

Kostenträgerrechnung als Steuerungsinstrument im Krankenhaus – eine mögliche Weiterführung der Kosten- und Leistungsrechnung

Von Dr. Elke Düsch, Clemens Platzköster und
Dipl.-Verw.Wiss. Thomas Steinbach, Köln*)

Mit der Einführung des DRG-Systems werden erstmalig umfassend die allgemeinen stationären Krankenhausleistungen über leistungsorientierte Pauschalen für einzelne diagnosebezogene Fallgruppen vergütet. In ihren unterschiedlichen methodischen Ausformungen innerhalb der führungsorientierten Kosten- und Leistungsrechnung der Krankenhäuser entwickelt sich die Kostenträgerrechnung zunehmend zu einem zentralen Steuerungsinstrument. Erlösüberwachung, Wirtschaftlichkeitskontrollen und das Management des Leistungsprogramms gehören zu ihren Hauptaufgaben. Inwieweit die unterschiedlichen Techniken als Steuerungsinstrument Antworten auf konkrete Fragestellungen der operativen und der strategischen Unternehmensführung geben können, soll in diesem Artikel beleuchtet werden.

1 Die Kostenträgerrechnung im pauschalierten DRG-Entgeltsystem

Der Finanzierung des deutschen Krankenhauswesens steht abermals ein Paradigmenwechsel bevor. Mit der Einführung des DRG (Diagnose Related Groups)-Systems werden erstmalig umfassend die allgemeinen stationären Krankenhausleistungen über leistungsorientierte Pauschalen für einzelne diagnosebezogene Fallgruppen vergütet.¹ Eine Voraussetzung innerhalb dieses Vergütungssystems ist die Ermittlung relativer Kostengewichte (cost weights). Daher sind die Selbstverwaltungspartner im Gesundheitswesen an die deutschen Krankenhäuser mit der Aufforderung herangetreten, sich an der Erstkalkulation deutscher Relativgewichte im DRG-System zu beteiligen.² Grundlage dieser Kalkulation ist eine einzelfallbezogene Kostenträgerrechnung. Die Durchführung und Implementierung einer solchen Kostenträgerrechnung bedeutet einen weiteren Entwicklungsschritt des Kostenrechnungswesens in deutschen Krankenhäusern. Bereits mit dem am 1. Januar 1993 in Kraft getretenen Gesetz zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherungen (Gesundheitsstrukturgesetz, GSG) ist ein grundlegender Wandel in der Krankenhausfinanzierung eingetreten. Mit der Aufhebung des bis dahin gültigen Selbstkostendeckungsprinzips und weitreichenden Veränderungen des Entgeltsystems wurde erstmalig eine Ausrichtung der Finanzierung und wirtschaftlichen Führung eines Krankenhauses auf eine dem Leistungsprinzip verpflichtete Vergütung vollzogen. Besonders durch die ab 1995 geltenden landesweit einheitlichen Fallpauschalen und Sonderentgelte für bestimmte Krankenhausleistungen gelangte die Kostenträgerrechnung im Rahmen der Teilnahme an der Kalkulation dieser Entgelte oder im Zusammenhang mit kosten-

*) Berater/in, GEBERA Gesellschaft für betriebswirtschaftliche Beratung mbH, Köln, info@gebera.de

¹ Krankenhausfinanzierungsgesetz, KHG, § 17b.

² Vgl. VdAK/AEV-Anschreiben an die deutschen Krankenhäuser vom 4.10.2001: Erste Kalkulationsrunde deutscher Relativgewichte.

rechnerischen Erlöskontrollen in den Blickwinkel der Krankenhausleitung. Die politischen Lenkungsmaßnahmen zur Leistungserbringung und Kostenkontrolle haben - ohne auf alle historischen Einzelheiten einzugehen - bereits vordem die Entwicklung der Kostenrechnung in Krankenhäusern beeinflusst und forciert.³ Die neuesten Weichenstellungen bringen als vorläufigen Höhepunkt dieses Prozesses die endgültige Wendung der ehemals kameralistisch verwalteten karitativen Krankenpflegeinstitutionen hin zu modernen medizinischen Wirtschaftsunternehmen, die sich als zeitgemäße Dienstleistungseinrichtungen innerhalb der medizinischen Versorgungskette verstehen. Für diese Krankenhäuser werden die Methoden des Management Accountings zu wichtigen Instrumenten der Unternehmensführung. Innerhalb der führungsorientierten Kosten- und Leistungsrechnung der Krankenhäuser erhält die Kostenträgerrechnung in ihren unterschiedlichen methodischen Ausformungen einen besonderen Stellenwert. Erlösüberwachung, Wirtschaftlichkeitskontrollen und das Management des Leistungsprogramms gehören zu den Hauptaufgaben der Kostenträgerrechnung.⁴ Inwieweit die unterschiedlichen Techniken als Steuerungsinstrument Antworten auf konkrete Fragestellungen der operativen und der strategischen Unternehmensführung geben können, wird - nach einem allgemeinen Überblick über die Kostenträgerrechnung im System der Kostenrechnung - in Kapitel 3 vorgestellt.

