

KRANKENHAUS



Joachim Hentze, Erich Kehres

Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern

Systematische Einführung

5., vollständig
überarbeitete Auflage

Die Autoren

Prof. a. D. Dr. Dr. h. c. mult. Joachim Hentze

Technische Universität Braunschweig.

Dr. Erich Kehres

ehem. Prokurist der WRG – Wirtschaftsberatungs-
und Revisionsgesellschaft mbH in Hannover.

Joachim Hentze
Erich Kehres

Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern

Systematische Einführung

5., vollständig überarbeitete Auflage

Verlag W. Kohlhammer

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechts ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und für die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Warenbezeichnungen, Handelsnamen oder sonstigen Kennzeichen in diesem Buch berechtigt nicht zu der Annahme, dass diese von jedermann frei benutzt werden dürfen. Vielmehr kann es sich auch dann um eingetragene Warenzeichen oder sonstige gesetzlich geschützte Kennzeichen handeln, wenn sie nicht eigens als solche gekennzeichnet sind.

Aus Gründen der flüssigeren Schreibweise und besseren Lesbarkeit wird im Text nicht explizit zwischen weiblichen und männlichen Wortformen unterschieden. Falls nicht anders hervorgehoben, ist jedoch die so ausgeschlossene Geschlechtsform immer miteinbezogen.

5., vollständig überarbeitete Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© 2008 W. Kohlhammer GmbH Stuttgart

Umschlag: Gestaltungskonzept Peter Horlacher

Gesamtherstellung:

W. Kohlhammer Druckerei GmbH + Co. KG, Stuttgart

Printed in Germany

ISBN 978-3-17-026546-2

Vorwort zur 5. Auflage

Nach einer Studie der McKinsey-Unternehmensberatung aus dem Jahr 2006 ist jedes dritte Krankenhaus in Deutschland auf mittlere Sicht von Zusammenlegungen oder gar Schließung bedroht. Trotz intensiver Sanierungsanstrengungen, erfolgreicher Privatisierung und einer deutlich verbesserten Wettbewerbsfähigkeit können viele Kliniken nicht kostendeckend betrieben werden. Die Krankenhäuser benötigen für die Umstrukturierungen und die Verbesserung der Prozesse geeignete zielgerichtete Steuerungsinstrumente, um wirtschaftlich zu arbeiten. Damit erhält die Kosten- und Leistungsrechnung mit den so genannten Fallpauschalen als Führungsinstrument einen sehr hohen Stellenwert. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die schrittweise Umstellung der Vergütung von der Einzelleistungserstattung auf einheitliche Honorare für Behandlungen in den Kliniken zu nachhaltigen Kostensenkungen führen wird.

Die Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern erhält durch die auf dem Fallpauschalengesetz basierende DRG-bezogene Leistungsvergütung einen neuen Schwerpunkt. Eine Patientenkalkulation, die auf einer patientenbezogenen Leistungsverrechnung aufbaut, wird nun unverzichtbar.

Die Verdichtung der leistungs- und kostenbezogenen Patientendaten zu Patientenkategorien, insbesondere Fallpauschalen, ermöglicht die Nachkalkulation der extern vorgegebenen Preise und unterstützt die Krankenhausleitung bei der Leistungs- und Kostenplanung.

Die Patientenkalkulation schafft eine bisher nicht da gewesene Transparenz, die ihrerseits die Grundlage ist, um die Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses zu erhöhen.

Konzeptionell und inhaltlich hat Frau Dr. Regina Ahlbrecht engagiert an der Neuauflage mitgearbeitet. Die mühevollen redaktionellen Arbeiten oblagen Frau Anna Soisch. Unser Dank gilt nicht zuletzt Herrn Marko Roeske vom Lektorat Krankenhaus des W. Kohlhammer GmbH Verlags, der uns mit großem Engagement unterstützt hat.

Braunschweig, im Mai 2007

Joachim Hentze

Erich Kehres

Vorwort zur 2. Auflage

Mit der zweiten neu bearbeiteten Auflage wird zum einen der Entwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus Rechnung getragen, die geprägt ist durch die zunehmende Bedeutung des instrumentalen Charakters der Kosten- und Leistungsrechnung. Zum anderen werden Fragestellungen der Kostenträgerrechnung aufgegriffen, die sich aus der Novellierung des Krankenhausfinanzierungsrechts durch das Gesundheitsstrukturgesetz (GSG) und durch die erwartete Novellierung der Bundespflegesatzverordnung ergeben.

Mit dem vorliegenden Buch wird eine systematische Einführung in die Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern gegeben. Dabei wird der praktischen Umsetzbarkeit besondere Beachtung geschenkt, so dass dieses Lehrbuch vor allem für die Anwender der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus gedacht ist. Daneben ist es auch für diejenigen geeignet, die sich in Studium oder Selbststudium mit den Aufgaben und der Methodik der Kosten- und Leistungsrechnung in Krankenhäusern vertraut machen wollen.

Wir sind uns der Tatsache bewusst, dass die Rahmenbedingungen für die Kosten- und Leistungsrechnung in Form des Krankenhausfinanzierungsrechts derzeit noch in Bewegung sind. Aber gerade in einer derartigen Situation gewinnt die Auseinandersetzung mit dem Instrument Kosten- und Leistungsrechnung, mit dessen Hilfe das Leistungs- und Kostengeschehen im Krankenhaus transparent gemacht und abgebildet wird, an Bedeutung, denn nur bei Kenntnis der Zusammenhänge zwischen Leistungen und Kosten lassen sich Bestimmungen des Krankenhausfinanzierungsrechts in ihren möglichen materiellen Auswirkungen abschätzen und so umsetzen, dass die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser gewährleistet wird.

Unser Dank gilt Frau Brigitte Kier für die mühevollen Schreibarbeit und Herrn Christian Kier für die Anfertigung der Abbildungen.

Braunschweig und Nienburg, im Oktober 1993

Joachim Hentze

Erich Kehres

Inhaltsverzeichnis

<i>Vorwort zur 5. Auflage</i>	5
<i>Vorwort zur 2. Auflage</i>	6
<i>Abkürzungsverzeichnis</i>	11
I Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus	13
II Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus	21
1 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens	21
2 Spezielle Kostenbegriffe	25
3 Teilgebiete der Kosten- und Leistungsrechnung	30
4 Prinzipien der Kostenzuordnung und Kostenverteilung	31
5 Systeme der Kostenrechnung	35
5.1 Überblick	35
5.2 Ist-, Normal- und Plankostenrechnung	37
5.2.1 Istkostenrechnung	37
5.2.2 Normalkostenrechnung	37
5.2.3 Plankostenrechnung	38
5.3 Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung	40
III Kostenerfassung und Kostenverteilung	43
1 Kostenartenrechnung	43
1.1 Gliederung der Kostenarten	43
1.2 Erfassung der Kostenarten	47
1.2.1 Allgemeine Hinweise	47
1.2.2 Erfassung der Personalkosten	49
1.2.3 Erfassung der Sachkosten	54
1.2.4 Erfassung der Zinsen für Betriebsmittelkredite	59
1.3 Abgrenzung zwischen Finanzbuchführung und Kostenrechnung	59

