



Managementwissen für Studium und Praxis

Herausgegeben von
Professor Dr. Dietmar Dorn und
Professor Dr. Rainer Fischbach

Bisher erschienene Werke:

- Arrenberg · Kiy · Knobloch · Lange*, Vorkurs in Mathematik, 2. Auflage
Baršauskas · Schafir, Internationales Management
Barth · Barth, Controlling
Behrens · Kirspel, Grundlagen der Volkswirtschaftslehre, 3. Auflage
Behrens, Makroökonomie – Wirtschaftspolitik
Bichler · Dörr, Personalwirtschaft – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3® HR®
Blum, Grundzüge anwendungsorientierter Organisationslehre
Bontrup, Volkswirtschaftslehre, 2. Auflage
Bontrup, Lohn und Gewinn
Bontrup · Pulte, Handbuch Ausbildung
Bradtko, Mathematische Grundlagen für Ökonomen, 2. Auflage
Bradtko, Übungen und Klausuren in Mathematik für Ökonomen
Bradtko, Statistische Grundlagen für Ökonomen, 2. Auflage
Bradtko, Grundlagen in Operations Research für Ökonomen
Breitschuh, Versandhandelsmarketing
Busse, Betriebliche Finanzwirtschaft, S. A.
Camphausen, Strategisches Management
Clausius, Betriebswirtschaftslehre I
Clausius, Betriebswirtschaftslehre II
Dinauer, Allfinanz – Grundzüge des Finanzdienstleistungsmarkts
Dorn · Fischbach, Volkswirtschaftslehre II, 4. Auflage
Dorsch, Abenteuer Wirtschaft: 75 Fallstudien mit Lösungen
Drees-Behrens · Kirspel · Schmidt · Schwanke, Aufgaben und Lösungen zur Finanzmathematik, Investition und Finanzierung
Drees-Behrens · Schmidt, Aufgaben und Fälle zur Kostenrechnung
Ellinghaus, Werbewirkung und Markterfolg
Fank, Informationsmanagement, 2. Auflage
Fank · Schildhauer · Klotz, Informationsmanagement: Umfeld – Fallbeispiele
Fiedler, Einführung in das Controlling, 2. Auflage
Fischbach · Wollenberg, Volkswirtschaftslehre I, 12. Auflage
Fischer, Vom Wissenschaftler zum Unternehmer
Frodl, Dienstleistungslogistik
Götze, Techniken des Business-Forecasting
Götze, Mathematik für Wirtschaftsinformatiker
Götze · Deutschmann · Link, Statistik
Götze · van den Berg, Techniken des Business Mapping
Gohout, Operations Research, 2. Auflage
Haas, Kosten, Investition, Finanzierung – Planung und Kontrolle, 3. Auflage
Haas, Marketing mit EXCEL, 2. Auflage
Haas, Access und Excel im Betrieb
Hans, Grundlagen der Kostenrechnung
Hardt, Kostenmanagement, 2. Auflage
Heine · Herr, Volkswirtschaftslehre, 3. Aufl.
Hildebrand · Rebstock, Betriebswirtschaftliche Einführung in SAP® R/3®
Hofmann, Globale Informationswirtschaft
Hoppen, Vertriebsmanagement
Koch, Marketing
Koch, Marktforschung, 4. Auflage
Koch, Betriebswirtschaftliches Kosten- und Leistungscontrolling in Krankenhaus und Pflege, 2. Auflage
Krech, Grundriß der strategischen Unternehmensplanung
Kreis, Betriebswirtschaftslehre, Band I, 5. Auflage
Kreis, Betriebswirtschaftslehre, Band II, 5. Auflage
Kreis, Betriebswirtschaftslehre, Band III, 5. Auflage
Laser, Basiswissen Volkswirtschaftslehre
Lebefromm, Controlling – Einführung mit Beispielen aus SAP® R/3®, 2. Auflage
Lebefromm, Produktionsmanagement, 5. Auflage
Martens, Betriebswirtschaftslehre mit Excel
Martens, Statistische Datenanalyse mit SPSS für Windows, 2. Auflage
Martin · Bär, Grundzüge des Risikomanagements nach KonTraG
Mensch, Investition
Mensch, Finanz-Controlling
Mensch, Kosten-Controlling
Müller, Internationales Rechnungswesen
Olivier, Windows-C – Betriebswirtschaftliche Programmierung für Windows
Peto, Einführung in das volkswirtschaftliche Rechnungswesen, 5. Auflage
Peto, Grundlagen der Makroökonomik, 12. Auflage
Peto, Geldtheorie und Geldpolitik, 2. Auflage
Piontek, Controlling, 2. Auflage
Piontek, Beschaffungscontrolling, 2. Aufl.
Piontek, Global Sourcing
Plümer, Logistik und Produktion
Postluschny, Controlling für das Handwerk
Postluschny, Kostenrechnung für die Gastronomie, 2. Auflage
Postluschny · von Schorlemer, Erfolgreiche Existenzgründungen in der Praxis
Reiter · Matthäus, Marktforschung und Datenanalyse mit EXCEL, 2. Auflage
Reiter · Matthäus, Marketing-Management mit EXCEL
Reiter, Übungsbuch: Marketing-Management mit EXCEL
Rothlauf, Total Quality Management in Theorie und Praxis, 2. Auflage
Rudolph, Tourismus-Betriebswirtschaftslehre, 2. Auflage
Rüth, Kostenrechnung, Band I
Sauerbier, Statistik für Wirtschaftswissenschaftler, 2. Auflage
Schaal, Geldtheorie und Geldpolitik, 4. Auflage
Scharnbacher · Kiefer, Kundenzufriedenheit, 3. Auflage
Schuchmann · Sanns, Datenmanagement mit MS ACCESS
Schuster, Kommunale Kosten- und Leistungsrechnung, 2. Auflage
Schuster, Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden
Specht · Schmitt, Betriebswirtschaft für Ingenieure und Informatiker, 5. Auflage
Stahl, Internationaler Einsatz von Führungskräften
Steger, Kosten- und Leistungsrechnung, 3. Auflage
Stender-Monhemius, Marketing – Grundlagen mit Fallstudien
Stock, Informationswirtschaft
Strunz · Dorsch, Management
Strunz · Dorsch, Internationale Märkte
Weeber, Internationale Wirtschaft
Weindl · Woyke, Europäische Union, 4. Aufl.
Wilde, Plan- und Prozesskostenrechnung
Wilhelm, Prozessorganisation
Wörner, Handels- und Steuerbilanz nach neuem Recht, 8. Auflage
Zwerenz, Statistik, 2. Auflage
Zwerenz, Statistik verstehen mit Excel – Buch mit CD-ROM

Betriebswirtschaftliches Kosten- und Leistungscontrolling in Krankenhaus und Pflege

Von
Diplom-Kaufmann
Joachim Koch

2., überarbeitete Auflage

R. Oldenbourg Verlag München Wien

Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek

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

© 2004 Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH
Rosenheimer Straße 145, D-81671 München
Telefon: (089) 45051-0
www.oldenbourg-verlag.de

Das Werk einschließlich aller Abbildungen ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Bearbeitung in elektronischen Systemen.

