

2.1 Leistungen als Ausgangspunkt

Die Auseinandersetzung mit dem Output der Unternehmen gehört zu den zentralen Elementen der Betriebswirtschaftslehre. Im Zusammenhang mit dem internen Rechnungswesen sind als Outputgrößen die Leistungen sowie die Erlöse zu nennen. Die Leistungsrechnung beinhaltet die Leistungserfassung sowie die Leistungsbewertung.¹ Keun und Prott zählen des Weiteren die Leistungsverrechnung hinzu.² Die Leistungsverrechnung wird in die Kostenrechnung eingeordnet, wie den Erläuterungen im Abschn. 2.2.1 zu entnehmen ist. Obwohl die Leistungsrechnung eigenständige Bestandteile ausweist, finden sich signifikant mehr Bücher der Standardliteratur mit dem Titel Kostenrechnung als Kosten- und Leistungsrechnung, Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung oder in ähnlichen Kombinationen.³ Männel bemerkte 1992, dass die Kostenrechnung sachgerecht als Kosten-, Leistungs-, Erlös- und Ergebnisrechnung zu bezeichnen wäre.⁴

Der Kostenbegriff selbst ist innerhalb der Betriebswirtschaftslehre nicht einheitlich definiert.⁵ Übereinstimmend sind jedoch die Merkmale Güterverbrauch, Sachzielbezogenheit sowie die Bewertung festzustellen.⁶ Diese Auslegung, welche auch als wertmäßiger Kostenbegriff bezeichnet wird, geht auf Schmalenbach zurück.⁷ Als Pendant zu den Kosten werden häufig Leistungen angegeben.⁸ Autoren wie Haberstock, Coenenburg und Schma-

¹ Vgl. Zapp (2000, S. 62) sowie Keun und Prott (2008).

² Vgl. Keun und Prott (2008).

³ Vgl. Kilger (1987) sowie Haberstock (2008); Hummel und Männel (1986); Keun und Prott (2008).

⁴ Vgl. Männel (1992): Vorwort.

⁵ Vgl. Wöhe (2008).

⁶ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 13) sowie Haberstock (2008, S. 17); Hentze und Kehres (2008, S. 21).

⁷ Vgl. Wöhe (2008).

⁸ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 83).

lenbach stellen die Begrifflichkeiten Kosten und Leistungen gegenüber.⁹ Hummel und Männel führen hingegen aus, dass die Analogie in der Fachterminologie üblich ist, Kosten und Leistungen aber nicht generell als Gegenstücke gesehen werden können.¹⁰ Aufgrund der konträren Definitionen der Leistungen beschäftigt sich dieser Abschnitt mit dem Leistungsbegriff.

Eine Zusammenstellung der wesentlichen Merkmale des Leistungsbegriffs ist der Tab. 2.1¹¹ zu entnehmen. Hentze und Kehres definieren den Leistungsbegriff in ihren Ausführungen nicht. Sie machen aber ebenfalls deutlich, dass Leistungen häufig als Gegenstück zu den Kosten gesehen werden. Der Leistungsbegriff sei aber mengenmäßig sowie wertmäßig zu verwenden, so die Autoren.¹² Schweitzer und Küpper beschäftigen sich mit der Kosten- und Erlösrechnung¹³ und definieren den Leistungsbegriff daher nicht.

Mit Ausnahme von Kilger und Zapp enthalten die Definitionen des Leistungsbegriffs der oben genannten Autoren die Sachzielbezogenheit bzw. den Betriebszweck. Da das Sachziel verschiedener Unternehmen nicht identisch ist, variiert auch der Umfang der Leistungen, welche in die Rechnungen eines Unternehmens einbezogen werden. Nach Schmalenbach hat der Leistungsbegriff daher eine relative Geltung und keine absolute.¹⁴ Die typische Tätigkeit eines Krankenhauses hat Eichhorn im zweistufigen Leistungserstellungsprozess charakterisiert.¹⁵ Nach dem zweistufigen Leistungserstellungsprozess ist die Primärleistung eines Krankenhauses die Verbesserung des Gesundheitszustandes der Patienten.¹⁶ Neben der stationären Versorgung eines Krankenhauses zählt die ambulante Versorgung ebenfalls zu den Leistungen im Sinne des Betriebszwecks eines Krankenhauses. Diese Aussage steht in der Konkurrenz mit der Krankenhausleistungsdefinition des KHG, die auch die Unterbringung sowie die Versorgung des Patienten beinhaltet,¹⁷ ist aber die logische Folge aus dem Betriebszweck.