2	Kostenstellenrechnung	60
2.1	Aufgaben der Kostenstellenrechnung	60
2.2	Die Gestaltung der Kostenstellenrechnung	61
2.2.1	Überblick	61
2.2.2	Bildung und Einteilung von Kostenstellen	62
2.2.3	Kostenstellenkontierung	66
2.2.4	Verteilung der Kosten innerhalb des Kostenstellensystems	77
2.2.4.1	Inhalt und Aufgaben	77
2.2.4.2	Leistungsrechnung	78
2.2.4.3	Verfahren der innerbetrieblichen Umlagen- und Leistungsverrechnung	89
2.2.4.4	Umlagenrechnung und innerbetriebliche Leistungsverrechnung im Krankenhaus	102
2.2.4.5	Betriebsabrechnungsbogen	107
3	Kostenträgerrechnung	107
3.1	Aufgaben und Grundbegriffe der Kostenträgerrechnung	107
3.2	Verfahren der Kostenträgerstückrechnung (Kalkulation)	110
3.2.1	Überblick	110
3.2.2	Divisionskalkulation	110
3.2.3	Zuschlagskalkulation	113
3.2.4	Verrechnungssatzkalkulation	116
3.2.5	Kuppelkalkulation	119
3.3	Kostenträger im Krankenhaus	120
3.4	Patientenkalkulation	127
3.4.1	Überblick	127
3.4.2	Kategorisierung und Zuordnung der Kostenstellen	128
3.4.3	Umsetzung des Nettoprinzips	129
3.4.4	Verrechnung der Kosten der allgemeinen Kostenstellen	135
3.4.5	Verteilung der indirekten Kosten	136
3.4.6	Kostenträgereinzelkosten	136
3.4.7	Ermittlung der Verrechnungssätze und der Kosten der Betriebsleistungen	136
3.4.7.1	Überblick	136
3.4.7.2	Diagnostische und therapeutische Leistungen des Untersuchungs- und Behandlungsbereichs	139
3.4.7.3	OP-Leistungen	142
3.4.7.4	Stationsleistungen auf Normal- und Intensivpflegeeinheiten	150
3.4.8	Kalkulation der Marktleistungen	154
3.5	Wertung von Fallpauschalen im Hinblick auf die Erhöhung der Wirtschaftlichkeit	155
3.6	Kurzfristige Erfolgsrechnung (Kostenträgerzeitrechnung, Betriebsergebnisrechnung)	156

IV	Kostenplanung und Kostenkontrolle	159
1	Aufgaben und Überblick	159
2	Kostenplanung	161
2.1	Produktions- und kostentheoretische Grundlagen	161
2.1.1	Produktions- und Kostentheorie sowie Kosten- und Leistungsrechnung	161
2.1.2	Hauptkosteneinflussgrößen	162
2.1.3	Kostenverhalten bei Beschäftigungsänderungen	166
2.2	Teilschritte der Kostenplanung	172
2.2.1	Überblick und Verfahren der Kostenplanung	172
2.2.2	Leistungsplanung	173
2.2.3	Planung der Personalkosten	176
2.2.3.1	Planung des Personaleinsatzes	176
2.2.3.2	Planung der Kosten des Personaleinsatzes	183
2.2.3.3	Dienstplangestaltung und Personalkosten	184
2.2.4	Planung der Sachkosten	184
2.2.4.1	Leistungsbezogene Kostenplanung	184
2.2.4.2	Zeitraumbezogene Kostenplanung	190
2.2.5	Bereitschaftskosten und Leistungskosten	191
3	Kostenkontrolle	196
3.1	Grundlagen der Kostenkontrolle	196
3.2	Abweichungen beim Soll-Ist-Vergleich	198
3.2.1	Preisabweichungen	198
3.2.2	Verbrauchsabweichung	199
3.2.3	Beschäftigungsabweichung	201
3.3	Abweichungsauswertung	202
4	Plankalkulation und Planerfolgsrechnung	203
4.1	Plankalkulation	203
4.2	Planerfolgsrechnung	204
5	Kostenplanung, externes Budget und Kostenkontrolle	205
V	Anhang	209
1	Kontenrahmen (Kontenklassen 0–8) lt. Anlage 4 der KHBV	209
2	Kostenstellenrahmen lt. Anlage 5 der KHBV	231
3	Aufstellung der Entgelte und Budgetermittlung (AEB) lt. KHEntG	232
4	Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) lt. BPflV	239
5	Fallpauschalen-Katalog	262
	<i>Abbildungsverzeichnis</i>	277
	<i>Literaturverzeichnis</i>	279
	<i>Stichwortverzeichnis</i>	287

Abkürzungsverzeichnis

AVR	Richtlinien für Arbeitsverträge in den Einrichtungen des Deutschen Caritasverbandes
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BAT	Bundes-Angestellentarifvertrag
BfuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BG-T	Krankenhaus-Nebenkostentarif für die Abrechnung mit den gesetzlichen Unfallversicherungsträgern
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMA	Bundesministerium für Arbeit und Soziales
BMÄ	Bewertungsmaßstab für kassenärztliche Leistungen
BPflV	Bundespflegesatzverordnung
CC	Complication and Comorbidity
CCL	Complication and Comorbidity Level
CTG	Cardiotokogramm
DBW	Die Betriebswirtschaft
DKG	Deutsche Krankenhausgesellschaft
DKG-NT	Tarif der Deutschen Krankenhausgesellschaft für die Abrechnung erbrachter Leistungen und für die Kostenerstattung vom Arzt an das Krankenhaus
DRG	Diagnosis Related Group
EEG	Elektroenzephalogramm
EGO	Ersatzkassen-Gebührenordnung
EKG	Elektrokardiogramm
EMG	Elektromyogramm
FPG	Fallpauschalengesetz
f&w	führen und wirtschaften im Krankenhaus
GOÄ	Gebührenordnung für Ärzte
GSG	Gesundheitsstrukturgesetz
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens
ICD	International Classification of Diseases
ICPM	International Classification of Procedures in Medicine
InEK	Institut für das Entgeltsystem im Krankenhaus
KHBV	Krankenhaus-Buchführungsverordnung
KHEntG	Krankenhausentgeltgesetz
KHG	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KLN	Kosten- und Leistungsnachweis
LKA	Leistungs- und Kalkulationsaufstellung

MDC	Major Diagnostic Category
OP	Operation, Operationssaal
PMC	Patient Management Category
PPR	Pflege-Personalregelung
SGB V	Sozialgesetzbuch, Fünftes Buch – Gesetzliche Krankenversicherung
SR	Sonderregelung
TVöD	Tarifvertrag öffentlicher Dienst ab 1.10.2005
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZögU	Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen

I Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

Hauptaufgabe der Krankenhäuser ist die stationäre Behandlung von Patienten, die neben der Diagnose und Therapie auch Unterkunft und Pflege der Patienten umfasst.

Daneben werden in unterschiedlichem Umfang ambulante Patienten behandelt sowie Forschung und Lehre betrieben. Die ambulante Behandlung im Krankenhaus ergänzt die ambulante Behandlung durch niedergelassene Ärzte.