Gedruckt auf säure- und chlorfreiem Papier
Gesamtherstellung: Druckhaus „Thomas Müntzer“ GmbH, Bad Langensalza

ISBN 3-486-57617-8

Inhaltsübersicht

I.	Kosten- und Leistungsrechnung als Steuerungsinstrument in der Betriebswirtschaftslehre	1
II.	Kostenrechnungssysteme	15
III.	Kostenartenrechnung und Erfassung von Leistungen	23
IV.	Kostenstellenrechnung	67
V.	Kostenträgerrechnung	91
VI.	Prozesskostenrechnung	133
VII.	Kostenrechnungssysteme - Umfang der Verrechnung auf Kostenträger	149
VIII.	Die Bedeutung der EDV für die Kostenrechnung	209
IX.	Anhang (Literaturverzeichnis, Sachverzeichnis)	219

Inhaltsverzeichnis

**I. Kosten- und Leistungsrechnung als Steuerungsinstrument
in der Betriebswirtschaftslehre**

1. Kostenmanagement – ein integratives Steuerungsinstrument des Controlling im Gesundheitswesen	1
2. Einführung in die Problematik der Kosten- und Leistungsrechnung	4
3. Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	7
3.1. Allgemeiner Hinweis zu den Aufgaben	7
3.2. Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	8
4. Sachgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung	11
5. Kosteneinflussgrößen	13

II. Kostenrechnungssysteme

1. Einführung in die Problematik	15
2. Umfang der Kostenverrechnung	15
3. Zeitbezug der Kosten	16
4. Systemzusammenhang	20

III. Kostenartenrechnung und Erfassung von Leistungen

1. Einführung in die Problematik	23
2. Abgrenzung zwischen Finanzbuchhaltung und Betriebsbuchhaltung	25
2.1. Aufwendungen und Kosten	25
2.2. Erträge und Leistungen	30
2.3. Gesetzlicher Kostenbegriff und gesetzliche Stellung der Kosten- und Leistungsrechnung im Rechnungswesen	32
2.4. Buchungstechnik der Aufwendungen und Kosten	33
2.5. Zeitliche Abgrenzung der Kosten	37
3. Einteilungsgesichtspunkte der Kostenarten	39
3.1. Art der Verrechnung	40
3.2. Verhalten bei Beschäftigungsschwankungen	42
3.3. Art der verbrauchten Leistungsfaktoren	44
3.3.1. Personalkosten	45
3.3.2. Sachgüter- oder Materialkosten	48
3.3.3. Fremdleistungskosten	53
3.3.4. Betriebsmittelkosten und weitere typische kalkulatorische Kosten	55
3.4. Betriebliche Funktion	65

IV. Kostenstellenrechnung

1. Grundsätzliches	67
2. Aufgaben der Kostenstellenrechnung	67
3. Arten von Kostenstellen und Primärkostenverteilung	69
3.1. Einteilung der Kostenstellen in Funktionsbereiche	69
3.2. Weitere Einteilungen von Kostenstellen	71
3.2.1. Leistungstechnische Einteilung	72
3.2.2. Abrechnungstechnische Einteilung	72
3.3. Verteilung der Primärkosten auf die Kostenstellen	73
4. Betriebsabrechnungsbogen (BAB)	74
4.1. Aufbau des BAB	76
4.2. Aufgaben des BAB	76
4.2.1. Primäre Kostenverteilung	80
4.2.2. Innerbetriebliche Leistungsabrechnung	80
4.2.3. Gegenüberstellung von Erlösen und Kosten	84
4.2.4. Kalkulationssätze	85
4.2.5. Umsatzbezogene Kostenstellenkosten und Herstellkosten des Umsatzes	87
4.2.6. Selbstkosten	88
4.2.7. Proportionalität von Bezugsgröße und Gemeinkosten	89

V. Kostenträgerrechnung

1. Zweck und Aufgaben	91
2. Kostenträger	93
2.1. Verwertungsbestimmte Leistungen und innerbetriebliche Leistungen	93
2.2. Arten von Leistungen	94
3. Periodenrechnungen aufgrund von Kostenträgern	94
3.1. Kostenträgerzeitrechnung	94
3.2. Betriebsergebnisrechnung	95
3.3. Betriebsergebnisrechnung und Kontenrahmen	100
3.3.1. Die Gesamtbuchhaltungssysteme als Einkreisystem	101
3.3.2. Die Gesamtbuchhaltungssysteme als Zweikreisystem	102
3.3.3. Gesamt- und Umsatzkostenverfahren im Zweikreisystem	104
4. Kostenträgerstückrechnung	112
4.1. Aufgaben bei der Überwachung und Auswertung des betrieblichen Kombinationsprozesses	112
4.2. Zeitlicher Rahmen für die Kostenträgerstückrechnung	112
4.3. Kalkulationsverfahren	113
4.3.1. Divisionskalkulation	114
4.3.2. Zuschlagskalkulation	118

4.3.3. Kuppelkalkulation	127
4.3.4. Einflüsse auf die Wahl des Kalkulationsverfahrens	130

VI. Prozesskostenrechnung

1. Einführung in die Prozesskostenrechnung	133
2. Technik der Prozesskostenrechnung	135
2.1. Tätigkeitsanalyse mit Aufbau einer Prozesshierarchie	137
2.2. Festlegung von Maßgrößen	140
2.3. Ermittlung von Prozesskostensätzen	143
2.4. Kostenträgerrechnung mit Prozesskosten	145

