kosten Pflegedienst p.a.: 1.026.781 DM

Kostensatz Arztdienst (IntensivArztstunden p.a.):

$$(0,3 \times 0,67 + 0,4 \times 1,0 + 0,3 \times 1,0) \times 39.168 \text{ Std. p.a.} = 35.290$$

Personalkosten (AD) p.a. 285.785 DM p.a.

$$\frac{\text{Personalkosten (AD) p.a.}}{\text{Intensiv- Arztstunden p.a.}} = \frac{285.785 \text{ DM p.a.}}{35.290 \text{ Std. p.a.}} = 8,10 \text{ DM/Std.}$$

Intensiv- Arztstunden p.a. 35.290 Std. p.a.

Kostensatz Pflegedienst (Intensiv-Pflegestunden p.a.):

$$(0,3 \times 0,57 + 0,4 \times 1,0 + 0,3 \times 1,71) \times 39.168 \text{ Std. p.a.} = 42.458$$

Personalkosten PD p.a. 1.026.781 DM

$$\frac{\text{Personalkosten PD p.a.}}{\text{Intensiv-Pflegestunden p. a.}} = \frac{1.026.781 \text{ DM}}{42.458 \text{ Std.}} = 24,18 \text{ DM/Std.}$$

Intensiv-Pflegestunden p. a. 42.458 Std.

- Ermittlung der Fallkosten:

³⁷⁸ Es wird zwischen Überwachung, Behandlung und Beatmung unterschieden. Die Verweildauerstunden unterschiedlicher Versorgungskategorien werden anhand einer Umrechnung der Überwachungs- und Beatmungstunden zusammengestellt, die Bewertung von Zeitaufwendungen auf der Intensivstation mittels Äquivalenzziffern dargestellt. Vgl. Baugut, G. (1995), S. 155.

	Überwachung	Behandlung	Beatmung
Arztdienst	0,67	1,0	1,0
Pflegedienst	0,57	1,0	1,71

Personalkosten:

Arztdienst:	24	Stunden	×	8,10	DM/Std.	=	194,40	DM	
Pflegedienst:	24	Stunden	×	24,18	DM/Std.	=	580,32	DM	

								<u>774,72</u>	DM

ii. Sachkosten:

	24	Stunden	×	12,96	DM/Std.	=	<u>311,04</u>	DM	
Gesamt Direktkosten der Intensivstation je Fall (i + ii):									
				Personalkosten			774,72	DM	
				Sachkosten			311,04	DM	

				Gesamtkosten			1.085,76	DM	

B. Operationsleistungen:

Sie umfassen den Personaleinsatz des ärztlichen und pflegerischen Operations- und Anästhesiedienstes im OP-Bereich und gegebenenfalls Leistungen des medizinisch-technischen Dienstes.

a. Operationsdienst:

Mengenkomponente: Die Mengenkomponente des Personaleinsatzes im OP bestimmt sich aus der Operationszeit, der Rüstzeit für den Funktions- und Arztdienst sowie der Anzahl der beteiligten Ärzte und Schwestern (Gleichzeitigkeitsfaktor).

Netto-OP-Zeit(Schnitt-/Nahtzeit)	:	75	Min.
Rüstzeit (Zeit der Vorbereitung des Patienten ³⁷⁹):		30	Min.
Gleichzeitigkeitsfaktor operativer Arztdienst:		3,0	
Gleichzeitigkeitsfaktor operativer Funktionsdienst:		2,5	
Personaleinsatz (Arztdienst):		315	Min.
Personaleinsatz (Funktionsdienst):		263	Min.

- Ermittlung des Kostensatzes:

Personalkosten Ärztlicher Dienst p.a.:	888.488	DM
Personalkosten Funktionsdienst p.a.:	781.910	DM
OP-Zeit p.a. bei 2,5 Ärzten FKD p.a.:	282.600	Min.

Kostensatz Ärztlicher Dienst:

³⁷⁹ Die Vorbereitung eines OP-Patienten kann Maßnahmen wie Waschen, Desinfizieren und Lagern des Patienten umfassen.

$$\frac{\text{Personalkosten (AD) p.a.} \quad 888.488 \text{ DM}}{\text{Personaleinsatz p.a.} \quad 2,5 \times 282.600 \text{ Min.}} = \frac{\quad}{\quad} = 1,26 \text{ Dm/min.}$$

Kostensatz Funktionsdienst:

$$\frac{\text{Personalkosten EKD p.a.} \quad 781.910 \text{ DM}}{\text{Personaleinsatz p.a.} \quad 2,5 \times 282.600 \text{ Min.}} = \frac{\quad}{\quad} = 1,11 \text{ Dm/min.}$$

- Ermittlung der Fallkosten:

$$\text{Arztdienst:} \quad 315 \text{ Min.} \times 1,26 \text{ DM/Min.} = 396,90 \text{ DM}$$

$$\text{Funktionsdienst:} \quad 263 \text{ Min.} \times 1,11 \text{ DM/Min.} = 291,93$$

DM

688,83 DM

b. Anästhesiologischer Arzt- und Funktionsdienst:

Für den Anästhesie-Bereich gilt dementsprechend die Anästhesiezeit wie im OP-Bereich als Maßstab der Kostenverteilung.

Mengenkomponente (Anästhesiezeit: 119 Min):

- Ermittlung der Kostensatz:

$$\text{Anästhesiezeit p.a.:} \quad 533.880 \text{ Min.}$$

$$\text{Personalkosten Arztdienst p.a.:} \quad 1.436.352 \text{ DM}$$

$$\text{Personalkosten Funktionsdienst p. a.:} \quad 703.638 \text{ DM}$$

$$\text{Kostensatz Arztdienst:} \quad 2,69 \text{ Dm/min.}$$

$$\text{Kosten Funktionsdienst:} \quad 1,32 \text{ DM/ Min.}$$

- Ermittlung der Fallkosten:

$$\text{Arztdienst:} \quad 119 \text{ Min.} \times 2,69 \text{ DM/Min.} = 320,11 \text{ DM}$$

$$\text{Funktionsdienst:} \quad 119 \text{ Min.} \times 1,32 \text{ DM/Min.} = 157,08 \text{ DM}$$

477,09 DM

c. OP- Anästhesie-Sachkosten:

$$\text{Gesamte Fallkosten: (OP und Anästhesie):} \quad \underline{2.798,16 \text{ DM}}$$

(Davon: 1.270 DM Implantate)

$$\text{Gesamte Direktkosten der OP und Anästhesie (a + b + c):} \quad \underline{3.874,18 \text{ DM}}$$

C. Funktionsleistungen der Medizinischen Institutionen:

Sie umfassen die aus dem Stationsbereich oder auch aus dem OP-Bereich von medizinischen Institutionen bezogenen Funktionsleistungen, d. h. Leistungen des Labors oder der Röntgendiagnostik und anderer Kostenstellen des Untersuchungs- und Behandlungsbereiches Medizinischer Institutionen des eigenen Krankenhauses.
Mengenkomponente: 9.188 Punkte.

Es ist patientenbezogen zu dokumentieren, welche Leistungen aus dem Bereich Normal- und Intensivstation bzw. aus dem Operationsbereich von medizinischen Institutionen des Krankenhauses angefordert werden.³⁸⁰

Ermittlung des Kostensatzes:

hausindividuell ermittelter Satz von 0,07 DM/Punkt

Ermittlung der Fallkosten:

$$9.188 \text{ Punkte} \times 0,07 \text{ DM/Punkt} = \underline{643.16\text{DM}}$$

D. Basis-Leistungen:

Sie umfassen die Leistungen und Kostenstellen des nicht-medizinischen Infrastrukturbereiches wie die Patientenaufnahme sowie weitere Wirtschafts-, Versorgungs- und Verwaltungsdienste.

Mengenkomponente: 19 Pflage tage³⁸¹

Ermittlung des Kostensatzes:

Personalkostensatz: 79,56 DM/PT

Sachkostensatz: 63,56 DM/PT

Ermittlung der Fallkosten:

$$19 \text{ PT} \times 79,56 \text{ DM/PT} = 1.511,64 \text{ DM}$$

$$19 \text{ PT} \times 63,56 \text{ DM/PT} = 1.207,64 \text{ DM}$$

Gesamte Basis-Kosten

2.719,28 DM

³⁸⁰ Es kann sich um Untersuchungs- und Behandlungsleistungen im Bereich Labor, Radiologie, EKG, Sonographie sowie physikalische Therapie handeln. Am Beispiel der Operation einer Schenkelhalsfraktur wurden von den medizinischen Institutionen Leistungen erbracht, die bei einer Bewertung nach den Leistungsverzeichnissen der GOÄ in der Summe 9.188 Punkte für diesen Patienten ergeben.

³⁸¹ Die Leistungen der Bereiche Wirtschaft, Versorgung und Verwaltung werden aus Vereinfachungsgründen anhand der Verweildauer geschlüsselt. Es ist bei einer hinreichend differenzierten Datenerhebung auch möglich, die Kosten fallbezogen zu schlüsseln. Wegen des inhaltlichen Zusammenhangs dieses Kostensatzes für die Entgeltermittlung des Basispflegesatzes wird auf diese Differenzierungsmöglichkeit jedoch verzichtet.

Kostenstellenbereiche	Personalkosten	Sachkosten	Gesamte Fallkosten
A. Stationsleistungen			
- Normalstation	3.349,68 DM	425,52 DM	3.775,20 DM
- Intensivstation	774,72 DM	311,04 DM	1.085,76 DM
B. OP- Leistungen:	1.166,02 DM	2.708,16 DM	3.874,18 DM
- OP-Bereich	688,83 DM		
- Anästhesie	477,09 DM		
C. Funktionsleistungen in med. Institution.	471,72 DM	171,44 DM	643,16 DM
D. Basis-Leistungen	1.511,64 DM	1.207,64 DM	2.719,28 DM
Gesamt	7.273,58 DM	4.823,80 DM	12.097,58 DM

Tab 13: Kalkulationsergebnisse für die Abbildung 27: Zusammenstellung der Fallpauschale Nr. 17.02.

4.2.3.3.2 Kalkulation von Sonderentgelten:

Die Kalkulation von Sonderentgelten beinhaltet die Ermittlung der Pflegesatzrelevanten Kosten für Leistungen eines festgelegten Behandlungsfalls.³⁸² Die Behandlungsfälle betreffen meistens den operativen Bereich und sind mit entsprechenden Bewertungsrelationen in der Anlage 2 der BPfIV katalogisiert.³⁸³

Für die Kalkulation von Sonderentgelten nach der Vorgabe der BPfIV sind grundsätzlich lediglich die Kosten des ärztlichen Dienstes, des Pflegedienstes, des medizinisch-technischen Dienstes, des Funktionsdienstes und medizinischen Bedarfs zu berücksichtigen.³⁸⁴ Das Kalkulationsschema für die Bestimmung von Sonderentgelten für operative Behandlungsfälle ist in Tab. 14 dargestellt.

³⁸² Vgl. § 11 Abs. 2 BPfIV.

³⁸³ Der Katalog sieht rund 100 Sonderentgelte vor. Diese Sonderentgelte betreffen fast ausschließlich operative Leistungen. Nur 4 davon beziehen sich auf konservative Diagnostik bzw. Interventionen. Vgl. Anlage 2 BPfIV.

³⁸⁴ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1993): Sonderentgelte und Fallpauschalen gefährden die bürgernahe Krankenhausversorgung- Stellungnahme der DKG zur „Grundkonzeption des

Kalkulationsschritte	Zeile	Kalkulationselemente
Ermittlung des Mengengerüstes	1	Mittlere Schnitt-/Nahtzeit (mittlere Operationsdauer)
	2	Mittlere Ein-/Ausleitzeit (mittlere Anästhesiedauer)
	3	Mittlere Rüstzeit der Ärzte des operativen Dienstes
	4	Mittlere Vor- und Nachbereitungszeit des op. Funktionsdienstes
Ermittlung des Wertgerüstes (Kostensätze)	5	Kosten je Operationsminute (Ärzte des operativen Dienstes) ³⁸⁵
	6	Kosten je Operationsminute (operativer Funktionsdienst) ³⁸⁶
	7	Kosten je Anästhesieminute (Ärzte der Anästhesie)
	8	Kosten je Anästhesieminute (Funktionsdienst der Anästhesie)
Ermittlung der Personalkosten ⁰	9	Kosten der Ärzte des operativen Dienstes [(Zeile 1 + Zeile 3) × Zeile 5]
	10	Kosten des operativen Funktionsdienstes [(Zeile 1 + Zeile 4) × Zeile 6]
	11	Kosten der Ärzte des Anästhesiedienstes [(Zeile 2 + Zeile 7) × Zeile 7]
	12	Kosten des Funktionsdienstes der Anästhesie (Zeile 2 + Zeile 8) × Zeile 8
Zwischensumme	13	Summe der Personalkosten (Zeile 9 + Zeile 10 + Zeile 11 + Zeile 12)
Ermittlung der Kosten für Sachbedarf	14	Implantate/ Transplantate
	15	Blut/ Blutersatzmittel
	16	Medikamente
	17	Sonstiger medizinischer Bedarf
Zwischensumme	18	Wäsche und Abdeckungen
	19	Summe der Sachkosten (Zeile 14 + Zeile 15 + Zeile 16 + Zeile 17 + Zeile 18)
Kalkulationsergebnis	20	Summe der Personal- und Sachkosten (Zeile 13 + Zeile 19)

Tab. 14: Das Kalkulationsschema für die Ermittlung eines Sonderentgeltes (OP- Bereich).³⁸⁷

neuen Entgeltsystems“ des Bundesministeriums für Gesundheit, in das Krankenhaus, 4 /1993, S. 157.

³⁸⁵ Da die Operateure nur einen Teil ihrer Dienstzeit im OP- Bereich verbringen, sollte die Ermittlung des Personalkostensatzes auf der Basis von Anwesenheitszeiten im OP- Bereich erfolgen.

³⁸⁶ Da normalerweise des Personals des operativen Funktionsdienstes, die Ärzte des Anästhesiedienstes und die Pflegepersonal des Funktionsdienstes der Anästhesie nur im OP-Bereich tätig sind, sollen für die Ermittlung des jeweiligen Personalkostensatzes die Leistungszeiten als Grundlage gewählt werden.

³⁸⁷ Quelle: Bundesministerium für Gesundheit (1993), S. 44.

4.2.3.3.3 Kalkulation von Abteilungspflegesatz und Basispflegesatz

Bei der Ermittlung von Abteilungspflegesätzen und Basispflegesatz handelt es sich um Krankenhausleistungen, die nicht im Rahmen der Fallpauschalen- oder Sonderentgeltkalkulation berücksichtigt werden.

Innerhalb der Pflegesatzverhandlungen wird für jede organisatorisch eigenständige bettenführende Abteilung³⁸⁸ sowie besondere Einrichtungen des Krankenhauses ein spezifischer Abteilungspflegesatz vereinbart.³⁸⁹ Die Abteilungspflegesätze stellen das wertmäßige Äquivalent für ärztliche und pflegerische Leistungen auf den Stationen und zugeordnete Kosten von innerbetrieblichen Leistungen dar. Werden z. B. Labor- und Röntgenleistungen auf einen Pfllegetag bezogen, ist der Basispflegesatz das Ergebnis der kostenmäßigen Erfassung von nicht-medizinischen oder pflegerischen Leistungen der Bereiche Unterkunft, Verpflegung, Verwaltung und Instandhaltung bezogen auf einen Pfllegetag.³⁹⁰

Die Abteilungspflegesätze sind die Grundlage zur Ermittlung der Kostenträgerstückkosten für die künstlichen Kostenträger (Berechnungstage). Zur Ermittlung von einem Abteilungspflegesatz müssen die nicht pflegesatzfähigen Kosten von den gesamten Kosten der Abteilung³⁹¹ gemäß dem Nettoprinzip der LKA ausgliedert werden. Von den sich daraus ergebenden Kosten (Pflegesatzfähigen Kosten) müssen die anteilig in den Kostenstellen erbrachten Fallpauschalen und Sonderentgelte abgezogen werden. Danach wird der Pflegesatz der Abteilung von den verbleibenden Pflegesatzfähigen Kosten und dem Anzahl der Berechnungstage mit dem Verfahren der Divisionskalkulation ermittelt. Tab. 15 stellt das Kalkulationsschema für die Ermittlung eines Abteilungspflegesatzes dar.

³⁸⁸ Nach § 13 Abs. 2 sind diese Einrichtungen diejenige, die ausschließlich oder überwiegend der Behandlung von Querschnittsgelähmten, Schwerst-Schädel-Hirn-Verletzten, Schwerbrandverletzten, AIDS-Patienten, Transplantationspatienten, Dialysepatienten oder der neonatologischen Intensivbehandlung von Säuglingen dienen.

³⁸⁹ Für Fachbereiche mit sehr geringer Bettenzahl kann ein gemeinsamer Belegpflegesatz vereinbart werden. Vgl. § 13, Abs. 2 und Abs. 3 BPfIV.

³⁹⁰ Vgl. Preuß, O. (1996), S. 74. Und Rossels, H., (1994): Das neue Pflegesatzrecht, lohnt sich der Einsteig schon ab 1995, Contra-Argumentation, in: F&W, 11 Gangjahr,1994, S. 289.

³⁹¹ Die gesamten Kosten einer Abteilung setzen sich sowohl aus den eigentlichen Primärkosten als auch aus Sekundärkosten der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zusammen.

Kalkulationsschritte	Zeile	Kalkulationselemente
Ermittlung der primären Kosten: - Personal kosten - Sachkosten	1	Ärztlicher Dienst, Pflegedienst, technischer Dienst med. Bedarf, Instandhaltung u. Gebrauchsgüter
Ermittlung der sekundären Kosten	2	Intensiv-, OP-Bereich, Medizinische Institutionen
Gesamten Kosten	3	(1+2)
Abzüge: Ausgliederung der nicht-Pflegesatzfähigen Kosten	4	Abzüge nach § 7 Abs. 2 BPflV: - Vor- und Nachstationären Behandlung - Wahlärztliche Leistungen
Pflegesatzfähigen Kosten	5	(4- 3)
Abzüge: Ausgliederung der Kostenstellen	6	Der Kostenstelle zuzurechnende Anteil der Fallpauschalen und Sonderentgelte
Verbleibenden Pflegesatzfähigen Kosten ³⁹²	7	(6- 5)
Berechnungstage	8	Anzahl der Berechnungstage der Abteilung.
Vollstationärer Abteilungspflegesatz	9	(7/ 8) (DM /Tag)

Tab. 15: Das Kalkulationsschema für Ermittlung eines Abteilungspflegesatzes.³⁹³

4.2.3.4. Durchführung der Kostenträgerzeitrechnung

Bei der Durchführung der Kostenträgerzeitrechnung soll das Krankenhausergebnis durch die Gegenüberstellung von Leistungen und Kosten für eine Periode aufgezeigt werden (kurzfristige Erlösrechnung). Analog zur Kostenrechnung beschäftigt sich die Erlösrechnung im deutschen Krankenhaus mit der Erfassung von einzelnen Erlöspositionen und deren Verrechnung auf die Erlösträger. Die Kalkulation des Krankenhaus-Budgets mittels Kosten- und Leistungsnachweises (KLN) kann als Kostenträgerzeitrechnung für das deutsche Krankenhaus als Ganzes verstanden

³⁹² Die verbleibenden pflegesatzfähigen Kosten, die die Budgetanteil des Vollstationären Abteilungspflegesatzes sind, werden über das krankenhausesindividuelle Restbudget vergütet. Vgl. 2.2.3.2.

³⁹³ In Anlehnung an: Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 550.

werden. Abb. 27 stellt das Rechenschema für die Durchführung der Kostenträgerzeitrechnung für eine einzelne bettenführende Abteilung dar. Die Zusammenfassung der Teilergebnisse der Abteilungen führt zum Gesamtbetriebsergebnis.

Betriebliche Gesamtleistung ./. Personalaufwand
= Teilergebnis I ./. Lebensmittel, medizinischer Bedarf und sonstige Sachkosten
= Teilergebnis II + Innerbetriebliche Leistungsverrechnung
= Teilergebnis III + Zuweisungen und andere Erträge
= Ordentliches Betriebsergebnis IV

Abb. 27: Das Kalkulationsschema der Kostenträgerzeitrechnung³⁹⁴

Die Erlösarten für Zwecke der kurzfristigen Erfolgsrechnung bei dem geförderten Krankenhaus in Deutschland werden entsprechend den Bestimmungen der KHBV in der Finanzbuchhaltung, Kontenklasse 4, erfasst³⁹⁵ (Abb. 28). Sie ergeben sich aus den rechtlichen Entgeltsformen der Krankenhausleistungen, es sind sowohl Erlöse aus allgemeinen budgetorientierten Leistungen in Form von Fallpauschalen, Sonderentgelten, Basispflegesatz und Abteilungspflegesätzen § 11, § 12 und § 13 BPflV als auch Erlöse zur Deckung der ausgegliederten Kosten nach § 7 BPflV, z. B. Erlöse aus Wahlleistungen und Erlöse aus vor- und nachstationären Behandlungen.

³⁹⁴ Quelle: Hildbrand, R. (1988), S. 416.

³⁹⁵ Erlöse bei nicht geförderten Krankenhäusern können dagegen in Erlöse von Krankenkassen, Erlöse von Privatpatienten und Erlöse von Nicht-Patienten (Gäste) gegliedert werden. Vgl. Koch, J. (1998): Gesundheitsökonomie, Betriebswirtschaftliche Kosten- und Leistungsrechnung, München, Wien, Oldenburg, 1998, S. 121.

Konten Nr.	Erlöse Arten
40	Erlöse aus Krankenhausleistungen
400	Erlöse aus tagesgleichen Pflegepflegesätzen
4001	Erlöse aus Basispflegesatz, vollstationär
4002	Erlöse aus Basispflegesatz, teilstationär
4003	Erlöse aus Abteilungspflegesätzen, vollstationär
4004	Erlöse aus Abteilungspflegesätzen, teilstationäre
4005	Erlöse aus Pflegesätzen für besondere Einrichtungen,
4006	vollstationär
401	Erlöse aus Pflegesätzen für besondere Einrichtungen,
4010	teilstationäre
4011	Erlöse aus Fallpauschalen und Sonderentgelten
402	Erlöse aus Fallpauschalen
4020	Erlöse aus Sonderentgelten
4021	Erlöse aus vor- und nachstationärer Behandlung
41	Erlöse aus vorstationärer Behandlung nach § 115a SGB V
	Erlöse aus nachstationärer Behandlung § 115a SGB V
410	
411	Erlöse aus Wahlleistungen
413	Erlöse aus wahlärztlichen Leistungen
42	Erlöse aus gesondert berechenbarer Unterkunft nach § 22 BpflV
420	Erlöse aus sonstigen nichtärztlichen Wahlleistungen
4200	
4201	Erlöse aus ambulanten Leistungen des Krankenhauses
4203	Erlöse aus Krankenhausambulanzen
42031	Notfallbehandlung
42032	Institutsermächtigungen
421	Erlöse aus ambulanten Leistungen der physikalischen Therapie
422	Von Sozialleistungsträgern Von Selbstzahlern
43	Erlöse aus vor- und nachstationärer Behandlung
	Erlöse aus ambulantem Operieren nach § 115b SGB V
430	
431	Nutzungsentgelte (Kostenerstattung und Vorteilsausgleich) und sonstige Abgaben der Ärzte
	Nutzungsentgelte für wahlärztliche Leistungen
	Nutzungsentgelte für von Ärzten berechnete ambulante ärztliche Leistungen

Abb. 28: Erlösarten im Krankenhaus³⁹⁶

³⁹⁶ Quelle: Anlage 4 zur KHBV.

