
Standards für das Controlling in der Gesundheitswirtschaft

Controlling-Standard 100 (S 100)

Ergebnisrechnung auf Einrichtungs- und Verbundebene

Inhaltsverzeichnis

1	Gegenstand und Zielsetzung	1
2	Ausgestaltung der Ergebnisrechnung	2
3	Einbindung in den Controlling-Prozess	5
	Anhang 1 – Kontenzuordnung KHBV	7

1 Gegenstand und Zielsetzung

Grundsätze sind fettgedruckt. Sie werden durch die nachfolgenden normal gedruckten Textstellen erläutert.

1.

Dieser Standard enthält Vorgaben für eine zur wirtschaftlichen Steuerung geeignete Ergebnisrechnung von rechnungslegungspflichtigen Einrichtungen in allen Geschäftsfeldern der Gesundheitswirtschaft. Die Vorgaben gelten in gleicher Weise für aus mehreren solchen Gesellschaften zusammengesessene Konzerne und Verbände.

2.

Die beschriebene Ergebnisrechnung baut auf den Grunddaten des externen Rechnungswesens auf und steht mit der gesetzlich regulierten Ergebnisrechnung insofern im Einklang, als das Endergebnis des Schemas dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag bzw. bei Anwendung für kürzere Zeiträume dem monatlichen, vierteljährlichen oder halbjährlichen Überschuss bzw. Fehlbetrag entspricht. Grunddaten sind im vorliegenden Kontext die Buchungen auf der Grundlage der anzuwendenden Buchführungsverordnung.

3.

Die beschriebene Ergebnisrechnung weicht in der Gliederung der Aufwands- und Ertragspositionen von den gesetzlichen Vorschriften durch den Ausweis anderer, für die wirtschaftliche Steuerung einer Gesundheitseinrichtung als besonders nützlich eingeschätzter Zwischenergebnisse ab. Hierfür ist in Teilen auch eine Umgliederung bestimmter Aufwands- und Ertragspositionen notwendig.

4.

Rechnungslegungspflichtige Einrichtungen umfassen Gesellschaften jeglicher Rechtsform sowie rechtlich unselbständige Einrichtungen der Gesundheitswirtschaft, die aufgrund der einschlägigen Rechtsvorschriften (u.a. KHBV, PBV) zu einer eigenständigen Rechnungslegung verpflichtet sind.

5.

Die Vorgaben des Standards können auch für Betriebsteile angewendet werden, für die in der internen Steuerung freiwillig eine separate Rechnungslegung geführt wird.

6.

Die Anwendung auf Betriebsteile erfordert u.U. eine Verkürzung des Schemas, wenn Sachverhalte den Betriebsteilen nicht eindeutig zugeordnet werden können. Die in diesem Standard beschriebene Ergebnisrechnung kann zur Steuerung von Betriebsteilen parallel zu dem im Controlling-Standard S 200 beschriebenen Schema einer mehrstufigen Bereichsergebnisrechnung eingesetzt werden.

7.

Der Einsatz der Ergebnisrechnung dient der differenzierten wirtschaftlichen Steuerung der Einrichtungen bzw. der Konzerne oder Verbünde. Typische Einsatzbereiche sind z.B. die Beurteilung der nachhaltigen Ergebnissituation und der Investitionsfähigkeit sowie die Durchführung von Betriebsvergleichen. Die Ergebnisrechnung soll sowohl prospektiv zu Planungszwecken als auch retrospektiv zu Kontrollzwecken eingesetzt werden.

2 Ausgestaltung der Ergebnisrechnung

8.

Das Schema der Ergebnisrechnung umfasst folgende Ergebnisgrößen:

- a) Ergebnis vor Abzug von Zinsen, Steuern, Abschreibungen, Mieten und Leasingraten und vor Berücksichtigung der Erträge aus Fördermitteln, im Folgenden bezeichnet als: Nachhaltiges EBITDAR (Earnings before Interest, Taxes, Depreciation, Amortization and Rents)
- b) Wie a), jedoch nach Addition der Fördermittel, im Folgenden bezeichnet als „EBITDAR gefördert“
- c) Ergebnis vor Abzug von Zinsen, Steuern und Abschreibungen, im Folgenden bezeichnet als „EBITDA gefördert“
- d) Ergebnis vor Abzug von Zinsen und Steuern, im Folgenden bezeichnet als „EBIT gefördert“
- e) Ergebnis vor Abzug von Steuern, im Folgenden bezeichnet als EBT
- f) Jahresüberschuss entsprechend den gesetzlichen Vorgaben, alternativ auch als EAT (Earnings after Taxes) bezeichnet.