In der Literatur finden sich verschiedene Ausführungen darüber, wie die Bewertung dem Leistungsbegriff zuzurechnen ist. Es wird von einem mengenmäßigen sowie von einem wertmäßigen Leistungsbegriff gesprochen, welche voneinander abzugrenzen sind.¹⁸ Der Tab. 2.1 – Merkmal III – ist ebenfalls zu entnehmen, dass der Aspekt der Bewertung nicht von allen Autoren in die Leistungsdefinition aufgenommen wurde. Der mengenmäßige Leistungsbegriff beinhaltet die Kombination der Produktionsfaktoren.¹⁹ In der Be-

⁹ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 10) sowie Anhang 1.

¹⁰ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 83 f.) sowie Weber (1992, S. 8).

¹¹ Vgl. hierzu ausführlicher Anhang 2.

¹² Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 22).

¹³ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 1).

¹⁴ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 11).

¹⁵ Vgl. Eichhorn (1975, S. 16) sowie Eichhorn (2008, S. 91); vgl. hierzu Anhang 3, wo der Leistungserstellungsprozess bezogen auf die Pflege abgebildet ist.

¹⁶ Vgl. Eichhorn (1975, S. 16).

¹⁷ Vgl. § 2 KHG.

¹⁸ Vgl. Zapp (2000, S. 65) sowie Schmalenbach (1963, S. 12); Hummel und Männel (1986, S. 84).

¹⁹ Vgl. Zapp (2008a, S. 448).

Tab. 2.1 Merkmale des Leistungsbegriffs (eigene Darstellung, Datenquelle: Siehe Anhang 2)

Autor	Merkmal I	Merkmal II	Merkmal III	Merkmal IV
Coenenberg (2009)	sachziel-bezogene	–	bewertete	Gütererstellung
Haberstock (2008)	typische betriebliche Tätigkeit	pro Periode	Wert	erbrachte Leistungen
Hentze und Kehres (2008)	–	–	–	–
Hummel und Männel (1986)	betriebliche	–	–	Ergebnis der Leistungserstellung
Keun und Prott (2008)	betriebliche	Geschäftsperiode	Geld ausgedrückte Wert	Ergebnis der Leistungserstellung
Kilger (1987)	–	einer Periode	–	Wertezuwachs durch die hergestellten und abgesetzten Produktmengen
Schmalenbach (1963)	Betriebszweck	–	–	Werteschaffen
Schweitzer und Küpper (2008)	–	–	–	–
Wöhe (2008)	typische betriebliche Tätigkeit	–	Wert	erbrachte Leistungen
Zapp et al. (2010)	–	–	Wertebegriff	Ergebnis oder Prozess einer Anstrengung

triebswirtschaftslehre bezeichnet man die eingesetzten Güter, durch deren Kombination oder Umwandlung andere Güter entstehen, als Produktionsfaktoren.²⁰ Im Krankenhaus wird die Primärleistung durch den Einsatz bzw. die Kombination der Sekundärleistungen erreicht.²¹ Keun und Prott greifen diese zur Beschreibung des mengenmäßigen Leistungsbegriffs ebenfalls auf. Die Aufzählung enthält die medizinische und pflegerische Leistung, Leistungen der medizinischen Institutionen, Einzelleistungen der Ver- und Entsorgung sowie Leistungen der Verwaltung.²² Nach Hentze und Kehres ist der Inhalt der Leistungsrechnung im Krankenhaus hauptsächlich von der Mengenrechnung geprägt und demnach der mengenmäßige Leistungsbegriff anzuwenden.²³ Die Einheiten des mengenmäßigen Leistungsbegriffs sind beispielsweise produzierte Stückzahlen²⁴ und auf das Krankenhaus-

²⁰ Vgl. Wöhe (2008).

²¹ Vgl. Eichhorn (1975, S. 16) sowie Eichhorn (2008, S. 91).

²² Vgl. Keun und Prott (2008).

²³ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 22).

²⁴ Vgl. Däumler und Grabe (2008).

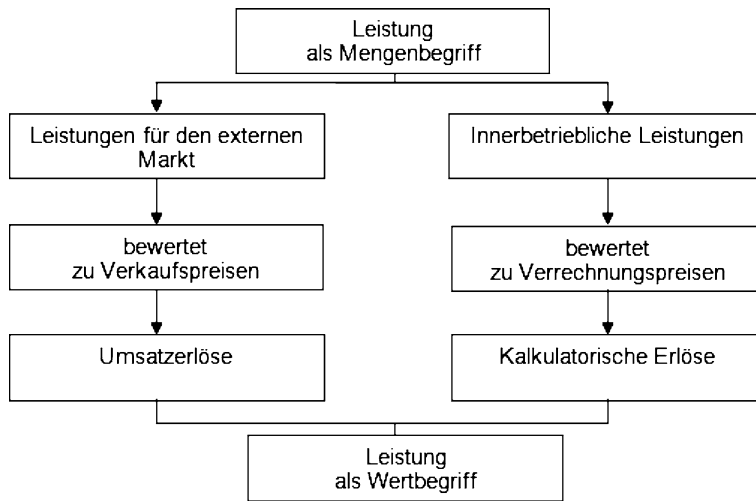


Abb. 2.1 Zusammenhang zwischen Mengenbegriff und Wertbegriff (modifiziert nach Däumler und Grabe 2008)