4.2.4 Leistungsrechnung in den deutschen Krankenhäusern

4.2.4.1 Definition und Aufgaben der Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern

Die Leistungsrechnung des deutschen Krankenhauses spiegelt die erbrachten Leistungen in den einzelnen Kostenstellen bzw. Leistungsbereichen differenziert nach stationärer und ambulanter Behandlung wieder. Sie dient sowohl internen als auch externen Aufgaben.

Intern hat die Leistungsrechnung die Aufgabe, einerseits die Ermittlung der Grundlagen der individuellen Leistungsfähigkeit des Krankenhauses zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit sowie zur Durchführung innerbetrieblicher Kostenkontrolle, andererseits die Ermittlung der sachgerechten Verteilungsschlüssel (Verteilung der Kosten der leistungserbringenden Kostenstellen auf die leistungsempfangenden Kostenstellen) durch die mengen- und wertmäßige Erfassung von innerbetrieblichen Leistungen durchzuführen.

Extern dienen die im Rahmen der Leistungsrechnung erfaßten Leistungsmengen als Grundlage für die Abrechnung dieser Leistungen mit den Kostenträgern (Patienten, gesetzliche Krankenkassen, private Krankenversicherungen oder sonstige Dritte). Andererseits dient die Leistungsrechnung zur Erfüllung der rechtlichen Erfordernisse, wobei jedes deutsche Krankenhaus nach § 8 KHBV zur Führung einer Leistungsrechnung verpflichtet ist, die eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit ermöglichen.³⁹⁷

4.2.4.2: Erfassung und Bewertung der Leistungen in deutschen Krankenhäusern

Die Leistungsdokumentation in den deutschen Krankenhäusern hat sich auf die vom Gesetzgeber vorgeschriebene Mindestanforderungen beschränkt.³⁹⁸ Gemäß dem gesetzlich geforderten Kostenzurechnungskonzept nach § 8 KHBV sieht dieses in einigen Krankenhausbereichen eine äußerst genaue Leistungserfassung

³⁹⁷ Erst eine Gegenüberstellung der Kosten und Leistungen ermöglicht Rückschlüsse auf die Angemessenheit von Personal- und Sachkostenentwicklungen. Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1992). S. 177-178.

vor,³⁹⁹ wonach die Leistungen wie die Kosten verursachungsgerecht nach Kostenstellen (Kontenrahmen Nr. 9) zu erfassen sind.⁴⁰⁰ Davon sind nur die in den Pflegefachbereichen erbrachten ärztlichen und pflegerischen Einzelleistungen (Kontengruppen Nr. 93 u. 95) ausgenommen worden,⁴⁰¹ weil der Aufwand ihrer Erfassung zu aufwendig und wirtschaftlich nicht vertretbar ist.⁴⁰² Für Zwecke der Leistungsrechnung sollen die Leistungen eines Krankenhauses nach bestimmten Maßeinheiten erfasst werden. Das stellt Tab. 16 dar.

Kostenstellen	Art der zu erfassenden Leistungen
Werkstätten	Zahl der Arbeitsstunden
Speisenversorgung	Zahl der Beköstigungstage, unterteilt nach Patienten, Personal und Sonstige sowie nach Normalkost, Schonkost und Diätkost
Wäscheversorgung	Kilogramm Schmutzwäsche (trocken)
Bettzentrale	Zahl der gereinigten und aufgerüsteten desinfizierten Betten
Zentraler Reinigungsdienst	Quadratmeter Nutzfläche, unterteilt nach der Intensität der Reinigung und dem Reinigungsturnus
Innerbetriebliche Transporte	Zahl der Arbeitsstunden
Lager	Verbrauch
Apotheke	Arzneimittelverbrauch
Zentrale Sterilisation	Zahl der sterilisierten Güter in der örtlich fest gelegten Zusammenstellung
Röntgendiagnostik und -therapie Nuklear diagnostik und -therapie	Zahl der angeforderten und erbrachten Leistungen entsprechend dem Gebührenverzeichnis der Gebührenordnung

³⁹⁸ Vgl. Strehlau-Schwoil, H. (1993), S. 216.

³⁹⁹ Vgl. Schmidt, K. J., Heuser, U.: Das neue Fallpauschalen, Kalkulationsschema, Einfach aber ungenau, in: das Krankenhaus, 10/ 1993, S. 475.

⁴⁰⁰ Vgl. § 8 Abs. 2 Nr. 3 KHBV.

⁴⁰¹ Bundesministerium für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.): Konzept der Kosten- und Leistungsrechnung, Nr. 2.7.

⁴⁰² Als Beispiel können die erfassten Leistungen der Kostenstelle „913 Versorgung mit Energie, Wasser, Brennstoffen“ nur mit einer Zuordnung nach der Verbrauchsmessung (in kWh, m³, kcal) weiterverrechnet werden.

Laboratorium Funktionsdiagnostik Sonstige diagnostische Einrichtungen Anästhesie OP- Bereich	für Ärzte (GOÄ) bzw. dem Krankenhaustarif der Deutschen Krankenhausgesellschaft für ambulante Leistungen und stationäre Nebenleistungen (DKG- NT)
Kreißzimmer	Zahl der Geburten, unterteilt nach Spontangeburt, Vakuum- Extraktionen, Zangengeburt und Schnittentbindungen
Physikalische Therapie Sonstige therapeutische Einrichtungen	Zahl der angeforderten und erbrachten Leistungen entsprechend dem Leistungsverzeichnis des DKG- NT
Pathologie Ambulanzen	Zahl der angeforderten und erbrachten Leistungen entsprechend dem Gebührenverzeichnis der GOÄ. unterteilt nach Leistungen des Krankenhausarztes, Notfall- Leistungen als Institutsleistungen und Institutsleistungen für sonstige Dritte.

Tab. 16: Leistungserfassung des Krankenhauses.⁴⁰³

Die erfassten Leistungen sollen in der Leistungsrechnung bewertet werden. In deutschen Krankenhäusern sollen die Leistungen in Form von Punktzahl unter einem Verfahren wie folgt bewertet werden:⁴⁰⁴ Nach den Ansätzen der GOÄ bzw. dem Krankenhaustarif der Deutschen Krankenhaus-Gesellschaft für ambulante Leistungen und stationäre Nebenleistungen (DKG-NT) (z. B. für Leistungen der Kontengruppen 92), oder der Leistungsrelation sowie nach Äquivalenzziffern, i.V.m. § 16 BPflV, auf Grund von Arbeitsablauf- und Zeitanalysen oder abgeleitet aus dem Verhältnis der Ansätze einer Gebührenordnung bzw. eines Tarifes oder anderer Maßstäbe (z. B. Bundesmantelvertrag Ärzte (BMÄ) oder Einheitliche Bewertungsmaßstab für ärztliche Leistungen (EBM)) zueinander.⁴⁰⁵

⁴⁰³ In Anlehnung an: Bölke, G., Schmidt-Rettig, B., (1988), S. 463.

⁴⁰⁴ Die Punkte berücksichtigen die Gewichtung der einzelnen Leistungen, die Multiplikation der Punkte mit der Anzahl jeder Leistung ergibt die Gesamtpunktzahl einer Leistungsstelle.

⁴⁰⁵ § 16 Abs. 2 lautet: „... Für die Entgelte sind Bewertungsrelationen in Form von Punktezahlen zu vereinbaren.“ § 16 Abs. 4 lautet: „Die Vertragsparteien auf Landesebene geben den Vertragsparteien rechtzeitig die Punktwerte und die sich daraus ergebende Höhe der Entgelte, die nach Abs. 2 vereinbarten Entgelte und deren Bewertungsrelationen und Entgelthöhe sowie das Entgelt nach Abs. 3 nach deren Genehmigung bekannt. Vgl. Bölke, G., Schmidt- Rettig, B., (1988), S. 465-468.

4.2.4.3 Leistungsstatistik in den deutschen Krankenhäusern

Daten und Informationen der im Krankenhaus erbrachten Leistungen, die gemäß § 17 Abs. 4 BPflV und Anlage 3 BPflV in der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) gefordert sind, legen die Belegungsdaten des Krankenhauses (L1 und L3 der LKA), die Diagnosenstatistik (L4 der LKA) und die Operationsstatistik (L5 der LKA), Versorgungsstatistiken (S5 LKA) und Leistungsstatistiken für medizinischen Institutionen vor.

Die Teile L1 und L3 enthalten die in Abb. 29 dargestellten Belegungsdaten für das Krankenhaus insgesamt und differenziert nach Fachabteilungen.⁴⁰⁶

lfd. Nr.	Belegungsdaten	Vereinbarung für den aufenden Pflegesatzzeitraum	Pflegesatzzeitraum	
			Forderung	Vereinbarung
	1	2	3	4
1	Planbetten mit Intensiv			
2	Planbetten ohne Intensiv			
3	Nutzungsgrad der Planbetten			
4	BT im Budgetbereich			
5	davon: BT für Patienten mit SE			
6	davon: BT für teilstationäre			
7	Patienten			
8	Verweildauer (Nr.4: Nr.13 und 17)			
9	Belegungstage FP-Bereich			
10	Aufnahmen			
11	Entlassungen			
12	davon: Verlegungen nach außen			
13	Fälle mit nur vorstat. Behandlung			
14	Vollstat. Fälle im Budgetbereich			
15	davon: Kurzlieger			
16	davon: mit vorstationäre			
17	Behandlung			
18	davon: mit nachstationäre			
	Behandlung			
	Teilstat. Fälle m Budgetbereich			
	Fälle mit Fallpauschalen			

Abb. 29: Belegungsdaten des Krankenhauses⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Der Teil 2 enthält Statistiken über das Personal des Krankenhauses.

⁴⁰⁷ Quelle: Teil L1 Anlage 3 zu § 17 Abs. 4 BPflV.

Teil L4 der LKA enthält die Diagnosenstatistik, insbesondere die Anzahl der Operationen, die Anzahl der je Fachabteilung entlassenen Patienten sowie Verweildauer und Alter und Struktur der Patienten.

Statistiken über die Versorgungsleistungen sind in Teil S5 der LKA (Abb. 30) dargestellt.

Lfd. Nr.	Versorgungsleistungen
	1. Versorgung mit Wasser, Energie, Brennstoffen
1	- Strom in Kwh
2	- Wasser in cbm
3	- schweres Heizöl in t
4	- leichtes Heizöl in l
5	- Kohle in t
6	- Gas in Kwh
7	- Fernwärme in t-Dampf
	2. Wäscheversorgung
8	Kilogramm Schmutzwäsche für
	- Krankenhaus
	- angegliederte Bereiche
	- Sonstige
	3. Speisenversorgung
	Beköstigungstage für:
11	- Patienten
12	- Personal
13	- sonstige
14	davon: - Vollkost
15	- Schonkost
16	- Diät

Abb. 30: Versorgungsleistungen im Krankenhaus⁴⁰⁸

Die Statistiken der Leistungen der medizinischen Institutionen sind in der neuen Bundespflegesatzverordnung nicht vorgesehen.⁴⁰⁹ Aber es ist jedoch auf Grund des neuen Vergütungssystems erforderlich, diese Leistungsartenstatistiken zuzuweisen und zu bewerten. Sie können in getrennter Aufzeichnung für Leistungen der ambulanten und stationären Bereiche erfasst und über die Ziffern nach der GOÄ und dem DKG-NT bewertet werden (Abb. 31).

⁴⁰⁸ Quelle: Teil S5 Anlage 3 zu § 17 Abs. 4 BpflV.

⁴⁰⁹ In der BpflV a.F. wurde bis 1995 eine Leistungsstatistik für alle medizinischen Institutionen vorgeschrieben. Anlage 2 zur § 16 Abs. 4 BpflV a.F., Teil L2 des Kosten- und Leistungsnachweises.

Lfd. Nr.	Leistungsarten	Leistungen für stationäre Bereiche		Leistungen für ambulante Bereiche		Gegühren-Tarif- Nummer GOÄ/ DKG- NT /
		Anzahl	Punkte	Anzahl	Punkte	
		2	3	4	5	
	I. Röntgenleistungen u. Anwendung radioaktiver Substanzen					
1	1. Strahlendiagnostik					5000- 5041, 5090-
2	a) Röntgen Gruppen 1 (Skelett)					5126
3	b) Röntgen Gruppen 2 (Brust, Mangeln, Darm)					5130- 5192
4	c) Röntgen Gruppen 3 (Urologie)					5192- 5242
5	d) Röntgen Gruppen 4 (Angiographie)					5250- 5251, 5265- 5266
6	e) Röntgen Gruppen 5 (sonstige Sozialuntersuchungen)					5050- 5082, 5255- 5262, 5275- 5342
7	f) Röntgen Gruppen 6 (CT, NMR)					5343- 5345
7	2. Anwendung radioaktiver Substanzen (Radionuklide).					
9	a) Diagnostische Leistungen					5400- 5479
10	- In-vivo Untersuchungen					5500- 5512
11	- In-vitro Untersuchungen					5520- 5540
	b) Therapeutische Leistungen					5550- 5635
	3. Strahlentherapie					5640- 5845
12	a) Weichstrahlentherapie					
	b) Hartstrahlentherapie					
13	II. Diagnostik					
	1. Innere Medizin					610, 612
14	a) Ganzkörper- plythysmographische Bestimmung					611
15	b) Bestimmung der Lungendehnbarkeit (Compliance)					620, 621, 622 628, 629, 630, 632 631
16	c) Oszillographische/rheographi- sche Untersuchungen					641, 642
17	d) Herzkatheter					
18	e) Anlegen eines Schrittmachers					643
19	f) Verschluß- plethysmographische					677, 678
20						
21						

22	Untersuchungen				676, 682, 683
23	g) Gefäßdiagnostik mittels Ultraschall-Koppler-Technik				687, 688 700, 701
24	h) Endoskopien				404, 408
25	- Bronchoskopien - Gastroskopien - Koloskopien - Laparoskopien				827
26	i) Sonographien				838, 839
27	2. Neurologie				
28	a) Elektroenzephalographische Untersuchungen				1110-1111
38	b) Elektromyographische Unter- suchungen				700-701, 1155, 1156 404-407
39	3. Geburtshilfe				
	a) Hysteroskopie				
	b) Laparoskopien/Pelviskopien				
	c) Sonographien				
40	III. Laboratoriumuntersuchungen				3500-3890
41	<u>1.</u> Qualitative und quantitative physikalisch-chemische				3900-3920
42	Untersuchungs- methoden (einschließlich enzym-				3951-4020 4051-4080, 4101-
43	immunologischer				4128, 4130-4181
44	Untersuchungen				4200-4205, 4210,
45	<u>2.</u> Elektrophonetische und chromatographische Trennverfahren				4215-4226 4230-4242
46	<u>3.</u> Gerinnungsphysiologische				4301-4545
47	Untersuchungsmethoden				
48	<u>4.</u> Mikroskopische Untersuchungsmethoden				4600-4770 4800-4816
49	<u>5.</u> Komplexuntersuchungen				4850-4852 4870-4873
50	<u>6.</u> Funktionsprüfungen				
51	<u>7.</u> Serologisch-immunologische Untersuchungsmethoden				9076, 9128-9146
	<u>8.</u> Mikrobiologische Untersuchungsmethoden				9067, 9071-9075, 9077-9127, 9300-
52	<u>9.</u> Histologie				9301
53	<u>10.</u> Zytologie				9000-9062, 9068-
	<u>11.</u> Zytogenetik				9069
	IV. Physisch- medizinische Leistungen				9147-9213
	Krankengymnastische				452-463

Behandlungen					469-477
Massage					450, 451, 478, 479, 480-495
Medizinische Bäder					
Sonstige					
V. Anästhesieleistungen					
Kombinationsnarkosen					
Kaudal-Spinal- oder					
Peridural-					
anästhesien					
Sonstige					

Abb. 31: Leistungsstatistik für medizinische Institutionen.⁴¹⁰

Weitere Leistungsstatistiken können auch nach den individuellen Anforderungen eines Krankenhauses durchgeführt werden, soweit Informationen (wie z. B. Zentralsterilisations-, Werkstatteleistungen oder Krankenhaustransporte) für Zwecke der exakten Kosten- und Leistungsrechnung bzw. der Wirtschaftlichkeitsbeurteilung benötigt werden.

4.3 Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern

Zur Erfüllung des Zweckes von homogener Zusammenstellung der Daten über alle Betriebe in allen Wirtschaftsbereichen hat der syrische Gesetzgeber einheitliche Anforderungen an die Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung bestimmt, um die Systeme und Verfahren des Rechnungswesens und der Kosten- und Leistungsrechnung zu vereinheitlichen

4.3.1 Kostenartenrechnung in syrischen Krankenhäusern

4.3.1.1 Definition und Aufgaben der Kostenarten

Abgesehen von der Notwendigkeit, sowohl für die zentrale Nationalverrechnung als auch für die Kosten- und Leistungsrechnung die Kostenarten-Kontierung vorzunehmen, hat der syrischen Gesetzgeber einen einheitliche Kontenrahmen definieren, der sowohl in der Finanzbuchführung als auch in der Kosten- und

⁴¹⁰ In Anlehnung an: Anlage 2 zur § 16 Abs. 4 BPfIV a.F., Teil L2 des KLA, und Heintze, J., Kehres, E. (1995), S. 81- 85.

Leistungsrechnung benutzt werden muss.⁴¹¹ Derartige Kostenarten sind auch ausführlich im SERS definiert, womit die Daten, die aus den Rechnungsinstrumente verschiedener Betriebe entnommen sind, transparent zusammengestellt und verglichen werden können.⁴¹²

Im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung sind die Kosten gemäß dem SERS nach Art der verbrauchten Kostenfaktoren gegliedert. Sie umfassen Kostenarten-Gruppen von Personalkosten, Materialkosten, produktionszweckabhängigen Kosten, Produktionszweck unabhängigen Kosten und Investitionskosten.

In einem Krankenhaus können die Kostenarten-Gruppen von Personalkosten, Materialkosten, Behandlungs- und pflegezweck-abhängige Kosten, Behandlungs- und pflegezwecke-unabhängige Kosten und Investitionskosten unterschieden werden.

4.3.1.2 Erfassung der Kostenartenrechnung in syrischen Krankenhäusern

Die im Kontenrahmen des SERS nach Art der verbrauchten Kostenfaktoren gegliederten Kostenarten sind in Kostenartengruppen (Personalkosten, Materialkosten, usw.) differenziert. Jede dieser Kostenartengruppen umfasst Untergruppen (z. B. werden die „Personalkosten“ in Löhne und Gehälter, Prämien und Sozialabgaben unterteilt). Die Kostenartenuntergruppen wiederum sind in detaillierte Kostenarten differenziert (so umfasst bspw. „Prämien“, Wohnen, Essen, usw.) Nach der Mindestanforderung des SERS sollen alle Betriebe ihre Kostenartengruppen und Kostenartenuntergruppen gemäß des vorgeschriebenen Kostenmusters differenzieren. Allerdings dürfen sie die detaillierten Kostenarten nach dem eigenen Bedarf bestimmen.

Analog zur Kontenrahmen des SERS könnten die folgende Kostenarten in einem syrischen Krankenhaus erfasst werden:

- *Personalkosten (Kontenartengruppe 31)*: Das Personal im Krankenhaus ist nach SERS in folgende Kategorien geordnet:

⁴¹¹ Die Kontenrahmen erfassen 9 Kontenklassen. Sie sind u. a. Kontenklassen 01 „Bilanz-Aktiva“, Kontenklassen 02 „Bilanz-Passiva“, Kontenklassen 03 „Kosten“, Kontenklassen 04 „Leistungen“ und Kontenklassen 05 bis 09 „Kostenstellen“.

⁴¹² § 4 Abs. 1 SERS (Übersetzung der Verfasser". . Die Kostenarten sollen nach den Kontenrahmen dieses Gesetzes in den homogenen Gruppen klassifiziert werden. Sie sind zur Erfüllung der Zwecke der Nationalverrechnung und der interne Verrechnung geeignet ."

- a. Personal der „Produktionsabteilungen“, Ärzte und Pflegern der Pflegefachbereiche,
- b. Personal der „Produktionsentlastungen“, Ärzte, Pflegern sowie Funktionpersonal der medizinischen Institutionen sowie Versorgungseinrichtungen und
- c. Personal der Wirtschafts- und Verwaltungsbereiche.

Dienstarten der Personalkosten und ihre Struktur im syrischen Krankenhaus sind in Tab. 17 dargestellt:

Dienstarten der Personalkosten	Struktur
Ärztlicher Dienst der Pflegefachbereiche	26%
Pflegedienst der Pflegefachbereiche	19%
Ärztlicher Dienst der Institutionen	7%
Pflegedienst der Institutionen	11%
Medizinisch- technischer- und Funktionsdienst	9%
Wirtschafts- und Versorgungsdienst	4%
Technischer Dienst	8%
Klinisches Hauspersonal und Verwaltungsdienst	10%
Personal der Ausbildungsstätten	4%
Sonstiges Personal	2%
	100%

Tab. 17: Dienstarten der Personalkosten.⁴¹³

Die Personalkosten erfassen nach dem SERS Löhne und Gehälter, Prämieren und Gesetzliche Sozialabgaben.

Löhne und Gehälter sind monetäre Entlohnungen für das Personal. Dabei soll für Informierenszwecke zwischen Löhnen und Gehältern für Werk-, Urlaubs- und Krankheitstage unterschieden werden, ebenso Löhne und Gehälter für ausländisches Personal.

Die Prämien sind Entlohnungen für das Personal in nicht-monitärer Formen. Sie umfassen Wohnungen, Essen, Krankenversicherungen Kleidungen, und

⁴¹³ In Anlehnung an: Universitätsklinik Damaskus (1998): Jahres Bericht 1997, Damaskus 4/ 1998, S. 10 und 15.

Transporte, die vom Arbeitgeber entrichtet und extra (nicht nach dem Betriebsbedarf) an das Personal kostenlos ausgegeben werden.

Gesetzliche Sozialabgaben beinhalten den Anteil der Rente und Sozialversicherungen, der vom Arbeitgeber abgetragen werden muss.

- *Materialkosten (Kontenarten-gruppen 32)*: Diese erfassen die Kosten aller Materialien, die im Behandlungs- und Pflegeprozess in Pflegefachbereichen oder medizinischen Institutionen benutzt werden müssen. Dazu zählen der medizinische Bedarf, Lebensmittel, Energie und Brennstoffe, Bekleidung, technischer Bedarf und wirtschaftlicher Bedarf.
- *Behandlungs- und Pflegezwecke abhängige-Kosten (Kontenartengruppe 33)*: Hier handelt es sich um die im Behandlungs- und Pflegeprozess benötigten Kosten, die nicht vom Krankenhaus-Personal oder –Einrichtungen, sondern durch fremde Einrichtungen anfallen werden. Wie Instandhaltung, Kosten der Leistungen bei Fremden, Transportkosten, Wasser und Strom, Post- und Telefonkosten.
- *(Kontenartengruppe 35)*: Diese Gruppe erfasst diejenigen Kosten, die nicht direkt von Behandlungs- und Pflegezwecke abhängig sind. Sie sind von den Kostenkomponente nach dem wertmäßigen Gesichtspunkt. Hier zu zählen Kosten wie Abschreibungen, Miete, Kalkulatorische Miete, Zinsen und Kalkulatorische Zinsen.