Vor- und nachstationäre Behandlung im Krankenhaus verbinden die ambulante Behandlung durch niedergelassene Ärzte und die stationäre Behandlung im Krankenhaus.

Rechtsgrundlage für den Umfang der von Krankenhäusern wahrzunehmenden Aufgaben und ihrer Finanzierung bilden das **Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG)**¹, die **Bundespflegesatzverordnung (BpflV)**² und das **Krankenhausentgeltgesetz (KHEntG)**³.

Krankenhäuser sind überwiegend gemeinwirtschaftliche Betriebe, die durch die Wahrnehmung der ihnen zugeordneten Aufgaben öffentliche Bedürfnisse befriedigen.

Die gesellschaftliche Bedeutung des Angebotes von Krankenhausleistungen hat zur Folge, dass im Krankenhaus die **Bedarfsdeckung** oberste Maxime wirtschaftlichen Handelns ist. Das bedeutet eine Dominanz des Sachziels.

1 Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz – KHG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. April 1991 (BGBl. I S. 886), zuletzt geändert durch das Zweite Gesetz zur Neuordnung von Selbstverwaltung und Eigenverantwortung in der gesetzlichen Krankenversicherung (2. GKV-Neuordnungsgesetz – 2. GKV-NOG) vom 23. Juni 1997 (BGBl. IS. 1520)

2 Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung – BpflV) vom 26. September 1994 (BGBl. I S. 2750), zuletzt geändert durch die Fünfte Verordnung zur Änderung der Bundespflegesatzverordnung vom 9. Dezember 1997 – 5. ÄndV (BGBl. vom 16. Dezember 1997 I S. 2874)

3 Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntG) vom 23.04.2002.

Krankenhäuser werden wirtschaftlich dadurch gesichert, dass ihre Investitionskosten im Wege öffentlicher Förderung übernommen werden, „leistungsgerechte“ Erlöse aus Pflegesätzen sowie Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlung und für ambulantes Operieren erhalten (**Duale Finanzierung**).⁴ Zu den Pflegesätzen zählen auch die Fallpauschalen im Sinne des Krankenhausentgeltgesetzes.

Der Krankenhausprozess zur Erreichung seines Sachziels ist ein Entscheidungsprozess, der Planung, Durchführung und Kontrolle umfasst, Informationen benötigt und sich in Zahlen niederschlägt.

Als Informationssystem der Unternehmung dient das **betriebliche Rechnungswesen** dazu, wirtschaftlich bedeutsame Informationen an die Informationsadressaten weiterzugeben. Die Geschäftsvorfälle und -ergebnisse sind zu erfassen, zu planen und zu kontrollieren.⁵

Aus der Verschiedenheit der Aufgaben des betrieblichen Rechnungswesens ergibt sich eine Zweiteilung in **externes Rechnungswesen** (Finanzbuchführung und Jahresabschluss) und **internes Rechnungswesen** (Kosten- und Leistungsrechnung). Eine besondere Stellung nimmt die Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) ein, mit der die Krankenhäuser gegenüber den Krankenkassen Budget und Pflegesätze beantragen.

Gegenstand der **Finanzbuchführung** sind alle monetären Vorgänge zwischen dem Krankenhaus und der Umwelt. Die **Kosten- und Leistungsrechnung** erfasst hingegen den Prozess der Leistungserstellung und Leistungsverwertung, insbesondere innerhalb des Krankenhauses.

Während bei der nach außen gerichteten Finanzbuchführung die **Rechen-schaftslegungs-** und **Informationsaufgabe** im Vordergrund steht, bildet die Kosten- und Leistungsrechnung den Betriebsprozess in Kosten- und Leistungsgrößen ab. Damit wird vor allem auf zwei Aufgaben abgestellt:

- **Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens,**
- **Preisbildung.**

Haberstock ergänzt diese beiden Hauptaufgaben um eine dritte Aufgabe, nämlich das Bereitstellen von Zahlenmaterial für **dispositive Zwecke**. Diesen Aspekt der Kosten- und Leistungsrechnung stellt auch Kosiol heraus, wenn er den instrumental-pragmatischen Charakter der Kosten- und Leistungsrechnung im Zusammenhang mit unternehmerischen Entscheidungs- und Steuerungsaufgaben betont.

4 Vgl. § 4 KHG

5 Vgl. Haberstock, L. bearbeitet von Breithecker, V.: Kostenrechnung I., 12. Aufl., Berlin 2005, S. 3

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. Vor die Preisermittlung tritt die **Ermittlung der Selbstkosten**, die Ausgangspunkt sind für die Beantragung medizinisch leistungsgerechter Entgelte im Sinne des § 3 BPflV.⁶ An die Stelle der Preisbildung tritt die Nachkalkulation extern vorgegebener Preise in Form der **Fallpauschalen**.

Die Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus stehen in engem Zusammenhang mit dem Krankenhausfinanzierungssystem. Daher enthält das Krankenhausfinanzierungsrecht im § 16 Abs. 1 Nr. 7 KHG die Rechtsgrundlage für die Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuchführungsverordnung – KHBV).⁷

Die materielle Bedeutung erhält die KHBV durch § 17 Abs. 2 KHG, der festlegt, dass die Kosten der Krankenhausleistungen nach Maßgabe der KHBV auf der Grundlage der kaufmännischen Buchführung und einer Kosten- und Leistungsrechnung zu ermitteln sind.

Hinsichtlich der Kosten- und Leistungsrechnung konkretisiert § 8 KHBV die Bestimmungen des KHG und legt die **Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus** fest:

- (1) Betriebsinterne Steuerung
- (2) Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses
- (3) Ermittlung der pflegesatzfähigen Kosten sowie die Erstellung der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) nach den Vorschriften der Bundespflegesatzverordnung

Zu (1): Betriebsinterne Steuerung

Die betriebsinterne Steuerung stellt auf das Erreichen von Zielen ab, die operational, d.h. nach Zielinhalt, Zielausmaß und zeitlichem Bezug vorgegeben sind.

Die Kosten- und Leistungsrechnung als Kontroll- und Steuerungsinstrument erfüllt nur dann die ihr gestellte Aufgabe, wenn sie sich nicht nur auf die Analyse der Vergangenheit beschränkt, sondern die Kostenplanung ein-

6 Zum Grundprinzip „medizinisch leistungsgerechte Entgelte“ vgl. auch Abschnitt III 3.3

7 Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten von Krankenhäusern (Krankenhausbuchführungsverordnung-KHBV) in der Fassung der Verordnung zur Neuordnung des Pflegesatzrechts vom 26. 09. 1994 (BGBl. I S. 2750).

bezieht. Dieser Forderung wird nur eine zukunftsorientierte (Plan-)Kostenrechnung gerecht, die auch zum Erstellen der LKA unerlässlich ist.