9.

Das nachhaltige EBITDAR bildet die zentrale Ergebnisgröße zur Beschreibung der gewöhnlichen betrieblichen Tätigkeit der Einrichtung bzw. des Konzerns oder Verbunds. Es wird ermittelt als Differenz aus den betrieblichen Erträgen und den betrieblichen Aufwendungen, soweit es sich nicht um Zinsen, Steuern, Abschreibungen, Mietaufwendungen oder Leasingaufwendungen handelt. Erhaltene bzw. verwendete Fördermittel werden nicht als positive Ergebniskomponente berücksichtigt.

10.

Das nachhaltige EBITDAR soll zum Ausdruck bringen, welches Ergebnis die Einrichtung aus der auf Dauer angelegten betrieblichen Tätigkeit im Berichtszeitraum erzielt hat und somit bei einer unveränderten Fortführung der betrieblichen Tätigkeit voraussichtlich auch in der Zukunft erzielen können. Insofern sind die Ergebnisse aus ungewöhnlichen und seltenen Sachverhalten, die sich voraussichtlich nicht wiederholen werden, sowie periodenfremde Aufwendungen und Erträge umzugliedern. Beispiele sind Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen und aus Grundstücksverkäufen. Nicht umgegliedert werden hingegen beispielsweise die

Ergebnisse aus Vermietung oder der Lieferapotheke, weil die zugrunde liegenden geschäftlichen Aktivitäten auf Dauer angelegt sind.

11.

Das nachhaltige EBITDAR soll zudem nur die aus eigener Kraft, d.h. unabhängig von Fördermitteln bzw. Zuschüssen von Trägern, erzielten Ergebnisbeiträge beinhalten. Dementsprechend sind für Investitionen erhaltene bzw. verwendete Fördermittel nicht als positive Ergebniskomponente zu berücksichtigen. Dies betrifft sowohl die Einzelförderung nach § 9 Absatz 1 als auch die Pauschalförderung nach § 9 Absatz 3 KHG.

12.

Nicht in Abzug gebracht werden beim nachhaltigen EBITDAR die für die genutzten Anlagen, Gebäude und Grundstücke anfallenden Aufwendungen („Kapitaldienst“). Diese umfassen die Abschreibungen sowie die im externen Rechnungswesen erfassten Fremdkapitalzinsen. Nur im internen Rechnungswesen zulässige kalkulatorische Eigenkapitalzinsen sind ebenfalls nicht in Abzug zu bringen. Weiterhin sind Aufwendungen aufgrund von Miet- und Leasingverträgen nicht in Abzug zu bringen, da diese den Kapitaldienst für gemietete und geleaste Vermögensgegenstände umfassen. Die Höhe des EBITDAR ist somit unabhängig davon, ob eine Einrichtung das betriebsnotwendige Vermögen selbst besitzt oder im Rahmen eines Miet- oder Leasingverhältnisses nutzt.

13.

Durch die gewählte Abgrenzung und damit verbundene Bereinigungen ist das nachhaltige EBITDAR besonders geeignet für Analysen der Wirtschaftlichkeit im Zeitablauf und für Betriebsvergleiche unabhängig von der konkreten Fördersituation und der Finanzierung des betriebsnotwendigen Vermögens. Darüber hinaus ist das nachhaltige EBITDAR auch geeignet, um die Möglichkeiten zur Innenfinanzierung einer Einrichtung unabhängig vom Erhalt von Fördermitteln zu beurteilen.

14.

Das nachhaltige EBITDAR und die im Folgenden genannten und definierten Ergebnisgrößen bzw. die für die Überleitung von einer Ergebnisgröße zur nächsten notwendigen Korrekturschritte sind aus den entsprechend der jeweils geltenden Buchführungsverordnung ermittelten Grunddaten abzuleiten. Anhang 1 enthält die Spezifizierung der Berechnung des EBITDAR sowie der sich anschließenden Korrekturschritte für Krankenhäuser im Geltungsbereich des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) auf der Grundlage des in der Anlage 4 zur Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) festgelegten Kontenrahmens. Spezifizierungen für weitere Teilsektoren bzw. spezifische Einheiten in der Gesundheitswirtschaft sollen zukünftig durch Ergänzungen dieses Standards in den Anhängen vorgenommen werden.