In Tab 18 sind die Kostenarten (Kontenarten-gruppen und Kostenarten-untergruppen) im syrischen Krankenhaus dargestellt.

Kontenartengruppen	Kostenarten-Untergruppen
31 Personalkosten	311 Löhne und Gehälter
	312 Prämien
	312 Gesetzliche Sozialabgaben
32 Materialkosten	321 Medizinische Bedarfs
	322 Lebensmittel
	323 Energie und Brennstoff
	324 Bekleidung

		325 Technische Bedarfs
		327 Wirtschaftliche Bedarfs
33 Behandlungs- und Pflegezweck-abhängigen Kosten		332 Instandhaltung
		333 Kosten der Fremdleistungen
		336 Transportkosten
		337 Wasser und Strom
		338 Post- und Telefonkosten
	34	
35 Finanzierungskosten und Sonstige Kosten		351 Abschreibungen
		352 Miete
		353 Kalkulatorische Miete
		355 Zinsen
		366 Kalkulatorische Zinsen

Tab. 18: Kostenarten im syrischen Krankenhaus.

4.3.2 Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern

4.3.2.1 Definition und Aufgaben der Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern

Die Einführung der Kostenstellen in syrischen Krankenhäusern ist gesetzlich im SERS vorgesehen. In dem Muster-Kontenrahmen des SERS sind die Kostenstellen, die von allen Betrieben benutzt werden müssen.

Die Kostenstellen in einem Betrieb werden in Produktions-, Produktionshilfs-, Vertriebs- und Verwaltungskostenstellen unterschieden.

Eine direkte Ermittlung aller Kostenarten hat das SERS als Aufgabe der Kostenstellenrechnung genannt. Da die gesamten Betriebsbereiche in Kostenstellen aufgeteilt werden, können alle Kosten als direkte Kosten an die Kostenstellen verrechnet werden.⁴¹⁴ Weitere Aufgaben der Kostenstellen sind die Kostenkontrolle

⁴¹⁴ Eine besondere Definition der direkten Kosten ist vom SERS verwendet worden, nach der sie an bestimmte Kostenstellen, aber nicht unbedingt nach Leistungseinheiten verrechnet werden müssen. Z. B. ist der Gehalt des Betriebsleiters direkte Kosten der Kostenstellen Verwaltung, obwohl er keine direkte Kosten aus dem Sinne der Leistungserstellung.

und Kostenplanung, da diese Kostenstellen gleichzeitig einzelne Verantwortungsbereiche darstellen.

4.3.2.2 Bildung der Kostenstellenrechnung in den syrischen Krankenhäusern

Das SERS hat die Kostenstellen nach dem Kriterium der Funktionsbereiche eines Industriebetriebs gebildet, womit die Kostenstellen in einem Betrieb nach den Produktion-, Produkthilfs-, Vertriebs- und Verwaltungsbereichen bestimmt werden.

Analog dazu sollen Kostenstellen eines syrischen Krankenhauses nach seinen Funktionsbereichen gebildet werden. D. h. die Kostenstellengruppen sollen nach Behandlungs- und Pflegebereichen, medizinische Institutionen, Versorgungseinrichtungen und Verwaltungsbereichen gebildet werden.⁴¹⁵

Nach dem Abrechnungsverfahren der Kosten- und Leistungsrechnung des SERS sind die Behandlungs- und Pflegekostenstellen als Hauptkostenstellen, medizinische Institutionen und Versorgungskostenstellen als Hilfskostenstellen und Verwaltungskostenstellen als Nebenkostenstellen zu behandeln.

Die Kostenstellen eines syrischen Krankenhauses können wie folgt dargestellt werden (Tab. 19)

Kostenstellen Nr.	Kostenstellenbezeichnung	Kostenstellen-Kategorie
5	Pflegekostenstellen	Hauptkostenstellen
501	Kinderkardiologie	
502	Allgemeine Nephrologie	
503	Kardiologie	
504	Lungen u. Bronchialheilkunde	
505	Pädiatrie	
506	Geriatric	
507	Hämatologie u. künst. Onkologie	
508	Infektion	
509	Gastroenterologie	
510	Allgemeine Chirurgie	

⁴¹⁵ Bislang gibt es in den Krankenhäusern keine Vertriebsinstitutionen, es kann sich allerdings um „Public Relation“ handeln.

511	Unfallchirurgie	
512	Kinderchirurgie	
513	Endoprothetik	
514	Thoraxchirurgie	
515	Handchirurgie	
516	Gefäßchirurgie	
6	medizinische Institutionen und Versorgungskostenstellen	Hilfskostenstellen
601	Röntgendiagnostik und -therapie	
602	Nuklear diagnostik und -therapie	
603	Laboratorien	
604	Funktionsdiagnostik	
605	Sonstige diagnos. Einrichtungen	
606	Anästhesie	
607	OP- Einrichtungen	
608	Physikalische Therapie	
609	Kreißzimmer	
610	Pathologie	
611	Ambulanzen	
612	Sonst. therap. Einrichtungen	
620	Speisenversorgung	
621	Wäscheversorgung	
622	Zentr. Reinigungsdienst	
623	Innerbetriebl. Transport	
624	Zentrale Sterilisation	
7	Vertriebskostenstellen	Nebenkostenstellen
701	P. R	
8	Verwaltungs-Kostenstellen	Nebenkostenstellen
801	Verwaltung	
9	Investitions-Kostenstellen ⁴¹⁶	Nebenkostenstellen
901	je Investitionsobjekt	

Tab. 19: Kostenstellen eines syrischen Krankenhauses.

⁴¹⁶ Bei Investitionskostenstelle handelt es sich nicht um eine Kostenstelle in Sinne der Kosten- und Leistungsrechnung, sondern um neues Investitionsobjekt (Vermögen). Das SERS hat diese Kostenstellen erstellt um alle Kosten, die zu einem neuen Vermögen, wie z.B. neue Abteilung oder neue Gerät zählen, separat ermittelt werden können.

4.3.2.3 Durchführung der Kostenstellenrechnung in syrischen Krankenhäusern

Nach der Ermittlung der Kosten in den gebildeten Kostenstellen, werden die Kosten der Produktion-, Produktionshilfs-kostenstellen, im Rahmen der Kostenstellenrechnung durchgeführt werden, da die Durchführung der Kostenrechnung ist grundsätzlich als Teilkostenrechnung zu konzipieren.

Analog dazu sind die im syrischen Krankenhaus angefallenen Kosten der Behandlungs- und Pflegekostenstellen 501-516 sowie der Medizinische-Institutionen-Kostenstellen 601-612 und Versorgungskostenstellen 620-624 im Rahmen der Kostenstellenrechnung zu behandeln.

Hingegen müssen die Kosten der Vertriebskostenstelle 701 und Verwaltungskostenstelle 801 außerhalb der Kostenrechnung zu Verrechnet werden, und zwar in der Ergebnisrechnung.

Und da die Investitionskostenstellen 9 keine Kostenstellen in Sinne der Kosten- und Leistungsrechnung darstellen, dürfen sie weder in die Kostenstellenrechnung noch in die Ergebnisrechnung eingehen. Sie sollen als Vermögenswert in der Bilanz ankommen.

Bei der Durchführung der Kostenstellenrechnung stellen die Behandlungs- und Pflegekostenstellen 501-516 Endkostenstellen und die medizinische-Institutionen-Kostenstellen 601-612 sowie die Versorgungskostenstellen 620-624 Vorkostenstellen dar. Die Kosten der Behandlungs- und Pflegekostenstellen werden direkt verrechnet sind, während die Kosten der Medizinische-Institutionen-Kostenstellen und Versorgungskostenstellen weiter auf die Behandlungs- und Pflegekostenstellen verteilt werden sollen. Als Grund der Verteilung hat das SERS vorgeschrieben, dass die Kosten der Produktionshilfskostenstellen nach dem tatsächlichen beanspruchten Abgang auf die Produktionskostenstellen verteilt werden müssen. Dies betrifft auch die Krankenhäuser, weil die Kosten der Medizinische-Institutionen-Kostenstellen als innerbetrieblichen Leistungen und die Kosten der Versorgungskostenstellen möglichst auf Grundlage vom tatsächlichen Verbrauch auf die Behandlungs- und Pflegekostenstellen und auf Grundlage von Verteilungsschlüsseln (wenn keine tatsächliche Relation möglich ist) verteilt werden.

4.3.3 Kostenträgerrechnung in syrischen Krankenhäusern

4.3.3.1 Kostenträgerstückrechnung in den syrischen Krankenhäusern

Der syrische Gesetzgeber hat keine Kostenträgerstückrechnung vorgesehen. Nach dem SERS sollen in der Kostenstellenrechnung verrechnete Kosten jeder Kostenstelle auf die den in der selben Kostenstelle erstellten Leistungseinheiten verteilt werden.⁴¹⁷

Analog dazu sollen in den syrischen Krankenhäuser nach SERS die Kosten jeder von den Behandlungs- und Pflegebekostenstellen auf den in derselben Kostenstelle erstellten Leistungseinheiten verteilt werden.

Die Problematik hierbei ist die Verwendung des Divisionsverfahrens, da die Leistungen des Krankenhauses, aber auch einer Krankenhaus-Kostenstelle heterogen sind. Damit ist eine Bestimmung der Leistungseinheiten eines Krankenhauses oder einer Krankenhaus-Kostenstelle schwierig. Während in der Praxis eines staatlichen Krankenhauses in Syrien für Statistikzwecke die Gesamtkosten einer Kostenstellen auf „Patient/Tag“ als Leistungseinheit dividiert werden, wird hingegen in der Praxis der privaten Krankenhäuser jeder Patient (Einzelfall) als Kalkulationsobjekt behandelt.

4.3.3.2 Kostenträgerzeitrechnung in syrischen Krankenhäusern

Die Kostenträgerzeitrechnung ist nach SERS im Rahmen der Ergebnisrechnung (Erfolgsrechnung) zu betrachten. Das SERS hat in seinem Kontenrahmen (Kontenklasse 4) die verschiedenen Erlöse des Betriebs bestimmt, wobei es zwischen Erlöse aus Betriebsleistungen und anderen weiteren Leistungen unterscheidet.

Das SERS hat dafür gesorgt, dass die Kostenträgerzeitrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren durchgeführt werden kann. Somit werden die nach

⁴¹⁷ SERS hat Leistungseinheit als Messgröße definiert, die die Leistung einer Kostenstelle, einer Produktionsstufe oder des Betriebs determinieren. Sie kann nach Stückzahl, Gewicht oder Länge in Fall der Konformität der Leistungen ermittelt werden. Und wenn die Leistungen nicht identisch sind, können sie nach einem von den Kostenfaktoren (z. B. Arbeitsstunden) oder einer annähernden Messgröße ermittelt werden. In der Praxis der syrischen Krankenhäuser ist eine Meßgröße von Patienten/Tag zur Anweisung der Krankenhausleistungen zu benutzen. Vgl. §17 Abs. 1 SERS.

Kostenarten gegliederten Gesamtkosten und Gesamterlöse eines Betriebs entsprechend der Gewinn- und Verlustrechnung gegenübergestellt.

Entsprechend können in einem syrischen Krankenhaus für Zweck der kurzfristigen Erfolgsrechnung sich diejenigen Erlösarten ergeben, die in Tab. 20 dargestellt.

Erlösarten-Gruppen	Erlösarten-Untergruppen
41 Erlöse aus Krankenhausleistungen	410 Erlöse der Kinderkardiologie 411 Erlöse der Allgemeine-Nephrologie 412 Erlöse der Lungen u. Bronchialheilkunde 413 Erlöse der Pädiatrie 414 Erlöse der Chirurgie 415 Erlöse der Endoprothetik . .
42 Erlöse der Wahlleistungen.	421 Erlöse der ärztlichen Wahlleistungen 422 Erlöse der sonstigen Wahlleistungen (Telefon, TV, Unterkunft)
43 Erlöse aus Leistungen für Dritten	431 Vergütung der Leistungen für andren Krankenhäuser 431 Erlöse der vergüteten wissenschaftlichen Untersuchungen
44 Erlöse aus verkauften Waren	441 Erlöse der eigenen Apotheke
46 Ausschüsse	451 staatliche Ausschüsse 452 Ausschüsse von Kommunen oder Organisationen
49 sonstige Erlöse	491 Erlöse aus Sonstigem

Tab 20: Erlösarten im syrischen Krankenhaus

5 Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

Alle für erwerbswirtschaftliche Sach- oder Dienstleistungsbetriebe entwickelten Kostenrechnungssysteme stehen auch für Krankenhausbetriebe zur Verfügung. Das Kostenrechnungssystem dient der orientierten Zurechnung von Kosten zu bestimmten Bezugsgrößen. In dieser allgemeinen Definition eines Kostenrechnungssystems werden die Probleme offensichtlich, die bei der Unterscheidung von

Kostenrechnungssystemen auftreten.⁴¹⁸ Wie Kosten zu definieren sind, nach welchen Prinzipien diese Kosten zu verteilen sind und wie Rechenregeln für ein Kostenrechnungssystem ausgestaltet werden sollen, sind einige der offenen Probleme einer Theorie der Krankenhaus-Kostenrechnung.

5.1 Allgemeine Betrachtungen an Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

Kostenrechnungssysteme lassen sich nach verschiedenen Kriterien bilden. In der Literatur und praktischen Anwendung werden Kostenrechnungssysteme vor allem nach zwei Kriterien unterschieden:

- dem Zeitbezug der Kosten und
- dem Umfang der Kostenzurechnung auf eine Leistungseinheit.

Die Kombinationsmöglichkeiten, die sich daraus ergeben, sind in Abb. 32 dargestellt.

Kostenrechnungssysteme	Istkostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
Vollkostenrechnung	Vollkostenrechnung auf Istkostenbasis	Vollkostenrechnung auf Normalkostenbasis	Vollkostenrechnung auf Plankostenbasis
Teilkostenrechnung	Teilkostenrechnung auf Istkostenbasis	Teilkostenrechnung auf Normalkostenbasis	Teilkostenrechnung auf Plankostenbasis

Abb. 32: Systeme der Kostenrechnung im Überblick⁴¹⁹

Die Auswahl des für einen bestimmten Betrieb optimalen Kostenrechnungssystems orientiert sich am Rechnungszweck, den technisch-organisatorischen Betriebsgegebenheiten sowie den rechtlichen Rahmenbedingungen. Es sollte sich aber auch mit der Entwicklung des Betriebsprozesses entwickeln.⁴²⁰

⁴¹⁸ Vgl. Leonhardt, J. (1988), S. 19.

⁴¹⁹ In Anlehnung an Steger, J: Kosten- und Leistungsrechnung, München, 1996, S. 130.

⁴²⁰ Toso, M. E. (1994): The Value of a Cost Accounting System, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 6.

Um eine Empfehlung für ein bestimmtes Kostenrechnungssystem für Krankenhausbetriebe geben zu können, müssen die Fragen wie z. B. nach den Adressaten, dem Zwecke und dem Rhythmus der Erstellung sowie der benötigten Informationen beantwortet werden.⁴²¹ Soweit die Kosten- und Leistungsrechnung mehrere Rechnungszwecke zu erfüllen hat, kann das auch die Verwendung unterschiedlicher Wertansätze für die eingesetzten Produktionsfaktoren bedeuten. Dies gilt auch für die in Krankenhäusern anzuwendenden Kostenrechnungssysteme.⁴²² Dabei muss jedes Krankenhaus eine individuelle Entscheidung treffen, welches Kostenrechnungssystem nach Studien und Erfahrungen zu verwenden ist.⁴²³

5.1.1 Zeitbezogene Systeme

Nach dem zeitlichen Bezug der verrechneten Kosten (vergangenheitsbezogene oder zukunftsorientierte Kosten) sind Ist-, Normal- und Plankostenrechnung zu unterscheiden. Die Verwendung von Kosten mit unterschiedlichem Zeitbezug dient neben der Vereinfachung des Abrechnungsvorgangs hauptsächlich der Verbesserung der Kostenkontrolle. So hat sich aus der Istkostenrechnung erst die Normalkostenrechnung und schließlich die Plankostenrechnung entwickelt. Die zeitbezogenen Kostenrechnungssysteme stellen den Istkosten der Abrechnungsperiode als Kontrollmaßstab jeweils verschiedene Kosten gegenüber, so dass sich verschiedene Vergleiche ergeben.⁴²⁴

5.1.1.1 Istkostenrechnung

In der Istkostenrechnung werden die tatsächlich angefallenen Kosten verrechnet. Die Kostenrechnung wird am Ende einer Rechnungsperiode erstellt und dient als Ergebnisrechnung dem Ausweis des tatsächlichen Erfolgs sowie als Nachkalkulation der nachträglichen Ermittlung der Selbstkosten der einzelnen Kranken-

⁴²¹ Vgl. Leonhardt, J. (1988), S. 24.

⁴²² Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 43

⁴²³ Vgl. Davis Weintraub, L., Dube, R. J. (1994): *Alternative Costing Methods in Health Care*, in: Finkler, S. A. (Edit.), *Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations*, New York, 1994, S. 118.

⁴²⁴ Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 172.

hausleistung. Hauptzweck der Istkostenrechnung ist die Feststellung der effektiven Kosten einer Kostenstelle oder eines Kostenträgers.⁴²⁵

Aus dem System der Istkostenrechnung ergibt sich die Möglichkeit des Zeit- und Betriebsvergleichs. Im Zeitvergleich (Ist- Ist- Vergleiche) werden Istkosten zweier verschiedener Periode verglichen. Der Aussagewert ist gering, da die Kosten der Vergleichsperiode bereits selbst durch Zufälligkeiten und Unwirtschaftlichkeit überhöht sein können, ohne dass diese feststellbar sind.

Im Betriebsvergleich können Istkosten derselben Periode, aber verschiedener Betriebe verglichen werden. Dabei tritt das Problem der Vergleichbarkeit der Betriebe auf. Wenn als Vergleichsmaßstab Durchschnittszahlen der gesamten Branche verwendet werden, ist die Aussagekraft dadurch eingeschränkt, dass der fiktive Durchschnittsbetrieb eben doch nicht mit dem Einzelbetrieb vergleichbar ist.⁴²⁶

5.1.1.2 Normalkostenrechnung

Der Normalkostenrechnung liegen Durchschnittswerte der Vergangenheit zugrunde. Dabei kann die Durchschnittsbildung für die Preise und Mengen erfolgen. Die Kostennormalisierung erleichtert und beschleunigt die Abrechnungsarbeit und schaltet die Zufallsschwankung der Kosteneinflussfaktoren aus. Die Normalkostenrechnung – im Krankenhauswesen der USA mittlerweile der Regelfall – arbeitet mit Kostenstandards. Für die einzelnen Kostenarten werden feste Verrechnungspreise verwendet.⁴²⁷

Die Normalkostenrechnung kann sowohl als starre als auch als flexible Rechnung durchgeführt werden. Die starre Normalkostenrechnung weist die Kosten für eine geplante Beschäftigung aus und trennt die geplanten Kosten nicht in fixe und variable Kosten. In der flexiblen Normalkostenrechnung werden die Einflüsse von Beschäftigungsschwankungen auf die Kostenhöhe berücksichtigt, während sie als

⁴²⁵ Vgl. Hentze, J. Kehres, E. (1995), S. 29.

⁴²⁶ Vgl. Freidank, C. (1994). S. 187-188.

⁴²⁷ Vgl. Hildbrand, R. (1988), S. 440.

starre Normalkostenrechnung einfacher ist, ermöglicht die flexible Normalkostenrechnung eine verfeinerte Kostenkontrolle.⁴²⁸

Vorteile der Normalkostenrechnung ergeben sich einerseits durch die Vereinfachung der Betriebsabrechnung und der Vorkalkulation. Andererseits bietet die Normalkostenrechnung Ansatzpunkte für eine Wirtschaftlichkeitskontrolle, da sie einen Normal-Ist-Vergleich ermöglicht, indem die Abweichung zwischen Normal- und Istkosten durch den Vergleich der Istkosten mit dem aus dem Durchschnitt der Istkosten mehrerer vergangener Perioden gewonnenen Normalkosten analysiert werden. Zwar sind Zufälligkeiten aus den Normalkosten weitgehend eliminiert, sie können aber weiterhin nicht feststellbare Unwirtschaftlichkeiten enthalten und sind damit als Maßstab für die Kostenkontrolle ungeeignet.⁴²⁹

5.1.1.3 Plankostenrechnung

Die Plankostenrechnung begegnet den Mängeln der Ist-Kostenrechnung. Sie hat das Ziel, die Zufallsschwankungen im Kostenanfall zu isolieren und die hauptsächlichlichen Verursachungsgrößen im Güter- und Leistungsverzehr aufzudecken.⁴³⁰

Mit der Anwendung eines Kontroll- und Steuerungsinstrumentes erfüllt die Kostenrechnung nur dann die ihr gestellte Aufgabe, wenn sie sich nicht nur auf die Analyse der Vergangenheit beschränkt, sondern zusätzlich eine Kostenplanung einbezieht. Dieser Forderung wird nur eine zukunftsorientierte Plankostenrechnung gerecht. Im Gegensatz zur vergangenheitsorientierten Istkostenrechnung ist die Plankostenrechnung ein zukunftsorientiertes Kostenrechnungssystem, das im Rahmen von Abweichungsanalysen Kostenabweichungen zwischen geplanten und tatsächlich entstandenen Kosten ermittelt und analysiert.⁴³¹ Aus der Analyse der Abweichungen werden Erkenntnisse für die Steuerung und Rationalisierung des Krankenhausprozesses gewonnen.⁴³² Da der Gewinn als „Meßlatte“ für den Erfolg

⁴²⁸ Vgl. Freidank, C. (1994), S. 195.

⁴²⁹ Vgl. Haberstock, L. (1998), S. 174-175.

⁴³⁰ Vgl. Rippel, W. H., Posinisky, R. (1987), S. 347.

⁴³¹ Plankosten sind die im Voraus methodisch bei ordnungsgemäßigem Betriebsablauf als erreichbar betrachteten, mit Planpreisen (soweit bestimmbar) bewerteten leistungsbezogenen Kostengüterverbräuche, die Norm- und Vorgabecharakter besitzen. Vgl. Hummel, S., Männel, W. (1986), S. 47.