2 Die Kostenträgerrechnung im System der Kostenrechnung

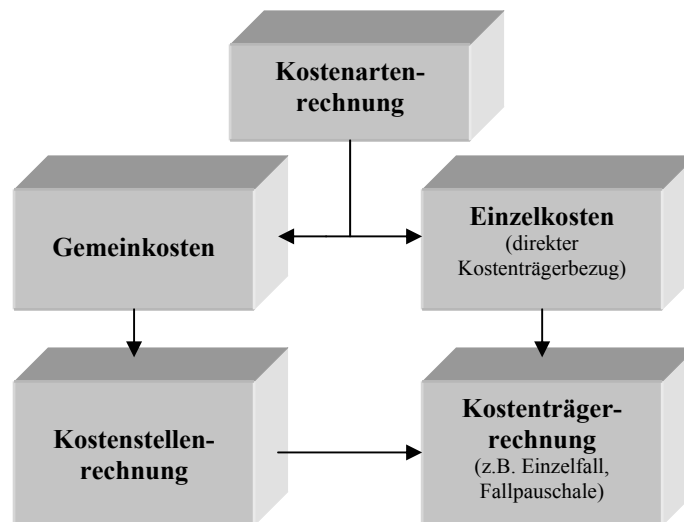


Abbildung 1: Struktur der Kostenrechnung

Nachdem mittels der Kostenartenrechnung die Frage beantwortet wurde, welche Kosten entstanden sind, können in der Kostenstellenrechnung durch kostenstellenbezogene Kostenverteilungen und durch eine mehr oder weniger differenzierte innerbetriebliche Leistungsverrechnung die Orte der Kostenentstehung lokalisiert werden. Als letzte Stufe der Kostenrechnung identifiziert die Kostenträgerrech-

³ Zur historischen Entwicklung der Krankenhausfinanzierung: Vgl. *Tuschen, Quaas*: Bundespflegegesetzverordnung, Stuttgart et al., 1998, 4. Aufl., S. 1-100.

⁴ Vgl. *Hentze, Kehres*: Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern, Stuttgart et al., 1996, S. 106.

nung, wofür schließlich die Kosten angefallen sind und entlastet die Endkostenstellen auf die einzelnen Leistungsempfänger.

Die Kostenträgerrechnung kann als Kostenträgerzeitrechnung (Betriebsergebnisrechnung) oder Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation) durchgeführt werden. Die Kostenträgerzeitrechnung dient als kurzfristige Erfolgsrechnung dem Ziel, das Betriebsergebnis einer bestimmten Periode zu ermitteln.⁵ Mittels der Kostenträgerstückrechnung erhält man die Kosten, die für eine Leistungseinheit entstanden sind. Sie läßt sich nach dem Zeitpunkt ihrer Durchführung unterscheiden in Vorauskalkulationen, d.h. ex ante durchgeführte Kalkulationen und in Nachkalkulationen, die ex post zum Zwecke der stückbezogenen Kosten- und Erfolgskontrolle durchgeführt werden und so die Basis für die zeitraumbezogene kurzfristige Erfolgsrechnung darstellen.⁶ Eine weitere Form sind die sogenannten Plankalkulationen. Dabei werden für einen bestimmten Zeitraum im Voraus die geplanten Herstell- und Selbstkosten pro Stück ermittelt. Einsatzmöglichkeiten der Kostenträgerstückrechnung sind z.B. Vergleiche zwischen den Kosten je Leistungseinheit und dem erzielbaren Preis. Diese Gegenüberstellung bildet eine Grundlage für Portfolio-Analysen und gleichzeitig eine Entscheidungshilfe für eine mögliche Modifikation des Leistungsprogramms eines Krankenhauses.⁷ Zudem kann die Kostenträgerrechnung zur Festsetzung innerbetrieblicher Verrechnungspreise verwendet werden, da durch diese Preise intern angeforderte Leistungen bewertet werden können. Darüber hinaus bietet sie sich zur weitergehenden Unterstützung von Planungs- und Kontrollaufgaben an.

Aus kostenrechnerischer Sicht werden als Kostenträger alle erstellten betrieblichen Leistungen betrachtet. Kostenträger im Krankenhaus können sowohl Einzelleistungen, Einzelfälle oder auch Fallgruppen sein. Als Beispiel für eine Einzelleistung seien die Kalkulationen eines bestimmten operativen Eingriffs oder einer diagnostischen Maßnahme genannt. Einzelfallkalkulationen betrachten den Patienten von der Aufnahme bis zur Entlassung als Kostenträger. Unter Fallgruppen sind z.B. die Fallpauschalen und Sonderentgelte und die sie ablösenden Diagnosis Related Groups (DRGs) zu verstehen.⁸ Kostenträger haben schließlich die Kosten zu tragen, die ihnen nach dem Verursachungs-, Durchschnitts- oder Tragfähigkeitsprinzip zugerechnet werden können. Da die variablen Kosten im Gegensatz zu den Fixkosten den einzelnen Leistungen direkt zurechenbar sind, können ausschließlich sie als verursachungsgerecht bezeichnet werden. Beim Durchschnittsprinzip werden bei Mehrproduktbetrieben die Fixkosten anhand von Schlüsselgrößen, d.h. Bezugsgrößen, verteilt. Bei der Verteilung nach dem Tragfähigkeitsprinzip werden die nicht verursachungsgerechten Kosten nach der Höhe des erzielten Marktpreises verteilt.⁹

Als allgemeine Aufgaben der Kostenträgerrechnung sind Preisbildung und -kontrolle, Wirtschaftlichkeitskontrolle der Leistungserstellung sowie Planung, Steuerung und Analyse des Leistungsprogramms zu nennen.¹⁰

⁵ Vgl. Keun: Einführung in die Krankenhauskostenrechnung, Wiesbaden, 2001, 4. Aufl., S. 164 f.