VII. Kostenrechnungssysteme - Umfang der Verrechnung auf Kostenträger

1. Vollkostenrechnung ohne Kosten- und Erlösauflösung	149
1.1. Bezug zu den Teilbereichen der Kosten- und Leistungsrechnung	149
1.2. Nachteile dieser Vollkostenrechnung	149
1.3. Vorteile dieser Vollkostenrechnung	155
2. Vollkostenrechnung mit Kosten- und Erlösauflösung	157
2.1. Kosten- und Erlösauflösung und ihre Bedeutung	157
2.2. Darstellung der Kosten- und Erlösverläufe	158
2.3. Verfahren der Auflösung am Beispiel der Kostenauflösung	160
2.3.1. Die buchtechnische Methode	160
2.3.2. Die mathematisch-grafische Methode	161
2.3.3. Die statistische Streubildmethode	164
2.3.4. Die Methode der kleinsten Quadrate	165
2.4. Der Break-Even-Point (BEP) im Rahmen von Steuerungsaufgaben	169
2.4.1. Die einheitsbezogene Betrachtung des BEP	176
2.4.2. Der BEP in Abhängigkeit von Bezugsgrößenänderungen	177
2.4.3. Die Break-Even-Analyse für einen Maschinenplatz	181
2.4.4. Die Break-Even-Analyse für eine Gesamtunternehmung mit mehreren Leistungsarten	183
3. Teilkostenrechnung - Deckungsbeitragsrechnung	185
3.1. Einführung in die Teilkostenrechnung	185
3.2. Die Ermittlung der Teilkosten und leistungsbezogenen Erlöse	187
3.3. Die Deckungsbeitragsrechnung als Periodenrechnung	189
3.4. Die Teilkostenrechnung als Einheitsrechnung	194
3.5. Teilkostenrechnung – Prozesskostenrechnung	195
3.6. Steuerungsbeispiele auf der Basis entscheidungsrelevanter Kosten	198
3.6.1. Bestimmung der Preisuntergrenze	198
3.6.2. Bestimmung des optimalen Leistungsprogramms	200
3.6.3. Eigenleistung oder Fremdbezug	202

3.6.4. Entscheidung über eine vorzeitige Ersatzinvestition	204
3.6.5. Die liquiditätsorientierte Preisuntergrenze	204
3.7. Vollkosten- und Teilkostenrechnung in der Gegenüberstellung	205
3.7.1. Gemeinsamkeiten	205
3.7.2. Unterschiede	206

VIII. Die Bedeutung der EDV für die Kostenrechnung

1. Allgemeine Aussage	209
2. Auswahlkriterien für die Software	211
2.1. Ausbaustufen	211
2.2. Nummernkreise	212
2.3. Datenübernahme / Dateneingabe	213
2.4. Kostenstellenrechnung	214
2.5. Erfolgsrechnung	216
2.6. Kalkulation	216
2.7. Spezielle Unterstützungsfunktionen für Planung und Kontrolle	218

IX. Anhang

Literaturverzeichnis	219
Sachverzeichnis	221

Vorwort

In „nicht-ärztlichen Gesundheitsberufen wird immer deutlicher, wie wichtig eine hohe Qualifizierung der Mitarbeiter ist. Das betrifft Pflegeeinrichtungen, geförderte Krankenhäuser und Kur- und Reha-Einrichtungen gleichermaßen. Zukunftserwartungen, wie Entwicklung / Veränderung der Konsumorientierung der NutzerInnen, Finanzmittelknappheit und Sparmaßnahmen im Gesundheitswesen, zunehmende Konkurrenz zwischen Anbietern zeigen die Notwendigkeit einer **betriebswirtschaftlichen** Ausbildung auf, in Verbindung mit technischen Kenntnissen - hier vor allem über die Entwicklungen im EDV- und im Kommunikationstechnik-Bereich“.

Mit diesen Worten begann das Vorwort zur ersten Auflage meines Buches „Gesundheitsökonomie – Betriebswirtschaftliche Kosten- und Leistungsrechnung“ im Jahr 1998.

Gerade die neue leistungsorientierte Abrechnungstechnik nach dem DRG-Verfahren in den geförderten Krankenhäusern verstärkt die Pflicht zu wirtschaftlichem Handeln, hinzu kommen bei allen Institutionen immer höhere Leistungsstandards und der steigende Kostendruck . Nicht rentabel arbeitende Häuser – hier jetzt auch verstärkt im geförderten Krankenhausbereich – werden schließen müssen.

Wirtschaftliches Handeln erzwingt eine betriebswirtschaftliche Unternehmensstrategie gegenüber den anderen Anbietern am Markt. Diese ist verbunden mit einer entsprechenden Unternehmenslenkung, dem Controlling, auf der Basis eines aussagekräftigen Rechnungswesens. Eine unwirtschaftliche Verwendung der äußerst knappen Leistungsfaktoren kann für die Institution ein existenzgefährdendes Risiko bedeuten. Auf der anderen Seite bietet ein effizienter Umgang mit den Faktoren aber auch hohe unternehmenspolitische Chancen.

Um diesen Lenkungscharakter deutlicher zu machen, wurde im Inhalt dieses Buches noch bewusster auf den Zusammenhang zwischen Controlling und Kosten- und Leistungsrechnung hingewiesen. Hier wird also nicht nur die Technik der Betriebsabrechnung beschrieben. Einen Hinweis darauf soll deshalb auch der neue Titel „Betriebswirtschaftliches Kosten- und Leistungscontrolling in Krankenhaus und Pflege“ liefern.

Basis ist weiterhin die Finanzbuchhaltung und Bilanzierung. Hier werden hauptsächlich die Geschäftsbeziehungen zu Externen dokumentiert, und es wird über diese Beziehungen informiert. Die hier erfassten grundlegenden Zahlen werden zum Zweck der Unternehmenssteuerung den weiteren Teilgebieten des Rechnungswesens zur Verfügung gestellt.

Hierzu reichen die in der Krankenhaus-Buchführungsverordnung oder der Pflege-Buchführungsverordnung genannten Anforderungen an Kosten und Leistungen - als aus der Buchführung nachprüfbar abgeleitet (Ausgabenwerte) - nicht aus. Mit diesen Werten sollen u.a. für eine Vielzahl von vergleichbarer Institutionen Wirtschaftlichkeitsvergleiche ermöglicht werden, oder sie sollen Grundlagen für DRG-Fallpauschalen bzw. Pflegesätze sein.