⁴³² Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 21-40.

im Krankenhaus weitgehend ausscheidet, ist die Budgetierung mit Plan- Ist-Vergleich wohl das einzige Mittel, das nicht nur eine Dokumentation der Kosten, sondern auch deren Beeinflussung ermöglicht.⁴³³

Die flexible Plankostenrechnung verlangt darüber hinaus die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit durch einen Vergleich der Soll- und Istkosten. Die Sollkosten setzen sich additiv zusammen aus den geplanten fixen Kosten und den auf die Ist-Beschäftigung umgerechneten variablen Kosten, die als proportional angenommen werden. Dabei werden die aus den Plankosten einer Periode abgeleiteten Sollkosten mit den Istkosten derselben Periode verglichen.⁴³⁴ Durch den Vergleich von Soll- und Istkosten ist eine wirksame Kostenkontrolle nach Kostenstellen und Kostenarten möglich. Dabei werden die Kostenabweichungen in Preisabweichungen, Verbrauchsabweichungen und Beschäftigungsabweichungen aufgespalten.⁴³⁵ Somit ist eine wichtige Zielsetzung der flexiblen Plankostenrechnung die Intensivierung der Wirtschaftlichkeitskontrolle. Eine flexible Plankostenrechnung ist um so wichtiger, je höher der Anteil der variablen Kosten an den Gesamtkosten ist. Sie ist daher im Krankenhaus wegen des dort zumeist sehr hohen Fixkostenblocks nur in Teilbereichen sinnvoll.⁴³⁶

5.1.2 Zurechnungsbezogene Systeme

Unabhängig davon, ob in einer Kostenrechnung Ist-, Normal- oder Plankosten verrechnet werden, können entweder alle anfallenden Kosten oder nur ein Teil der Kosten auf Kalkulationsobjekte, insbesondere Kostenträger, verrechnet werden. Danach sind Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung zu unterscheiden.

⁴³³ Vgl. Hildbrand, R. (1988), S. 438.

⁴³⁴ Vgl. Schlüchtermann, J., Gorschlüter, P. (1996), S. 100.

⁴³⁵ Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 185-192.

⁴³⁶ Vgl. Hildbrand, R. (1988), S. 442.

5.1.2.1 Vollkostenrechnung

In der traditionellen Vollkostenrechnung werden sämtlichen Kosten auf Leistungseinheiten zugerechnet (ohne Auflösung). Dabei werden die Gemeinkosten aufgeteilt (geschlüsselt) und die fixen Kosten künstlich proportionalisiert.⁴³⁷

In der modifizierten Vollkostenrechnung werden die Kosten aufgelöst. Grundlage ist die Trennung zwischen fixen und variablen Kostenbestandteilen unter dem Aspekt einer veränderten Beschäftigung. Es wird untersucht, ob die betrachteten Kostengröße bei einer Veränderung der Beschäftigungsgröße einen konstanten Verlauf aufweist und damit als fixe Kosten verhält oder ob bei einem veränderlichen Kostenverlauf variable Kosten vorliegen.⁴³⁸

Der Nachteil der Vollkostenrechnung besteht darin, dass hier Kosten auf Kostenträger verrechnet werden, die nach dem Verursachungsprinzip nicht zurechenbar sind. Bei dieser Kostenverrechnung ist das Verrechnungsprinzip durch das Durchschnittsprinzip bzw. das Kostentragfähigkeitsprinzip zu ergänzen.⁴³⁹

Darüber hinaus muss aus den zusätzlich aus Sicht der betriebsinternen Entscheidungsunterstützung abgeleiteten Aufgaben einer krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung die Erkenntnis gewonnen werden, dass die alleinige Installation eines Kostenrechnungssystems auf Vollkostenbasis nicht ausreicht, um für eine langfristige Existenzsicherung des Krankenhauses detaillierte Informationen zu liefern.⁴⁴⁰ Damit wird die parallele Installation eines Teilkostenrechnungssystems erforderlich.

⁴³⁷ Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984) S. 52-55.

⁴³⁸ Vgl. Koch, J. (1998), S. 143.

⁴³⁹ Nach dem Verursachungsprinzip dürfen nur die Kosten dem einzelnen Kostenträger zugerechnet werden, die dieser verursacht hat. Das Verursachungsprinzip kann demzufolge bei der Verrechnung der Fixkosten in der Kostenträgerrechnung nicht eingehalten werden, da nur die variablen Kosten verursachungsgerecht zugeordnet werden können. Im Durchschnittsprinzip geht es nicht darum, welche Kosten durch welche Leistungen verursacht werden, sondern welche Kosten im Durchschnitt auf welchen Kostenträger bzw. welches Bezugsobjekt entfallen. Im Falle eines Einproduktbetriebes werden alle Fixkosten durch die Anzahl der Leistungen dividiert. Bei der Verteilung der nicht verursachungsgemäß zurechenbaren Kosten, also im Wesentlichen der fixen Kosten, nach dem Tragfähigkeitsprinzip, wird auf die Belastbarkeit der Kostenträger abgestellt, d. h. die Kosten werden nicht verursachungsgerecht, sondern z. B. aufgrund des erzielbar hohen oder niedrigen Marktpreises des Kostenträgers verteilt. Vgl. Hentze, J., Kehres, E. (1995), S. 42, und Vgl. Keun, F. (1999), S. 165.

⁴⁴⁰ Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 542.

5.1.2.2 Teilkostenrechnung

Die Teilkostenrechnungssysteme lehnen die Zurechnung sämtlicher Kosten auf die Leistungseinheit generell ab. Sie unterscheiden sich aber durch den Umfang der Kostenzurechnung untereinander. Sie beschränken sich auf die Zurechnung der variablen Kosten je Kostenträger⁴⁴¹ und stellen somit entscheidungsorientierte Informationen für die Unternehmenssteuerung bereit.⁴⁴² Die Grundlage ist also hier nicht nur die Trennung von zeitabhängigen und leistungsabhängigen Kostenbestandteilen unter dem Aspekt einer veränderten Beschäftigung, sondern die alleinige Weiterverrechnung der leistungsabhängigen Kosten auf die Kostenträger bzw. auf die Leistungsarten. Die restlichen Kosten werden dabei lediglich im Rahmen einer betrieblichen Ergebnisrechnung in erweiterten Abrechnungskreisen berücksichtigt.⁴⁴³

Da die Teilkostenrechnung langfristige Entscheidungen und Kostenkontrolle und damit Aussagen der Vollkostenrechnung nicht ersetzen kann,⁴⁴⁴ und um die Informationen für Planungs-, Steuerungs- und Kontrollzwecke zu nutzen, muss das Teilkostenrechnungssystem analog zur Vollkostenrechnung auf Plan- und Istkostenbasis konzipiert sein.⁴⁴⁵ Kritikpunkten, dass die Anwendung eines Parallelkostenrechnungssystems zu mehr Aufwand führt, kann entgegengehalten werden, dass lediglich die Installation einen einmaligen Aufwand darstellt. Die laufende Erfassung der Daten erfolgt dann nur einmal für beide Systeme.

Die Grenzplankostenrechnung stellt eine Weiterentwicklung der flexiblen Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis dar, deren Rechnungsziel in der Bereitstellung von Kosteninformationen für kurzfristige Planung und Kontrolle besteht.⁴⁴⁶ Der entscheidende Unterschied zu einer Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis ist dabei, dass sowohl bei der Bildung von Verrechnungssätzen für innerbetriebliche

⁴⁴¹ Vgl. Gabele, E., Fischer, P. (1992), S. 205.

⁴⁴² Vgl. Rohrig, R., Schnee, S. (1995): Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträgerrechnung, in: Eichhorn, S., Schmidt- Rettig, B. (Hrsg.): Krankenhausmanagement im Werte- und Strukturwandel, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995, S. 299.

⁴⁴³ Vgl. Coenenberg, A. (1992), S. 114.

⁴⁴⁴ Vgl. Rohrig, R., Schnee, S. (1995), S. 303.

⁴⁴⁵ Vgl. Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995), S. 371.

⁴⁴⁶ Kilger, W. hat in Form der Grenzplankostenrechnung ein Instrument für eine fundierte Planung und Kontrolle auf Basis der Teilkostenrechnung geschaffen. Vgl. Troßmann, E. (1996), S. 226.

Leistung als auch bei der Ermittlung von Kalkulationssätzen nur die proportionalen Plankosten berücksichtigt werden.⁴⁴⁷

In der Teilkostenrechnungssysteme sind zwei Ausprägungen zu unterscheiden: Teilkostenrechnungssysteme auf Basis variabler Kosten und Teilkostenrechnungssysteme auf Basis von Einzelkosten.

Bei der Teilkostenrechnung auf Basis variabler Kosten werden lediglich die beschäftigungsproportionalen Kostenbestandteile (variablen Kosten) auf die Kostenträger verteilt. Hier können Fixkosten entweder als Block bei der Durchführung der Betriebsergebnisrechnung in einer Summe (einstufiges Direct Costing) ausgewiesen werden, womit der Vergleich zwischen den Erlösen und den variablen Kosten einen Deckungsbeitrag ermöglicht wird, der zur Steuerung des Erfolges geeignet erscheint. Die Fixkosten können auch in mehrere Blöcke aufgeteilt werden (mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung bzw. stufenweise Fixkostendeckungsrechnung). Hiermit kann eine Analyse und eine Darstellung des Fixkostenblocks sowohl bezüglich der zeitlichen Dimension als auch bezüglich der Zuordnung zu bestimmten Kostenträgergruppen ermöglicht werden.⁴⁴⁸

Bei der Teilkostenrechnung auf Basis von Einzelkosten werden nur die Einzelkosten den Kostenträger zugerechnet. Die relative Einzelkostenrechnung (Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung) löst sich von der Unterscheidung in variable und fixe Kosten. Durch Bilden von Bezugsgrößenhierarchien wird es möglich, alle Kosten an einer Stelle als Einzelkosten zu verrechnen. Einzelkosten entstehen in bestimmten Hierarchiestufen und sie können nicht nur bezogen auf den Kostenträger als Bezugsgröße, sondern auch im Hinblick auf andere Bezugsgrößen analysiert werden.

5.1.2.3 Ausgewählte Kostenverfahren in Krankenhaus

Die Auswahl über ein Kostenverfahren besteht nicht in einer Entscheidung für oder gegen die Voll- oder Teilkostenrechnung (noch weniger in einer Entscheidung

⁴⁴⁷ Vgl. Troßmann, E. (1996), S. 194.

⁴⁴⁸ Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1993), S. 214.

zwischen Zuschlagskalkulation oder Deckungsbeitragsrechnung), sondern in der Entscheidung für die Abrechnung der jeweils relevanten Kosten, d. h. in der Entscheidung für eine Relevanzkostenrechnung. Die Kostenrechnungstheorie hat mehrere Kostenrechnungsverfahren entwickelt, wobei für die unterschiedlichen Abrechnungszwecke ein geeignetes Instrument zur Verfügung stellen, aber nicht unbedingt ein Verfahren für alle Abrechnungszwecke darstellen.⁴⁴⁹ Bei der Entscheidung für ein bestimmtes Kostenrechnungsverfahren kommt es daher auf die spezielle Eignung dieses Verfahrens für die Erreichung des jeweiligen Abrechnungszieles an.⁴⁵⁰

In der Praxis der Krankenhäuser ist für Zwecke der Preisbildung sowie zur Erstellen des Kosten- und Leistungsnachweises eine Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis unverzichtbar.

Für Zwecke der Wirtschaftlichkeitsmessung und zur Steuerung des betrieblichen Geschehens müssen jedoch die Istkosten den Normalkosten gegenübergestellt werden, wobei der Normal-Istvergleich sämtlicher Leistungen einschließlich der Hilfs- und Nebenleistungen erfassen muss. Der Normal-Istvergleich von Deckungsbeiträgen reicht zur Wirtschaftlichkeitsmessung nicht aus, denn ein höherer Deckungsbeitrag kann sowohl auf höhere Erträge als auch auf geringere direkte Kosten zurückzuführen sein. Die Wirtschaftlichkeitsmessung im bedarfsdeckungswirtschaftlich ausgerichteten Krankenhaus erstreckt sich auf die sogenannte „Kostenwirtschaftlichkeit“, d. h. auf die Feststellung des sparsamen Mitteleinsatzes, nicht auf die Messung der „Erfolgswirtschaftlichkeit“ einzelner Leistungsarten, da die Krankenhäuser keine Sortimentspolitik betreiben können, sondern die zur Deckung des Bedarfs erforderlichen Leistungen ohne Rücksicht auf den finanziellen Leistungserfolg anbieten müssen. Da in den meistens Krankenhäusern alle Kosten über die Kostenstellenrechnung geleitet worden sind, können die Kosten auf Kostenträger unter Umgehung der Kostenstellenrechnung direkt zugeordnet werden. Die Teilkostenrechnung kann aber auch ohne eine Verrechnung von Kosten innerhalb des Kostenstellensystems durchgeführt werden.

⁴⁴⁹ Davis Weintraub, L., Dube, R. J. (1994), S. 114-115.

⁴⁵⁰ Vgl. Hübner, H. (1980), S. 161.

Für eine Teilkostenrechnung im Krankenhaus wird das Rechnen mit relativen Einzelkosten empfohlen, da dies Konzept die Kostenverantwortlichkeit in Vordergrund stellt und für die betriebliche Steuerung und Wirtschaftlichkeitskontrolle im Krankenhaus besonders geeignet ist.⁴⁵¹ . Das bedeutet, Kostenträgerrechnung, Wirtschaftlichkeitskontrolle und Steuerung des betrieblichen Geschehens erfolgen bei einer Teilkostenrechnung auf Basis der Kostenstelleneinzelkosten. Beispielsweise stellen die Personalkosten des Zentral-OP bezogen auf die einzelne Operation Gemeinkosten dar, da diese Kosten von der Entscheidung einer einzelnen Operation nicht abhängig sind. Andererseits sind diese Kosten Einzelkosten der Kostenstellen OP-Abteilung, da sie abhängig von der Entscheidung, einer OP-Abteilung zu betreiben, sind.

Wesentliche und besondere Merkmale der relativen Einzelkostenrechnung sind die von anderen Kostenrechnungssystemen abweichende Betrachtung von relativen Einzelkosten sowie die Vorgabe, Kosten im Form einer Grundrechnung ohne Zielorientierung der Auswertung zu erfassen. So wird im Sinne der relativen Einzelkosten zwischen Leistungskosten und Bereitschaftskosten unterschieden, wobei die Bereitschaftskosten (wie Personalkosten im oben genannten Beispiel) in ihrer zeitlichen Dimension (monatlich, Quartalsjahr oder Halbjahr) bis hin zu mehrperiodische Kosten aufgeschlüsselt werden. Dadurch ist für den Kostenverantwortlichen ein Instrument entstanden, dass auch geeignet ist, strategische Entscheidungen zu unterstützen.⁴⁵²

5.1.3: Prozesskostenrechnung als modernes Kostenrechnungsverfahren

Als modernes Kostenrechnungssystem wird in erster Linie die Prozesskostenrechnung als Ergänzung zu den traditionellen Kostenrechnungssystemen für Dienstleistungsunternehmen diskutiert.⁴⁵³

⁴⁵¹ Tuschen, K. H. (1988), S. 14

⁴⁵² Für die konkrete Aufgabenstellung der Kostenrechnung im Krankenhaus ist diese Differenzierung der Kosten in Leistungs- und Bereitschaftskosten so interessant, weil die Bereitschaftskosten einen hohen Anteil der Kosten im Krankenhaus sind. Vgl. Strehlau-Schwoll, H. (1993), S. 214-215.

⁴⁵³ Horvath, P., Mayer, R. (1995): Konzeption und Entwicklung der Prozesskostenrechnung. In: Mannel, W. (Hrsg.), Prozesskostenrechnung. Wiesbaden, 1995, S. 59-61.

Aufgrund der Zunahme des Anteils der (fixen) Gemeinkosten an den Gesamtkosten eines Produktes bzw. einer Dienstleistung,⁴⁵⁴ der mit den traditionellen Verfahren der Kostenrechnung, die den Fokus ihrer Betrachtung hauptsächlich auf die Verrechnung der Einzel- bzw. der direkten Gemeinkosten richten, zu global verrechnet werden und nicht mehr verursachungsgerecht den betreffenden Kostenträger zugeordnet werden konnte, wurde Mitte der achtziger Jahre die Prozesskostenrechnung entwickelt.⁴⁵⁵

Die Prozesskostenrechnung auch „Activity-Based-Costing“ System, oder „Cost - Driver Accounting“ ist ein Instrument, das zur Planung und Steuerung der Kosten in den indirekten Bereichen des Unternehmens bzw. zu deren Verrechnung auf Produkte dient.⁴⁵⁶ Als grundsätzliches Merkmal muss herausgestellt werden, dass die Prozesskostenrechnung ihrem Wesen nach in der Regel eine Vollkostenrechnung darstellt.⁴⁵⁷ Das bedeutet, die Prozesskostenrechnung bedient sich der traditionellen Kostenarten- und Kostenstellenrechnung.⁴⁵⁸ Insofern handelt es sich um kein völlig neues Kostenrechnungssystem. Davon unabhängig ist bei der Einführung der Prozesskostenrechnung eine Analyse und gegebenenfalls eine Umstrukturierung von Kostenarten- und Kostenstellen angebracht.

Die Ziele der Prozesskostenrechnung sind zum einen die möglichst verursachungsgerechte Zuordnung der beschäftigungstunabhängigen Kosten auf die Produkte. Die Prozesskostenrechnung ist dem Verursachungsprinzip in besonderem

⁴⁵⁴ In hochtechnologisierten Betrieben werden ausdrücklich die Tätigkeiten, die immer stärker geplant, gesteuert, überwacht und kontrolliert werden müssen, in den sogenannten indirekten Leistungsbereichen dominiert. Diese Aktivitätsverschiebung hat erhebliche Auswirkung auf die betriebliche Kostenstruktur zur Folge. Das bedeutet im Einzelnen, dass die ansteigende Automatisierung und Flexibilisierung in dem Betrieb zu einem Anstieg des Anteils der Einzelkosten an den Gesamtkosten führen. Vgl. Keun, F. (1997) S. 193.

⁴⁵⁵ Den Anstoß für die Entwicklung der Prozesskostenrechnung gaben 1985 Miller und Vollmann in ihrem Artikel „The hidden factory“, in dem sie darauf hinwiesen, dass den indirekten Unternehmensbereichen besondere Bedeutung zukommt, da deren Kosten ständig ansteigen und damit die Wettbewerbsfähigkeit und Rentabilität der Unternehmen beeinträchtigen. Bei der Analyse der indirekten Unternehmensbereiche stellen sie einen Zusammenhang zwischen der Höhe der Gemeinkosten und der Ausführung von Transaktionen in den indirekten Bereichen fest. Vgl. Götze, U., Meyerhoff, J. C. (1993): die Prozesskostenrechnung – Stand und Entwicklungstendenzen, in: Zeitschrift für Planung, 1/ 1993, S. 67.

⁴⁵⁶ Vgl. Götze, U., Meyerhoff, J. C. (1993), S. 66.

⁴⁵⁷ Vgl. Horvath, P., Mayer, R. (1989): Prozesskostenrechnung, Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, In: Controlling, 7/1989, S. 216.

⁴⁵⁸ Vgl. Götze, U., Meyerhoff, J. C., (1993), S. 67

Maße verpflichtet. Sie ist mit dem Anspruch entwickelt worden, eine verursachungsgerechteres Kostenrechnungssystem zu sein. Die Kosten sollen dem Verursachungsprinzip zufolge von der Kostenstelle, dem Kostenträger und der Periode getragen werden, durch die bzw. den sie verursacht werden.⁴⁵⁹ Zum anderen hat sie das Ziel der effizienten Steuerung der Gemeinkosten. Ziel der Prozesskostenrechnung ist es, eine höhere Transparenz in den Gemeinkostenbereichen zu ermöglichen und in Verbindung mit einem effizienten Prozessmanagement eine gezielte Steuerung des Ressourcenverbrauchs zu bewirken.⁴⁶⁰

Die Anwendung der Prozesskostenrechnung im Krankenhaus ist prinzipiell relevant, weil sich die Kostenstrukturen im Krankenhaus durch einen hohen Anteil an fixen Gemeinkosten auszeichnen.⁴⁶¹

Bei den Krankenhäusern rechnet die Prozesskostenrechnung die Gemeinkosten nach Maßgabe kostenstellenübergreifender Aktivitäten zu, da die Erzeugung der Krankenhausleistung einer Vielzahl von Prozessen innerhalb und außerhalb des Krankenhauses bedarf, die sich aus primären und sekundären Teilprozessen zusammensetzen. Der gesamte Behandlungsprozess kann durch die stark tätigkeitsorientierte Leistungserstellung anhand von Teilprozessen moduliert werden.⁴⁶² Die Teilprozesse im Krankenhaus werden in Abb. 33 dargestellt.

⁴⁵⁹ Vgl. Coenenberg, A. (1993), S. 48.

⁴⁶⁰ Vgl. Götze, U., Meyerhoff, J. C., (1993), S. 69.

⁴⁶¹ Vgl. Chan Yee-Ching, L. (1994): Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 267.

⁴⁶² Vgl. Graf, V. (1999): Prozessoptimierung im Krankenhaus, steigert die Effizienz und festigt die Kundenbindung, in: F&W, 6/ 1999, S. 520.

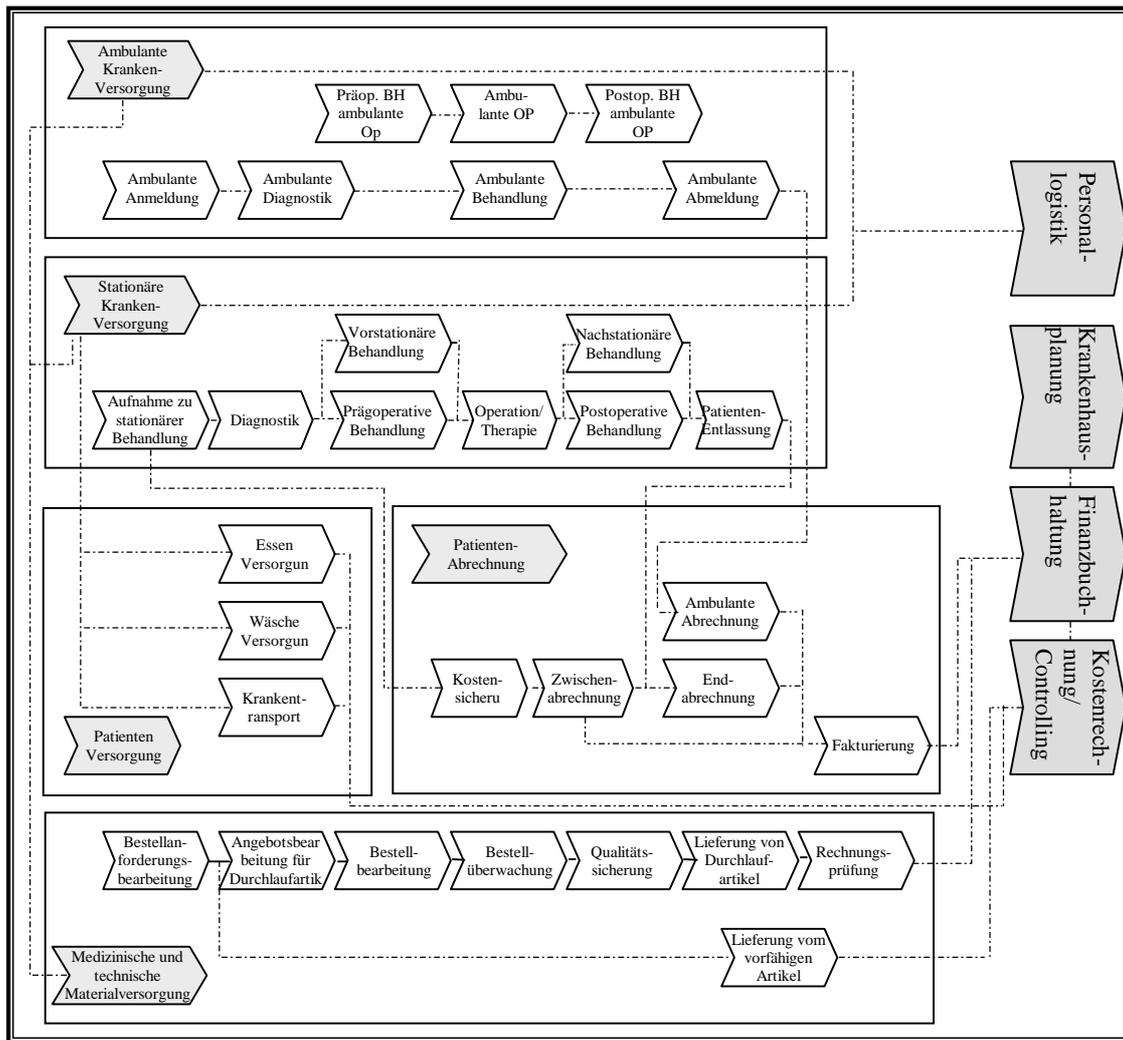


Abb. 33: Teilprozesse im Krankenhaus.⁴⁶³

Entscheidend für die Aussagekraft der Prozesskostenrechnung im Krankenhaus ist die Entwicklung einer angemessenen Prozessstruktur. Dies bedeutet im Einzelnen:

- Konzentration auf die Krankenhausbereiche, die einen hohen Anteil an Gemeinkosten haben und nicht bereits durch andere Kostenrechnungsinstrumente detailliert verfolgt werden.
- Sukzessive Einführung (z. B. erst der Materialwirtschaft im Krankenhaus, dann einzelne weitere Abteilungen).
- Einsatz als Managementinstrument zunächst parallel zur traditionellen Kostenrechnung.⁴⁶⁴

⁴⁶³ Quelle: Scheer, A. W. (1996): Prozessmanagement im Krankenhaus, in: Adam, D. (Hrsg.) Krankenhausmanagement, Schriftenreihe zur Unternehmensführung, Band 59, Wiesbaden, 1996, S. 79.