⁶ Vgl. Hentze, Kehres: a. a. O., S. 107 f.

⁷ Vgl. Keun: a. a. O., S. 165 f.

⁸ Vgl. Keun: a. a. O., S. 175 f.

⁹ Vgl. Keun: a. a. O., S. 172 f.

¹⁰ Vgl. Hentze, Kehres: a. a. O., S. 106 789f.

Nach dem zeitlichen Bezug der verrechneten Kosten können folgende Systeme unterschieden werden:

Zeitbezug / Kostenumfang	Istkostenrechnung	Normalkostenrechnung	Plankostenrechnung
Vollkostenrechnung	Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Vollkostenbasis	Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis
Teilkostenrechnung	Istkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Normalkostenrechnung auf Teilkostenbasis	Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis

Abbildung 2: Systeme der Kostenrechnung¹¹

In der Istkostenrechnung werden die tatsächlich angefallenen Kosten berücksichtigt. Dabei sind Istmengen und Istpreise der vorangegangenen Periode miteinander zu multiplizieren. Nicht berücksichtigt werden zufällig auftretende Preis- oder Mengenschwankungen oder Veränderungen der Beschäftigungsauslastung. Hauptziel der Istkostenrechnung ist die Ermittlung der effektiven Kosten einer Kostenstelle oder eines Kostenträgers. Da die Istkostenrechnung nachträglich und mit vergangenheitsbezogenen Daten durchgeführt wird, ist sie für differenziertere strategische und operative Planung wenig geeignet.

Der Normalkostenrechnung liegen ebenfalls Daten der Vergangenheit zugrunde. Allerdings werden über diese Kosten Durchschnittswerte für Preise und/oder Mengen gebildet. So können tatsächliche oder prognostizierte Veränderungen dieser Kosten berücksichtigt werden. Weitergehende Analysen von Abweichungen zwischen den Normal(durchschnitts)kosten und den tatsächlichen Istkosten werden durch diese Normalisierung der Kosten ermöglicht.

Bei der Plankostenrechnung werden die Mengen und Preise aller Kostenfaktoren geplant und auf deren Grundlage zukunftsorientierte Plankosten ermittelt. In diesem Zusammenhang kann prognostiziert werden, welche Leistungen zu welchen Kosten erbracht werden können. Wirtschaftlichkeitskontrollen anhand der Plankostenrechnung stellen die tatsächlichen Istkosten den Plankosten gegenüber und analysieren vorhandene Abweichungen in entsprechenden Soll-Ist-Vergleichen. Für Dispositions- und Kontrollaufgaben sollte die Istkostenrechnung zu einer Plankostenrechnung ausgebaut werden, die neben den Plankosten auch zukünftig geplante Leistungen berücksichtigt.

Die Varianten der Kostenverrechnung lassen sich weiterhin danach unterscheiden, ob alle anfallenden Kosten (Vollkostenrechnung) oder nur ein Teil der Kosten (Teilkostenrechnung) auf die Kostenträger verrechnet werden.¹² Bei einer zeitraumbezogenen Erfolgsrechnung bedeutet die Vollkostenrechnung, daß den Vollkosten die gesamten Erlöse zugerechnet werden und die Differenz das Nettoergebnis bildet. Bei der Teilkostenrechnung wird nur der variable Teil der Kosten den Erlösen gegenübergestellt und führt so zu einer sogenannten Bruttoergebnisrechnung.

Der Hauptkritikpunkt an der Vollkostenrechnung wird darin gesehen, daß auch nicht verursachungsgerecht zuzuordnende Kosten mittels des Durchschnitts- bzw.

¹¹ Vgl. Hentze, Kehres: a. a. O., S. 39.

¹² Vgl. Hentze, Kehres: a. a. O., S. 42 f.

Kostentragfähigkeitsprinzips auf den Kostenträger verteilt werden. Da sich die Vollkostenrechnung nicht nur auf die ausschließlich relevanten Kosten bezieht, bieten sich weiterführende Teilkostenrechnungen z.B. als Deckungsbeitragsrechnungen an.

3 Ausgewählte Aspekte der Kostenträgerrechnung im Krankenhausmanagement

3.1 Kostenträgerrechnung als Vollkostenrechnung

3.1.1 Innerbetrieblicher Nutzen der extern orientierten¹³ Kostenträgerkalkulation

Für die Ermittlung der deutschen Relativgewichte im DRG-System ist ein einheitliches Kalkulationsverfahren vorgegeben. Grundlage dieser Kalkulation ist die bereits im Krankenhaus durchgeführte Kosten- und Leistungsrechnung als Istkostenrechnung auf Vollkostenbasis, die zu einer Kostenträgerrechnung erweitert wird¹⁴. Hauptmerkmal dieser Rechnung ist die gesamte Verteilung der Kosten für allgemeine Krankenhausleistungen einer Periode über die Kostenstellen fallbezogen auf die einzelnen Kostenträger. Nicht DRG-relevante Aufwendungen und die für nicht DRG-relevante Leistungen anfallenden Kosten (vgl. nicht pflegesatzfähige Kosten) werden von dem zu verteilenden Vollkostenblock abgegrenzt. Zweck dieser retrospektiven Kostenträgerrechnung ist in erster Linie die Nachkalkulation der erstellten betrieblichen Leistungen. Für das DRG-System werden die so ermittelten Einzelfallkosten der einzelnen Diagnosegruppen gemittelt und in der Relation zu den Durchschnittskosten anderer Diagnosegruppen gewichtet. Durch die Multiplikation des Relativgewichtes der einzelnen DRG mit einem landes- oder bundesweit einheitlichen Basisfallwert ergibt sich schließlich der Erlös, den ein Krankenhaus für seine erbrachten Leistungen erhalten kann. Eine Kostenträgerrechnung in diesem Sinne erfüllt daher mehrere Zwecke. Zunächst ist sie - wie beschrieben - die Grundlage für die Ermittlung der Relativgewichte. Durch die Beteiligung an diesem grundlegenden "externen" Kalkulationsprojekt kann das teilnehmende Krankenhaus dabei gleichzeitig sein eigenes Leistungs- und Kostenprofil in die Kostengewichtung der zukünftigen Leistungsvergütung einfließen lassen. Gleichzeitig eröffnen sich mit der Vereinheitlichung des Kalkulationsverfahrens Möglichkeiten der Krankenhäuser untereinander, die gewonnenen Ergebnisse in externen Benchmarking-Projekten zu verwerten.