wesen übertragen somit die Anzahl der erbrachten Sekundärleistungen. Der wertmäßige Leistungsbegriff ist das eigentliche Gegenstück zum Kostenbegriff.²⁵ Inhaltlich beschäftigt sich der wertmäßige Leistungsbegriff mit den in Geldeinheiten bewerteten Leistungen.²⁶ Die Bewertung ermöglicht den Vergleich von verschiedenartigen Leistungen und die Ermittlung des Betriebsergebnisses.²⁷ Abbildung 2.1 verdeutlicht den Zusammenhang zwischen dem mengenmäßigen und dem wertmäßigen Leistungsbegriff. Leistungen können auf dem externen Markt angeboten werden, oder für innerbetriebliche Leistungsempfänger bestimmt sein.²⁸ Für die Wertleistung kann der Begriff Erlös synonym verwandt werden.²⁹ Schmalenbach spricht sich allerdings dagegen aus, da dieses nicht zum Verständnis beitragen würde.³⁰

Das Merkmal IV der Tab. 2.1 lässt sich inhaltlich mit dem Ergebnis des Leistungserstellungsprozesses zusammenfassen. Der zweistufige Leistungserstellungsprozess eines Krankenhauses wurde bereits thematisiert. Mit den fünf Parametern Pflage, Diagnostik, Therapie, Pflege und Versorgung³¹ sind die Leistungen des Krankenhauses grob gegliedert. Beispielhaft wird daher im Folgenden versucht die Pflegeleistung weiter zu differenzieren. Die PPR, welche häufig zur Kalkulation der Pflegeleistung herangezogen wird, unterteilt

²⁵ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 84).

²⁶ Vgl. Däumler und Grabe (2008) sowie Schweitzer und Küpper (2008, S. 21).

²⁷ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 21).

²⁸ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 11).

²⁹ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 22) sowie Zapp (2000, S. 65).

³⁰ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 12).

³¹ Vgl. Eichhorn (1975, S. 16).

die Pflegeleistung in allgemeine und spezielle Pflege.³² Vonseiten der Pflege wird diese Kategorisierung inhaltlich in Frage gestellt, da der Pflegeprozess nicht ausreichend Berücksichtigung findet.³³ Die ganzheitlichen Bedürfnisse des Menschen sollten demnach der Orientierungspunkt innerhalb der Pflege sein.³⁴ Dieses beinhaltet u. a. die Freundlichkeit der Mitarbeiter eines Krankenhauses, ein zwischenmenschliches Vertrauensverhältnis oder dass der Patient nicht nur als Behandlungsobjekt, sondern auch als Mensch mit Gefühlen gesehen wird.³⁵ Die genannten Parameter tragen zum Gelingen der Behandlung³⁶ und somit auch zur Verbesserung des Gesundheitszustandes des Patienten bei. Diese Ausführungen sollen eine Anregung sein, im Rahmen der Definition des Leistungsbegriffs im Krankenhauswesen auch Aspekte anderer Professionen neben denen der Betriebswirtschaftslehre zu bedenken.

Zur Durchführung der Kostenrechnung ist die Leistungsrechnung notwendige Voraussetzung.³⁷ Der mengenmäßige Leistungsbegriff wird wie folgt definiert: Tätigkeiten, die innerhalb eines Krankenhauses zur Verbesserung des Gesundheitszustandes eines Patienten erbracht werden. Zudem wird die Wortbedeutung von Erlös und wertmäßigen Leistungsbegriff als identisch verwendet. Die Erlösrechnung folgt der Leistungsrechnung,³⁸ indem sie die Erlöse betrachtet, die einer Einrichtung durch die Leistungserstellung zufließen.³⁹ Die Differenz zwischen Erlösen und Kosten bildet das Betriebsergebnis.⁴⁰ Aufgrund der genannten Zusammenhänge bilden die Leistungen den Ausgangspunkt für die weiteren Rechnungen innerhalb des internen Rechnungswesens.