Die wichtigsten grundlegenden Schritte für die praktische Einführung des Prozesskostenrechnungssystems sind die folgenden:⁴⁶⁵

- 1 *Tätigkeitsanalyse zur Bestimmung von Teilprozessen in den Kostenstellen:* Es wird für jede Abteilung separat ermittelt, welche Tätigkeiten innerhalb des Untersuchungszeitraums durchgeführt werden und wie groß der benötigte Bedarf in Prozent der Gesamtkapazität ist. Beispielsweise können in der Abteilung „Entbindung durchführen“ die Personalkosten in 50% normale Entbindungen, 10% Kaiserschnittentbindung und 40% sonstige gynäkologische Leistungen geteilt werden. Jeder Teilprozess wird auf durchführende Kostenstellen und Hauptprozesse zugeordnet. Dies bedeutet eine kostenstellenbezogene Information über die Art und den Umfang sämtlicher physischer und wertmäßiger Teilprozesse (z. B. der Teilprozess „Kontrolle der Herzöne des Kindes“ als Bestandteil des Hauptprozesses „Entbindung durchführen“).

- 2 *Ermittlung von Bezugsgrößen und Planprozessmengen:* Neben der Ermittlung der Teilprozesse wird in der Tätigkeitsanalyse festgelegt, welche kostentreibenden Faktoren (sogenannte „Cost Drivers“) als Bezugsgrößen für die volumenabhängigen leistungsmengeninduzierten Prozesse geeignet sind. Von ihnen wird angenommen, dass der Ressourcenverbrauch im Krankenhaus direkt oder indirekt von der Anzahl der erbrachten Leistungseinheiten abhängt. Die Bezugsgrößen sind so auszuwählen, dass die dazugehörige Prozessmenge schnell, wirtschaftlich und genau erfasst werden kann.⁴⁶⁶ Prozesse und Teilprozesse, die keinen Bezug zum Produktions- bzw. Leistungsvolumen haben, werden als volumenunkabhängige bzw. Leistungsmengenneutrale Prozesse bezeichnet. In Tab. 21 werden beispielsweise die Bezugsgrößen für Teilprozesses stationäre „Krankenversorgung“ dargestellt.

Bereich	Teilprozess	Bezugsgrößen
Pflege	Patienten auf der Station aufnehmen	Anzahl der aufzunehmenden Patienten

⁴⁶⁴ Vgl. Kolb, T. (1994): Prozesskostenrechnung im Krankenhaus, in: F&W, 5/ 1994, S. 396.

⁴⁶⁵ Vgl. Götze, U., Meyerhoff, J. C. (1993), S. 69-72, Keun, F. (1997) S.194-197 und Kolb, T. (1994) S. 396-397.

⁴⁶⁶ Vgl. Freidank, C, (1994). S. 340.

	Patienten waschen	Anzahl der zu waschenden Patienten
	Bett herrichten	Anzahl der stationären Patienten
	Mittagessen austeilern	Anzahl der stationären Patienten
Ärztlicher-Bereich	Anamnesen durchführen	Anzahl der aufzunehmenden Patienten
	Infusion Verabreichen	Anzahl der Infusionen
	Visite bei einem Patienten	Anzahl der stationären Patienten
	Abschlussuntersuchung durchführen	Anzahl der entlassenen Patienten

Tab. 21: Bezugsgrößen für Teilprozesses „stationäre Krankenversorgung“⁴⁶⁷.

3 *Ermittlung der Plankosten je Prozess und Bildung von Prozesskostensätze:* Im dritten Schritt werden die Plankosten je Prozess und die gesamten Kosten der Planprozessmenge ermittelt. Durch Division der gesamten auf eine Planprozessmenge entfallenden Kosten durch die einzelnen Teilaktivitäten können die Kosten der Teilprozesse ermittelt werden. Die Zurechnung der Gemeinkosten auf die Trägereinheiten erfolgt mit Hilfe der Prozesskostensätze und der produkt-/leistungsbezogenen in Anspruch genommenen Aktivitäten der jeweiligen indirekten Leistungsbereiche. Grundlage für die Zuordnung kann eine Kostenartenweise analytische Planung sein. Kosten der leistungsmengenneutralen Prozesse (z. B. die Personalkosten der Stationsleitung, deren Tätigkeit keine Korrelation zwischen Prozess und Kostentreiber erkennen lässt) können mit Hilfe von Zuschlagsätzen den Leistungseinheiten zugeordnet werden.

Das Ziel der Prozesskostenrechnung im Krankenhaus ist wie bei anderen Unternehmen die möglichst verursachungsgerechte Zuordnung der Gemeinkosten. Durch die Anwendung der Prozesskostenrechnung können Kostenstrukturen und Abläufe transparent dargestellt. Die Prozesskostenrechnung zwingt zur Erfassung und Strukturierung der einzelnen Tätigkeiten, Vorgänge und Aktivitäten sowie

⁴⁶⁷ In Anlehnung an: Schmidt-Rettig, B., Böhning, F. (1999): Bedeutung und Konzeption einer Prozesskostenrechnung im Krankenhaus, in: Eichhorn, S., Schmidt-Rettig, B. (Hrsg.), Profitcenter und Prozessorientierung, Optimierung von Budget, Arbeitsprozesses und Qualität, Stuttgart, Berlin, Köln, 1999, S. 121.

deren Quantifizierung im Krankenhaus. Dies führt zu einer Identifizierung der Kostentreiber. Sie stellen die Einflußgrößen auf fixe Kostenanteile im Krankenhaus dar und sind Maßstäbe der Effektivität und Effizienz des Bemühens um die krankenhausbetriebliche Leistungserstellung.⁴⁶⁸

Durch die Anwendung der Prozesskostenrechnung, wobei ein hohes Niveau von Kostenbewußtsein, Analysefähigkeit, Kommunikation und Datenfluss benötigt wird, wird auch ein entscheidender Beitrag zur Planung, Steuerung und Kontrolle der Gemeinkosten geliefert.⁴⁶⁹ Einerseits verbindet sie das Kostenstellenbudget mit dem dahinterstehenden Mengengerüst. Über eine leistungs- und mengenorientierte Gemeinkostenplanung sowie laufende Soll-Ist-Vergleiche läßt sich die Qualität von Kostenplanung und Kostensteuerung erheblich verbessern. Mit Hilfe der Kostentreiber sind Fixkosten auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Andererseits ergibt sich durch die genauere Abbildung der Kostenbeziehungen und Kostenabhängigkeiten der Verrechnung der innerbetrieblichen Sekundärleistungen eine bessere Leistungskalkulation. Darüber hinaus kann mit Hilfe der Prozesskostenrechnung eine strategische Kalkulation als Grundlage strategischer Entscheidungen durchgeführt werden.⁴⁷⁰

Generell ist die Anwendung der Prozesskostenrechnung im Krankenhaus besonders für langfristiges Kostenmanagement geeignet, da sie Rationalisierungspotentiale durch feine Optimierung der Arbeitsläufe ermöglicht und gleichzeitig mehr Kunden- und Qualitätsbewußtsein entstehen läßt.

5.2 Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern

Infolge gesetzlicher, regionaler, trägerschaftlicher und organisatorischer Festlegungen ist der Spielraum für kurzfristige Alternativentscheidungen, z. B. beim Leistungsprogramm, im Krankenhaus in Deutschland eingeschränkt. Der

⁴⁶⁸ Kolb, T., (1994) S.397.

⁴⁶⁹ Vgl. Horvath, P. (1996), S.536.

größte Teil der Absatzpreise, vor allem die Pflegesätze, sind durch die BPfIV als Vollkostenpreis festgelegt.

Nach den vorangegangenen Überlegungen wird deutlich, dass der nur Benutzerkosten enthaltenden Pflegesatz nicht etwa eine Teilkostenrechnung bedeutet. Abgrenzungskriterium ist hier nicht die verursachungsgerechte Zurechenbarkeit, sondern die duale Finanzierung. Dabei wird davon ausgegangen, dass in deutschen Krankenhäusern zunächst die traditionelle Vollkostenrechnung als Istkostenrechnung eingeführt wird.⁴⁷¹ Die nächste Entwicklungsstufe könnte die Vollplankostenrechnung sein, die zwar bereits eine Kostenauflösung erfordert, aber nur mit Wirkung für die Kostenstellen. Schließlich wird bei Änderung der Gesetzlage die Weiterentwicklung zur Teilkostenrechnung zweckmäßig sein.

Obwohl der deutsche Gesetzgeber in § 8 KHBV Abs. 3 und Abs. 4 die Zurechnung der Vollkosten auf Kostenstellen verlangt, kann man trotzdem nicht behaupten, dass die Vollkostenrechnung vorgeschrieben wird, da die Zurechnung sämtlicher Kosten auf Kostenstellen und Kostenträger auch in der Teilkostenrechnung möglich ist.

Andererseits verliert der Methodenstreit in diesem Punkt an Bedeutung, da Voll- und Teilkostenrechnung im Krankenhaus denselben Ausgangspunkt haben, nämlich die gesamten Kosten des Krankenhauses in Form von Kostenstellenkosten. Es ist unproblematisch, für Zweck der betrieblichen Steuerung und Wirtschaftlichkeitskontrolle die Kostenrechnung als Teilkostenrechnung zu nutzen und zusätzlich Vollkosten für Zwecke der Selbstkostenermittlung zu berechnen.⁴⁷²

Die Prozesskostenrechnung als Gestaltungsgrundlage der Kostenrechnung in deutschen Krankenhäusern kommt vermehrt in Frage. Die Anwendung der Prozesskostenrechnung ist besonders interessant in den indirekten Bereichen (z. B. Verwaltung, Materialbeschaffung), die nach den gesetzlichen

⁴⁷⁰ Vgl. King, M., Lapsly, I., Mitchell, F., Moyes, J. (1994): Activity Based Costing in Hospital, A Case Study Investigation, The Chartered Institute of Management Accountants, London 1994, S. 11.

⁴⁷¹ Vgl. Bopp, M., Hohenbild, R. (1984) S. 59.

⁴⁷² Vgl. Hübner, H. (1980) S. 119

Mindestanforderungen⁴⁷³ durch Sonderentgelt oder Fallpauschalen, aber noch ohne verursachungsgerechte Kostenzuordnung pauschal über den Kostenträger „Basispflegesatz“ abgerechnet bzw. vergütet werden.⁴⁷⁴

Darüber hinaus ist die Konzeption der Prozesskostenrechnung mit der Einführung einer patientenorientierten Kostenträgerrechnung nicht mehr neu, da das Verfahren der Verrechnungssatzkalkulation stark der Prozesskostenrechnung gleicht. Bei der Prozesskostenrechnung steht die Definition von Prozessen und nicht von Leistungen im Mittelpunkt. Indem ein Großteil der Prozesse im Krankenhaus am Patienten erfolgt, überschneiden sich jedoch Leistungs- und Prozessdefinition sowie die Wahl der Bezugsgrößen in einer Vielzahl der Fälle miteinander. Mit der Einführung von Sonderentgelte und Fallpauschalen, die als fallorientierte Entgelte geradezu eine prozessorientierte Betrachtung dieser Leistungen erzwingen, ist die Einführung der Prozesskostenrechnung im Krankenhaus leichter geworden. Aus denen sind vielen Schritten zu gewonnen wie Tätigkeitsanalyse zur Bildung und Beschreibung der Prozesse, Bestimmung der Kostenstellen und Kostentreiber, Bestimmung der Bezugsgrößenmengen bzw. Kostenvolumen und Plankosten für die Kostenstellen und Ermittlung der Prozesskostensätze.

Praktisch hat die Anwendung der Prozesskostenrechnung jedoch einige Nachteile. Mit diesem System können nicht alle Gemeinkosten verteilt werden z. B. ein Rest an leistungsmengenneutralen Prozessen. Weiterhin ist sie komplizierter als klassische Rechnungsverfahren, z. B. bedeutet Kostenstellen mit mehr als einem Kostentreiber eine höhere Komplexität der Verrechnung. Und schließlich fordert sie einen höheren Informationsbedarf, z. B. im Sinne der Mehrfacherfassung von Informationen in verschiedenen isolierten Informationssystemen sowie einen hohen Kommunikations- und Koordinationsaufwand, der sich auf Wirtschaftlichkeit und

⁴⁷³ Der Umsatz des neuen Entgeltsystems nach BPflV macht es erforderlich, sämtliche Kosten der einzelnen Leistung möglichst verursachungsgerecht zuzuordnen. Während dies bei Einzelkosten ohne Probleme möglich ist, scheitert beispielsweise die klassische Kostenträgerrechnung an einer sehr pauschalen Zurechnung der Gemeinkosten über Zuschlagssätze. Im Gegensatz zu der objektbezogenen Kostenrechnung dieses Kostenrechnungssystems orientiert sich die Vorgehensweise der Prozesskostenrechnung zeitraum- und ablauforientiert. Nach Maßgabe eines Prozesses, der zeitlich und organisatorisch klar definiert werden kann, werden Gemeinkosten für einen Vorgang, den Fall, ermittelt, dessen Kostenerstattung durch Sonderentgelt oder Fallpauschale pauschal vergütet wird. Vgl. Kolb, T., (1994) S. 396.

⁴⁷⁴ Vgl. Trill, R. (1996): Krankenhaus-Management, Aktionsfelder und Erfolgspotentiale, Neuwied, 1996, S. 173.

Leistungsfähigkeit der Patientenbehandlung auswirkt.⁴⁷⁵ Hierbei ist ein ausreichender Schulungs- und Informationsaufwand zu betreiben. Damit ist eine Prozesskostenrechnung in deutschen Krankenhäuser nicht „auf einen Schlag“ einzuführen. Der Implementierungsprozess muss behutsam, gegebenenfalls durch parallele Erfassung der Kosten in dem bisherigen Kostenrechnungssystem erfolgt.⁴⁷⁶ Aus den vorangegangenen Überlegungen lässt sich entnehmen, dass die Anwendung der Prozesskostenrechnung im deutschen Krankenhäuser im Bereich der operativen Leistungen jedoch schon heute der Fall ist.

5.3 Systeme der Kosten- und Leistungsrechnung im syrischen Krankenhaus

Der syrische Gesetzgeber hat kein bestimmtes System für Kosten- und Leistungsrechnung benannt. Allerdings ist es mit Betrachtung der detaillierten Anforderung von Erfassung und Verrechnung der Kosten zu sehen, dass generell nach dem SERS die Kosten auf Teilkostenrechnungsbasis zu verrechnet werden müssen. Allerdings hat der syrische Gesetzgeber es erlaubt, jeder Wirtschaftsbereich individuell ein System auswählt, das dem Betrieb geeignet und verwendbar ist. Das ausgewählte System kann den gesonderten Aktivitäten des Wirtschaftsbereichs geeignet sein, darf aber die gesetzlichen Vorschriften über Kostenerfassung, -ermittlung und -verrechnung nicht umgehen.⁴⁷⁷

Darüber hinaus muss nach dem SERS die Kosten- und Leistungsrechnung gemäß des Systems der Teilkostenrechnung auf Istkosten- sowie Normalkostenbasis durchgeführt wird. Die Normalkostenrechnung wird als Instrument für die Kontrolle der Kosten und für die Erhöhung der Wirtschaftlichkeit vom SERS genannt.⁴⁷⁸

Im Einzelnen sind Direktkosten, Indirektkosten und Gemeinkosten zu unterscheiden. Das SERS hat als Vorschriften für Verrechnung der Kosten gefördert, dass die Direktkosten separat in einer Verrechnungsstufe ermittelt werden sollen. Dann sollen die Indirektkosten weiter den Kosten zugerechnet

⁴⁷⁵ Vgl. Schlüchtermann, J., Gorschlüter, P. (1996), S. 108.

⁴⁷⁶ Vgl. Kolb, T., (1994), S. 401.

⁴⁷⁷ Vgl. § 81 SERS.

⁴⁷⁸ Vgl. § 16 SERS.

werden. Dagegen dürfen die Gemeinkosten den Kosten nicht zurechnet werden, sondern sollen in der Erfolgsrechnung von den Erlösen abgezogen werden.

Direktkosten sind diejenige, die an einer „Produktionskostenstelle“ (Kostenstelle der Behandlungs- und Pflegeprozess in Pflegefachbereichen) direkt verrechnet werden können. Sie sollen an der beziehenden Kostenstelle separat ermittelt werden. Direktkosten erfassen die direkten Personalkosten, direkten Materialkosten und kostenstellenbezogenen Abschreibungen. Durch Dividieren der ermittelten Direktkosten durch die Leistungseinheiten resultieren die so genannten Direktkosten der Leistungseinheit.⁴⁷⁹

Indirektkosten sind diejenige Kosten, die leistungsbezogen sind, aber an einer „Produktionskostenstelle“ (Kostenstelle der Behandlungs- und Pflegeprozess in Pflegefachbereiche) nicht direkt, sondern indirekt über die Produkthilfskostenstellen (Medizinische-Institutionen-Kostenstellen und Versorgungs-Kostenstellen) verrechnet werden können. Alle diese Indirektkosten sollen in einer zweiten Rechnungsstufe auf die leistungsempfangenden Kostenstellen verteilt werden. Die Verteilung der Kosten muss möglichst auf Grundlage tatsächlich beanspruchter Leistungen (innerbetriebliche Leistungsverrechnung) oder auf Grundlage von Verteilungsschlüsseln (Umlagenrechnung) durchgeführt werden.

Gemeinkosten sind die verbleibenden Kosten, die an allgemeinen Kostenstellen (administrative Kostenstellen und wirtschaftliche Kostenstellen) berechnet sind. Diese Kosten sollen als ein Block in der Ergebnisrechnung behandelt werden.

6 DISKUSSION UND ERGEBNISSE

6.1 Allgemeine Betrachtungen

Aufgrund seiner Funktion, seiner exponierten Position und den seitens der Patienten, der Öffentlichkeit und der Politik formulierten Erwartungen wird das Krankenhaus nicht umhin kommen, unternehmerische Aspekte in seine Betriebstätigkeiten zu integrieren. Und wenn man den Stellenwert des Anteils des Gesundheitswesens an der gesamten Wirtschaft eines Landes betrachtet, wunderte es, dass

sich diese Betrachtungsweise nicht schon früher angebahnt hat. In der letzten Jahren wurde das Krankenhaus jedoch langsam, aber sicher als Unternehmen angesehen.⁴⁸⁰

Das Krankenhaus als Unternehmen, das nach Wirtschaftlichkeits-, Markt- und Wettbewerbsprinzipien arbeiten soll, hat unbedingt die betriebswirtschaftlichen Verfahren des modernen Managements zu anwenden. Vor allem ist eine strategische sowie operative Planung zur Absicherung der Zukunft eines Krankenhauses lebensnotwendig geworden.⁴⁸¹

Auf Grund verschiedenen Besonderheiten der Leistungserstellung im Krankenhaus, ist der Entwicklungsstand des Krankenhausmanagements nicht vergleichbar mit anderen Industrie- und Dienstleistungsbereichen. Mit dem Hinweis auf die besondere Art der Leistungserstellung, die darüber hinaus auch ethischen moralischen und zunehmend juristischen Fragen unterworfen ist, sind Ansätze einer standardisierten Produktionsplanung unterblieben.⁴⁸²

Dieser Entwicklungsstand des Krankenhausmanagements ist von einem Krankenhaus zum anderen unterschiedlich. Dabei sind in vielen Industrienationen die Entwicklungen des Managements relativ weit, z. B. ist das Management der Krankenhäuser in Deutschland schon ab 1972 konzipiert worden, vor allem nach gesetzlichen Orientierungen. Hingegen ist die Situation anders bei vielen Ländern der Dritten Welt, z. B. sind bisher die Krankenhäuser in Syrien nur selten mit betriebswirtschaftlichen Maßnahmen verwaltet werden. Die Unterschiede können aber auch in einem einzelnen Land auftreten. Beispielsweise haben Privat-Krankenhäuser im Vergleich mit öffentlichen Krankenhäusern ihr Management schon früher und weiter nach dem individuellen Bedarf entwickelt.

Das Entwicklungsniveau eines Landes (die Wirtschaftslage, die Betriebe sowie die Betriebswirtschaftslehre) reflektiert sich auch an dem Entwicklungsstand seiner Krankenhäuser. Der sehr große Unterschied zwischen den Krankenhausbetrieben in Deutschland und Syrien kann auf Unterschiede zwischen den Entwicklungsniveaus

⁴⁷⁹ Vgl. 4.3.3.

⁴⁸⁰ Vgl. Schmitt, R.: Das Krankenhaus auf dem Weg zum Unternehmen, in: das Krankenhaus, 2/1987, S. 69 und 72.

⁴⁸¹ Vgl. Abschnitt 2.1.4.

der beiden Ländern zurückgeführt werden. In den folgenden Diagrammen werden allgemeine Kennzahlen über die Wirtschaft, Krankenhäuser sowie Kosten der Krankenhäuser in Deutschland und Syrien zum Vergleich dargestellt.