Innerbetrieblich werden im Zuge des neuen Entgeltsystems vor allem die Fragen zu beantworten sein, was die Leistungserbringung einer bestimmten DRG kosten darf und wie viel die Leistungserbringung gekostet hat¹⁵. Die retrospektive Frage nach den tatsächlich angefallenen Kosten kann bereits mit Hilfe der Istkostenrechnung beantwortet werden. Sie ist somit auch ein erster Schritt zur Erlöskon-

¹³ "Extern orientierte Kostenträgerkalkulation" meint hier das Projekt der Selbstverwaltung im Gesundheitswesen zur Ermittlung und Pflege deutscher Relativgewichte in einem umfassenden, leistungsorientierten und pauschalierten Entgeltsystem.

¹⁴ Vgl. Kalkulation von Fallkosten, Handbuch zur Anwendung in Krankenhäusern, Vers. 2.0, 2002, S. 17.

¹⁵ Vgl. Trill: Krankenhaus Management, Neuwied, 2000, S 407 f.

trolle in einem pauschalierten Entgeltsystem. Der Werteverzehr für die jeweilige Leistungserstellung wird in Form von Einzelfalldaten transparent. Die in Form von Kostenmodulen aufbereiteten Kostendaten¹⁶ je Kostenträger ermöglichen innerhalb einer DRG Kostenhomogenitätsprüfungen. Für Einzelfälle, die die durchschnittliche Kostenstruktur ihrer DRG deutlich über- oder unterschreiten, können ursächliche Abweichungen auf Kostenarten- und/oder Kostenstellenebene identifiziert werden.

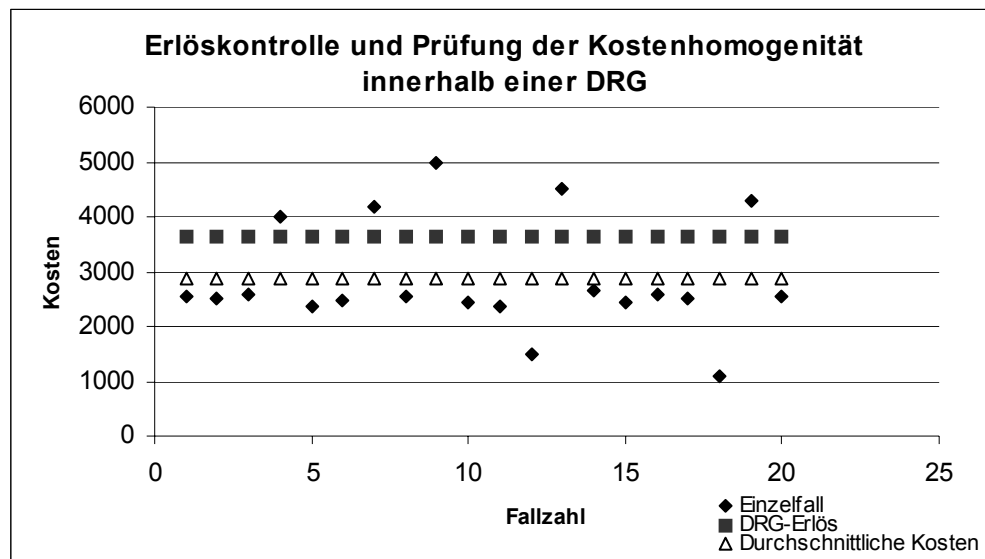


Abbildung 3: Ergebnisse einer Abweichungsanalyse

3.1.2 Plankostenbezogene Kostenträgerrechnung

Schon seit dem Inkrafttreten der Bundespflegesatzverordnung 1986 sind die Krankenhäuser gehalten, eine differenzierte und sachgerechte Vorkalkulation ihrer Kosten durchzuführen. Grundlage dieser Plankostenrechnungen ist die zu erwartende zukünftige Kosten- und Leistungsentwicklung.¹⁷ Diese Vorkalkulationen erfolgen in vielen Krankenhäusern seltener aufgrund dezidierter Planzahlen sondern durch Modifikationen der Kosten aus der Vergangenheit und können den Krankenhäusern zuletzt als "Forderungen" in den Leistungs- und Kalkulationsaufstellungen gewisse Spielräume schaffen.¹⁸ Eine besondere Bedeutung hat die kostenträgerbezogene Plankostenkalkulation dabei im Zusammenhang mit der Kostenausgliederung für Fallpauschalen und Sonderentgelte erhalten. Die plankostenrechnerisch kalkulierten Kosten für diese Leistungen können anstelle des Erlösabzugsverfahrens vom pflegesatzfähigen Budget abgezogen werden und je nach Wirtschaftlichkeit der Leistungserbringung zu Mehr- oder Mindererlösen führen¹⁹. Mit der Einführung des DRG-Entgeltsystems können diese Erfahrungen

¹⁶ Vgl. Kalkulation von Fallkosten, Handbuch zur Anwendung in Krankenhäusern, Vers. 2.0, 2002, S. 18 f.