2.2 Innerbetriebliche Leistungsverrechnung als Problemgegenstand der Kostenrechnung

2.2.1 Einordnung der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung in die Kostenrechnung

Im vorherigen Kapitel wurde bereits zwischen externen und internen Leistungen unterschieden. Die internen Leistungen entstehen durch die Leistungsverflechtungen zwischen den Kostenstellen eines Unternehmens.⁴¹ Die Innerbetriebliche Leistungsverrechnung beschäftigt sich daher mit dem wertmäßigen Ausgleich der Leistungen zwischen den betrieb-

³² Vgl. Plücker (2006, S. 37).

³³ Vgl. Kuhlmann (2003).

³⁴ Vgl. Brobst (1996, S. 19).

³⁵ Vgl. Michaelis (2007).

³⁶ Vgl. Michaelis (2007).

³⁷ Vgl. Bölke und Schmidt-Rettig (1988, S. 459).

³⁸ Vgl. Zapp (2008a, S. 450).

³⁹ Vgl. Liessmann (1997, S. 193).

⁴⁰ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 47) sowie Wöhe (2008).

⁴¹ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 191).

lichen Teilbereichen.⁴² Von verschiedenen Autoren der Standardliteratur wird die Innerbetriebliche Leistungsverrechnung als ein Bestandteil der Kostenstellenrechnung, welche das Bindeglied zwischen der Kostenarten- und Kostenträgerrechnung ist,⁴³ gesehen.⁴⁴ Die KHBV verpflichtet die Krankenhäuser in Deutschland dazu, eine Kostenstellenrechnung zu betreiben.⁴⁵ Zudem ist ein Grundschemata für den Kostenstellenplan vorgegeben.⁴⁶

Die Kostenstellenrechnung bildet die Grundlage dafür, dass die Gemeinkosten⁴⁷ auf die Kostenträger weiterverrechnet werden können.⁴⁸ Durch die Kostenerfassung auf den Kostenstellen wird der Ort der Kostenentstehung sichtbar.⁴⁹ Dieses ist der Ausgangspunkt für eine der Realität entsprechende und genaue Ermittlung der Stückkosten.⁵⁰ Die Gemeinkosten werden entsprechend der Kostenstellenbeanspruchung durch die Kostenträger diesen zugerechnet.⁵¹ Neben den Kosten werden aber auch die Orte sichtbar, in denen Erlöse entstehen.⁵² Das bedeutet, dass die Leistungsbeziehungen im Unternehmen dargestellt werden.⁵³

In der Kostenstellenrechnung werden für jede einzelne Kostenstelle Kosten und Erlöse erfasst.⁵⁴ Die Kostenverrechnung erfolgt in mehreren Phasen: Primär- und Sekundärkostenverrechnung.⁵⁵ Dabei werden zunächst in der Primärkostenverrechnung die Gemeinkosten auf die einzelnen Kostenstellen verteilt.⁵⁶ Da in jeder Unternehmung Kostenstellen existieren, die hauptsächlich als Dienstleister für die Hauptkostenstellen fungieren, ist zusätzlich auch die Erfassung der innerbetrieblichen Leistungsverflechtungen notwendig.⁵⁷ Im Krankenhaus sind Beispiele hierfür die Wirtschaftsbereiche Küche oder Wäscherei, aber auch die medizinischen Dienstleister Labor, Röntgendiagnostik oder Anästhesie.⁵⁸ Zu erwähnen ist auch, dass ein Leistungsaustausch zwischen anderen Kostenstellenarten erfolgt.⁵⁹ Das bedeutet, dass in der Sekundärkostenverrechnung die Gemeinkosten der

⁴² Vgl. Schmalenbach (1963, S. 361).

⁴³ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 120 f.).

⁴⁴ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 358 ff.) sowie Hummel und Männel (1986, S. 191); Kilger (1987, S. 154 ff.); Haberstock (2008, S. 103).

⁴⁵ Vgl. § 8 Nr. 1 KHBV.

⁴⁶ Vgl. Anlage 5 KHBV.

⁴⁷ Einzelkosten werden von der Kostenartenrechnung direkt dem Kostenträger zugerechnet. Dieses ist für Gemeinkosten nicht möglich.

⁴⁸ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 190).

⁴⁹ Vgl. Coenenberg (2009).

⁵⁰ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 120 f.).

⁵¹ Vgl. Haberstock (2008, S. 142).

⁵² Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 120).

⁵³ Vgl. Haberstock (2008, S. 103).

⁵⁴ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 191).

⁵⁵ Vgl. Keun und Prott (2008).

⁵⁶ Vgl. Coenenberg (2009).

⁵⁷ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 191).