Das Brutto-Sozial-Produkt betrug 1997 in Deutschland 3658,6 Mrd. DM und in Syrien 31,9 Mrd. DM (0,87 % in Syrien im Vergleich zu Deutschland), bei 81,6 Mio. Einwohnern in Deutschland und 14,5 Mio. in Syrien. In Deutschland beträgt das Brutto-Sozial-Produkt pro Einwohner 44835,7 DM und in Syrien 2200 DM (4,9 % in Syrien im Vergleich mit Deutschland).⁴⁸³ (Vgl. Abb. 34.)

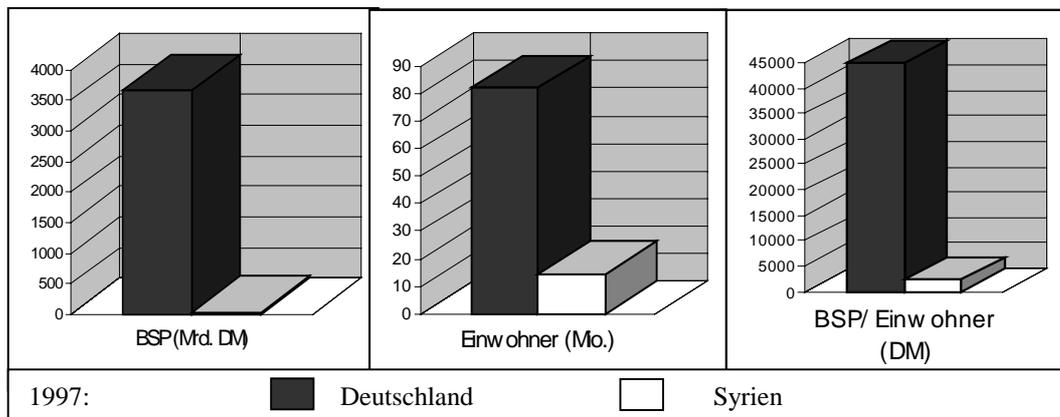


Abb. 34: Brutto-Sozial-Produkt in Deutschland und Syrien.

1998 gab es in Deutschland 2.263 Krankenhäuser und in Syrien 321 Krankenhäuser (15,5 %). Die Gesamter Bettenzahl betrug 1997 in Deutschland 572.000 Betten und in Syrien 18.737 Betten (3,3 %). Damit steht für je 10.000 Einwohner 76,7 Betten in Deutschland und 12,9 Betten in Syrien (16,6%) zur Verfügung⁴⁸⁴ (Vgl. Abb. 35).

⁴⁸² Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 553.

⁴⁸³ Quelle: Statistisches Bundesamt (1999 b): Mitteilung für die Presse, Erste Ergebnisse nach dem neuen Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG) 1995 für die Jahre 1991 bis 1998, <http://www.statistik-bund.de/presse/deutsch/pm/p9152121.htm>, 01. 03. 2000, (Stand am: 28. 04. 1999), und Syrische zentrale Statistikamt (1998): Jahresbericht 1997, Damaskus, 1998, S. 96.

⁴⁸⁴ Quelle: Statistisches Bundesamt (1999 a), S. 1, und Syrische zentrale Statistikamt (1999): Jahresbericht 1998, Damaskus, 1999, S. 386.

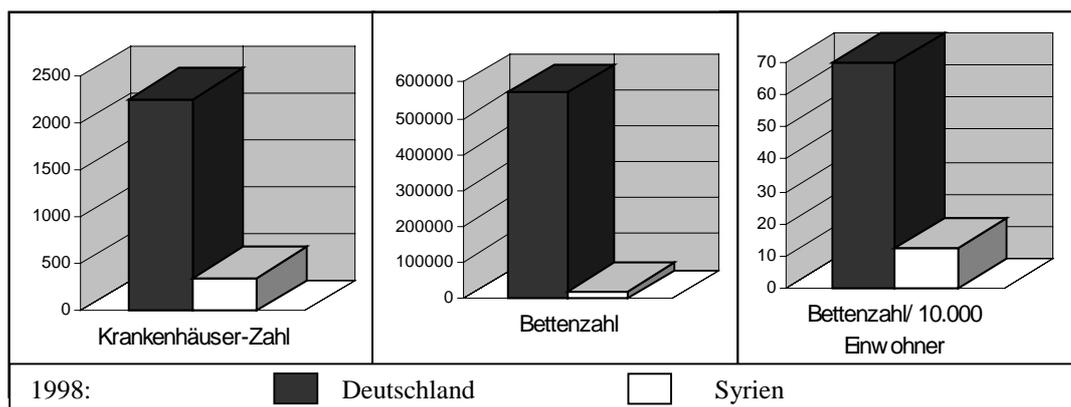


Abb. 35: Krankenhäuser- und Bettenzahlen Deutschland und Syrien.

Die Pflegesatzkosten betragen 1998 in Deutschland 99,6 Mrd. DM und in Syrien 4,7 Mrd. DM (4,7 %). Die Pflegesatzkosten pro Einwohner lagen 1997 in Deutschland 1.213,8 DM und in Syrien 324,1 DM (26,7 %). Die Pflegesatzkosten pro Pflegetag betragen 1998 in Deutschland 568 DM und in Syrien 94,6 DM (16,7%) (Vgl. Abb. 36).⁴⁸⁵ Auch hier spiegelt sich die unterschiedliche allgemeine wirtschaftliche Lage der beiden Länder wieder.

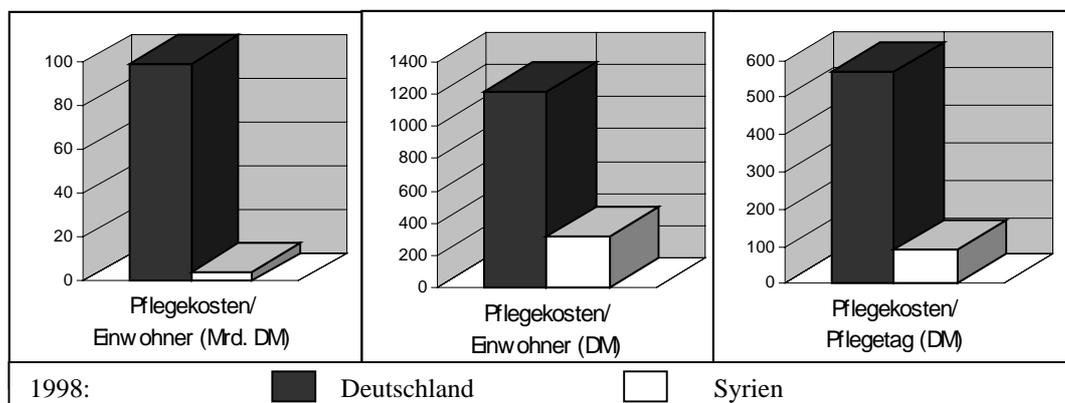


Abb. 36: Pflegekosten in Deutschland und Syrien.

Schließlich sollen zwei Universitätskliniken miteinander verglichen werden., Dabei werden das Uni-Klinikum Göttingen und das syrischen Uni-Klinikum Damaskus herangezogen. 1997 gab es im Uni-Klinikum Göttingen 1.424 Betten und im Uni-Klinikum Damaskus 555 Betten. Die Gesamtkosten betragen 1997 im Uni-Klinikum Göttingen 680 Mio. DM und im Uni-Klinikum Damaskus 11,8 Mil. DM (1,7 %). Entsprechend ergaben sich Gesamtkosten pro Bett in Uni-Klinikum

⁴⁸⁵ Quelle: Vgl. Statistisches Bundesamt (1999), S. 2.

Göttingen von 477,500 DM und im Uni- Klinik Damaskus von 21.100 DM (4,4 %) (Vgl. Abb. 37).⁴⁸⁶

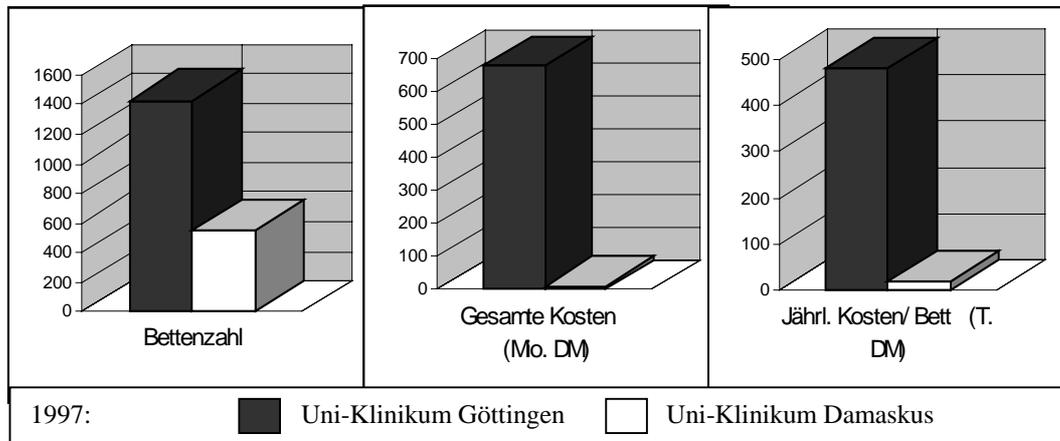


Abb. 37: Vergleich der Universitätsklinken Göttingen und Damaskus.

Zusammenfassend lässt sich bei diesem Vergleich feststellen, dass ein sehr großer Unterschied sowohl zwischen der allgemeinen Wirtschaftslage als auch den Gesundheits- und Krankenhaussituationen in Deutschland und Syrien besteht, der als ein Grund für den Unterschied zwischen dem Entwicklungsniveau des Krankenhaus-Managements in den beiden Ländern gesehen werden kann.

6.2 Die Notwendigkeit einer Kosten- und Leistungsrechnung sowie eines Kostenmanagements im Krankenhaus

Obwohl das betriebliche Rechnungswesen der meisten Krankenhäuser weniger von den Benutzern selbst auf der Grundlage ihrer selbst erkannten Informationsbedürfnisse entwickelt ist, sondern vom Gesetz- und Verordnungsgeber verfügt wurden, ist für einen Krankenhausbetrieb, der als Unternehmen nach dem Markt- und Wirtschaftlichkeitsprinzip arbeiten soll, eine Kosten- und Leistungsrechnung unverzichtbar.

Krankenhäuser, die bisher keine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt haben, sollten sie realisieren, da eine Wirtschaftlichkeitskontrolle zunehmend erforderlich ist. Auf Grund der rückläufigen stationären Erträge und des zunehmenden Kostendrucks (Rentabilitäts-Aspekt).

⁴⁸⁶ Quelle: Klinikum der Georg-August-Universität Göttingen, Geschäftsbericht, 1997, S. 1 und 68, sowie Universitätsklinik „Assad“ Damaskus, Jahres Bericht 1997, Damaskus 4/ 1998, S. 5-8.

Es reicht allerdings nicht aus, die Kosten- und Leistungsrechnung nur von außen zu entwickeln und sie nur als eine vornehmlich an externen Zwecken orientierte, arbeitsaufwendige Anordnung verstanden wird. Die Kosten- und Leistungsrechnung muss nach dem Krankenhaus-Bedarf entwickelt werden, womit seine Möglichkeiten als wertvolles internes Dispositions- und Controllinginstrument genutzt werden.⁴⁸⁷

Ein wichtiges Medium zur Durchführung und Entwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus ist ein konsequentes Kostenmanagement sowie ein konsequentes Controlling-Management. Ein ausgebautes Controlling- und Kostenmanagement mit einer Budgetierung der Kosten, Leistungen und Erträgen ist ein wesentlicher Garant, um eine akute Krise - und darin befinden sich angesichts der gegebenen finanziellen Rahmenbedingungen praktisch alle Krankenhäuser - beherrschen zu können.⁴⁸⁸

Eine der Besonderheiten des Leistungserstellungsprozesses im Krankenhaus ist, dass die Leistungsmengen (Art und Anzahl der zu behandelnden Patienten) sowie die Erlöse je Leistung und Periode meistens extern festgelegt werden. Die Handlungsfreiheit zur Auswahl von kostengünstigen und/oder ertragsstarken Krankheitsarten und Therapien durch das Krankenhaus-Management ist hiermit eingeschränkt. Somit verstärkt sich die Notwendigkeit zur Einführung des Kostenmanagements im Krankenhaus.

Grundsätzlich ist das Kostenmanagement im Krankenhaus ein Hilfsmittel zur Ermittlung der Kostentransparenz bei der Leistungserstellung, zur Ermittlung der Kosteneinflussfaktoren, zur Ermittlung der Auswirkungen der Kosteneinflussfaktoren auf die kurzfristige und langfristige Kostenstruktur des Krankenhauses und zur Erarbeitung von Handlungsalternativen zur Kostenreduktion.⁴⁸⁹

Eingehend legt das strategische Kostenmanagement darauf aufbauend Maßnahmen zur zukünftigen Optimierung der Kostenstrukturen dar. Dadurch sind die technologischen Voraussetzungen, gesellschafts- und gesetzpolitischen Ent-

⁴⁸⁷ Vgl. Der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (1984): Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung nach § 8 KHBV für Analyse und Entscheidungen im Krankenhaus, Bonn, 1984, S.4.

⁴⁸⁸ Vgl. Müller-Bellingroth, T. (1997),. S. 13-15.

⁴⁸⁹ Vgl. Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997), S. 554.

wicklungen und demographischen sowie epidemiologischen Entwicklungen zu beachten, da sie die Erbringung der Krankenhausleistung (Leistungsprogramm) beeinflussen. Die Erkenntnisse dieser Beobachtungen führen zu einer strategischen Leistungsprogrammplanung, die im Krankenhaus die Voraussetzung für ein angemessenes Kostenmanagement ist.

Durch Prozess-Kostenmanagement wird eine eindeutige Dokumentation der Leistungserstellung durchgeführt, um anhand von sachbezogenen Auswertungen und von Expertenmeinungen eine Standardisierung der einzelnen Leistungen zu erreichen. Hierbei wird der Leistungserstellungsprozess (Aufnahme, Diagnostik, Therapie, Pflege und Entlassung) analysiert mit dem Ziel einer verbesserten Formulierung des Leistungserstellungsprozesses, womit unbenötigte Teilleistungen eliminiert werden können.⁴⁹⁰

In dem operativen Kostenmanagements sollen die Erstellungskosten je Leistung innerhalb bestehender Strukturen und bestehender Leistungsprogramme durch geeignete Maßnahmen reduziert werden. Hierbei bildet die strukturelle Zusammensetzung der Gesamtkosten, die für die Betrachtung nach unterschiedlichen Kriterien differenziert werden, den Ansatzpunkt für die Optimierung von Kostenstrukturen. Mit der Analyse des Verhältnisses der Kostenbestandteile können denn Unwirtschaftlichkeiten eliminiert werden.⁴⁹¹

Im Folgenden werden die nach den Kostenarten analysierten Kostenstrukturen der deutschen Krankenhäuser, der Uni-Klinik Göttingen und der Uni-Klinik Damaskus des Jahres 1997 dargestellt (Vgl. Abb. 38).

⁴⁹⁰ Vgl. ebenda S. 556.

⁴⁹¹ Ein weiteres Beispiel ist die Darstellung der lebenszyklusspezifischen Kostenstruktur (die Relation von Vorlaufkosten, Herstell- und Vertriebskosten sowie Nachlaufkosten) allerdings ist dies im Krankenhaus nicht relevant. Vgl. Preuß, O. (1996), S., 94.

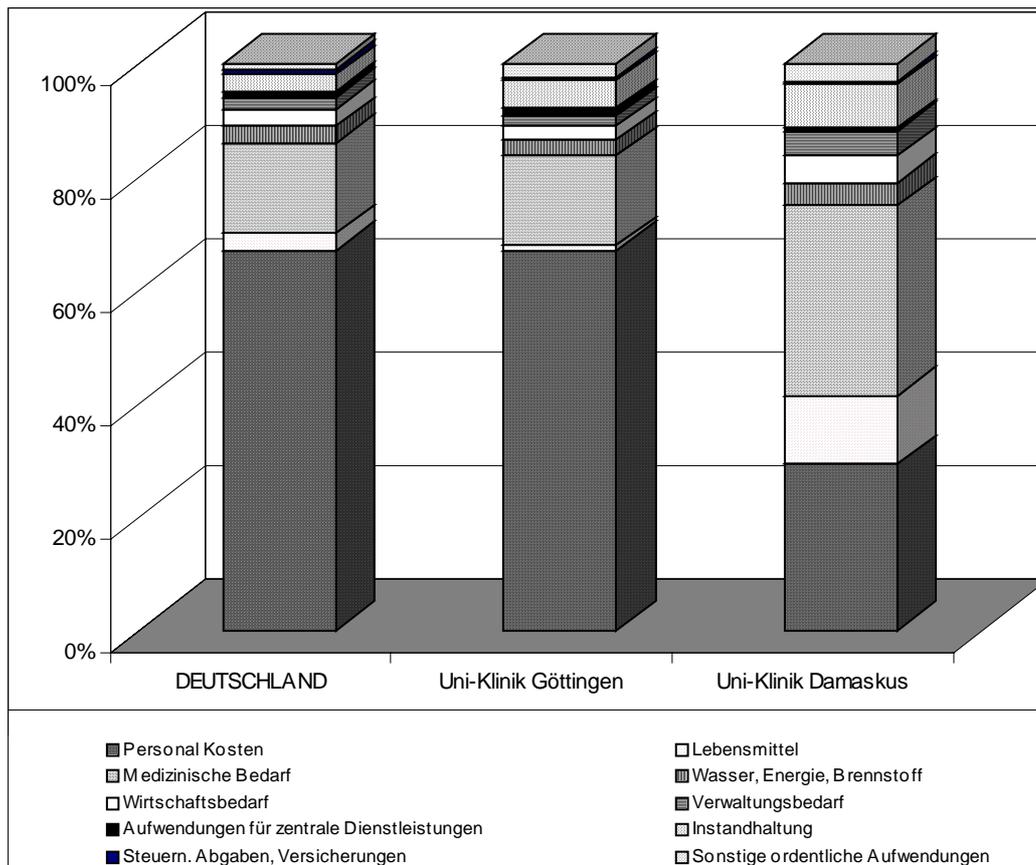


Abb. 38: Kostenartenstruktur des Krankenhauses⁴⁹²

Betrachtet man die Kostenstruktur der deutschen Krankenhäuser, so ist festzustellen, dass die Personalkosten den größten Anteil (67 %) der gesamten Kosten haben. Als Ursache ist hier zu sehen, dass im Allgemeinen die Bereitschaftskosten in Krankenhäusern sehr hoch sind. Besonders in Deutschland zeigt sich diese Bereitschaft im Notfall- und Ambulanz-Bereich, die neben den normalen Behandlungs- und Therapiebereichen eine hoch Leistungsqualität haben. Da einer die Aufgaben der deutschen Krankenhäuser von außen vorgegeben sind, hat das Krankenhausmanagement wenig Einfluss auf die Leistungsarten, Leistungsmengen oder Leistungsqualität. Deswegen ist eine zentrale Aufgabe des Krankenhausmanagements die Kontrolle der Gemeinkosten. Durch ein Prozesskostenmanagement können die Notwendigkeit der einzelnen Teilleistungen

⁴⁹² Quelle: Klinikum der Georg-August-Universität Göttingen: Geschäftsbericht, 1997, S. 68- 69, und Klinikum „Assad“ der Universität Damaskus: Jahres Bericht 1997, Damaskus 4/ 1998, S. 10-11.

hintergefragt werden, und möglicherweise Leerzeiten im Laufe der Behandlung kontrolliert werden, womit dieser Kostenanteil aber auch andern reduziert werden kann.⁴⁹³

Die Personalkosten im Uni-Klinikum Damaskus betragen hingegen nur 29,3% der Gesamtkosten. Sie betragen damit relativ gesehen weniger als die Hälfte im Vergleich mit Uni-Klinikum Göttingen. Die Ursache liegt hierin, dass generell die Löhne und Gehälter in Syrien viel niedriger sind als in Deutschland. Das Gehalt eines Arztes in Syrien ist nur ca. 15% in gegenüber einem Arzt in Deutschland. Hingegen ist der Anteil des medizinischen Bedarfs relativ gesehen größer, da die meistens Artikel nach Syrien importiert und mit internationalen Preisen und Importkosten kalkuliert werden. Der Vorteil der geringeren Personalkosten in syrischen Krankenhäusern wird dadurch aufgehoben, dass das Krankenhausmanagement wenig Ersatzmöglichkeiten hat, auf Grund der Besonderheit des Leistungsprozesses in Krankenhaus die anderen Produktionsfaktor (z. B. Maschinen) durch die Arbeit des Personals zu ersetzen.⁴⁹⁴

6.3 Betrachtung des Krankenhausbetriebs in Deutschland und Beurteilung seiner Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern ist grundsätzlich im Rahmen der krankenhausesbezogenen Gesetze vorhanden gewesen. Sie wird bislang hauptsächlich von den externen Zwecken geprägt, die vor allem durch den Gesetzgeber vorgegeben werden. Die gesetzlichen Rahmenbedingungen der deutschen Krankenhäuser haben das Krankenhaus und seine Kosten- und Leistungsrechnung sowie das Rechnungssystem sowohl positiv als auch negativ beeinflusst.

1. Positive Betrachtungen an den Einfluß der Rechtlichen Rahmenbedingungen:

Im Allgemeinen hat sich das Krankenhaus unter den Vorgaben des KHG von der föderalistischen, staatlichen Krankenhausplanung (Kapazitätsplanung) über eine parallele Zuständigkeit zugunsten einer gemeinsamen Selbstverwaltung (Leistungsplanung) bis hin zu einer zentralstaatlich gelenkten Selbst-

⁴⁹³ Vgl. Hoffmann, J.: Personalkosten reduzieren statt Mitarbeiter entlassen, in: F&W, 6/1999, S. 522- 523.

verwaltungslösung umgestellt. Die Selbstverwaltung wird somit namentlich auf ein Ausführungsorgan mit sozialpolitischen, staatlichen, aber auch finanzwirtschaftlichen und volkswirtschaftlichen Zielen hinauslaufen.⁴⁹⁵

Das gesetzlich vorgesehene Entgeltssystem für deutsche Krankenhäuser dient in seiner Entwicklung das durch Wettbewerbsprinzip der Erhöhung der Wirtschaftlichkeit des Krankenhauses. Die Stimulanz des Gewinns wird benutzt, um unter den Gegebenheiten der BPflV und des KHG die Wirtschaftlichkeit des Krankenhauses zu verbessern. Das Krankenhaus hat künftig verschiedene Unternehmensbereiche, in denen Gewinne oder Verluste entstehen können. Mit der Einführung von wettbewerbspolitischen Anreizmechanismen werden in Form von Festpreisen für genau definierte Leistungen zukünftig entscheidungsorientierte Führungs- und Steuerungsinformation zu stellen sein, mit denen eine langfristige Existenz des Krankenhauses durch das Erschließen von Wettbewerbsvorteilen gesichert werden soll.⁴⁹⁶ Es ist dann eine Aufgabe des Krankenhausmanagements, im Rahmen einer Unternehmensplanung personelle Entscheidungen zu treffen, vorsorglich und aktiv das Leistungsspektrum so abzugrenzen und zu planen, um das Krankenhaus nachhaltig wirtschaftlich zu sichern. Durch die Einführung von Festpreisen entsteht für Krankenhäuser ein dinglicher Anreiz, die Kosten pro Behandlungsfall so limitiert wie möglich zu halten, indem Einsparungspotentiale identifiziert werden und durch Leistungsausweitungen Degressionseffekte einsetzen können.⁴⁹⁷

Aus Rechnungsgesichtspunkten waren die gesetzlichen Rahmenbedingungen der stärkste Anlass überhaupt für eine Durchführung der Kosten- und Leistungsrechnung in den meisten deutschen Krankenhäuser, wodurch die Informationsstand für interne Kostenanalyse erheblich verbessert wurde.⁴⁹⁸ Die KHBV hat die Krankenhäuser auch bislang bereits verpflichtet, eine Kosten- und Leistungsrechnung durchzuführen, welche die betriebsinterne Steuerung,

⁴⁹⁴ Vgl. Abschnitt 2.1.3.