¹⁷ Bundespflegesatzverordnung § 12 (1).

¹⁸ Vgl. *Tuschen, Philippi*: Leistungs- und Kalkulationsaufstellung im Entgeltsystem der Krankenhäuser, Stuttgart et al., 2000, S. 64f.

¹⁹ Vgl. *Tuschen, Quaas*: a. a. O., S. 274 ff:

in die Nutzung einer Kostenträgerrechnung auf Plankostenbasis weiter genutzt und ausgebaut werden. Als strategisches Instrument wird dabei eine Hauptaufgabe die Unterstützung der kurz- bis mittelfristigen Finanz- und Unternehmensplanung sein. Als Planungsinstrument stellt sie der Krankenhausleitung darüber hinaus Informationen über die Konsequenzen unterschiedlicher Handlungsmöglichkeiten und entsprechende Entscheidungshilfen zur Verfügung. Als weiteres zentrales Einsatzgebiet können im operativen Management anhand von Soll- und Istkostenvergleichen bei der Leistungserstellung für einzelne Kostenträger Abweichungen identifiziert und analysiert werden.

Die Kostenrechnungen auf Vollkostenbasis werden als betriebsinterne Steuerungsinstrumente zunehmend als unzureichend kritisiert. Die vergangenheitsorientierte Istkostenrechnung leistet zwar - wie oben gezeigt - als Ergebnisrechnung wichtige Kontrollaufgaben, gerät aber bei strategischen Fragestellungen und wirksamen Wirtschaftlichkeitskontrollen an ihre Grenzen. Eine Zukunftsorientierung der Kostenrechnung kann durch den Übergang von der Istkosten- zur Plankostenrechnung geschaffen werden. Bei aller Kritik bleibt die Vollkostenrechnung für die Krankenhausbetriebswirtschaft als Kostenstellenrechnung die gesetzlich geforderte Ausgangsgrundlage der Kosten- und Leistungsrechnung und dient darüber hinaus als Kosteninformationsgrundlage (z.B. auch für die nicht pflegesatzfähigen bzw. DRG-relevanten Leistungsbereiche wie die Ambulanzen). Daher gilt es, weiterführende und praktikable Instrumente aus diesem etablierten Verfahren zu entwickeln.²⁰

3.2 Deckungsbeitragsrechnung

Pauschalierte Entgelte werden die Frage nach den Krankenhausleistungen, die wirtschaftlich erbracht werden können und die sich darüber hinaus an der finanziellen Sicherung des Krankenhauses beteiligen, in den Vordergrund der strategischen Planungen stellen. Bei der Analyse des Leistungsspektrums ist der Vergleich zwischen Erlös und Kosten einer bestimmten Fallpauschale mit den Methoden der Vollkostenrechnung nur bedingt aussagefähig.²¹ Daher bietet sich die Weiterführung der Kostenrechnung mit dem Verfahren einer Parallel- oder Doppelkalkulation zu einer Teilkostenrechnung an.²² Hierbei werden die Kosten der Leistungserstellung in verschiedene Kostenblöcke unterteilt. Die dem Kostenträger verursachungsgerecht zuzuordnenden Kosten können als variable bzw. Einzelkosten (direct costs) zusammengefaßt werden und sind direkt abhängig vom Umfang der kostenträgerbezogenen Leistungserstellung. Die übrigen Kosten sind zeitabhängige Gemeinkosten (period costs) und entstehen durch die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft. Mittels verschiedener Verfahren läßt sich nun ermitteln, inwieweit der Erlös für einen einzelnen Kostenträger einen Beitrag zur Deckung dieser fixen Kosten leisten kann.

Eine besondere Schwierigkeit stellt sich im Krankenhaus in der Identifizierung der fixen bzw. der variablen Kosten. Grundsätzlich wird der Teil der Kosten als variabel definiert, der durch Veränderung von Kosteneinflussgrößen (z.B. Beschäftigung) beeinflusst wird. In Bewertungen des Kalkulationsverfahrens für Fallpauschalen und Sonderentgelte geht man davon aus, daß ca. 65-75% der Kranken-

²⁰ Vgl. *Tuschen, Philippi*: a. a. O., S. 48 f.

²¹ Vgl. *Hentze, Kehres*: a. a. O., S. 72 f.

²² Vgl. *Hentze, Kehres*: a. a. O., S. 151 f.