Betriebswirtschaftliche Kosten und Leistungen dagegen beziehen sich auf den eigenen zu Grunde liegenden Betrieb. Hier müssen z.B. individuell auch zukünftige Auszahlungsströme für Investitionen im Sinne einer Substanzerhaltung mit berücksichtigt werden.

Die Darstellungen dieses Buches sollen aber nicht dem betriebswirtschaftlichen Kosten- und Leistungscontrolling als dem einzigen bzw. wichtigsten Lenkungsinstrument für den Betrieb das Wort reden - wie es sehr häufig missverstanden wird.

Mir liegt sehr viel daran, Interessierten dieses Instrument als eine zusätzliche Informationsquelle bei Alternativentscheidungen zugänglich zu machen! (Die Entscheidungsfrage könnte nur lauten: Welche Alternativen dienen dem strategischen Unternehmensziel im Einklang mit einem eventuellen Versorgungsauftrag? - Welche Alternative davon ist die kostengünstigste?)

Das Buch liefert damit Interessenten notwendige Kenntnisse über die Kostenrechnung für einen Einsatz im betriebswirtschaftlichen Entscheidungsbereich, aber auch für eine entsprechende Programmierungstätigkeit im Abrechnungsbereich oder aber für die DV-Organisation.

Es ist aufgrund seines Lehrbuchcharakters sowohl einsetzbar im Bereich der Ausbildung - von Berufsfachschulen u.ä. bis zu (Fach-)Hochschulen - als auch in der Fortbildung an Fachschulen. Häufig wird es auch in der Umschulung zum Gesundheitskaufmann eingesetzt. Selbstverständlich bietet sich die Unterlage auch als Nachschlagewerk für den Praktiker an. **Aufgaben und Lösungen zum Buch können im Internet unter der Adresse „<http://joko1.bei.t-online.de/jokogesetz.html>“ abgerufen werden.**

Danken möchte ich an dieser Stelle den Kolleginnen, Kollegen und Studierenden des b.i.b., die an der ersten Auflage des Buches geholfen haben.

Ein besonderer Dank gilt auch meiner Tochter Verena, die mir zur Unterstützung dieses Buches ihre Diplomarbeit (Literaturverzeichnis) überlassen hat.

J. Koch

I. Kosten- und Leistungsrechnung als Steuerungsinstrument in der Betriebswirtschaftslehre

1. Kostenmanagement – ein integratives Steuerungsinstrument des Controlling im Gesundheitswesen

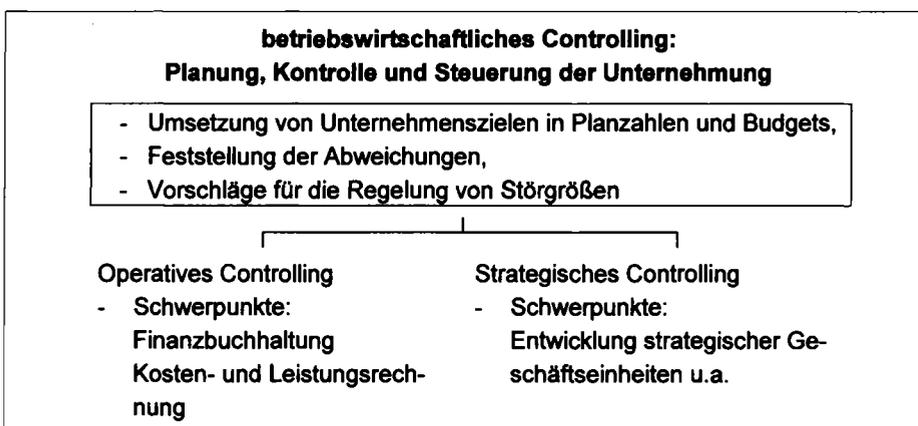
Das klassische betriebswirtschaftliche Controlling befasst sich mit der strategischen und operativen Planung, Kontrolle und Steuerung der Unternehmung. Es ist ein selbst steuerndes kybernetisches Regelsystem mit den Schwerpunkten:

- Umsetzung von Unternehmenszielen in Planzahlen und Budgets,
- Feststellung der Abweichungen,
- Vorschläge für die Regelung von Störgrößen.

Zur Durchführung der operativen und strategischen Unternehmenssteuerung benötigt der Controller umfangreiche betriebswirtschaftliche, planerische und arbeitsmethodische Instrumente.

Aufgabe des operativen Controlling liegt in der Unternehmenssteuerung innerhalb eines Geschäftsjahres; Ziel ist die Sicherung der Existenz- und Überlebensfähigkeit. Hier werden in erster Linie Informationen über geplante und durchgeführte Maßnahmen (Operationen) herangezogen. Das Rechnungswesen mit der Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung ist hier sicherlich der Schwerpunkt.

Das strategische Controlling beschäftigt sich mit der langfristigen Zukunftssicherung des Unternehmens unter Berücksichtigung der Umwelt. Hier werden Informationsdaten über längere Zeiträume erfasst und interpretiert, um Problemen in der Zukunft rechtzeitig gegen zu steuern. Typische Werkzeuge sind hier die Entwicklung von strategischen Geschäftseinheiten, die Produkt-Matrix, die Zielgruppen-Matrix und die Szenario-Technik.