Zu (2): Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit des Krankenhauses

Entsprechend der Aufgabenstellung der Krankenhäuser, nämlich Krankheiten festzustellen, zu heilen oder Schmerzen zu lindern, kommt die Leistungsfähigkeit eines Krankenhauses primär darin zum Ausdruck, inwieweit es gelingt, den Gesundheitszustand von Patienten positiv zu verändern (Primärleistung).⁸

Da sich die so verstandene Primärleistung nur schwer messen lässt und noch schwerer ein ursächlicher Zusammenhang herzustellen ist zwischen ärztlichem und pflegerischem Bemühen und der Verbesserung des Gesundheitszustandes von Patienten, kommt die Leistungsfähigkeit eines Krankenhauses durch die erbrachten oder möglichen Leistungen insbesondere in den Bereichen Diagnostik und Therapie (Sekundärleistungen) zum Ausdruck.

Den Zusammenhang zwischen Primär- und Sekundärleistung im Rahmen des Krankenhausprozesses zeigt die Abbildung 1:⁹

Praktische Bedeutung für die Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus haben nur messbare Leistungen und zwar **Betriebsleistungen**, die in den verschiedenen Kostenstellen (Leistungsbereichen) des Krankenhauses erbracht werden und **Marktleistungen**¹⁰, die gegenüber den Patienten abrechenbar sind und eine Vielzahl von Betriebsleistungen beinhalten bzw. beinhalten können.

Im Krankenhaus ist die Leistungsfähigkeit immer gekoppelt mit der Forderung nach wirtschaftlicher Leistungserbringung und der Beschränkung auf medizinisch notwendige und zweckmäßige Leistungen.

Das Wirtschaftlichkeitsprinzip hat im Hinblick auf die Erreichung des Formalzieles Kostendeckung instrumental Charakter, dessen Bedeutung dadurch noch herausgehoben wird, dass Wirtschaftlichkeit Voraussetzung für die Kostendeckung ist.

8 Vgl. Eichhorn, S.: Krankenhausbetriebslehre. Theorie und Praxis der Krankenhausleistungsrechnung, Bd. 3, Stuttgart 1987, S. 28–31

9 Vgl. Eichhorn, S.: Krankenhausbetriebslehre. Theorie und Praxis des Krankenhausbetriebes, Bd. 1, 3. Aufl., Stuttgart 1975, S. 12

10 Die Marktleistungen werden beschrieben durch die Entgeltformen der Krankenhausleistungen, die Kostenträger im Sinne der Kostenrechnung darstellen (vgl. Abschnitt III 3.3).

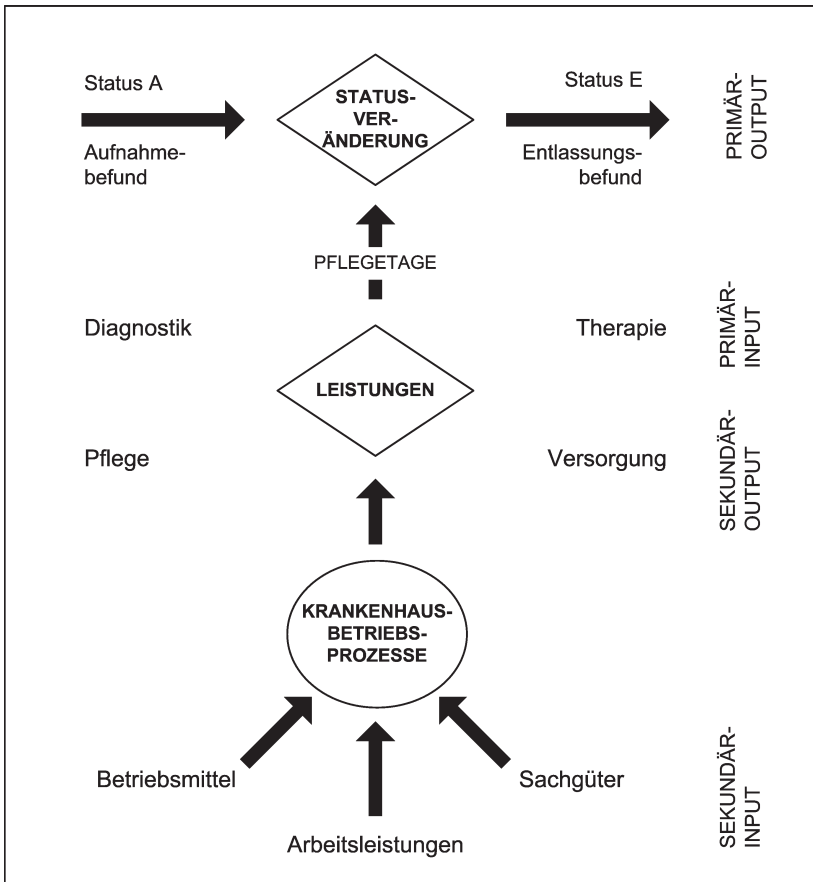


Abb. 1: Input und Output des Krankenhausprozesses

Das **Wirtschaftlichkeitsprinzip** greift im Krankenhaus hinsichtlich der Leistungserbringung in der Regel in Form des Minimumprinzips, d.h. die medizinisch notwendigen und zweckmäßigen Leistungen sollen mit möglichst geringen Kosten erbracht werden.¹¹

Schwierig ist die Messung und Beurteilung der Wirtschaftlichkeit im Krankenhaus. § 13 BPflV a.F. nannte in diesem Zusammenhang die Kosten und

¹¹ Zum instrumentalen Charakter des Wirtschaftlichkeitsprinzips vgl. Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre I. Bd.: Die Produktion, 22. Aufl., Berlin 1976, S. 457ff.

Leistungen vergleichbarer Krankenhäuser sowie die Maßstäbe und Grundsätze zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Krankenhäuser nach § 19 KHG¹², die jedoch bisher nur für Teilbereiche existieren bzw. existierten.¹³ Auch nach Wegfall des Selbstkostendeckungsprinzips und dessen Ersatz durch das Prinzip „medizinisch leistungsgerechter Entgelte“ hat das Wirtschaftlichkeitsprinzip unverminderte Bedeutung als „Kostendeckungsvoraussetzung“.

Die Wirtschaftlichkeit als Relation von Sollkosten zu Istkosten zu definieren, verlagert das Problem der Messung der Wirtschaftlichkeit lediglich in Richtung der Ermittlung der (vorzugebenden) Sollkosten. Diese wiederum kann sich orientieren an:

- dem Zeitvergleich, d. h. den Kosten und Leistungen vorangegangener Perioden
- dem zwischenbetrieblichen Vergleich, d. h. den Kosten und Leistungen vergleichbarer Krankenhäuser bzw. an den extern vorgegebenen Vergütungen für Krankenhausleistungen, insbesondere den Fallpauschalen

Zu (3): Ermittlung der Selbstkosten sowie Erstellung der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) nach den Vorschriften der Bundespflegesatzverordnung

Entsprechend dem dualen Finanzierungssystem im Krankenhaus werden die Investitionskosten im Wege öffentlicher Förderung übernommen und die übrigen Kosten über Budget und Pflegesätze sowie durch die Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlung und ambulantem Operieren gedeckt.

Krankenhausleistungen im Sinne der Bundespflegesatzverordnung umfassen allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen.¹⁴

Allgemeine Krankenhausleistungen sind die Krankenhausleistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses für eine nach Art und Schwere der Erkrankung des Patienten medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung notwendig sind.¹⁵

12 § 19 KHG sieht vor, 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.