hauskosten fixe Kosten sind, die unabhängig vom Belegungsgrad, der Fallzahl oder etwa der Anzahl der operativen Maßnahmen entstehen. Vor allem Personalkosten werden dabei als entscheidender Kostenanteil gesehen.²³ Dem gegenüber steht der Anspruch in der Teilkostenrechnung, so weit wie möglich Kosten tatsächlich einzelfallbezogen zuzuordnen. Problematisch ist häufig die Differenzierung in leistungsbezogene Personalkosten und solche, die durch die Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft entstehen, und darüber hinaus eine verursachergerechte Verteilung der leistungsbedingten Personalkosten. Während sich für die Ermittlung des beschäftigungsvariablen Kostenanteils der Pflegepersonalkosten die noch vielfach durchgeführte Leistungserfassung der Pflegepersonalregelung (PPR) anbietet, müssen dagegen für die Kosten des ärztlichen Dienstes häufig aufwendige Erhebungen durchgeführt werden. Dabei können die Strukturierung der ärztlichen Tätigkeiten und eine darauf aufbauende patientenbezogene Erfassung der ärztlichen Bindungszeit im Vordergrund stehen.²⁴ Das auf Vollkosten basierende Kalkulationsverfahren zur Ermittlung deutscher Relativgewichte bietet eine kostenstellen- und kostenträgerbezogene modulare Struktur zur Einzelfallkalkulation an. Bei der Zuordnung von fallbezogenen Einzelkosten (z.B. Implantate) findet bereits eine erste Identifizierung von variablen Kosten statt. Eine weitere pragmatische Differenzierung könnte parallel zur Vollkostenrechnung bereits auf Kostenarten- oder ggf. Kostenstellenebene erfolgen. Beispielsweise sind für kostenintensiven medizinischen Sachbedarf oder bestimmte Medikamente dafür neben der direkten Kostenträgerzuordnung auch die Kostenverteilung über z.B. diagnosebezogene Standards vorgesehen.²⁵ Ein Mischverfahren zur Sachkostenverteilung bietet z.B. die bereits aus der Kalkulation von Fallpauschalen und Sonderentgelten bekannte ABC-Analyse der medizinischen Artikel und einer daraus folgenden Kostenverteilung.²⁶

Die Gemeinkosten, die nicht über Leistungsstatistiken o.ä. verursachergerecht zugeordnet werden konnten, bleiben als Fixkostenblock zurück. Werden von dem pauschalierten Erlös einer Krankenhausleistung die ermittelbaren variablen Kostenträgerkosten abgezogen, erhält man den jeweiligen Deckungsbeitrag dieser Leistungen für die noch unverteilteten Gemeinkosten. In diesem Zusammenhang kann auch der Kostendeckungspunkt (break even point) gesehen werden, in dem die Gesamtsumme der Deckungsbeiträge gleich hoch ist wie die der Fixkosten. In unterschiedlich differenzierten Verfahren werden die Gemeinkosten entweder als ganzer Block betrachtet (einstufige Deckungsbeitragsrechnung, direct costing)²⁷ oder nach dem Ort ihrer Entstehung in unterschiedliche Fixkosten aufgeteilt. Dabei werden Leistungsartfixkosten,²⁸ die z.B. nur für die Behandlung einer

²³ Vgl. *Riegel et al.*: Handbuch zur Abrechnung von Krankenhausleistungen, Berlin et al., 1999, Kap. 7.4.1.

²⁴ Vgl. *Riegel et al.*: Kap. 7.2 ff.

²⁵ Vgl. Kalkulationshandbuch, S. 32 ff.

²⁶ Vgl. *Riegel et al.*: Kap. 7.5 ff.

²⁷ Vgl. Wöhe, Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, München, 1993, 18. Aufl. S. 1347 ff. Die Direktkostenrechnung ist hier unter der Voraussetzung eines linearen Kostenverlaufs identisch mit der Grenzkostenrechnung. Durch die Berücksichtigung der Erlösseite in der Grenzkostenrechnung wird diese Form der kurzfristigen Erfolgsrechnung als Deckungsbeitragsrechnung bezeichnet (Vgl. a.a.O., S. 1349).

²⁸ Synonym werden in der industriellen Kosten- und Leistungsrechnung die Begriffe Produktart(-gruppen)fixkosten bzw. Erzeugnis(-gruppen)fixkosten verwendet.

bestimmten Fallgruppe anfallen, von z.B. abteilungsbezogenen Leistungsgruppenfixkosten, Bereichsfixkosten und Unternehmensfixkosten unterschieden (Fixkostenrechnung nach Aghte und Mellerowicz). Besonders mit einer solchen mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung können Leistungen erkannt werden, die zwar augenscheinlich hohe Erlöse bringen, aber aufgrund ihrer Kostenintensität der Leistungserstellung nur einen geringen Beitrag zur Aufrechterhaltung der Betriebsbereitschaft bzw. der Unternehmenssicherung leisten. Formen der Deckungsbeitragsrechnung werden nachkalkulatorisch auf Istkostenbasis durchgeführt und können Ausgangsdaten für eine ebensolche auf Plankostenbasis (Grenzplankostenrechnung) liefern.

Eine solche differenzierte Analyse der Kostenentstehung bzw. des Erlösverzehr ermöglicht eine genaue Beurteilung des gegenwärtigen Leistungsspektrums und gibt fundierte Grundlagen für eine strategische Planung der zukünftigen Leistungsvorhaltung. Ebenso können bereits hier erste Aussagen über kostentreibende Aspekte der Leistungserstellung gemacht werden.

3.3 Einsatz der Zielkostenrechnung zum Zwecke der Existenzsicherung

Zielkostenrechnung oder auch "Target Costing" ist ein streng marktbezogenes Kostenrechnungssystem. Im Vordergrund steht nicht die Frage, wieviel die Herstellung einer Leistung kosten wird, sondern vielmehr die Überlegung, wie viel die Leistungserstellung kosten darf. Damit wird die Vorgehensweise traditioneller Kostenrechnungsverfahren umgedreht. Traditionell werden zunächst die Selbstkosten ermittelt, die zur Herstellung eines Produktes erforderlich sind. Diese werden anschließend mit dem erzielbaren Preis verglichen. Es folgt die Produktionsentscheidung.