⁵⁸ Vgl. Conrad (2004, S. 49 f.).

⁵⁹ Vgl. hierzu auch Abschn. 2.2.2.

Kostenstellen, die nicht direkt an der Leistungserstellung beteiligt sind, über die Innerbetriebliche Leistungsverrechnung an die wertschöpfenden Kostenstellen weiterverrechnet werden.⁶⁰ Somit führt die Verrechnung der angefallenen Kosten für innerbetriebliche Leistungen zum Anfall von Sekundärkosten bei den leistungsempfangenden Kostenstellen.⁶¹

Die Kostenstellenrechnung ermöglicht zudem die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit.⁶² Die Informationen der Kostenstellenrechnung können durch die Kostenstellenverantwortlichen für Planungszwecke genutzt werden. Beispielsweise können die Kosten innerbetrieblicher Serviceeinheiten Make-or-Buy-Entscheidungen unterstützen.⁶³

2.2.2 Kostenstellentypen

Die zuvor dargestellte Vorgehensweise der Kostenverrechnung bedingt die Differenzierung der Kostenstellen. Dieses ist nach leistungstechnischen und rechnungstechnischen Gesichtspunkten möglich.⁶⁴ Hummel und Männel sowie Keun und Prott unterscheiden zunächst die Kostenstellen nach abrechnungstechnischen Kriterien in Vor- und Endkostenstellen.⁶⁵ Hentze und Kehres dagegen differenzieren neben den abrechnungstechnischen Gesichtspunkten die Kostenstellen nach leistungstechnischen Kriterien in Haupt-, Hilfs- und Nebenkostenstellen.⁶⁶ Des Weiteren verdeutlichen Hentze und Kehres, dass die Fachtermini Hauptkostenstelle und Endkostenstelle sowie Hilfskostenstelle und Vorkostenstelle aufgrund des engen inhaltlichen Zusammenhanges zwischen leistungstechnischen und rechnungstechnischen Gesichtspunkten oft gleichbedeutend verwendet werden.⁶⁷

Hummel und Männel hingegen machen in ihren Ausführungen die Unterschiede zwischen den Haupt- und Endkostenstellen deutlich. Die Endkostenstelle ist ein Oberbegriff, unter dem Haupt- und Nebenkostenstellen zusammengefasst sind.⁶⁸ Endkostenstellen erbringen ihre Leistungen direkt an den Kostenträgern.⁶⁹ Während in den Hauptkostenstellen die sachzielbezogenen Marktleistungen des Unternehmens erstellt werden, erbringen die Nebenkostenstellen Leistungen, die nicht zum eigentlichen Betriebszweck gehören. Im Krankenhaus sind dieses beispielsweise Wohnheime und Kindertagesstätten.⁷⁰

⁶⁰ Vgl. Coenenberg (2009).

⁶¹ Vgl. Keun und Prott (2008).

⁶² Vgl. Haberstock (2008, S. 103).

⁶³ Vgl. Coenenberg (2009).

⁶⁴ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 63).

⁶⁵ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 192 ff.) sowie Keun und Prott (2008).

⁶⁶ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 63).

⁶⁷ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 63).

⁶⁸ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 192).

⁶⁹ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 124).

⁷⁰ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 63).

Vorkostenstellen geben dagegen ihre Leistungen an andere Kostenstellen ab und die leistungserstellungsbedingten Kosten werden der empfangenden Kostenstelle zugerechnet.⁷¹ Das bedeutet, dass Vorkostenstellen innerbetriebliche Leistungen an andere Kostenstellen, insbesondere Hauptkostenstellen, abgeben und somit mittelbar der Leistungserstellung dienen.⁷² Die Begrifflichkeiten Hilfskostenstelle und Vorkostenstelle werden synonym verwendet. Die innerbetrieblichen Leistungen werden nicht am Markt veräußert und somit werden für sie unmittelbar keine Erlöse erzielt.⁷³ Hummel und Männel beschreiben Vorkostenstellen als unselbstständige Zwischenglieder der Weiterwälzung von Kosten innerhalb der Kostenstellenrechnung.⁷⁴ Nicht nur Hilfskostenstellen erstellen innerbetriebliche Leistungen, sondern es können auch von Haupt- und Nebenkostenstellen innerbetriebliche Leistungen sowohl für andere Haupt- und Nebenkostenstellen als auch für Hilfskostenstellen erbracht werden.⁷⁵