13 z. B. für den Pflegedienst in Form der Pflege-Personalregelung (PPR), die mit der Änderung der BPfIV ihre Verbindlichkeit verloren hat.

14 § 2 Abs. 1 BPfIV

15 Vgl. § 2 Abs. 1 BPfIV

Allgemeine Krankenhausleistungen werden vergütet durch

- (1) Pflegesätze nach § 11 BPflV (Fallpauschalen und Zuschläge lt. KHEntgG),
- (2) einen Gesamtbetrag nach § 12 BPflV (Budget), der über tagesgleiche Pflegesätze nach § 13 BPflV (Abteilungspflegesätze, Basispflegesatz) den Patienten oder ihren Kostenträgern¹⁶ anteilig berechnet wird.

Mit den **Fallpauschalen** werden die allgemeinen Krankenhausleistungen (im Sinne von Betriebsleistungen) für einen nach Diagnose und Therapie bestimmten Behandlungsfall (Patienten) vergütet.

Für Leistungen, die nicht über Fallpauschalen vergütet werden, wird als Entgelt für ärztliche und pflegerische Tätigkeit und die durch diese veranlassten Leistungen ein **Abteilungspflegesatz** vereinbart. Hierzu gehören lt. § 17 KHG die Leistungen psychiatrischer Einrichtungen bzw. Abteilungen.

Als Entgelt für nicht durch ärztliche und pflegerische Tätigkeit veranlasste Leistungen wird ein **Basispflegesatz** vereinbart.

Wahlleistungen (§ 22 BPflV) sind neben den allgemeinen Krankenhausleistungen auch weitere Krankenhausleistungen. Zu den Wahlleistungen gehören insbesondere die wahl-ärztlichen Leistungen, d.h. die Behandlung durch den liquidationsberechtigten Chefarzt und die gesondert berechenbare Unterkunft im Einbett- oder Zweibettzimmer.

Welche Kosten des Krankenhauses zu den Kosten der allgemeinen Krankenhausleistungen gehören und durch Budget und Pflegesätze gedeckt werden und welche Kosten auf andere Weise zu decken sind, regelt § 7 BPflV in Verbindung mit § 2 BPflV. Danach dürfen insbesondere folgende Kosten des Krankenhauses nicht durch Budget und Pflegesätze gedeckt werden:

- die Kosten der vor- und nachstationären Behandlung,
- Kosten der ambulanten Leistungen des Krankenhauses,
- die Kosten für im Krankenhaus erbrachte ambulante ärztliche Leistungen von Ärzten des Krankenhauses,
- die Kosten wahlärztlicher Leistungen,
- die Kosten sonstiger Wahlleistungen, insbesondere die Kosten für gesondert berechenbare Unterkunft.

16 Kostenträger in diesem Sinne sind abweichend von der Definition dieses Begriffes in der Kostenrechnung die Krankenkassen oder sonstige Einrichtungen, die die Kosten der ambulanten Behandlung „tragen“.

Die Deckung der Kosten dieser Leistungen ist wie folgt geregelt:

Leistungen	Kostendeckung durch:
vor- und nachstationäre Behandlung	Vergütung lt. § 115a SGB V
ambulante ärztliche Leistungen des Krankenhauses	Gebühren nach der jeweils geltenden Gebührenordnung
ambulante ärztliche Leistungen der Ärzte des Krankenhauses	Kostenerstattung durch die Ärzte
wahlärztliche Leistungen	Kostenerstattung durch die Ärzte
gesondert berechenbare Unterkunft	tagesbezogenes Leistungsentgelt

Der Antrag des Krankenhauses auf medizinisch leistungsgerechte Entgelte für die Krankenhausleistungen erfolgt in Form der Aufstellung der Entgelte und Budgetermittlung (AEB), die als Anlage 1 Bestandteil des Krankenhausentgeltgesetzes ist. Eine Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) nach den Vorschriften der Bundespflegesatzverordnung ist inzwischen nur noch für die Leistungen psychiatrischer Einrichtungen bzw. Abteilungen erforderlich.

Nach Wegfall des Selbstkostendeckungsprinzips kommt es bei der Leistungsvergütung nicht mehr primär auf die Kosten des einzelnen Krankenhauses an, denn die **geforderte** Vergütung muss medizinisch leistungsgerecht sein, d.h. ein (unbestimmtes) Krankenhaus muss die Leistung mit dieser Vergütung erbringen können. Bei den Vergütungen durch Fallpauschalen wird diese Leistungsgerechtigkeit unterstellt. Trotz Wegfall des Kostendeckungsprinzips sind die geplanten Kosten des einzelnen Krankenhauses von entscheidender Bedeutung, um in Verbindung mit den zu erwartenden Leistungsvergütungen das Ausmaß der Kostendeckung erkennen zu können. Hierbei ist insbesondere zu beachten, dass sich die beantragte Leistungsvergütung in Form der AEB bzw. der LKA auf die Kosten stationärer Leistungen (Nettoprinzip) beschränkt; d.h. aus den Gesamtkosten des Krankenhauses (Bruttokosten) sind die Nettokosten abzuleiten.¹⁷

¹⁷ Vgl. Abschnitt III 2.2.4.3

II Grundlagen der Kosten- und Leistungsrechnung im Krankenhaus

1 Grundbegriffe des betrieblichen Rechnungswesens

In den verschiedenen Teilgebieten des betrieblichen Rechnungswesens¹ wird mit unterschiedlichen ökonomischen Größen gerechnet, die teils übereinstimmende und teils abweichende Inhalte haben und für die sich spezifische Begriffe herausgebildet haben.

Die Begriffe der Kosten- und Leistungsrechnung sind zu definieren und inhaltlich abzugrenzen von den Begriffen des externen Rechnungswesens, insbesondere der Finanzbuchführung.

Kosten sind bewerteter Verzehr von Gütern und Dienstleistungen, der zur Erreichung des Betriebszweckes sowie zur Aufrechterhaltung der erforderlichen Kapazitäten entsteht.

Diese Definition des so genannten **wertmäßigen Kostenbegriffes**² enthält drei Merkmale:

1 Haberstock spricht vom betriebswirtschaftlichen Rechnungswesen. Vgl. Haberstock, L. bearbeitet von Breithecker, V.: Kostenrechnung I, 12. Aufl., Berlin 2005, S. 2f.

2 Der wertmäßige Kostenbegriff geht auf Schmalenbach zurück. Für Schmalenbach steht der mengenmäßige Güterverbrauch im Vordergrund. Die Bewertung der leistungsbezogenen Verbräuche hat sich am Rechnungszweck zu orientieren, der den Wertansatz bestimmt. Vgl. Schmalenbach, E.: Kostenrechnung und Preispolitik, 8. Aufl., Köln, Opladen 1963, S. 15ff. Im Gegensatz dazu stehen beim pagatorischen Kostenbegriff von Koch die leistungsbezogenen Ausgaben im Vordergrund. Damit entfallen rechnungs-zweckorientierte Wertansätze und das Rechnen mit kalkulatorischen Kosten, insbesondere jenen kalkulatorischen Kosten, denen keinerlei Ausgaben gegenüberstehen, wie z. B. kalkulatorische Zinsen auf das Eigenkapital und kalkulatorischer Unternehmerlohn. Vgl. dazu insbesondere Koch, H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: ZfhF, 10.Jg., (1958), S. 355–365

(1) Güterverbrauch

Zum Güterverbrauch zählt nicht nur der Verbrauch an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, sondern auch die Nutzung von Betriebsmitteln, die Inanspruchnahme von Dienstleistungen sowie die Entrichtung öffentlicher Abgaben.