⁴⁹⁵ Vgl. Bruckenberger, E. (1993), S. 77.

⁴⁹⁶ Vgl. Menze, T. (1996), S. 200.

⁴⁹⁷ Die mit der Einführung differenzierter Entgeltformen verbundenen Zielsetzungen des Gesetzgebers betreffen aber mit eingesetzten Qualitätssicherungsmaßnahmen insbesondere die leistungsgerechte Belastung der Patient und ihrer Kostenträger (Krankenkassen). Vgl. Abschnitt 3.2.1.2.

⁴⁹⁸ Vgl. Hippler, S.: Modulare Kostengliederung, in: F&W, 1/1999, S. 47.

die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit, die Ermittlung der Selbstkosten und die Erstellung der relevanten Unterlagen für die Verhandlungen mit den Krankenkassen erlaubt. Die KHBV verlangte ferner, daß die Kosten und Leistungen verursachungsgerecht nach Kostenstellen zu erfassen und den anfordernden Kostenstellen zuzuordnen sind.⁴⁹⁹

Die Erhöhung der Kostentransparenz im Krankenhausbereich und die Vergleichbarkeit von Entgeltbeträgen mit anderen Krankenhäusern ist ein positiver Einfluss der rechtlichen Rahmenbedingungen,⁵⁰⁰ wobei ist es zu sehen, daß der deutsche Gesetzgeber im Rahmen der Reform des Gesundheitswesens auch die regelmäßige Durchführung eines Krankenhausvergleichs beschlossen hat.⁵⁰¹

2. *Negative Betrachtungen an den Einfluß der Rechtlichen Rahmenbedingungen:* Obwohl die rechtlichen Rahmenbedingungen bei der Einführung der Kosten- und Leistungsrechnung in deutschen Krankenhäusern eine große Rolle gespielt haben, sind sie nachher eine Beschränkung der weiteren Entwicklungen. Ein deutliches Beispiel ist das verwendete Rechnungssystem. Da für das Krankenhaus die Vollkostenrechnung⁵⁰² und damit eine Kalkulation auf Vollkosten-Basis gesetzlich vorgeschrieben ist, arbeitet die Mehrzahl der Krankenhäuser mit diesem traditionellen System. Aber da die traditionelle Vollkostenrechnung zum internen Zwecke der innerbetrieblichen Entscheidungen nicht genügt und da es kein gesetzliche Verbot zur Durchführung eines anderen Kostensystems gibt, empfiehlt es sich parallel dazu eine Teilkostenrechnung durchzuführen (Verfahren der Parallel- oder Doppelkalkulation). Im übrigen muss für externe Zwecke die Kostenrechnung auf Grund des bisherigen Kostenstellenrahmens aufgrund der BPflV 1995 erweitert werden, da diese zur Feststellung der Kosten und Leistungen unter den Anforderung des neuen Entgeltssystems (Ermöglichung der prospektiven Bildung der Abteilungspflegesätze und des

⁴⁹⁹ Vgl. Tuschen, K.H., Philippi, M. (1995), S. 292.

⁵⁰⁰ Vgl. Koch, J., Schüller, L.: Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmen Bereich, in: F&W, 1/1999, S. 40.

⁵⁰¹ Vgl. von Eiff, W., [1997], S. 613.

⁵⁰² Ebenfalls beim anderen Betrieben im öffentlichen Bereich, in denen „fast ausnahmslos Kostenrechnung im traditionellen Stil betrieben wird“ Vgl. Brede, H. (1997), S. 223.

Basispflegesatzes zur Unterstützung der internen Budgetierung) nicht mehr geeignet ist.

Für die Zwecke der Preisermittlung nach den geltenden Vorschriften ist eine Vergütung nach dem Solidaritätsprinzip durchgeführt. Die Anwendung einer Äquivalenzziffernrechnung bei der Bewertung jeder einzelnen Leistung mit einer Punktzahl (nach dem Krankenhaustarif DKG-NT) bzw. Punktwert (nach GOÄ) in der GOÄ spiegelt die unterschiedlichen Durchschnittskosten wieder. Sie sind nicht nach kostenrechnerischen Aspekten, sondern als „politische Preise“ vorgenommen worden. Daher entsprechen diese Leistungen nicht unbedingt den tatsächlich unter Berücksichtigung der Kostenstruktur des einzelnen Krankenhauses entstandenen Kosten der Einzelleistung. Deswegen müssen die Äquivalenzziffern in der Kostenrechnung in Krankenhäusern abhängig von dem betriebsindividuelle Leistungserstellungsverfahren und unter Berücksichtigung der Veränderung des Leistungsspektrums durch den medizinisch-technischen Fortschritt laufend weiter entwickelt werden.⁵⁰³

6.4 Betrachtung und Empfehlungen für syrische Krankenhäuser

Eine Modifizierung des Managements eines Krankenhauses ist kein isolierter Prozess. Er hängt von verschiedenen Handlungsfeldern ab,⁵⁰⁴ vor allem sind das Entwicklungsniveau der Wirtschaftswissenschaft und das Ausbildungssystem zu nennen. Das syrischen Ausbildungssystem muss für die Modernisierung und Liberalisierung der Wirtschaft neu diskutiert werden. Darüber hinaus ist die Qualifizierung der Verwaltungskräfte und Erhöhung der Kostenbewusstsein der Mitarbeiter eine Voraussetzung für diesen Prozess, da die Krankenhaus-Mitarbeiter ebenfalls ein zu betrachtender Faktor sind,⁵⁰⁵ hierzu ist eine ständige Weiterbildung auch erforderlich. Hierbei sind insbesondere das Kostenbewusstsein und die Ausbildung in Kostenrechnung von großer Bedeutung, da „die Kostenrechnung in allen wirtschaftsorientierten Ausbildungsgängen eine große Rolle spielt“⁵⁰⁶.

⁵⁰³ Vgl. Deutsche Krankenhausgesellschaft (1992), S. 182.

⁵⁰⁴ Vgl. Trill, R. (2000), S. 20.

⁵⁰⁵ Finkler, S.: The Human Element in Cost Accounting, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 15.

⁵⁰⁶ Bloech, J.: Kostenmanagement in Planspielen, in: in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Lueter, G., (Hrsg.): Kostenmanagement, Heidelberg, 1997, S.382.

6.4.1 Modernes Management im syrischen Krankenhaus

Das Krankenhaus in Syrien soll vor allem als wirtschaftlicher Betrieb betrachtet werden. Und sollte nach betriebswirtschaftlichen Aspekten (Wirtschaftlichkeits-, Markt- und Rentabilitätsprinzipien) geleitet werden. Die Stärkung der eigenen Wettbewerbssituation sollte Anliegen Nr. 1 in den syrischen Krankenhäusern sein, um erfolgreich am Markt bestehen zu können. Die Regierung könnte zugleich ihr Ziel verfolgen, daß die Gesundheit der Bevölkerung eine der zentralen Aufgaben des Staats ist. Das dualistische Finanzierungssystem in Deutschland könnte dabei als achtbares Beispiel dienen. Die syrische Regierung könnte die Investitionskosten der Krankenhäuser übernehmen und daneben neue aktive Institutionen (gesetzliche staatliche Krankenkassen) schaffen, die die Betriebskosten übernehmen können. Damit werden die Leistungen der Krankenhäuser nicht mehr kostenlos, sondern vergütete Leistungen. Das Krankenhaus-Management kann und soll in dieser Weise die Kosten und Leistungen nach wirtschaftlichen Aspekten betrachten. Hierbei sollte nicht vergessen werden, gleichzeitig ausreichende Verordnungen für die Qualitätssicherung der Krankenhausleistungen schaffen.

Für das moderne Management im syrischen Krankenhaus ist die EDV wie auch in industriellen Betrieben ein wichtiges Hilfsmittel, besonders bei der Erfüllung der Aufgabe der Datenversorgung für zentrale Einrichtungen. Somit könnte die Kosten- und Leistungsrechnung nach krankenhauses-individuellen Gesichtspunkten durchgeführt werden, wobei die Daten für diese Einrichtungen daneben mit Hilfe der EDV genau und schnell erfasst und bearbeitet werden können.

6.4.2 Aufbau- und Übertragungsmöglichkeiten einer Kosten- und Leistungsrechnung

Der Aufbau einer Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern ist zwingende Voraussetzung für die zukünftige Steuerung jedes Krankenhauses. Vielmehr ist davon auszugehen, dass Krankenhäuser, die nicht kurzfristig eine Kosten- und Leistungsrechnung einführen und ein entsprechendes Kostenmanagement betreiben, nicht fähig sein werden, die vom Staat erwarteten Aufgaben zu erfüllen.

Der Aufbau einer Kosten- und Leistungsrechnung in syrischen Krankenhäusern muss allerdings die Gegebenheiten der syrischen Wirtschaft betrachten. Eine wichtige von ihnen ist das Syrischen-Einheitlichen-Rechnungs-System (SERS) als Gesetz für die Kosten- und Leistungsrechnung. Grundsätzlich ist der Aufbau einer Kosten- und Leistungsrechnung in syrische Krankenhäuser anhand der Bestimmungen des SERS möglich. Es gilt aber, bewährte Verfahren und Methoden der Kosten- und Leistungsrechnungssysteme auf die Besonderheiten des Krankenhauses zu adaptieren und zu implementieren. Allerdings könnte auf Grund langjähriger Erfahrungen industrieller Unternehmen der Aufbau einer krankenhausspezifischen Kosten- und Leistungsrechnung von den dortigen Erfolgen und Misserfolgen profitieren. Eine sinnvolle Adaption empfiehlt sich wegen der besonderen Verhältnisse im Krankenhaus.

Auch die Erfahrungen bei der Durchführung und Entwicklung einer spezifischen Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern anderer Länder sind zu beachten. Die Übertragung der in deutschen Krankenhäusern durchgeführten Kostenrechnung kann wie folgt vorgenommen werden.

Auf Grund der Ähnlichkeit der Kostenarten in allen Krankenhäusern, wobei die Leistungen der Krankenhäuser nach den medizinischen Lehren und Techniken erstellt werden, ist die Übertragbarkeit in Kostenartenrechnung möglich. Nur ist zu beachten, daß die Kostenarten anhand der Kontenrahmen des SERS neu kodiert werden sollten.⁵⁰⁷

Die Kostenstellenrechnung als wesentliches Element der Kostenrechnung sollte aufbau- und ablauforganisatorisch durchgeführt werden, wobei die individuellen Einrichtungen entscheidend von der Größe und Struktur des Krankenhauses abhängig sind. Aber auch hier macht die Ähnlichkeit des Krankenhaus-Prozesses möglich, dass die in deutschen Krankenhäusern durchgeführte Kostenstellenrechnung beim Aufbau einer Kostenstellenrechnung für syrische Krankenhäuser übertragen werden kann. Allerdings ist eine Umkodierung nach dem im SERS vorgesehenen Kontenrahmen erforderlich.⁵⁰⁸

Wegen der Besonderheiten des Finanzierungssystems, nach dem die Kostenträgerrechnung in deutschen Krankenhäusern durchgeführt wird, ist die Übertragung des

⁵⁰⁷ Vgl. Abschnitt 4.3.1.2.

deutschen Systems in der Kostenträgerrechnung behindert. In syrischen Krankenhäusern könnte bis zur Einführung eines neuen Finanzierungssystems der Patient-Fall als Kostenträger betrachtet werden.

Das Kostenmanagement stellt hierauf aufbauend lediglich eine Folgemaßnahme dar, indem die Erkenntnisse der Kosten- und Leistungsrechnung zielgerichtet umgesetzt werden. Abschließend kann festgehalten werden, dass die Erstellung der krankenhausspezifischen Dienstleistungen die Artwendungen von betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen wie sie bereits aus der Industrie bekannt sind, weder ausschließt, noch überflüssig macht.

⁵⁰⁸ Vgl. Abschnitt 4.3.2.1.

Literaturverzeichnis

Adam, D. (1972): Krankenhausmanagement im Konfliktfeld zwischen medizinischen und wirtschaftlichen Zielen, Wiesbaden 1972.

Adam, D. (1996): Krankenhausmanagement im Wandel. In: Adam, D. (Hrsg.): Krankenhausmanagement. Schriftenreihe zur Unternehmensführung (SzU), Band 59, Wiesbaden, 1996.

Aldag, H. (1988): Rahmenbedingungen, Problemlösungserfordernisse und konzeptionelle Grundlegung eines Marketing für Krankenhäuser, Dissertation, Göttingen, 1988.

American Hospital Association (1974): classification of Health Care Institutions, Chicago: AMA, 1974.

Andersch, N. (1992): Krankenhausentwicklung und gewerkschaftliche Krankenhauspolitik: Eine Übersicht unter besonderer Berücksichtigung der ÖTV., Va&g, Marburg, 1990.

Andersen, H., Henke, K., Schulenberg, M. (1992): Basiswissen Gesundheitsökonomie, Band I, Einführende Texte, Berlin, 1992.

Arbeitsgruppe „Entgeltsysteme“ in Bundesgesundheitsministerium (Hrsg.): Grundkonzeption eines neuen Entgeltsystems, Bonn, 1993.

Arnold, M. (1988): Möglichkeiten der Verzahnung des ambulanten und stationären Sektors, in: das Krankenhaus, 3/1988, S. 98- 103.

Baschke, W. L. (1994): BPflV 95- der Kompromiß, in: F&W, 4/1994.

Baugut, G., Schmitz, R. (1993): Methodik zur Kalkulation hausindividueller Fallkosten für den Vergleich mit standardisierten Fallpauschalen, in: das Krankenhaus, 4/ 1993, S. 170- 174.

Baugut, G. (1995): Handlungshinweise zur Kalkulation von Fallpauschalen und Sonderentgelten, in: Eichhorn, S. (Hrsg.): Krankenhausmanagement im Werte- und Strukturwandel, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995, S. 145- 170.

Berghöfer, B. (1997): Profit- Center als Organisationsform im Krankenhaus, Fachaufsatz des Klinikums der Phillips- Universität, 1997.

Bloech, J., Götze, U., Sierke, B. (1993): Managementorientiertes Rechnungswesen: Konzepte und Analysen zur Entscheidungsvorbereitung, Wiesbaden, 1993.

Bloech, J. (1997): Kostenmanagement in Planspielen, in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Weber, J. (Hrsg.): Kostenmanagement, Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg: Springer- Verlag, 1997, S.379-399.

Bölke, G. (1987): Einführung mit der neuen Bundespflegesatzverordnung, in: das Krankenhaus, 6/ 1987, S. 214- 219.

Bölke, G., Schmidt- Rettig, B. (1988): Leistungsrechnung- Leistungsstatistik: in Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausrechnungswesen – Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988.

Bopp, Manfred, Hohenbild, Rolf (1984): Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus, Köln 1984.

Brayer, F. (1991): Die Kalkulation von Preisen im Krankenhauswesen – Ziele, Methoden und Auswirkungen, Heidelberg, 1991.

Brede, H. (1997): Betriebswirtschaftslehre, Einführung, 6., unwesentl. veränd. Aufl., München, Wien, 1997.

Bruckenberger, E. (1993): von der Länderkompetenz zum „Einkaufsmodell“ der Krankenkassen“- die Konsequenzen des Gesundheits-Strukturgesetzes für Krankenhäuser, in: das Krankenhaus, 2/ 1993, S. 77-85.

Bundesministerium für Gesundheit (1993): Grundkonzeption des neuen Entgelt-systems. Bonn, 1993.

Bundesministerium für Gesundheit (1995 a): Leitfaden zur Einführung von Fallpauschalen und Sonderentgelten gemäß BPflV 1995: Datenbedarf, Kalkulationsgrundlagen, Abrechnungsmodalitäten, Kostengliederung, Schriftenreihe des Bundesministeriums für Gesundheit, Band 44, Baden-Baden, 1995.

Bundesministerium für Gesundheit (1995 b): Kalkulation von Fallpauschale und Sonderentgelten gemäß Bundespflegesatzverordnung 1995: Bericht zu den

Forschungsprojekt, im Auftrag für Bundesministerium für Gesundheit, Band 45, Baden-Baden, 1995.

Chan Yee-Ching, L. (1994): Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 261-267.

Coenenberg, A. (1992): Kostenrechnung und Kostenanalyse, Landsberg, Lech, 1992.

Conrad, H., J. (1997): Anforderung an ein leistungsfähiges Krankenhausmanagement, Profit- Center- Steuerung durch dreistufige Deckungsbeitragsrechnung, in: das Krankenhaus, 10/ 1997, S. 607- 610.

Davis Weintraub, L., Dube, R. J. (1994): Alternative Costing Methods in Health Care, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994 , S. 114-118.

Der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (1984): Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung nach §8 KHBV für Analysen und Entscheidungen im Krankenhaus, Bonn, 5/ 1984.

Deutsche Krankenhausgesellschaft (1990): Auswertung von Kosten- und Leistungsnachweisen 1988, Düsseldorf, 1990.

Deutsch Krankenhausgesellschaft (1993): Sonderentgelte und Fallpauschalen gefährden die bürgernahe Krankenhausversorgung- Stellungnahme der DKG zur „Grundkonzeption des neuen Entgeltssystems“ des Bundesministeriums für Gesundheit, in das Krankenhaus, 4/1993. S. 155- 158.

Deutsche Krankenhausgesellschaft (1994 a): Positionen der DKG zur Reformdiskussion im Gesundheitswesen, Die Stellung des Krankenhauses in der künftigen gesundheitlichen Versorgung, in: Das Krankenhaus, 12/1994, S. 538- 545.

Deutsche Krankenhausgesellschaft (1994 b): Hinweise der DKG zum Rechnungswesen der Krankenhäuser unter besonderer Berücksichtigung der Anpassung des Rechnungswesen der Krankenhäuser in der neuen Bundesländern an die Erfordernisse des Krankenhausfinanzierungsrechts, Düsseldorf, 1992.

Deutz, W. (1999): Marketing als Erfolgsfaktor in Krankenhausmanagement, Frankfurt a. M., Berlin, Neu York, Paris, Wien: Lang, 1999.

- Dieter, B. (1994):** Understanding the Hospital Cost Accounting Process, in: Finkler, S. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 8- 13.
- Dietz, O., Bofinger, W. (1995):** Krankenhausfinanzierungsgesetz, Bundespflege-satzverordnung und Folgerecht- Kommentare, Wiesbaden, 1995.
- Ebert, G:** Kosten- und Leistungsrechnung, 6. Aufl., Wiesbaden 1991.
- Ehrlich, A. (1996):** Neuorientierung des Krankenhauscontrolling, in: BiBu, 2/1996.
- Eichhorn, Siegfried (1975):** Krankenhausbetriebslehre – Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Band. I, 3. Aufl., Stuttgart, Köln, Berlin, Mainz, 1975.
- Eichhorn, Siegfried (1976):** Krankenhausbetriebslehre – Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Band. II, 3. Aufl., Stuttgart, 1976.
- Eichhorn, Siegfried (1979):** Betriebswirtschaftliche Ansätze zu einer Theorie des Krankenhauses, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, 3/ 1979.
- Eichhorn, Siegfried (1987):** Krankenhausbetriebslehre – Theorie und Praxis der Krankenhau- Leistungsrechnung, Kohlhammer(Hrsg.), Band. III, Köln, Stuttgart, Berlin, Mainz, 1987.
- Eisele,W. (1980):** Technik des betrieblichen Rechnungswesens, München, 1980.
- Engelke, D., Riefenstahl, R. (1985):** Die Auswirkung der Flexibilisierung des Krankenhausbudgets auf die Erlössituation und das Betriebsergebnis des Krankenhauses, in: Krankenhaus Unschau, 5/1985.
- Finkler, S. (1994 a):** Cost Accounting for Human Recourses in Hospitals, in: Finkler, S. A. (Edit.),Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994.
- Finkler, S. (1994 b):** The Human Element in Cost Accounting, in: Finkler, S. A. (Edit.),Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994.
- Fischer, D. (1988):** Marktstruktur und Marktverhalten in der Krankenhauswirtschaft, Spardorf, 1988.
- Freidank, C. (1994):** Kostenrechnung, Einführung in die begrifflichen, theo-retischen, verrechnungs-technischen sowie planungs- und kontrollorientierten

Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens, 5. Überarb. und erw. Aufl., München, Wien: Oldenburg, 1994.

Frey mann, H. (1989): Controlling in Krankenhaus – Möglichkeiten und Nutzen für die Betriebsführung, in: Eichhorn, S., Feyermann, H., (Gesamtverantwortung, Wirtschaftliches Krankenhaus, Beiträge zu Management, Planung, Rechnungswesen, Prüfung, 3. Aufl., Köln, 1989.

Frö mming, N. (1977): Management im Krankenhaus aus verhalteneswissenschaftlicher Sicht, Baden- Baden, 1977.

Fuchs, M. (1988): Grundlagen des betrieblichen Rechnungswesens, in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhaus – Rechnungswesen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988.

Gabele, E., Fischer, P. (1992): Kosten- und Erlösrechnung, München 1992.

Gebhard, W. (1986): Controlling im Krankenhaus, in: Controlling 6/ 1986, S. 207-212.

Gerdelmann, W. (1996): GSG aus Sicht der Krankenkassen, in: Adam, D. (Hrsg.): Krankenhausmanagement, Band 59, SzU., Wiesbaden, 1996. S. 33- 48.

Götze, U., Meyerhoff, J. C. (1993): die Prozesskostenrechnung – Stand und Entwicklungstendenzen, in: Zeitschrift für Planung, 1/ 1993, S. 65- 96.

Götze, U.: Einsatzmöglichkeiten und Grenzen der Prozesskostenrechnung, in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Weber, J. (Hrsg.): Kostenmanagement, Aktuelle Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg: Springer- Verlag, 1997, S.141-174.

Göt zinger, M., Michael, H. (1990): Kosten- und Leistungsrechnung, eine Einführung, 5. Aufl., Heidelberg, 1990.

Graf, V. (1999): Prozessoptimierung im Krankenhaus, steigert die Effizienz und festigt die Kundenbindung, Erfahrungen aus dem Klinikum der Stadt Ludwigshafen, in: F&W, 6/ 1999, S. 516- 521

Gronemann, J. (1988): Überlegungen zur Rechtsformwahl bei Krankenhäusern, in: Führen und Wirtschaften im Krankenhaus, Juni, 1988, S. 2 – 7.