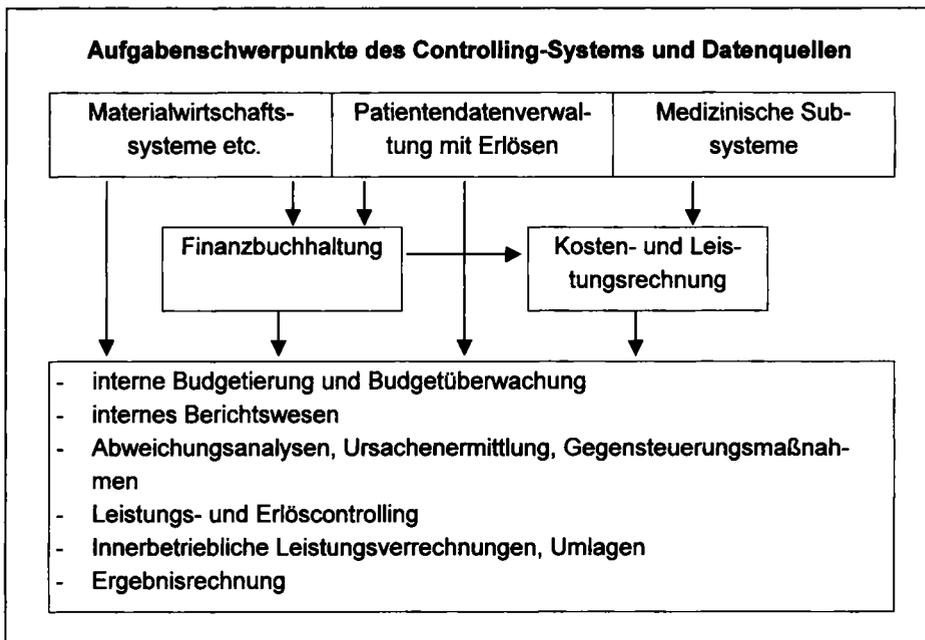


Eine solche Unternehmensteuerung wird auch im Gesundheitswesen immer wichtiger!

Schon mit dem Gesundheitsstrukturgesetz 1993 sollte ein grundlegender Strukturwandel der ökonomischen Rahmenbedingungen von Krankenhäusern vorgenommen werden. Um Krankenhäuser zu modernen Dienstleistungszentren weiter zu entwickeln, wurden marktwirtschaftliche Steuerungselemente eingeführt. Hier ist an erster Stelle das Prinzip der leistungsorientierten Entgelte zu nennen, das mit der Entwicklung des DRG-Systems seine bestimmende Form findet.

Heute werden neben der Weiterentwicklung der pauschalierten Fallentgelte in den Krankenhäusern Qualitätsüberprüfungen der Krankenhausprozesse und Wirtschaftlichkeitsrechnungen mit Wirtschaftlichkeitsvergleichen verlangt. Vorgaben, die auch in anderen Gesundheitsbereichen – z.B. in Pflegeinstitutionen – inzwischen ebenfalls gemacht werden.

Hieraus ergeben sich für die Unternehmen Fragen nach der Ausdehnung und Differenzierung der Leistungsangebote (in geförderten Krankenhäusern eingeschränkt durch die Versorgungsaufträge), nach der Kostenentwicklung bis hin zur Kostenbeobachtung in einzelnen Fällen und nach einem Qualitäts- und Wirtschaftlichkeitsvergleich mit den Mitkonkurrenten.



Notwendig wird damit eine Transparenz der betrieblichen Prozesse, ein Kostenmanagement in Verbindung mit einem Leistungsmanagement und ein patientenorientiertes Qualitätsmanagement.

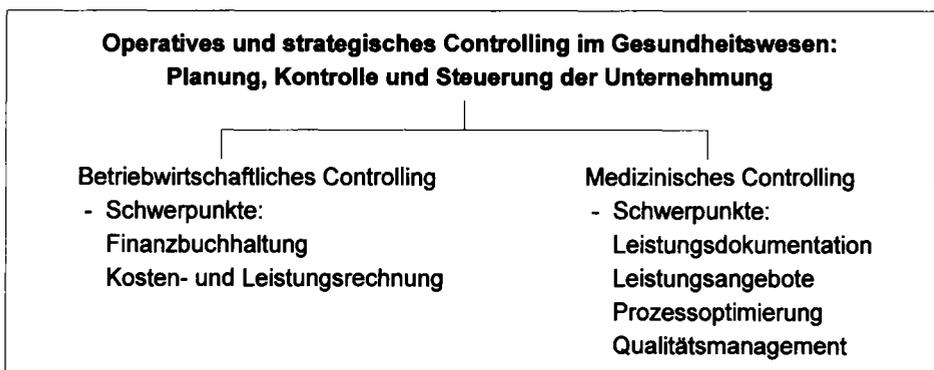
Das klassische – oben beschriebene – Controlling mit dem Lenkungsmanagement aus den Informationen des Rechnungswesens wird erweitert um die Bereiche Leistungsprozesse und Ergebnisqualität unter dem Kostenaspekt. Neben das betriebswirtschaftliche Controlling tritt hier ein medizinisches Controlling.

Die Aufgaben des Rechnungswesen-Controllings vermischen sich mit den Controlling-Aufgaben der medizinischen Leistungsdokumentation, der Leistungsangebote, der Prozessoptimierung, des Qualitätsmanagements.

Kern ist hier die Dokumentation der medizinischen Leistungen. Abgebildet werden muss der gesamte Behandlungsprozess im Krankenhaus oder der Versorgungsprozess in Pflegeinstitutionen. Das wird in der Regel nur mit einer entsprechenden EDV-Unterstützung möglich sein. Nur so können anhand von Grundinformationen und Beschreibungen des Leistungsprozesses (z.B. durch DRG-Kennziffern) Prozesse und Qualitäten optimiert werden.

Hierzu werden neben medizinischen Informationen (Art und Menge der Untersuchungen z.B. zur Bildung von Standards, Patientendaten z.B. für Forschungszwecke, Warte- und Leerlaufzeiten in Verbindung mit der Ressourcennutzung usw.) auch administrative Informationen benötigt, z.B. Anzahl und Qualifikation der Mitarbeiter, Dienstzeiten und Anzahl der Untersuchungen in diesen Zeiten, benötigte Raumkapazitäten usw.

Diese große Spanne von unterschiedlichsten Aufgaben wird in Zukunft zu Spezialisierungen führen müssen, z.B. zu Entgeltspezialisten oder DRG-Manager, Qualitätsmanager, Kostenmanager u.a. Diese werden aber eng mit den anderen zusammen arbeiten.



Im weiteren soll hier die Betriebswirtschaftliche Kosten- und Leistungsrechnung als Führungsinstrument aufgezeigt werden. Grundsätzlich unterscheidet man die Hauptaufgaben Dokumentation und Information zur Planung und Kontrolle. Im Rahmen von pauschalen Pflegesatzabrechnung kamen bzw. kommen die Gesundheitsinstitutionen häufig mit der reinen Dokumentationsfunktion aus. Zahlenmäßige Bewegungen werden nach ihrer Kostenart und bezüglich des Ortes ihrer Verursachung (Kostenstelle) gesammelt, erschlossen, geordnet und aufbewahrt, so dass sie zu späteren Zeitpunkten als Informationszwecken z.B. bei Budgetverhandlungen zur Verfügung standen.