2.2.3 Bedeutung der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung

Zur korrekten Kostenzuordnung auf den Kostenträger über die Kostenstellenrechnung ist regelmäßig eine Innerbetriebliche Leistungsverrechnung notwendig.⁷⁶ Neben der Primärkostenverrechnung bildet daher die Sekundärkostenverrechnung einen wichtigen Bestandteil der Kostenstellenrechnung. Durch die verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten der Wiedereinsatzgüter erhöhen sich die Gemeinkosten der anfordernden Kostenstellen.⁷⁷ In Folge dessen erhöht sich auch der Gemeinkostenverrechnungssatz dieser Kostenstellen⁷⁸ und somit die Genauigkeit der Kalkulation.⁷⁹

Die leistenden Kostenstellen werden im Rahmen der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung von den dann sekundären Gemeinkosten der empfangenden Kostenstellen entlastet.⁸⁰ Die zur Verfügungsstellung von derivativen Gütern hat somit eine ergebnisneutrale Wirkung für die leistende Kostenstelle. In logischer Konsequenz sind daher die Kosten der innerbetrieblichen Leistungen von den empfangenden Kostenstellen zu tragen, auf deren Erfolg sich der Leistungsaustausch auswirkt.⁸¹ Wenz bezeichnet die Tatsache als Allokationswirkung, wenn die Kostenstellen die Innenleistungen in Anspruch nehmen, die aufgrund ihrer Erlössituation in der Lage sind, die sekundären Gemeinkosten zu tra-

⁷¹ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 192 ff.).

⁷² Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 63).

⁷³ Vgl. Keun und Prott (2008, S. 166).

⁷⁴ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 192 ff.).

⁷⁵ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 192 ff.).

⁷⁶ Vgl. Kilger (1987, S. 15) sowie Schweitzer und Küpper (2008, S. 131).

⁷⁷ Vgl. Coenenberg (2009).

⁷⁸ Vgl. Wenz (1992, S. 488).

⁷⁹ Vgl. Haberstock (2008, S. 103).

⁸⁰ Vgl. Kilger (1987, S. 177).

⁸¹ Vgl. Wenz (1992, S. 489).

gen.⁸² Im Aufgabenbereich der Kostenstellenverantwortlichen liegt die Ergebniskontrolle ihres Verantwortungsbereichs.⁸³ Daher müssen sie auch über den Bezug von innerbetrieblichen Leistungen entscheiden. In diesem Zusammenhang ist es wichtig, den Nutzen den entstehenden Kosten gegenüberzustellen.⁸⁴ Durch die Verbrauchssteuerung wird die effektive Anforderung der innerbetrieblichen Leistungen gewährleistet.⁸⁵ Bei gegebener Patientenstruktur lässt sich die Anforderungswirtschaftlichkeit erkennen und dadurch ist eine Beurteilung der sparsamen Wirtschaftsführung möglich.⁸⁶ Neben der Anforderungswirtschaftlichkeit ist auch die Produktionswirtschaftlichkeit ein Bestandteil der Wirtschaftlichkeitskontrolle im Rahmen der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung. Unter der Produktionswirtschaftlichkeit verstehen Hentze und Kehres die wirtschaftliche Erstellung der Leistung.⁸⁷

Die Leistungsrechnung bildet die Grundlage vor allem dafür, dass sich einerseits die Produktionswirtschaftlichkeit aber auch die Anforderungswirtschaftlichkeit im Krankenhaus kostenstellenbezogen kontrollieren lassen.⁸⁸ Die Leistungsrechnung ermöglicht die Transparenz des Leistungsgeschehens im Krankenhaus, indem sie zur Beantwortung folgender Fragen beiträgt: Wer erbringt, mit welchen Mitteln, wo, für wen, wann, welche Leistung.⁸⁹ Mithilfe der Kosteninformationen je Kostenstelle und dieser wichtigen Leistungsinformationen ist eine Aussage über die Wirtschaftlichkeit der Leistungserbringung der leistungserbringenden Kostenstelle möglich.⁹⁰

Die Kosten innerbetrieblicher Leistungen werden zu unterschiedlichen Motiven ermittelt.⁹¹ Dazu zählt u. a. die Festlegung von Verrechnungspreisen für zu erbringende Innenleistungen.⁹² Die Verrechnung erfolgt hierbei, sobald die Leistungen erbracht sind.⁹³ Des Weiteren ist die Aktivierung von Eigenleistungen zu nennen,⁹⁴ sowie die Abrechnung der Hilfskostenstellen zum Periodenende.⁹⁵ Anschließend sind besondere Problemstellungen auszuführen wie beispielsweise Entscheidungen über Selbsterstellung oder Fremdbezug von Leistungen.⁹⁶

⁸² Vgl. Wenz (1992, S. 489).

⁸³ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 194).

⁸⁴ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 139).