- Grünenwald, K., Kehr, H., Tuschen, K. (1987):** Kommentar Leistungs- und Leistungsnachweis der Krankenhäuser, Bad Homburg, 1987.
- Haberstock, L. (1987):** Kostenrechnung, Bd.1: Einführung mit Fragen, Aufgaben und Lösungen, 8. Aufl., Wiesbaden, 1987.
- Haberstock, L. (1998):** Kostenrechnung, Bd.1: Einführung mit Fragen, Aufgaben einer Fallstudie und Lösungen, 10. Aufl., Berlin, 1998.
- Haubrock, M. (1994):** Sachgütereinsatz im Krankenhaus, in: Peters, S. Schär, W. (Hrsg.): Betriebswirtschaft und Management im Krankenhaus, Berlin, 1994.
- Hauschild, E., Schomacker, R., Strauf, H.G. (1981):** Kriterienmodell zur Einordnung von Krankenhäusern in ein Abgestuftes Versorgungssystem, der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Bonn, 1981.
- Heinen, E. (1978):** Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, 5. Aufl., Wiesbaden, 1978.
- Heintze, J., Kehres, E. (1995):** Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhaus, systematische Einführung, 3. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln: Kohlhammer, 1995.
- Hentze, J. (1979):** Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäuser systematische Einführung, Kohlhammer (Hrsg.) Köln, Stuttgart, Berlin, Mainz, 1979.
- Herbold, W., Horstmann, P., Gemke, H. (1997):** Leistungsstrukturveränderungen, Nullrunde oder Budgeterhöhung?, in: Das Krankenhaus, 7/ 1997, S. 531- 534.
- Herder-Dorneich, Ph. (1981):** Problemgeschichte der Gesundheitsökonomik, in: Herder-Dorneich, Sieben, Thiemeyer (Hrsg.), 1981.
- Herder-Dorneich, P. (1985):** Wettbewerb und Rationalitätsfalle im System der Gesetzlichen Krankenversicherung, in: Hamm, Neubauer (Hrsg.) 1985, S. 13-61.
- Herder-Dorneich, PH., Wasem, J. (1986):** Krankenhausökonomik zwischen Humanität und Wirtschaftlichkeit, Baden-Baden, 1986.
- Hildebrand, R. (1988):** Kostenrechnung, in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausrechnungswesen, Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 343-456.

- Hörmann, W., Ingruber, H. (1988):** Krankenhausbetriebslehre: Grundzüge der Betriebsführung im Krankenhaus, 1. Aufl., Wien, 1988.
- Horvath, P., Mayer, R. (1989):** Prozesskostenrechnung, Der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien, In: Controlling, 7/1989, S. 216-232.
- Horvath, P., Mayer, R. (1995):** Konzeption und Entwicklung der Prozesskostenrechnung. In: Mannel, W. (Hrsg.), Prozesskostenrechnung. Wiesbaden, 1995, S. 59- 86.
- Hübner, H. (1980):** Kostenrechnung im Krankenhaus, Grundlagen, Wirtschaftlichkeitsanalyse, Betriebsvergleich, 2. Aufl., Stuttgart, Berlin, Köln, Mainz, 1980.
- Hummel, S., Männel, W. (1986):** Kostenrechnung, Grundlagen, Aufbau und Anwendung, 4. Völlig neu und erweiterte Aufl., Wiesbaden, 1986.
- Janssen, D. (1999):** Wirtschaftlichkeitsbewertung von Krankenhäuser, Konzepte und Analysen von Betriebsvergleichen, Stuttgart, Berlin, Köln, 1999.
- Jungmann- Ginkel, E., Kober, K. (1993):** Krankenhausbetriebslehre für Führungskräfte der Krankenpflege, Lorsch, 1993.
- Juretzka, G. (1989):** Aufbau eines internen Rechnungswesens am Universitätsklinikum Göttingen, in: das Krankenhaus, 11/ 1989, S. 591-595.
- Kaltenbach, T. (1993):** Qualitätsmanagement in Krankenhaus, Qualitäts- und Effizienzsteigerung auf der Grundlage des Total Quality Management, 2. Aufl., Melsungen, 1993.
- Kehres, E. (1990):** Kosten und Kostendeckung der ambulanten Behandlung im Krankenhaus, Dissertation an der Uni. Braunschweig, 1990.
- Keisers, J. (1979):** Einführung in der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden, 1979.
- Keun, F. (1997):** Einführung in die Krankenhauskostenrechnung, 2. Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1997.
- Keun, F. (1999):** Einführung in die Krankenhauskostenrechnung, 3. Überarbeitete Aufl., Wiesbaden: Gabler, 1999.

King, M., Lapsly, I, Mitchell, F., Moyes, J. (1994): Activity Based Costing in Hospital, A Case Study Investigation, The Chartered Institute of Management Accountants, London 1994.

Klask, J, Smerzer, A. (1997): Fallkostenkalkulation der Therapien Lonsillektomie und Septumplastik, Gesamtkosten unter Berücksichtigung typischer Komplikation, in: Deutschland Krankenhaus, 2/ 1997, S. 59-64.

Klinikum der Georg-August-Universität Göttingen (1997): Geschäftsbericht, Göttingen, 1997.

Klockhaus, H. E. (1997): Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus, München, Essen, 1997.

Kloock, J., Sieben, G., Schildbach, T. (1999): Kosten- und Leistungsrechnung, 8., aktualisierte und erw. Aufl., Düsseldorf, 1999.

Koch, J. (1998): Gesundheitsökonomie, Betriebswirtschaftliche Kosten- und Leistungsrechnung, München, Wien, Oldenburg, 1998.

Kolb, T. (1994): Prozesskostenrechnung im Krankenhaus, in: F&W, 5/ 1994, S. 396- 401.

Kosiol, E. (1979, A): Kosten- und Leistungsrechnung, Berlin1979.

Kosiol, E. (1979, B): Kostenrechnung der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden, 1979.

Kropf, R.(1994): Physician Cost Variance Analysis under DRGs, in: Finkler, S. A. (Edit.),Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994.

Leonhardt, J. (1988): Aufbau- und Anwendungsmöglichkeiten einer Grenzplankostenrechnung in Krankenhausbetrieben, Hamburg, 1988.

Maltry, H., Strehlau-Schwoll, H. (1997): Kostenrechnung und Kostenmanagement im Krankenhaus, in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Weber, J. (Hrsg.): Kostenmanagement, neue Konzepte und Anwendungen, Berlin, Heidelberg, 1997, S. 533- 567.

Menze, T., Michels, R. (1996): Controlling – Instrumente im Krankenhaus, Existenzsicherung durch mehr Wirtschaftlichkeit, in: F&W, 3/1996, S. 200 – 206.

- Meyer, D. (1993):** Technischer Fortschritt im Gesundheitswesen, Tübingen, 1993.
- Mildner, R. (1987):** Der Effizienzbegriff im Gesundheitswesen, in: Krankenhaus Umschau, August 1987, S. 664 – 669.
- Möhlmann, E. (1992):** Neue Wege in der Leistungs- und Kostenrechnung, in: F&W, 2/1992, S.87 – 92.
- Monka, M. (1993):** Entwicklung und Berechnung von Fallpauschalen, Das ökonomische Modell des WidO, in: Arnold, M., Paffrath, D., Krankenhaus-Report 1993, Aktuelle Beiträge, Trends, Statistik, Stuttgart, 1993.
- Mooney, G. (1986):** Economics, Medicine, and Health care, Sussex: Wheatsheaf Books, 1986.
- Müller, H. (1988):** Preisrecht und Gebührenwesen, in: Eichhorn, S. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausrechnungswesen – Grundlagen- Verfahren- Anwendungen, 2. Aufl., Wiesbaden, 1988, S. 615-686.
- Neubauer, G. (1998):** Kriterien zur Bewertung und Auswahl eines Krankenhaus-Vergütungssystems, in: das Krankenhaus, 10/ 1998, S. 578-581.
- Neubauer, G. (1999):** Formen der Vergütung von Krankenhäusern und deren Weiterentwicklung, in: Braun, G. (Hrsg.), Handbuch Krankenhausmanagement, Baustein für eine moderne Krankenhausführung, Stuttgart, 1999, S. 19- 35.
- Neubauer, G., Zelle, B. (1996):** Fallpauschalen: Ein Ansatz zu einer Leistungsbezogenen Krankenhausvergütung, in: Adam, D. (hrsg.): Krankenhausmanagement, Schriftenreihe zur Unternehmensführung (SzU.), Band 59, S. 19 – 32, Wiesbaden 1996.
- O. V. (1993):** Fallpauschalen, die Empfehlungen der Institute, in: F&W, 10 Jahrgang, 1993, S.400-405.
- Pfaff, M. (1995):** Das Krankenhaus im Gefolge des Gesundheitsstrukturgesetzes 1993, Baden- Baden, 1995.
- Poelling, S. (1996):** The Role of the Private Sector in the Syrian Economy, in: Economic Liberalization and Privatization in Socialist Arab Countries, Hopfinger, H., (Hrsg.), Gotha: Perthes, 1996.

Preuß, O. (1994): Das Krankenhaus als Betrieb, in: Peters, S., Schär, W. (Hrsg.), Betriebswirtschaft und Management im Krankenhaus, S. 92 – 109, Berlin, 1994.

Preuß, O. (1996): Kosten und Deckungsbeitragsmanagement im Krankenhaus unter besonderer Berücksichtigung von Fallpauschalen und Sonderentgelten, Lang, P. (Hrsg.), Frankfurt am Main, Berlin, Bern, New York, Paris, Wien, 1996.

Pschyrembel, W. (1996): Klinisches Wörterbuch, 255. Aufl., Berlin, 1986.

Raem, A.: der Arzt als Manager, München, 1996.

Regler, K. (1994): Auswirkung des GSG und Handlungsbedarf der Krankenhaussträger, in: Das Krankenhaus, 1/1994, S. 1-6.

Richter, H (1994):. Kostenträgerrechnung und interne Budgetierung ab 1995/1996, neue Formen der Kosten- und Leistungsplanung, in: das Krankenhaus, 6/ 1994, S. 256- 266.

Riebel, P. (1982): Grundfragen der Kostenrechnung im Gesundheitswesen und ihre Folgerungen für die Ordnungspolitik, in: Gäfgen, Lampert (Hrsg.), 1982, S. 66-72.

Rippel, W., Posinisky, R. (1987): Budgetierung und Controlling in der Anwendung, in: das Krankenhaus, 9/ 1987, S. 347- 352.

Rippel, W., Posinisky, R. (1990): Praktische Anwendung der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung, in: das Krankenhaus, 11/ 1990, S. 485- 491.

Rohrig, R., Schnee, S. (1995): Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträgerrechnung, in: Eichhorn, S., Schmidt- Rettig, B. (Hrsg.): Krankenhausmanagement im Werte- und Strukturwandel, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995.

Rossels, H. (1994): Das neue Pflegesatzrecht, lohnt sich der Einstieg schon ab 1995, Contra-Argumentation, in: F&W, 11. Jahrgang, 1994, S. 288-290.

Schäfer, G. (1988): Betriebswirtschaftliche Aspekte in der Krankenhausfinanzierung, herausgegeben von der Fachvereinigung der Verwaltungsleiter deutscher Krankenanstalten., Marl, 1988.

Scheer, A. W. (1996): Prozessmanagement im Krankenhaus, in: Adam, D. (Hrsg.) Krankenhausmanagement, Schriftenreihe zur Unternehmensführung, Band 59, Wiesbaden, 1996, S. 75-96.

- Scherrer, G. (1999):** Kostenrechnung, 3., neu bearb. Aufl., Stuttgart, 1999.
- Schlüchtermann, J., Gorschlüter, P. (1996):** Ausgewählte Aspekte des modernen Kostenmanagements, In Adam, D. (Hrsg.): Krankenhausmanagement, Schriftenreihe zur Unternehmensführung (SzU), Band 59, S. 97 – 112, Wiesbaden 1996.
- Schmidt, K. J., Heuser, U. (1993):** Das neue Fallpauschalen, Kalkulationsschema, einfach aber ungenau, in: Das Krankenhaus, 10/ 1993, S. 474-476.
- Schmidt-Rettig, B. (1995):** Vom selbstkostendeckenden Pflegesatz zu fallpauschalierten Preisen, in: Eichhorn, S., Schmidt-Rettig, B. (Hrsg.): Krankenhausmanagement im Werte- und Strukturwandel, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995.
- Schmitt, R. (1987):** Das Krankenhaus auf dem Weg zum Unternehmen, in: das Krankenhaus, 2/ 1987, S.69-72.
- Schmitz, R.M. (1993):** Patientenbezogene Steuerung in Krankenhaus, Stuttgart, 1993.
- Schoenfeld, H., Möller, H. (1995):** Kostenrechnung, Einführung in das betriebswirtschaftliche Rechnungswesen mit Erlöse und Kosten, 8., vollst. überarb. und aktualisierte Aufl., Stuttgart, 1995
- Schwartz, Aderea (1997):** Informations- und Anreizprobleme im Krankenhaussektor DUV., Wiesbaden, 1997.
- Schwarz, K. (1982):** Auswirkung der Bevölkerungsentwicklung auf Leistungsnachfrage und Ausgaben im Gesundheitswesen, der Bundesminister für Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.), Bonn, 1982.
- Schwarz, R. (1993):** Modernes Management in öffentlichen Krankenhäusern, wie kann die Krankenhausleitung den Konsequenzen des GSG begegnen, in das Krankenhaus 3/ 1993, S. 116- 120.
- Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1991):** Systeme der Kostenrechnung, 5. Aufl., Landsberg, 1991.
- Schweitzer, M., Küpper, H. U. (1995):** System der Kosten- und Erlösrechnung, 6. Aufl., München, 1995

Siebig, J. (1993): Formen der flexiblen Budgetierung im Rahmen der Krankenhausfinanzierung, in: das Krankenhaus, 2/ 1993, S. 91- 95.

Statistisches Bundesamt (1998): Mitteilung für Presse, Erneute Zunahme der Zahl der Patienten in den Krankenhäusern, <http://www.statistik-Bund.de/presse/deutsch/pm/p9354094.htm>, 01.03.2000, (Stand Am 22.09.1998).

Statistisches Bundesamt (1999 a): (Mitteilung für Presse): Krankenhausstatistik 1998: Mehr Patienten, weniger Betten, kürzere Verweildauer, <http://www.statistik-Bund.de/presse/deutsch/pm/p9354094.htm>, 01.03.2000, (Stand am 14.01.1999).

Statistisches Bundesamt (1999 b): Mitteilung für die Presse, Erste Ergebnisse nach dem neuen Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG) 1995 für die Jahre 1991 bis 1998, <http://www.statistik-bund.de/presse/deutsch/pm/p9152121.htm> 01. 03. 2000(Stand am: 28. 04. 1999),

Stauss, B. (1989): Beschwerdepolitik als Instrument des Dienstleistungsmarketing, in: Jahrbuch der Absatz- und Verbrauchsforschung 1989, S. 41 – 62.

Steger, J (1996): Kosten- und Leistungsrechnung, München, 1996.

Steiner, P. (1997): Messung und Beurteilung öffentlicher Leistungen – Der Krankenhausoutput, Sternenfels, Berlin, : Verl. Wiss. Und Praxis, 1997.

Steiner, P. (1998): die Bedeutung der Nachkalkulation für das Kostenqualitäts- und Produktionsmanagement im Krankenhaus, in das Krankenhaus, 11/ 1998, S. 661-666.

Strehlau-Schwoll, H. (1993): Anpassung der Kosten- und Leistungsrechnung an die Erfordernisse des GSG – Deckungsbeitragsrechnung und relative Einzelkostenrechnung, in: das Krankenhaus, 5/1993, S. 214-220.

Strehlau-Schwoll, H. (1996): Die Profit-Center Konzeption, Baustein der Führungsorganisation des Krankenhauses, in: F&W, 4/ 1996, S. 317- 323.

Strehlau-Schwoll, H. (1997): Kostenrechnung und Kostenmanagement im Krankenhaus, in: Freidank, C., Götze, U., Huch, B., Lueter, G., (Hrsg.): Kostenmanagement, Heidelberg, 1997.

- Sukkar, N. (1996):** Economic Liberalization in Syria, in: Economic Liberalization and Privatization in Socialist Arab Countries, Hopfinger, H., (Hrsg.), Gotha: Perthes, 1996.
- Tanski, J. S. (1997):** Finanzierung von Rationalisierungsinvestitionen nach §18b KHG, in: das Krankenhaus, 2/1997, S. 54-58.
- Tauch, J. G. (1987):** Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus von Kosten- und Leistungsnachweis zur Patientenbezogenen Kosten- und Leistungsrechnung, Verlag Gütersloher Krankenhaus- Schriften, 1. Aufl., Gütersloh, 1987.
- Toso, M. E. (1994):** The Value of a Cost Accounting System, in: Finkler, S. A. (Edit.), Issues in Cost Accounting for Health Care Organisations, New York, 1994, S. 5-7.
- Trill, R. (1996):** Krankenhaus-Management, Aktionsfelder und Erfolgspotentiale, Neuwied, 1996.
- Trill, R. (2000):** Krankenhaus-Management, Aktionsfelder und Erfolgspotentiale, 2. erweiterte und überarbeitete Aufl. Neuwied, Kriftel: Luchterland, 2000.
- Troßmann, E. (1996):** Flexible Plankostenrechnung nach Kilger, in: Männel, W. (Hrsg.): Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, 1996.
- Tscheulin, D. K., Hemig, B. (1997):** Aufbau einer Kostenträgerrechnung im Krankenhaus, in: das Krankenhaus, 11/ 1997, S. 501- 508.
- Tuschen, K. H. (1988):** Kosten- und Leistungsrechnung, in: F&W, Januar-Februar/ 1988, S. 23-26.
- Tuschen, K. H. (1997):** 5. Änderungsverordnung zur BPfIV, Stand: Regierungsbeschluß, in: Krankenhausumschau, 8/1997, S. 278-282.
- Tuschen, K.H., Philippi, M. (1995):** Leistung- und Kalkulationsaufstellung im Entgeltsystem der Krankenhäuser, Stuttgart, Berlin, Köln, 1995.
- Unterhuber, H. (1986):** Preissteuerung in der Krankenhausversorgung. Möglichkeiten und Grenzen der Anwendung von Preisen zur Steuerung der Versorgung mit Krankenhausleistungen, Dissertation an der Bundeswehruniversität München, 1986.

Von Eiff, W. (1997): Krankenhausbetriebsvergleich, Controllinginstrument zur Planung von Leistungsprozessen, in: das Krankenhaus, 10/ 1997, S. 613- 620.

Wahle, O. (1989): Kostenrechnung II für Studium und Praxis, Ist- und Normalkostenrechnung, 3., überarb. Aufl., Bad Homburg, 1989.

Wedell, H. (1999): Grundlagen des Rechnungswesens, Band 2: Kosten- und Leistungsrechnung, 7., völlig neu bearb. Aufl., Herne, Berlin, 1999.

Wiedermann, R. (1998): Wettbewerb unter Krankenhäusern, Peter Lang, Frankfurt am Main, 1998.

Wöhe, G. (1990): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 17. Aufl., München, 1990.

World Health Organisation (1980): The Management of Hospitals, Technical Report Series, Geneva: WHO, 1980.

Gesetztexte

Abgrenzungsverordnung (AbgrV), vom 12. Dezember 1985: Verordnung über die Abgrenzung der im Pflegesatz nicht zu berücksichtigenden Investitionskosten von den pflegesatzfähigen Kosten der Krankenhäuser.

Bundespflugesatzverordnung (BPflV), vom 26. September 1994: Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze.

Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) vom 21. Dezember 1992: Gesetz zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherung.

Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV), vom 10. April 1978: Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern zuletzt geändert durch die Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechts vom 26. September 1994

Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG), vom 26. Mai 1994: Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze

Arabische Literatur

Farruch, O. (1970 Arb.): Die Geschichte der Wissenschaften bei dem Arabern. Dar-Alielm-Ielmalaien, Beirut, 1970.

Finanzministerium (1978): Das Syrische Einheitliche Rechnungssystem und Kontenrahmen, das Gesetz Nr. 287 vom 25. 01. 1978, Damaskus, 1978.

Harstanie, H. (1990 Arb.): Krankenhaus-Management, Institut für Management (Hrsg.), Read, Saudiarabien, 1990.

Sakka, H. (1998): das einheitliche Rechnungssystem, 10. Aufl., Universität Damaskus (Hrsg.), Damaskus, 1998.

Universitätsklinik „Assad“ Damaskus (1998): Das Handbuch, Damaskus, 1992.

Universitätsklinik „Assad“ Damaskus (1998): Jahresbericht 1997, Damaskus, 1998.

Lebenslauf

Persönliche Daten Basil Asaad

Geb. am 20.09. 1965 in Syrien

Familienstand: verheiratet, zwei Kinder

Heimat Adresse: Postfach 50059, Damaskus, Syrien

Bildungsgang:

Schulweg:

1970 – 1982 Grund- und Mittelschule sowie Gymnasium in Syrien,
Stadt Edleb

1982 Abschluss: Hochschulreife (Naturwissenschaftlicher Zweig)

Universität:

1982 - 1986 Universität Damaskus, Wirtschaftswissenschaftsfakul-
tät, 8 Semester. Abschluss : Diplom-Wirtschaftswissenschaften
Fachrichtung Rechnungswesen, Präd. „Gut, 67,78 %“

1986 - 1987 Universität Damaskus, Wirtschaftswissenschafts-
fakultät, 2 Semester, Abschluss „Hoch-Studium Diplom II“ in
Wirtschaftswissenschaften Fachrichtung Rechnungswesen, Präd.
„Gut, 72,16 %“

1989 - 1993 Universität Damaskus; Wirtschaftswissenschafts-
fakultät 7 Semester. Abschluss „Magister“ in Rechnungswesen,
Fachgebiet Kostenrechnung für Erdölunternehmen Präd. „Sehr gut,
75 %“

Berufstätigkeiten

1987 – 1993 Angestellter beim Präsidium der Universität Damaskus
(Abrechnungsabteilung).

Seit 12. 1993 wissenschaftlicher Assistent bei der

Wirtschaftswissenschaftsfakultät Universität Teshrien, Lattakia,
Syrien.

Studium in Deutschland

10/ 1996 – 3/ 1997 Sprachkurs an der Universität Göttingen

Seit 03/ 1997 Doktorand an der Universität Göttingen, Wirtschafts-
wissenschaftliche Ffakultät, Institut für Betriebswirtschaftliche Pro-
duktions- und Investitionsforschung.

Versicherung

Ich versichere an Eides Statt, dass ich die eingereichte Dissertation:

Krankenhäuser-spezifische Kosten- und Leistungsrechnung
- Aktuelle Anwendung in Deutschland und Aufbau- Übertragungsmöglichkeiten in
anderen Ländern (am Beispiel Syrien) -

selbständig verfasst habe. Anderer als der von mir angegebenen Hilfsmittel und
Schriften habe mich nicht bedient. Alle wörtlich oder sinngemäß den Schriften
anderer Autoren entnommenen Stellen habe ich kenntlich gemacht.

Göttingen, 13. März 2000

.....