15.

Das „EBITDAR gefördert“ wird ermittelt als Summe aus dem nachhaltigen EBITDAR und den Erträgen aus Fördermitteln. Dabei sind sämtliche Zuwendungen der öffentlichen Hand zur Investitionsförderung einzubeziehen.

16.

Durch den Einbezug der Erträge aus Fördermitteln wird die konkrete Fördersituation der Einrichtung in die Betrachtung einbezogen. Das „EBITDAR gefördert“ eröffnet somit in Kombination mit dem „EBITDAR ungefördert“ die Möglichkeit, die Wirkung unterschiedlich ausgeprägter Investitionsförderungen in die Analyse einzubeziehen.

17.

Ausgehend vom „EBITDAR gefördert“ werden durch den sukzessiven Abzug der Aufwendungen, welche die Nutzung des betriebsnotwendigen Vermögens widerspiegeln, sowie des Finanzergebnisses, des neutralen Ergebnisses und der Steuern folgende Ergebnisgrößen als Zwischenergebnisse ausgewiesen:

- a) **Das „EBITDA gefördert“ durch Abzug der Aufwendungen für Mieten und Leasing vom „EBITDAR gefördert“;**
- b) **Das „EBIT gefördert“ durch Abzug der Abschreibungen sowohl auf materielles Anlagevermögen („Depreciation“) als auch auf immaterielles Anlagevermögen („Amortization“);**
- c) **Das „EBT gefördert“ als Summe aus dem „EBIT gefördert“, dem Finanzergebnis und dem neutralen Ergebnis.**

18.

Der Übergang vom EBIT zum EBT verbindet Korrekturen auf zwei sachlogischen Ebenen: Zum einen werden Fremdkapitalzinsen und ähnliche Aufwendungen abgezogen, so dass das EBT die Ergebnissituation unter Beachtung der Finanzierungsstruktur beschreibt. Zum anderen werden Ergebniskomponenten einbezogen, die keinen unmittelbaren Bezug zur betrieblichen Tätigkeit der Einrichtung aufweisen. Dies betrifft die Erträge aus Beteiligungen und anderen Finanzanlagen sowie die dem neutralen Ergebnis zugeordneten Komponenten.

19.

Das Ergebnis nach Steuern („EAT gefördert“) entsteht durch den Abzug der Ertragsteuern vom „EBT gefördert“. Das „EAT gefördert“ entspricht dem Jahresüberschuss/-fehlbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung.

20.

Die in Tz. 17 beschriebenen Zwischengrößen sowie das Ergebnis nach Steuern können auch ohne Berücksichtigung der Erträge aus Fördermitteln ausgewiesen werden. Die Ergebnisgrößen sind dann mit dem Zusatz „ungefördert“ anstelle von „gefördert“ zu versehen.

21.

Die Ergebnisgrößen unter Vernachlässigung der Erträge aus Fördermitteln können – analog zum nachhaltigen EBITDAR, das dem „EBITDAR ungefördert“ entspricht – für die Beurteilung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unabhängig von der konkreten Fördersituation einer Einrichtung herangezogen werden. Dies erscheint insbesondere beim Vergleich von Einrichtungen (Betriebsvergleich, Benchmarking) sinnvoll, wenn die Einrichtungen in unterschiedlichem Maße gefördert werden.

3 Einbindung in den Controlling-Prozess

22.

Das in diesem Standard beschriebene Ergebnisschema kann in vielfältiger Weise in den Controlling-Prozess von Einrichtungen in der Gesundheitswirtschaft eingebunden werden. Der vorliegende Standard gibt einen Mindestrahmen vor, der eingehalten werden sollte. Einer umfangreicheren und intensiveren Nutzung, z.B. durch ein monatliches Berichten der Ergebnisrechnung, stehen die Empfehlungen dieses Standards nicht entgegen.

23.

Die in diesem Standard spezifizierte Ergebnisrechnung soll sowohl für die Planung zukünftiger Ergebnisse als auch für die Kontrolle der eingetretenen Ergebnisentwicklung eingesetzt werden.