(2) Leistungsbezogenheit

Nicht jeder Güterverbrauch stellt Kosten dar, sondern nur der Güterverbrauch, der im Zusammenhang mit der Erstellung betrieblicher Leistungen anfällt, d. h. der Leistungen, die in Erfüllung des Sachzieles des Betriebes erbracht werden.

(3) Bewertung

Durch die Bewertung werden aus Mengengrößen Geldgrößen (Wertgrößen). Wie die Bewertung zu erfolgen hat (z. B. Anschaffungspreise, Wiederbeschaffungspreise, Festpreise), richtet sich nach dem Zweck der Rechnung. „Die völlige Offenheit des die Menge bewertenden Preisansatzes“³ ist charakteristisch für den wertmäßigen Kostenbegriff.

Häufig wird die den Kosten gegenüberstehende Rechengröße als **Leistung** bezeichnet.

Der Leistungsbegriff wird jedoch nicht ausschließlich wertmäßig, sondern auch mengenmäßig gebraucht.⁴

Die Leistungsrechnung im Krankenhaus ist in erster Linie eine Mengenrechnung. Der Begriff der Leistung wird daher im folgenden im Sinne von Mengenleistung gebraucht. Für die Wertleistung⁵ wird der Begriff Erlös benutzt⁶.

3 Kosiol, E.: Kosten- und Leistungsrechnung, Berlin 1979, S. 27. Kosiol benutzt nicht den Begriff „wertmäßig“. Für ihn gibt es einen allgemeinen Kostenbegriff; die Bezeichnung „wertmäßig“ geht seiner Ansicht nach auf Koch zurück, der dem „wertmäßigen“ Kostenbegriff seinen „pagatorischen“ Kostenbegriff gegenüberstellt, der nach Auffassung Kosiols nichts anderes darstellt als Zweckaufwand, vgl. Kosiol, E.: ebenda, S. 28f.

4 Vgl. Schmalenbach, E.: a.a.O., S. 12, Kosiol, E.: Kosten- und Leistungsrechnung, Berlin 1979, S. 13, Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 84

5 Vgl. Schmalenbach, E.: a.a.O., S. 12

6 Der Begriff der wertmäßigen Leistung ist im Allgemeinen umfassender als der Begriff Erlös. Es gilt folgende Beziehung: $\text{Leistung} = \text{Erlöse} + \text{Lagerbestandsveränderungen}$. Da jedoch im Krankenhaus als Dienstleistungsbetrieb Lagerbestandsveränderungen entfallen, ist die Gleichsetzung von wertmäßiger Leis-

Die Begriffe Kosten und Leistungen (Erlös) sind Begriffe des internen Rechnungswesens oder, wie Kosiol sagt, der kalkulatorischen Rechnung,⁷ bei der Realgüterbewegungen im Vordergrund stehen. Diese Begriffe sind abzugrenzen von Begriffen der pagatorischen Rechnung, die auf die Erfassung von Zahlungsströmen abstellt.⁸ Bei den von den „Kosten“ abzugrenzenden Begriffen handelt es sich um:

Auszahlungen, Ausgaben, Aufwand.

Vom Begriff der Leistung (Erlös) sind zu trennen:

Einzahlungen, Einnahmen, Ertrag.

Auszahlungen und **Einzahlungen** betreffen den Abfluss bzw. Zufluss liquider Mittel. **Ausgaben** und **Einnahmen** umfassen zusätzlich Kreditvorgänge. Entsprechend gelten folgende Beziehungen:

Ausgabe = **Auszahlung** + **Forderungsabgang** + **Schuldenzugang**

Einnahme = **Einzahlung** + **Forderungszugang** + **Schuldenabgang**

Aufwand ist ein zentraler Begriff der Finanzbuchführung.

„Der Aufwand eines bestimmten Zeitabschnittes stellt sich als periodisierte, erfolgswirksame Ausgabe dar. Er ist der Wertverzehr oder der Wertverbrauch einer bestimmten Abrechnungsperiode, der in der Finanz- und Geschäftsbuchhaltung erfasst und am Jahresende in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird.“⁹

Der größte Teil der Aufwendungen fällt im Zusammenhang mit der Erfüllung des Betriebszweckes an. Es handelt sich um **Zweckaufwand**, der von der Aufwandsrechnung unmittelbar als Grundkosten in die Kostenrechnung übernommen werden kann.

Keinen Kostencharakter haben die so genannten **neutralen Aufwendungen**. Es handelt sich dabei um

tung und Erlös vertretbar und ein praktikabler Weg, um Wertleistung und Mengenleistung zu unterscheiden.

7 Im Gegensatz zur pagatorischen Rechnung, vgl. Kosiol, E.: Kosten- und Leistungsrechnung, a.a.O., S. 5

8 Vgl. Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 8

9 Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 69

Der Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung bedeutet, dass Aufwendungen erfolgswirksame Ausgaben sind. Erfolgsneutrale Ausgaben schlagen sich in der Bilanz nieder.

- **betriebsfremde Aufwendungen**, d. h. Aufwendungen, die nicht den Betriebszweck betreffen
- **außerordentliche Aufwendungen**, die zwar im Zusammenhang mit dem Betriebszweck entstehen, wegen ihrer außerordentlichen Höhe oder ihres Anfalls in schwankender Höhe die Aussagefähigkeit der Erfolgsrechnung beeinträchtigen, wenn sie in ihrer tatsächlichen Höhe erfasst und berücksichtigt werden
- **periodenfremde Aufwendungen**, die frühere Perioden betreffen und deswegen die Erfolgsrechnung der laufenden Periode nicht beeinträchtigen sollen

Nach der bisherigen Betrachtung ist der Aufwand gegenüber den Kosten der umfassendere Begriff.

Diese Aussage wird relativiert, wenn man berücksichtigt, dass es Kosten gibt, die deswegen nicht gleichzeitig Aufwand darstellen, weil sie nicht von Ausgaben oder von Ausgaben in abweichender Höhe begleitet sind.

Diese (**kalkulatorischen**) **Kosten** dienen dazu, die in der Kostenrechnung anzusetzenden Werte zu normalisieren (**Anderskosten**) und Betriebe kostenrechnerisch vergleichbarer zu machen (**Zusatzkosten**). Ersteres betrifft abweichende Wertansätze für in der Finanzbuchführung verarbeitete Aufwendungen, z. B. Abschreibungen und/oder bestimmte außerordentliche Aufwendungen. Letzteres bezieht sich insbesondere auf kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorische Eigenmiete und kalkulatorischen Unternehmerlohn, denen keine Aufwendungen gegenüberstehen.