Die Zielkostenrechnung hingegen hat ihren Ausgangspunkt beim tatsächlich erzielbaren Preis. Übertragen auf die Situation eines Krankenhauses ist dieser erzielbare Preis zukünftig fallbezogen eine durch das DRG-Entgeltsystem extern vorgegebene Größe. Nach Abzug einer gewünschten Beteiligung des Erlöses am Gesamtbetriebsergebnis erhält man die "erlaubten" Kosten, die sogenannten Zielkosten. Abschließend muß untersucht werden, ob die tatsächlich anfallenden Kosten den Vorgaben der Zielkosten entsprechen. Liegen die tatsächlich anfallenden Kosten über den Zielkosten, muß nach entsprechenden Möglichkeiten zur Kostenreduktion gesucht werden. Die Zielkostenrechnung entfaltet insbesondere dann ihre Stärken, wenn die Preise fix vorgegeben sind. Durch das DRG-Entgeltsystem wird die Zielkostenrechnung daher voraussichtlich an Bedeutung gewinnen.

3.4 Prozeßkostenrechnung und Qualitätsmanagement

Turbulente Veränderungen der Krankenhausumwelt, nicht zuletzt der zunehmende Kostendruck eines fallpauschalen- bzw. DRG-orientierten Vergütungssystems verlangen eine Abkehr von traditionellen, zumeist funktionsorientierten Problemlösungsstrukturen. Eine Fokussierung auf zentrale Prozesse, insbesondere den Kernprozeß der Krankenversorgung - von der Aufnahme bis zur Entlassung des Patienten und darüber hinaus (Stichwort "integrierte Versorgung") - gilt als adäquate Antwort, um Schnittstellen zu reduzieren, den Koordinationsaufwand zu minimieren und kostenintensive sowie suboptimale "Insellösungen" zu verhindern.

Grundvoraussetzung, um Krankenhausprozesse zielorientiert steuern zu können, ist eine transparente Kostensituation. Die sogenannte Prozeßkostenrechnung bietet hierfür einen geeigneten Lösungsansatz. Bei der Prozeßkostenrechnung handelt sich um ein Kostenrechnungsverfahren, das nicht isoliert zu betrachten ist, sondern vielmehr ebenfalls auf den traditionellen Kostenrechnungssystemen aufsetzt²⁹ und diese weiterentwickelt. Traditionelle Verfahren unterscheiden - wie bereits erläutert - zwischen Einzelkosten, die direkt dem Kalkulationsobjekt zurechenbar sind und nicht direkt zuordenbaren Gemeinkosten. Die Gemeinkosten werden auf die Kalkulationsobjekte umgelegt. Als Zuschlagsbasis wird die Höhe der jeweiligen Einzelkosten zugrundegelegt. Es wird also ein linearer Zusammenhang zwischen der Höhe der Einzelkosten und der Gemeinkosten unterstellt. Diese globale Verrechnung von Gemeinkosten kann für die Situation eines Krankenhauses sehr unpräzise Ergebnisse hervorrufen, da der Gemeinkostenanteil durchschnittlich bei ungefähr 70% der Gesamtkosten liegt und aufgrund der Flexibilisierungsnotwendigkeit in der Zukunft weiter ansteigen dürfte. Die Prozeßkostenrechnung greift genau diesen Schwachpunkt auf und versucht die "black box" der Gemeinkosten zu öffnen und auch diese Kosten verursachergerecht zuzuordnen.

Die Implementierung der Prozeßkostenrechnung lässt sich anhand von drei Schritten beschreiben.³⁰ Im ersten Schritt erfolgt eine Tätigkeitsanalyse zur Identifizierung von Prozessen. Im zweiten Schritt werden kostentreibende Faktoren ermittelt. Es wird versucht, Maßzahlen zu entwickeln, anhand derer beurteilt werden kann, ob sich Prozesse in Abhängigkeit vom Leistungsvolumen wertmäßig ändern. Als Beispiel eines solchen leistungsmengeninduzierten Prozesses kann die Patientenabrechnung herangezogen werden, deren Leistungsvolumen direkt von der Anzahl abzurechnender Patienten abhängt. Lediglich leistungsmengenneutrale Aktivitäten bleiben weiter unberücksichtigt und führen zu einem verbleibenden, jedoch deutlich verminderten Gemeinkostenblock. Im abschließenden dritten Schritt werden dann die Plankosten je Prozeß, also die gesamten auf eine Planungsprozeßmenge entfallenden Kosten ermittelt.

Die Schaffung einer transparenten Kostensituation mittels der Prozeßkostenrechnung ist ein Instrument, um der wachsenden strategischen Bedeutung der Prozeßorientierung gegenüber der Funktionsorientierung gerecht zu werden. Ein weiterer strategischer Erfolgsfaktor, der direkt mit der Kostensituation in Zusammenhang steht, ist der Qualitätsaspekt. Sobald im Rahmen des DRG-Vergütungssystems annähernd alle stationären Krankenhausleistungen über einheitlich festgelegte Preise vergütet werden, wird neben einer ökonomisch effizienten Leistungserbringung vor allem die Prozeßqualität zu einem entscheidenden Wettbewerbsfaktor. Die beiden Ziele Kostentransparenz und Prozeßqualität sollten nicht isoliert angestrebt werden. Es bedarf einer integrativen Herangehensweise.