24.

Beim Einsatz für Kontrollzwecke soll auf zuvor ermittelten Planwerten als Sollgrößen Bezug genommen werden (Soll-Ist-Vergleich, Abweichungsanalyse). An die Stelle der Planwerte können auch im Führungsprozess vereinbarte Zielwerte treten. Weiterhin sollen die Istwerte mit Istwerten anderer Einrichtungen verglichen werden, die das Ergebnisschema ebenfalls anwenden (Betriebsvergleich, Benchmarking). Beim Vergleich unterschiedlich großer Einheiten sollen auf den Umsatz bezogene Margen (z.B. EBITDAR-Marge berechnet als EBITDAR geteilt durch den Umsatz) genutzt werden.

25.

Anders als Leistungsmengen werden Ergebnisgrößen, in denen die Gesamtverantwortung für einen wirtschaftlichen Betrieb von Gesundheitseinrichtungen zum Ausdruck kommt, von der Bundesärztekammer zumindest als bedingt akzeptable Bezugsgrößen für Zielvereinbarungen angesehen. Die Zwischengrößen der beschriebenen Ergebnisrechnung werden in diesem Sinne als Bezugsgröße für Zielvereinbarungen – soweit eine Einrichtung diese ergebnisorientiert ausgestalten möchte - empfohlen.

26.

Als Teil des regelmäßigen Berichtswesens soll die Ergebnisrechnung mindestens vierteljährlich auf der Einrichtungsebene bzw. der Konzern-/Verbundebene berichtet werden. In unterjährigen Berichten sollen neben dem aktuellen Berichtszeitraum auch kumulierte Werte seit Jahresbeginn („year-to-date“) und eine Gesamtjahresprognose unter Berücksichtigung der bereits eingetretenen Entwicklung berichtet werden.

27.

Empfänger der Information sind in erster Linie die Einrichtungsleitung (Geschäftsführung, Vorstand, ggf. zweite Führungsebene) bzw. die Leitung des Konzerns/Verbunds sowie die Aufsichtsgremien (Aufsichtsrat, Beirat). Soweit die Ergebnisrechnung auch für Betriebsteile, für die in der internen Steuerung freiwillig eine eigenständige Rechnungslegung geführt wird, eingesetzt wird, zählen deren Leitungen ebenfalls zu den regelmäßigen Empfängern.

28.

Die Ergebnisrechnung, ihre Zwischengrößen sowie daraus abgeleitete Kennzahlen können auch zur Kommunikation mit anderen Stakeholdern, insb. Banken und die öffentliche Hand, genutzt werden.

Anhang 1 – Kontenzuordnung KHBV

Die Berechnung des „nachhaltigen EBITDAR“ erfolgt unter Bezugnahme auf die Kontengliederung der KHBV in der folgenden Form:

a) Summe der Betriebliche Erträge	
• Erlöse aus Krankenhausleistungen	40
• Erlöse aus Wahlleistungen	41
• Erlöse aus ambulanten Leistungen des Krankenhauses	42
• Nutzungsentgelte (Kostenerstattung und Vorteilsausgleich) und sonstige Abgaben der Ärzte	43
• Rückvergütungen, Vergütungen und Sachbezüge	44
• Erträge aus Hilfs- und Nebenbetrieben, Notarztdienst	45
• Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand zur Finanzierung laufender Aufwendungen	472
• Zuwendungen Dritter zur Finanzierung laufender Aufwendungen	473
• Bestandsveränderungen und andere aktivierte Eigenleistungen	55
• Sonstige ordentliche Erträge	57
b) abzüglich Summe der betrieblichen Aufwendungen:	
• Löhne und Gehälter	60
• Gesetzliche Sozialabgaben	61
• Aufwendungen für Altersversorgung	62
• Aufwendungen für Beihilfen und Unterstützungen	63
• Sonstige Personalaufwendungen	64
• Lebensmittel und bezogene Leistungen	65
• Medizinischer Bedarf	66
• Wasser, Energie, Brennstoffe	67
• Wirtschaftsbedarf	68
• Verwaltungsbedarf	69
• Aufwendungen für zentrale Dienstleistungen	70
• Wiederbeschaffte Gebrauchsgüter (soweit Festwerte gebildet wurden)	71
• Instandhaltung	72
• Sonstige ordentliche Aufwendungen	78
i. abzüglich der enthaltenen Aufwendungen für Mieten und	
ii. abzüglich der enthaltenen Aufwendungen für Leasing	
• Versicherungen	732
• Sonstige Abgaben	731
• Sonstige Abgaben, Versicherungen	73
i. abzüglich des Kontos 730	
ii. abzüglich des Kontos 731	
iii. abzüglich des Kontos 732	
c) ergibt das nachhaltige EBITDAR	