Durch die neue Gesetzeslage gewinnen Wirtschaftlichkeitskontrollen und Planungsrechnungen an Bedeutung. So benötigen Krankenhäuser Planungsdaten für Kapazitätsentscheidungen: Sollen Abteilungen mit der Notwendigkeit von Spezialisierungen ausgebaut werden, sollen Abteilungen z.B. bei schwerwiegenden Wettbewerbsnachteilen gegenüber Konkurrenten zurückgeführt werden. Diese Informationen können nur patientenorientierte Kostenträgerrechnungen liefern, die erkennen lassen, welche der angebotenen Leistungen im Rahmen der Abrechnungen finanzielle Vor- oder Nachteile erbringen.

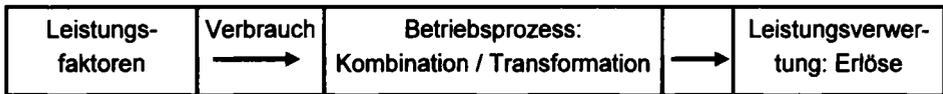
2. Einführung in die Problematik der Kosten- und Leistungsrechnung

Kosten und Leistungen sind primär Begriffe der **Betriebswirtschaftslehre**. Sie definieren den betriebswirtschaftlich bewerteten Verzehr und Zuwachs, der durch die eigentliche Zwecksetzung (Betrieb) einer Unternehmung aufgrund seiner Leistungserbringung und Leistungsverwertung entsteht.

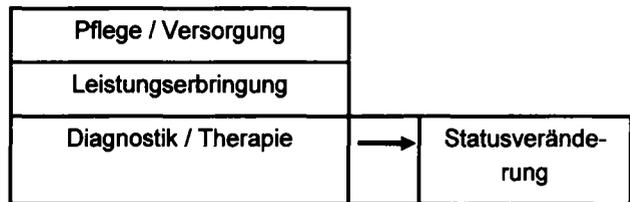
Als Unternehmen (nach dem Umsatzsteuergesetz) bezeichnet man ein rechtliches Gebilde, das die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit umfasst, das also wirtschaftliche Zwecke verfolgt. Im Folgenden sind hier allerdings nur die Institutionen des Gesundheits- und Pflegewesens aufgezeigt mit ihren leistungswirtschaftlichen Zielen, dem Versorgungsauftrag gegenüber der Bevölkerung (z.T. gesetzlich), ihren finanzwirtschaftlichen Zielen (Kostendeckung / angemessener Gewinn) und ihren sozialen Zielen (soziales System in gesellschaftlichem System).

Aufgrund der Leistungserbringung werden Produktions- oder Leistungsfaktoren (Betriebsmittel, Sachgüter, körperliche Arbeit, dispositive Arbeit, Information) ge- und verbraucht, und zwar durch ihre Kombination und Transformation in den Leistungen Pflege, Versorgung, Diagnostik und Therapie hin zur Statusveränderung beim Patienten. Durch die Leistungsverwertung (Absatz - alle Maßnahmen zum Leistungsaustausch mit Umwelt) entsteht dann ein Zuwachs an neuem Geldvermögen.

Sekundärinput



Sekundäroutput



Primärinput

Primäroutput

Durch **gesetzliche Vorgaben** (KHBV, PBV) sind jedoch die Begriffe **Kosten und Leistungen** auch anders belegt. Kosten sind hier Verbräuche nach rechtlicher Bewertung auf Basis der Finanzbuchhaltung, das heißt, dass alle Verbräuche in ihrer Höhe auf Ausgaben zurückzuführen sind. Es handelt sich um Zweckaufwendungen. Leistungen sind der Output der einzelnen Betriebe als Mengen- und Artbegriff. Den Zweckaufwendungen müssten sie als Betriebserträge gegenüberstehen.

Im Folgenden soll es nun hauptsächlich um die betriebswirtschaftliche Seite gehen. Die Thematik wird gleichermaßen erörtert für geförderte Krankenhäuser, Kur- und Rehakliniken und Pflegeheime; sie ist aber durchaus übertragbar auf andere ähnliche Institutionen.

Zunächst ist es einmal interessant, wo die Kosten- und Leistungsrechnung im betrieblichen Rechnungswesen einzuordnen ist. Wie bereits aus der Finanzbuchhaltung bekannt sein wird, gliedert sich das Rechnungswesen in den internen und den externen Teil.

Das **externe Rechnungswesen**, das ausschließlich aus der Finanzbuchhaltung (Geschäftsbuchhaltung) besteht, hat die Erfassung aller Vorgänge finanzwirtschaftlicher Art zwischen dem gesamten Unternehmen und der Umwelt zur Aufgabe. Es ist dadurch gekennzeichnet, dass es in der Hauptsache (gesetzlich geregelt) Informationen für externe Interessenten zur Verfügung stellt.

Externes Rechnungswesen (vereinfacht)

Verbindungen zum:

1. Beschaffungsmarkt
2. Absatzmarkt
3. Kapitalmarkt
4. Staat
5. Beziehung durch Leistungserstellung

Aktiva	Bilanz	Passiva	Soll	GuV	Haben
1./5. Gebäude	3. Eigenkapital		1. Löhne und Gehälter	2. Erlöse	
1./5. Maschinen	3. Fremdkapital		5. Lebensmittelverbrauch		
1./5. Lebensmittel			5. Medikamentenverbrauch		
1./5. Medikamente			4. Steuern		
2. unfertige Erzeugnisse			3. Fremdkapitalzinsen		
1./2. Kasse			5. Gebäude- und Maschinenabschreibung		

Die Finanzbuchhaltung bezieht sich nur auf mit Zahlungen verbundene Güter- und Dienstleistungsströme. Das ist schon daran zu erkennen, dass für die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter lediglich die Anschaffungskosten und Herstellungskosten als Maximum in Frage kommen. Es darf wertmäßig nicht mehr angesetzt werden, als ursprünglich an Ausgaben geleistet worden ist. Eine solche Darstellung zeichnet für Externe ein möglichst objektives Bild auf, das frei von subjektiven Aspekten einer betriebswirtschaftlichen Betrachtung sein soll.