Soweit im Krankenhaus entstehende Kosten durch Budget und Pflegesätze gedeckt werden, sind sie „aus der Buchführung nachprüfbar herzuweisen“.¹⁰

Diese Formulierung macht deutlich, dass **Kosten im Sinne des Krankenhausfinanzierungsgesetzes** Zweckaufwand (= Grundkosten) bzw. pagatorische Kosten darstellen.¹¹ Diese Aussage schließt jedoch nicht aus, für

10 § 8 Abs.1 Nr.2 KHBV

11 Vgl. hierzu auch Hildebrand, R.: Kostenrechnung, in: Eichhorn, S. (Hrsg.): Handbuch Krankenhaus-Rechnungswesen, 2. Aufl., Wiesbaden 1988, S. 376, Hübner, H.: Kostenrechnung im Krankenhaus, 2. Aufl., Stuttgart 1980, S. 29. Obwohl die pagatorischen Kosten lt. Kosiol – vgl. Fußnote 3 – einen Spezialfall im Rahmen der Definition des allgemeinen Kostenbegriffes darstellen, ist die Unterscheidung in einem wertmäßigen und einen pagatorischen Kostenbegriff weit verbreitet. Zusatzkosten, die im Krankenhaus keine oder nur eine untergeordnete Rolle spielen, sind nur mit dem wertmäßigen, nicht jedoch mit dem pagatorischen Kostenbegriff vereinbar.

Aufwand				
Neutraler Aufwand			Zweckaufwand	
Betriebs- fremder Aufwand	Perioden- fremder Aufwand	Außeror- dentlicher Aufwand		
			Grundkosten	Anders- kosten
				Zusatz- kosten
			Klulatorische Kosten	
			Kosten	

Abb. 2: Abgrenzung von Kosten und Aufwand

Zwecke der Betriebssteuerung und Kontrolle auch von einem anderen (wertmäßigen) Kostenbegriff auszugehen.¹² Die Abgrenzung von Kosten und Aufwand zeigt die Abbildung 2.

Die in der **Erfolgsrechnung** der Finanzbuchführung dem Aufwand gegenüberstehende Größe ist der Ertrag. Die Abgrenzung zwischen Ertrag und wertmäßiger Leistung erfolgt in gleicher Weise wie die Abgrenzung zwischen Aufwand und Kosten.

2 Spezielle Kostenbegriffe

In Abschnitt 2.1 wurden Kosten allgemein als bewerteter, leistungsbezogener Güterverbrauch definiert.

¹² Darauf, dass das Ziel der Kostenrechnung nicht nur deren Form und Inhalt bestimmt, sondern auch den „Umfang“ des Begriffes „Kosten“, weist Thiemeyer hin. Vgl. Thiemeyer, Th.: Finanzierungsstrategische „Deformation“ der Kostenrechnung in Krankenhäusern zum Zwecke der Bildung des Pflegesatzes, in: Gronemann, J., Keldenick, K. (Hrsg.): Krankenhausökonomie in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Siegfried Eichhorn, Kulmbach 1988, S. 412.

Im Zusammenhang mit der Lösung kostentheoretischer und kostenrechnerischer Probleme bedarf es einer weitergehenden Systematisierung der Kosten im Hinblick auf unterschiedliche Kriterien. Diese Kriterien bestimmen die Strukturierung der Gesamtkosten und führen zu besonderen Kostenbegriffen.¹³

Nach der Zurechenbarkeit bzw. Zurechnung von Kosten auf Kalkulationsobjekte unterscheidet man **Einzelkosten und Gemeinkosten**.

Einzelkosten sind die Kosten, die ausschließlich für ein bestimmtes Kalkulationsobjekt anfallen und somit diesem direkt zurechenbar sind.

Als Kalkulationsobjekte gelten in erster Linie die am Markt abgesetzten Produkte oder Leistungen (Kostenträger), mit denen man primär den Begriff der Einzelkosten in Verbindung bringt. Daneben gibt es jedoch auch andere Kalkulationsobjekte. Im Zusammenhang mit der Wirtschaftlichkeitskontrolle sind dies insbesondere die Kostenstellen (Leistungsbereiche) des Krankenhauses. Insofern ist bei den Begriffen Einzelkosten und Gemeinkosten anzugeben, auf welches Kalkulationsobjekt sie sich beziehen. Entsprechend gibt es **Kostenträgereinzelkosten** und **Kostenstelleneinzelkosten**.

In Abgrenzung zum Begriff der Einzelkosten sind **Gemeinkosten** solche Kosten, die für mehrere Kalkulationsobjekte gemeinsam anfallen und daher nicht unmittelbar dem einzelnen Kalkulationsobjekt zugeordnet werden können.

Wie bei den Einzelkosten wird auch der Begriff der Gemeinkosten vor allem kostenträgerbezogen verwendet. Sind Kostenstellen die Kalkulationsobjekte, so ergibt sich der Begriff Kostenstellengemeinkosten als Gegenbegriff zu den Kostenstelleneinzelkosten.

Diese umfassendere Definition der Begriffe Einzel- und Gemeinkosten folgt neueren Ansätzen der Kosten- und Leistungsrechnung, insbesondere in Form der von Riebel entwickelten Rechnung mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen.¹⁴

Die auf Riebel zurückgehende Relativierung des Begriffes Einzelkosten bringt Hummel wie folgt zum Ausdruck: „Ganz allgemein, also ohne eine bestimmte Relativierung sind Einzelkosten solche Kosten, die man dem je-

13 Zu den folgenden speziellen Kostenbegriffen vgl. insbesondere Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 96ff., Haberstock, L. bearbeitet von Breithecker, V.: Kostenrechnung I, 12. Aufl., Berlin 2005, S. 56ff.

14 Vgl. Riebel, P.: Einzelkosten und Deckungsbeitragsrechnung, 7. überarb. Aufl., Wiesbaden 1994, S. 36ff.

weils betrachteten Kalkulationsobjekt eindeutig zurechnen kann. Kosten, die sich einem betrachteten Kalkulationsobjekt nicht eindeutig zurechnen lassen, sind innerhalb dieses Beziehungsverhältnisses Gemeinkosten. Zugleich sind sie allerdings Einzelkosten jener übergeordneten Gesamtheit von Kalkulationsobjekten, denen sie gemeinsam zurechenbar sind.¹⁵

Die begriffliche Differenzierung in Einzelkosten und Gemeinkosten führt zu der die Kostenrechnung dominierenden **Zurechnungsproblematik**, auf die unten noch im Einzelnen eingegangen wird.¹⁶

Die Gliederung der Kosten nach ihrem Verhalten bei Veränderungen des Leistungsvolumens (Beschäftigung) führt zu den Begriffen **variable Kosten** und **fixe Kosten**.

In diesem Sinne sind **variable Kosten** abhängig vom Leistungsvolumen und die **fixen Kosten** unabhängig vom Leistungsvolumen, d. h. sie fallen zeit- raumbezogen in bestimmter Höhe an.