⁸⁵ Vgl. Wenz (1992, S. 489).

⁸⁶ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 79).

⁸⁷ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 78 f.).

⁸⁸ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 61 f.).

⁸⁹ Vgl. Zapp (2000, S. 63).

⁹⁰ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 78 f.).

⁹¹ Vgl. Wenz (1992, S. 489 f.).

⁹² Vgl. Schmalenbach (1963, S. 362).

⁹³ Vgl. Wenz (1992, S. 489 f.).

⁹⁴ Vgl. Haberstock (2008, S. 123).

⁹⁵ Vgl. Wenz (1992, S. 489 f.).

⁹⁶ Vgl. Conrad (2004, S. 50).

2.2.4 Probleme der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung

Im Rahmen der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung können verschiedene Problematiken auftreten. Drei in der Literatur genannte werden im Folgenden erläutert. Das Problem der Verteilung bzw. Zurechnung von Kosten in der Kostenstellenrechnung findet sich u. a. auch in der Kostenstellenumlage⁹⁷ der innerbetrieblichen Leistungen wieder. Eine Kostenstellenumlage zwischen Vorkostenstellen bzw. zwischen Vor- und Endkostenstellen sowie zwischen Endkostenstellen ist dann notwendig, wenn innerhalb dieser Stellen ein Leistungsaustausch stattfindet.⁹⁸ Maßgebend für die Reihenfolge und die Art⁹⁹ der Kostenstellenumlage sind die innerbetrieblichen Güter- und Leistungsströme zwischen den Kostenstellen. Eine sinnvolle Reihenfolge ist dann gegeben, wenn jede Vorkostenstelle lediglich Leistungen an nachfolgende Vor- oder Endkostenstellen abgibt und nur von vorhergehenden Kostenstellen Leistungen empfängt.¹⁰⁰ Jedoch findet ständig zwischen verschiedenen Kostenstellen ein gegenseitiger Leistungsaustausch statt.¹⁰¹ Dabei fließen innerbetriebliche Güter- und Leistungsströme von Vorkostenstellen auf andere Vorkostenstellen und auf Endkostenstellen sowie umgekehrt von Endkostenstellen auf andere Endkostenstellen und auf Vorkostenstellen.¹⁰² Diese Leistungsverflechtung stellt eine Schwierigkeit der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung dar,¹⁰³ denn die Kosten dieser Kostenstellen müssen im Sinne der aufgetretenen Leistungsströme gegenseitig verrechnet werden. Begründet liegt dies in der Tatsache, dass ein Verzicht auf die Verrechnung der Kosten, die für den Leistungsstrom in einer Richtung anfallen, zu einer Verminderung der Strukturgleichheit sowie der Genauigkeit der Kostenrechnung führen würde.¹⁰⁴ Verdeutlicht wird die Problematik des Leistungsaustausches u. a. durch Haberstock und Wöhe.¹⁰⁵ So benötigt die leistende Kostenstelle den sogenannten sekundären Gemeinkostenbetrag, um ihre Leistungen zu kalkulieren und abrechnungsmäßig zu verteilen. Der sekundäre Gemeinkostenbetrag ist der Betrag, mit dem die Kostenstelle belastet wird, aufgrund dessen, dass sie selbst innerbetriebliche Leistungen in Anspruch genommen hat.¹⁰⁶ Wiederum können aber auch umgekehrt die anderen Kostenstellen ihre Leistungen erst abrechnen, wenn sie ihre sekundären Gemeinkosten kennen, die ihnen von andern Kostenstellen in Rechnung ge-

⁹⁷ Hummel und Männel machen in ihren Ausführungen deutlich, dass in der Literatur keine eindeutige Angrenzung zwischen Umlage und Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen erfolgt (Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 217)).

⁹⁸ Vgl. Haberstock (2008, S. 115).

⁹⁹ Unter der Art der Kostenstellenumlage wird die Differenzierung in bestandsgrößenbezogene Gemeinkostenschlüssel sowie in bewegungsbezogene Gemeinkostenschlüssel verstanden.

¹⁰⁰ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 131).

¹⁰¹ Vgl. Schmalenbach (1963, S. 361 f.) sowie Wöhe (2008); Schweitzer und Küpper (2008, S. 131).

¹⁰² Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 131).

¹⁰³ Vgl. Wöhe (2008) sowie Conrad (2004, S. 51).

¹⁰⁴ Vgl. Schweitzer und Küpper (2008, S. 131).

¹⁰⁵ Vgl. Wöhe (2008) sowie Haberstock (2008, S. 124).