Einen interessanten Anknüpfungspunkt hierzu bietet die Diskussion um die sogenannten "Clinical Pathways". Diese Patientenpfade geben Prozesse für die Diagnose und Therapie häufiger bzw. besonders kostenintensiver Krankheiten vor. Aufbauend auf den Erfahrungswerten anderer Länder wird die Einführung des DRG-Systems zu kürzeren Verweildauern führen. Clinical Pathways können dabei

²⁹ Vgl. Breinlinger-O'Reilly/Krabbe : Controlling für das Krankenhaus, Berlin et al., 1998, S.49.

³⁰ Vgl. Keun, a. a. O., S. 193.

als Instrument eingesetzt werden, um auf der einen Seite die Qualität der Versorgung weiterhin zu gewährleisten und auf der anderen Seite den Behandlungsprozeß zu straffen und damit Kosten zu minimieren. Erfahrungswerte zeigen, daß die Einführung von Clinical Pathways dadurch begünstigt wird, daß mindestens zwei Drittel aller Krankenhausleistungen standardisierbar sind.³¹ Die Erfolgsaussichten dürften ganz entscheidend davon abhängen, ob es gelingen kann, aus einer interdisziplinären, also abteilungs- und berufsgruppenübergreifenden Perspektive Behandlungspfade zu definieren, die eine ausgewogene Berücksichtigung von Kosten- und Qualitätszielen sicherstellen.

4 Ausblick

*"Das Krankenhaus hat eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen, die eine betriebsinterne Steuerung, sowie eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit erlaubt; ..."*³²

Dieser Gesetzestext fordert den Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung nicht nur als Kontroll- und Publikationsgrundlage, sondern explizit als innerbetriebliches Steuerungsinstrument. Die veränderten Rahmenbedingungen der Krankenhausfinanzierung werden für die Entscheidungsverantwortlichen in den einzelnen Krankenhäusern neue Fragen und Probleme mit sich bringen, die nur mit Hilfe einer leistungsfähigen und zukunftsorientierten Kosten- und Leistungsrechnung befriedigend zu beantworten sein werden. Der Ausbau und die Weiterführung zu einer managementunterstützenden Kostenträgerrechnung kann der Krankenhausleitung dabei ein wirkungsvolles Instrument in die Hand geben. Für welche Technik der Kostenträgerrechnung sich schließlich eine Krankenhausleitung entscheidet, ist zum einen vom Informationsbedarf des Managements und zum anderen nicht unwesentlich von bereits hausindividuell bestehenden Strukturen und den zur Verfügung stehenden personellen und finanziellen Ressourcen abhängig. Eine Grundvoraussetzung ist eine möglichst lückenlose kostenträgerbezogene Leistungserfassung. Bereits hier sind die Art der Erfassung und der personelle Aufwand sorgfältig zu planen und z.B. mit Investitionen für den Ausbau des EDV-Systems verbunden. Für eine dauerhafte Implementierung bietet sich die Durchführung der Kostenträgerrechnung in den entsprechenden Controlling-Modulen der Krankenhausinformationssysteme an. Auch hier können Hardware- und Programmmodifikationen notwendig werden. Entscheidend für die Einsatzfähigkeit einer Kostenträgerrechnung wird auch die zeitnahe Informationslieferung sein.

Nach der grundsätzlichen Entscheidung für den Aufbau einer managementorientierten Kostenträgerrechnung müssen für viele Einzelfragen solche Lösungen gefunden werden, die bei allem Bemühen um Korrektheit, pragmatisch und nicht zuletzt wirtschaftlich gerechtfertigt bleiben.

³¹ Vgl. Voelker: Patientenpfade als Ausweg, aus: Deutsches Ärzteblatt 98, Heft 23, 2001, S. A-1531.

³² Krankenhausbuchführungsverordnung: §8 Kosten- und Leistungsrechnung.

Literaturverzeichnis

- Breinlinger-O'Reilly, J./Krabbe, M.* : Controlling für das Krankenhaus, Berlin et al., 1998
Bundespflugesatzverordnung, BPfIV.
- Hentze, J., Kehres, E.*: Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern, Stuttgart et al., 1996.
- Kalkulation von Fallkosten, Handbuch zur Anwendung in Krankenhäusern, Vers. 2.0, 2002.
- Keun, F.* : Einführung in die Krankenhauskostenrechnung, Wiesbaden, 2001.
- Krankenhausbuchführungsverordnung, KHBV.
- Krankenhausfinanzierungsgesetz, KHG.
- Preuß, O.F.*: Kosten- und Deckungsbeitragsmanagement im Krankenhaus unter besonderer Berücksichtigung von Fallpauschalen und Sonderentgelten, Frankfurt am Main et al., 1996.
- Riegel, T. et al.*: Handbuch zur Abrechnung von Krankenhausleistungen, Berlin et al., 1999.
- Trill, R.*: Krankenhaus Management, Neuwied-Kriftel, 2000.
- Tuschen, K.-H., Philippi, M.*: Leistungs- und Kalkulationsaufstellung im Entgeltsystem der Krankenhäuser, Stuttgart-Berlin-Köln, 2000.
- Tuschen, K.-H., Quaas, M.*: Bundespflugesatzverordnung, Stuttgart-Berlin-Köln, 1998.
- VdAK/AEV-Anschreiben an die deutschen Krankenhäuser vom 4.10.2001: Erste Kalkulationsrunde deutscher Relativgewichte.
- Voelker, T.* : Patientenpfade als Ausweg, aus: Deutsches Ärzteblatt 98, Heft 23, 2001.
- Wöhe, G.*: Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 18. Aufl., München 1993.