Der Blick des Unternehmers muss aber zusätzlich auf das innerbetriebliche Geschehen gerichtet sein, auf die Orte der Kombination und Transformation der Leistungsfaktoren und den eigentlichen betrieblichen Prozess im Hinblick auf die erbrachten Leistungen. Diesen **internen Dokumentations- und Informationszwecken** dient unter anderem die Betriebsbuchhaltung.

Um im Betrieb richtig planen, organisieren und kontrollieren zu können, kann es hier sinnvoll sein, sich nicht an handels- und steuerrechtliche Beschränkungen zu halten. Der Unternehmer wird sich dann eher mit der Abbildung des **tatsächlichen** oder **vergleichbaren** innerbetrieblichen Geschehens unter betriebswirtschaftlicher Sicht befassen. Er wird in diesem Teil des Rechnungswesens auch Vermögensverzehre oder Vermögenszuwächse beachten, die für bestimmte betriebswirtschaftliche Entschei-

Bereitstellung von Daten, die den tatsächlichen oder vergleichbaren Verbrauch und die damit verbundene Wertentstehung darstellen, ließ der Kosten- und Leistungsrechnung zunehmende Bedeutung zukommen. Nunmehr erscheinen betriebswirtschaftliche Entscheidungen in Betrieben - auch schon kleinerer Größen - ohne die Informationen der Kosten- und Leistungsrechnung unmöglich. Aus dieser Erkenntnis ergeben sich folgenden Aufgaben.

3.2. Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung

Als Hauptaufgaben wurden eben herausgestellt die Dokumentation und Information für die Planung und die Kontrolle.

Die Dokumentation übernimmt hier die zahlenmäßige zweckgebundene Erfassung der Betriebsprozesse im Rahmen der Kombination und Transformation der Leistungsfaktoren und der Leistungsverwertung. Dazu gehört nach der Definition des Dokumentationsbegriffes das Sammeln, Erschließen, Ordnen und Aufbewahren von Informationen (oder von Wissen).

Diese Informationen werden im Rahmen der Planung und Kontrolle mit unterschiedlichsten Zielsetzungen genutzt. Einige Beispiele werden im Folgenden näher beschrieben:

a) Kontrolle der Wirtschaftlichkeit

Aus der absoluten Größe „Gewinn“ kann keine Aussage über die Wirtschaftlichkeit eines Unternehmens gemacht werden. Erst aus dem internen und externen Vergleich sowie aus der Gegenüberstellung von geplanten Größen (Sollgrößen) und tatsächlichen Größen (Istgrößen) ist eine Aussage über den wirtschaftlichen Einsatz von Leistungsfaktoren möglich. Da ein Vergleich auf Unternehmensebene keinen Aufschluss über das jeweilige Verhalten einzelner Bereiche gibt, geht man mehr und mehr dazu über, abteilungs- (**kostenstellen-**)bezogene Wirtschaftlichkeitskontrollen durchzuführen.

Diese Form der Wirtschaftlichkeitskontrolle wird durch die Kosten- und Leistungsrechnung besonders unterstützt, da sie, wie später noch besprochen wird, in der **Kostenstellenrechnung** ohnehin schon eine Verteilung der Kosten auf die eingerichteten

Kostenstellen vornimmt. Somit ist es möglich, im Einzelnen Kontrollrechnungen durchzuführen, Mängel zu erkennen und abzustellen.

Des weiteren ermöglicht die Kosten- und Leistungsrechnung aufgrund noch näher zu erläuternder Rechenverfahren einen möglichst wirtschaftlichen Einsatz (Verteilung) bei Kapazitätsengpässen.

Durch Bekanntmachung der Kostengrößen an untergeordnete Bereiche wird deren Verständnis und Verantwortung für die Kostenverursachung gefördert.

b) Ermittlung des Periodenerfolges

Bei der Ermittlung des Periodenerfolges wird der Zusammenhang zwischen der Kosten- und Leistungsrechnung deutlich. Leistungsbezogene Kosten und Leistungen einer Periode werden miteinander verrechnet. Das Ergebnis stellt den Erfolg der entsprechenden Leistungsart oder Leistungsgruppe in der Periode dar. Man spricht bei diesem Verfahren auch von der Betriebsergebnisrechnung. Die Summe aller Leistungserfolge bildet das Betriebsergebnis.

Da die Abrechnungsperiode in der Kosten- und Leistungsrechnung grundsätzlich kürzer als ein Wirtschaftsjahr ist, spricht man bei dieser Rechnung auch von der **kurzfristigen Erfolgsrechnung**. Als Periode gilt hier sehr häufig ein Monatszeitraum.

Der Begriff „Erfolgsrechnung“ ist jedoch der Finanzbuchhaltung entnommen. Entsprechend sollte man deshalb auch bei einer echten kurzfristigen Erfolgsrechnung nach Ermittlung des Betriebsergebnisses diejenigen Positionen berücksichtigen, die erforderlich sind, das rechtliche Ergebnis darzustellen. Diese Positionen werden häufig als nicht so aussagefähig empfunden und deshalb vernachlässigt. Es ergibt sich mit Berücksichtigung des letzten Absatzes folgendes Schema:

	Leistungen je Leistungsart differenziert
-	<u>Kosten je Leistungsart differenziert</u>
=	Betriebsergebnis (betriebswirtschaftliches Ergebnis)
+/-	Umbewertungen auf Erfolgsrechnung
+/-	<u>neutrale Erfolge</u>
=	Gewinn (rechtliches Ergebnis)

c) Basis für betriebswirtschaftliche Entscheidungen

In einem Unternehmen werden Entscheidungen aufgrund von Informationen gefällt, die für bestimmte Aussagen rechnerisch aufbereitet sein müssen. Es werden dazu verschiedenste mathematische und statistische Verfahren eingesetzt. Die Kosten- und Leistungsrechnung liefert das erforderliche Zahlenmaterial. Gerade in der Planungsphase gilt es, Handlungsalternativen abzuwägen. Ein Aspekt des Abwägens liegt im Vergleich der Wirtschaftlichkeit. Somit lassen sich folgende wirtschaftliche Probleme nur in Kenntnis der effektiven Kostensituation erkennen und lösen:

- Verfahrensvergleiche im Bereich der Leistungserbringung;
- Wahl der **optimalen Losgröße** unter Einbeziehung aller relevanten Faktoren (Lager-, Zinskosten etc.);
- Bestimmung des **Break-even-Point** (Ermittlung der Leistungsmenge, ab der mit einem positiven Ergebnis zu rechnen ist. Verfahren zur Beantwortung der Frage: „Wie viele Produkte müssen produziert werden, um **fixe** und **variable** Kosten zu decken, bevor ein Gewinn anfällt?“);
- Wahl zwischen Eigenleistung/ Fremdbezug, Kauf/Miete von Leistungsfaktoren.

d) Basis für die Bewertung von Wirtschaftsgütern

In der Finanzbuchhaltung wurde bisher immer mit Beständen (Anfangs- und Schlussbeständen) operiert. Die eigentliche Problematik hierbei ist jedoch noch nicht berücksichtigt worden. So ergibt sich der Schlussbestand nicht aus der Fortschreibung des Wirtschaftsjahres, sondern aus der Bewertung im Rahmen des Jahresabschlusses (Inventur/ Inventar), in dem für jedes Wirtschaftsgut ein Wert beigemessen werden muss. Für Anlagegüter und Handelswaren, für die Anschaffungskosten (vermindert um die etwaige Abschreibung) angesetzt werden, erscheint die Bewertung nicht sehr problematisch. Für Dienstleistungen oder selbsterstellte Geräte ist es jedoch nicht so einfach. Hier sind die Herstellungskosten - besser Herstellungsaufwand - zuzüglich der **Verwaltungsgemeinkosten** im Bereich der Fertigung - relevant. Ermittelt werden diese auf der Basis der kostenrechnerischen **Herstellkosten**. Aus der Ergebnisrechnung der Finanzbuchhaltung sind die Herstellungskosten jedoch nicht zu ermitteln. Auch hier gehen wesentliche Informationen aus der Kosten- und Leistungsrechnung in die Finanzbuchhaltung ein.

e) Preiskalkulation und Preisbeurteilung

Der Kosten- und Leistungsrechnung als Instrument der Preisbestimmung wird im Gesundheitswesen eine untergeordnete Rolle beigemessen, da die Kostensituation des Betriebes nur wenig Einfluss auf Fallpauschalen und Budgets hat. Vielmehr wird der Preis durch das Zusammenspiel von den jeweiligen Verbänden gebildet. Aufgabe der Kosten- und Leistungsrechnung ist es hierbei vielmehr, eine Preisbeurteilung zu ermöglichen, insbesondere festzustellen, ob sich die **Selbstkosten** unterhalb des erzielbaren Preises befinden. Sie legt somit Preisuntergrenzen in der Leistungsverwertung fest. Andererseits können in der Kosten- und Leistungsrechnung Preisobergrenzen für die Beschaffung einzelner Einkaufsteile (Leistungsfaktoren) festgelegt werden, wenn z.B. der erzielbare Preis und weitere Kosten in ihrer Höhe bekannt sind. Die Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht weiterhin, zwischen Betrieben und Teilbetrieben innerhalb der Unternehmung ausgetauschte Leistungen zu bewerten und eine Grundlage für die innerbetriebliche Preisbestimmung zu bilden (interne Verrechnungspreise).

4. Sachgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung

a) Kostenrechnung

Das Sammeln, Erschließen, Ordnen im Rahmen der Dokumentation erfolgt entsprechend ihrer unterschiedlichen Erschließungs- und Ordnungssysteme in den folgenden Sach- oder Teilgebieten – auch als Abrechnungsstufen beschrieben:

1. Kostenartenrechnung

Sie beschäftigt sich mit der Frage, welche Kosten - einschl. ihrer absoluten Höhe - im betrieblichen Leistungsprozess anfallen. Hier werden die unternehmerischen Aufwendungen von den betrieblichen Kosten getrennt. Weiter werden die Kosten in unterschiedliche Gruppen zur weiteren Verrechnung gegliedert.

2. Kostenstellenrechnung

Nachdem die Kosten nach Art und Höhe bekannt sind, müssen sie den entsprechenden Orten der Kostenverursachung (Leistungsbereichen) zugerechnet werden. Dazu dient die Kostenstellenrechnung, in der mittels des ersten Teils des Betriebsabrechnungsbogens (BAB) die Verrechnung der Kosten auf die Kostenstellen vorgenommen werden kann.

3. Prozesskostenrechnung

Um die Kosten besser auf das kommende Sachgebiet verteilen zu können, ist es gerade im Bereich der Dienstleistungen sinnvoll, vor allem die wiederkehrenden Kosten der leistungsunterstützenden Bereiche und Kostenstellen (Verwaltung etc.) vorher betrieblichen Aktivitäten und Prozessen zuzuordnen. Sie sind dann verursachungsgerechter auf die Kostenträger zu verrechnen.

4. Kostenträgerrechnung

Hier werden die Kosten auf die erstellten Leistungen verrechnet. Dabei sind die Kenntnisse, welche Kostenstellen an den Gesamtkosten bei der eigentlichen Erstellung eines Kostenträgers (Dienstleistungen) beteiligt sind, notwendig. Die Kosten pro Kostenträger können als Einheits- oder Periodenrechnung ermittelt werden.

	Kostenartenrechnung →	Kostenstellenrechnung →	Kostenträgerrechnung →
periodenbezogen	Welche Kosten? Welche Höhe? Abgrenzung Aufwand/Kosten Kostengliederung nach verschiedenen Gesichtspunkten	Wo? Ort: Leistungsbereich mit Kostenverursachung	Wofür? Kostenträgerzeitrechnung Leistungsart z.B. Operationsart XY Pflegeklasse I
einheits- oder auftragsbezogen			Wofür? Kostenträgerstückrechnung = Kalkulation Patient, evtl. homogene Patienten-/Fallgruppe oder Pfl egetag bei Budgetabrechnung
		Prozesskostenrechnung →	
prozessbezogen		Überwälzen der Gemeinkosten leistungsunterstützender Kostenstellen über verursachungsgerechte Prozesse	