¹⁰⁶ Vgl. Haberstock (2008, S. 124).

stellt werden.¹⁰⁷ Somit liegt das Problem der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung in der gegenseitigen Abhängigkeit des innerbetrieblichen Leistungsaustausches.¹⁰⁸ Im Krankenhaus ist diese Problematik insbesondere bei wechselseitigen Konsiliarleistungen gegeben.¹⁰⁹ Für die Ermittlung des Kostenwertes bei wechselseitigen Leistungsbeziehungen zwischen Kostenstellen und das sich daraus ergebende rechnerische Problem stehen mathematische Methoden zur Verfügung. Doch deren Anwendung bereitet bei verzweigten Leistungsbeziehungen erhebliche Schwierigkeiten und die wiederholte Verteilung von den sogenannten Innenleistungskosten wird als komplex angesehen.¹¹⁰ Nach Hummel und Männel werden in der Kostenrechnungspraxis daher bevorzugt feste Verrechnungspreise verwendet. Diese werden einmalig ermittelt und für längere Zeit unter Verzicht auf strenge Genauigkeit beibehalten.¹¹¹

Ein weiteres Problem der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung besteht in der Leistungsdefinition und der Leistungserfassung. Voraussetzung für leistungsbezogene Kostenverteilung ist eine unternehmensspezifische Leistungsrechnung.¹¹² Um die Kosten, das heißt den Input, anhand der erbrachten Leistungen, dem sogenannten Output, zu verteilen, muss nicht nur der Input bekannt sein, sondern ebenfalls der Output. Somit müssen für jede leistungsabgebende Kostenstelle entweder die Leistungen oder andere Bezugsgrößen als Maßgrößen der Kostenverursachung definiert werden.¹¹³ Im produzierenden Unternehmen ist die Leistungsdefinition ohne größere Schwierigkeiten durchzuführen, da hier die Leistungen im Gegensatz zum Dienstleistungssektor physisch vorhanden sind. Erschwerend kommt die Vielschichtigkeit der Krankenhausbehandlung hinzu.¹¹⁴ Eine Lösungsmöglichkeit stellt die Verwendung der GOÄ¹¹⁵ dar.¹¹⁶

Das Vorliegen von differenzierten Informationen über die zu erbringenden bzw. die erbrachten Leistungen ist nach Hentze und Kehres Voraussetzung für die Betriebssteuerung und Wirtschaftlichkeitskontrolle im Rahmen der Kostenträgerrechnung. Folglich ist das Erfassen von Leistungen nicht nur eine wichtige Voraussetzung für die Kostenverteilung und die kostenstellenbezogene Wirtschaftlichkeitskontrolle, sondern auch die Voraussetzung für die Kostenträgerrechnung.¹¹⁷

Wenz sieht zudem noch die Schwierigkeit der Innerbetrieblichen Leistungsverrechnung in der Bestimmung des Wertansatzes. Demnach ist die Teilkostenbewertung der Vollkostenbewertung vorzuziehen, da die Vollkostenbewertung zur Fehlsteuerung und Fehlallo-

¹⁰⁷ Vgl. Wöhe (2008).

¹⁰⁸ Vgl. Haberstoch (2008, S. 124).

¹⁰⁹ Vgl. Conrad (2004, S. 51).

¹¹⁰ Vgl. Wenz (1992, S. 491).

¹¹¹ Vgl. Hummel und Männel (1986, S. 235).

¹¹² Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 62).

¹¹³ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 78).

¹¹⁴ Vgl. Conrad (2004, S. 64).

¹¹⁵ Vgl. hierzu ausführlicher den Abschn. 3.1.

¹¹⁶ Vgl. Keun und Prott (2008).

¹¹⁷ Vgl. Hentze und Kehres (2008, S. 78).

kation führt. Wenz verweist darauf, dass u. a. Schmalenbach sich bereits zu dieser Thematik geäußert hat.¹¹⁸ Die Verrechnung innerbetrieblicher Leistungen stellt im Krankenhaus zudem besondere Ansprüche an die Bewertung der Leistungen, da Marktpreise oft fehlen.¹¹⁹ In diesem Kapitel wird auf die Problematik der Bewertung nicht weiter eingegangen, da dieses im Rahmen der Verrechnungspreisbildung im Abschn. 3.3 erfolgt.

¹¹⁸ Vgl. Wenz (1992, S. 490).

¹¹⁹ Vgl. Conrad (2004, S. 51).

Innerbetriebliche Leistungsverrechnung im
Krankenhaus

Verrechnungskonstrukte und Wirkungen für
Management und Controlling

Hesse, S.; Boyke, J.; Zapp, W.

2013, XIV, 94 S. 21 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-04163-2