Die Berechnung des „EBITDAR gefördert“ erfolgt unter Bezugnahme auf die Kontengliederung der KHBV nach dem folgenden Schema:

- | | |
|--|-----|
| a) Nachhaltiges EBITDAR | |
| b) zuzüglich der Summe der Fördermittel | |
| • Erträge aus Fördermitteln nach KHG | 46 |
| • Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand zur Finanzierung von Investitionen | 470 |
| i. soweit zuvor unter 46 nicht schon addiert | |
| • Zuwendungen Dritter zur Finanzierung von Investitionen | 471 |
| • Sonstige Zuweisungen und Zuschüsse der öffentlichen Hand sowie Zuwendungen Dritter | 47 |
| i. abzüglich 470 | |
| ii. abzüglich 471 | |
| iii. abzüglich 472 | |
| iv. abzüglich 473 | |
| • Erträge aus der Einstellung von Ausgleichsposten aus Darlehensförderung und für Eigenmittelförderung | 48 |
| • Erträge aus der Auflösung von Sonderposten, Verbindlichkeiten nach KHG und Ausgleichsposten aus Darlehensförderung | 49 |
| • Auflösung von Ausgleichsposten und Zuführungen der Fördermittel nach KHG zu Sonderposten oder Verbindlichkeiten | 75 |
| c) ergibt das „EBITDAR gefördert“. | |

Die Berechnung des „EBITDA gefördert“ erfolgt unter Bezugnahme auf die Kontengliederung der KHBV nach dem folgenden Schema:

- | | |
|-----------------------------------|--|
| a) EBITDAR gefördert | |
| b) abzüglich der Summe aus | |
| • Mieten (enthalten in 78) | |
| • Leasing (enthalten in 78) | |
| c) ergibt den „EBITDA gefördert“. | |

Die Berechnung des „EBIT gefördert“ erfolgt unter Bezugnahme auf die Kontengliederung der KHBV nach dem folgenden Schema:

- | | |
|--|----|
| a) EBITDA gefördert | |
| b) abzüglich Summe der Abschreibungen | |
| • Abschreibungen | 76 |
| • Aufwendungen für die Nutzung von Anlagegütern nach § 9 Abs. 2 Nr. 1 KHG (Fördermittel für die Nutzung von Anlagegütern mit Zustimmung) | 77 |
| c) ergibt den EBIT gefördert | |

Die Berechnung des „EBT gefördert“ erfolgt unter Bezugnahme auf die Kontengliederung der KHBV nach dem folgenden Schema:

a) EBIT gefördert	
b) zuzüglich des Finanzergebnisses gegliedert in	
• Erträge aus Beteiligungen und anderen Finanzanlagen	50
• Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	51
c) abzüglich des Zinsaufwand	74
d) zuzüglich des neutralen Ergebnisses gegliedert in:	
• Summe Neutrale Erträge ohne Sonderposten	
i. Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens und aus Zuschreibungen zu Gegenständen des Anlagevermögens	52
ii. Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen	54
iii. Erträge aus Ausgleichsbeträgen für frühere Geschäftsjahre	58
iv. Übrige Erträge	59
1. Einschließlich periodenfremder Erträge (591)	
2. Spenden (592)	
• abzüglich Summe der neutralen Aufwendungen ohne Afa	
i. Übrige Aufwendungen	79
ii. inkl. folgender Anteile	
1. Aufwendungen für frühere Geschäftsjahre (790)	
2. Abgänge aus Anlagenvermögen (791)	
3. Periodenfremde Aufwendungen (793)	
4. Spenden (794)	
e) ergibt den EBT gefördert	

Die Berechnung des „EAT gefördert“ erfolgt unter Bezugnahme auf die Kontengliederung der KHBV nach dem folgenden Schema

a) EBT gefördert	
b) abzüglich der Ertragsteuern	730
c) ergibt den „EAT gefördert“	