Wegen der Schwierigkeiten bei der exakten Abgrenzung fixer und variabler Kosten wird stattdessen auch zwischen Leistungskosten und Bereitschaftskosten unterschieden.¹⁷

So wie die Begriffe Einzel- und Gemeinkosten zunächst kostenträgerorientiert definiert wurden und dann eine Erweiterung auf Kalkulationsobjekte generell erfahren haben, verhält es sich auch mit den variablen und fixen Kosten, deren enge Definition sich auf das Verhalten bei Leistungsänderungen (Beschäftigungsänderungen) als der kurzfristig wichtigsten Kosteneinflussgröße bezieht.

Da es neben der Leistungsmenge auch noch andere Kosteneinflussgrößen gibt,¹⁸ lassen sich die Begriffe variable Kosten und fixe Kosten weiter fassen, indem man die angesprochene Kosteneinflussgröße ausdrücklich angibt. Ohne gesonderte Angabe einer Kosteneinflussgröße versteht man unter variablen und fixen Kosten beschäftigungsvariable und beschäftigungsfixe Kosten.

Beschäftigungsfixe Kosten (Bereitschaftskosten, Kosten der Betriebsbereitschaft) sind zwar leistungsunabhängig, werden aber von der vorgehaltenen Kapazität und vom Ausmaß der angestrebten Betriebsbereitschaft eines Krankenhauses bestimmt.

15 Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 99

16 Vgl. Abschnitt II 4

17 Vgl. Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 2, Moderne Verfahren und Systeme, 3.Aufl., Wiesbaden 1983, S. 51

18 Vgl. Abschnitt II 5.2

Da die **fixen Kosten** von der Entscheidung über das Ausmaß der Betriebsbereitschaft bestimmt werden, ist ihre Höhe nur kurzfristig fix. Mittel- und langfristig lassen sich Bereitschaftskosten sehr wohl ändern, wenn man Kapazität und/oder Betriebsbereitschaft¹⁹ veränderten Verhältnissen anpasst. Diese Anpassung ist wegen der beschränkten Teilbarkeit von Produktionsfaktoren in der Regel nicht kontinuierlich, sondern nur sprunghaft in bestimmten Intervallen und nur zu bestimmten Terminen möglich. Der Anpassungsprozess vollzieht sich in „Sprüngen“. Hieraus ergibt sich die Differenzierung in **absolut fixe Kosten und sprungfixe Kosten**.

Welcher Kostenkategorie sich eine bestimmte Kostenart zuordnen lässt, kann nicht allgemein verbindlich festgelegt werden.²⁰ Insbesondere bezogen auf einzelne Leistungsbereiche eines Betriebes werden verschiedene Kostenarten sowohl fixe als auch variable Bestandteile aufweisen.

Das Begriffspaar variable Kosten und fixe Kosten hat besondere Bedeutung für die Produktions- und Kostenplanung.

Ein weiterer wichtiger spezieller Kostenbegriff ist der Begriff **Grenzkosten**. Sie geben an, um wie viel die Gesamtkosten zunehmen, wenn von einer bestimmten Produktmenge an die Ausbringung um einen sehr kleinen Betrag vermehrt wird.²¹

Diese Definition des Begriffes Grenzkosten ist abstrakter Natur. In der praktischen Handhabung werden Grenzkosten häufig gleichgesetzt mit Differenzkosten, d. h., einer zusätzlich erzeugten Leistungsmenge werden die dadurch verursachten zusätzlichen Kosten gegenübergestellt.

Berücksichtigt man, dass einer Veränderung der Leistungsmenge eine Entscheidung zugrunde liegt, so erhält man den Übergang zu einem weiteren Kostenbegriff, nämlich zum Begriff entscheidungsrelevanter Kosten (kurz: **Relevante Kosten**).

19 Die Abgrenzung zwischen Kapazität und Betriebsbereitschaft wird so vorgenommen, dass Kapazität die maximal mögliche „Betriebsbereitschaft“ bezeichnet.

20 Der unklare Inhalt des Begriffes „kurzfristig“ führt immer wieder zu Problemen, wenn es um konkrete Aussagen geht, welche Kosten im Einzelnen als fix zu betrachten sind.

Das Problem lässt sich dadurch lösen, dass man die Fristigkeit konkret angibt. Hummel/Männel unterscheiden in diesem Sinne Bereitschaftskosten verschiedener Bindungsintervalle. Vgl. Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 2, a.a.O., S. 64f.

21 Vgl. Gutenberg, E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1.Bd.: Die Produktion, 22. Aufl., Berlin 1976, S. 342f.

Die **relevanten Kosten** definiert Hummel wie folgt: „Als relevant sind Kosten zu bezeichnen, die von einer Entscheidung über eine bestimmte Aktion (Handlungsmöglichkeit, Maßnahme) zusätzlich ausgelöst werden und die demzufolge auch bei der kostenmäßigen Beurteilung dieser Disposition zu berücksichtigen sind. Im Gegensatz dazu werden solche Wertverzehre, die von der Entscheidung über eine Handlungsalternative unabhängig sind und deshalb in der Entscheidungsrechnung auch nicht berücksichtigt werden dürfen, als irrelevante Kosten bezeichnet.“²²

Mit dieser Definition ist die Beziehung zu Riebels entscheidungsorientiertem Kostenbegriff und dem Problem der Kostenzurechnung hergestellt.²³

Differenziert man die Kosten in Bezug auf die Zeit, so lassen sich **Istkosten, Normalkosten und Plankosten** unterscheiden.²⁴

Istkosten sind die in einer Periode tatsächlich angefallenen Kosten, d. h. die mit Ist-Preisen (Anschaffungspreisen) bewerteten Ist-Verbrauchsmengen.

Normalkosten werden aus den Istkosten vergangener Perioden abgeleitet, indem man ihre Mengen- und Preiskomponente normalisiert (Durchschnittsbildung).

„**Plankosten** sind die im Voraus für eine geplante Beschäftigung methodisch ermittelten, bei ordnungsmäßigem Betriebsablauf und unter gegebenen Produktionsverhältnissen als erreichbar betrachteten Kosten, die dadurch Norm- und Vorgabecharakter besitzen.“²⁵

Von den Plankosten sind begrifflich die Sollkosten sowie die Budget- oder Vorgabekosten abzugrenzen:

Sollkosten ergeben sich durch Umrechnung der für die Planbeschäftigung ermittelten Plankosten auf die Istbeschäftigung.²⁶

Budget- oder Vorgabekosten beziehen sich auf eine bestimmte Kostenstelle, insbesondere auf solche Kostenstellen, für die keine leistungsbezogenen Plankosten ermittelt werden bzw. ermittelt werden können.

22 Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 116

23 Vgl. Hummel, S.: Entscheidungsorientierter Kostenbegriff, Identitätsprinzip und Kostenzurechnung in: ZfB, 53.Jg. (1983), S. 1204f.

24 Vgl. Haberstock, L. bearbeitet von Breithecker, V.: Kostenrechnung I, Berlin 2005, S. 172-177., Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 112ff.

25 Hummel, S., Männel, W.: Kostenrechnung 1, a.a.O., S. 114

26 Vgl. Abschnitt IV 3.2.2